

الرقم التسلسلي:

رقم التسجيل: DC/06/13

أطروحة

مقدمة لنيل شهادة

دكتوراه علوم

في: العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

العنوان

دور المحاسبة البيئية في دعم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسات

اقتصادية جزائرية

من إعداد:

شباركة مهدي

تاريخ المناقشة: .../.../.....

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	المؤسسة	الصفة
بيصار عبد المطلب	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	رئيسا
بلقاسم سعودي	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	مشرفاً و مقرراً
عياش زبير	أستاذ التعليم العالي	جامعة أم البواقي	ممتحنا
قمان مصطفى	أستاذ محاضر (أ)	جامعة المسيلة	ممتحنا
لفايدة عبد الله	أستاذ محاضر (أ)	جامعة قسنطينة 02	ممتحنا
مصباح عماد الدين	أستاذ محاضر (أ)	جامعة خنشلة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2021/2020

كلمة شكر وتقدير

نحمد الله عز وجل حمدا يليق بفضله علينا على توفيقه ومنه علينا في إتمام هذا العمل المتواضع.
نتقدم بخالص الشكر والتقدير للأستاذ المشرف الدكتور سعودي بلقاسم على تفضله بالقبول والإشراف على هذا العمل ولم يبخل بمد يد المساعدة كلما طلبنا منه ذلك، فجزاه الله خير جزاء وزاده علما ومتعه بالصحة والعافية.

كما أتقدم بالشكر لأعضاء لجنة المناقشة الموقرين على تشريفهم لي بقبول مناقشة هذه الأطروحة، وعلى الجهد والوقت الثمين الذي بذلوه في قراءتها ومراجعتها

الشكر للأستاذ والزميل خدّاش فارس على كل المساعدات والتوجيهات، دون أن ننسى كل من الأساتذة: زغبة طلال، زبير عياش، لفايدة عبد الله، بوشريبة محمد الذين كانوا سندا في أشد الظروف.

كما أشكر الأساتذة الأفاضل الذين ساهموا في هذا العمل من ناحية تحكيم الاستبيان وتوزيعه وجمع البيانات.

كما لا يفوتني أن أشكر أفراد عائلتي على صبرهم معي ومساندتهم لي في الأخير الشكر موصول لكل من مد لي يد العون من قريب أو من بعيد.

إهداء

إلى كل عائلتي، أصدقائي وزملائي
إلى روح أمي وأبي.

الفهرس

.....	كلمة شكر وتقدير
.....	إهداء
I.....	الفهرس
IIV.....	قائمة الجداول
IV.....	قائمة الأشكال
IVII.....	قائمة المختصرات
أ.....	المقدمة
1.....	الفصل الأول: حماية البيئة في ظل متطلبات التنمية المستدامة
3.....	المبحث الأول: ماهية التنمية المستدامة
3.....	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للتنمية المستدامة
9.....	المطلب الثاني: أهداف التنمية المستدامة
14.....	المطلب الثالث: الركائز الأساسية للتنمية المستدامة
19.....	المبحث الثاني: آليات حماية البيئة وتحقيق التنمية المستدامة
19.....	المطلب الأول: المنظمات الدولية
24.....	المطلب الثاني: الآليات القانونية
33.....	المطلب الثالث: الآليات الاقتصادية والمالية
49.....	الفصل الثاني: الاطار النظري للمحاسبة البيئية
50.....	تمهيد
51.....	المبحث الأول: مدخل للمحاسبة البيئية
51.....	المطلب الأول: البعد البيئي ضمن اهتمامات المؤسسة
60.....	المطلب الثاني: ماهية المحاسبة البيئية
70.....	المطلب الثالث: مقومات تطبيق المحاسبة البيئية
79.....	المبحث الثاني: أدوات وتقنيات تطبيق المحاسبة البيئية
79.....	المطلب الأول: ماهية التكاليف البيئية
88.....	المطلب الثاني: القياس المحاسبي البيئي
97.....	المطلب الثالث: الافصاح البيئي
103.....	الفصل الثالث: دور المحاسبة البيئية في تعزيز الميزة التنافسية
102.....	تمهيد
103.....	المبحث الأول: الأسس النظرية للميزة التنافسية
103.....	المطلب الأول: ماهية التنافسية
110.....	المطلب الثاني: ماهية الميزة التنافسية

المطلب الثالث: محددات الميزة التنافسية والعوامل المؤثرة عليها.....	119
المبحث الثاني: مداخل اكتساب الميزة التنافسية	121
المطلب الأول: أبعاد ومصادر الميزة التنافسية.....	121
المطلب الثاني: الاستراتيجيات التنافسية.....	126
المطلب الثالث: علاقة المحاسبة البيئية بمرتكزات الميزة التنافسية.....	137
خلاصة الفصل.....	145
الفصل الرابع: دراسة تطبيقية لمساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق الميزة التنافسية	146
تمهيد	147
المبحث الأول: منهج وخصائص عينة الدراسة.....	148
المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة ومصادر جمع البيانات	148
المطلب الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة.....	149
المطلب الثالث: وصف وتحليل خصائص العينة.....	158
المبحث الثاني: تحليل النتائج واختبار الفرضيات	164
المطلب الأول: تحليل النتائج لبعء التكلفة.....	164
المطلب الثاني: تحليل النتائج لبعء الجودة.....	169
المطلب الثالث: تحليل النتائج لبعء الابداع والابتكار.....	174
المطلب الرابع: تحليل النتائج لبعء المرونة.....	180
الخاتمة	187
قائمة المراجع.....	193
الملاحق.....	208

قائمة الجداول

رقم الصفحة	اسم الجدول	رقم الجدول
47	تحليل أشكال التدقيق البيئي	1
55	معايير نظم الادارة البيئية	2
100	مؤشرات تقرير GRI	3
118	ملخص لبعض الاسهامات العلمية في تطور مفهوم الميزة التنافسية المستدامة	4
122	أبعاد الميزة التنافسية و وفق وجهات نظر مختلفة	5
150	اختبار معامل ثبات الاستبيان	6
151	اختبار ستودنت لبعء الاعتراف والقياس المحاسبي	7
152	اختبار ستودنت لبعء الافصاح المحاسبي	8
153	اختبار ستودنت لبعء التكلفة	9
154	اختبار ستودنت لبعء الجودة	10
156	اختبار ستودنت لبعء الابداع والابتكار	11
157	اختبار ستودنت لبعء المرونة	12
158	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	13
159	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	14
160	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المنصب	15
161	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	16
162	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب حجم المؤسسة	17
163	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب قطاع النشاط	18
163	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التوفر على نظام للادارة البيئية	19
164	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب حيازة احدى مواصفات ايزو	20
165	معامل ارتباط المتغير المستقل مع بعد التكلفة	21
165	تحليل التباين لبعء التكلفة	22
167	اختبار توزيع الأخطاء لبعء التكلفة	23
169	اختبار الارتباط المتعدد بين المتغير المستقل وبعء التكلفة	24
169	معنوية المتغيرات المستقلة مع بعد التكلفة	25
170	معامل ارتباط المتغير المستقل مع بعد الجودة	26
170	اختبار تحليل التباين لبعء الجودة	27
172	اختبار توزيع الأخطاء لبعء الجودة	28
174	اختبار الارتباط المتعدد بين المتغير المستقل وبعء الجودة	29
174	معنوية المتغيرات المستقلة مع بعد الجودة	30

175	معامل ارتباط المتغير المستقل مع بعد الابداع والابتكار	31
175	تحليل التباين لبعـد الابداع والابتكار	32
177	اختبار توزيع الأخطاء لبعـد الابداع والابتكار	33
180	اختبار الارتباط المتعدد بين المتغير المستقل وبعـد الابداع والابتكار	34
180	معنوية المتغيرات المستقلة مع بعد الابداع والابتكار	35
181	معامل ارتباط المتغير المستقل مع بعد المرونة	36
181	اختبار تحليل التباين لبعـد المرونة	37
183	اختبار توزيع الأخطاء لبعـد المرونة	38
185	اختبار الارتباط المتعدد بين المتغير المستقل وبعـد المرونة	39
185	معنوية المتغيرات المستقلة مع بعد المرونة	40

