

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية

دراسة ميدانية لعينة من المختصين في المجال المحاسبي المالي

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبان:

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- ربيعة بركات

- محمد الهاشمي دبابش

- إلياس بشة

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ التعليم العالي	- أحمد قايد نور الدين
بسكرة	مقرا	- أستاذ محاضر -أ-	- ربيعة بركات
بسكرة	مناقشا	- أستاذ التعليم العالي	- محمد رمزي جودي

الموسم الجامعي: 2022-2023

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية

دراسة ميدانية لعينة من المختصين في المجال المحاسبي المالي

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- ربيعة بركات

من إعداد الطالبان:

- محمد الهاشمي دبابش

- إلياس بثشة

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ التعليم العالي	- أحمد قايد نور الدين
بسكرة	مقررا	- أستاذ محاضر - أ -	- ربيعة بركات
بسكرة	مناقشا	- أستاذ التعليم العالي	- محمد رمزي جودي

الموسم الجامعي: 2022-2023

شكر وتقدير

بادئ ذي بدء نحمد الله عز وجل الذي وفقنا في إتمام هذا البحث العلمي

وألهمنا الصحة والعافية والعزيمة، فالحمد لله حمداً كثيراً

نتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان، ووافر التقدير والاحترام إلى الأستاذة

الدكتورة الفاضلة

"بركات ربيعة"

لقبولها الإشراف على هذه المذكرة، ولما قدمته لنا من نصائح قيّمة

وتوجيهات وإرشادات التي أفادتنا في إتمام بحثنا العلمي.

فنسأل الله أن يجزيها عنا خير الجزاء وأن يديم عليها نعمة الصحة والعافية.

كما لا يفوتنا في الأخير أن نتوجه بالشكر إلى كل من ساعدنا سواء من

قريب أو بعيد في سبيل نجاح هذا العمل.

إلى كل هؤلاء وأولئك.... شكرا

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع

إلى من أفضّلها على نفسي، ولمّ لا فلقد ضحّت من أجلي

ولم تدّخر جهداً في سبيل إسعادي على الدّوام

أمّي الحبيبة الأستاذة

" تميمي شفيقة "

إلياس

إهداء

أهدي هذا العمل إلى أبي العزيز و أمي الحبيبة الذي
بفضلهما و من أجلهما وصلت لهذه المرحلة، أطال الله في
عمرهما و أمدهما بالصحة و العافية وإلى الدكتورة
الفايزة دياش رفيعة .

محمد الهاشمي



ملخص
الدراسة

ملخص الدراسة.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر المختصين في المجال المحاسبي والمالي.

وقد تكون مجتمع الدراسة من المختصين في المجال المحاسبي والمالي لولايتي بسكرة وباتنة، تم توزيع 60 استمارة الاستبيان على عينة الدراسة المتكونة من محاسبين في مؤسسة العسكرية للإسمنت و مؤسسة فديلة للمياه المعدنية و مجموعة من المختصين في المجال المحاسبي تم اختيارهم بطريقة عشوائية ، ولتحقيق أهداف الدراسة و الإجابة على أسئلتها و اختبار فرضياتها تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي حيث تم تطوير استبيان و توزيعها، استرجع منها 48 استمارة استبيان أخضع للتحليل باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، وبعد التحليل تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- وجود أثر للمحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) ما نسبته (30.80%) أما النسبة المتبقية (69.20%) تعزى بالمتغيرات الأخرى لم تدخل في نموذج الانحدار الخطي البسيط.

- وجود أثر للمحاسبة البيئية على بعد قابلية التحقق للمعلومات المالية ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) ما نسبته (35.60%) أما النسبة المتبقية (64.40%) تعزى بالمتغيرات الأخرى لم تدخل في نموذج الانحدار الخطي البسيط.

- وجود أثر للمحاسبة البيئية على حيادية المعلومات المالية ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) ما نسبته (47.40%) أما النسبة المتبقية (52.60%) تعزى بالمتغيرات الأخرى لم تدخل في نموذج الانحدار الخطي.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة البيئية، القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية، المعلومات المالية، العناصر النوعية للمعلومات المالية، مصداقية المعلومات المالية.

Abstract:

This study aimed to identify the impact of environmental accounting on the credibility of financial information in the Algerian economic institution from the point of view of specialists in the accounting and financial field.

The study population consisted of specialists in the accounting and financial field in the state of Biskra, and 60 questionnaires were distributed to the study sample consisting of accountants in the Biskariyah Cement Corporation and the Gudila Mineral Water Corporation, and a group of specialists in the accounting field were chosen randomly, to achieve the objectives of the study and answer On its questions and testing its hypotheses, the analytical descriptive approach was used, where a questionnaire was developed and distributed. 48 questionnaires were retrieved and analyzed using the SPSS statistical program. After the analysis, a number of results were reached, the most important of which are:

-There is a statistically significant effect of environmental accounting on the credibility of financial information at the level of significance ($\alpha = 0.05$), which is (30.80%), while the remaining percentage (69.20%) is attributed to other variables that were not included in the simple linear regression model.

-There is an effect of environmental accounting on the verifiability dimension of the financial information with a statistical significance at the level of significance ($\alpha = 0.05$) with a rate of (35.60%), while the remaining percentage (64.40%) is attributed to other variables that were not included in the simple linear regression model.

-There is an effect of environmental accounting on the impartiality of financial information with a statistical significance at the level of significance ($\alpha = 0.05$) at a rate of (47.40%), while the remaining percentage (52.60%) is attributed to other variables that were not included in the linear regression model.

Keywords: Environmental Accounts, Measurement and Accounting sidclosure of environmental costs, Financial information, Qualitative elements of financial information, Credibility of financial information.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	شكر وتقدير
	الإهداء
	ملخص الدراسة
II-I	فهرس المحتويات
IV-III	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	ملاحق الدراسة
أ-ب-ج-د-هـ	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية	
7	تمهيد
8	المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة البيئية
8	المطلب الأول: ماهية المحاسبة البيئية
11	المطلب الثاني: أهمية المحاسبة البيئية وأهدافها
12	المطلب الثالث: متطلبات ومعوقات المحاسبة البيئية وأسباب الاهتمام بها
14	المطلب الرابع: دور المحاسبة البيئية في مجال البيئة في ضوء القوانين والتشريعات الدولية
15	المبحث الثاني: عموميات حول التكاليف البيئية
15	المطلب الأول: ماهية التكاليف البيئية
18	المطلب الثاني: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية
21	المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية
24	المطلب الرابع: نماذج القياس والإفصاح المحاسبي البيئي
31	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الإطار النظري للمعلومات المالية وعلاقتها بالمحاسبة البيئية	
33	تمهيد
34	المبحث الأول: الإطار العام للمعلومات المالية
34	المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي
36	المطلب الثاني: ماهية المعلومات المالية

38	المطلب الثالث: ماهية القوائم المالية
52	المبحث الثاني: جودة المعلومات المالية حسب المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي
52	المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومات المالية
52	المطلب الثاني: عناصر النوعية لجودة المعلومات المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية
56	المطلب الثالث: عناصر النوعية لجودة المعلومات المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF
58	المبحث الثالث: مصداقية المعلومات المالية وعلاقتها بالمحاسبة البيئية
58	المطلب الأول: تعريف مصداقية المعلومات المالية
59	المطلب الثاني: عناصر مصداقية المعلومات المالية
61	المطلب الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية
63	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: الجانب التطبيقي للدراسة	
65	تمهيد
66	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
66	المطلب الأول: منهج الدراسة وحدودها
66	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
67	المطلب الثالث: الوسائل الإحصائية المستخدمة
68	المطلب الرابع: أداة الدراسة وتقسيماتها
71	المبحث الثاني: المعالجة الإحصائية وتحليل وعرض نتائج الاستبيان
71	المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة
74	المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول الاستبيان
80	المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج محور معوقات تطبيق المحاسبة البيئية
82	المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة
88	المبحث الثالث: مناقشة وتفسير نتائج الدراسة الميدانية
88	المطلب الأول: مناقشة وتفسير النتائج المتعلقة بالسؤال الأول
89	المطلب الثاني: مناقشة وتفسير النتائج المتعلقة بالسؤال الثاني
89	المطلب الثالث: مناقشة وتفسير النتائج المتعلقة باختبار الفرضية الرئيسية وفروعها
93	خلاصة الفصل
95	الخاتمة
99	قائمة المراجع
105	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
24	نموذج SMFC	01
25	نموذج LINOWES	02
28	يبين الدخل الاقتصادي والبيئي	03
29	يبين قائمة المركز المالي الاقتصادي والبيئي	04
41	ميزانية المالية (الأصول)	05
42	ميزانية المالية (الخصوم)	06
44	جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة	07
46	جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة	08
47	جدول التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة	09
48	جدول تدفقات النقدية بطريقة غير مباشرة	10
50	جدول تغيير الأموال الخاصة	11
67	توزيعات استثمارات الاستبيان	12
68	المجال المعياري المعتمد كأساس التقييم	13
70	نتائج معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق	14
71	توزيعات البيانات الشخصية والوظيفية للمبحوثين	15
74	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد " واقع المحاسبة البيئية في المؤسسات "	16
77	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد " مصداقية المعلومات المالية "	17
80	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول " معوقات تطبيق المحاسبة البيئية "	18
82	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	19
83	نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الصفرية الرئيسية	20

83	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية	21
84	نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الصفرية الفرعية الأولى	22
84	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر المحاسبة البيئية على بعد قابلية التحقق	23
85	نتائج تحليل تباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الفرعية الثانية	24
86	نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الفرعية الصفرية الثالثة	25
86	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر المحاسبة البيئية على الحياد	26
87	نتائج اختبار الفرضيات	27

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
ج	العلاقة بين متغيرات الدراسة	01
54	العناصر النوعية للجودة المعلومات المالية حسب المعايير الدولية	02
72	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	03
72	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب السن	04
73	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	05
73	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	06
74	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	07

ملاحق الدراسة

الرقم	عنوان الملحق
01	استمارة الاستبيان
02	نتائج تحليل برنامج SPSS للإستمارات الإستبيان

مقدمة

في ظل التقدم الصناعي الذي شهده العالم في القرن الأخير تزايد الاهتمام بالقضايا البيئية من قبل المؤسسات الاقتصادية، ويعود ذلك إلى الاستخدام المتزايد للمعدات والآلات الصناعية الملوثة للبيئة، حيث أدى إلى توجيه أصابع الاتهام لهذه المؤسسات بأنها المسبب الرئيسي للتلوث والأضرار البيئية، إذ أصبحت ملزمة بتبني وتطبيق ما يعرف بالمحاسبة البيئية والتي تتمثل في قياس هذه الأضرار وتحمل تكاليف حماية البيئة ومعالجتها محاسيبا، ورغم أن المحاسبة البيئية من المفاهيم القديمة إلا أن القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية يمثل تحدي كبير للقائمين بهذه العملية لعدم وجود معايير جزائرية تتبع في عملية القياس والإفصاح عن هذه التكاليف، وإهمال هذا الجانب من الإفصاح ليس من مصلحة المؤسسات الاقتصادية سواء على المدى القريب أو البعيد التي تأثر سلباً على معلوماتها المالية ومصداقيتها من جهة.

ومن جهة أخرى يسعى المحاسبين والقائمين بإعداد القوائم المالية إلى زيادة المنفعة النسبية للمعلومات المالية، باهتمام وحرص على جودة ومصداقية المعلومات المالية بتطبيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية التي ذكرها المشرع الجزائري في الجريدة الرسمية، ويعود ذلك إلى الدور التي تلعبه مصداقية المعلومات المالية في ربحية المؤسسات الاقتصادية وتحسين أدائها الاقتصادي وتبيان مركزها المالي.

ف تطبيق المؤسسات الاقتصادية للمحاسبة البيئية وإفصاح عن تكاليفها ضمن قوائمها المالية يساهم في مصداقية المعلومات المالية وزيادة القدرة التنافسية، والحد من الخسائر الاقتصادية التي يسببها التلوث البيئي، والحفاظ على صورتها وموثوقيتها في المحيط التي تتواجد فيه، ويسهل هذا على المسير في اتخاذ القرارات الفعالة، واطمئنان المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين ومستخدمي المعلومات المالية، ويساهم في قياس درجة نمو هذه المؤسسات الاقتصادية وتطورها، وتحسين أداءها البيئي.

1- إشكالية الدراسة:

تسعى المؤسسات على اختلاف أنواعها إلى تحقيق أهدافها وتحسين محيطها الداخلي والخارجي، وذلك بالاهتمام بالجانب البيئي وتحسين جودة معلوماتها المالية وإعطاء صورة صادقة للمستثمرين ومستخدمي القوائم المالية ولمعرفة الموضوع أكثر يتم طرح الإشكالية التالية التي سنحاول الإجابة عليها، ويمكن صياغتها على النحو التالي:

هل يوجد تأثير للمحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في المجال المحاسبي المالي؟

2- تساؤلات الدراسة

ومن أجل الإلمام أكثر بالموضوع تم تجزئة الإشكالية إلى أسئلة الفرعية الآتية:

- ما مدى تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر المختصين في المجال المحاسبي المالي؟

- ما مستوى مصداقية المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر المختصين في المجال المحاسبي المالي؟

3- فرضيات الدراسة

للإجابة على التساؤلات السابقة "هل يوجد تأثير للمحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في المجال المحاسبي المالي؟" قمنا بصياغة الفرضيات الصفرية التالية:

H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) للمحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في المجال المحاسبي المالي.

ويندرج بحث هذه الفرضية الصفرية الرئيسية إلى:

- $H0_a$ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) للمحاسبة البيئية على قابلية التحقق للمعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في المجال المحاسبي المالي.

- $H0_b$ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) للمحاسبة البيئية على الصدق في التعبير للمعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في المجال المحاسبي المالي.

- $H0_c$ لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) للمحاسبة البيئية على الحياد للمعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في المجال المحاسبي المالي.

4- أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من كونها تتناول كيفية مساهمة المحاسبة البيئية في تحسين جودة المعلومات المالية بصفة عامة ومصداقيتها بصفة خاصة، كما تكمن أهميتها أيضا في محاولة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مواكبة الدول العالمية في الجهود التي تبذلها من أجل حماية البيئة والمحافظة على جودة ومصداقية القوائم المالية المنشورة.

5- أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق عدة أهداف أهمها:

- تساعدنا هذه الدراسة على معرفة الدور الذي تلعبه المحاسبة البيئية في الحفاظ على المجال البيئي للمؤسسات الاقتصادية.

- التعرف على أسباب الاهتمام المتزايد بالمحاسبة البيئية من قبل المؤسسات الاقتصادية وتعرف على معوقات تطبيقها.

- استعراض النماذج المختلفة للقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية.

- معرفة مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للمحاسبة البيئية.

- دراسة علاقة المحاسبة البيئية بمصداقية المعلومات المالية.

6- أسباب اختيار الموضوع

إن اختيار موضوع الدراسة يعود لأسباب ذاتية وأخرى موضوعية وهي كالاتي:

- حداثة وقلة الدراسات التي تطرقت إلى هذا الموضوع.

- المساهمة في إثراء المكتبة بمثل هذه المواضيع المتعلقة بالمحاسبة البيئية.

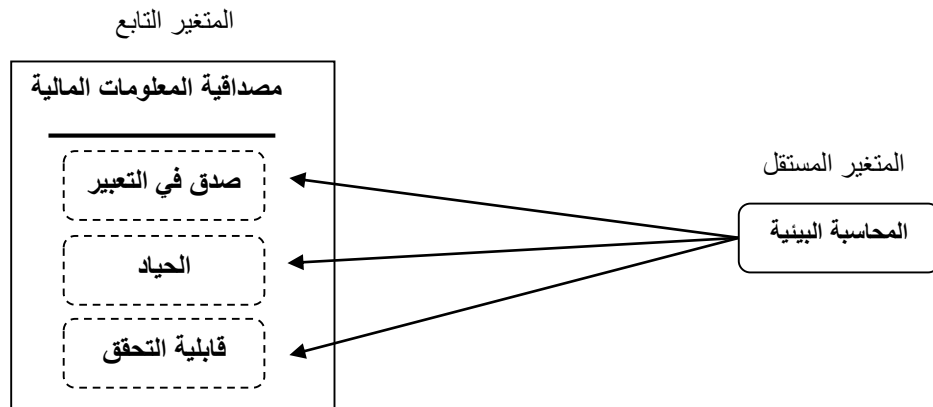
- كون أن موضوع الدراسة متعلق بتخصصنا الدراسي.

7- نموذج الدراسة

من أجل معرفة أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية، وبناءً على التساؤلات المطروحة تم اعتماد على النموذج

للدراة الآتية:

الشكل رقم (01): العلاقة بين متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبان

8- حدود الدراسة

- الحدود المكانية: لقد كان مكان دراستنا في كل من مؤسسة العسكرية للإسمنت ولاية بسكرة، مؤسسة فديلة للمياه المعدنية

ولاية بسكرة، ومكاتب المحاسبين ومحافظي حسابات على مستوى ولاية (بسكرة-باتنة)، أساتذة أكاديميين في جامعة بسكرة.

- المجال الزمني: تمت هذه الدراسة في الفترة الزمنية الممتدة من 10 أفريل إلى غاية 6 جوان من عام 2023.

9- التعقيب على الدراسات السابقة

• الدراسة الأولى: عبد الهادي منصور الدوسري، 2011، أهمية محاسبة التكاليف في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (رسالة

ماجستير)، جامعة الشرق الأوسط (كلية الأعمال قسم المحاسبة)، الأردن، عدد الصفحات 139، والتي هدفت هذه الدراسة

إلى التعرف على أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، تم جمع بيانات الدراسة الميدانية من خلال استبيان وزع على العاملين في مكاتب وأقسام المحاسبة في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، وكانت أبرز نتائجها:

- تبين الدراسة إلى أنه يوجد دلالة إحصائية لقرارات مستخدمي المعلومات المحاسبية والالتزام الإدارة العليا بالمعايير البيئية فيما يتعلق بالتكاليف البيئية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت المالية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

● **الدراسة الثانية:** أمينة حفاصة، عباس فرحات، 2017، دور القياس و الإفصاح عن التكاليف البيئية في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية (جامعة حمه لخصر)، العدد 08، السنة الثامنة، الوادي-الجزائر، صفحات 898-909، هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية. تم التطرق للإطار النظري (-محاسبة التكاليف البيئية - طرق و مداخل القياس والتكاليف البيئية و - محددات الإفصاح عنها في القوائم المالية، - معايير قياس جودة المعلومات المحاسبية)، توصلت نتائج الدراسة أبرزها :

- القياس والإبلاغ عن التكاليف البيئية يزيد من حجم المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية الأمر الذي يؤدي بالحصول على معلومات محاسبية دقيقة ومفيدة لمختلف الأطراف في ترشيد قراراتهم.

- المعلومات التي توفرها المحاسبة البيئية تعتبر أداة داعمة للمؤسسة في تقييم أدائها البيئي، من خلال إظهار التكاليف البيئية وتحديدها بدقة مما يؤدي إلى سهولة تخصيصها وتحميلها على المنتج بشكل صحيح وللحصول بذلك على معلومات محاسبية ذات جودة مفيدة لمستخدميها في اتخاذ القرارات المناسبة.

● **الدراسة الثالثة:** شرواطي خير الدين، محمد أمين علون، خديجة ربي، 2022، أثر القياس والإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 01، المجلد 11، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة/الجزائر، عدد الصفحات 147-، 166، والتي هدفت إلى تسليط الضوء على أثر الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية، وذلك من خلال دراسة ميدانية لعينة من 34 مفردة من الموظفين الإداريين بالمؤسسة الصناعية للإسمنت بولاية البليدة باستخدام أداة الاستبيان، والمنهج الوصفي والتحليلي و منهج دراسة الحالة. وكانت أبرز نتائجها:

- تتأثر القوائم المالية جوهريا بعدم إفصاح المؤسسات عن التكاليف البيئية بسبب صعوبة قياسها وعدم وجود قوانين ملزمة للإفصاح عن الأداء البيئي وصعوبة قياس التكاليف البيئية، وأشارت النتائج إلا أن المحاسبة البيئية تساهم في تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية.

10- هيكل الدراسة

من أجل الإحاطة بموضوع الدراسة والوصول إلى حل الإشكالية المطروحة، تم تقسيم الدراسة إلى فصلين للجانب النظري وتخصيص فصل ثالث للجانب التطبيقي بالإضافة إلى مقدمة شملت الأبعاد الأساسية للدراسة، وفي الأخير نتائج الدراسة المتوصل إليها وبعض التوصيات والاقتراحات التي تدعم الموضوع. وتناولت الفصول ما يلي:

الفصل الأول: سيتضمن هذا الفصل كل ما يتعلق بالمحاسبية البيئية من مفهوم وأهداف وغيرها من العناصر، كما تشمل التكاليف البيئية من تعريف وعملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية وطرق ونماذج الإفصاح عنها.

الفصل الثاني: سنتطرق في هذا الفصل لعدة عناصر أبرزها ماهية المعلومات المالية وعناصر القوائم المالية، وكذلك الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية وتركيز على خاصية المصدقية وأهم عناصرها، فيما تم الربط بين متغيرات الدراسة في المطلب الأخير.

الفصل الثالث: تم تخصيص هذا الفصل للدراسة الميدانية للموضوع، تناولنا فيه كل من أدوات الدراسة المتبعة لتحليل العينة، والمعالجة الإحصائية لاستمارات الاستبيان بالاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي SPSS، لاختبار الفرضيات الرئيسية والفرعية وتحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها.

الفصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة البيئية

تمهيد:

أصبحت القضايا البيئية تحظى باهتمام كبير ومتزايد في الآونة الأخيرة من قبل الشركات سواء كانت صناعية أو تجارية، ويرجع هذا الاهتمام بالمشاكل البيئية التي تعاني منها المؤسسات على الصعيد الوطني (الاقتصاد الوطني) أو على مستوى المؤسسة، مثل مشكلة التلوث البيئي الذي يتزايد والذي يؤثر سلباً على المجتمع، فأصبح من الضروري على المؤسسات تبني طرق قياس المحاسبي للتكاليف البيئية وإدراجها ضمن قوائمها المالية، التي تساعد مستخدميها على اتخاذ القرارات المناسبة وتحسين الأداء البيئي للمؤسسة ومن أجل الإحاطة بالموضوع سنحاول من خلال هذا الفصل تم تقديم كافة المعلومات عن المحاسبة البيئية حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: ماهية المحاسبة البيئية.

المبحث الثاني: التكاليف البيئية

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة البيئية

يعتبر التلوث البيئي من أهم مشكلات العصر والتي تعاني منه الكثير من الدول على عدة مستويات مختلفة، والذي ينتج من الصناعات التي تؤثر تأثيراً مباشراً في البيئة وعلى الموارد الطبيعية المتاحة، مما يؤدي إلى التأثير السلبي والقضاء على الموارد الطبيعية المختلفة وإلى إحداث أضرار كبيرة، وفي ظل ذلك اهتم التيار المحاسبي بمحاولة حل هذه المشاكل.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة البيئية

مع بداية التسعينات ظهرت المحاسبة البيئية بعد جهد كبير من العلماء من أجل إعداد تكاليف لها ولقد سميت بعدة أسماء منها المحاسبة الخضراء من أجل التنمية والتطور في مجال البيئة والاهتمام أكثر بها، سنتطرق في هذا المطلب إلى ماهية المحاسبة البيئية.

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة البيئية:

بدأ اهتمام المحاسبين منذ سنوات قليلة بالبيئية وبدر له جوانب سلبية في استغلال البيئة والعمل على الإفصاح عن تلك الجوانب أو وصف آثارها نتيجة استغلال الإنسان للبيئة أو ممارسة نشاطاته من خلالها، وقد ظهرت عدة مسميات في مجال المحاسبة تشير إلى هذا الجانب منها:

أ. محاسبة الخضراء.

ب. المحاسبة البيئية من أجل التنمية المستدامة.

ج. المحاسبة البيئية والاقتصادية.

أياً كانت التسمية المحاسبة البيئية فإنها تعني

شمول وتكامل عملية القياس والإفصاح المحاسبي والاقتصادي للأنشطة والبرامج التي تؤثر على البيئة والتي تمارسها الوحدات الاقتصادية للوفاء باحتياجات الأطراف المختلفة في المجتمع، ويتوسع آخرون في تحديد مفهوم المحاسبة البيئية فيرون بأنها "تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية وإزالتها عملاً بمبدأ (من يلوث يدفع)". (السيد، 2014، ص 181)

كما عرفت المحاسبة البيئية على أنها "مفهوم ومنهج يحكمه بالدرجة الأولى البعد البيئي والآثار البيئية المتوقعة لخطط التنمية على المدى المنظور وغير المنظور، ويهتم بأن لا تتعدى مشروعات التنمية وطموحاتها الحد البيئي الحرج، وهو الحد الذي يجب أن نتوقف عنده ولا نتعداه حتى لا تحدث نتائج عكسية قد تعصف بكل ثمار مشروعات خطط التنمية"، أي أن مفهوم المحاسبة البيئية يعني مدى تقييد المصانع بقواعد المحافظة على البيئة في عمليات التصنيع ومحاسبتها إذا تجاوزت هذه القواعد بانبعاث الغازات السامة مثلاً أو مخلفات التصنيع الضار بالبيئية وغيرها. (كافي، 2020، ص 54)

وعرفت المحاسبة البيئية على أنها: "المعلومات المتعلقة بالضرر الذي يلحق بالبيئة والمرتبطة بأنشطة الشركة، ويمكن تفسير ذلك أيضاً، على أنه نظام معلومات فعال حول درجة الضرر للعناصر الطبيعية المرتبطة بنشاط الشركة، ويستخدم لتقليل هذا الضرر وإبلاغ الأشخاص الموجودين داخل وخارج الشركة". (ramos, 2014-2015, p. 04)

من خلال التعاريف السابقة نجد أن المحاسبة البيئية هو ذلك النظام الشامل الذي يهتم بكافة التدفقات النقدية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية التي تؤثر على البيئة، بهدف تكوين مجموعة من معلومات واستخدامها في صنع القرارات التي بدورها تساعد في عملية المراقبة وتخفيف وتخفيض الآثار السلبية البيئية، والقضاء على التلوث البيئي، وحماية الموارد الطبيعية.

الفرع الثاني: خصائص المحاسبة البيئية ومزايا تطبيقها

أولاً: خصائص المحاسبة البيئية

تتمثل خصائص المحاسبة البيئية في النقاط التالية: (حليمي و مبلول، 2021، صفحة 168)

- ✓ إعداد بيانات وتكاليف محاسبية تتعلق بالحفاظ على البيئة.
- ✓ يتضح مدى التزام المؤسسة بتطبيق القوانين والتشريعات البيئية.
- ✓ إظهار المنافع والموافرات البيئية التي خصصتها المؤسسة لضمان الاستمرارية في كل فترة مالية.
- ✓ تحديد وقياس التكاليف البيئية واستخدام تلك المعلومات في جميع قرارات المؤسسة.

ثانياً: مزايا تطبيق المحاسبة البيئية

يساهم تطبيق الشركات للمحاسبة البيئية في تحقيق العديد من المزايا منها: (بوجعة و جودي، 2020، الصفحات 214-217)

1- تحقيق جودة القوائم المالية: لتحقيق جودة القوائم المالية يجب أن تتصف هذه الأخيرة بمجموعة من الخصائص الضرورية المطلوبة من قبل المستفيدين في الحالة التي تستخدم فيها والتي تجعل منها ملائمة لحاجات مختلف المستفيدين، فالمنفعة المرجوة من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية تتحقق شرط توافر خاصيتين أساسيتين هما خاصية الملائمة والثقة أو إمكانية الاعتماد على المعلومات وإذا فقدت المعلومات أي من هاتين الخاصيتين الأساسيتين فلن تكون مفيدة بالنسبة للمستخدمين المعنيين، وبهدف تحقيق هذه الجودة يعمل المحاسبين على تضمين القوائم المالية كل المعلومات والبيانات التي من شأنها أن تساهم في اتخاذ مختلف القرارات.

إن وجود نظام للمحاسبة البيئية في المؤسسة يسمح بتوفير بيانات عن مختلف التكاليف البيئية التي أنفقتها المؤسسة والإيرادات التي تحصلت عليها من خلال مراعاتها للجانب البيئي في نشاطها، كذلك قيمة الأصول البيئية التي تم اقتنائها وقيمة الديون التي تحملتها المؤسسة والناجحة عن الالتزام بالبعد البيئي، بمعنى أن هذه المحاسبة توفر بيانات إضافية وتوضيحية عن قيمة التدفقات الحاصلة في المؤسسة والمتعلقة بالجانب البيئي، أي توفير هذه البيانات سيساهم في تحقيق جودة القوائم المالية.

2- تقييم الأداء البيئي وتحسينه: يعرف الأداء البيئي على أنه كل النشاطات التي تقوم بها الشركة سواء بشكل إجباري أو اختياري من شأنها أن تمنع الأضرار البيئية والاجتماعية الناتجة عن نشاطات الشركة الإنتاجية أو الخدمية أو التخفيف منها.

تعمل العديد من شركات على تحسين أدائها البيئي بهدف تحقيق المزايا، وبهدف تحسين أدائها البيئي تعمل الشركات على تقييمه وتعتبر عملية التقييم بمثابة أسلوب يهدف إلى تحديد وقياس وتحليل وتتبع تكاليف ومنافع الأنشطة والبرامج البيئية التي تقوم بها الشركات لحماية البيئة من أضرار نشاطها، وذلك في ضوء مجموعة من الأهداف والمتطلبات والمعايير والمؤشرات البيئية بهدف دعم وترشيد القرارات المختلفة بشأن تحسين وتطوير أدائها البيئي، بالإضافة إلى خدمة أهداف الأطراف أصحاب المصالح.

ولتقييم أدائها البيئي تعتمد الشركة في ذلك على مجموعة من البيانات والمعلومات التي تتحصل عليها من مختلف مصالحها والتي من بينها مصلحة المحاسبة المالية، حيث توفر هذه المصلحة من خلال النظام المحاسبي البيئي تقارير تتضمن بيانات خاصة بقيمة المقتنيات من الأصول التي لها آثار إيجابية على البيئة، وكذا قيمة المصاريف السنوية التي تتفق بهدف إصلاح الأضرار التي ساهمت فيها الشركة، كما توفر هذه المحاسبة بيانات بقيمة زيادات الإيرادات التي تحصلت عليها الشركة من خلال مراعاة الجانب البيئي، كذلك قيمة الهدايا والجوائز التي تحصلت عليها الشركة من خلال تقديمها لمنتجات صديقة للبيئة.

3- المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة: تعرف التنمية المستدامة بأنها صيانة واستدامة الموارد المتعددة في البيئة تلبية لاحتياجات البشر الحاليين والاجتماعية والاقتصادية وإدارتها بأرقى التكنولوجيا والعلم المتاحين مع ضمان استمرارية المورد لرفاهية الأجيال التالية، وقد ظهر هذا المفهوم نتيجة الاستخدام غير العقلاني للموارد الطبيعية من طرف الدول والشركات من جهة، ومن جهة أخرى نتيجة ما تنتجه هذه الشركات من تلوث ونفايات صلبة تؤثر بشكل مباشر في البيئة، لذا ظهرت العديد من الجمعيات والمنظمات التي تنادي بضرورة المحافظة على حقوق الأجيال القادمة من هذه الموارد، بمعنى أنه على الشركات أن تساهم في تحقيق مفهوم التنمية المستدامة بطريقة أو بأخرى.

4- القيام بالمراجعة البيئية: يعرف التدقيق البيئي على أنه المنهج الخاص بمراجعة السياسات والبرامج والأنشطة البيئية الذي يشمل المراجعة المالية ومراجعة كفاءة واقتصاد وفعالية هذه السياسات والبرامج والأنشطة لفحص مدى الالتزام الفعلي بتطبيق القوانين واللوائح التي تحكم الأنشطة والبرامج البيئية بالجهة محل المراجعة، والتأكد من سلامة التصرفات المالية وإبداء الرأي في صحة ودقة البيانات الخاصة بها، ومدى الكفاءة والاقتصاد والفعالية في تحقيق السياسات والبرامج والأنشطة البيئية وإعداد تقرير بذلك.

أي أن هذا النوع من التدقيق يهدف إلى الرقابة على الأنشطة البيئية من خلال التقييم الدوري والمنظم ومدى كفاءة واهتمام الإدارة بنظام الإدارة البيئية، والتحقق من أن الإفصاح عن الأمور البيئية تم بشكل الملائم، تحديد آثار العمليات والمنتجات والخدمات على البيئة، كل هذا ليس بإمكان المدقق القيام به بالشكل الملائم دون وجود المحاسبة البيئية، بمعنى وحتى يتأكد المراجع من مدى كفاءة أداء نظام الإدارة البيئية يحتاج إلى بيانات ومعلومات وتوضيح ذلك، تهدف المحاسبة البيئية على توفير قوائم المالية للمدقق البيئي تتضمن بيانات، معلومات وملاحظات وملاحق عن مدى التزام الشركة بالبعد البيئي ضمن نشاطها، أي أن المحاسبة البيئية توفر معلومات للمدقق تساعده في تدقيق الأداء البيئي للمؤسسة.