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	اسم الشكل	رقم الشكل
و	نموذج الدراسة	1
10	محاوّر أهداف التنمية المستدامة	2
16	الأبعاد الأساسية للتنمية المستدامة	3
35	تقسيم الضرائب والرسوم البيئية	4
107	القوى التنافسية في قطاع ما حسب بورتر	5
110	نموذج أوستن لتحليل الصناعة والمنافسة	6
159	توزيع أفراد العينة حسب العمر	7
160	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	8
161	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المنصب	9
166	مجال قيمة DURBIN WATSON مقارنة بالقيم الحدية لبعد التكلفة	10
167	التوزيع الطبيعي للأخطاء لبعد التكلفة	11
168	توزيع انتشار البواقي لبعد التكلفة	12
171	مجال قيمة DURBIN WATSON مقارنة بالقيم الحدية لبعد الجودة	13
172	التوزيع الطبيعي للأخطاء لبعد الجودة	14
173	توزيع انتشار البواقي لبعد الجودة	15
176	مجال قيمة DURBIN WATSON مقارنة بالقيم الحدية لبعد الابتكار والابداع	16
177	التوزيع الطبيعي للأخطاء لبعد الابتكار والابداع	17
178	انتشار البواقي لبعد الابتكار والابداع	18
179	توزيع انتشار البواقي لبعد الابتكار والابداع	19
182	مجال قيمة DURBIN WATSON مقارنة بالقيم الحدية لبعد المرونة	20
183	التوزيع الطبيعي للأخطاء لبعد المرونة	21
184	توزيع انتشار البواقي لبعد المرونة	22

قائمة المختصرات

المختصر	تفكيك المختصر	الترجمة للعربية
COQ	Couts d'Obtien de la Qualité	تكلفة الحصول على الجودة
FAO	The Food and Agriculture Organization	منظمة الأغذية والزراعة
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
GRI	Global Reporting Initiative	مبادرة الإبلاغ العالمية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee	اللجنة الدولية لتفسير التقارير المالية
IFRS	International financial reporting standards	معايير التقارير المالية الدولية
IMO	International Maritime Organization	المنظمة البحرية الدولية
ISO	International Organization for Standardization	المنظمة العالمية للتقييس
OECD	The Organisation for Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
SASB	Sustainability Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المستدامة
SEC	Securities and Exchange Commission	لجنة الأوراق المالية
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards	بيان معايير المحاسبة المالية
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية
TCFD	Task Force on Climate-Related Financial Disclosures	فرقة العمل المعنية بالإفصاحات المالية المتعلقة بالمناخ
UNEP	United Nations Environment Program	برنامج الأمم المتحدة للبيئة
VIF	variance inflation factor	معامل تضخيم التباين
WCDE	World Commission on Environment and Development	اللجنة العالمية للبيئة والتنمية

المقدمة

يعتبر تلوث البيئة واستغلالها ظاهرة قديمة لازمت نشاط الانسان، إلا أنها لم تكن بالحدة التي تلفت الأنظار لها نظرا لقلّة الملوثات وقدرة البيئة على استيعابها، غير أن هذا الوضع تغير وتطور مع مرور الزمن خاصة مع بداية الثورة الصناعية وزيادة استغلال الطاقات الملوثة وغير المتجددة، وأمام التأثير السلبي للنشاط الاقتصادي وسوء استغلال الموارد الطبيعية وسرعة استنزافها، أصبحت حماية البيئة أحد الرهانات المعاصرة، حيث تشكل قضايا تلوث البيئة مشكلة اقتصادية، اجتماعية وسياسية جلية في أنحاء العالم، ولما كانت قضايا البيئة والتنمية ترتبط ببعضها البعض بعلاقة من التكامل والاعتماد المتبادل نجد أنه من المتعذر استمرار التنمية على قاعدة موارد بيئية متدهورة، كما أنه لا يمكن حماية البيئة إذا أهملت التنمية تكلفة الأضرار البيئية؛ فالبيئة والتنمية وجهان لعملة واحدة، وعليه بات من الضروري إيجاد أسلوب جديد من التنمية يفرض تصورا شاملا لأهداف التنمية والتي تلعب المسائل البيئية فيها دورا أساسيا.

مع زيادة الوعي الوطني والدولي بأهمية حماية البيئة وضرورة معالجة الأوضاع البيئية المتدهورة، انعقدت مجموعة من المؤتمرات منذ سبعينات القرن الماضي، كان أولها مؤتمر ستوكهولم 1972، تلاه صدور مجموعة من التقارير والقوانين أهمها تقرير مستقبلنا المشترك سنة 1987 عن لجنة بروتلاند، والذي قدم مفهوما جديدا للتنمية عرف بالتنمية المستدامة مبني على تحقيق التنمية في جميع الميادين مع ضرورة الاستغلال العقلاني للموارد والحفاظ على بيئة سليمة للأجيال القادمة.

امتدادا لذلك؛ ومع زيادة قيمة الالتزامات البيئية، أصبحت قضايا التلوث البيئي تحتل مكانة هامة في الفكر المحاسبي الحديث لما لها من تأثير على المركز المالي والتنافسي للمؤسسة، وكذلك على أبعاد التنمية المستدامة، حيث أصبحت هذه القضايا تمثل تحد كبير للمحاسبين من خلال قيامهم بقياس وتحليل التكاليف البيئية بجانب التكاليف الأخرى مما يضيف بعدا جديدا ومتطورا للمهنة التي كانت تنظر في السابق للنواحي المالية والنقدية مع إغفال الجانب الاجتماعي والبيئي، وبالرغم من ولوج المحاسبة البيئية عبر الأنظمة المحاسبية التقليدية -حيث أن العديد من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS تحتوي على جوانب نظرية ومفاهيمية لعناصر بيئية- إلا أن مستخدمي البيانات المالية لا يجدون في التقارير المالية المنشورة المعلومات الكافية لاتخاذ القرارات السليمة، حيث أن المعلومة المالية وحدها غير كافية لإعطاء صورة صادقة وشفافة عن المركز المالي للمؤسسة، نتاجها السابقة وتطلعاتها المستقبلية.

وفي هذا الإطار غالبا ما تشكل الطريقة التي يؤثر بها الأداء البيئي لمؤسسة ما على وضعها المالي والطريقة التي يمكن أن تستخدم بها المعلومات المالية ذات الصلة بهذا الأداء لتقييم المخاطر البيئية وإدارة هذه المخاطر مسائل تثير اهتمام المستثمرين وخبرائهم الاستشاريين، كما أن للدائنين احتياجات مماثلة. مع بداية السبعينات، بدأ ظهور بعض المحاولات من الباحثين في مجال المسؤولية البيئية مع قيام بعض الهيئات المهنية والعلمية بدراسة وتقديم مقترحات حول المحاسبة البيئية باعتبارها تلك الأداة التي تمد أصحاب المصالح ومتخذي القرارات بمعلومات التكاليف المتعلقة بالنواحي البيئية لإعطاء صورة كاملة عن أداء المؤسسة، بحيث تضم بيانات تتعلق بالأداء البيئي إلى جانب البيانات والمعلومات المتعلقة بالنواحي البيئية.

يعتبر اكتساب الميزة التنافسية وتدعيمها من أبرز التحديات التي تواجه المؤسسة خلال السنوات الأخيرة، خصوصاً في ظل الاهتمام المتزايد من قبل فئات المجتمع المختلفة والأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بالنواحي البيئية والمعلومات المالية وغير المالية لتقييم أداء المؤسسة بشكل شامل. ففي الوقت الراهن وفي ظل الانفتاح الاقتصادي والتجاري الذي رفع من حدة المنافسة بين المؤسسات، عملت معظم الهيئات الدولية -مثل الأمم المتحدة، البنك العالمي، منظمة التجارة العالمية - على وضع وبلورة مزايا تنافسية جديدة، حيث تمثل حماية البيئة والمحافظة عليها إحدى سمات النظام الدولي الجديد، أين تحتل المعايير البيئية موقعا متميزا في الاتفاقيات الدولية المختلفة، وأصبحت مراعاة وتطبيق هذه المعايير - من أمثلتها ISO 26000 و ISO 14000 - من أهم الشروط التصديرية للعديد من الأسواق العالمية، فمراعاة الجوانب البيئية من طرف منظمات الأعمال يعد ركيزة أساسية، ليس فقط لتعزيز الربح والمردودية الذي يحتم على المؤسسات إدارة تكاليفها البيئية، ولكن أيضا لزيادة القدرة التنافسية من خلال القضاء على التلوث وتطوير الأداء البيئي، وعليه أصبح من الصعب على أي مؤسسة الاستمرار دون العمل على مسيرة هذه التطورات وأخذها بعين الاعتبار خلال بناءها لمزاياها التنافسية.

إن سعي الجزائر للانضمام لمنظمة التجارة العالمية يضعها أمام تحديات ومسؤوليات جديدة؛ منها الالتزام بالمعايير البيئية الدولية، فقياس وتحليل التكاليف البيئية يتطلب المزيد من الاهتمام والدراسة خصوصا في ظل الانفتاح الاقتصادي الذي تشهده الجزائر وازدياد حدة المنافسة الداخلية والخارجية على وجه الخصوص، ولما كانت التنمية المستدامة والاهتمام بالبيئة والحفاظ عليها أهم سمات النظام الدولي الجديد، أصبح لزاما على المؤسسات الجزائرية البحث عن اكتساب، دعم الميزة التنافسية من خلال البعد البيئي.

1. طبيعة وأهمية الموضوع

تدعو الضرورة في البداية إلى الاحاطة بالأهمية العلمية، والفائدة العملية من القيام بهذا البحث؛ حيث يكتسب أهميته من حيث كونه سيعالج موضوع جديد والذي يتناول أهم الجوانب النظرية للمحاسبة البيئية في تحقيق الميزة التنافسية، كما يمكن إبراز أهمية البحث ضمن المجالات التالية:

✓ يعتبر هذا البحث مساهمة علمية في بناء إطار نظري لمحاسبة حديثة، حيث أن أساليب المحاسبة التقليدية تخفي التكاليف البيئية ضمن عناصر المصروفات غير المباشرة ومن ثم لا تساعد على توفير المعلومات المتعلقة بالتكاليف البيئية مما ينتج عنه معلومات غير دقيقة وقرارات مبنية على أسس خاطئة؛

✓ تنامي اتجاه فكري عالمي جديد ينادي إلى ضرورة العمل على تطبيق محاسبة بيئية وإلى ضرورة التحول إلى اقتصاد أخضر يهدف إلى المحافظة على الموارد البيئية بنفس درجة وأهمية تحقيق الربح المادي؛ مع تأكيد هذا التيار على التنمية المستدامة التي أصبحت مطلب العديد من المنظمات العالمية؛ كما هو الحال في المنظمات الكبيرة التي تتطلب من المجهزين تطبيق أنظمة إدارة البيئة المقررة من قبل منظمة المعايير الدولية ISO؛

✓ الأهمية البارزة للآثار البيئية، حيث أصبح من الضروري على المؤسسات اليوم التوفيق بين هدف تعظيم هامش الربح مع خدمة المجتمع وعدم الإضرار بالبيئة وتوسيع نطاق المحاسبة لتغطي الجوانب المالية والبيئية للمنشآت ولزيادة فعالية المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي حيث أن للمعلومات المحاسبية دور مهم وفعال في الرقابة على تلوث البيئة.

2. الإشكالية

ضمن هذا السياق وبعد الاطلاع على اطار البحث وأهمية القيام به، نصل إلى ابراز معالم إشكالية بحثنا التي نحاول تناولها وفق سياق نظري تحليلي من خلال الاجابة على التساؤل التالي:

ما مدى تأثير المحاسبة البيئية على دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية؟

3. التساؤلات الفرعية

ولمعالجة هذه الإشكالية والاحاطة بالجوانب التي تشكل المحاور الأساسية لهذا الموضوع، يتفرع السؤال الأساسي إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل أثر مفهوم التنمية المستدامة على مختلف الأدوات والآليات الاقتصادية المطبقة في المؤسسة؟
- هل تقتصر المحاسبة البيئية على تسجيل التكاليف البيئية؟
- كيف يمكن للمؤسسة أن تكتسب ميزتها التنافسية؟
- هل هناك علاقة بين تطبيق المحاسبة البيئية وتحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية الجزائية؟

4. فرضيات الدراسة

يتطلب تحليل الإشكالية محل الدراسة اعتماد الفرضيات التالية:

أولاً: الفرضية الرئيسية:

تساعد المحاسبة البيئية المؤسسات على تحقيق مختلف أبعاد الميزة التنافسية والوصول لتدعيمها

ثانياً: الفرضيات الفرعية:

- ساهمت التنمية المستدامة في تطوير آليات اقتصادية لحماية البيئة.
- المحاسبة البيئية نظام متكامل لتسيير الالتزامات البيئية والافصاح عنها لمختلف مستخدمي التقارير المالية.
- يقتصر اكتساب الميزة التنافسية على تطبيق واحدة من الاستراتيجيات التنافسية.
- هناك علاقة بين تطبيق المحاسبة البيئية وتحقيق مختلف أبعاد الميزة التنافسية بدورها تنقسم

للفرضيات الفرعية التالية:

✓ توجد علاقة بين المحاسبة البيئية وتحقيق بعد التكلفة؛

✓ توجد علاقة بين المحاسبة البيئية وتحقيق بعد الجودة؛

- ✓ توجد علاقة بين المحاسبة البيئية وتحقيق بعد الابداع والابتكار؛
- ✓ توجد علاقة بين المحاسبة البيئية وتحقيق بعد المرونة.

5. أسباب اختيار الموضوع

إن من أهم الأسباب التي دفعتنا لاختيار ودراسة هذا الموضوع ما يلي:

أولاً: أسباب موضوعية

1. قلة الدراسات النظرية والميدانية التي تناولت بعمق إشكالية المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمحاسبة البيئية، فالأمر يعود في نظرنا إلى الصعوبة الملازمة لهذا النوع من الدراسات المرتبط بعناصر يصعب قياسها بدقة مقارنة بعناصر أخرى، وهو ما جعلنا نتعمد القيام بهذا البحث النظري بغية تشجيع هذا النوع من البحوث واتاحة مقاربات نظرية يمكن لباحثين آخرين اختبار مدى صحتها وخصوصية نجاحها بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛

2. ضعف اهتمام المؤسسات -الجزائرية منها خاصة- بأهمية المحافظة على البيئة كضرورة لكسب الميزة التنافسية ومواجهة التحديات التي تفرضها الأسواق العالمية ودفع عجلة النمو في ظل اقتصاد أخضر، يمكن لهذا البحث أن يساهم في تحسيس مسيري المؤسسات الاقتصادية بأهمية الاعتماد على محاسبة بيئية؛

3. ضعف الاهتمام بالتسيير الاستراتيجي للموارد البيئية من خلال المحافظة عليها والاستعانة بالأدوات المساعدة في ذلك -منها المحاسبة البيئية- في الجزائر رغم الاهتمام السياسي بالمحافظة على البيئة، مما يؤدي إلى فشل المؤسسات الجزائرية في تحقيق التنافسية التي تفرضها السوق العالمية؛

ثانياً: أسباب ذاتية

- قناعتنا الخاصة بضرورة مسايرة التطورات الحاصلة في مجال الأعمال والاقتصاد، فبعد تبني معايير المحاسبة الدولية لابد من تبني مختلف الأفكار التي تسير في هذا الاتجاه والتي تتوافق وسياسة الدولة، خصوصاً وأن الجزائر تعتبر عنصر فعال في مجموعة 77 وتبنيها لهذا النوع من المحاسبة سيكون بمثابة التأكيد على المكانة الدولية التي تسعى لاكتسابها.