المطلب الثاني: أهمية المحاسبة البيئية وأهدافها

للمحاسبة البيئية أهمية بالغة وأهداف مختلفة، نذكر أبرزها فيما يلي:

الفرع الأول: المحاسبة البيئية

تكتسب المحاسبة البيئية أهمية بالغة جعلت الشركات تسعى جاهدة لتطبيقها، وإعداد تقارير وقوائم بيئية خاصة بها، تتمثل أهمية المحاسبة البيئية فيما يلي: (بوجعة و جودي، 2020، الصفحات 208-209)

- ✓ توفير بيانات محاسبية كمية مالية للعمليات والأنشطة البيئية مما يمكن أجهزة الدولة ونظمها من تحديد الالتزامات المالية اللازمة لتحقيق الإدارة المثلى للبيئة والتعبير عن الآثار السلبية والإيجابية للبيئة في شكل نقدي وإعادة تقوم إستراتيجية المحاسبة وممارسات الإدارة.
- ✓ تخفيض الضغوط البيئية الناتجة عن الإسراف المتسارع في استهلاك الموارد الطبيعية وذلك عن طريق إعداد بيانات محاسبية في شكل وحدات توضح كميات الموارد الناتجة والتي يمكن الحد من استخدامها بغرض تخفيض الضغوط على البيئة ومنع الأضرار التي تؤدي إلى تلوثها أو الحد منها.
- ✓ تقليل المخاطر البيئية على الشركات بسبب ردود الأفعال الرسمية والشعبية، مثل اتجاهات تخفيض استهلاك سلع معينة غير مرغوب بها قد ينجم عنها آثار سلبية على المجتمع، وتشجيع أنشطة معينة أقل أضرار وأكثر فائدة لحماية البيئة من التلوث.
- ✓ تشجيع الشركة على إحداث تغيير في العمليات الإنتاجية أو إعادة تصميم المنتجات وتصنيعها بطريقة لا تسبب أضرار للبيئة.

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة البيئية

إن تطبيق المحاسبة البيئية لا يعد هدفا في حد ذاته وإنما وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف ولعل من بين الأهداف: (الدهمي و بن الدين، 2021، صفحة 293)

- ✓ توفير البيانات عن الإيرادات والتكاليف الإجمالية المرتبطة بالحفاظ على البيئة وحمايتها، مما يؤدي إلى متابعة المؤسسة لتطوير هذه النفقات من فترة إلى أخرى واتخاذ القرارات المناسبة التي من شأنها أن تحقق فعاليتها.
- ✓ إعداد التقارير عن النفقات البيئية لتوضيح مدى التزام المؤسسات بتطبيق القوانين والتشريعات.
- ✓ توضيح المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمؤسسات لضمان استمراريتها.
- ✓ إظهار منافع البيئية بتطبيق نظام الإدارة البيئية في المؤسسة، كزيادة المحصلة في المساحات الخضراء، نسبة التخفيض في أضرار عناصر التلوث البيئي وتكاليف العلاج الطبي.

كما إن المحاسبة البيئية فرع من فروع المحاسبة لها مجموعة من الأهداف تسعى لتحقيقها، حيث تنقسم هذه الأهداف إلى قسمين: (ابراهيم، 2019، الصفحات 130-131)

على مستوى المشروع:

✓ توسيع وتحسين وتحليل الاستثمار وتقييم العمليات لتشمل الآثار البيئية الحقيقية لدعم التطور وعمل النظام العام للإدارة البيئية.

على مستوى القومي:

- ✓ معاونة الأجهزة المختصة للدولة بإعداد خطة الأجل للموارد الطبيعية التي يتم استكشافها وتنميتها مستقبلاً.
- ✓ تحديد وقياس العمليات البيئية التي تتضمن تحديد نصيب المنتج من التكاليف البيئية.
- ✓ مساعدة الجهات المختلفة ذات العلاقة (داخل المنشأة- وخارج المنشأة) في اتخاذ العديد من القرارات، سواء في مجال التخطيط أو الرقابة أو في تقييم الأداء.

المطلب الثالث: متطلبات ومعوقات المحاسبة البيئية وأسباب الاهتمام بها

الفرع الأول: متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية

هنالك العديد من المتطلبات التي ينبغي توفرها ويتوجب إظهارها في القوائم المالية حتى تتلاءم مع الطبيعة المميزة للمعلومات الاجتماعية والبيئية وهذه المتطلبات تتلخص فيما يلي: (بن عيشي، 2019، الصفحات 172-173)

1- استحداث حد أدنى من القواعد التي تتلاءم مع طبيعة النظام المحاسبي الذي يقوم بإنتاج مخرجات محاسبية لأغراض اجتماعية بيئية وليس اقتصادية فحسب، ومنها ما يلي:

- الملائمة للغرض الاجتماعي والبيئي بتوخي البساطة والدقة والوضوح.
- الإفصاح عن كافة الأنشطة الاجتماعية والبيئية للشركة والتي تختلف من منشأة لأخرى ومن وقت لآخر في نفس الشركة.
- توحيد الممارسة البيئية والاجتماعية في الشركات المماثلة.
- قابلية القوائم المالية للمراجعة الخارجية.

2- استحداث المعايير الملائمة للتقدير المحاسبي الاجتماعي والبيئي.

وهناك العديد من وجهات النظر التي تناولت موضوع متطلبات الإفصاح عن البيانات المحاسبية البيئية وأهمها:

- أن يتم إلحاق نظام المحاسبة البيئية والبيانات المحاسبية البيئية، بالنظام التقليدي للمحاسبة المالية.
- أن يكون هناك نظام محاسبي بيئي مستقل وذلك حتى لا يتم الاكتفاء بالملاحظات والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية المنشورة.

الفرع الثاني: معوقات تطبيق المحاسبة البيئية

مع أن هناك العديد من التقدم في مجال المحاسبة البيئية إلا أنه يمكن القول إن هناك العديد من المشكلات التي تعترض تطبيق المحاسبة البيئية وفي العديد من الدول، ونذكر أبرز هذه المشكلات: (موسى، 2015، الصفحات 145-146)

- اتسام المهذدات البيئية بالتداخل والتعقيد، ووجود الكثير من السياسات التي تغفل البعد البيئي، مما يؤدي إلى صعوبة تحديد مراكز المسؤولية.
- عدم وجود معايير مقبولة تحدد إجراءات محاسبة البيئية وتوضح المطلوب منها.
- إن إدراج تكلفة المستخدم من الموارد الطبيعية يزيد من تكاليف إنتاج السلع، وبالتالي أسعار بيعها، وتظهر هنا مشكلة من يتحمل التكلفة وزيادة العبء على المستهلك، ولكن ذلك يمثل قياساً حقيقياً للتكلفة وليس زيادة لها، وما يترتب من ارتفاع أسعار البيع يحدث نتيجة القياس السليم للتكلفة وليس تضخيمها.
- إن الموارد الطبيعية موجودة منذ ملايين السنين، ولم تخضع للبيع والشراء كما أن الإتاوات وحقوق الاستكشاف لا تمثل قيمة هذه الموارد وإنما التصريح باستخراجها.
- يمكن اعتبار الكلفة العالية، وعدم التأكد من فائدة تطبيق المحاسبة البيئية من معوقات تطبيقها، وأيضاً عدم القدرة على ربط المعلومات البيئية مع المؤشرات الاقتصادية الاجتماعية، ويمكن القول هنا إنه من غير الممكن النظر إلى تكلفة العالية لتطبيق المحاسبة البيئية، دون الأخذ بالاعتبار الفائدة التي يمكن تحقيقها عند تطبيقها.
- مشكلة قياس التكلفة البيئية: حيث إن معظم التكاليف البيئية هي عبارة عن تكاليف بيئية غير ملموسة تتمثل بكمية التلوث الناتجة عن المنشآت الصناعية، وتكون مقاسه بوحدات قياس غير نقدية، وتكمن المشكلة في كيفية تحويل البيانات الكمية التي تحدث عن كمية التلوث إلى وحدات نقدية.

ويرى الباحث أن أهم معوقات تطبيق المحاسبة البيئية هو عدم وجود التشريعات القانونية التي تلزم المنشآت الصناعية بتطبيق المحاسبة البيئية وإصدار المعايير اللازمة التي تكفل القيام بإجراءات محاسبة البيئية على أكمل وجه.

الفرع الثالث: أسباب الاهتمام بالمحاسبة البيئية (الدهبي و بن الدين، 2021، الصفحات 292-293)

نال موضوع المحاسبة البيئية اهتمام الهيئات الدولية والمنظمات الإنسانية والجمعيات العالمية وجماعات حماية البيئة، حيث أوصوا بضرورة إظهار النشاطات الاقتصادية والبيئية ضمن الحسابات القومية لكل بلد، بما فيها كافة التدفقات النقدية التي تضمن العلاقات المتبادلة بين النشاطين الاقتصادي والبيئي، حيث أن هناك عدة عوامل أسهمت في زيادة الاهتمام بالمحاسبة البيئية منها:

- ✓ أهمية البيئة وضرورة حمايتها وتنميتها من خلال تبني مفهوم التنمية المستدامة.
- ✓ تغير الاتجاه السائد نحو وجهة النظر التي تقتضي بضرورة تحمل المؤسسة تكاليف المحافظة على البيئة بعد أن كانت تعالج كونها تكاليف اجتماعية لا تتحملها الوحدة، وبالتالي تتم معالجة هذه البيانات من خلال وظيفة المحاسبة.
- ✓ الضغوط التي تمارسها العديد من الهيئات المهنية والمنظمات الدولية.
- ✓ ضرورة تضمين التقارير والقوائم المالية بالأنشطة البيئية، مما يؤدي إلى إفشاء الثقة في البيانات المحاسبية، إضافة إلى تلبية حاجات المجتمع من المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية.

- ✓ الإسهام في إعداد تقارير تكاليف التلوث البيئي على المستوى القومي، والتي تفيد في الحصول على المؤشرات التي تمكن من متابعة التلوث الناتج عن الأنشطة المختلفة للمؤسسات.
- ✓ حتمية المحاسبة البيئية بموجب القوانين الدولية والمحلية.
- ✓ اهتمام الدراسات النظرية والتطبيقية بالبيئة والمحاسبة عنها.

المطلب الرابع: دور المحاسبة البيئية في مجال البيئة في ضوء القوانين والتشريعات الدولية

المحاسبة كمهنة يقع على عاتقها تطوير المعلومات التي تبرز دور الوحدة ومساهمتها في المجتمع متمثلة في الاستغلال الأمثل للموارد والمحافظة على البيئة والتوزيع العادل للربح، إن المشاكل الناجمة عن استبعاد المحاسبة عند دراسة البيئة لم تعد من المشاكل الجديدة فقد كتب العديد من المحاسبين حول تلك العلاقة كما نظم الإتحاد القومي للمحاسبين وجمعية المحاسبين الأمريكية العديد من اللقاءات بهدف إجراء البحوث في مجال المحاسبة عن البيئة بين الأعوام 1970-1975، إن الاهتمام الحالي بالمحاسبة عن البيئة وإعادة ترميم البيئة قد ولد حالة جديدة لمهنة المحاسبة للقبول بتسليم دور الفاعل فيما يتعلق بكلفة التلوث إن دور تطبيق المحاسبة التقليدية على كلف الإنتاج يستند إلى الافتراض القائل بأن كلف تخفيض الضرر الملحق بالبيئة ما هي إلا كلف إنتاج و هذا يعني بطبيعة الحال أن الكلف المصروفة والتي لها علاقة بفعاليات الإنتاج ويجب أن تعامل على أنها كذلك وأن الكلف المصروفة للتخفيض من التلوث البيئية المتوقعة في المستقبل يجب أن ترسل وتحمل على الأنشطة الإنتاجية في المستقبل وأن التكاليف المرتبطة بعملية إصلاح الضرر البيئي الناشئ عن الأنشطة التي حدثت في الماضي تعتبر خاصة بالفترة السابقة و يصحح بها دخل الفترة السابقة.

لقد حظي هذا الموضوع بعد تراكم الأعباء الملقاة على عاتق المجتمع باهتمام الهيئات الدولية والمنظمات الإنسانية والجمعيات العالمية وجماعات حماية البيئة ففي مؤتمر الأمم المتحدة حول البيئة والتنمية المنعقدة عام 1993 أقرت الفقرة (64) من الأجندة (العراقي، 1997: 1) إلى ضرورة إظهار الحسابات القومية لكل بلد النشاطات الاقتصادية والحسابات البيئية بما فيها كافة التدفقات النقدية والمادية والتي تضمن العلاقات المتبادلة بين النشاط الاقتصادي والبيئة.

إضافة إلى ما سبق هناك عدة عوامل ساهمت في الاهتمام بهذا الجانب:

1. تغير الاتجاه السائد نحو وجهة النظر التي تقتضي بضرورة تحمل الوحدة بتكاليف المحافظة على البيئة بعد أن كانت تعالج كونها تكاليف اجتماعية لا تتحملها الوحدة وبالتالي يتم معالجة هذه البيانات من خلال الوظيفة المحاسبية.
2. ضرورة تضمين التقارير والقوائم المالية الخاصة بالأنشطة البيئية مما يؤدي إلى إضفاء الثقة في البيانات المحاسبية إضافة إلى تلبية حاجات المجتمع من المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية.
3. المساهمة في إعداد تقارير تكاليف التلوث البيئي على المستوى القومي والذي يفيد في الحصول على المؤشرات التي تمكن من متابعة التلوث الناتج عن الأنشطة المختلفة للوحدات وإجراء الدراسات اللازمة بخصوصها.

وأخيرا نقول يبقى على الأفراد الدور الأكبر لإدارة الخطر الناجم عن الأنشطة والعمل على معالجتها من خلال فهم كل الجوانب الإيجابية والسلبية لكل العوامل التي تؤثر على الوحدة الاقتصادية. (السيد، 2014، الصفحات 181-182)

المبحث الثاني: عموميات حول التكاليف البيئية

يواجه المحاسبون مشكلة في قياس التكاليف الناجمة عن التلوث بصيغة نقدية، يعبر عنها بالتكاليف البيئية، وهي تتمثل في كافة عناصر التكاليف الخاصة بتخفيض المقدار المفقود في الخدمات والطاقة والموارد الاقتصادية المتاحة، فضلا عن تكلفة إعادة تدوير المخلفات إلى جانب تكلفة المنتجات الصديقة بالبيئة.

المطلب الأول: ماهية التكاليف البيئية

أصبحت الهيئات المختصة أكثر حرصا واهتماما بالمؤسسات على مدى التزامها بقوانين البيئية بهدف تحسين الأداء البيئي ولا بد لها من إدخال القضايا البيئية إلى المحاسبة مما أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف البيئية، ومن خلال هذا العنصر سنتطرق إلى أهم وأبرز عناصر التكاليف البيئية.

الفرع الأول: تعريف التكاليف البيئية

تمثل التكاليف البيئية مقدار النفقات التي تتكبدها الشركة في سبيل المحافظة على البيئة الموجودة بها الشركة، وبناء على ذلك يرى إبراهيم شكري جريس أن على الشركة مراعاة ما يلي:

- ✓ الإسهام في القضاء على التلوث البيئي الناتج من استخدام الآلات باستخدام آلات اقل تلويثاً للبيئة.
- ✓ العمل على التخلص من النفايات الصناعية المضرّة بالبيئة المحيطة وذلك باختيار الطرق والأساليب المناسبة التي لا تتسبب إيذاء للبيئة.
- ✓ المحافظة على حماية الموارد الطبيعية والتقليل من استنفاد مواردها.
- ✓ تقديم مساعدات للمنظمات الاجتماعية التي تعمل في مجال المحافظة على البيئة.
- ✓ العمل على حماية البيئة الإنتاجية والمشاركة في الحفاظ على المناطق والموارد البيئية المحيطة بالشركة.

ومنه تعرف التكاليف البيئية على أنها: "التكاليف البيئية التي تتمثل في كافة عناصر التكاليف الخاصة بتخفيض الفاقد في الخدمات والطاقة والموارد الاقتصادية المتاحة فضلا عن التكلفة إعادة تدوير المخلفات مثل المخلفات (الصلبة، سائلة، غازية) هذا إلى جانب تكلفة منتجات صديقة للبيئة وطبقا لهذا المفهوم فان التكاليف البيئية ينظر إليها بأنها ذات مردود ايجابي لقيامها بتحديد وقياس التكاليف المرتبطة بالموارد الاقتصادية المتاحة والمستخدمة". (الكايني، 2010، صفحة 81)

وتعرف أيضا: "يتم التركيز على التكاليف بهدف الوصول إلى محاسبتها أي تحديد وتقييم وتخصيص كل من التكاليف التقليدية البيئية والاجتماعية على عمليات المنتجات والنشاطات كل ذلك يدخل ضمن وجود تكاليف يتوجب على من يساهم في تلويث البيئة دفعها، لأنه بخلاف هذا يستعمل مثل هذه التكاليف أطراف خارجية أخرى وهو ما يطلق عليه التكاليف البيئية الخارجية". (ابراهيم، 2019، صفحة 65)

وهناك أيضا مجموعة من المفاهيم والتعاريف للتكاليف البيئية، أهمها ما يلي:

التكاليف البيئية من وجهة نظر المؤسسة الاقتصادية تتمثل في جميع التضحيات الصريحة والضمنية التي تتحملها المؤسسة، قصد منع أو تجنب الأضرار البيئية (سواء بالماء أو الهواء أو التربة أو الإنسان أو الحيوان)، في الحاضر أو في المستقبل، نتيجة لمزاولتها لأنشطتها المختلفة ولأجل تصحيح الأخطاء والأضرار المترتبة على تصرفات والقرارات اتخذتها لها أثار سلبية على البيئية. (المجيد و الأمين، 2017، صفحة 30)

بناء على التعاريف السابقة يمكن تعريفها على أنها مجموعة من الأعباء تتحملها المؤسسة للحد من التلوث الناتج عن نشاطها من أجل الحفاظ على البيئة والتخفيف من التلوث.

الفرع الثاني: أهمية التكاليف البيئية

اكتسبت التكاليف البيئية أهميتها لعدة عوامل نذكر منها: (أمير و العربي، 2018، صفحة 173)

- المفاضلة بين الأساليب البديلة، فتوفير القياس الكمي أو النقدي لهذه التكاليف يساعد على إجراء المقارنة بين البدائل المتاحة لاختيار البديل الأقل تكلفة.
- توفير المعلومات اللازمة لمخطط الإنفاق في مجال البيئة، سواء عن طريق إعداد الموازنات التخطيطية أو المعايير مما يساهم بدوره في إحكام الرقابة على هذه العناصر.
- توفر المعلومات اللازمة لمقابلة احتياج المحاسبة الضريبية، حيث يمكن للسلطات الضريبية وضع إعفاءات ومزايا ضريبية للمؤسسات التي تقوم بحماية البيئة.
- المساهمة في تحقيق مزايا تخفيض الطاقة وتحسين البيئة المحيطة سواء داخل المؤسسة أو خارجها.
- تخفيض التكاليف البيئية والرقابة عليها، مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف الكلية للمؤسسات، والمساعدة في ترشيد القرارات المتخذة.

الفرع الثالث: أهداف التكاليف البيئية

للتكاليف البيئية عدة أهداف يمكن عرضها في النقاط التالية: (أمير و العربي، 2018، صفحة 173)

- تمكن المؤسسات من دراسة التأثير السلبي للعمليات التشغيلية على البيئة وما يرتبط بذلك من وضع برامج الحماية والوقاية، ومحاولة اكتشاف طرق جديدة للتقليل أو حتى للحد من هذه التغيرات.
- إدراج التكاليف البيئية في التقارير السنوية يساهم في إعداد المخططات طويلة الأجل للموارد الطبيعية، وتقارير المؤشرات البيئية لمختلف المناطق على مستوى الدولة، وما يلزم من تحقيق الرقابة على عناصر التلوث.
- تحقيق إدارة أفضل للتكاليف البيئية ومراجعتها بشكل دوري، كشف جوانب القصور في الأنظمة المحاسبية المتبعة وتمكين المؤسسة من قياس الإيرادات والنفقات البيئية والإفصاح عنها.
- إمداد متخذي القرار ومختلف أطراف المستعملة بالمعلومات البيئية التي من شأنها المساعدة في مكافحة التلوث.

- يساعد الإفصاح عن التكاليف البيئية في توفير معلومات أفضل على طبيعة النشاط، القوانين البيئية، وأثر ذلك على مركز المالي وعائدات الأسهم.

الفرع الرابع: أنواع التكاليف البيئية

إن قياس التكاليف البيئية تنشأ عن قيام المؤسسة بمزاولة نشاطها، مما ينتج عنها مخلفات يمكن الاستفادة منها من خلال إعادة تدويرها أو التخلص منها بطريقة لا تضر بالبيئة. ولتحقيق ذلك تتحمل المؤسسة تكاليف يمكن قياسها وهي: (مشري و مسالته، 2017، الصفحات 153-155)

1. تكاليف الوقاية: عبارة عن تكاليف الأنشطة المنفذة لمنع إنتاج الملوثات التي تسبب تدهور الجودة البيئية منها: تقييم واختيار آلات المنع أو الحد من التلوث والدراسات البيئية، وتصميم النظم لمقابلة الأهداف البيئية سواء كانت نظم شراء أو تسويق أو تغليف أو نظم معلومات محاسبية وإدارية أو إعادة استخدام وإدارة النفايات.

2. تكاليف الاكتشاف: وهي تكاليف الأنشطة المنفذة لتحديد ما إذا كانت المنتجات والعمليات والنظم داخل المؤسسة متفقة مع المعايير البيئية المناسبة سواء كانت إلزامية أو اختيارية، ومن هذه التكاليف: تكاليف المراجعة البيئية والرقابة على معدلات التلوث.

3. تكاليف الفشل: تشمل النشاطات التي تهدف إلى رقابة الأداء البيئي والعمل على منع حدوث أضرار بيئية، وهذه المجموعة تشمل التكاليف التي تتحملها المؤسسة في مراحل ما قبل الإنتاج حتى وصول المنتج إلى المستهلك، ويعد هذا النوع من التكاليف من النشاطات التي تضيق قيمة إلى ما يترتب عليها من تخفيض للتكاليف الأخرى للأداء البيئي، ومن ثم زيادة الأرباح وتحسين قدرتها التنافسية، وتنقسم إلى نوعين هما:

- أ- **تكاليف صريحة (منظورة ملموسة):** يتم استخدام رصيد هذا المخصص لتغطية المصاريف والالتزامات البيئية التي تتعلق بالتقليل أو الحد من التلوث انطلاقاً من الفلسفة المحاسبية والتي تتعلق بمبدأ التحقق (تحقق الأثر البيئي)، حيث أن المبالغ التي تنفقها المؤسسات التي تسببت في الأضرار البيئية تعتبر تسديداً للالتزام البيئي كان قد نشأ أولاً، فيجب إثبات الالتزام البيئي بمجرد تحقق التلوث ومثال ذلك: علاج الآثار الضارة للبيئة كالرعاية الصحية وتكاليف معالجة النفايات والمخلفات الصناعية.
- ب- **تكاليف ضمنية غير منظورة:** يتم استخدام رصيد احتياطي لمواجهة أية التزامات قانونية أو مالية قد تترتب على المؤسسة لقاء تسببها في أضرار بيئية ما لم تكن على دراية بأنها قد تسببت بها (مبدأ الحيطة والحذر) أو لعدم علمها بأنها ستتحملها، على سبيل المثال: الدعاوى القانونية التي تقام ضدها بسبب إصابة أحد العاملين أو أحد الساكنين المجاورين للمؤسسة بمرض مزمن تعرضه للإشعاعات مضرّة أو غازات سامة تسببها المؤسسة.

4. تكاليف الرقابة على الأداء البيئي: تضم النشاطات التي تعمل على معالجة الأضرار البيئية التي لم تتجح نشاطات التكاليف السابقة في منع حدوثها. يعد هذا النوع من التكاليف الأداء البيئي تكاليف ناشئة عن قصور نشاطات رقابة الأداء البيئي في تحقيق مستوى الأداء البيئي المستهدف، أي أنها تكاليف غير ضرورية ولا تضيق قيمة مضافة، ومن ثم كلما أمكن منع حدوثها أو تقليلها انخفضت التكاليف الكلية للأداء البيئي وزادت أرباح المؤسسات، ويمكن تقسيمها إلى:

- أ- **تكاليف أنشطة المنع:** تتضمن التكاليف الناتجة عن كافة الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة بغرض خفض أو إزالة الأسباب المؤدية لآثار بيئية سلبية في المستقبل، وتنحصر هذه التكاليف في تكاليف إعادة تصميم العمليات الإنتاجية بحيث لا يتم استخدام مواد سامة أو ضارة بالبيئة، وعلى أن لا ينتج من العملية الإنتاجية أي مخلفات غازية أو صلبة ضارة بالبيئة. وتضم الأنشطة التالية: أنشطة استخدام مواد صديقة للبيئة، أنشطة استخدام طرق إنتاجية صديقة للبيئة (خضراء).
- ب- **تكاليف أنشطة الحصر والقياس:** تتضمن تكاليف الأنشطة التي تزاو لها المؤسسة بغرض قياس ومتابعة المصادر المحتملة للأضرار البيئية، وتضم أنشطة متابعة مستويات التلوث في مواد المستخدمة داخل المؤسسة، أنشطة متابعة مستويات التلوث في المخلفات الناتجة عن تشغيل، أنشطة متابعة عمليات المراجعة البيئية، أنشطة متابعة العلاقة ما بين المؤسسة والأجهزة البيئية المختلفة.

المطلب الثاني: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية

نتيجة الصعوبات التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية في تحديد قيمة الأضرار البيئية وقياسها من أجل تحمل تكاليف التقليل ومحاولة لتخلص منها، أدى إلى زيادة اهتمام الباحثين في المجال البيئي لإعطاء معايير تتبع في تحديد قيمة المخاطر البيئية وطرق قياسها.

الفرع الأول: تعريف القياس المحاسبي للتكاليف البيئية

يعتبر القياس المحاسبي ذلك القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الناشئة عن ممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي ويتم ذلك من خلال تجميع وتبويب وتحليل والتسجيل لهذه العمليات الاقتصادية حتى يتم إعداد الحسابات الختامية للنشاط في نهاية الفترة المالية. ويمكن أن نوضح بأن التقييم هو تحديد قيم المركز المالي، والقياس هو تحديد قيم بنود قائمة الدخل وهذا يعني ضرورة إثبات الأصول الثابتة البيئية بقائمة المركز المالي من خلال تحديد قيمتها الحقيقية وأيضاً قياس نتيجة النشاط من خلال مقابلة الإيرادات بالمصروفات ومنها البيئي حيث أن العمليات البيئية يترتب عليها تكاليف بيئية لإزالة تلك التأثيرات التي تحدثها المؤسسة نتيجة ممارسة أنشطتها، فإنه ينطبق عليها مفهوم القياس حيث أنها أحداث اقتصادية تؤثر على قيم القوائم المالية، ويتم استخدام طرق و إجراءات محاسبية للأحداث البيئية لتسجيلها حتى تظهر انعكاساتها داخل القوائم المالية وبالتالي القياس المحاسبي للتكاليف البيئية هو ترجمة لنشاط المؤسسة في البيئة بشكل كمي أو مالي يمكن بواسطته الحصول على معلومات بيئية تفسر للمستخدمين القوائم المالية للمؤسسة. (لعبيدي، 2015، صفحة 66)

كما عرفت على أنها: "التحديد وقياس تكاليف الأنشطة واللوازم البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات، الإدارة البيئية بهدف محاولة تحقيق الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة". (لعبيدي و خنشور، 2013، الصفحات 206-207)

ونقصد أيضاً بالقياس المحاسبي البيئي: "تحديد قيم لجميع عناصر التكاليف الناجمة عن التزام المؤسسات بمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية، سواء كان هذا الالتزام اختيارياً أو إجبارياً." (سعيد سيف، 2014، صفحة 68)

استنادا على التعاريف السابقة يمكن القول أن القياس المحاسبي على أنه المنهج و الطرق التي تتبعها المؤسسة من أجل تحديد قيمة الأعباء اللازمة للتخلص من التلوثات التي تسببت فيها و تحويلها بصيغة نقدية حتى يمكن الإفصاح عنها.

الفرع الثاني: أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية

تكمن أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية فيما يلي: (جليط، 2018، صفحة 103)

- ✓ يساهم في اتخاذ القرارات من خلال المعلومات المتعلقة بأنشطة المؤسسة وأصحاب المصالح في المؤسسة.
- ✓ الإفصاح عن النفقات البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها مثل مساعدة المستثمرين ليرى بوضوح السياسات التي تطبقها المنشأة لحماية البيئة، ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بالمنشأة.
- ✓ إن وجود القياس البيئي بالمؤسسة يساعد في إجراءات المقارنة بين المؤسسات وبين القطاع العام والخاص.
- ✓ يسمح بدعم ثقة واحترام المجتمع والأفراد في المنشآت، ومن ثم زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها، مما ينعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها ومركزها المالي.
- ✓ التوصل إلى فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بدقة.
- ✓ تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم المادي أو التمويل منخفض التكلفة أو المعاملة الضريبية مما يؤدي إلى زيادة حجم نشاط المنشأة، فقيام المنشأة باستخدام موادها بأكبر كفاءة ممكنة وفي الوقت نفسه حماية البيئة من عائد في المجتمع.

الفرع الثالث: أسس القياس المحاسبي للتكاليف البيئية

يجب أن يشمل القياس المحاسبي البيئي على ما يلي: (المجيد و الأمين، 2017، الصفحات 35-36)

- 1- **المبالغ التي تدفعها المؤسسة الاقتصادية للجهات الحكومية:** ولا توجد مشكلة في قياس هذا النوع من التكلفة لأنه يمثل في الأصل مبالغ نقدية معروفة بدقة.
- 2- **المبالغ التي تتحملها المؤسسة اختياريًا:** وهي تلك التكاليف التي لا تتعلق بنشاطها الاقتصادي وتشمل قياس تكلفة الأصول التي تستخدمها المؤسسة لتحقيق أهدافها البيئية كمحطات تنقية المياه مثلاً.
- 3- **الأضرار التي يتحملها المجتمع:** هناك صعوبة في قياس الأضرار التي يتحملها المجتمع، وتنشأ المشكلة في كيفية خضوع هذه الأضرار للقياس الكمي وكيفية ترجمته إلى قيم نقدية فهناك صعوبة كبيرة في القياس المباشر للأضرار لذلك يتم اللجوء إلى طرق غير مباشرة للتعبير عن الأضرار نقدياً ، ومن هذه الطرق :

أ- **قياس تكاليف منع حدوث الأضرار البيئية:** ويقوم هذا الأسلوب على افتراض انه كلما قامت المؤسسة بالإففاق على منع التلوث مثلاً انخفضت الأضرار التي تصيب المجتمع من هذا التلوث، وبالتالي تكاليف المنع هي الأقرب إلى تحديد التكاليف البيئية.

ب- قياس تكاليف التصحيح: وهي المبالغ التي تقوم المؤسسة بإنفاقها لغرض إعادة الموارد البيئية لحالتها الأصلية تقريبا أو لإنشاء مورد جديد ليحل مكان المورد البيئي الذي تأثر بالأنشطة الاقتصادية للمؤسسة مثل تطهير المكان من التلوث الذي أحدثته نشاط المؤسسة.

الفرع الرابع: صعوبة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية

يواجه قياس التكاليف البيئية عدة صعوبات وأهمها ما يلي: (زعرور و سعيدي، 2020، صفحة 35)

- تحديد العلاقة السببية بين التصرف والضرر الناشئ عنه.
- تعدد المداخل الرئيسية للمحاسبة البيئية.
- التحديات المتعلقة بتحديد مجالات التكلفة البيئية.
- التحديات المتعلقة بتحديد نوعية التكاليف.
- عدم وجود أجهزة متخصصة في قياس الضرر أو الرقابة على التلوث.
- عدم وجود كوادرات وإطارات مؤهلة للعمل في مجال القياس المحاسبي البيئي.