6. أهداف البحث

نسعى من خلال قيامنا بهذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف:

- 1- إبراز أهم المفاهيم المرتبطة بالتنمية المستدامة مع توضيح أهم الآليات المعتمدة لحماية البيئة في الجزائر؛

2- محاولة استقراء بعمق علمي، وتأصيل منهجي منظم لبعض الاسهامات المعرفية المقدمة من طرف العديد من الباحثين ضمن حقل المحاسبة على المسؤولية الاجتماعية، ومحاولة طرح أفكار جديدة تثمن الاتجاه الحديث في الاقتصاد الذي يربط التنمية بالمحافظة على البيئة واعتبارها كنقطة ربط بين عالم الاقتصاد ومختلف الميادين الاخرى؛

3- محاولة التأكيد واثبات أن التنمية الاقتصادية مرتبطة بالمحافظة على الموارد البيئية، والتي فيما نصيب للأجيال القادمة من الواجب اتاحت الفرصة لهم لتحقيق نمو اقتصادي وورث بيئة سليمة كما كان عليه الحال لهذا الجيل؛

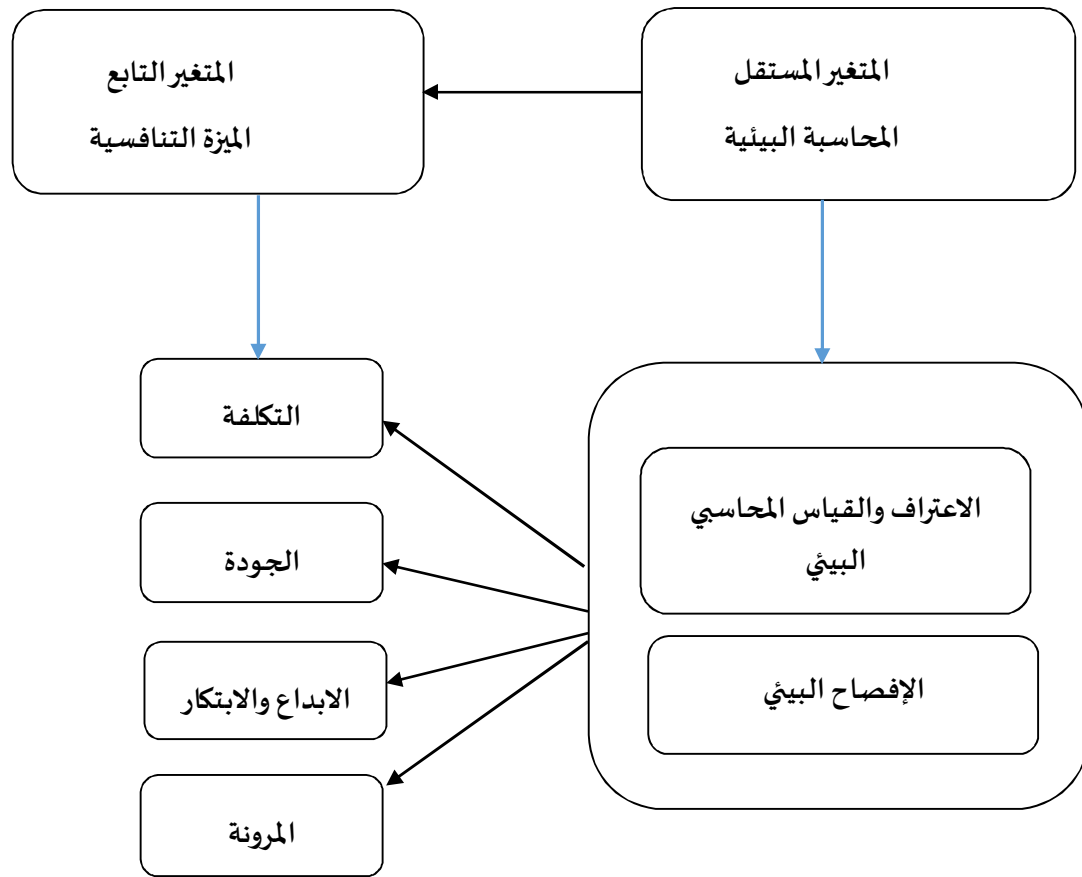
4- محاولة التأكيد على الدور المتنامي للمحاسبة البيئية، كأحد أهم الأدوات الحديثة في الاقتصاد الحديث المبني على التنمية المستدامة، وتحليل المكاسب المحتملة للمؤسسات الاقتصادية من اعتمادها للمحاسبة البيئية؛

5- تقديم مختلف مداخل اكتساب الميزة التنافسية، مع التأكيد على وجود علاقة بين المحاسبة ومختلف مصادر وأبعاد الميزة التنافسية.

7. نموذج الدراسة

بعد الاطلاع على مجموعة من الدراسات السابقة تمكن الباحث من صياغة النموذج الذي يحدد من خلاله مكونات المتغير المستقل المتمثل في المحاسبة البيئية والمتغير التابع المتمثل في الميزة التنافسية، علما أنه تم تحديد المكونات الجزئية لكل متغير بالاعتماد على نماذج عديدة لدراسات سابقة تصب في خدمة هذا البحث، ومنه كان النموذج على النحو التالي:

الشكل رقم 01: نموذج الدراسة



المصدر: من اعداد الطالب

8. منهجية الدراسة

انطلاقاً من الأهداف السابقة، وللإجابة على التساؤلات المطروحة واثبات فرضيات الدراسة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي عبر كامل فصول البحث حسب ما تقتضيه مرحلة المعالجة وذلك بغرض فهم وتوضيح العناصر المكونة للموضوع وتحليل مختلف العلاقات، خاصة فيما يتعلق بالجوانب العملية التنفيذية المتعلقة باكتساب الميزة التنافسية والمحاسبة البيئية، بالإضافة إلى الاستخدامات المختلفة لها وصولاً إلى الاستنتاجات التي تمكن من الإجابة على الإشكالية المطروحة.

9. أدوات الدراسة

تم استخدام استمارة استبيان مقدمة على عينة من المؤسسات الجزائرية في صيغة ورقية.

10. حدود الدراسة

تقتصر الدراسة على الحدود التالية:

- الحدود المكانية: تمت الدراسة الميدانية على عينة من المؤسسات الصناعية لناحية الشرق الجزائري
- الحدود الزمنية: امتدت الدراسة خلال الفترة الزمنية الممتدة من 2013 إلى غاية 2021 بالنسبة للدراسة ككل، أما الدراسة الميدانية فقد امتدت من سبتمبر 2020 إلى ماي 2021.

11. الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات التي تناولت متغيرات الدراسة أو أحد عناصر هذه المتغيرات.