ويرى البعض أن هناك بعض الصعوبات التي تظهر عند تحديد وقياس التكاليف البيئية والتقرير عن نتائجها في الواقع الفعلي

هي:

- **صعوبة حصر عناصر التكاليف البيئية:** والمشكلة تنبع من أن الالتزام البيئي للمؤسسة هو نشاط المولد لواقعة الإنفاق المتسبب في حدوث عناصر التكاليف البيئية هو في حد ذاته مفهوم غير محدد، لم يتفق على إبعاده بشكل قاطع من جهة النظر العملية، ولا شك أن عدم القدرة على الوصول إلى اتفاق محدد حول ماهية الالتزام البيئي وحقيقة عناصره إنما يعني تلقائيا عدم القدرة على تحديد عناصر التكاليف البيئية المتولدة عنها وقياساتها والتقرير عنها بشكل دقيق.
- **صعوبة فصل التكاليف البيئية عن الاقتصادية والاجتماعية:** أن التداخل بين الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية و البيئية يؤدي إلى إحدى المشكلات الأساسية المرتبطة بعملية قياس الأداء البيئي للمؤسسات بشكل موضوعي فعلى سبيل المثال تكاليف البحوث والتطوير بهدف زيادة درجة أمان المنتج من الممكن اعتبارها تكاليف اجتماعية لازمة لخلق نوع من الرخاء والإشباع عن المنتجات المؤسسة داخل نفوس العملاء ، كما يمكن اعتبارها تكاليف بيئية تهدف إلى سلامة العميل عند استخدام المنتجات وتمكينه من إعادة تدوير المخلفات لهذه المنتجات ، كما يمكن في نفس الوقت اعتبارها تكاليف اقتصادية لازمة لإعطاء دفعة تنافسية للمنتج وزيادة نصيبه في السوق بهدف تعظيم ربحية المؤسسة .
- **صعوبة ربط التكاليف بالعوائد البيئية:** عادة ما يكون من الصعب الحكم على فعالية وكفاءة التكاليف البيئية بسبب صعوبة ربط هذه التكاليف بالعوائد البيئية، أو بعبارة أخرى صعوبة مقابلة تكاليف الأداء البيئي خلال فترة زمنية معينة بالعوائد البيئية المتولدة عن الأداء خلال نفس الفترة فلعوائد البيئية تتسم بخاصيتين هما: عادة لا يمكن التعبير عنها بوحدات القياس

النقدي وإنما يناسبها القياس الوصفي والخاصية الأخرى هي طول الفترة الزمنية بين تاريخ واقعة حدوث التكلفة والعائد المحقق منها.

■ **الصعوبات الأخرى:** هناك صعوبات أخرى تواجه قياس التكاليف البيئية ونوضحها فيما يلي:

- ✓ صعوبة التحديد الدقيق للأضرار البيئية الناتجة عن النشاط الاقتصادي للمؤسسة.
- ✓ ليس من السهل تقدير القيم المالية لكل الأضرار البيئية إذا بعضها قد يكون له قيمة سوقية مثل خسارة الثروة السمكية والسياحية، البعض الآخر ليس له قيمة سوقية مثل الإضرار بالصحة الإنسانية نتيجة التلوث.
- ✓ صعوبة تحديد العلاقة بوضوح بين الملوثات والأضرار التي نشأت عنها بعض الملوثات لا يظهر أثرها في الآجل الطويلة.

المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية

إن الاعتماد على المعلومات المالية الصحيحة والدقيقة في اتخاذ القرار أصبح أمر ضروري، ومن أجل توفيرها أصبحت الأنظمة والقوانين تركز على جودة الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية، أدى هذا الأخير إلى ضرورة الاهتمام بمفهوم والطرق اللازمة للإفصاح عن التكاليف البيئية.

الفرع الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية

يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ التي تلعب دورا هاما في تقديم المعلومة وتحسينها والتي تتضمنها القوائم المالية حيث يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه: "عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية، للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية، وهذا يعني أيضا أن تعرض المعلومات بالقوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل". (بشرة و عزه، 2017، صفحة 195)

يعرف الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على أنه: "مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للمؤسسات الاقتصادية، والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي، الحاضر والمستقبل، ويعبر الإفصاح المحاسبي عن الأسلوب أو الطريقة التي تستطيع بواسطته المؤسسات الصناعية إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة بنشاطاتها ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحق بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك، وعليه فإن الإفصاح البيئي يعني: عرض للمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية فلقوائم والتقارير الدورية، مما يسهل مهمة مستخدمي المعلومات المالية عند تقييم الأداء البيئي، ويرشد قراراتهم". (حنان، 2014، صفحة 82)

كما يعرف الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية على أنه: "عرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية للمؤسسة في القوائم والتقارير الدورية والإيضاحات المرفقة بها مما يسهل من مهمة مستخدمي البيانات والمعلومات المالية عند تقييم الأداء البيئي وترشيد اتخاذ القرارات المتعلقة بها والحكم على مدى كفاءة الإدارة للأداء البيئي" (لعبيدي، 2015، الصفحات 88-89).

ويتضح من التعريف السابق أنه ينظر إلى الإفصاح البيئي من زاويتي الشكل والمكان كما يلي: (لعبيدي، صفحة 89)

1. من حيث شكل الإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات فيمكن التمييز بين ثلاثة طرق أساسية:

- أ- التقارير الوصفية البحتة وهي لا تحمل أي نوع من التعبير الكمي فهي غير مدعمة بالأرقام أو الإحصائيات.
- ب- التقارير الكمية وهي المدعمة بالأرقام والإحصائيات والنسب والمعدلات، أي يتم استخدام التعبير الكمي سواء النقدي أو غير النقدي.
- ت- هي التقارير التي يتم التعبير عن جميع عناصرها بوحدات نقدية.
2. أما عن مكان الإفصاح فيتم التمييز بين ثلاثة أساليب:
- أ- أن يتم الإفصاح في تقارير منفصلة ومستقلة عن القوائم المالية وملحقاتها وبغض النظر عن شكل التقرير من حيث كونه وصفي أو كمي أو مالي.
- ب- أن يتم الإفصاح في صلب القوائم المالية للمؤسسة وذلك باعتبار أن المعلومات البيئية والاقتصادية متكاملة وتشكل مع بعضها البعض التعبير الكامل والشامل عن أداء المؤسسة.
- ت- أن يقتصر الإفصاح عن الأداء البيئي على التقارير السنوية للمؤسسة، أو على تقرير مجلس الإدارة ويتم ذلك في جزء مستقل من التقارير السابقة معنونا بعنوان يفيد مضمونه كالتقرير البيئي.

الفرع الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية

برزت في الآونة الأخيرة أهمية الإفصاح عن المعلومات البيئية وأهمية السلوك البيئي مناسب وذلك للأسباب التالية: (ابراهيم، 2019، صفحة 103)

- تطور معيار العرض الإفصاح العام عن طريق التوسع في البيانات والمعلومات التي يتم الإفصاح عنها من حيث الشكل والمضمون لتشمل الأداء الاقتصادي والبيئي للمنشأة.
- تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات البيئية، حيث قد يعزف المستثمرين عن الاستثمار في أسهم الشركات التي لا تفصح عن أدائها البيئي وقد يصل الأمر إلى تهديد استثمار المنشأة نتيجة انهيار أسهم المنشأة أو مقاطعة المستهلكين لمنشأتها التي تضر بالبيئة.
- ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بتقييم مدى وفاء المنشأة بمسئوليتها البيئية من التلوث وزيادة ثقة المجتمع في المنشآت التي تفي بمسئوليتها البيئية وتشجيعها على التنمية وتطوير أنشطتها، مع الضغط على المنشآت التي لا تفي بتلك المسؤولية.

تبرز أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي في كونه أحد المكونات الإفصاح الشامل، فهو يساهم في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية من المعلومات المالية، التي تساعد في تقييم كفاءة المشاريع فيما يتعلق باستخدام الموارد الاقتصادية ومدى مساهمتها في الوفاء بمسئولياتها الاجتماعية المتعلقة بحماية البيئة والمحافظة على مواردها.

ينبع الاهتمام بالإفصاح المحاسبي انطلاقاً من أن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي ذات طبيعة مالية وكمية مما يجعلها تؤثر في المركز المالي للمؤسسات الصناعية ونتيجة نشاطها إذ أن القوائم المالية يجب أن تعكس الالتزامات الفعلية والمحتملة التي تنتج عن عدم التزام المؤسسة بقوانين البيئة.

الفرع الثالث: مزايا الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية:

إن الالتزام المؤسسات الصناعية بقياس تأثيراتها البيئية والإفصاح عنها محاسبياً في قوائمها المالية يحقق لها مجموعة من المزايا والمنافع نجوزها في الآتي: (ابراهيم، 2019، صفحة 109)

- توفر معلومات عن الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية يساعد الإدارة في ترشيد القرارات الخاصة بتصميم العمليات الإنتاجية من اجل التوافق مع التنظيمات والقوانين البيئية.
- تحتاج إدارة المؤسسات الصناعية لمعلومات عن الأداء البيئي لغرض ترشيد القرارات الخاصة بخف أو إزالة الأسباب التي يمكن أن تؤدي إلى أثار بيئية سلبية ومحاولة الرقابة والتحكم في كافة مصادر التلوث.
- الإفصاح المحاسبي عند التأثيرات البيئية يساعد المؤسسات الصناعية على اتخاذ القرارات الخاصة بأنشطة الفشل البيئي مثل: تكاليف معالجة المخالفات الضارة بالبيئة والغرامات على مخالفة المؤسسات للتنظيمات البيئية.
- يمكن للمؤسسة أن تحقق أعلى معدلات للعائد على حقوق الملكية إذا ما تم الإفصاح عن التأثيرات البيئية.
- توفير معلومات عن الأداء البيئي يساعد إدارة المؤسسة الصناعية في أغراض البحث وتطوير منتجات صديقة للبيئة مما يضمن لها تحقيق رضا المستهلكين.
- يساعد توفر المعلومات عن التكاليف البيئية إدارة المؤسسات الصناعية في المفاضلة بين البدائل المختلفة اللازمة لدرجة التلوث.
- يساهم الإفصاح المحاسبي البيئي في تدعيم قدرة المؤسسات الصناعية.
- اختيار البديل الاستثماري الأنسب بالأخذ في الاعتبار الجوانب البيئية.

الفرع الرابع: معوقات الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية

هناك عدة عوامل تحد من إفصاح المحاسبي عن أدائه البيئي نذكر منها: (ابراهيم، 2019، الصفحات 109-110)

- عدم وجود مرجعية رسمية تنظم تعامل مسؤولية البيئية وتضع لها القوانين والأنظمة.
- عدم وجود عقوبات قانونية تفرض على المؤسسات الصناعية التي تمتع عن الإفصاح على المسؤولية البيئية.
- غياب التخطيط الاستراتيجي لأعمال المسؤولية البيئية.
- عدم وجود حوافز حكومية كافية لمؤسسات الصناعية لتبني سياسات اجتماعية وبيئية.
- ضعف توعية المحاسبين بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية.
- قلة البرامج التعليمية والتكوينية للتعريف بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.

المطلب الرابع: نماذج القياس والإفصاح المحاسبي البيئي

الفرع الأول: نماذج الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية ضمن تقارير مستقلة

يتم الإفصاح في تقارير منفصلة عن القوائم المالية و ملحقاتها بغض النظر عن شكل التقرير، من حيث وصفه كونه وصفيًا أو كميًا أو ماليًا، وسواء كان إفصاحًا شاملاً أو جزئياً، ويستند مؤيدو هذا الاتجاه في تفضيل الإفصاح عن المعلومات البيئية ضمن قوائم خاصة موجّهة فقط إلى الجهات التي تطلبها، على اعتبار أن الإفصاح عن المعلومات البيئية ضمن القوائم المالية قد يولد ضغطاً كبيراً على المؤسسة، مما يجعلها تهمّ بالجوانب البيئية على حساب الجوانب الاقتصادية الأخرى، إلا أن هذا الأسلوب يعاب عليه أن فرض تعظيم الربح لم يكن الهدف الأسمى الذي تسعى إليه المؤسسة على حساب مسؤولياتها تجاه المجتمع و الأضرار التي تتركها على البيئة وعلى المجتمع ككل . (نسية و مسعود، 2021، الصفحات 71-72)

يعتمد القياس المحاسبي البيئي والإفصاح عنه على عدة نماذج في تقارير مستقلة نذكر من بينها: (سعيد سيف، 2014، صفحة 93)

1. نموذج (SOVIL MANUFACTURING) SMFC

للإفصاح عن أنشطتها الاجتماعية من النماذج التطبيقية الوصفية، الذي كان تحت عنوان "تقرير العمل الاجتماعي"، ويتضمن التقرير بعض المعلومات الكمية عن فرض التوثيق التي هيأتها الشركة للمجتمع والوسائل الرقابية الخاصة بحماية البيئة ومكافحة التلوث، فضلاً عن المعلومات بحماية المستهلك.

الجدول رقم(01): نموذج SMFC

أولاً: فرص العمالة	
الأصول	الالتزامات
<ul style="list-style-type: none"> — ترتب عن توسع الشركة توفير حوالي 1000 فرصة عمل. — تخطط الشركة ووضعها برنامج لتوفير فرص عمل للأقليات. — تنفيذ برامج تدريب نتج عنه توظيف 260 من العمال ذوي الاحتياجات الخاصة و 170 من العمال المهرة خلال سنة. 	<ul style="list-style-type: none"> — لازال التغيير في مستويات الوظيفية يؤدي إلى بعض المشاكل. — لازالت هناك حاجة لزيادة ترقية الأقليات إلى مراكز أعلى. — أغلقت الشركة أحد مراكز التدريب بعد أن بلغت نفقاته 33300 دولار بسبب توقف الحكومة عن إعانتته.
ثانياً: الرقابة البيئية	
<ul style="list-style-type: none"> — تم تركيب أجهزة لمعالجة مياه الصرف الصحي بـ 530000 دولار. — بلغ عدد الآلات التي تم إضافتها لمعدات الشركة المتعلقة بالرقابة على تلوث المياه بـ 10 آلات منذ عام 1965. 	<ul style="list-style-type: none"> — لازالت هناك مشكلة ناجمة عن بعض الرواسب المرتبطة بأنابيب المياه القائمة. — تواجه الشركة مشكلة انبعاث ثاني أكسيد النيتروجين من الآلات.

<p>تواجه الشركة مشاكل قانونية بسبب وسائل الأمن الصناعي.</p>	<p>قامت الشركة بإفناق 3000000 دولار لشراء آلات لتنقية الهواء وهذا يمثل إنجاز 80% من البرنامج</p>
<p>ثالثا: مجال الضمان الاجتماعي</p>	
<p>البرامج التي تقوم بها الشركة لبناء مساكن محدودي الدخل غير فعالة بدرجة كافية.</p>	<p>قامت الشركة ببناء 120 وحدة سكنية للعاملين بمبلغ 3500000 دولار. تهتم الشركة بمساعدة المؤسسات الاجتماعية. تبرعت الشركة بمبلغ يعادل 2% من أرباحها كمساهمات في تفعيل مسؤوليتها الاجتماعية.</p>
<p>رابعا: مجال خدمة المستهلكين.</p>	
<p>من المتوقع صدور قانون يفرض مستويات أعلى لجودة المنتج من الجودة الحالية. تواجه الشركة مشكلة سببها عدم استخدام الكتيب بالطريقة الصحيحة.</p>	<p>أدت برامج الرقابة على الجودة إلى كفاءة أداء المنتج. قامت الشركة بإنشاء شبكة تواصل عن طريق الهاتف، لضمان سرعة ما يطلبه العملاء من خدمات. قامت الشركة بإعداد كتيب مبسط يوضح الطريقة الآمنة لاستعمال المنتج.</p>

المصدر: (حنان، 2014، صفحة 93)

- بتحليل النموذج السابق يتضح ما يلي:

- اشتمل النموذج على أربعة مجالات للمسؤولية الاجتماعية للمشروع، وهو ما يوضح إدراك الشركة لتعدد واختلاف الأداء الاجتماعي.
- اتخذت الشركة الأسلوب المتبع في عرض المركز المالي أساسا لإعداد تقريرها الخاص بأدائها الاجتماعي.
- لا يوضح النموذج الخصائص الأساسية لتقرير المركز المالي، فجميع بنود التقرير ليست لها قيم نقدية، وبالتالي لا يمكن التأكد من توازن جانبي الموجودات والمطالب.

2. نموذج (LINOWES):

يعد نموذج LINOWES بشكل منفصل عن التقارير المحاسبية المالية، بمعنى أن نتيجة الأداء الاجتماعي تقاس بمعزل عن نتيجة النشاط الاقتصادي للمؤسسة.

يهتم هذا النموذج الذي اقترحه LINOWES، وأطلق عليه تسمية "تقرير النشاط الاجتماعي الاقتصادي" بالإفصاح عن التكاليف المترتبة على كل نشاط من أنشطة المسؤولية الاجتماعية التي تقوم بها المؤسسة، دون أن يكون للمنافع التي تحققها تلك الأنشطة أي أثر فيها، وتوضح فالجدول التالي :

جدول رقم (02): نموذج (LINOWES)

المبالغ		البيان	
أولاً: الأنشطة الخاصة بالعاملين			
			المزايا
		_ تكاليف معالجة زيادة معدل
		_ تكاليف الحضانة الخاصة بأبناء العاملين
		مجموع المزايا المتحققة للأفراد
		مطروحا منه الأضرار
		_ تأجيل إضافة أجهزة أمان قطع الآلات
.....			صافي المزايا (الأضرار) في الأنشطة الخاصة بالأفراد
ثانياً: الأنشطة الخاصة بالبيئة			
			المزايا
		_ تكلفة إصلاح الأراضي المتضررة
		_ تكلفة إضافة أجهزة للرقابة على التلوث
		_ تكلفة استبعاد المواد السامة من العمليات إنتاج
		مجموع المزايا
		مطروحا منه الأضرار
		_ التكلفة التي كان يجب تحملها لإعادة تشجير منطقة التعدين
		_ التكاليف المقدرة لتطهير مجرى النهر من التلوث
		مجموع الأضرار
.....		صافي مزايا (الأضرار) في الأنشطة الخاصة بالبيئة
ثالثاً: الأنشطة الخاصة بالإنتاج			
			المزايا
		_ رواتب لجان أمن المنتج
		_ تكلفة التحويلات على المنتج
		مجموع المزايا
		مطروحا منه الأضرار
		_ تكلفة جهاز الأمان الموصى باستخدامه مقابل لجان الأمان ولكنه لم يستخدم
		صافي المزايا (الأضرار) في الأنشطة الخاصة بالإنتاج
		صافي العجز الاجتماعي-الاقتصادي للسنة
.....		+ الرصيد المدور في 1/1
.....		الصافي الكلي الاجتماعي-الاقتصادي للأنشطة في 12/31
.....		

المصدر: (حان، 2014، صفحة 95)

يتضح من الشكل السابق أن الهدف من إعداد التقارير، هو بيان الأداء الاجتماعي للمؤسسة خلال مدة زمنية معينة تبدأ من 1/1 وتنتهي في 12/31 من كل سنة، وذلك لغرض التعرف على الجوانب الإيجابية والسلبية لكل نشاط من الأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها المؤسسة، والتي حددها مقترح هذا النموذج، في ثلاث جوانب أساسية هي:

- الأنشطة الخاصة بأفراد أو الجمهور بشكل عام.
- الأنشطة الخاصة بالبيئة.
- الأنشطة الخاصة بالإنتاج.

3. نموذج (AAA)

بدأت دراسة لجنة التأثيرات البيئية لسلوك المشروع المنبثق عن جمعية المحاسبة الأمريكية، باستعراض الأسباب التي حالت دون قيام المحاسبين بتوفير المعلومات المتعلقة بتأثيرات المؤسسات على البيئة، بالرغم من اعترافهم بوجود هذه التأثيرات، فأوضحت بأنه لا توجد أسس وقواعد لقياس وعرض التكاليف الاجتماعية للأضرار البيئية الناجمة عن عمليات المؤسسات للأسباب التالية:

- عدم وجود معايير قانونية لحماية البيئة تلتزم بها المؤسسات، مما أدى إلى تجنبها تحمل نفقات لتخفيض الأضرار البيئية.
- صعوبة وضع مقاييس نقدية للأضرار البيئية بطريقة موضوعية.
- عدم وجود أسس مقبولة لتوزيع التكاليف الاجتماعية للأضرار البيئية على المؤسسات.
- عدم رغبة العديد من المؤسسات الإفصاح عن التكاليف البيئية المرتبطة بالأضرار البيئية الناجمة عن عملياتها حتى ولو أمكن قياس وتوزيع هذه التكاليف بطريقة مقبولة.

استناداً على الأساس السابق ذكره، اقترحت لجنة التأثيرات البيئية، نموذجاً يقوم على الإفصاح الوصفي لجهود المؤسسات في حل مشاكل البيئة، وأوصت بضرورة أن تتضمن القوائم المالية المنشورة ملاحظات هامشية عن هذه الجهود التي تخص الرقابة على التلوث، والحد المسموح به، ويتم من خلال الإفصاح عما يلي:

- المشاكل البيئية الرئيسية.
- خطط المؤسسة للحد من المشاكل البيئية
- التقدم الذي حققته المؤسسة في حل المشاكل البيئية.
- التأثيرات البيئية الجوهرية على المركز المالي للمشروع وعلى نتيجة عملياته.

بتحليل النموذج السابق نلخص إلى ما يلي:

يركز النموذج اهتمامه حول توفير المعلومات المتعلقة بمشكلة التلوث البيئي فقط، الأمر الذي يجعله غير مفيد في تقييم الأداء البيئي والاجتماعي الشامل للمؤسسة. (حنان، 2014، صفحة 99)

الفرع الثاني: نماذج الإفصاح عن التكاليف البيئية ضمن القوائم المالية

يتم إعداد هذا النوع من التقارير بتضمين البيانات والمعلومات البيئية المالية منها داخل القوائم المالية المتعارف عليها (قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية) وذلك على النحو التالي:

1. قائمة الدخل: يتضح لنا أن قائمة الدخل بوضعها الحالي لا تظهر مدى وفاء المؤسسة بمسؤولياتها البيئية، لذا فإنه يمكن إعادة

تصنيف القائمة بالشكل الذي يظهر كل من الأداء الاقتصادي والأداء البيئي، وذلك كما يلي:

أ- يتم تحديد صافي الدخل من النشاط الاقتصادي للمؤسسة.

ب- يضاف إلى صافي الدخل من النشاط الاقتصادي صافي الدخل من النشاط البيئي للمؤسسة وصلا لصافي الدخل الاقتصادي

البيئي معاً قبل فرض الضريبة على الأرباح، تستبعد الضرائب على الأرباح وصولاً لصافي الدخل الاقتصادي والبيئي، ويمكن

بيان ذلك من خلال قائمة الدخل الاقتصادي والبيئي التالية: (لعبيدي، 2015، صفحة 112)

جدول رقم (03): يبين الدخل الاقتصادي والبيئي

جزئي	كلي	بيان
	Xx	صافي الدخل من النشاط الاقتصادي قبل فرض الضريبة على الأرباح: <u>يضاف إليه: الإيرادات البيئية</u>
Xx		إيرادات إعادة تدوير.
Xx		إيرادات التخلص مكن النفايات.
Xx		التخفيض في المخصصات البيئية.
Xx		أرباح بيع أصول رأسمالية بيئية.
	Xx	إجمالي الإيرادات البيئية.
	Xx	تخصم: النفايات الخطرة.
Xx	Xx	إيجار مخازن النفايات الخطرة.
Xx	Xx	موارد خام لوحدة المعالجة.
Xx		أجور العاملين بوحدة المعالجة.
Xx		إهلاك الأصول الرأسمالية البيئية.
Xx		خسائر بيع أصول رأسمالية بيئية.
Xx		الزيادة في المخصصات البيئية.
Xx		أقساط التأمين ضد المخاطر البيئية.
Xx		غرامات وتعويضات بيئية.
	(xx)	إجمالي النفقات البيئية
	Xx	صافي الدخل الاقتصادي والبيئي قبل فرض الضريبة على الأرباح.
	(xx)	تخصم: الضرائب على الأرباح.
	xx	صافي الدخل الاقتصادي والبيئي بعد خصم الضريبة على الأرباح

المصدر: (لعبيدي، 2015، صفحة 113)

جدول رقم (04): يبين قائمة المركز المالي الاقتصادي والبيئي

البيان	التكلفة	مجموع الإهلاكات	الصافي
<u>الأصول الثابتة</u>			
الأصول الثابتة الاقتصادية	Xx	(xx)	Xx
الأصول الثابتة البيئية	Xx	(xx)	Xx
أشغال تحت التنفيذ			
أشغال اقتصادية تحت التنفيذ			
أشغال بيئية تحت التنفيذ			
إجمالي الأصول الثابتة			Xxx
<u>الأصول المتداولة</u>			
المخزون بعد خصم المخصص			
مخزون مستلزمات إنتاج			
مخزون مستلزمات بيئية			
المدنيون بعد خصم مخصص		Xx	
النقديات بالصندوق و البنوك		Xx	
إجمالي الأصول المتداولة		Xxx	
تخصم : الالتزامات المتداولة			
الالتزامات الاقتصادية	Xx		
الالتزامات بيئية	Xx		
مخصصات مرتبطة بالنشاط الاقتصادي	Xx		
مخصصات مرتبطة بالنشاط البيئي	Xx		
دائنو التوزيعات	xx		
إجمالي الالتزامات المتداولة		(xx)	
رأس المال العامل			
إجمالي الاستثمارات يتم تمويلها كما يلي:			
حقوق المساهمين			Xxx
رأس المال المدفوع			Xx
الاحتياطات			
الأرباح المرحلة		Xx	
إجمالي حقوق المساهمين		Xx	
أرباح السنة		Xx	
قروض طويلة الأجل			
قروض طويلة الأجل لتمويل عمليات اقتصادية			Xx
قروض طويلة الأجل لتمويل عمليات بيئية			Xx
إجمالي تمويل رأس المال العامل والأصول الثابتة			Xxx

المصدر: (العبيدي، 2015، صفحة 114)

2- قائمة التدفقات النقدية:

يتضمن قائمة التدفقات النقدية ثلاثة أنواع من التدفقات النقدية وهي كما يلي: (لعبيدي، 2015، صفحة 115)

- أ- **التدفقات النقدية الخاصة بالأنشطة التشغيلية:** وهنا يجب الفصل فيما بين التدفقات النقدية التشغيلية الخاصة بنشاط المؤسسة عن التدفقات النقدية التشغيلية الخاصة بالنشاط البيئي.
- ب- **لتدفقات النقدية الخاصة بأنشطة الاستثمار:** يجب هنا أيضا الفصل فيما بين التدفقات الخاصة بالاستثمارات في شراء أصول اقتصادية عن تلك الخاصة باستثمارات في شراء أصول بيئية.
- ت- **التدفقات النقدية الخاصة بأنشطة التمويل:** وهنا أيضا يجب الفصل فيما بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة الخاصة بالأصول والالتزامات الاقتصادية عن تلك الخاصة بالأصول والالتزامات البيئية.
- أما فيما يتعلق بالبيانات غير المالية فيتم تناولها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ومن أمثلة ذلك:

1. السياسات البيئية التي تتبناها المؤسسة.
2. وصف تفصيلي لعمليات التخلص من النفايات الخطرة.
3. التأثيرات البيئية للعمليات الإنتاجية وسبل الحد منها.
4. البرامج البيئية الخاصة بالحفاظ على الموارد الطبيعية بما يتحقق التنمية المستدامة.
5. الشهادات والإجازات البيئية التي حصلت عليها المؤسسة.

خلاصة الفصل

شمل هذا الفصل الإطار النظري للمحاسبة البيئية، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى مفهوم المحاسبة البيئية التي اتفقت جميع التعاريف على أنها نظام شامل يهتم بالتدفقات النقدية التي تمارسها المؤسسات الاقتصادية بهدف الحفاظ على محيطها البيئي الداخلي والخارجي، كما تناولنا المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة البيئية أبرزها مزايا تطبيقها كتحقيق جودة المعلومات المحاسبية وتقييم الأداء البيئي وتحسينه وغيرها من المزايا، وكذلك أهدافها وأسباب الاهتمام بها والصعوبات التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية في تطبيقها.

أما في المبحث الثاني تطرقنا في التكاليف البيئية التي تتم عبر عملية القياس والإفصاح، فالقياس المحاسبي للتكاليف البيئية يكون عبر أسس معينة منها الاختيارية ومنها الإجبارية، وتختلف طرق الإفصاح المؤسسات الاقتصادية عن هذه التكاليف، التي قد تكون ضمن قوائمها المالية أو في تقرير مستقلة، وفي الأخير قدمنا نماذج القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية.

الفصل الثاني

الإطار النظري للمعلومات المالية وعلاقتها

بالمحاسبة البيئية

تمهيد

إن تبني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لنظام المحاسبي المالي لم يكن صدفة، بل جاء بهدف توحيد الأنظمة المحاسبي وحصر مفهوم المعلومات المالية، التي تعتبر لغة الذي يعتمد عليها المستخدمين في المقارنة بين أداء المؤسسات، من خلال تطبيق عناصر جودة المعلومات المالية، والاهتمام بخاصية المصدقية التي تعتبر الركيزة الذي يعتمد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات.

وتطبيق المحاسبة البيئية ليس فقط من أجل الحفاظ على البيئة، وإنما إعطاء صورة حقيقية للوضع البيئي الذي تعيشه المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، ومن شأنه أن يعزز ثقة المستثمرين في القوائم المالية المنشورة.

بناءً على هذا سنحاول في هذا الفصل تقديم كافة المفاهيم المتعلقة بالمعلومات المالية، إلى جانب ذلك تقديم العناصر النوعية للمعلومات المالية، ومعرفة تأثير المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية، من خلال تقسيم الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار العام للمعلومات المالية

المبحث الثاني: جودة المعلومات المالية حسب المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي.

المبحث الثالث: مصداقية المعلومات المالية وعلاقتها بالمعلومات المالية

المبحث الأول: الإطار العام للمعلومات المالية

تعد المعلومات المالية بمثابة الركيزة للأساس للعمل في المؤسسة، تقوم هذه المعلومات على عدة خصائص تجعلها ذات قيمة عالية وتمكن مستخدميها من اتخاذ قرارات صحيحة.

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

من أجل إضفاء المزيد من الشفافية والمصداقية للمعلومات المالية قامت الجزائر بتطبيق مجموعة من الإصلاحات الاقتصادية، أهمها إنهاء العمل بالمخطط المحاسبي الوطني PCN، الذي أصبح لا يجاري النظام الاقتصادي الجديد، حيث قامت استبداله بالنظام المحاسبي المالي SCF.

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي

اعتمدت الجزائر على غرار العديد من الدول، إستراتيجية تهدف لتبني المعايير المحاسبية الدولية، نتيجة عدم ملائمة ومسيرة المخطط المحاسبي الجزائري للمتطلبات الاقتصادية والاجتماعية والسياسات الناتجة عن التحولات الجديدة التي تعيشها الجزائر، كما أن الإبقاء على هذا المخطط بشكله الحالي في ظل التطورات والظروف الجديدة قد تزيد من المشاكل المؤسسات الاقتصادية ويثقل كاهلها، ويرفع من تكلفة اندماجها في الاقتصاد العالمي.

عرفت المادة 03 من القانون 07-11 المؤرخ في 25-11-2007 النظام المحاسبي المالي كالاتي "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين المعطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن وضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية".

الفرع الثاني: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة المالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، تلتزم الكيانات الآتية بمسك المحاسبة المالية: (عيادي، 2013، صفحة 54)

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- تعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيين أو معنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

يستثني من مجال تطبيق هذا القانون:

- الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

- الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، التي يمكن أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

الفرع الثالث: أهداف وخصائص النظام المحاسبي المالي (بلعور، 2014، الصفحات 204-206)

أولاً: أهداف النظام المحاسبي المالي

يهدف النظام المحاسبي المالي إلى ما يلي:

- مواكبة النظام المحاسبي المالي للأنظمة المحاسبية الدولية.
- تسهيل المعلومات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية التي تنشط في الجزائر، سواء كانت وطنية أو أجنبية.
- الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات.
- جعل القوائم المالية والمحاسبية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية.
- تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- الانتقال من المحاسبة التاريخية إلى المحاسبة المالية المستقبلية (أي الانتقال من الميزانية المحاسبية مسجلة بقيمة تاريخية إلى ميزانية مالية قابلة للتحليل على حالتها دون إجراء تغييرات عليها).
- الانتقال من محاسبة المعالجة (comptabilité de traitement) إلى محاسبة الحكم (la comptabilité de jugement).
- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط الوطني للمحاسبة.
- المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية للقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال تقديم معلومات تتسم بالموضوعية والمصدقية.
- تقليص تكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة والفروع إلى الشركة الأم.
- التكفل باحتياجات المستثمرين الحاليين أو المحتمل بتوفير معلومات منسقة، قابلة للقراءة، تسمح بمقارنة واتخاذ القرار.

ثانياً: خصائص النظام المحاسبي المالي

يتميز النظام المحاسبي المالي بالخصائص الآتية نجزها فيما يلي:

- التركيز عن المفهوم المالي أكثر من المحاسبي.
- إمكانية القياس العددي للمعطيات والمعلومات.
- كشف مالية تعكس المركز المالي والأداء للمؤسسة.
- قياس أداء ونجاعة الكيان من خلال جدول النتائج.

- معرفة رصيد الخزينة وحركة تدفقاتها من خلال جدول تدفقات الخزينة.

المطلب الثاني: ماهية المعلومات المالية

بينت الكثير من الأبحاث أن المستخدمين يستجيبون بصورة فورية للمعلومات المالية الصحيحة، وبالتالي يجب الإفصاح عنها لتساعدهم في أعمالهم ويمكننا التطرق إلى ماهية المعلومات المالية في العناصر التالية:

الفرع الأول: تعريف المعلومات المالية

التعريف الأول: تعتبر القوائم المالية للمؤسسة مصدراً لأي نوع من المعلومات سواء كانت محاسبية أم مالية أو في شكل بيانات، بحيث تنتج المعلومات المحاسبية بعد معالجة المدخلات من البيانات بتفسيرها وإعطائها معنى وهدف ليتم إيصالها إلى الجهات المختلفة في بيئة الأعمال المحيطة بالمؤسسة، في حين المعلومات المالية يمكن أن تكون محاسبية وغير محاسبية، وبالتالي يمكن القول أن المعلومات المالية تضم في طياتها المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي بالإضافة إلى معلومات أخرى، ومن الأحسن استخدام مصطلح المعلومات المالية دون المحاسبية لأن النظام في حد ذاته يقدم معلومات مالية. (صحراوي، 2020، صفحة 14)

التعريف الثاني: تعرف المعلومات المالية بأنها مجموعة من البيانات ذات الطبيعة المالية التي تم جمعها، ومعالجتها لتعبير عن حقائق والأرقام ذات المعنى المدلول الذي يخص مختلف الأحداث الاقتصادية، وتفيد هذه المعلومات لتلبية احتياجات مختلف المستخدمين ويترتب عليها قرارات ونتائج اقتصادية مستقبلية. (باني و جوزي، 2022، صفحة 248)

التعريف الثالث: كما عرفت المعلومات المالية على أنها: "ناتج نظام المعلومات المحاسبي الذي يتم تغذيته بالبيانات من خلال تسجيلها ومعالجتها وإخراجها في شكل قوائم مالية، تكون الغاية منها بمثابة المحرك لإدارة استخدامها في إدارة مشاريعها، كما تتوقف فعالية الإدارة على مدى توفير هذه المعلومات المحاسبية الأزمة للتخطيط والتوجيه والرقابة. (الخطيب و صديقي، 2018، صفحة 2)

بناءً على التعريف السابقة يمكن تعريف المعلومات المالية على أنها كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تعبر عن الحقائق التي تخص الأحداث الاقتصادية، والتي تستخدم بدورها في إعداد القوائم المالية تفيدها حاجات المستخدمين في اتخاذ القرارات المناسبة.

الفرع الثاني: تصنيف المعلومات المالية

يختلف تصنيف المعلومات المالية وتبويبها تبعاً لاعتبارات عديدة، ويمكن تصنيف المعلومات المالية كما يلي: (متولي، 2015، صفحة 25)

أولاً: من حيث دلالتها:

1- **معلومات مالية تاريخية:** وهي معلومات تتعلق بقياس الأحداث والعمليات التي تمت في الزمن الماضي كالقوائم المالية (الميزانية العمومية، قائمة الدخل... الخ)، وتستخدم هذه التقارير في تقييم كفاءة المنظمة في تحقيق أهدافها، وبيان حقيقة المركز المالي

للمنظمة، وكذلك تستخدم للأغراض الضريبية، وعلى الرغم من أهميتها في معرفة وقياس الأداء فإنها لا تصلح كأداء للرقابة على الأداء الجاري واتخاذ القرارات المستقبلية.

2- **معلومات مالية حالية:** وهي معلومات يتم إعدادها لأغراض الرقابة الداخلية، وتتعلق بالأنظمة التشغيلية للمنظمة، وتتوفر فيها الميزات التالية:

- تتعلق بالنشاط الجاري فقط.
- يتم تقديمها بصورة دورية.
- يتم تقديمها بصورة فورية وفي الوقت المناسب.
- ذات طابع تحليلي بحيث يتم مقارنة الأداء الفعلي مع الخطط المرسومة.

3- **معلومات مالية مستقبلية:** وهي معلومات تقديرية يتم إعدادها لأغراض التخطيط والتنبؤ بالمستقبل ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة، واختيار البدائل المتاحة، بحيث تصبح هذه المعلومات معياراً وأساساً للحكم على الأداء في المستقبل وتمثل هذه المعلومات في الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وغيرها.

ثانياً: من حيث درجة تكرارها

- 1- **معلومات دورية:** وهي معلومات يتم إعدادها وتقديمها لمحتاجيها على فترات دورية منتظمة (سنوياً، شهرياً، أسبوعياً...).
- 2- **معلومات غير دورية:** وتمثل في المعلومات التي تستخدم لأغراض خاصة وتكون الحاجة إليها محددة كدراسات الجودة الاقتصادية.

ثالثاً: من حيث المستفيدين

- 1- **معلومات للمستخدمين الخارجيين:** إن المستخدمين الخارجيين يستخدمون بصورة أساسية:
 - معلومات إلزامية **Mandatory Information:** هي معلومات مطلوبة من قبل هيئات الحكومية مثل متطلبات هيئة الأوراق المالية.
 - معلومات ضرورية أو أساسية **Essential Information:** هي معلومات مطلوبة لانجاز الأعمال مع الأطراف الخارجية مثل طلبات الشراء عند تقديم المعلومات الإلزامية أو الضرورية يجب أن يكون التركيز على:
 - الحد الأدنى للتكاليف.
 - الوفاء بالمتطلبات القانونية.
 - الوفاء بالحد الأدنى من معايير الاعتمادية عليها والفائدة.

2- **معلومات للمستخدمين الداخليين:** إن المستخدمين الداخليين يستخدمون معلومات مميزة بصورة أساسية، ويكون التركيز الأساسي فيها على إنتاج المعلومات التي تتجاوز منفعتها كلفة الحصول عليها (أي معلومات ذات قيمة إيجابية).

رابعاً: من حيث توقيت الحصول عليها

- 1- معلومات مالية متوفرة (جاهزة): وهي تلك المعلومات التي يتم الحصول عليها بشكل سريع ومباشرة عند الحاجة إليها، وتكون معدة ومجهزة مسبقاً، وهي بالتالي مفيدة وبدرجة كبيرة في اتخاذ القرارات التشغيلية.
- 2- معلومات غير متوفرة (غير جاهزة): وهي معلومات غير متوفرة عند الحاجة إليها، مما يتطلب وقتاً أطول في إعدادها وتجهيزها، وترتبط عادة بالقرارات الإستراتيجية للمنظمة.

الفرع الثالث: مستخدمي المعلومات المالية

حدد الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية عدد من مستخدمي المعلومات المالية. وتمثل في: (كنزة و احمد، 2021، صفحة 1014)

- ✓ **المستثمرون الحاليون والمحتملون:** يعملون على جمع المعلومات التي تساعد على تقييم المخاطر التي تترقب استثماراتهم، إضافة للعائد المحقق منها وتقييم الأداء المالي للشركة مما يساهم عليهم مقارنتها بالشركات الأخرى.
- ✓ **الموظفون:** يجمعون معلومات عن مدى استقرار الشركة ورجحيتها، لتقييم قدرتها على توفير الأجور والمنافع التقاعدية وتحسين أوضاعهم الوظيفية في المستقبل.
- ✓ **المقرضون:** تساعدهم المعلومات في تقدير قدرت الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب.
- ✓ **الموردون والدائنون:** يحتاجون لمعلومات تساعد في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميلاً جيداً قادراً على سداد ديونه في الوقت المناسب.
- ✓ **العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومات التي تساعد على تقدير استمرارية الشركة، خصوصاً عندما تربطهم بها تعاملات طويلة الأجل، ويعتمدون عليها اعتماداً كبيراً.
- ✓ **الحكومة ودوائرها المختلفة:** يحتاجون لمعلومات تساعد على التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين، إضافة لتقدير الضرائب الشركة.
- ✓ **الجمهور:** المعلومات المالية تساعد على التعرف على الأنشطة المؤسسة وقدرتها على خلق الثروة ومنصب الشغل.

المطلب الثالث: ماهية القوائم المالية

نتيجة اختلاف المؤسسات الاقتصادية في تسجيل عملياتها المالية، جاءت القوائم المالية من أجل توحيد القوائم بهدف تسهيل على المستخدمين الإطلاع عليها وتسهيل عمليات المقارنة بين المؤسسات.

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية

التعريف الأول: تعرف القوائم المالية بأنها عبارة عن مجموعة من البيانات المالية الخاصة بشركة ما، وتحتوي على معلومات عن الدخل والميزانية والأرباح والتدفقات النقدية، وتعرف أيضاً بأنها تقارير تساهم بتوضيح الحالة المالية للشركة خلال مدة زمنية معينة، وكذلك

تعرف بأنها بيانات تُنظَّم بناءً على إجراءات منطقية، وتهدف إلى نقل معلومات عن اغلب المكونات المالية للشركة وقد تظهر معلومات عن لحظة زمنية معينة، أو قد تساهم بتوضيح مجموعة من العمليات المالية خلال مدة زمنية معينة. (التوبي، الأعاجيبي، و الموسوي، 2021، الصفحات 17-18).

التعريف الثاني: تعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى أطراف خارجية، وتشمل القوائم المالية عادة: قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية)، قائمة الدخل، قائمة تدفقات نقدية، قائمة الأرباح المحتجزة كما تشمل أيضا الملاحظات على القوائم والجداول الملحقه والتي تعتبر جزء مكمل للقوائم المالية. (الدين ا.، 2006، صفحة 13).

التعريف الثالث: المنتج النهائي للمحاسبة، حيث تتمثل في التقارير أو كشوفات تلخص قدر كبيراً من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المؤسسة بقصد اتخاذ القرارات معينة. (العزيز و محمد، 2020، صفحة 101)

بناءً عن التعاريف السابقة يمكن تعريف القوائم المالية على أنها تقارير مختلفة تقوم بإعدادها المؤسسات في نهاية الدور المالية أو في خلال دورات معينة، ويتم فيها تسجيل جميع المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة من ممتلكاتها وعمليات مالية التي قامت بها وديونها وغيرها، ويختلف إعداد القوائم المالية حسب الغرض منها، والهدف من إعدادها مساعدة مستخدمي القوائم المالية في معرفة الوضع المالي للمؤسسة وتبيان مركزها المالي، ويساهم هذا الأخير في اتخاذ القرارات المناسبة.

الفرع الثاني: أهداف وأهمية القوائم المالية

أولاً: أهداف القوائم المالية

تتم الأهداف الخاصة بالقوائم المالية في التركيز على الأمور التالية: (العزيز و محمد، 2020، صفحة 101)

- الاهتمام بكافة الفئات المرتبطة مع القوائم المالية، وخصوصاً المستثمرين والدائنين الحاليين والمتوقعين، حيث تعد هذه الفئات من أهم المتابعين للقوائم المالية.
- متابعة المعلومات التي تساعد في تقدير حجم ودرجة المخاطر المؤثرة على التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن الشركة.
- استخدام مقاييس التغير في الالتزامات، والموارد المرتبطة بقياس الدخل الخاص للمنشأة من خلال الاعتماد على قائمة الدخل، فيساهم ذلك في تقديم الطريقة الأفضل للتنبؤ بالتدفقات النقدية للمستقبل مقارنة مع التدفقات النقدية الفعلية.
- تقديم معلومات موثوقة عن العناصر الاقتصادية للشركات وذلك بهدف قياس أماكن الضعف والقوة ومعرفة مصادر الاستثمار والتمويل.
- تقديم معلومات حول التغيرات الظاهرة في إجمالي الموارد، والناتجة عن الأنشطة الموجهة لتحقيق الأرباح وذلك بهدف معرفة العوائد المتوقع من الاستثمار وتحديد مدى قدرة المنشأة على سداد ديونها للموردين والدائنين، وإظهار قدرتها على سداد ضرائبها.

ثانياً: أهمية القوائم المالية

ظهرت أهمية القوائم المالية في دعم القرارات الاقتصادية وذلك بتوفير المعلومات والبيانات التالية: (السيد أ.، 2004، صفحة 10)

- قدرة المنشأة على توفير السيولة النقدية "التدفق النقدي" والتوقيت هذا التدفق ومدى التأكد من حدوثه.
- القدرة على توفير النقد في التوقيت المناسب بما يؤكد قدرة المنشأة على مجابهة المدفوعات النقدية المطلوبة مثل المرتبات وسداد الفواتير والفوائد والقروض وتوقيتها ورد الديون في مواعيدها والوفاء بتوزيعات الأرباح للمساهمين.
- ربحية المنشأة بما يعكس قدرتها على استخدام المصادر الاقتصادية المتوفرة لها.
- التغيير في الموقف المالي للمنشأة بما يساعد في تقييم حجم أنشطة المنشأة المتعلقة بالاستثمار والتمويل وتوفير النقدية من نتائج العمليات الرئيسية.

الفرع الثالث: عناصر القوائم المالية

حسب المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر بتاريخ 28 ماي 2008: طبقاً للمادة 25 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 و المذكور أعلاه تشمل الكشوف المالية على ما يأتي:

- الميزانية
- حساب النتائج
- جدول سيولة الخزينة
- جدول تغير الأموال الخاصة
- الملحق

أولاً: الميزانية

1- تعريف الميزانية

تعرف الميزانية على أنها: "قائمة بموجودات الشركة ومتطلباتها، والفرق بين الموجودات المطلوبة يسمى حقوق المساهمين، وعليه يمكن اعتبار حقوق المساهمين مقدار الموجودات التي يمتلكها أصحاب الشركة، إذ تعد هذه القائمة في نهاية المدة المالية لتوضيح الوضع المالي للشركة خلال فترة زمنية معينة، فقائمة المركز المالي هي بيان محاسبي لشركة ما في تاريخ محدد، لا تزال قائمة المركز المالي هي البيان المالي الأساسي للشركة، أما بالنسبة للدخل والتدفقات النقدية فيمكن اعتبارها ببساطة تقديم معلومات إضافية حول بعض حسابات قائمة المركز المالي، فبيان الدخل يعطي وصفاً مفصلاً لبعض التغيرات السنوية للأرباح، أما بيان التدفقات النقدية يعطي تفاصيل أسباب التغيير في النقدية". (التوبي، الأعاجبي، و الموسوي، 2021، صفحة 237)

وتعرف حسب المادة 33 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر بتاريخ 28 ماي 2008: تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية، ويحدد محتوى ونموذج وعرض الميزانية بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

2- عناصر الميزانية

يجب توفر العناصر الدنيا في الميزانية حسب المادة 1.220 من القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008 كما يلي: تصف الميزانية بصفة منفصلة: عناصر الأصول وعناصر الخصوم، وتبرز بصورة منفصلة على أقل الفصول الآتية عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول:

- في الأصول:
- التثبيتات المعنوية.
- التثبيتات العينية.
- الإهلاكات.
- المساهمات.
- الأصول المالية.
- المخزونات.
- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة).
- الزبائن المدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا).
- خزينة الأموال الإيجابية ومعدلات الخزينة الإيجابية.

جدول رقم(05): ميزانية المالية (الأصول)

N-1	N	N	N	ملاحظة	الأصول
	صافي	إهلاك رصيد	إجمالي		
					<p>أصول غير جارية</p> <p>فارق بين الاقتناء - المنتوج الإيجابي أو السلبي</p> <p>تثبيتات معنوية</p> <p>تثبيتات عينية</p> <p>أراضي</p> <p>مباني</p> <p>تثبيتات عينية أخرى</p> <p>تثبيتات ممنوح امتيازها</p> <p>تثبيتات يجري إنجازها</p> <p>تثبيتات مالية</p>

					سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل
					مجموع الأصل غير الجاري
					أصول جارية مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات ماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب وما شابهها حسابات دائنة أخرى واستخدامات ماثلة الموجودات وما شابهها الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة
					مجموع الأصول الجارية
					المجموع العام للأصول

المصدر: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، صفحة 28)

• في الخصوم:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة الشركات) والاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية وعناصر أخرى.
- الخصوم الغير جارية التي تتضمن فائدة.
- الموردون والدائنون الآخرون.
- خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)
- المرصودات للأعباء والخصوم الماثلة (المنتجات المثبتة مسبقا).
- خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

جدول رقم (06): ميزانية المالية (الخصوم)

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره رأس مال غير مستعان به علاوات واحتياطيات - احتياطيات مدمجة فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة نتيجة صافية/ نتيجة صافية حصة المجمع رؤوس أموال خاصة أخرى/ ترحيل من جديد
			حصة الشركة المدمجة
			حصة ذوي الأقلية
			المجموع
			الخصوم غير جارية قروض وديون مالية ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) ديون أخرى غير جارية مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
			مجموع الخصوم غير جارية
			الخصوم الجارية موردون وحسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى
			خزينة سلبية
			مجموع الخصوم الجارية
			مجموع عام للخصوم

المصدر: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، صفحة 29)

ثانيا: قائمة الدخل

1- تعريف قائمة الدخل

تعرف قائمة الدخل بأنها: "جدول حسابات النتائج المالية للشركة، كذلك تعرف: بأنها قائمة تحدد نتيجة النشاط للشركة عن فترة زمنية معينة وهي تتضمن جميع بنود الإيرادات والمصروفات، وتعرف أيضا بأنها: قائمة تكشف نتائج الأعمال النهائية للشركة وتكمل دور القوائم المالية الصادرة عن الشركة في نهاية سنتها المالية أو في فترات معينة تحددها الشركة وكذلك تعرف بأنها: كشف بالإيرادات الشركة خلال فترة زمنية معينة والمصروفات التي أنفقتها بغرض الحصول على تلك الإيرادات". (التوبي، الأعاجيبي، و الموسوي، 2021، صفحة 51)

ويعرف أيضا: حسب المادة 1.230 من القرار مؤرخ في 26 يوليو 2008 في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بأنه "حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح (الكسب) أو الخسارة".

2- عناصر جدول حسابات النتائج

يجب أن تتوفر جدول حسابات النتائج على المعلومات الدنيا التالية حسب ما جاء في الجريدة الرسمية:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي للاستغلال.
- منتجات الأنشطة العادية.
- المنتجات المالية والأعباء المالية.
- أعباء المستخدمين.
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.
- مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.
- نتيجة الأنشطة العادية.
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء).
- نتيجة الصافية لفترة قبل التوزيع.
- نتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة للشركات المساهمة.

3-أنواع جدول حسابات النتائج: نميز بين نوعين من حسابات النتائج: (زويته، 2014، صفحة 120)

- أ- جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة: حيث تصنف الأعباء والإيرادات حسب طبيعتها مما يسمح من حساب مجاميع التسيير الرئيسية، وهي بمثابة أرصدة وسطية تسمح من حساب-في النهاية-النتيجة الصافية للدورة المالية.
- ب- جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة: حيث تصنف الأعباء والإيرادات حسب والوظيفة التي تسببت فيها.

جدول رقم (07): جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

N-1	N	ملاحظة	حساب النتائج حسب الطبيعة
			رقم أعمال تغيير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال
			1- إنتاج السنة المالية
			مشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
			2- استهلاك السنة المالية
			3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1)
			أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
			4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
			المنتجات العملية الأخرى الأعباء العملية الأخرى المخصصات للاهتلاكات والمؤونات استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات
			5- النتيجة العملية
			المنتوجات المالية الأعباء المالية
			6- النتيجة المالية
			7- النتيجة العادية قبل ضرائب (6+5)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع منتوجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية
			8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير عادية - المنتوجات (يطلب بيانها) العناصر غير عادية - الأعباء (يطلب بيانها)
			9- النتيجة الغير العادية
			10- النتيجة الصافية للسنة المالية

			حصة الشركات الموضوع موضع المعادلة في النتيجة الصافية
			11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج
			ومنها حصة ذوي الأقلية
			حصة المجمع

المصدر: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، صفحة 30)

جدول رقم(08): جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة

N-1	N	ملاحظة	
			رقم الأعمال كلفة المبيعات هامش الربح الإجمالي منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية النتيجة العملياتية تقدم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية النتيجة العادية قبل الضريبة الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغييرات) النتيجة الصافية للأنشطة العادية الأعباء غير عادية المنتجات غير عادية النتيجة الصافية للسنة المالية حصة الشركات الموضوع موضع المعادلة في النتائج الصافية النتيجة الصافية للمجموع المدمج منها حصة ذوي الأقلية حصة المجمع

المصدر: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، صفحة 31)

ثالثاً: قائمة التدفقات النقدية

1- تعريف قائمة التدفقات النقدية : بأنها عبارة عن بيان مالي للشركة توضح التدفقات النقدية الداخلة والخارجة والتغيير الصافي في النقد من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل خلال الفترة المحاسبية بطريقة توفق بين الأرصدة النقدية بين البداية والنهاية، وكذلك تعرف بأنها القائمة التي تعرض التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للشركة خلال فترة زمنية معينة مع التفرقة بين الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. (التوي، الأعاجيبي، و الموسوي، 2021، الصفحات 115-116).

وهي أكثر القوائم أهمية يتم فيها التقرير عن نتائج الأعمال للمشروع وتبيان قدرته الكسبية عن فترة زمنية معينة، وتدمج بموجبها حسابات التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر في القائمة إذا كانت المنشأة صناعية بينما يدمج حسابي المتاجرة والأرباح وخسائر في القائمة إذا كانت المنشأة تجارية، وتعرض الإيرادات والمصروفات بشكل منظم ويتم المقابلة بينهما للوصول في نهاية المطاف لنهاية المشروع، ويمكن إعداد قائمة الدخل على أساس مفهومين للدخل: الدخل التشغيلي والدخل الشامل، أما الدخل التشغيلي (current operating income) فهو المفهوم الذي يتم بموجبه عرض البنود والعناصر المتكررة خلال الفترة المالية و تستبعد بموجبه البنود غير المتكررة وغير العادية وغير المتعلقة بالانشاط الحالي بشكل الوثيق كإيقاف خطوط الإنتاج أو التوزيع، و تصحيح الأخطاء المحاسبية، وتغيير السياسات المحاسبية وهي البنود التي يقوم مفهوم الدخل الشامل (comprehensive income) بعرضها والإفصاح عنها بشكل تفصيلي ضمن ما يعرف بالبنود غير العادية، وينظر للبنود غير العادية طبقاً لمفهوم الدخل التشغيلي على أنه بنود لا ينتظر حدوثها وتكرارها فالمستقبل، لذا فهي لا تخضع عادة لإدارة المنشأة ولا يمكن من خلالها الحكم على كفاءة هذه الإدارة كما هو الحال في أنشطة المتكررة وتشغيلية. (راضي و فلاح، 2006، صفحة 29).

2- عرض جدول تدفقات الخزينة

يتم عرض جدول تدفقات الخزينة بطريقتين الأولى مباشرة و الثانية غير مباشرة، و في مايلي تفصيل لذلك:

- الطريقة المباشرة: تنص الطريقة المباشرة على "تقدم العناصر الرئيسية لدخول وخروج النقدية (الزبائن، الموردون، الضرائب...) قصد إبراز التدفق المالي الصافي ثم تقرب هذا الأخير إلى النتيجة قبل الضريبة للدورة المعنية".

جدول رقم(09): جدول التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة	جدول سيولة الخزينة (طريقة مباشرة)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة
			تدفقات أموال الخزينة الخزينة قبل العناصر غير العادية

			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير عادية (يجب توضيحها)
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية (أ)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار المسحوبات عن اقتناء تشبيلات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن التشبيلات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تشبيلات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن التشبيلات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
			صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)
			أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية
			أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية
			تغير أموال الخزينة خلال الفترة
			المقارنة مع النتيجة المحاسبية

المصدر: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، صفحة 35)

- الطريقة غير المباشرة: الطريقة غير المباشرة تنص على تعديل النتيجة الصافية للدور (للدورة خطأ في المصدر)، وذلك بأخذ في الحسبان:

- آثار المعاملات التي ليس لها تأثير على الخزينة (إهلاك تغييرات الزبائن، المخزون، التغييرات والموردون).
- تفاوتات أو تسويات (الضرائب المؤجلة).
- التدفقات المرتبطة لأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة). (بوعزيز و بن موسى، 2022، الصفحات

(106-105)

جدول رقم(10): جدول تدفقات النقدية بطريقة غير مباشرة

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة	جدول سيولة الخزينة (طريقة غير مباشرة)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية صافي نتيجة السنة المالية تصحیحات من أجل: - الإهتلاكات والأرصدة - تغير الضرائب المؤجلة - تغير المخزونات - تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى - تغير الموردين والديون الأخرى - نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب
			تدفقات الخزينة الناجمة عن نشاط (أ) تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات استثمار
			مسحوبات عن اقتناء تسيّبات تحصيلات التنازل عن التسيّبات تأتي تغيرات الإدماج
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب) تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل
			الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي (المنقودات) إصدار قروض تسديد قروض
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)
			تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)
			أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الإقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية
			تغير أموال الخزينة

المصدر: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، صفحة 36)

رابعاً: جدول تغيير الأموال الخاصة

1- تعريف جدول تغيير الأموال الخاصة

يشكل جدول تغيير الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، صفحة 26)

2- عناصر جدول تغيير الأموال الخاصة (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، الصفحات 26-27)

المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يلي:

- النتيجة الصافية للسنة المالية.
- التغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات للأخطاء المسجلة وتأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس أموال خاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء الهامة.
- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...).
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

جدول رقم(11): جدول تغيير الأموال الخاصة

تغيير الأموال الخاصة	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فارق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم الثبتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم الثبتات						

						الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
						الرصيد في 31 ديسمبر N

المصدر: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، 2009، صفحة 37)

خامساً: الملاحق

1- تعريف الملاحق: (راضي و فلاح، 2006، الصفحات 49-50)

وهي المعلومات التي تفصح عنها الشركة بعد إفصاحها عن القوائم المالية، وهي معلومات بالغة الأهمية لذا يشار عند الإفصاح عنها بأنها جزء من البيانات المالية، وقد أصبحت هذه البيانات تأخذ طابعا تفصيليا يوضح من خلاله المستخدم بعض المعلومات المفيدة والمتعلقة بالبنود الواردة في القوائم المالية، وتغطي المعلومات الإضافية البنود الآتية:

- السياسات المحاسبية (accounting policies): وتوضح من خلالها الشركة السياسات المحاسبية التي اتبعتها عند إعدادها للقوائم المالية، كتوضيحها على سبيل المثال لطرق الإهلاك المستخدمة في إهلاك الأصول، وطرق تقييم المخزون، والسياسات المستخدمة في استنفاد الأصول غير ملموسة، والسياسات المتبعة من قبل المنشأة في اعتبار الإيراد متحققا، كما يجب على المنشأة أن تفصح عن أي تغيير يطرأ على هذه السياسات في حال حدوث مثل ذلك التغيير.
- الالتزامات الطارئة أو المحتملة (contingent liability): وتعرف أيضا بالالتزامات الاحتمالية، حيث يصاحبها حالة عدم التأكد من قيام الالتزام أو عدمه بل أحيانا من حيث قيمة الالتزام وتاريخ قيامه، وترتبط هذه الالتزامات بأوضاع وظروف قائمة فعليا كدعاوي القضاية ضد المنشأة، التي يكون فيها احتمالات الحكم على المنشأة شبه مؤكدة، أو الخسائر المحتملة عن عقود الشراء غير قابلة للإلغاء، ويجب الإشارة هنا إلى ضرورة الاعتراف بهذه الخسائر وتحميلها للفترة المالية الذي توافر فيها الشرطين التاليين الأول: الإمكانية العالية لحدوث هذه الخسائر، الشرط الثاني: إمكانية قياس هذه الخسائر بشكل يمكن الاعتماد عليه، وفي حالة عدم توفر هذين الشرطين فإن هذه الالتزامات يفصح عنها على شكل ملاحظات تتبع القوائم المالية.

المبحث الثاني: جودة المعلومات المالية حسب المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي

ليست الغاية فقط من توفر المعلومات المالية، إنما يجب أن تكون هذه المعلومات مفيدة لمستخدميها باحتوائها على مجموعة من العناصر، التي تعرف بالعناصر النوعية للمعلومات المالية والتي تهدف بدورها إلى تحقيق جودة المعلومات المالية وإعطاء صورة صادقة للقوائم للمالية.

المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومات المالية

إن توفر المعلومات المالية وشفافيتها وجودتها يمكن أن تساعد المستخدمين في إعداد قوائمهم المالية بدقة وموثوقية تامة وحلال هذا المطلب سنتعرف على مفهوم جودة المعلومات المالية:

يعتبر مصطلح جودة المعلومات المالية من المفاهيم التي لم يتفق الباحثون على تعريف موحد لها، بالرغم من تعدد الدراسات المتعلقة بهذا الموضوع، حيث أن كل دراسة اعتمدت على مدخل معين في تحديدها لمفهوم جودة المعلومات، ويقصد بجودة المعلومات المالية بأنها "المعلومات الملائمة التي تم إعدادها لتلبي احتياجات مستخدميها في الوقت المناسب في الضوء التزام الشركة بالمعايير المحاسبية والتشريعات القانونية التي تحكم الممارسة العملية. (صحرابي، 2020، صفحة 48)

وعرفت جودة المعلومات المحاسبية على أنها "الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية" (رملي، 2011، الصفحات 36-37)

وتعرف أيضا جودة المعلومات المالية على أنها "ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منعة عامة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها". (قطيب و قاسمي، 2016، صفحة 206)

المطلب الثاني: العناصر النوعية لجودة المعلومات المالية حسب معايير المحاسبة الدولية

اختلف الباحثين في تحديد العناصر النوعية لجودة المعلومات المالية إلى غاية ظهور معايير المحاسبة الدولية، التي قامت بحصر مفهوم جودة المعلومات المالية، وتوحيد عناصر النوعية للمعلومات المالية.

يمكن للمعلومات المالية أن تقدم العديد من الإضافات الجيدة للمؤسسة، ويجب أن تكون في صف واحد مع المعايير المحاسبية الدولية

الفرع الأول: مفهوم المعايير الدولية

لقد عرفت لجنة قواعد الدولية المعايير المحاسبية بأنها: "قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهم حكمتها، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد أبداً كما أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً وتهدف إلى تقليل

درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسات في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني وتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية. (عزي، صفحة 4)

ويعرف أيضاً المعيار المحاسبي على أنه: "إطار منظم لسياسات المحاسبة والإفصاح عنها تصدرها لجنة كلجنة المعايير المحاسبية الدولية أو الجمعية المهنية جمعية محاسبين والمراجعين أو جهة حكومية كوزارة الاقتصاد لتلتزم بها المؤسسات والشركات والهيئات على اختلاف أنواعها عند إعدادها وعرضها للقوائم المالية المعروضة على الغير بهدف تمكين الأطراف الخارجية من اتخاذ قرارات مالية واقتصادية رشيدة. (قمو، 2022، صفحة 25)

بناءً على التعاريف السابقة يمكن تعريف المعايير المحاسبة الدولية على أنها مجموعة من السياسات الدولية تصدرها هيئات ولجان دولية مختصة، والتي يستند المحاسب على هذه السياسات في إعداد القوائم والتقارير المالية.

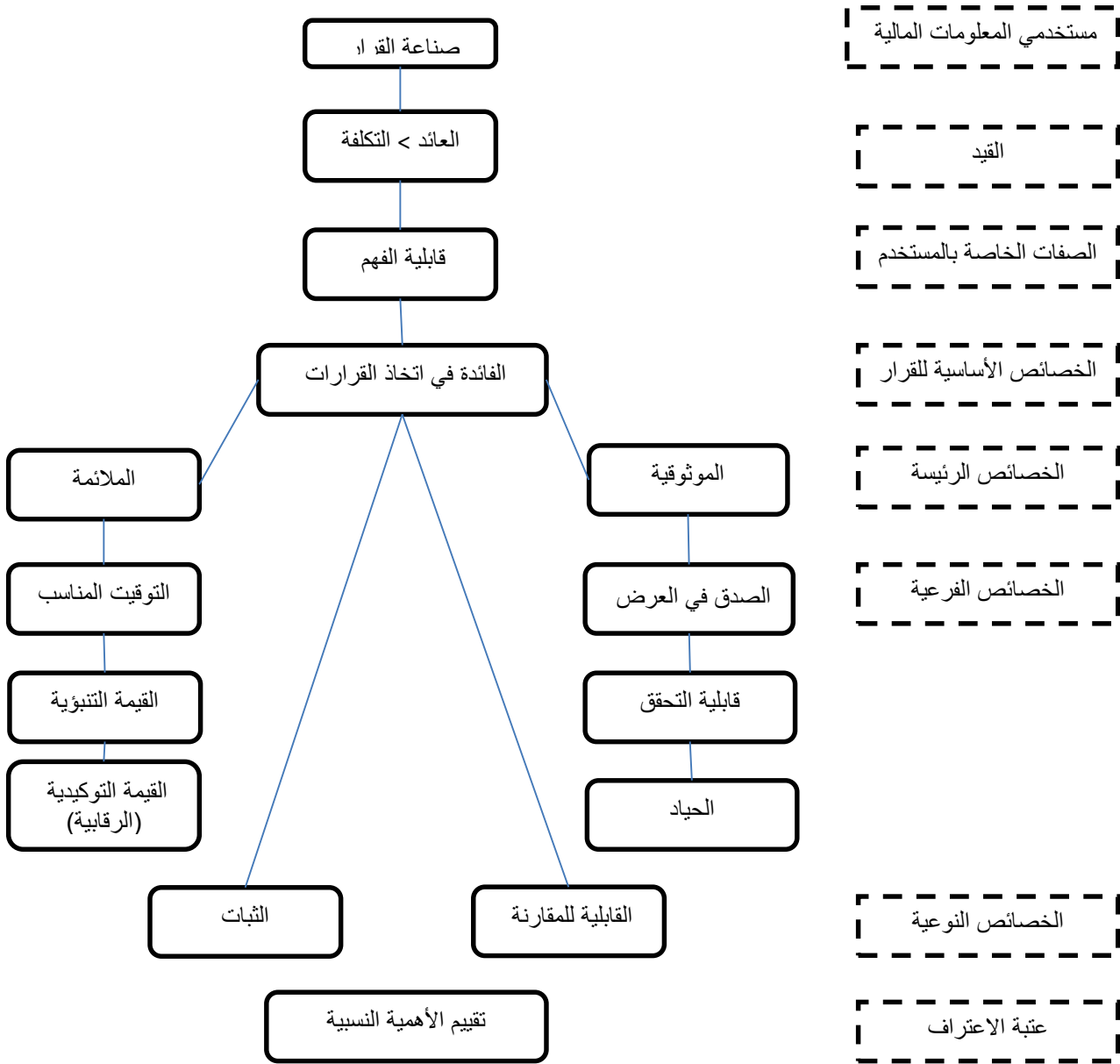
الفرع الثاني: عناصر جودة المعلومات المالية حسب معايير المحاسبة الدولية

أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB في سنة 2008 ورقة عمل بعنوان "تحسين الإطار المفاهيمي للإبلاغ" حدد فيها الشرط الأساسي لجودة التقارير المالية وهو مدى التزامها بالهدف والخصائص النوعية للمعلومات المالية، والخصائص النوعية هي مجموعة من الصفات التي ينبغي أن تتم بها المعلومات المالية لكي تكون وتتكون من الملائمة، التمثيل الصادق، قابلية المقارنة، قابلية التحقيق، التوقيت المناسب، وقابلية الفهم.