أ. مقال: ROUSSEY, Robert S. Auditing environmental liabilities. Auditing, 1992, vol. 11, no 1:

أوضحت هذه الدراسة أنه ينشأ عن مكافحة التلوث البيئي التزامات وتكاليف بيئية ترتبط بها مشاكل محاسبية ومن هذه المشاكل تقدير التزامات مكافحة التلوث وإجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية ومحددات تقدير خطر التلوث وخلصت هذه الدراسة إلى أن الالتزامات البيئية تنشأ عن عدم الالتزام بالتشريع البيئي وتدمير البيئة واتخاذ خطوات نحو إزالة التلوث الفعلي، وتبين أن هناك صعوبة في توجيه المنشآت المسببة والمساهمة في التلوث إلى الالتزام بالتشريعات والمعايير البيئية حيث صدرت العديد من المعايير والتشريعات بهذا الصدد إلا أن هناك عدم وعي من قبل بعض المنشآت والعاملين بهذه التشريعات والمعايير وأن هناك صعوبة في تقدير هذه الالتزامات وتوجد حاجة لاستشارة خبراء البيئة بشأن تكاليف إزالة التلوث حتى يمكن توجيهها محاسبيا كمصروف أو كنفقة رأسمالية. ونتج عن الدراسة أن هذه المشاكل والمعوقات المتعلقة بالقياس المحاسبي للتكاليف والالتزامات البيئية فتحت آفاقا جديدة لمهنة المحاسبة.

ب. مقال: JOHNSON, L. Todd. Research on environmental reporting. Accounting Horizons, vol. 7, no 3, 1993

تناولت هذه الدراسة مناقشة وتحليل أهم المشكلات التي تواجه المحاسبين بشأن الاعتراف بالنفقات البيئية، وخلصت هذه الدراسة إلى أن هناك مشاكل في القياس المحاسبي للنفقات والالتزامات البيئية وأن الإفصاح الذي يطلبه أصحاب المصلحة في المؤسسة يجب أن يوفر معلومات عن طبيعة نشاطها وما يرتبط بها من تكاليف وأثر هذه التكاليف على المركز المالي والسيولة وعائد السهم، حيث أن الأساليب التقليدية المتبعة لا تسد حاجة المديرين للمعلومات الخاصة بالتكاليف البيئية والتي تدخل في صنع القرار وتحسين صورة المؤسسة، ذات العلاقة بنتائج الأعمال، والتي يعتمدون عليها بشكل أساسي عند اتخاذ القرار مما يؤدي بالنهاية إلى اتخاذ قرار خاطئ أو غير ملائم. وتقر الدراسة بأن هناك معوقات في قياس وتحليل النفقات والالتزامات البيئية حيث تقتضى الرؤية الحديثة بأن تتم معالجة الالتزامات والنفقات البيئية وبيان مدى الالتزام بالتشريعات البيئية والآثار الجوهرية المترتبة على الالتزام بهذه التشريعات من نفقات رأسمالية وتقديرية إلا أن الممارسة الفعلية لأغلب المنشآت تغفل هذا الجانب رغم تعدد التشريعات البيئية في العقدين الماضيين والتي من شأنها إلزام المنشآت بالقوانين والأنظمة المتعلقة بالتلوث وتكاليف المنع أو الوقاية من الأضرار البيئية والتي إذا لم تعالج بطريقة سليمة سوف تؤثر بالنهاية على النتيجة النهائية للمنشأة وحجب البيانات والمعلومات عن الأطراف ذات العلاقة.

ج. أطروحة Erwan Harscoet. Développement d'une comptabilité environnementale orientée vers la création de valeur : l'application à un investissement de prévention des pollutions. 2007

تسعى المؤسسات خلال العقود الأخيرة إلى مراعاة الآثار الاقتصادية لاستراتيجياتها البيئية على أوسع نطاق ممكن، حيث أثبتت النظريات والدراسات التجريبية إلى أن هناك علاقة بين الأداء البيئي والأداء الاقتصادي، ومع ذلك تواجه المؤسسات تحديات كبيرة عند محاولة تحديد وتقدير ومراقبة تكاليفها البيئية. في هذا السياق جاءت الدراسة بهدف تقديم وضع اطار للمحاسبة البيئية الواجب اتباعه لتوجيه الإدارة البيئية نحو خلق القيمة وهذا من خلال التحقق من أن أدوات المحاسبة البيئية تسمح ببناء وتطبيق استراتيجيات الإدارة البيئية، ابراز فرص التحسينات الاقتصادية والبيئية بالإضافة إلى المساعدة على اتخاذ القرارات. وقد توصلت الدراسة إلى أن خلق القيمة مرتبط بالتشريعات، حيث من غير المؤكد بصفة عامة في الاقتصاد، أن يرافق التحسين البيئي زيادة في الكفاءة الاقتصادية.

د. أطروحة عبد الرحيم الطيب محمد علي. دور المحاسبة البيئية في استدامة التنمية الاقتصادية في السودان

2008

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية مساهمة المحاسبة البيئية في قياس استدامة التنمية الاقتصادية من خلال القاء الضوء على مفهوم المحاسبة البيئية وأهدافها ومدى إمكانية تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية السودانية ومدى تأثير القياس والافصاح المحاسبي البيئي على قرارات التنمية المستدامة، ومن خلال دراسة ميدانية شملت بعض المؤسسات السودانية من مختلف القطاعات تم التوصل إلى النتائج التالية:

* تساعد المعلومات المحاسبية البيئية على ترشيد استخدام الموارد البيئية والطبيعية بما يمنع التلوث البيئي وتناقص الموارد الطبيعية؛

* يؤثر القياس والافصاح البيئي على قرارات تقويم الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية؛

* المعلومات المحاسبية البيئية تزيد من فعالية قطاع الأعمال في تحقيق استدامة التنمية الاقتصادية بالسودان.

هـ. مقال صغير موح مريم. دور المحاسبة البيئية في تحديد قرار التسعير في المؤسسة الإنتاجية الجزائرية 2017

هدفت الدراسة إلى تبيان اهتمام المؤسسات الانتاجية الجزائرية بالقضايا البيئية وقدرتها على قياس التكاليف البيئية، الإفصاح عنها وأثرها على سعر المنتج الجزائري من خلال دراسة ميدانية على المؤسسات الإنتاجية الجزائرية المشاركة في معرض الإنتاج الوطني في طبعته الخامسة والعشرون سنة 2016، ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

* الاساليب المحاسبية التقليدية تخفي التكاليف البيئية ضمن التكاليف الاجمالية ومن ثم لا تساعد على توفير

المعلومات المتعلقة بالتكاليف مما ينتج عنه معلومات غير دقيقة وقرارات ادارية ذات تكلفة مرتفعة؛

* صعوبة قياس التكاليف البيئية بالرغم من تعدد طرق القياس، ويرجع ذلك الى أسباب عديدة من أهمها صعوبة

فصل التكاليف البيئية عن التكاليف الاخرى. وكذا تعدد طرق القياس من نقدي الى كمي وكذلك الوصفي والتي

يمكن الاعتماد على أحدها أو كلها.

* قياس التكاليف البيئية يمنح فرصة للمؤسسة لتخفيض تكاليفها البيئية والتحكم فيها من المصدر. مما يساهم في تخفيض السعر وزيادة المبيعات الناتجة عن زيادة الجودة البيئية.

* أن المؤسسات الانتاجية الجزائرية تعتبر التكاليف البيئية تكاليف اضافية تساهم في زيادة سعر المنتج على عكس الدراسات التي أثبتت أن قياس التكاليف البيئية يمكنها من تقليص حجم التكاليف الكلية وتخفيض السعر. وهذا يكسبها ميزة تنافسية ويجعل التوجه البيئي توجهها مرجحاً.