أما مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB فقد حدد الخصائص النوعية الواجب توافرها في المعلومات المالية من خلال بيان رقم 02 الصادر في 1980 والذي جاء بعنوان "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية". (بن سيد، 2021، صفحة 47)

ويمكن توضيح أهم الخصائص في الشكل الآتي:

الشكل رقم(02): العناصر النوعية للجودة المعلومات المالية حسب المعايير الدولية



المصدر: (بن سيد، 2021، صفحة 48)

كما أشارت لجنة معايير المحاسبة الدولية FASB بالولايات المتحدة للخصائص النوعية للمعلومة المالية على النحو التالي: (رملي، 2011، صفحة 37)

1. **القابلية للفهم:** إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومة المحاسبية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين، لهذا الغرض فإنه من المفترض أن يتوافر لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة عن أعمال ونشاط المنشأة الاقتصادية وقدر من المعرفة بأصول المحاسبة، وأن لديهم الرغبة في دراسة وتحليل المعلومات بقدر ملائم من العناية، ورغم ذلك يجب أن تستبعد المعلومات

- الخاصة بالعمليات المعقدة التي يجب إدراجها في القوائم المالية حيث أن اتخاذ القرارات المثلى يعتمد بالدرجة الأولى على فهم المعلومات وما تعنيه بصورة صحيحة.
2. **الملائمة:** تعتبر المعلومات مفيدة حين تكون الملائمة لحاجة متخذ القرار، وتتصف المعلومات بخاصية الملائمة عندما تكون مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التي يتم اتخاذها، والمعلومات المحاسبية الملائمة هي التي تكون قادرة على إيجاد فرق في القرار وذلك بمساعدة المستخدمين على تشكيل تنبؤات عن نتائج الماضي والحاضر والأحداث المستقبلية أو تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة.
3. **الأهمية النسبية:** تتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها وأهميتها النسبية، ففي بعض الحالات تكون طبيعة المعلومات كافية لتحديد درجة ملائمتها، وتعتمد الأهمية النسبية على قيمة البند، أو الخطأ المؤثر في حالة عدم عرضه أو تحريفه، كما ينحصر مفهومها أيضاً في إيجاد مقياس مناسب الأهمية النسبية للبنود مع بعضها البعض.
4. **الموثوقية:** حتى تصبح المعلومات مفيدة فإنه يجب الاعتماد عليها والثقة بها وتتوفر للمعلومات خاصية الثقة في حالة خلوها من الأخطاء المؤثرة واتسامها بالحياد وعدم التحيز، وإمكانية الاعتماد عليها من قبل مستخدمي القوائم المالية كمعلومات تعبر عن ما يقصد التعبير عنه أو من المتوقع التعبير عنه، وعلى ذلك فإن موثوقية المعلومات تعني درجة الموضوعية المتضمنة فيها والتي تسمح لمستخدميها بالتوصل إلى نفس النتائج ويشمل معنى الموضوعية البعد عن التحيز.
5. **صدق التمثيل:** لتكون المعلومات ذات موثوقية يجب أن تمثل المعلومات بصدق المعلومات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها، أو من المتوقع أن تعبر عنها، وعموماً فإن المعلومات الصادقة هي التي يجب أن تمثل المضمون الذي تهدف إليه تمثيلاً صادقاً، بمعنى ضرورة التوافق بين القيمة المقاسة والخصائص أو السمات المراد قياسها.
6. **الجوهر فوق الشكل:** لكي تعبر المعلومات تعبيراً صادقاً عن المعلومات المالية والأحداث الأخرى التي تمثلها، فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وفقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية، وليس فقط بحسب الشكل القانوني لها.
7. **الحياد:** حتى تكون المعلومات ذات موثوقية، فيجب أن تتسم بالموضوعية والحياد، أي خلوها من التحيز حيال المصالح المتعارضة لمن يستخدمون تلك المعلومات في اتخاذ القرارات.
8. **الحيطة والحذر:** يصاحب الكثير من العمليات المالية والأحداث الأخرى حالات من الشك، أو عدم التأكد من إعداد القوائم المالية أو تجهيز المعلومات المحاسبية لغرض معين ويقصد بالحيطة والحذر تبني درجة من الحذر عند وضع التقديرات المطلوبة في ظل ظروف الشك أو عدم التأكد، ومع ذلك فإن مفهوم الحيطة والحذر لا يبرر خلق احتياطات سرية، أو المبالغة في تكوين المخصصات أو التعمد في زيادة قيمة الالتزامات والمصروفات.
9. **الاكتمال:** لتتوفر الثقة للمعلومات المحاسبية يتعين أن تكون كاملة وفي حدود أهميتها النسبية وتكلفتها، ذلك أن أي حذف في معلومة أو معلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مظللة، وبالتالي تصبح غير ملائمة وتفقد خاصية الموثوقية بها.
10. **القابلية للمقارنة:** ينبغي على مستخدمي القوائم المالية سواء الفئات الداخلية أو الخارجية، أن يكونوا قادرين على إجراء عمليات المقارنة للقوائم المالية للمنشأة خلال فترة إعدادها أو الفترات السابقة حتى يكونوا بإمكانهم تحديد اتجاهات المركز المالي تقييم الأداء بصفة عامة.

المطلب الثالث: عناصر النوعية لجودة المعلومات المالية حسب النظام المحاسبي المالي SCF

وردت جودة المعلومات المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي SCF في عدة نصوص قانونية مختلفة ونحاول من خلال العناصر التالية ذكر هذه النصوص وإشارة والتعليق على مدى أهميتها وتوافقها مع الإطار الفكري الدولي الحديث:

1- من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي:

أقر النظام المحاسبي المالي من خلال إطاره التصوري بمجموعة الخصائص النوعية التي يجب توفرها في المعلومات المنتظمة في القوائم المالية تماشياً مع متطلبات هذه الخصائص وفق لجنة المعايير الدولية لسنة 1982 والتي أقرتها في إطارها الفكري لإعداد وعرض البيانات المالية سنة 1989، ويعود ذلك لأن تاريخ صدور مشروع هذا النظام كان في (جويلية 2006) أي قبل إصدار الفكري المشترك الذي كان في سبتمبر 2010، كما لم يخضع هذا الإطار للحين منذ صدوره، وسنقدم مفهوم هذه الخصائص كما وردت من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي:

- أ- **الملائمة (pertinence):** تكون المعلومة ملائمة بقدر تأثيرها على مستعملها لاتخاذ القرارات الاقتصادية، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية أو المستقبلية، ترتبط ملائمة المعلومة بطبيعتها وأهميتها النسبية.
- ب- **المعلومات ذات المصدقية (la fiabilité):** تكون المعلومة موثوقة لما تكون خالية من الأخطاء والتحيزات الهامة، وعندما تعد على أساس الخصائص التالية:
- البحث عن الصورة الصادقة - تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني - الحياد - الحيطة والحذر - الشمولية.
- ث- **القابلية للمقارنة (comparabilité):** تكون المعلومة قابلة للمقارنة لما تعد وتقدم بطريقة متسقة بما فيه الكفاية للسماح لمستخدميها بالقيام بمقارنات ذات مغزى مع الزمن وما بين المؤسسات.

- د- **الوضوح وسهولة الفهم (intelligibilité):** المعلومة القابلة للفهم أو الواضحة هي معلومة سهلة الفهم من قبل كل المستخدمين الذين يملكون معارف أساسية في التسيير والاقتصاد والمحاسبة، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات.

2- من خلال القانون 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي: ينص النظام المحاسبي المالي على ضرورة تضمين الخصائص النوعية في المعلومات المالية من خلال ما يلي:

- لم يفرق النظام المحاسبي المالي بين الفرضيات ومبادئ المحاسبة وبين الخصائص النوعية للمعلومات حيث جاء ذكرها من خلال المادة 6 في نفس السياق مع مبادئ المحاسبة على النحو التالي: "يتضمن النظام المحاسبي المالي إطاراً تصورياً للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبة، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف لها لاسيما: محاسبة التعهد، استمرارية الاستغلال، قابلية الفهم، الدلالة، المصدقية، قابلية المقارنة، التكلفة التاريخية، أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني".

من خلال هذه المادة تتضح الخصائص النوعية التي يهدف النظام المحاسبي المالي إلى تواجدها وتحقيقها في المعلومات والمتمثلة في:

- قابلية الفهم

- الدلالة (الملائمة) (pertinence)
- المصدقية (الموثوقية) (fiabilité)
- قابلية المقارنة

ليؤكد نص هذه المادة ما ورد في مشروع النظام المحاسبي المالي من خصائص نوعية.

3- من خلال المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008: ينص النظام المحاسبي المالي على ضرورة تضمين الخصائص النوعية في المعلومات المالية من خلال ما يلي:

- جاءت المادة 2 لتبين مكونات الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي بما يحتوي من مفاهيم وفرضيات ومبادئ وخصائص النوعية يجب التقييد بها.

- يهدف النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق الخصائص النوعية التالية في المعلومات المالية (الملائمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح) وهو ما عبر عنه في المادة 8 من هذا القانون، وتؤكد هذه المادة نفس الخصائص النوعية التي جاء ذكرها في المادة رقم 02 من القانون 07-11 مع تغيير خاصية الموثوقية بالدقة، علما أن خاصية الدقة تمثل مكونا أو جزءا مهما لتحقيق خاصية الموثوقية.

4- من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها:

جاء هذا القرار لتحديد كفاءات تطبيق المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 فيما يخص قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي ومحتوى القوائم المالية وطريقة عرضها وكذلك مدونة (أرقام) الحسابات وآليات سيرها.

وقد أزال هذا الملحق اللبس عن العديد من المصطلحات التي استخدمتها نصوص النظام المحاسبي المالي بفعل وجود أخطاء عديدة في الترجمة، كما قام الملحق بتعريف مجموعة من المصطلحات المستخدمة في نصوص النظام المحاسبي المالي والمعبرة عن الخصائص النوعية والمتمثلة في: "قابلية المقارنة-المصدقية-الصورة الصادقة-قابلية الفهم-الحياد-الدلالة(الملائمة) -أسبقية المادة على الشكل- الشفافية"، ساهم هذا القرار أيضا في تدعيم مختلف الخصائص النوعية للمعلومات من خلال تخصيصه لفصل كامل (الفصل 08) يتضمن محتوى ملحق الكشوف المالية، حيث يعزز خاصية قابلية فهم المعلومات. (جرد و آيت، 2018، الصفحات 144-149)

المبحث الثالث: مصداقية المعلومات المالية وعلاقتها بالمحاسبة البيئية

رغم تعدد الخصائص النوعية للمعلومات المالية إلا أن تركيز في هذه الدراسة كان على خاصية المصدقية، ويعود هذا لتأثير الذي تلعبه مصداقية المعلومات المالية على قرارات الفعالة التي يسعى مسيري المؤسسات الاقتصادية و مستخدمي المعلومات المالية لتحقيقها، ولتحقيق هذه الخاصية يجب توفر كل من عنصر الحياد والصدق في التعبير وقابلية التحقق، فتغاضي المؤسسات الاقتصادية الملوثة للبيئة عن الجانب البيئي وعدم الاهتمام به سواء في المدى القريب أو البعيد، وعدم التصريح بالتكاليف البيئية ضمن القوائم المالية أو في القوائم المستقلة سيؤثر على مصداقية المعلومات المالية المقدمة للمستخدمين.

المطلب الأول: تعريف مصداقية المعلومات المالية

تعتبر المصدقية أو (الموثوقية) على أنها من إحدى عناصر الأساسية لجودة المعلومات المالية وتعرف كما يلي:

التعريف الأول: تعبر الموثوقية على قدرة المعلومة المالية على كسب ثقة المستخدمين و إقناعهم بما تحتوي من مؤشرات صادقة في عملية اتخاذ القرار، وهي الخاصية الأساسية الثانية التي تمكن من تحقيق المنفعة اللازمة للمعلومة المالية والاتصال المالي الهادف، و قد عرفها مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في البيان رقم 02 الصادر 1980 على أنها "خاصية في المعلومات تسمح بالتأكد من خلو تلك المعلومات من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق الشيء الذي تعبر عنه"، حيث أن المعلومة المالية تكتسب لثقة من الواقع الذي تعبر عنه أو المتوقع أن تعبر عنه بكل صدق وأمانة، كما أن درجة جودة المعلومة المالية التي تمتاز بالموثوقية "تقدر بمقدار المعلومات التي يتم نشرها في التقارير المالية الخالية من الأخطاء والتحيز في العرض والتصور الصادق للأحداث والعمليات الاقتصادية، وتمثل الموثوقية في المعلومات المالية ضرورة ملحة للأفراد الذين لا يتوفر لديهم القدرة و الخبرة الكافية لتقييم محتويات التقارير المالية واختيار المعلومات المفيدة لهم. (سليمان و الوهاب، 2017، صفحة 157)

التعريف الثاني: وعرفت المصدقية أيضا على أنها "خاصية نوعية للمعلومات المحاسبية بموجبها يتحقق الموضوعية وإمكانية التحقق مع العرض السليم للمعلومات"، وعرف البعض بأنها خاصية التي تسمح للمستخدمين بالاعتماد على المعلومات المحاسبية بكل ثقة، أما دراسة FASB رقم 08 فقد ربطت الثقة بالتنبؤ، وقد عبر فيها بأن الموثوقية والقيمة التنبؤية للمعلومات المالية مترابطة مع بعضها البعض، حيث أن المعلومات التي تتصف بالتنبؤ غالبا ما تكون معلومات فيها خاصية الثقة. (شريف، 2022، صفحة 408)

التعريف الثالث: وعرفت على أنها "تعد الموثوقية الخاصية الثانية بعد خاصية الملائمة وتعرف هذه الخاصية بأنها خاصية المعلومات في التأكد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة، وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله، كما أن خاصية الموثوقية تتعلق بأمانة وإمكانية الاعتماد عليها". (هلايلي و أحمد قايد، 2019، صفحة 247)

التعريف الرابع: وعرفت أيضا الموثوقية على أنها "تتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، من البديهي أن الحسابات (المعلومات المحاسبية) المدققة يعول عليها أكثر من الحسابات الغير مدققة حتى وإن كانت الأخيرة متطابقة شكلا و مضمونا مع الحسابات المدققة، إن درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية تعد انعكاسا واضحا للأدلة الموضوعية أو طرق أو أسس القياس

السليم التي بنيت عليها تلك المعلومات، ولكي تتصف المعلومات المحاسبية بالموثوقية ينبغي إرساء أسس محاسبية ثابتة فيما يتعلق بالمبادئ والأعراف المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، وكذلك تطوير أسس قياس موحدة ومقبولة وعملية". (زغبة، 2019-2020، صفحة 16)

استنادا للتعريف السابقة يمكن تعريف المصدقية (الموثوقية) على أنها خاصية أساسية نوعية ثانية لجودة المعلومات المالية، وحتى تكون المعلومات المالية تتسم بخاصية المصدقية يجب أن تكون المعلومات المالية خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وإمكانية التحقق منها بمطابقة المعلومات بحقيقة العمليات الاقتصادية في الواقع.

المطلب الثاني: عناصر مصداقية المعلومات المالية

لا يمكن تحقق خاصية المصدقية إلى بتحقيق مجموعة من العناصر التالية:

الفرع الأول: الصدق في التعبير

أولاً: مفهوم الصدق في التعبير

التعريف الأول: يقتضي تمثيل الصادق أن تعبر المعلومات المالية بصدق في كافة الأحداث والعمليات التي قامت بها المؤسسة، وذلك لفهمها واستخدامها من طرف مستخدمي القوائم المالية. (صحراوي، 2020، صفحة 53)

التعريف الثاني: تمثيل المعلومات المحاسبية للواقع العملي، الذي يعكس الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية التي تمارسها الوحدة المحاسبية، أي تمثيل تقارير المالية بصدق مضمونها (جوهرها) وليس مجرد تمثيل شكلها فقط (تغليب الجوهر على الشكل). (لباز و زرقط، 2021، صفحة 336)

التعريف الثالث: عرفه (الخطيب و صديقي، 2018، صفحة 06) كما يلي:

الصدق في التعبير ووجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات المحاسبية والأحداث المراد عرضها في القوائم، أي أن تكون معلومات معبرة بصدق عن المضمون الذي تهدف إليه، وهناك سبب رئيسي يجد من الصدق في التعبير وهو التحيز وينقسم إلى:

- التحيز في عملية القياس: مثل استعمال التكلفة التاريخية.
- التحيز من القائم بعملية القياس.

التعريف الرابع: وعرفه (الشيرازي، 1990، صفحة 202) كما يلي:

يقصد بخاصية الصدق في التعبير وجود درجة عالية من التطابق **correspondence** المقاييس (المعلومات) وبين الظواهر المراد التقرير عنها، فالعبرة هنا بصدق التمثيل المضمون والجوهر وليس مجرد الشكل، ومن ناحية أخرى لا يقصد بصدق في التعبير أن

تكون المعلومات مؤكدة أو حتى دقيقة بصورة مطلقة على عكس ذلك نجد الصدق في التعبير في الواقع الاقتصادي قد يتطلب بيان التوزيعات الاحتمالية للقيم الواردة في التقارير المالية وكذلك الإفصاح عن معامل الخطأ الذي يصاحب الأرقام المحاسبية.

وخاصية الصدق في التعبير تتطلب مراعاة تجنب نوعين من أنواع التحيز وهما: (الشيرازي، 1990، صفحة 202)

- **تحيز في عملية القياس measurement bias:** كما في حالة استخدام أساس التكلفة التاريخية أو إتباع سياسة الحيلة والحذر على النحو الذي سوف تبنيه فيما بعد.
- **تحيز من قبل القائم بعملية القياس measurer bias:** وهنا نجد أن تحيز القائم بالقياس أن يكون مقصود كما في حالة عدم الأمانة مثلا **lack of integrity** أو غير مقصود كما في حالة نقص المعرفة والخبرة **lack of skill**.

الفرع الثاني: الحياد

التعريف الأول: يقصد بشرط الحياد الذي يعتبر من أهم الشروط والخصائص التي يجب أن تركز عليها المعلومة المالية الصادقة، وحياد المعلومة المالية يعني أن تكون خاصية الإعلام لهذه المعلومة عامة وغير موجهة بحسب افتراضات مسبقة ولصالح أطراف محددة من جهة، أما من جهة أخرى فإن شرط الحياد يتعلق كذلك بمرحلة إنتاج المعلومة، سواء في عملية اختيار بدائل القياس أو الطرق المحاسبية والإفصاح الكافي وأساليب القياس والتقدير، حيث يشترط أن تكون عملية المفاضلة بين مختلف البدائل والطرق مؤسسة على معايير الكفاءة وليس بغية تحقيق أهداف محددة مسبقا. (سليمان و الوهاب، صفحة 158)

التعريف الثاني: هو عدم التحيز (أي عدم وضع المعلومات بشكل تفضيلي بين الأطراف)، أي لا تكون المعلومات لصالح مستخدم على حساب الآخر، كما أن تعارض المصالح بين مختلف أصحاب المصلحة في المؤسسة يعتبر السبب الرئيسي في قلة درجة الحياد. (الخطيب و صديقي، 2018، صفحة 06)

التعريف الثالث: "عدم التأثير على عملية الحصول على المعلومات وتقييمها بصورة مقصودة يمكن أن تساهم في خدمة مستخدم معين دون آخر". (هلايلي و أحمد قايد، صفحة 247)

الفرع الثالث: قابلية التحقق:

التعريف الأول: "إن قابلية التحقق مبدأ نسبي، وهي تشير إلى وجود درجة عالية في اتفاق بين القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس طرائق القياس بصدد فحص نفس المعلومات بأنهم يتوصلوا إلى نفس النتائج" (سليمان و الوهاب، صفحة 158).

التعريف الثاني: فيما يتعلق بإمكانية التحقق والتثبت من المعلومات فهي الاصطلاح المستخدم حاليا في مجال المحاسبة للتعبير عن شرط الموضوعية الذي يجب أن يتوفر في أي قياس علمي، ويقصد بخاصية القابلية للإثبات والتحقق أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر -مستقل عن شخص الأول - باستخدام نفس أساليب وإمكانية التثبت من المعلومات خاصة تحقق لنا تجنب ذلك النوع من التحيز المتعلق بشخصية القائم بعملية القياس ولكنها تضمن لنا أن الطريقة المستخدمة في القياس هي الطريقة الصحيحة للتعبير عن الظواهر الاقتصادية تعبيرا صادقا، كما

في الأمر أنه عن طريق تكرار **Republication** تطبيق طريقة معينة من طرق القياس بواسطة أشخاص آخرين بصورة مستقلة يمكننا إقامة الدليل على عدم وجود تحيز من قبل القائم بعملية القياس. (الشيرازي، 1990، صفحة 202)

وهكذا نجد أن إمكانية التثبت من المعلومات، وما يوفره ذلك من تجنب التحيز القائم بعملية القياس، لا يعتبر كافياً لتحقيق خاصية [خاصية، خطأ في المصدر] الثقة في المعلومات قد تكون ناتجة عن تطبيق أمين للقواعد المحاسبية المتعارف عليها و بالتالي قد يكون هناك تماثل كبير في النتائج التي توصل إليها مختلف المحاسبية، إلى أنه على الرغم من ذلك قد لا تكون هذه صادقة في التعبير عن مضمون الظواهر المراد قياسها والإفصاح عنها، وهنا يلزم التفرقة بين القدرة على التثبت من المقاييس ذاتها وبين القدرة على التثبت من صحة التطبيق لطريقة القياس، ويقصد بالأولى أنه يمكن بصورة مباشرة إقامة الدليل على صحة القياس **direct verifiability** كما في حالة تحقيق سعر شراء بعض العناصر الأصول، أما النوع الثاني فيقصد به أن القدرة على التثبت من المعلومات لا يمكن إلا بطريقة غير مباشرة **indirect verifiability** كما في حالة تحقيق الأرقام الخاصة باستهلاك الأصول الثابتة، هذا النوع الثاني من التثبت غالباً ما لا يتفق مع خاصية الصدق في التعبير. (الشيرازي، 1990، صفحة 203)

المطلب الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية

نتيجة لتطور بيئة عمل المؤسسات، وتعدد أنواع الاستثمارات المالية، واتجاه العديد من الدول نحو التنمية وإثراء المعلومات الواردة بالقوائم المالية تحقيقاً للشفافية وتطبيقاً لمتطلبات حوكمة الشركات، أصبح من الضروري تطوير محتوى التقارير والقوائم المالية لتتضمن معلومات غير تقليدية تحقق الشفافية من جهة، وتدعم ثقة مستخدمي تلك التقارير من جهة أخرى، ولقد أدت التطورات السابقة إلى زيادة الحاجة إلى الإفصاح عن المعلومات التي تعاون متخذي القرارات على التنبؤ بالأداء المستقبلي للمؤسسات في ظل المخاطر المحيطة ببيئة عمل هذه المؤسسات، بالرغم من أن هذه التطورات دعت إلى إثراء التقارير و القوائم المالية، فما زالت هذه التقارير تفتقر إلى معلومات عن مخاطر المؤسسات، فهي لا تظهر دور إدارة المؤسسة في مواجهة هذه المخاطر.

ومع رغبة المؤسسات في الانضمام إلى أسواق المال العالمية واكتساب ثقة المستثمرين والالتحاق بركب الدول الأكثر تقدماً أصبح القياس والإفصاح عن مخاطر المؤسسات يمثل أحد أهم الممارسات المحاسبية الواجب تطبيقها، وبات من الضروري تقديم معلومات مالية وغير مالية عن أنواع المخاطر التي تواجه هذه المؤسسات.

وتبين لنا أن التقارير المالية ليست غاية في حد ذاتها ولكنها تهدف إلى تقديم المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات سواء كانت كمية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها للوفاء بالمتطلبات الجديدة من المعلومات، الأمر الذي يؤدي إلى تطوير وتحسين الإفصاح عن المعلومات الموجودة بالتقارير المالية، يترتب عليه زيادة جودة التقارير المالية، وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتحسين الأداء البيئي.

وبالتالي فإن الإفصاح عن المعلومات البيئية سواء كان داخل القوائم المالية أو بشكل مستقل سيؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال توفر خصائص جودة المعلومات المحاسبية والتي نص عليها في التوصية رقم (2) من توصيات مفاهيم المحاسبة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكية والتي تمثل إطار لجودة تقارير المالية. (لعبيدي، 2015، صفحة 103)

بالتالي تساهم محاسبة التكاليف البيئية في زيادة جودة المعلومات المحاسبية المتواجدة بالقوائم المالية من "خلال القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية يعبر عن العمليات والأحداث التي تقوم بها المنشأة بالشكل الذي يمكن للمستخدم الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات التي يراها مناسبة" (تحقيق الموثوقية وإمكانية الاعتماد عليها). (شرواطي، علون، و زيف، 2022، صفحة 153).

ومن خلال مزايا تطبيق المحاسبة البيئية نجد تأثير المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية فيما يلي

تحقيق جودة القوائم المالية: لتحقيق جودة القوائم المالية يجب أن تتصف هذه الأخيرة بمجموعة من الخصائص الضرورية المطلوبة من قبل المستخدمين في الحالة التي تستخدم فيها والتي تجعل منها ملائمة لحاجات مختلف المستخدمين، فالمنفعة المرجوة من المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية تتحقق شرط توافر خاصيتين أساسيتين هما خاصية الملائمة والثقة أو إمكانية الاعتماد على المعلومات وإذا فقدت المعلومات أيا من هاتين الخاصيتين الأساسيتين فلن تكون مفيدة بالنسبة للمستخدمين المعنيين، وبهدف تحقيق هذه الجودة يعمل المحاسبين على تضمين القوائم المالية كل المعلومات والبيانات التي من شأنها أن تساهم في اتخاذ مختلف القرارات (بوجعة و جودي، 2020، صفحة 214).

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل لأهم المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمعلومات المالية في المبحث الأول من خلال التعرف على النظام المحاسبي المالي الذي يعتبر الإطار الذي يحدد مفهوم المعلومات للمالية، والتي تعرف على أنها مجموعة من البيانات تم معالجتها وجمعها ضمن القوائم توضح العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة في مدة زمنية معينة، وتعرف هذه بالقوائم المالية، وتختلف المعلومات المالية باختلاف حاجة المستخدمين إليها.

أما بالنسبة للمبحث الثاني فتطرقنا إلى مفهوم جودة المعلومات المالية التي تتكون من مجموعة من العناصر تعرف بالعناصر النوعية للمعلومات المالية، والتي تنقسم إلى عناصر رئيسية وثنائية، تم التركيز على العناصر الرئيسية بالاعتماد على المعايير الدولية في ذكرها، بالإضافة إلى التعرف لمراحل تبني الجزائر للعناصر النوعية للمعلومات المالية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF.

وفي المبحث الثالث فتطرقنا إلى مفهوم مصداقية المعلومات المالية التي تتحقق بتحقيق خصائصها التي تتمثل في كل من خاصية الصدق في التعبير للمعلومات المالية وخاصية قابلية التحقق وحيادية المعلومات المالية، بالإضافة إلى التعرف على علاقة المحاسبة البيئية بمصداقية المعلومات المالية، حيث يؤدي القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية للمؤسسات الملوثة للبيئة إلى زيادة في مصداقية قوائمها المالية، الذي يمكن بدوره المسيرين والمستثمرين ومستخدمي المعلومات المالية من اتخاذ القرارات الفعالة والمناسبة.

الفصل الثالث

أثر المحاسبة البيئية على مصداقية
المعلومات المالية من وجهة نظر
المختصين في المجال المحاسبي المالي

الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

المجال المحاسبي المالي

تمهيد:

بعد تطرقنا في الفصول السابقة للإطار النظري للدراسة، سنحاول في هذه الفصل إجراء الدراسة الميدانية للموضوع، لاختبار الفرضيات المدرجة سابقاً للإثبات صحتها أو نفيها، وذلك خلال من توزيع استمارة الاستبيان على عينة الدراسة وتحليل نتائجها وتفسيرها بعد جمعها، بهدف الوقوف على أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية.

ولتحقيق هذا الهدف تم تقسيم هذا الفصل على النحو التالي:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

المبحث الثالث: مناقشة وتفسير نتائج الدراسة الميدانية

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى المنهج المتبع في الدراسة الميدانية للموضوع، والتعرف على الأداة البحث، بالإضافة إلى الإطلاع عينة الدراسة والوسائل الإحصائية المستخدمة لتحليل النتائج

المطلب الأول: منهج الدراسة وحدودها

الفرع الأول: منهج الدراسة

إن اختيار منهج لدراسة معين يخضع لطبيعة الموضوع المدروس، وكذلك الغاية منه، فالمنهج يوضح الطريقة التي يتبعها الباحث في دراسته لاكتشاف الحقائق والإجابة على الأسئلة والاستفسارات التي يثيرها موضوع الدراسة. حيث اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي يتضمن مجموعة من الإجراءات البحثية التي تتكامل لوصف متغيرات الدراسة وأسلوب جمع الحقائق والبيانات وتصنيفها ومعالجتها وتحليلها تحليلًا كافيًا ودقيقًا للوصول إلى نتائج وتعميمها على الدراسة. وبناءً عليه تم استخدام المنهج الوصفي لوصف أهم المفاهيم المتعلقة بالمعلومات المالية من حيث المفهوم، الخصائص، الأهمية، الأنواع، وكذلك لوصف إجابات أفراد عينة الدراسة وتقديراتهم حول معرفة مستخدمي المعلومات المالية للمحاسبة بيئية ومدى الإفصاح عنها، كما تم استخدام المنهج التحليلي لتحليل المعلومات المتحصل عليها لمعرفة أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالي، وكذلك لتحديد الفروق بين متوسطات إجابات أفراد عينة الدراسة حول عناصر مصداقية المعلومات المالية.

الفرع الثاني: حدود ومجال عينة الدراسة

- **الحدود المكانية:** وزعت الاستبيانات على قسم المحاسبة لكل من مؤسسة العسكرية للإسمنت ولاية بسكرة، مؤسسة قديلة للمياه المعدنية ولاية بسكرة، ومكاتب المحاسبين ومحافظي حسابات على مستوى ولاية (بسكرة-باتنة)، أساتذة أكاديميين جامعة بسكرة

- **المجال الزمني:** تمت الدراسة الميدانية في الفترة الزمنية الممتدة من 12 ماي إلى غاية 24 من نفس الشهر من عام 2023.

- **المجال البشري:** وجهت استمارة الاستبيان لكل من: محاسبين ومحافظي الحسابات، الأساتذة الجامعيين تخصص محاسبة، والمسيرين ومتخذي القرارات.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

شمل مجتمع الدراسة العديد من الأطراف المختلفة من مكاتب المحاسبين ومكاتب المحافظين للحسابات، وتم اختيار شركة العسكرية للإسمنت وقديلة للمياه المعدنية بصفة خاصة، الأولى التي تعتبر لها تأثير مباشر على البيئية، والثانية لحيازتها على شهادتين للجودة المنتج وحفاظها على الجانب البيئي.

أما بالنسبة لعينة الدراسة فتمثلت في الأفراد المختصين في مجال المحاسبة والمالية والمسيرين، سواء في الذين يزاولون مهنتهم في هذا المجال مثل قسم المحاسبة للشركتين، أو الذين لديهم خبرة في مجال المحاسبة نتيجة المستوى الدراسي المتحصلين عليه.

الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

المجال المحاسبي المالي

تم توزيع 60 استمارة استبيان على عينة الدراسة، منها 50 استمارة ورقية وزعت مباشرة على الباحثين، و10 استمارة إلكترونية أرسلت عبر بريد الإلكتروني للباحثين استردت 48 استمارة، ما يعادل نسبة 80% من المجموع، وهو وكما هو موضح بالتفصيل في الجدول التالي:

الجدول رقم(12): توزيعات استمارات الاستبيان

الاستبيان				
البيان	شركة البسكرية للإسمنت (قسم المحاسبة)	شركة فديلة للمياه المعدنية (قسم المحاسبة)	الاستبيانات الموزعة على مكاتب المحاسبين ومحافظي الحسابات	الاستبيانات الموزعة على الأطراف أخرى
الموزعة	10	8	15	27
المستردة	8	8	11	24
المفقودة	2	0	4	3
الصالحة	8	7	11	22
الملغاة	0	1	0	2
المجموع	8	7	11	22
النسبة الإجمالية للردود	%80			

المصدر: من إعداد الطالبان

المطلب الثالث: الوسائل الإحصائية المستخدمة

من أجل الوصول إلى نتائج الدراسة التطبيقية، والتحقق من فرضياتها تم استخدام مجموعة من وسائل المعالجة الإحصائية بالاستعانة ببرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS. V20 لاستخراج النتائج و تحليلها إحصائياً، وتمثل الوسائل الإحصائية المستخدمة في مايلي:

1. **مقاييس الإحصاء الوصفي:** وذلك لوصف عينة الدراسة وخصائصها بالاعتماد على النسب المئوية لوصف مفردات الدراسة وتحديد نسب إجاباتهم، المتوسط الحسابي (Moyenne) لترتيب إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات الاستبيان حسب درجة الموافقة، والانحراف المعياري (Ecat type) لتحديد درجة تشتت إجابات أفراد العينة على المتوسط الحسابي.
2. **مقياس ليكارت:** من أجل تحديد مستوى القبول في كل عبارة من عبارات الاستبيان، تم الاعتماد على مقياس ليكارت الرباعي كالتالي:

طول الفئة = (الحد الأعلى - الحد الأدنى) / عدد المستويات

$$\text{طول الفئة} = \frac{4-1}{4-1} = 0.75$$

وبذلك تكون المجالات الأربعة مقسمة على النحو التالي:

الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

المجال المحاسبي المالي

الجدول رقم (13): المجال المعياري المعتمد كأساس التقييم

الدرجة	المجال
ضعيف	من 1 إلى أقل من 1.75
متوسط	من 1.75 إلى أقل من 2.5
جيد	من 2.50 إلى أقل من 3.25
جيد جداً	من 3.25 إلى 4

المصدر: (elharbi, 2023)

3. معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha: لاختبار مدى الاعتمادية على أداة الدراسة للقياس، بمعنى آخر التأكد من درجة ثبات الاستبيان كأداة للدراسة.
4. اختبار معامل الالتواء Skewenes: لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.
5. اختبار معامل التفلطح Kurtosis: للتأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.
6. تحليل الانحدار الخطي البسيط: وذلك لاختبار أثر المحاسبة البيئية على كل عنصر من عناصر المصدقية.

المطلب الرابع: أداة الدراسة والاختبارات الخاصة بها

الفرع الأول: أداة الدراسة وتقسيماتها

أولاً: أداة الدراسة

إن أدوات جمع المعلومات متعددة وكل أداة تستخدم حسب طبيعة الموضوع المدروس، ومن خلال مراجعة الدراسات السابقة المتعلقة بمتغيري الدراسة (المحاسبة البيئية ومصداقية المعلومات المالية)، تم استخدام الاستبيان كأداة للجمع آراء وتوجهات الباحثين، وتحليلها إحصائياً للحصول على النتائج التي تهدف لحل الإشكالية المطروحة.

اعتمدنا في إعداد عبارات الاستبيان على الجانب النظري للدراسة، وكذلك على الدراسات السابقة التي شملت إحدى متغيرات الدراسة وأخرى كلاهما، وتمثلت هذه الدراسات كالتالي:

- دراسة الأولى: أمل عبد الحسين، 2014، واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية على عدد من المنشآت الصناعية في العراق"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة العاشرة، المجلد الثامن، العدد الحادي والثلاثون، العراق.
- دراسة الثانية: فرادي وليد وفرادي نذير، 2019-2020، مساهمة محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة القوائم المالية. دراسة عينية للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في العلوم المالية ومحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق سنة بجامعة محمد خيضر بسكرة.

الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

المجال المحاسبي المالي

ثانياً: تقسيمات أداة الاستبيان

القسم الأول: يهتم هذا القسم بالمعلومات الشخصية والوظيفية للمبحوثين، حيث شمل كل من الجنس، العمر، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، الوظيفة الممارسة حالياً، والهدف من إعداد هذا القسم هو معرفة مدى ارتباط وخبرة المبحوثين بالمجال المحاسبي.

القسم الثاني: تم تجزئة هذا القسم إلى 3 محاور تمثلت في مايلي:

• **المحور الأول:** خصص للمتغير مستقل، احتوى على (15) عبارة من (1-15)، غطت الأبعاد التالية:

1- مدى معرفة المبحوثين بالمحاسبة البيئية.

2- مدى اهتمام المؤسسات الاقتصادية بالمحاسبة البيئية.

3- مدى تطبيق والإفصاح المحاسبي عن تكاليف البيئية.

• **المحور الثاني:** خصص للمتغير التابع، احتوى على (11) عبارة غطت الأبعاد التالية:

1- صدق في التعبير عن المعلومات المالية (16-18).

2- قابلية تحقق المعلومات المالية (19-22).

3- حيادية المعلومات المالي (23-26).

• **المحور الثالث:** خصص للمعوقات تطبيق المحاسبة البيئية، واحتوى على (10) عبارات، وشملت (26-36).

الفرع الثاني: ثبات أداة الدراسة

1- صدق المحتوى أو الصدق الظاهري: للتحقق من الصدق الظاهري قمنا بإعداد استمارة الاستبيان بصورتها الأولية والتي تكونت من 20 عبارة، وبعد استشارة الأستاذة المشرفة بعرضه على مجموعة من المحكمين من أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد خيضر بسكرة تخصص محاسبية، وقد طلبنا من الأساتذة المحكمين إبداء ملاحظاتهم وآرائهم حول وضوح ودقة صياغة العبارات مع اقتراح الصياغة المناسبة إذا تطلب الأمر ذلك.

وبناء على آراء الأساتذة المحكمين واقتراحاتهم وملاحظاتهم تم تعديل بعض فقرات الاستبيان، كما تم إضافة محور "معوقات تطبيق المحاسبة البيئية" من أجل دعم الدراسة، كما أضيفت عبارات أخرى أقرب للبعد المعني حتى خرج الاستبيان في صورته النهائية مشتمل على 36 عبارة، وبذلك أصبح الاستبيان قابل للتطبيق.

2- ثبات وصدق أداة الدراسة: تم حساب معامل صدق من خلال الجذر التربيعي لمعامل الثبات ألفا كرونباخ، حيث يتضح من خلال الجدول رقم (14) ما يلي:

• قيمة معامل الصدق للمحور الأول "واقع تطبيق المحاسبة البيئية" بلغت (0.951)، وأما قيمة المعامل ألفا كرونباخ فقد بلغت (0.904).

الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

المجال المحاسبي المالي

- قيمة معامل الصدق للمحور الثاني أبعاد "المصداقية" تتراوح ما بين (0.709 و0.891)، وقيمة المعامل ألفا كرونباخ تتراوح ما بين (0.503 و0.794).
 - قيمة معامل الصدق للمحور "مصداقية المعلومات المالية" ككل فقد بلغت (0.925)، وقيمة المعامل ألفا كرونباخ بلغت (0.904).
 - قيمة معامل الصدق للمحور الثالث "معوقات المحاسبة البيئية" بلغت (0.856)، وقيمة المعامل ألفا كرونباخ بلغت (0.884).
 - قيمة معامل الصدق للعبارات ككل "36 عبارة" فقد بلغت (0.976). أما قيمة ألفا كرونباخ بلغت (0.944).
- نلاحظ كل القيم لمعامل الصدق وألفا كرونباخ (معامل الثبات) مرتفعة، وبالتالي يمكن الاعتماد على الاستبيان في الإجابة على أسئلة المطروحة واختبار الفرضيات الدراسية.

الجدول رقم (14): نتائج معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق

المحاور	المتغيرات	عدد العبارات	ألفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول: المحاسبة البيئية				
1	المحاسبة البيئية	15	0.905	0.951
المحور الثاني: مصداقية المعلومات المالية				
1	قابلية التحقق	3	0.794	0.891
2	الصدق في التعبير	4	0.503	0.709
3	الحياد	4	0.792	0.890
	المصداقية	11	0.856	0.925
المحور الثالث: معوقات تطبيق المحاسبة البيئية				
1	المعوقات	10	0.884	0.940
	كل عبارات الاستبيان	36	0.944	0.976

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على برنامج SPSS .V20

الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

المجال المحاسبي المالي

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

بغيت تحقيق أهداف الدراسة في التعرف على تأثير المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية، تم تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة من محاسبين و أكاديميين و محافظي الحسابات وغيرهم الذين يعملون ضمن المجال المحاسبي، وهذا المبحث يتناول عرض البيانات التي تم جمعها في برنامج EXCEL ومعالجتها إحصائيا بالاعتماد على برنامج SPSS V20 و تحليلها وتفسيرها باستخدام أساليب الإحصائية.

المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة

إن الهدف من دراسة البيانات الشخصية والوظيفية للمبحوثين هو معرفة توزيع أفراد العينة، ومن خلال توزيع استمارات الاستبيان على المبحوثين، وإجاباتهم على البيانات الشخصية والوظيفية، يمكن تلخيص خصائص عينة الدراسة (الجنس، العمر، سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية) في الجدول التالي:

جدول رقم(15): توزيعات البيانات الشخصية والوظيفية للمبحوثين

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	20	%41.7
	أنثى	28	%58.3
	المجموع	48	%100
العمر	أقل من 30 سنة	4	%8.3
	من 30 إلى أقل من 40 سنة	24	%50
	من 40 إلى أقل من 50 سنة	16	%33.3
	من 50 سنة فأكثر	4	%8.3
	المجموع	48	%100
المؤهل العلمي	بكالوريا	13	%27.1
	ليسانس	6	%12.5
	ماستر	26	%54.2
	دراسات عليا	3	%6.3
	المجموع	48	%100
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	10	%20.8
	من 5 إلى 10 سنوات	10	%20.8
	أكثر من 10 سنوات	28	%58.3
	المجموع	48	%100
الوظيفة الحالية	محاسب	17	%35.4
	مدقق داخلي	5	%10.4
	مدقق خارجي (محافظ حسابات)	7	%14.6
	أكاديميين	19	%39.6
	المجموع	48	%100

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على برنامج SPSS.V20

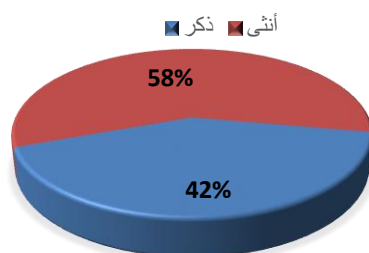
الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

المجال المحاسبي المالي

ثانياً: التحليل النسبي لأفراد عينة الدراسة حسب:

1-الجنس: نلاحظ من خلال الجدول أعلاه والشكل رقم(03)، أن نسبة الذكور من عينة الدراسة كانت بنسبة (42%)، أما نسبة الإناث فكانت (58%)، من خلال هذه النسبة المتوقعة نجد أن نسبة الإناث أكبر من نسبة الذكور، ويفسر هذا أن النسبة الأكبر في المجال المحاسبي هم الإناث، وهذا عكس ما كان متوقع من النتيجة، لأن الصورة الظاهرة إستلاء الذكور على المجال المحاسبي مقارنة بالإناث.

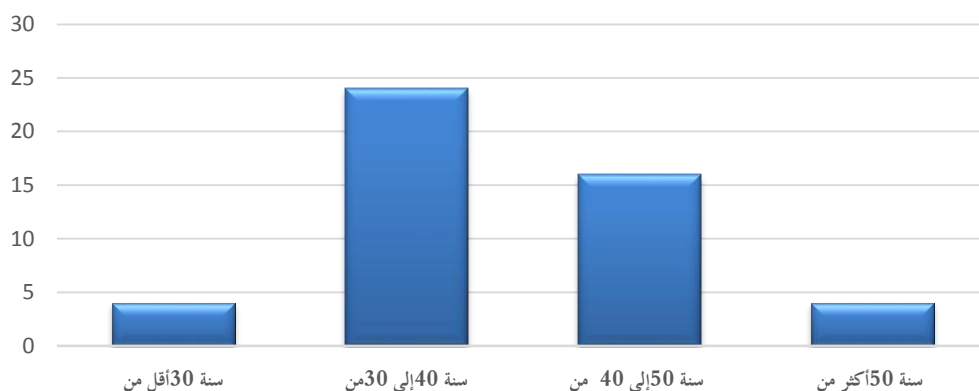
الشكل رقم(03): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على برنامج SPSS .V20

2-السن: نلاحظ من خلال الجدول أعلاه والشكل رقم(04) اختلاف في نسب الفئات العمرية، حيث تتمركز أعلى نسبة في الفئة العمرية (من 30 إلى أقل من 40 سنة) بنسبة 50 %، وفي المرتبة الثانية (من 40 إلى 50 سنة) بنسبة 33.3%، واحتلت كل من الفئة العمرية (أقل من 30 سنة) و (أكثر من 50 سنة) المرتبة الأخيرة بنسبة 8.3%.

الشكل رقم(04): توزيع أفراد العينة حسب السن

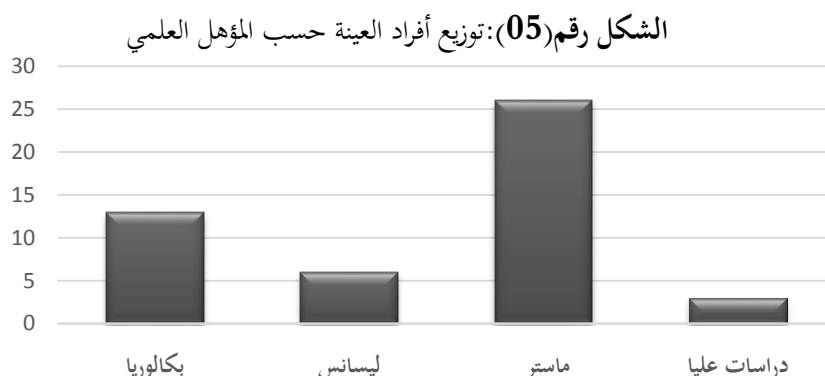


المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج SPSS .V20

الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

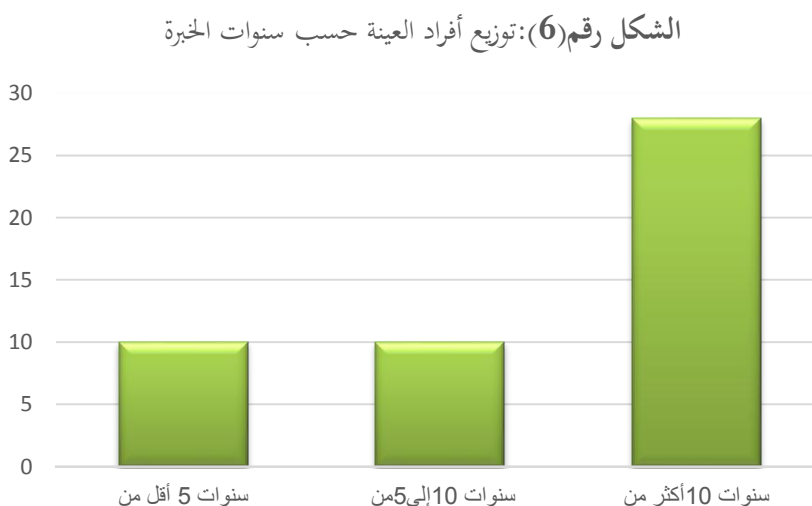
المجال المحاسبي المالي

3-المؤهل العلمي: تشير نتائج الجدول رقم (15) والشكل رقم (05) أن النسبة الأكبر من عينة الدراسة متحصلين على شهادة الماجستير بنسبة 54.2%، وفي المرتبة الثانية من العينة متحصلين على شهادة البكالوريا بنسبة 27.1%، وتليها المتحصلين على شهادة الليسانس في المرتبة الثالثة بنسبة 12.5%، وفي المرتبة الأخيرة من العينة متحصلين على دراسات عليا بنسبة 6.3%.



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على برنامج SPSS .V20

4-سنوات الخبرة: من حيث توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة، فقد تبين أن في المرتبة الأولى لديهم الخبرة (أكثر من 10 سنوات) ما نسبته 58.3%، وكل من الفئة التي تتراوح سنوات الخبرة لديهم (ما بين 5 و10 سنوات) والذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات في المرتبة الثانية بنسبة 20,8%.

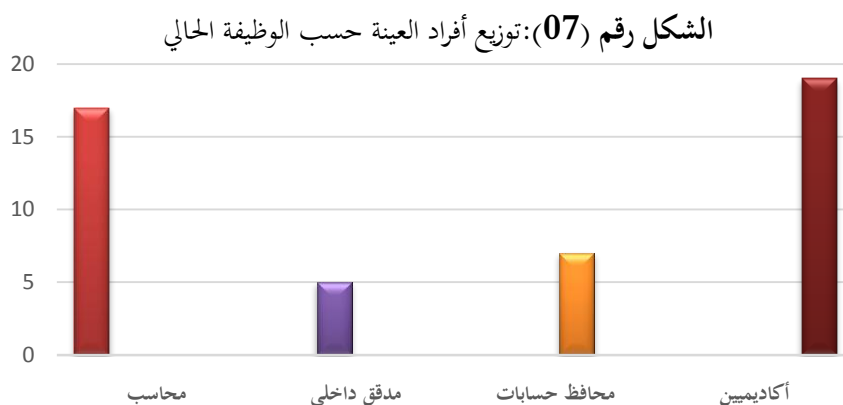


المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على برنامج SPSS .V20

الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

المجال المحاسبي المالي

5- الوظيفة الحالية: تبين نتائج الجدول رقم (15) أعلاه بأن أكبر نسبة للعينة كانت من الأكاديميين بنسبة 39.6% حيث احتلت المرتبة الأولى، تلتها وظيفة المحاسب في المرتبة الثانية بنسبة 35.4%، بينما وظيفة محافظ الحسابات جاءت في المرتبة الثالثة بنسبة 14.6%، في حين جاءت مهنة مدقق داخلي في المرتبة الرابعة بنسبة 10.4%، وهذا راجع إلى أن هذه النسب مرتبطة بمجتمع الدراسة، باعتبار أن عينة الدراسة مختارة بطريقة تناسبية بين شركتين وبطريقة عشوائية بين أكاديميين ومحافظي حسابات ومدققين داخليين.



المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على برنامج SPSS .V20

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول عبارات الاستبيان

لتحليل النتائج المتعلقة بمتغيرات الدراسة قمنا بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة من عبارات للمحاور الثلاثة، مع تحديد مستوى القبول والأهمية النسبية لكل عبارة.

الفرع الأول: عرض وتحليل نتائج محور المحاسبة البيئية

الجدول رقم (16): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد " واقع

المحاسبة البيئية في المؤسسات"

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى القبول	الأهمية النسبية
1	يعد نظام المحاسبة البيئية أداة هامة لقياس ورقابة واتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق التطور.	2.77	1.077	جيد	1
2	تخصص المؤسسات الاقتصادية مؤونات لمواجهة المخاطر البيئية التي قد تواجهها في المستقبل استنادا لمبدأ الحيطة والحذر.	2.67	0.907	جيد	6
3	اهتمام المؤسسات بالجانب البيئي يساهم في تقليل الأضرار البيئية على مستوى المؤسسة ومحيطها الخارجي.	2.77	1.096	جيد	2

الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

المجال المحاسبي المالي

8	جيد	1.067	2.60	تساعد المحاسبة البيئية في توضيح المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية تجاه محيطها.	4
13	متوسط	0.863	2.35	ساهمت القيود الجبائية والجمركية في تطبيق المؤسسات الاقتصادية للمحاسبة البيئية.	5
7	جيد	1.082	2.65	استخدام المحاسبة البيئية ضمان لعملية النقل والتخلص الآمن من النفايات الخطرة.	6
14	متوسط	1.101	2.35	تفصح المؤسسات عن مجموعة الإجراءات والبرامج والسياسات التي تتبناها للحفاظ على البيئة.	7
5	جيد	0.922	2.71	تفصح المؤسسات عن التحسينات التي قامت بها للحفاظ على البيئة.	8
9	جيد	0.848	2.56	تفصح المؤسسات عن إجراءات التي وضعتها للحد من آثار التلوث ومدى الالتزام بمعايير حماية البيئة.	9
10	متوسط	0.850	2.48	تفصح المؤسسات عن الموجودات البيئية وما يرتبط بها من نفقات ومخصصات.	10
11	متوسط	1.128	2.44	تفصح المؤسسات عن الموجودات البيئية وما يرتبط بها من نفقات ومخصصات.	11
12	متوسط	1.165	2.44	تفصح المؤسسات الاقتصادية عن مجموعة الإجراءات والبرامج والسياسات التي تتبناها للحفاظ على البيئة.	12
14	متوسط	1.101	2.35	الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية ضمن القوائم المالية.	13
3	جيد	0.786	2,75	الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية ضمن تقارير محافظ الحسابات.	14
4	جيد	1.120	2,75	التصريح بالتكاليف البيئية يوضح مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق القوانين والتشريعات البيئية.	15
	جيد	0,665	2,576	مجموع العبارات	

المصدر: من إعداد الطلاب بالاعتماد على برنامج SPSS.V20

يتضمن الجدول أعلاه الإجابات على عبارات المحور الأول "واقع تطبيق المحاسبة البيئية" نلاحظ من خلاله أن الإجابات تقع ما بين الدرجتين جيد ومتوسط، وبمتوسط حسابي يتراوح ما بين (2.35-2.77) وانحراف معياري يتراوح ما بين (0.768-1.165)، وفيما يلي عبارات هذا البعد مرتبة ترتيباً تنازلياً:

- جاءت العبارة رقم (1) "يعد نظام المحاسبة البيئية أداة هامة لقياس ورقابة واتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق التطور" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.77 وانحراف معياري 1.077 ووفقاً لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى جيد.
- جاءت العبارة رقم (3) "اهتمام المؤسسات بالجانب البيئي يساهم في تقليل الأضرار البيئية على مستوى المؤسسة ومحيطها الخارجي" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 2,77 وانحراف معياري 1.096 ووفقاً لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى جيد.

الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

المجال المحاسبي المالي

- جاءت العبارة رقم (14) "الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية ضمن تقارير محافظ الحسابات" في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 2.75 وانحراف معياري 0.786 ووفقا لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى جيد.
- جاءت العبارة رقم (15) "التصريح بالتكاليف البيئية يوضح مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق القوانين والتشريعات البيئية" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 2.75 وانحراف معياري 1.120 ووفقا لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى جيد.
- جاءت العبارة رقم (8) "تفصح المؤسسات عن التحسينات التي قامت بها للحفاظ على البيئة" في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 2.71 وانحراف معياري 0.922 ووفقا لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى جيد.
- جاءت العبارة رقم (2) "تخصص المؤسسات الاقتصادية مؤونات لمواجهة المخاطر البيئية التي قد تواجهها في المستقبل استنادا لمبدأ الحيطة والحذر" في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي 2.67 وانحراف معياري 0.907 ووفقا لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى جيد.
- جاءت العبارة رقم (6) "استخدام المحاسبة البيئية ضمان لعملية النقل والتخلص الآمن من النفايات الخطرة" في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي 2.65 وانحراف معياري 1.082 ووفقا لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى جيد.
- جاءت العبارة رقم (4) "تساعد المحاسبة البيئية في توضيح المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية اتجاه محيطها" في المرتبة الثامنة، و بمتوسط حسابي 2.60 وانحراف معياري 1.067 ووفقا لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى جيد.
- جاءت العبارة رقم (9) "تفصح المؤسسات عن إجراءات التي وضعتها للحد من آثار التلوث ومدى الالتزام بمعايير حماية البيئة" في المرتبة التاسعة، و بمتوسط حسابي 2.56 وانحراف معياري 0.848 ووفقا لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى جيد.
- جاءت العبارة رقم (10) "تفصح المؤسسات عن الموجودات البيئية وما يرتبط بها من نفقات ومخصصات" في المرتبة العاشرة، و بمتوسط حسابي 2.48 وانحراف معياري 0.850 ووفقا لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى متوسط.
- جاءت العبارة رقم (11) "تفصح المؤسسات عن الموجودات البيئية وما يرتبط بها من نفقات ومخصصات" في المرتبة الحادية عشر، و بمتوسط حسابي 2.44 وانحراف معياري 1.128 ووفقا لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى متوسط.
- جاءت العبارة رقم (12) "تفصح المؤسسات الاقتصادية عن مجموعة الإجراءات والبرامج والسياسات التي تتبناها للحفاظ على البيئة" في المرتبة الثانية عشر، و بمتوسط حسابي 2.44 وانحراف معياري 1.065 ووفقا لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى متوسط.
- جاءت العبارة رقم (5) "ساهمت القيود الجبائية والجمركية في تطبيق المؤسسات الاقتصادية للمحاسبة البيئية" في المرتبة الثالثة عشر، و بمتوسط حسابي 2.35 وانحراف معياري 1.067 ووفقا لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى متوسط.
- جاءت كل العبارة رقم (7) و(13) "تفصح المؤسسات عن مجموعة الإجراءات والبرامج والسياسات التي تتبناها للحفاظ على البيئة" و"الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية ضمن القوائم المالية" على الترتيب، في المرتبة الرابعة عشر، و بمتوسط حسابي 2.35 وانحراف معياري 0.863 ووفقا لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى متوسط.

الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

المجال المحاسبي المالي

كما يوضح الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة للعبارة (15) المتعلقة بعد المحاسبة البيئية بلغ 2.576 ووفقاً لمستوى قبول الدراسة المعتمد فتتواجد بمستوى الجيد، أما بالنسبة للانحراف المعياري فقد بلغ 0.665 وهي قيمة أقل من الواحد، مما يدل على عدم وجود تشتت في إجابات عينة الدراسة.

الفرع الثاني: عرض وتحليل نتائج محور مصداقية المعلومات المالية

يتضمن المحور الثاني "مصداقية المعلومات المالية" على 3 أبعاد (قابلية التحقق، الصدق في التعبير، الحياد)، بناءً على هذا قمنا بإعداد الجدول التالي وتحليل كل من المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، مقياس القبول، لكل من:

- تحليل نتائج العبارات للأبعاد الثلاثة (قابلية التحقق، الصدق في التعبير، الحياد) كل على حد.
- تحليل نتائج الأبعاد الثلاثة: (قابلية التحقق، الصدق في التعبير، الحياد).
- تحليل نتائج المحور "مصداقية المعلومات المالية" ككل.

الجدول رقم (17): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول بعد "مصداقية المعلومات المالية"

الأهمية النسبية	مستوى القبول	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
قابلية التحقق				
1	متوسط	1.144	2.40	1 تتميز المعلومات المالية المفصح عنها بخاصية الموضوعية من حيث إمكانية التحقق من صحتها.
2	متوسط	1.084	2.38	2 تتميز المعلومات المالية بقابلية الإثبات والتحقق من النتائج التي تم التوصل إليها باستخدام نفس طرق القياس.
3	متوسط	1.123	2.38	3 الطرق المستخدمة لقياس المعلومات المالية تعبر عن كل العمليات المالية تعبيراً صادقاً
	متوسط	0.940	2.38	مجموع العبارات (قابلية التحقق)
الصدق في التعبير				
4	متوسط	1.095	2.31	1 تعبر المعلومات المالية المنشورة من طرف المؤسسة بصدق عن كافة الأحداث والعمليات المالية التي قامت بها المؤسسة.
2	جيد	0.869	2.73	2 تتميز المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة بسهولة الفهم والاستخدام.
3	متوسط	1.035	2.31	3 تعبر المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية عن الواقع العملي وكل المعاملات المالية التي تمارسها المؤسسة.
1	جيد	1.045	2.81	4 تتميز المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية بتركيزها على قياس كل العمليات التي قامت بها المؤسسة (التعبير عن الواقع)
	جيد	0.642	2.541	مجموع العبارات (الصدق في التعبير)

الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

المجال المحاسبي المالي

الحياد				
3	متوسط	1.091	2.21	المعلومات المالية المسجلة تتوفر على أدلة الإثبات ضمن الملاحق.
2	متوسط	1.096	2.23	المعلومات المالية المقدمة خالية من التحيز في القياس (القائم بعملية القياس).
4	متوسط	1.084	2.12	تعرض المؤسسات معلوماتها المالية دون حذف أو تحريف.
1	متوسط	0.984	2.27	الإفصاح الكافي عن أساليب القياس والتقدير يؤثر على حيادية المعلومات المالية.
	متوسط	0.835	2.208	مجموع العبارات (الحياد)
	متوسط	0.665	2.375	مجموع العبارات مصداقية المعلومات المالية

المصدر: من إعداد الطالبان باعتماد على استمارة الاستبيان وبرنامج SPSS.V20

يتضمن الجدول أعلاه على إجابات أفراد العينة حول المحور الثاني "مصداقية المعلومات المالية" نلاحظ من خلاله:

أولاً: بالنسبة لبعد قابلية التحقق:

جاءت الإجابات حول العبارات بين الدرجتين جيد و متوسط، و بمتوسط حسابي يتراوح ما بين (2.38-2.40) و بانحراف معياري يتراوح ما بين (1.084-1.120)، وفي مايلي عبارات هذا البعد مرتبة ترتيباً تنازلياً:

- جاءت العبارة رقم (01) "تميز المعلومات المالية المفصح عنها بخصوصية الموضوعية من حيث إمكانية التحقق من صحتها" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.44 وانحراف معياري 1.144 ووفقاً لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى متوسط.
- جاءت العبارة رقم (02) "تميز المعلومات المالية بقابلية الإثبات والتحقق من النتائج التي تم التوصل إليها باستخدام نفس طرق القياس" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 2.38 وانحراف معياري 1.084 ووفقاً لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى متوسط.
- جاءت العبارة رقم (03) "الطرق المستخدمة لقياس المعلومات المالية تعبر عن كل العمليات المالية تعبيراً صادقاً" في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 2.38 وانحراف معياري 1.123 ووفقاً لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى متوسط.

ثانياً: بالنسبة لبعد الصدق في التعبير:

جاءت الإجابات حول العبارات بين الدرجتين جيد و متوسط، و بمتوسط حسابي يتراوح ما بين (2.31-2.81) و بانحراف معياري يتراوح ما بين (0.869-1.095) وفيما يلي عبارات هذا البعد مرتبة ترتيباً تنازلياً:

الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

المجال المحاسبي المالي

- جاءت العبارة رقم (04) "تميز المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية بتركيزها على قياس كل العمليات التي قامت بها المؤسسة (التعبير عن الواقع)" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.81 وانحراف معياري 1.045 ووفقاً لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى جيد.
- جاءت العبارة رقم (02) "تميز المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة بسهولة الفهم والاستخدام" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 2.73 وانحراف معياري 0.869 ووفقاً لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى الجيد.
- جاءت العبارة رقم (03) "تعبّر المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية عن الواقع العملي وكل المعاملات المالية التي تمارسها المؤسسة" في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 2.31 وانحراف معياري 1.035 ووفقاً لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى متوسط.
- جاءت العبارة رقم (01) "تعبّر المعلومات المالية المنشورة من طرف المؤسسة بصدق عن كافة الأحداث والعمليات المالية التي قامت بها المؤسسة" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 2.31 وانحراف معياري 1.095 ووفقاً لمستوى القبول لدراسة المعتمدة فهي تتواجد بمستوى متوسط.

ثالثاً: بالنسبة لبعدها الحيادي:

جاءت الإجابات حول العبارات بدرجة قبول متوسط، وبتوسط حسابي يتراوح ما بين (2.12-2.27) وانحراف معياري يتراوح ما بين (0.835-0.984) وفيما يلي عبارات هذا البعد مرتبة ترتيباً تنازلياً:

- جاءت العبارة رقم (04) "الإفصاح الكافي عن أساليب القياس و التقدير يؤثر على حيادية المعلومات المالية" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.27 و انحراف معياري 0.984 ووفقاً لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى المتوسط.
- جاءت العبارة رقم (02) "المعلومات المالية المقدمة خالية من التحيز في القياس (القائم بعملية القياس)" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 2.23 وانحراف معياري 1.096 ووفقاً لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى المتوسط.
- جاءت العبارة رقم (01) "المعلومات المالية المسجلة تتوفر على أدلة الإثبات ضمن الملاحق" في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 2.21 وانحراف معياري 1.091 ووفقاً لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى المتوسط.
- جاءت العبارة رقم (03) "تعرض المؤسسات معلوماتها المالية دون حذف أو تحريف" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 2.12 وانحراف معياري 1.084 ووفقاً لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى المتوسط.