و. مقال حسين طارق شعبان، ابتسام محمود القصير. المحاسبة الإدارية البيئية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية – دراسة ميدانية على الشركة الليبية للحديد والصلب – مصراته- 2017

هدفت الدراسة للتعريف بأهمية المحاسبة الادارية البيئية والبحث في علاقتها بالميزة التنافسية، وكذلك التعرف على مدى إدراك المسؤولين والعاملين في الادارة العامة للشؤون المالية في الشركة الليبية للحديد والصلب لمفهوم المحاسبة الإدارية البيئية، واستطلاع آرائهم فيما إذا كان تطبيق المحاسبة الادارية البيئية سيساهم في تحقيق ميزة تنافسية للشركة، وما مدى وجود مخاوف ومعوقات تحد من تطبيقها في الشركة الليبية للحديد والصلب؟ وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية قد يساهم في تحقيق الميزة التنافسية بأبعادها المختلفة، إلا أنه توجد مخاوف ومعوقات تحد من تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية منها: صعوبة قياس التكاليف البيئية، عدم وجود تنسيق بين أقسام المحاسبة والإدارات الأخرى، وأيضاً عدم وجود اهتمام من قبل المجتمع بالقضايا البيئية.

ز. مذكرة ماجستير نادية عبد الجبار محمد الشريدة، أثر الالتزام بمتطلبات معيار العرض والافصاح العام على تحقيق الميزة التنافسية 2018

هدفت الدراسة إلى التعرف على متطلبات العرض والافصاح في القوائم المالية للمصارف والمؤسسات المالية الإسلامية والآثار الإيجابية للالتزام بمتطلباته، وقياس أثر الالتزام بهذه المتطلبات على تحقيق الميزة التنافسية للمصارف العاملة في مملكة البحرين، وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

* إن القوائم المالية والايضاحات والتقارير تعد بمجملها من أهم أدوات الإفصاح في المصارف الإسلامية، والتي تختلف بشكلها وجوهرها عما تقدمه المصارف التقليدية من قوائم مالية، ويعود السبب إلى خصوصية العقود والمنتجات التي تقدمها المصارف الإسلامية، والتي هي بحد ذاتها ميزة تنافسية لها، وحيث تتوج تلك الميزة التنافسية بتطبيق المعيار الأشمل وهو معيار العرض والافصاح العام في القوائم المالية للمصارف والمؤسسات المالية الإسلامية.

* إن أهمية الميزة التنافسية للمصارف الإسلامية تتبلور في الحصول على ثقة الأطراف التي تتعامل معها تلك المصارف والمستفيدين من خدماتها ومنتجاتها، سواء كانوا أفراداً أم مؤسسات خاصة أو عامة، وبالحصول على ثقتهم سترتفع حصة المصرف السوقية ويتفوق على منافسيه، وبالتالي تحقيق أهدافها الاقتصادية، التنمية والاجتماعية ويعود النفع على جميع الأطراف، وأن المصارف الإسلامية تحقق ميزتها التنافسية من خلال الالتزام بتطبيق المعايير الصادرة عن الهيئات المختصة في الصناعة المصرفية الإسلامية، لتتمكن من تقديم منتجات وخدمات لعملائها ذات جودة عالية وبأساليب واضحة وشفافة وبتقنيات مبتكرة، وبهذا تزداد قدراتها التنافسية

وتتفوق على المنافسين كلما زادت ثقة العملاء بما تقدمه لهم، وادراكهم أن ما يحصلون عليه من منافع يفوق ما يتحملونه من أعباء.

ح. مقال نجيب محمد مسعود (2018): أثر المحاسبة البيئية في تحقيق الميزة التنافسية "دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات التحويلية في ليبيا"

هدفت هذه الدراسة التعرف على أثر محاسبة التكاليف البيئية في الاستدامة البيئية في تحقيق الميزة التنافسية وذلك من خلال دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات التحويلية في ليبيا، وقد اعتمدت هذه الدراسة على استخدام المنهج الوصفي التحليلي في وصف متغيرات الدراسة، كما تم استخدام الأسلوب التطبيقي، لجمع البيانات وتحليلها واختبار الفرضيات. ولتحقيق هذا الهدف فقد تم توزيع (139) استبانة على أفراد عينة الدراسة خضع للتحليل منها (87) استبانة. وقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر ذو دلالة إحصائية لمتغيرات الدراسة (محاسبة التكاليف البيئية؛ الاستدامة البيئية؛ السياسات البيئية) على تحقيق الميزة التنافسية (تخفيض التكلفة، الابتكار والتجديد) لقطاع الصناعات التحويلية في ليبيا. كما بينت نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة أن غالبية أفراد العينة اتفقوا على أن هناك ضعف في نظام محاسبة التكاليف البيئية لقطاع الصناعات التحويلية في ليبيا في التعامل مع تكاليف التلوث البيئي، بالإضافة إلى ضعف الوعي البيئي لدى الموظفين وعدم وجود معايير محاسبية أو قوانين ولوائح تلزم قطاع الصناعات في ليبيا بتحمل أو بالاعتراف بمسؤولياتها البيئية. وكشفت النتائج كذلك أن غالبية المستطلعين اتفقوا على أن هناك مخالفات بيئية للقوانين والأنظمة والمعايير والحدود المسموح بها للملوثات. وفي ضوء هذه النتائج تقدمت الدراسة بعدة توصيات منها: التأكيد على ضرورة تطوير النظام المحاسبي والفني في قطاع الصناعات التحويلية في ليبيا حتى يستطيع التعامل مع قضايا التلوث البيئي والتكاليف المرتبطة به بشكل فاعل وكفوء، والتأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة والمعايير والمقاييس البيئية في قطاع الصناعات التحويلية، أيضاً ضرورة تصميم نظام لإدارة محاسبة التكاليف البيئية من شأنه أن يؤثر على الاستدامة البيئية في تحديد وقياس وتحليل التكاليف البيئية لأن نتائج القياس المحاسبي لهذه التكاليف يؤدي إلى زيادة الشفافية في القوائم المالية وتحقيق ميزة تنافسية لقطاع الصناعات التحويلية في ليبيا.

ط. مقال محمد حازم الغزالي، خولة حسين حمدان. دور إدارة التكلفة البيئية في تحقيق ميزة تنافسية، دراسة في الشركة العامة للصناعات الجلدية- بغداد. 2018

تناولت الدراسة العلاقة بين التكاليف البيئية والميزة التنافسية في المؤسسات العراقية، حيث تسعى المؤسسات إلى الاهتمام بالميزة التنافسية من خلال المحافظة على البيئة والوصول إلى منتجات ذات جودة عالية بأقل تكلفة ممكنة ودون هدر الوقت، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين التكاليف البيئية والميزة التنافسية؛ حيث تؤثر التكاليف البيئية إيجابياً في الميزة التنافسية، حيث أن تحديد التكلفة البيئية يساعد على تحسين جودة المعلومة المحاسبية التي تعد إحدى أهم عناصر اتخاذ القرار.

12. صعوبات الدراسة

- هناك العديد من الصعوبات التي تم مواجهتها في اعداد هذه الدراسة في جانبها النظري والعملي، وذلك لقلة المراجع التي تناولت الميزة التنافسية من الناحية المحاسبية، بالإضافة إلى:
- قلة الدراسات التي تربط بين المحاسبة البيئية والميزة التنافسية؛
 - صعوبة الربط بين مجالين مختلفين، مجال المحاسبة ومجال التسويق؛
 - عدم التمكن من الوصول إلى عدد أكبر من المؤسسات؛
 - عدم تجاوب المؤسسات والاجابة على الاستبيان في نسخته الالكترونية، مما دفعنا للاستغناء عن النسخة الالكترونية والاكتفاء بالنسخة الورقية للاستبيان.

13. تقسيمات الدراسة

بناء على ما تقدم وأخذاً بالاعتبار المعلومات المتوفرة في الميدان، تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول عرضت بطريقة تخدم الموضوع، من خلال توضيح الإطار النظري لكل من متغيرات الدراسة: المحاسبة البيئية والميزة التنافسية، وتحديد العلاقة بينهما، الكشف عن عناصرها وإبراز تأثيراتها.

فقد تناول الفصل الأول: حماية البيئة في ظل متطلبات التنمية المستدامة، حيث تعرض من خلاله في المبحث الأول إلى ماهية التنمية المستدامة، أما المبحث الثاني فخصص لآليات حماية البيئة وتحقيق التنمية المستدامة

أما الفصل الثاني فقد تعرض إلى الإطار النظري للمحاسبة البيئية الذي يشكل المتغير المستقل للدراسة، حيث قسم الفصل إلى مبحثين، تناول الأول مدخل للمحاسبة البيئية، في حين خصص الثاني لعرض أدوات وتقنيات تطبيق المحاسبة البيئية

وفي الفصل الثالث تم التطرق لدور المحاسبة البيئية في اكتساب وتعزيز الميزة التنافسية وذلك في مبحثين، حيث شمل الأول الأسس النظرية للميزة التنافسية، بينما المبحث الثاني مدخل اكتساب الميزة التنافسية.

أما الفصل الرابع فتم التطرق فيه إلى الدراسة التطبيقية والمتعلقة بمساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق وتعزيز الميزة التنافسية، والتي أقيمت على عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية وذلك من خلال، مبحثين، فالمبحث الأول تناول منهج وخصائص عينة الدراسة، أما المبحث الثاني فقد خصص لتحليل النتائج واختبار الفرضيات.

الفصل الأول: حماية البيئة في ظل متطلبات التنمية المستدامة

تمهيد

عرف النصف الثاني من القرن الماضي قلق متزايد حيال المشاكل والقضايا البيئية الناتجة بالدرجة الأولى عن النشاط الاقتصادي وتأثيرها على التنمية المستقبلية للبلدان النامية والمتقدمة على حد سواء، ولتدارك هذا الوضع بادرت العديد من المنظمات والهيئات الدولية وعلى رأسها منظمة الأمم المتحدة لعقد مجموعة من المؤتمرات تمحورت أغلبها حول الاهتمام بالبيئة واعتبارها أولوية اقتصادية واجتماعية.

مع تنامي الوعي البيئي، واهمال نموذج التنمية التقليدية للجوانب البيئية كان لابد من إعادة النظر في مختلف النظريات والمفاهيم وتغيير نمط التفكير التقليدي، والاتجاه نحو بناء نموذج تنموي حديث تستند أسسه على فكرة البحث عن مسببات ديمومة الحياة من خلال تنمية اقتصادية تحترم مبادئ حماية البيئة وتحقيق العدالة الاجتماعية، وبذلك اكتسبت التنمية المستدامة أهمية كبيرة على الصعيد العالمي، ومن ثم كان لابد من تكاثف الجهود الدولية لتطبيقها والاشراف والمساعدة على تجسيدها والحرص على حماية البيئة من خلال سن وتطبيق مجموعة من الآليات القانونية والاقتصادية

وللإحاطة أكثر بموضوع حماية البيئة وتحقيق التنمية المستدامة، جاء تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين رئيسيين

كما يلي:

المبحث الأول: ماهية التنمية المستدامة

المبحث الثاني: آليات حماية البيئة وتحقيق التنمية المستدامة

المبحث الأول: ماهية التنمية المستدامة

شهد العالم خلال القرن الماضي سلسلة من التطورات في مجال التنمية الاقتصادية ناتجة عن اكتشاف المزيد من مصادر الطاقة، قابليها مجموعة من الكوارث الطبيعية كالفيضانات، ارتفاع مستوى مياه البحار والمحيطات أو أيضا تقلص مساحات الغابات. كما نتج عن تهور الانسان مجموعة من الكوارث البيئية حادثة فوكوشيما وتشرنوبيل، بالإضافة لفرق عدة ناقلات بترول، كل ما سبق ذكره جعل العالم يتأكد أن النموذج التنموي المتبنى خاطئ، ولا بد من وضع نهج تنموي بديل يعمل على تحقيق الانسجام والتوازن بين كل من التنمية الاقتصادية والاجتماعية من جهة والمحافظة على البيئة من جهة أخرى.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للتنمية المستدامة

ظهرت التنمية المستدامة كمفهوم وكنهج بالغ الأهمية في أواخر القرن الماضي.

الفرع الأول: نشأة وتطور مفهوم التنمية المستدامة

شهدت نهاية ثمانينات القرن الماضي -مع نشر تقرير لجنة بروتلاند- ظهور وانتشار مفهوم التنمية المستدامة كنهج تنموي بديل وزيادة الاهتمام به. إلا أن البحث في الأدبيات الاقتصادية يظهر أن الجذور الأولى للتنمية المستدامة تعود إلى نهاية القرن الثامن عشر من خلال كتاب "Essay on the principles of population as it affects the future" لـ *Thomas Malthus*، والذي اعتبر من خلاله أن المسؤول الأول عن تدهور البيئة واستنزاف مواردها هو الانسان أو المجتمع بصفة عامة، حيث أظهرت الدراسة التي تمحورت حول النمو الديمغرافي وأثره على المجتمع؛ أن نمو السكان يتم وفق متوالية هندسية حيث يتضاعف كل 25 سنة، في حين أن الموارد تنمو وفق متوالية عددية، الأمر الذي سيؤدي حتما إلى وقوع أزمة موارد، و حتى يتم تفادي هذه الأزمة يجب على المجتمعات قبول فكرة تحديد و تنظيم النمو الديمغرافي و الاقتصادي¹.

خلال القرن التاسع عشر وفي سنة 1866 بالتحديد قدم W.Stanley Jevon كتابه "The coal question" والذي أشار من خلاله إلى أن الاستخدام المفرط واللاعقلاني للفحم الإنجليزي سيؤدي حتما إلى نفاذ الاحتياطي بعد 100 عام، الأمر الذي سيؤثر على المكانة الصناعية للمملكة المتحدة، و هو نفس رأي العديد من الباحثين على غرار الألماني Rudolf Clausis الذي أكد على ضرورة عدم استنزاف بالكامل الموارد غير المتجددة مثل الفحم². أما عالم البيئة البريطاني Alfred Russell Wallace فاعتبر أن الاستخراج غير المحدود للفحم، النفط، الغاز ومختلف المعادن بالإضافة للاستغلال الاعقلاني للغابات بمثابة تهديد للأجيال اللاحقة.

بالرغم من الاهتمام القديم بالبيئة ومواردها، إلا أن الكثير يذهب لاعتبار فترة ستينات القرن الماضي بمثابة فترة الصحوة البيئية، من خلال زيادة الوعي البيئي والاهتمام بالقضايا البيئية، وهو ما انعكس على طبيعة وحجم الابحاث المنشورة، على سبيل المثال: Paul Ehrlich-The population bomb 1968, Rachel Carson- the silent spring 1962, Fritz-small is beautiful 1972, Edward Gold Smith- A blensprint for survival 1972. كما تم

¹ Monchaud Sandra & Dantin Pierre : le modèle sportif français, bilan et perspectives, édition Lavoisier, Paris 2011, P 313

² Jacobus A.Dupisani, sustainable development historical. Roots of the concept, environmental sciences, june 2006, 3-2, P_P 83_96

الاحتفال لأول مرة في 22 أبريل 1970 باليوم العالمي للأرض، والذي ساعد على التنبيه لمخاطر التلوث وحث على تبني حركة جديدة.