ونلاحظ أيضاً من خلال الجدول أعلاه أن بعد "الصدق في التعبير" جاء في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.541 وانحراف معياري 0.642 وبمستوى قبول متوسط، أما المرتبة الثانية فاحتلها بعد "قابلية التحقق" بمتوسط حسابي 2.381 وانحراف معياري 0.940 وبمستوى قبول جيد، وفي المرتبة الأخيرة جاء بعد "الحياد" بمتوسط حسابي 2.208 وانحراف معياري 0.835 وبمستوى قبول متوسط.

الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

المجال المحاسبي المالي

كما يوضح الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات (11 عبارة) المتعلقة بعبارة "مصداقية المعلومات المالية" بلغ 2.375 ووفقا لمستوى القبول الدراسة المعتمد فتتواجد بمستوى متوسط، أما بالنسبة للانحراف المعياري فقد بلغ 0.665 وهي قيمة أقل من الواحد، مما يدل على عدم تشتت في إجابات عينة الدراسة.

المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج محور معوقات تطبيق المحاسبة البيئية

سنقوم بتحليل المحور الثالث "معوقات تطبيق المحاسبة البيئية"، حيث قمنا بإعداد جدول أسفله الذي سنعرض من خلاله المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا البعد وسيكون كالتالي:

الجدول رقم (18): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لإجابات أفراد عينة الدراسة حول "معوقات

تطبيق المحاسبة البيئية"

الأهمية النسبية	مستوى القبول	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
2	جيد	1.133	2.69	1 يواجه المحاسبين مشكلة قياس التكاليف الناجمة عن التلوث البيئي بصيغة نقدية.
3	جيد	1.106	2.60	2 عدم وجود معايير الكافية عند المحاسبين عن مفهوم التكاليف البيئية وطرق القياس والإفصاح عنها.
5	جيد	1.130	2.52	3 عدم وجود معايير جزائية تحدد إجراءات محاسبة البيئية وتوضح المطلوب منها.
1	جيد	0.699	2.98	4 الظروف السياسية والإقتصادية السائدة تشكل عائق أمام المؤسسات الإقتصادية في استخدام المحاسبة البيئية.
9	متوسط	1.233	2.27	5 عدم فرض قوانين وتشريعات التي تلزم المؤسسات الصناعية بالقيام بإجراءات المحاسبة البيئية.
4	جيد	0.920	2.56	6 عدم قناعة الإدارة بالمزايا والفوائد التي تتحقق للمؤسسات الإقتصادية بتطبيق المحاسبة البيئية.
6	متوسط	1.110	2.46	7 نقص الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق أساليب المحاسبة البيئية.
10	متوسط	1.062	2.25	8 عدم توافر المعلومات التفصيلية اللازمة لتطبيق أساليب المحاسبة البيئية.
7	متوسط	1.165	2.44	9 عدم وضوح الإجراءات والخطوات والمعايير اللازمة لتطبيق المحاسبة البيئية.
8	متوسط	1.162	2.27	10 تعتبر المؤسسات الإقتصادية التكاليف البيئية عبئ يتحمله المستهلك.
	متوسط	0.756	2.504	مجموع العبارات

المصدر: من إعداد الطالبان باعتماد على استمارة الاستبيان وبرنامج SPSS.V20

الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

المجال المحاسبي المالي

يتضمن الجدول أعلاه على إجابات أفراد العينة حول المحور الثالث حول "معوقات تطبيق المحاسبة البيئية" نلاحظ من خلاله:

جاءت إجابات العبارات حول بعد "معوقات تطبيق المحاسبة البيئية" بدرجة قبول متوسط، وبمتوسط حسابي يتراوح ما بين (2.25-2.98) وانحراف معياري يتراوح ما بين (0.699-1.233) وفيما يلي عبارات هذا البعد مرتبة ترتيباً تنازلياً:

■ جاءت العبارة رقم (04) "الظروف السياسية والاقتصادية السائدة تشكل عائق أمام المؤسسات الاقتصادية في استخدام المحاسبة البيئية" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.98 وانحراف معياري 0.699 ووفقاً لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى جيد.

■ جاءت العبارة رقم (01) "يواجه المحاسبين مشكلة قياس التكاليف الناجمة عن التلوث البيئي بصيغة نقدية" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 2.69 وانحراف معياري 1.133 ووفقاً لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى جيد.

■ جاءت العبارة رقم (02) "عدم وجود معايير الكافية عند المحاسبين عن مفهوم التكاليف البيئية وطرق القياس والإفصاح عنها" في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 2.60 وانحراف معياري 1.106 ووفقاً لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى جيد.

■ جاءت العبارة رقم (06) "عدم فناعة الإدارة بالمزايا والفوائد التي تتحقق للمؤسسات الاقتصادية بتطبيق المحاسبة البيئية" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 2.56 وانحراف معياري 0.920 ووفقاً لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى جيد.

■ جاءت العبارة رقم (03) "عدم وجود معايير جزائية تحدد إجراءات محاسبة البيئية وتوضح المطلوب منها" في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 2.52 وانحراف معياري 1.130 ووفقاً لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى جيد.

■ جاءت العبارة رقم (07) "نقص الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق أساليب المحاسبة البيئية" في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي 2.46 وانحراف معياري 1.110 ووفقاً لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى متوسط.

■ جاءت العبارة رقم (09) "عدم وضوح الإجراءات والخطوات والمعايير اللازمة لتطبيق المحاسبة البيئية" في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي 2.44 وانحراف معياري 1.165 ووفقاً لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى متوسط.

■ جاءت العبارة رقم (10) "تعتبر المؤسسات الاقتصادية التكاليف البيئية عمى يتحملها المستهلك" في المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي 2.27 وانحراف معياري 1.162 ووفقاً لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى متوسط.

■ جاءت العبارة رقم (05) "عدم فرض قوانين وتشريعات التي تلزم المؤسسات الصناعية بالقيام بإجراءات المحاسبة البيئية" في المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي 2.27 وانحراف معياري 1.233 ووفقاً لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى متوسط.

■ جاءت العبارة رقم (08) "عدم توافر المعلومات التفصيلية اللازمة لتطبيق أساليب المحاسبة البيئية" في المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي 2.25 وانحراف معياري 1.062 ووفقاً لمستوى القبول لدراسة المعتمد فهي تتواجد بمستوى متوسط.

الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

المجال المحاسبي المالي

يوضح الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة لعبارات (10 عبارة) المتعلقة ببعد معوقات المحاسبة البيئية بلغ 2.576 ووفقا لمستوى القبول الدراسة المعتمد فتتواجد بمستوى الجيد، أما بالنسبة للانحراف المعياري فقد بلغ 0.665 وهي قيمة أقل من الواحد، مما يدل على عدم وجود تشتت في إجابات عينة الدراسة.

المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة

الفرع الأول: اختبار التوزيع الطبيعي

قبل اختبار فرضيات الدراسة على الباحث التأكد ما إذا كانت متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي كأحد الشروط الهامة التي تعتمد عليها أغلب الاختبارات المعلمية، وقد تم استخدام كل من معامل الالتواء **Skewness** ومعامل التفلطح **Kurtosis** للتأكد من ذلك، يجب أن يكون "معامل الالتواء" و "معامل التفلطح" أن يكون محصور في المجال [-3.3]، ونتائج موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (19): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

الرقم	متغيرات الدراسة	معامل الالتواء Skewness	معامل التفلطح Kurtosis
1	المحاسبة البيئية	-0.597	-0.920
2	مصداقية المعلومات المالية	-0.85	-0.922
3	قابلية التحقق	-0.292	-0.954
4	الصدق في التعبير	-0.506	0.405
5	الحياد	-0.81	-1.018

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على برنامج spss.v20

من خلال نتائج اختبار التوزيع الطبيعي في جدول أعلاه أن قيم معامل الالتواء وقيم معامل التفلطح بالنسبة لمتغير المحاسبة البيئية ومصداقية المعلومات المالية بأبعاده الثلاث تقع في المجال [-3.3]، مما يشير إلى أن بيانات الدراسة تتوزع توزيعا طبيعيا وهذا يعني تحقق شرط من شروط إجراء الانحدار لضمان الوثوق في نتائجه، وهذا ما يسمح بمتابعة التأكد من صلاحية النماذج واختبار الفرضيات.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية والفرضيات الفرعية

أولا: اختبار الفرضية الصفرية الرئيسية

"**H0**: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) للمحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية

من وجهة نظر المختصين في المجال المحاسبي المالي"

أولا ينبغي التأكد من صلاحية النموذج باستخدام أسلوب التحليل الإحصائي تحليل التباين للانحدار، ومن ثم اختبار صحة الفرضية الصفرية الرئيسية باستخدام أسلوب التحليل الإحصائي تحليل الانحدار البسيط، وكما هو موضح في الجداول الآتية:

الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

المجال المحاسبي المالي

الجدول رقم(20): نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الصفرية الرئيسية

مستوى الدلالة Sig	قيمة F المحسوبة D	متوسط المربعات Moyenne des carrés	درجة الحرية Ddl	مجموع المربعات Somme des carrés	النموذج Modél
0.000 ^b	20.433	6.407	1	6.407	الانحدار (Régression)
		0.314	46	14.423	الخطأ (Résidu)
			47	20.830	المجموع الكلي (Total)

المصدر: من إعداد الطالبان باعتماد على برنامج التحليل الإحصائي spss.v20

يتضح من الجدول أعلاه، أن قيمة F المحسوبة بلغت (20.433) عند مستوى الدلالة المحسوب (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، وبهذا نستدل على صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الرئيسية. ولاختبار صحة الفرضية الصفرية الرئيسية استخدمنا أسلوب القياس الإحصائي "تحليل الانحدار البسيط" في قياس أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية، وكما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(21): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية

مستوى الدلالة Sig	قيمة المحسوبة T	Coefficients standardisés	Coefficients non standardisés		النموذج Modél
		المعاملات الموحدة bêTa	الخطأ المعياري	A	
0.006	2.896		0.326	0.945	الثابت Constante
0.000	4.520	0.555	0.123	0.555	المحاسبة البيئية
		0.555			معامل الارتباط R
		0.308			معامل التحديد R ²
		مصداقية المعلومات المالية			المتغير التابع

المصدر: من إعداد الطالبان باعتماد على برنامج SPSS.v20

يوضح لنا الجدول أعلاه ما يلي:

- ✓ وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$) للمتغير المستقل (المحاسبة البيئية) على المتغير التابع (مصداقية المعلومات المالية)، إذ بلغت T المحسوبة (4.520) بمستوى دلالة (0.000)، وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05).
- ✓ بلغت قيمة معامل الارتباط R (0.555)، وهي تشير إلى أن هناك علاقة موجبة (طردية) بين المتغيرين (المحاسبة البيئية ومصداقية المعلومات المالية)، فيما تشير قيمة معامل التحديد R² (0.308) إلى أن المحاسبة البيئية تفسر ما نسبته (30.8%) من التباين في المتغير التابع المتمثل في مصداقية المعلومات المالية، وهذا ما تؤكد قيمة bêTa الموجبة.
- ✓ تشير قيمة معامل الانحدار B (0.555) إلى أن التغير (الزيادة) بدرجة معيارية واحدة في بعد المحاسبة البيئية يؤدي إلى التغير (الزيادة) في مصداقية المعلومات المالية بقيمة (0.555).

الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

المجال المحاسبي المالي

بناءً على النتائج السابقة نرفض الفرضية الرئيسية الصفرية (H_0)، ونقبل الفرضية البديلة (H_1) التي تنص على: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) للمحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في المجال المحاسبي المالي".

الفرع الثالث: اختبار الفرضيات الفرعية

أولاً: اختبار الفرضية الفرعية الصفرية الأولى

" H_{0a} لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) للمحاسبة البيئية على قابلية التحقق المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في المجال المحاسبي المالي"

أولاً ينبغي التأكد من صلاحية النموذج باستخدام أسلوب التحليل الإحصائي تحليل تباين للانحدار، ومن ثم اختبار صحة الفرضية الفرعية الأولى باستخدام أسلوب التحليل الإحصائي تحليل الانحدار البسيط، وكما هو موضح في الجداول الآتية:

الجدول رقم(22): نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الصفرية الفرعية الأولى

النموذج Modél	مجموع المربعات Somme des carrés	درجة الحرية Ddl	متوسط المربعات Moyenne des carrés	قيمة F المحسوبة D	مستوى الدلالة Sig
الانحدار (Régression)	14.795	1	14.795	25.433	0.000 ^b
الخطأ (Résidu)	26.759	46	0.582		
المجموع الكلي (Total)	41.553	47			
	0.05				
					ذات دلالة إحصائية عند مستوى

المصدر: من إعداد الطالبان باعتماد على برنامج SPSS.V20

يتضح من الجدول أعلاه، أن قيمة F المحسوبة بلغت (25.433) عند مستوى الدلالة المحسوب (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، وبهذا نستدل على صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الفرعية الصفرية الأولى التي تنص على أنه "لا يوجد أثر للمحاسبة البيئية على بعد قابلية التحقق للمعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في المجال المحاسبي المالي". ولاختبار صحة الفرضية الصفرية الفرعية الأولى استخدمنا أسلوب القياس الإحصائي "تحليل الانحدار البسيط" في قياس أثر المحاسبة البيئية على بعد قابلية التحقق للمعلومات المالية، وكما هو موضح في الجدول التالي:

الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

المجال المحاسبي المالي

الجدول رقم (23): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر المحاسبة البيئية على بعد قابلية التحقق للمعلومات المالية.

مستوى الدلالة Sig	قيمة المحسوبة T	Coefficients standardisés	Coefficients non standardisés		النموذج Modél
		المعاملات الموحدة bêTa	الخطأ المعياري	A	
0.640	0.471		0.445	0.209	الثابت Constante
0.000	5.043	0.597	0.167	0.843	المحاسبة البيئية
		0.597			معامل الارتباط R
		0.356			معامل التحديد R ²
		قابلية التحقق			المتغير التابع

المصدر: من إعداد الطالبان باعتماد على برنامج SPSS.V20

يوضح لنا الجدول أعلاه ما يلي:

✓ وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$) للمتغير المستقل (المحاسبة البيئية) على المتغير التابع (قابلية التحقق للمعلومات المالية)، إذ بلغت T المحسوبة (5.043) بمستوى دلالة (0.000)، وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05).

✓ بلغت قيمة معامل الارتباط R (0.597)، وهي تشير إلى أن هناك علاقة موجبة (طردية) بين المتغيرين (المحاسبة البيئية وقابلية التحقق للمعلومات المالية)، فيما تشير قيمة معامل التحديد R² (0.356) إلى أن المحاسبة البيئية تفسر ما نسبته (35.60%) من التباين في المتغير التابع المتمثل في مصداقية المعلومات المالية، وهذا ما تؤكد قيمة **bêTa** الموجبة.

✓ تشير قيمة معامل الانحدار B (0.843) إلى أن التغيير (الزيادة) بدرجة معيارية واحدة في بعد المحاسبة البيئية يؤدي إلى التغيير (الزيادة) في قابلية التحقق للمعلومات المالية بقيمة (0.843).

بناءً على النتائج السابقة نرفض الفرضية الفرعية الصفرية الأولى (H_{0a})، ونقبل الفرضية البديلة (H_{1a}) التي تنص على: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) للمحاسبة البيئية على قابلية التحقق للمعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في المجال المحاسبي المالي".

ثانياً: اختبار الفرضية الفرعية الصفرية الثانية

" H_{0b} لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) للمحاسبة البيئية على الصدق في التعبير

للمعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في المجال المحاسبي المالي"

أولاً ينبغي التأكد من صلاحية النموذج باستخدام أسلوب التحليل الإحصائي تحليل تباين للانحدار، ومن ثم اختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية باستخدام أسلوب التحليل الإحصائي تحليل الانحدار البسيط، وكما هو موضح في الجداول الآتية:

الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

المجال المحاسبي المالي

الجدول رقم(24): نتائج تحليل تباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الفرعية الصفرية الثانية

النموذج Modél	مجموع المربعات Somme des carrés	درجة الحرية Ddl	متوسط المربعات Moyenne des carrés	قيمة F المحسوبة D	مستوى الدلالة Sig
الانحدار (Régression)	0.296	1	0.296	0.712	0.403 ^b
الخطأ (Résidu)	19.121	46	0.416		
المجموع الكلي (Total)	19.417	47			
^b ذات دلالة إحصائية عند مستوى	0.05				

المصدر: من إعداد الطالبان باعتماد على برنامج SPSS.V20

يتضح من الجدول أعلاه، أن قيمة F المحسوبة بلغت (0.712) عند مستوى الدلالة المحسوب (0.403)، وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، وبهذا نستدل على عدم صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على أنه "لا يوجد أثر للمحاسبة البيئية على بعد الصدق في التعبير للمعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في المجال المحاسبي المالي".
ثالثاً: اختبار الفرضية الفرعية الصفرية الثالثة

أولاً ينبغي التأكد من صلاحية النموذج باستخدام أسلوب التحليل الإحصائي تحليل تباين للانحدار، ومن ثم اختبار صحة الفرضية الفرعية الصفرية الثالثة باستخدام أسلوب التحليل الإحصائي تحليل الانحدار البسيط، وكما هو موضح في الجداول الآتية:

الجدول رقم(25): نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الفرعية الصفرية الثالثة

النموذج Modél	مجموع المربعات Somme des carrés	درجة الحرية Ddl	متوسط المربعات Moyenne des carrés	قيمة F المحسوبة D	مستوى الدلالة Sig
الانحدار (Régression)	15.550	1	15.550	41.485	0.000 ^b
الخطأ (Résidu)	17.242	46	0.375		
المجموع الكلي (Total)	32.792	47			
^b ذات دلالة إحصائية عند مستوى	0.05				

المصدر: من إعداد الطالبان باعتماد على برنامج SPSS.V20

يتضح من الجدول أعلاه، أن قيمة F المحسوبة بلغت (41.485) عند مستوى الدلالة المحسوب (0.000)، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، وبهذا نستدل على صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة التي تنص على أنه "لا يوجد أثر للمحاسبة البيئية على الحياد المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في المجال المحاسبي المالي".
ولاختبار صحة الفرضية الفرعية الثالثة استخدمنا أسلوب القياس الإحصائي "تحليل الانحدار البسيط" في قياس أثر المحاسبة البيئية على بعد الحياد للمعلومات المالية، وكما هو موضح في الجدول التالي:

الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

المجال المحاسبي المالي

الجدول رقم(26): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لاختبار أثر المحاسبة البيئية على الحياد المعلومات المالية

مستوى الدلالة Sig	قيمة المحسوبة T	Coefficients standardisés	Coefficients non standardisés		النموذج Modél
		المعاملات الموحدة bêTa	الخطأ المعياري	A	
0.958	-0.053		0.357	-0.019	الثابت Constante
0.000	6.441	0.689	0.134	0.865	المحاسبة البيئية
		0.689			معامل الارتباط R
		0.474			معامل التحديد R ²
		الحياد			المتغير التابع

المصدر: من إعداد الطالبان باعتماد على برنامج SPSS.V20

يوضح لنا الجدول أعلاه ما يلي:

- ✓ وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$) للمتغير المستقل (المحاسبة البيئية) على المتغير التابع (الحياد)، إذ بلغت T المحسوبة (6.441) بمستوى دلالة (0.000)، وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05).
- ✓ بلغت قيمة معامل الارتباط R (0.689)، وهي تشير إلى أن هناك علاقة موجبة (طردية) بين المتغيرين (المحاسبة البيئية والحياد المعلومات المالية)، فيما تشير قيمة معامل التحديد R² (0.474) إلى أن المحاسبة البيئية تفسر ما نسبتها (47.40%) من التباين في المتغير التابع المتمثل في مصداقية المعلومات المالية، وهذا ما تؤكد قيمة bêTa الموجبة.
- ✓ تشير قيمة معامل الانحدار B (0.865) إلى أن التغير (الزيادة) بدرجة معيارية واحدة في بعد المحاسبة البيئية يؤدي إلى التغير (الزيادة) في الحياد المعلومات المالية بقيمة (0.865).

بناءً على النتائج السابقة نرفض الفرضية الفرعية الصفرية الثالثة (H0C)، ونقبل الفرضية البديلة (H1C) التي تنص على: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) للمحاسبة البيئية على الحياد المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في المجال المحاسبي المالي".

ومنه يمكن تلخيص نتائج اختبارات للفرضية الرئيسية والفرضيات الفرعية في الجدول التالي:

الجدول رقم(27): نتائج اختبار الفرضيات

الفرضيات	نتيجة الاختبار	القرار
الفرضية الرئيسية H0	يوجد أثر ذو دلالة إحصائية	رفض الفرضية H0 وقبول الفرضية H1
الفرضية الفرعية الأولى H0A	يوجد أثر ذو دلالة إحصائية	رفض الفرضية H0A وقبول الفرضية H1A
الفرضية الفرعية الثاني H0B	لا يمكن اختبار الفرضية لعدم صلاحية النموذج	-
الفرضية الفرعية الثالثة H0C	يوجد أثر ذو دلالة إحصائية	رفض الفرضية H0C وقبول الفرضية H1C

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على نتائج اختبار الفرضيات

المبحث الثالث: مناقشة وتفسير نتائج الدراسة الميدانية

وبعد التوصل إلى نتائج الدراسة من تحليل إجابات أفراد العينة واختبار الفرضيات باستخدام عدة أساليب إحصائية، سيتم الإجابة عن الأسئلة المنبثقة من الإشكالية الرئيسية، ومناقشة وتفسير النتائج المتوصل إليها في اختبار الفرضيات.

المطلب الأول: مناقشة وتفسير النتائج المتعلقة بالأسئلة

الفرع الأول: مناقشة وتفسير النتائج المتعلقة بالسؤال الأول

كشفت النتائج المتعلقة بالإجابة عن السؤال الأول من الدراسة " ما مدى تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر المختصين في المجال المحاسبي المالي " أن قيمة المتوسط الحسابي للإجابات عن محور المحاسبة البيئية قد بلغ (2.576) وهي تقع في المجال جيد حسب مستوى القبول المعياري المعتمد كأساس للتقييم، وهذا راجع لوجود درجة جيدة من الوعي بالمجال المحاسبي البيئي لدى عينة الدراسة.

ومن خلال مقارنة المتوسطات الحسابية لبعده الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية تبين أن الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية ضمن تقارير محافظ الحسابات (قوائم مستقلة) احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2.75) وانحراف معياري (0.786)، وأما بالنسبة للإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية ضمن القوائم المالية جاء في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (2.35) وانحراف معياري (1.101).

ومن خلال النظر إلى المتوسطات الحسابية الخاصة لبعده الإفصاح المحاسبي عن الإجراءات المتعلقة بالبيئة نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت أكبر بالنسبة للإفصاح عن التحسينات التي قامت بها للحفاظ عن البيئة مقارنة بالإفصاح عن الإجراءات التي وضعتها للحد من آثار التلوث ومدى الالتزام بمعايير حماية البيئة حسب المحك المعياري المعتمد كأساس للتقييم.

ويرجع تصدر بعد "أهمية المحاسبة البيئية في قياس ورقابة واتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق التطور"، إلى أهمية المحاسبة البيئية في دعم وترشيد القرارات المختلفة بشأن تحسين و تطوير أدائها البيئي بالإضافة إلى خدمة أهداف لأصحاب المصالح.

ومن أهداف بعد واقع المحاسبة البيئية في المؤسسات الاقتصادية والتي يؤكد عليها أفراد عينة الدراسة مايلي:

- اهتمام المؤسسات بالجانب البيئي يساهم في تقليل الأضرار البيئية على مستوى المؤسسة ومحيطها الخارجي.

- التصريح بالتكاليف البيئية يوضح مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق القوانين والتشريعات البيئية.

الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

المجال المحاسبي المالي

ويرجع السبب وراء تأكيد أفراد عينة الدراسة على العبارتين السابقتين إلى إلزامية الإسهام في إعداد تقارير تكاليف التلوث البيئي على المستوى القومي، والتي تفيد في الحصول على المؤشرات التي تمكن من متابعة التلوث الناتج عن الأنشطة المختلفة للمؤسسات، وحمية المحاسبة البيئية بموجب القوانين الدولية والمحلية.

وفي الأخير يمكن القول أنه على الرغم من احتلال الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية ضمن تقارير محافظ الحسابات بالمرتبة الأولى إلى أنه يجب الاهتمام بالإفصاح عن التكاليف البيئية ضمن القوائم المالية لأنها تعتبر المرحلة النهائية للمعلومات المالية و المصدر الذي يتوفر لمستخدمي القوائم المالية.

المطلب الثاني: مناقشة وتفسير النتائج المتعلقة بالسؤال الثاني

كشفت النتائج المتعلقة بالإجابة عن السؤال الثاني من الدراسة "ما مستوى مصداقية المعلومات المالية للمؤسسات الجزائرية من وجهة نظر المختصين في المجال المحاسبي المالي"، أن المتوسط الحسابي للإجابات عن مصداقية المعلومات المالية بأبعاده الثلاث بلغ (2.375)، وهي تقع في المجال متوسط حسب المحك المعياري المعتمد على أساس التقييم، وهذا يعني عدم توفر مصداقية المعلومات المالية بالمستوى الكافي، وهذا يعود إلى عدم توفر عناصر المصداقية بالشكل المطلوب حتى تتصف المعلومات المالية بمصداقية كافية.

ومن خلال مقارنة المتوسطات الحسابية المتعلقة بإجابات أفراد عينة الدراسة حول أبعاد مصداقية المعلومات المالية نجد أن بعد "الصدق في التعبير للمعلومات المالية" جاء في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (2.541) وانحراف معياري (0.642) ويقع البعد في المجال الجيد حسب المحك المعياري المعتمد كأساس للتقييم، وهذا يعني أن المعلومات المالية المفصح عنها تتصف بخاصية الصدق في التعبير بدرجة جيدة، أي تعبر عن كافة الأحداث والعمليات وليس مجرد تمثيل شكلها فقط.

وجاءت في المرتبة الثانية بعد "قابلية التحقق للمعلومات المالية" بمتوسط حسابي قدره (2.38)، وبلغ الانحراف المعياري (0.940)، ويقع البعد في مجال متوسط حسب المحك المعياري المعتمد كأساس للتقييم، ويعني أن المعلومات المالية يمكن التحقق منها في أرض الواقع، وهذا يعكس مفهوم قابلية التحقق إلى وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات المالية المفصح عنها والواقع الذي تعيشه المؤسسة.

واحتل بعد "الحياد للمعلومات المالية" المرتبة الأخيرة في ترتيب المتوسطات الحسابية (2.208) وانحراف معياري (0.835)، ويقع هذا البعد في الدرجة المتوسطة حسب المحك المعياري المعتمد كأساس للتقييم، وهذا يعني أن بعد الحياد له تأثير متوسط على مصداقية المعلومات المالية، وهذا راجع إما في التحيز في عملية القياس للمعلومات المالية أو التحيز من قبل القائمين بعملية القياس.

الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

المجال المحاسبي المالي

المطلب الثالث: مناقشة وتفسير النتائج المتعلقة باختبار الفرضية الرئيسية وفروعها

الفرع الأول: مناقشة والتفسير النتائج المتعلقة باختبار الفرضية الصفرية الرئيسية

كشفت نتائج المتعلقة باختبار الفرضية الرئيسية الصفرية و التي تنص على أنه " H_0 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) للمحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في المجال المحاسبي المالي"، على وجود أثر للمحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية، و يؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة و التي بلغت (20.433) عند مستوى القبول (0.000) و هو أقل من مستوى القبول المعتمد ($\alpha=0.05$) و هذا يعني أن النموذج دال إحصائيا في تفسير معادلة الانحدار.

وأظهرت نتائج التحليل الإحصائي ثبوت الدلالة الإحصائية لأثر المحاسبة البيئية ككل على مصداقية المعلومات المالية بالاستناد إلى قيمة T المحسوبة والبالغة (4.520) بمستوى دلالة (0.000) وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha=0.05$).

وتظهر قوة العلاقة بين المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من خلال قيمة R التي بلغت (0.555) عند مستوى معنوي ($\alpha=0.05$)، وهذا يعني أن المحاسبة البيئية ترتبط بعلاقة إيجابية (طردية) بمصداقية المعلومات المالية، أي كلما زاد مستوى الاهتمام بالمحاسبة البيئية زادت مصداقية المعلومات المالية، و هذا ما تؤكدُه قيمة beta الموجبة.

كما بلغت قيمة معامل التحديد R^2 (0.308)، وهذا يعني أن المحاسبة البيئية مجتمع يفسر ما نسبته (30.80%) من التباين الحاصل في مستوى مصداقية المعلومات المالية أما النسبة المتبقية والمقدرة ب (69.20%) فهي تعزى إلى متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الانحدار الخطي البسيط.

كما بلغت درجة تأثيرها الإيجابي وفق معامل الانحدار (0.555)، وهذا يعني أن زيادة الإفصاح عن المحاسبة البيئية بوحدة واحدة يؤدي إلى زيادة مصداقية المعلومات المالية ب (0.555).

وترجع النتائج السابقة إلى أن محاسبة التكاليف البيئية تساهم في زيادة جودة المعلومات المحاسبية المتواجدة بالقوائم المالية من خلال القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية يعبر عن العمليات والأحداث التي تقوم بها المنشأة بالشكل الذي يمكن للمستخدم الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات التي يراها مناسبة (تحقيق الموثوقية وإمكانية الاعتماد عليها).

الفرع الثاني: تفسير ومناقشة الفرضيات الفرعية

الإجابة على نفس الفرضية الرئيسية من خلال مناقشة وتفسير فرضيات الفرعية التي تنص على أثر للمحاسبة البيئية على أبعاد المصدقية (قابلية التحقق، الصدق في التعبير، الحياد) من وجهة نظر المختصين في المجال المحاسبي المالي.

الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

المجال المحاسبي المالي

أولاً: تفسير ومناقشة الفرضية الفرعية الصفرية الأولى

كشفت نتائج المتعلقة باختبار الفرضية الفرعية الصفرية الأولى والتي تنص على أنه " $H0_a$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) للمحاسبة البيئية على قابلية التحقق للمعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في المجال المحاسبي المالي"، على وجود أثر للمتغير المستقل "المحاسبة البيئية" على المتغير التابع "قابلية التحقق للمعلومات المالية"، ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة والتي بلغت (25.433) عند مستوى القبول (0.000) وهو أقل من مستوى القبول المعتمد ($\alpha=0.05$) وهذا يعني أن النموذج دال إحصائياً في تفسير معادلة الانحدار.

كما أظهرت نتائج التحليل الإحصائي ثبوت الدلالة إحصائية عند مستوى القبول ($\alpha=0.05$) للمتغير المستقل "المحاسبة البيئية" على بعد "قابلية التحقق للمعلومات المالية"، إذ بلغت قيمة T المحسوبة (5.043)، بمستوى دلالة (0.000) وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05).

وتظهر قوة العلاقة بين المحاسبة البيئية و قابلية تحقق المعلومات المالية من خلال قيمة معامل الارتباط R التي بلغت (0.579) عن مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$)، وهذا يعني أن المحاسبة البيئية ترتبط بعلاقة إيجابية (طردية) بعدد قابلية التحقق للمعلومات المالية، أي كلما زاد مستوى الاهتمام بالمحاسبة البيئية زادت قابلية تحقق المعلومات المالية، وهذا ما تؤكدته قيمة beta الموجبة.

وتشير قيمة معامل التحديد R^2 (0.356) إلى أن المحاسبة البيئية تفسر ما نسبته (35.60%) من التباين الحاصل في بعد قابلية التحقق للمعلومات المالية وهي نسبة تفسيرية ضعيفة، أما النسبة المتبقية (64.40%) فهي تعزى إلى متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الانحدار الخطي البسيط.

كما تشير قيمة معامل الانحدار البالغة (0.843) إلى أن أي تغير مقداره درجة معيارية واحدة في قيمة بعد المحاسبة البيئية يؤدي إلى زيادة في قابلية تحقق للمعلومات المالية مقداره (0.843).

وهذا يرجع إلا أن المحاسبة البيئية تتركز على القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف البيئية وقد لا تخلو أي مؤسسة من هذا النوع من التكاليف لذلك يجب أخذها بعين الاعتبار وقياسها والإفصاح عنها من أجل تحقيق خاصية قابلية التحقق للمعلومات المالية.

ثانياً: تفسير ومناقشة الفرضية الفرعية الصفرية الثانية

كشفت نتائج المتعلقة باختبار الفرضية الفرعية الصفرية الثانية والتي تنص على أنه " $H0_b$: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) للمحاسبة البيئية على الصدق في التعبير للمعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في المجال المحاسبي المالي"، أن قيمة F المحسوبة بلغت (0.712) عند مستوى الدلالة المحسوب (0.403)، وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، وبهذا نستدل على عدم صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الفرعية الصفرية الثانية.

الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

المجال المحاسبي المالي

ثالثاً: تفسير ومناقشة الفرضية الفرعية الصفرية الثالثة

كشفت نتائج المتعلقة باختبار الفرضية الفرعية الصفرية الثالثة والتي تنص على أنه H_{0c} : "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha=0.05$) للمحاسبة البيئية على الحياد المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في المجال المحاسبي المالي"، على وجود أثر للمتغير المستقل "المحاسبة البيئية" على المتغير التابع "الحياد المعلومات المالية"، و يؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F المحسوبة و التي بلغت (41.485) عند مستوى القبول (0.000) و هو أقل من مستوى القبول المعتمد ($\alpha=0.05$) و هذا يعني أن النموذج دال إحصائياً في تفسير معادلة الانحدار.

كما أظهرت نتائج التحليل الإحصائي ثبوت الدلالة إحصائية عند مستوى القبول ($\alpha=0.05$) للمتغير المستقل "المحاسبة البيئية" على بعد "الحياد المعلومات المالية"، إذ بلغت قيمة T المحسوبة (6.441)، بمستوى دلالة (0.000) وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05).

وتظهر قوة العلاقة بين المحاسبة البيئية و الحياد المعلومات المالية من خلال قيمة معامل الارتباط R التي بلغت (0.689) عن مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$)، وهذا يعني أن المحاسبة البيئية ترتبط بعلاقة إيجابية (طردية) بعد الحياد المعلومات المالية، أي كلما زاد مستوى الاهتمام بالمحاسبة البيئية زاد حياد المعلومات المالية، و هذا ما تؤكدته قيمة beta الموجبة.

وتشير قيمة معامل التحديد R^2 (0.474) إلى أن المحاسبة البيئية تفسر ما نسبته (47.40%) من التباين الحاصل في بعد الحياد المعلومات المالية وهي نسبة تفسيرية متوسطة، أما النسبة المتبقية (53.60%) فهي تعزى إلى متغيرات أخرى لم تدخل في نموذج الانحدار الخطي البسيط.

كما تشير قيمة معامل الانحدار البالغة (0.843) إلى أن أي تغير مقداره درجة معيارية واحدة في قيمة بعد المحاسبة البيئية يؤدي إلى زيادة في حياد المعلومات المالية مقداره (0.843).

كما أظهرت نتائج التحليل الإحصائي ثبوت الدلالة إحصائية عند مستوى القبول ($\alpha=0.05$) لبعد المحاسبة البيئية على بعد الحياد المعلومات المالية، إذ بلغت قيمة T المحسوبة (5.043)، بمستوى دلالة (0.000) وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05).

وهذا يرجع إلا أن المحاسبة البيئية تتركز على القياس والإفصاح المحاسبي لتكاليف البيئية، ولذلك يجب إلزامية المحاسب بمتابعة كل التكاليف من خلال قياسها والإفصاح عنها حتى لو أثرت سلباً على نتائج المؤسسة، ويعني أنا المحاسب يتصف بالحيادية في التسجيلات المحاسبية للتكاليف البيئية والذي يعود بدوره إلى زيادة مصداقية المعلومات المالية المنشورة.

الفصل الثالث: أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في

المجال المحاسبي المالي

خلاصة الفصل

تطرقنا في الفصل الثالث لدراسة الميدانية من خلال إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي والاستعانة بدراسات سابقة في تطوير الاستبيان، وتوزيعها على أفراد عينة الدراسة التي تكونت من محاسبين في كل من مؤسسة العسكرية للإسمنت، ومؤسسة قديلة للمياه المعدنية، بالإضافة إلى مجموعة من مختصين في المجال المحاسبي، تم استرداد 48 استمارة استبيان من أصل 60 استمارة موزعة، وبالاستعانة ببرنامج EXCEL في جمع إجابات وتحليلها من خلال برنامج التحليل الإحصائي SPSS .

وباستخدام الأساليب الإحصائية من خلال SPSS قمنا بتحليل العبارات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، وتأكد من صلاحية الفرضيات، واختبار الفرضيات الرئيسية والفرعية، وتحليل وتفسير نتائج الاختبارات، بالإضافة إلى الإجابة على الأسئلة النظرية المتعلقة بإشكالية الدراسة.

تم التوصل في الأخير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية من وجهة نظر المختصين في المجال المحاسبي المالي.



الخاتمة

حاولنا في هذه الدراسة التعرف على أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية حيث تطرقنا من خلال الجانب النظري إلى مفهوم المحاسبة البيئية و علاقتها بمصداقية المعلومات المالية، أما في الجانب التطبيقي للدراسة الميدانية اعتمدنا على الاستبيان كأداة للبحث العلمي لتحليل و تفسير إجابات عينة الدراسة بهدف حل الإشكالية المطروحة حيث تم تقسيم الاستبيان لمحاور، المحور الأول واقع المحاسبة البيئية في المؤسسات، والمحور الثاني تضمن مصداقية المعلومات المالية بأبعاده الثلاث (قابلية التحقق، الصدق في التعبير، الحياد) كل على حدة، و المحور الأخير للتعرف على أهم معوقات تطبيق المحاسبة البيئية.

وبالاعتماد على الجانبين النظري والتطبيقي للإجابة على الإشكالية واختبار الفرضيات والإجابة عن التساؤلات المطروحة تم التوصل إلى النتائج التالية:

النتائج النظرية:

- المحاسبة البيئية منهج وأسلوب يساهم في تقليل الأضرار البيئية على مستوى المؤسسة ومحيطها الخارجي.

- يرجع اهتمام المؤسسات الاقتصادية بالمحاسبة البيئية لتحقيق العديد من المزايا منها:

- تسهيل على المسيرين تقييم الأداء البيئي وتحسينه.
- الإفصاح عن التكاليف البيئية يساعد في تحقيق جودة المعلومات المالية.
- المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة.
- تساعد مستخدمي المعلومات المالية في اتخاذ قرارات بالجانب البيئي.

- توجد طريقتين للإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية:

1. الإفصاح عن التكاليف البيئية ضمن القوائم المالية.

2. الإفصاح عن التكاليف البيئية ضمن التقارير المستقلة.

- تعتبر مصداقية المعلومات المالية بعد أساسي من أبعاد جودة المعلومات المالية.

- تتحقق خاصية مصداقية المعلومات المالية يتحقق أبعادها المتمثلة في (الصدق في التعبير-قابلية التحقق-الحياد).

النتائج التطبيقية:

بالنسبة متغيرات الدراسة وأبعادها

- أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن تطبيق المؤسسات الاقتصادية للمحاسبة البيئية في نشاطها موجودة بدرجة جيدة.

- أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن مستوى مصداقية المعلومات المالية موجودة بدرجة متوسطة.

- أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن مستوى قابلية تحقق للمعلومات المالية موجودة بدرجة متوسطة.

- أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن مستوى الصدق في التعبير عن المعلومات المالية موجود بدرجة جيدة.

- أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن مستوى الحياد المعلومات المالية موجود بدرجة متوسطة.

بالنسبة للفرضيات الدراسة الرئيسية والفرعية

- وجود أثر للمحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) ما نسبته (30.80%) أما النسبة المتبقية (69.20%) تعزى بالمتغيرات الأخرى لم تدخل في نموذج الانحدار الخطي البسيط.

- وجود أثر للمحاسبة البيئية على بعد قابلية التحقق للمعلومات المالية ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) ما نسبته (35.60%) أما النسبة المتبقية (64.40%) تعزى بالمتغيرات الأخرى لم تدخل في نموذج الانحدار الخطي البسيط.

- وجود أثر للمحاسبة البيئية على الحياد المعلومات المالية ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) ما نسبته (47.40%) أما النسبة المتبقية (52.60%) تعزى بالمتغيرات الأخرى لم تدخل في نموذج الانحدار الخطي.

توصيات الدراسة:

- الاهتمام أكثر بالجانب البيئية من قبل المؤسسات الاقتصادية الملوثة للبيئة بهدف المحافظة على محيطها الداخلي والخارجي وضمان استمراريتها.

- ضرورة تخصيص المؤسسات الاقتصادية للجانب البيئي قسماً ضمن أقسام الإدارة، تحت اسم "قسم البيئية" يهدف إلى تقييم وقياس التكاليف الناجمة عن التلوث البيئي.

- يجب على السلطة العليا تقديم تحفيزات للمؤسسة الاقتصادية اجل تطبيق المحاسبة البيئية، كالإعفاء عن الضرائب لمدة سنة، أو تقديم إعانات سريعة في حالة واجهة المؤسسات إفلاس، عوض فرض عقوبات على تطبيق المحاسبة البيئية.

وباعتماد على نتائج تحليل المحور "معوقات تطبيق المحاسبة البيئية" تم تركيز أعلى ترتيب للعبارات من حيث الأهمية النسبية، وبناءً على ذلك:

- يجب على السلطات العليا إعادة النظر في الظروف السياسية والاقتصادية السائدة التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية، والتي تعتبر من أكبر معوقات تطبيق المحاسبة البيئية.
- يجب السلطات العليا وضع مقاييس وطنية، تسهل على المؤسسات الاقتصادية قياس التكاليف الناجمة عن التلوث البيئي بصيغة نقدية.
- يجب على السلطات العليا بالتنسيق مع المؤسسات الاقتصادية القيام بدورات تحسيسية، بهدف توعية المحاسبين والمسيرين بمفهوم المحاسبة البيئية والهدف من تطبيقها، وتقديم طرق قياسها وكيفية الإفصاح عنها.
- يجب فرض قوانين وتشريعات تهدف لإلزام المؤسسات الاقتصادية بالقيام بإجراءات المحاسبة

مواضيع مقترحة:

- أثر معوقات المحاسبة البيئية على جودة المعلومات المالية.
- دور تطبيق المحاسبة البيئية في تحسين الأداء المالي.
- دور التكنولوجيا في تحسين الأداء البيئي.
- دور الرقابة البيئية في تطبيق المحاسبة البيئية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

I. الكتب

1. إبراهيم جابر السيد. (2014). محاسبة التلوث البيئي (المجلد 01). الأردن: دار غيداء للنشر و التوزيع.
2. أحمد أمين لطفي السيد. (2004). مراجعة القوائم المالية باستخدام الإجراءات التحليلية و إختبار التفاصيل. القاهرة، مصر : حمدى سلامة و شركاءه.
3. الدهراوى كمال الدين. (2006). تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار. الأزاريطا، الأسكندرية، مصر: المكتب الجامعي الحديث.
4. خنفر مؤيد راضي، و المطارنة غسان فلاح. (2006). تحليل القوائم المالية مدخل نظري و تطبيقي. (المجلد 01). العبدلي، عمان، الأردن: دار المسير للنشر و التوزيع و الطباعة.
5. عصام محمد متولي. (2015). نظم المعلومات المحاسبية. السودان: جامعة السودان المفتوحة.
6. عمار بن عيشي. (2019). مشاكل القياس والإفصاح عن القضايا المحاسبية المعاصرة. عمان-العبدلي، الأردن: دار أسامة للنشر و التوزيع.
7. فياض حمزة رمللي. (2011). نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة(مدخل معاصر لأغراض ترشيد القرارات الإدارية). الخرطوم، السودان: الأباي للنشر و التوزيع شركة مطابع السودان للعملة الرقمية.
8. ماجد أحمد ابراهيم. (2019). المحاسبة الخضراء و البيئية. الإسكندرية، مصر: مؤسسة شباب الجامعة.
9. محمد بشرى حسن التوي، دخيل عقيل الأعاجبي، و ميثم عبد كاظم الموسوي. (2021). محاسبة القوائم المالية (اسس إعداد و عرض و تحليل القوائم المالية) (المجلد 01). بغداد، العراق: دار الحلاج للطباعة و النشر و التوزيع.
10. محمد عبد الله صالح موسى. (2015). الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية. طرابلس، لبنان: جامعة الجنان.

11. مصطفى يوسف كافي. (2020). محاسبة تكاليف البيئية (المجلد 01). سوريا، الأردن-الجزائر: مؤسسة الوراق-الدار الجزائرية.

12. مهدي عباس الشيرازي. (1990). نظرية المحاسبة (المجلد 01). الكويت: ذات السلاسل.

II. المقالات العلمية

1. احمد قايد نور الدين، و هلايلي إسلام. (01 06, 2019). دور النظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية. مجلة الإقتصاد المال و الأعمال ، المجلد 01 (العدد 04)، جامعة الشهيد حمه الأخضر بالوادي، الجزائر
2. إسماعيل عثمان شريف اسحق. (30 10, 2022). التحول الرقمي و اثره على مصداقية المعلومات المحاسبية. مجلة ابحاث اقتصادية معاصرة ، المجلد 05 (العدد 02)، المملكة السعودية العربية.
3. آسيا قمو. (2022). المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام. المجلة الجزائرية لدراسات المحاسبية و المالية ، المجلد 07 (العدد 02)، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر.
4. الطاهر جليط. (2018). واقع تبني المؤسسات الصناعية للقياس و الإفصاح عن التكاليف البيئية. مجلة التنمية و الإستشراف للبحوث و الدراسات ، المجلد 03 (العدد 02)، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، الجزائر
5. أمال الذهبي، و أحمد بن الدين. (2021). المحاسبة البيئية في الشركات النفطية بالجزائر كمدخل إستراتيجي لتحقيق التنمية المستدامة. معهد العلوم الإقتصادية ، المجلد 24 (العدد 02)، جامعة أدرار، الجزائر.
6. براهيمة كتنزة، و بوراس احمد. (19 04, 2021). أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IAS_ IFRS على جودة المعلومات المالية. مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي ، المجلد 08 (العدد 02)، جامعة أم بواقي، الجزائر
7. بن بجمة سليمان، و برحال عبد الوهاب. (01 03, 2017). جودة المعلومات المالية وفق النظام المحاسبي، و إشكاليات الوصول الى مستويات جودة الإعلام المالي داخل البيئة المؤسسية الجزائرية. مجلة الآفاق للدراسات الإقتصادية ، المجلد 02 (العدد 01)، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، الجزائر.
8. بوجعة سارة. ، وجودي محمد رمزي. (2020). مزايا ومحددات تطبيق المحاسبة البيئية في الشركات. مجلة ابحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 14، (العدد 11) جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
9. تجاني بشرة، و الأزهر عزه. (1 10, 2017). اساليب القياس و الإفصاح المحاسبي عن محاسبة التكاليف. مجلة الحقوق و العلوم الأنسانية ، المجلد 11 (العدد 03)، جامعة زيان عشور بالجلفة، الجزائر.

10. حسناء مشري، و سفيان مسالته. (23 12, 2017). قياس التكاليف البيئية للمؤسسات الصناعية كمدخل أخلاقي للمساهمة في حماية الأنظمة البيئية الهشة. معارف (مجلة علمية دولية محكمة) ، المجلد 12 (العدد 23)، جامعة بويرة، الجزائر.
11. خير الدين شرواطي، محمد ملين علون، و خديجة ريف. (2022). أثر القياس والإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية. مجلة أداء المؤسسات الاقتصادية ، المجلد 11 (العدد 01)، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
12. سارة حليمي، و لطيفة بملول. (02, 2021). المحاسبة البيئية كمدخل لتطبيق المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية. مجلة الإستراتيجية و التنمية ، المجلد 11 (العدد 02)، جامعة تبسة، الجزائر.
13. سليمان بلعور. (2014). دوافع و آثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر. مجلة رؤى اقتصادية ، المجلد 04 (العدد 06)، جامعة غرداية، الجزائر.
14. سيد علي باني، و جميلة جوزي. (2022). جودة المعلومات المالية بين تعدد صفات النوعية و إختلاف إحتياجات المستخدمين. مجلة معهد العلوم الاقتصادية ، المجلد 25 (العدد 02)، جامعة الجزائر 03، الجزائر.
15. طالب عبد العزيز، و بلمداني محمد. (30 10, 2020). مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية. مجلة الدراسات الحاسبية و المالية المتقدمة ، المجلد 04 (العدد 02)، جامعة زيان عاشور الحلفة، الجزائر.
16. عبد القادر عيادي. (12, 2013). مدى توافق النظام المحاسبي المالي (scf) مع المرجع المحاسبي الدولي في إعداد القوائم المالية. *économie et de statistique appliquée'd revue* ، المجلد 10 (العدد 02)، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر.
17. علي بن قطيب، و السعيد قاسمي. (2016). دور التدقيق في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات. مجلة الباحث ، (العدد 16)، جامعة محمد بوضياف مسيلة، الجزائر.
18. ملين لباذ، و فايزة زرقط. (29 07, 2021). دور نموذج خسائر الأئتمان المتوقعة حسب معيار الإبلاغ المالي IFRS9 في الملائمة و الموثوقية المعلومات المحاسبية. مجلة الاستراتيجية و التنمية ، المجلد 11 (العدد 04)، جامعة الحلفة، الجزائر.
19. محمد صالح زويطة. (4, 2014). دور حساب النتائج حسب الطبيعة في قياس أداء المؤسسة. مجلة الإقتصاد الجديد ، المجلد 14 (العدد 1)، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر.
20. مهاوات لعبيدي، و جمال خنشور. (11, 2013). أهمية القياس و الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية. مجلة العلوم الإنسانية ، (العدد 01)، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

21. موزاين عبد المجيد، و بربري محمد الأمين. (12, 2017). قياس التكاليف البيئية و الإفصاح عنها في القوائم المالية في ظل التوجه نحو تحقيق التنمية المستدامة. مجلة العلوم الادارية و المالية ، المجلد01 (العدد01)، جامعة حمه لخضر الوادي، الجزائر.
22. مولالي نسية، و دراوسي مسعود. (2021). القياس و الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية. مجلة الاقتصاد الجديد ، المجلد12 (العدد01)، جامعة البليدة 2، الجزائر.
23. نعيمة زعرور، و عبد الحق سعيدي. (06, 2020). واقع القياس المحاسبي عن التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مؤسسة البسكورية للإسمنت. مجلة منهل الإقتصادي ، المجلد03 (العدد01)، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر.
24. نور الدين جرد، و محمد مراد آيت. (2018). قراءة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة بين منظور النظام المحاسبي المالي و منظور المعايير المحاسبية الدولي. مجلة البديل الاقتصادي ، المجلد05 (العدد01)، جامعة الجزائر 03، الجزائر.
25. يوزمان محمد أمير، و بن عواق العربي. (12, 2018). دور الإفصاح المحاسبي على التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي. مجلة التنمية الاقتصادية ، المجلد03 (العدد06)، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر.

III. المذكرات والأطروحات

1. إيمان صحراوي. (2019-2020). أثر اعتماد معايير جودة المعلومات المالية على إعداد القوائم المالية في الجزائر (دراسة حالة مجمع صيدال ومجمع بيوفارم). أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه . الجزائر العاصمة، الجزائر: جامعة الجزائر 3 كلية العلوم الاقتصادية.
2. حنان سعيدي سيف. (2013-2014). القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية و الإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية. اطروحة ماجستير . قسنطينة، الجزائر: جامعة قسنطينة 2.
3. مهاوات لعبيدي. (2014-2015). القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و الإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي. أطروحة دكتوراه . بسكرة، الجزائر: جامعة محمد خيضر -بسكرة.

IV. الملتقيات العلمية

1. نمر محمد الخطيب، و فؤاد صديقي. (2018). مدى إنعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية تجربة الجزائر(النظام المحاسبي المالي scf). مداخلة في الملتقى الوطني حول الإصلاح المحاسبي و معايير المحاسبية الدولية ، 20. ورقلة، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير.

V. المؤتمرات والمحاضرات

1. فريال عزي. (بلا تاريخ). محاضرات وتمارين في مقياس المعايير المحاسبة الدولية سنة الثانية ليسانس محاسبة ومالية. 5. ميله، الجزائر: الموقع الرسمي لجامعة ميله dz.univ-mila.
2. محاضرات في مقياس نظم المعلومات المالية و المحاسبية 2019-2020 المفاهيم الاساسية في نظم المعلومات المحاسبية 27 ،الجزائر العاصمة ، جامعة الجزائر 3 الموقع الرسمي.

VI. إصدارات وقوانين

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. (28 03, 2009). قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يوليو سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها. 19 .

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

I. كتب

1. ramos, m. r. (2014-2015). **environmental accouting**. (ع. للترجمة م. Trad.) repositori unsitucional de la universital jaume.

الملاحق

الملحق 01



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبية



استمارة

السلام عليكم ورحمة الله وتعالى وبركاته
تحية طيبة وبعد

يسرني أن أضع بين أيديكم هذه الاستمارة المصممة لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي نقوم بإعدادها للحصول على شهادة الماستر في تخصص محاسبة ، والتي تهدف إلى التعرف على أثر المحاسبة البنائية على مصداقية المعلومات المالية ونظرا لأهمية رأيكم في هذا المجال نرجو منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستمارة بدقة وموضوعية بوضع إشارة X في الخانة المناسبة للوصول إلى أهداف الدراسة وإبراز نتائجها، نحيطكم علما أن إجاباتكم ستستخدم لأغراض الدراسة والبحث العلمي.
شاكرين لكم مسبقا حسن تعاونكم، تفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

إشراف الأستاذة

د. ربيعة بركات

من إعداد الطلبة:

بشة الياس

دبابش محمد الهاشمي

السنة الجامعية: 2022-2023

إشراف
الدكتورة:

د. ربيعة بركات

القسم الأول: البيانات الشخصية والوظيفية

الرجاء وضع علامة (X) في المربع المناسب للإجابة:

1. الجنس:

ذكر

2. العمر:

من 30 إلى أقل من 40

أقل من 30

50 سنة فأكثر

من 40 إلى أقل من 50

3. المؤهل العلمي:

دراسات عليا

ليسانس

شهادات أخرى

ماجستير

بكالوريا

4. سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات

من 5 إلى 10 سنوات

أكثر من 10 سنوات

5. الوظيفة الحالية:

محاسب

مدقق داخلي

محافظ حسابات (مدقق خارجي)

أخرى

القسم الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: واقع المحاسبة البيئية في المؤسسات

غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
				1 بعد النظام المحاسبة البيئية أداة هامة لقياس و رقابة و اتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق التطور
				2 نعصص المؤسسات الاقتصادية مؤونات لمواجهة المخاطر البيئية التي قد تواجهها في المستقبل إستناداً لمبدأ الحيطة الحذر
				3 اهتمام المؤسسات بالجانب البيئي يساهم في تقليل الأضرار البيئية على مستوى المؤسسة و محيطها الخارجي
				4 تساعد المحاسبة البيئية في توضيح المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية اتجاه محيطها
				5 ساهمت القيود الحالية و الحركية في تطبيق المؤسسات الاقتصادية للمحاسبة البيئية
				6 استخدام المحاسبة البيئية ضمان لعملية النقل و التخلص الآمن من النفايات الخطرة

				7	تفصح المؤسسات عن مجموعة الإجراءات و البرامج و السياسات التي تتبناها للحفاظ على البيئة
				8	تفصح المؤسسات عن التحسينات التي قامت بها للحفاظ على البيئة
				9	تفصح المؤسسات عن إجراءات التي وضعتها للحد من آثار التلوث و مدى الالتزام بمعايير حماية البيئة
				10	تفصح المؤسسات عن الموجودات البيئية وما يرتبط بها من نفقات و محصصات
				11	تفصح المؤسسات عن النفقات الطارئة (المؤونات) من خلال ملاحظات مقترنة بالقوائم المالية
				12	تفصح المؤسسات الاقتصادية عن مجموعة الإجراءات و البرامج و السياسات التي تتبناها للحفاظ على البيئة
				13	الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية ضمن القوائم المالية
				14	الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية ضمن تقارير محافظ الحسابات
				15	التصريح بالتكاليف البيئية بوضع مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق القوانين والتشريعات البيئية

المحور الثاني: مصداقية المعلومات المالية

العبارات					موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق
قابلية التحقق								
				1	تمييز المعلومات المالية المفصح عنها بحامسة الموضوعية من حيث إمكانية التحقق من صحتها			
				2	تمييز المعلومات المالية بقبالية الإثبات و التحقق من النتائج التي تم التوصل إليها باستخدام نفس طرق القياس			
				3	الطرق المستخدمة لقياس المعلومات المالية تعبر عن كل العمليات المالية تعبيراً صادقا			
الصدق في التعبير								
				1	تعبر المعلومات المالية المنشورة من طرف المؤسسة بصدق عن كافة الأحداث و العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة			
				2	تمييز المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة بسهولة الفهم و الاستخدام			
				3	تعبر المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية عن الواقع العملي و كل المعاملات المالية التي تمارسها المؤسسة			
				4	تمييز المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية بتركيزها على قياس كل العمليات التي قامت بها المؤسسة (التعبير عن الواقع)			
الحياد								
				1	المعلومات المالية المسجلة تتوفر على أدلة الإثبات ضمن الملاحق			
				2	المعلومات المالية المقدمة خالية من التحيز في القياس (القائم بعملية القياس)			
				3	تعرض المؤسسات معلوماتها المالية دون حذف أو تحريف			

الملحق 02

Statistiques

		الجنس	السن	الموهل	الخبرة	الوظيفة
N	Valide	48	48	48	48	48
	Manquante	0	0	0	0	0

الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	20	41,7	41,7	41,7
	انثى	28	58,3	58,3	100,0
Total		48	100,0	100,0	

السن

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30	4	8,3	8,3	8,3
	أقل 30-40	24	50,0	50,0	58,3
	40-50	16	33,3	33,3	91,7
	من 50 فأكثر	4	8,3	8,3	100,0
	Total	48	100,0	100,0	

الموهل

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بكالوريا	13	27,1	27,1	27,1

ليسانس	6	12,5	12,5	39,6
ماستر	26	54,2	54,2	93,8
دراسات عليا	3	6,3	6,3	100,0
Total	48	100,0	100,0	

الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
اقل من 5	10	20,8	20,8	20,8
من 5-10	10	20,8	20,8	41,7
أكثر من 10	28	58,3	58,3	100,0
Total	48	100,0	100,0	

الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاسب	17	35,4	35,4	35,4
مدقق داخلي	5	10,4	10,4	45,8
محافظ حسابات	7	14,6	14,6	60,4
اكاديمي	19	39,6	39,6	100,0
Total	48	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
س1	48	1	4	2,77	1,077
س2	48	1	4	2,67	,907

3س	48	1	4	2,77	1,096
4س	48	1	4	2,60	1,067
5س	48	1	4	2,35	,863
6س	48	1	4	2,65	1,082
7س	48	1	4	2,35	1,101
8س	48	1	4	2,71	,922
9س	48	1	4	2,56	,848
10س	48	1	4	2,48	,850
11س	48	1	4	2,44	1,128
12س	48	1	4	2,44	1,165
13س	48	1	4	2,35	1,101
14س	48	1	4	2,75	,786
15س	48	1	4	2,75	1,120
16س	48	1	4	2,40	1,144
17س	48	1	4	2,38	1,084
18س	48	1	4	2,38	1,123
19س	48	1	4	2,31	1,095
20س	48	1	4	2,73	,869
21س	48	1	4	2,31	1,035
22س	48	1	4	2,81	1,045
23س	48	1	4	2,21	1,091
24س	48	1	4	2,23	1,096
25س	48	1	4	2,12	1,084
26س	48	1	4	2,27	,984
27س	48	1	4	2,69	1,133
28س	48	1	4	2,60	1,106
29س	48	1	4	2,52	1,130

س30	48	1	4	2,98	,699
س31	48	1	4	2,27	1,233
س32	48	1	4	2,56	,920
س33	48	1	4	2,46	1,110
س34	48	1	4	2,25	1,062
س35	48	1	4	2,44	1,165

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
س36	48	1	4	2,27	1,162
مصداقية	48	1,20	3,80	2,3750	,66573
المحاسبة البيئية	48	1,33	3,60	2,5764	,66532
معوقات تطبيق المحاسبة البيئية	48	1,30	3,60	2,5042	,75680
قابلية التحقق	48	1,00	4,00	2,3819	,94027
الصدق في التعبير	48	1,00	3,75	2,5417	,64274
الحياد	48	1,00	3,75	2,2083	,83528
N valide (listwise)	48				

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,905	15

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,856	11

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,884	10

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,794	3

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,503	4

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,792	4

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,555 ^a	,308	,293	,55996

a. Valeurs prédites : (constantes), المحاسبية البيئية

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
--------	------------------	-----	--------------------	---	------

	Régression	6,407	1	6,407	20,433	,000 ^b
1	Résidu	14,423	46	,314		
	Total	20,830	47			

a. Variable dépendante : مصداقية

b. Valeurs prédites : (constantes), المحاسبة البيئية

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	,945	,326		2,896	,006
1 المحاسبة البيئية	,555	,123	,555	4,520	,000

a. Variable dépendante : مصداقية

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,597 ^a	,356	,342	,76270

a. Valeurs prédites : (constantes), المحاسبة البيئية

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	14,795	1	14,795	25,433	,000 ^b

Résidu	26,759	46	,582		
Total	41,553	47			

a. Variable dépendante : قابلية التحقق

b. Valeurs prédites : (constantes), المحاسبة البيئية

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	,209	,445		,471	,640
المحاسبة البيئية	,843	,167	,597	5,043	,000

a. Variable dépendante : قابلية التحقق

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	المحاسبة البيئية ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : الصدق في التعبير

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,123 ^a	,015	-,006	,64473

a. Valeurs prédites : (constantes), المحاسبة البيئية

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	,296	1	,296	,712	,403 ^b
1 Résidu	19,121	46	,416		
Total	19,417	47			

a. Variable dépendante : الصدف في التعبير

b. Valeurs prédites : (constantes), المحاسبة البيئية

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	2,234	,376		5,945	,000
1 المحاسبة البيئية	,119	,141	,123	,844	,403

a. Variable dépendante : الصدف في التعبير

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	المحاسبة البيئية ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : الحياض

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,689 ^a	,474	,463	,61223

a. Valeurs prédites : (constantes), المحاسبة البيئية

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	15,550	1	15,550	41,485	,000 ^b
1 Résidu	17,242	46	,375		
Total	32,792	47			

a. Variable dépendante : الحيايد

b. Valeurs prédites : (constantes), المحاسبة البيئية

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	-,019	,357		-,053	,958
1 المحاسبة البيئية	,865	,134	,689	6,441	,000

a. Variable dépendante : الحيايد

ملحق بالقرار رقم 10822... المؤرخ في 27 أفريل 2020
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله.

السيد(ة): بشيرة الياس الصفة: طالب باحث، أستاذ، طالب، أستاذ، باحث
الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 1099 4023 000 003 والصادرة بتاريخ: 2019/09/02

المسجل(ة) بكلية / معهد العلوم الإنسانية والتربوية قسم حاسبية
و مطلوع تسليم
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه).

عنوانها: أثر الحاسبية في تدريس مادة الفلسفة على مستوى جامعة الجزائر
للإسمنت والمركبة قدرة المسألة والمعينة على مستوى في مجال حاسبية ومالي

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية

المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2023/06/08

توقيع المعني (ة)

ملحق بالقرار رقم 1082... المؤرخ في 27 أيار 2020
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا التمضي أسفله .

السيد (ة): **حبيب بن محمد الهاشمي** الصفة: طالب، أستاذ، باحث **طالب**
الجامع (ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم **10997023000343000** والصادرة بتاريخ **23/08/2021**
المستقر (ة) بكلية / **مهد العلوم الاقتصادية** قسم **حاسبات**
والمكلف (ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه).
عنوانها: **أثر الحوسبة البيئية على أداء خدمات المالحة دراسة حالة**
مؤسسة بنك الجزائر وبنك الجزائر **مؤسسة بنك الجزائر** **مؤسسة بنك الجزائر**
أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والالتزام الأكاديمية
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: **2023/06/08**

توقيع المعني (ة)



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكررة في: 23 - 05 - 2023

إلى السيد: مدير مؤسسة البسكررية
للإسمنت بسكررة



جامعة محمد خيضر - بسكررة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية

الرقم: 798 / ل.ق.ت.ت / 2023

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطلّابان :

1 - دبابش محمد الهاشمي

2 - بشة الياس

تخصص: محاسبة

المسجلان بالسنة: ثانية ماستر

وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ:

"أثر المحاسبة البيئية على مصداقية المعلومات المالية"

تحت إشراف: أ/ بركات ربيعة

في الأخير تقبلوا منا أسعى عبارات التقدير والاحترام

عميد الكلية



نائب العميد للدراسات والمسائل
بالتعبئة
د. د. غربي وهيب

بأشيرة المؤسسة المستقبلة



BISKRIA CEMENT
Service Formation
SLIMANI Mohamed

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 22-05-2023

إلى السيد: مدير مؤسسة قديلة
للمياه المعدنية بسكرة



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية

الرقم: 800 / ك.ق.ت.ت / 2023

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطلّابان:

1 - دبابش محمد الباشمي

2 - بشة الياس

تخصص: محاسبة

المسجلان بالسنة: ثانية ماستر

وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة ب:

"أثر المحاسبة الببيلية على مصداقية المعلومات المالية"

نحت إشراف: / أ/ بركات ربيعة

في الأخير نقبلوا منا أسى عبارات التقدير والاحترام



عميد الكلية
14
نائب العميد للدراسات والمسائل
بالطلّبة
م.م. غربي وهيب

ش.ذ.أ. قديلة للمياه المعدنية
الإدارة
SPA Société Guedia des Eaux
Minérales

تأشير المؤسسة المستفيدة

YOUNI ABDENOUR
DIRECTEUR GENERAL