انطلاقاً من هذا التحليل الذي يقر بوجود علاقة وطيدة تربط البيئة بالاقتصاد، فقد تم عقد مجموعة من المؤتمرات وتشكيل عدة هيئات تدعو إلى ضرورة البحث في نهج تنموي يحفظ الموارد البيئية وحالتها، بالإضافة إلى التنمية الاقتصادية. ولعل أهم هذه النقاط:

• **نادي روما:** تأسس في 08 أبريل 1968 من طرف مجموعة من العلماء من بينهم *Alexander King* والمفكرين وبعض رجال الأعمال على غرار *Aurelio Peccei* عضو مجلس إدارة شركة *FIAT*، ويعود الأصل في التسمية لمدينة روما الإيطالية أين انعقد أول اجتماع، سمح نشر تقرير حدود النمو *The limits to growth* أو كما يعرف أيضاً بتقرير *Meadows* بخروج هذا النادي للمستوى الدولي سنة 1972، والذي حذر من خطر النمو الاقتصادي والديمقراطي على استنزاف الموارد الطبيعية، كما تنبأ بوقوع أزمات خلال مئة عام مالم تتخذ إجراءات وقائية: كبطء النمو الاقتصادي والتوسع السكاني بالإضافة إلى إعادة دورة الموارد³.

• **المؤتمر الدولي الأول للبيئة ستوكهولم 1972:** عقدت الأمم المتحدة خلال الفترة الممتدة ما بين 05 و 16 جويلية 1972 بمدينة ستوكهولم السويدية مؤتمرها الدولي الأول حول البيئة، والذي اعتبره الكثير من الباحثين البداية الفعلية لعولمة التفكير البيئي والوعي بحتمية حماية البيئة من الأخطار التي تهددها، من أهم نتائج هذا المؤتمر الإعلان عن الحوكمة البيئية الشاملة، بالإضافة إلى استحداث برنامج الأمم المتحدة للبيئة UNEP يهدف إلى تنسيق، تقييم و تدبير القضايا البيئية العالمية⁴. بعيداً عن المشاكل البيئية، أثار المؤتمر موضوعين حساسين؛ هما المستوطنات البشرية (قضية المساكن البشرية) والبيئة والتنمية. وقد خلص المؤتمر إلى وضع 26 مبدأ تمثل القاعدة التاريخية لتعريف التنمية المستدامة.

• **مؤتمر نيروبي 1982:** بعد مرور عشر سنوات على مؤتمر ستوكهولم، عقد في العاصمة الكينية نيروبي سنة 1982 مؤتمر آخر للبيئة لتقييم الحالة البيئية على نطاق العالم ووضع أسس ومبادئ جديدة تحدد علاقة الانسان بالموارد البيئية، وقد صدر عن هذا المؤتمر إعلان نيروبي المتكون من عشرة بنود جاءت تأكيداً لمبادئ مؤتمر ستوكهولم التي لم تنفذ إلا جزئياً. وعلى عكس النجاح الذي حققه مؤتمر ستوكهولم، عرف مؤتمر نيروبي فشلاً ذريعاً.

• **انشاء اللجنة العالمية للبيئة والتنمية WCED:** في 1983 وبمبادرة من الجمعية العامة للأمم المتحدة تقرر انشاء اللجنة العالمية للبيئة والتنمية لصياغة خطة عالمية للحفاظ على البيئة، ووضع استراتيجيات التنمية. وعلى مدار الثلاثة سنوات اللاحقة، عقدت اللجنة -والتي تعرف باسم لجنة برونتلاند نسبة لرئيسها* - جلسات استماع عامة وقامت بدراسة القضايا المطروحة، كانت حصيلة أعمال اللجنة اصدار تقرير مستقبلنا

³ Louis Malassis, ils vous nourriront tous, les paysans du monde, si Centre de coopération international en recherche agronomique pour le développement. CIRAD-INRA, Paris 2006, P178.

⁴ Desta Mebratu, sustainability and sustainable development historical and conceptual review. Environmental impact assessment review Vol 18. N°06 1998 P_493_520

* غرو هارليم برونتلاند : رئيسة وزراء النرويج ، ورئيسة اللجنة العالمية للبيئة والتنمية.

المشترك الذي أكدت من خلاله على الحاجة إلى استراتيجيات تنموية في جميع البلدان تقرر حدود قدرة النظام البيئي على تجديد ذاته واستيعاب النفايات بالإضافة إلى التأكيد على العلاقة بين التنمية الاقتصادية والقضايا البيئية من خلال طرح مفهومًا جديدًا للتنمية وهو مفهوم التنمية المستدامة. دعت اللجنة من خلال تقريرها كل من الاقتصاديين، السياسيين والباحثين في جميع أنحاء العالم إلى ضرورة التكامل بين البيئة والتنمية على أساس أن التنمية هي الشيء الوحيد الذي يمحو الفقر وتقضي عليه، فلا يمكن الحفاظ على البيئة دون تنمية، كما لا يمكن تحقيق التنمية في بيئة متدهورة⁵.

● قمة الأرض 1992: احتضنت العاصمة البرازيلية ريو في الفترة الممتدة ما بين 03 و14 جوان 1992 المؤتمر الثاني حول البيئة والتنمية والمعروف أيضًا بقمة الأرض بحضور 100 رئيس دولة وحكومة، وممثلين عن 178 دولة ونحو 17 ألف مشارك، جاء هذا المؤتمر كنتيجة لعدم قدرت القرارات المتخذة خلال مؤتمر ستوكهولم على الحد من التدهور البيئي، حيث تم تحويل الوعي البيئي من التركيز على الظواهر البيئية إلى البحث في العوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية المسؤولة عن خلق الأزمات البيئية وتدهورها، فالمصلحة المشتركة لحماية البيئة تمر من خلال التعاون ما بين الدول النامية والدول المتقدمة⁶، أسفر المؤتمر على مجموعة من الاتفاقيات نذكر منها⁷:

1. إعلان ريو حول البيئة والتنمية، وهو سلسلة من المبادئ التي تحدد حقوق ومسؤوليات الدول؛
2. اتفاقية التغيرات المناخية، مع التزام الدول المتقدمة بتخفيض انبعاثاتها الغازات سنة 2000 إلى مستوى سنة 1990؛
3. اتفاقية التنوع البيولوجي؛
4. اتفاقية حول مبادئ حماية الغابات؛
5. جدول أعمال القرن 21 أو كما يعرف أيضًا بأجندة 21؛
6. تشكيل لجنة التنمية المستدامة.

من أهم نتائج المؤتمر؛ التزام الدول المشاركة بصياغة وتطبيق استراتيجيات وطنية للتنمية المستدامة بغرض ضمان التنمية الاقتصادية المسؤولة اجتماعيًا؛ وفي نفس الوقت حماية قاعدة الموارد الطبيعية والبيئية لمنفعة الأجيال المستقبلية، كما دعت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD الدول لصياغة وتطبيق استراتيجية وطنية للتنمية المستدامة بحلول 2005.

● بروتوكول كيوتو 1997: في 11 ديسمبر 1997 انعقد مؤتمر المناخ في كيوتو اليابانية، أمضى خلاله أعضاء مؤتمر الأمم المتحدة على بروتوكول يلزم الدول الصناعية أو تلك التي في مرحلة التحول لاقتصاد السوق على

⁵ Desta Mebratu. Opcit

⁶ شكراني الحسين، من مؤتمر ستوكهولم 1972 إلى ريو 20+ لعام 2012، مدخل إلى تقييم السياسات البيئية العالمية، بحوث اقتصادية عربية، العددان 64/63،

2013 ص 147-168

⁷ www.diplomatie.gouv.fr/sites/odysee-developpement-durable. Consulté le 13/08/2017

تخفيض إجمالي انبعاثات الغازات الدفيئة (ثاني أكسيد الكربون CO₂، الميثان CH₄، أكسيد النيتروس N₂O، المركبات الكربونية الفلورية الهيدروجينية HFC₂، المركبات الكربونية الفلورية المشبعة PFC₂، سادس فلوريد الكبريت SF₆) بـ 5.2% مقارنة بسنة 1990.

● قمة جوهانسبورغ 2002: بعد مرور 10 سنوات على قمة الأرض وتبني أجندة 21، وخلال الفترة الممتدة من 26 أوت إلى 04 سبتمبر 2002، عقدت القمة العالمية للتنمية المستدامة في جوهانسبورغ بجنوب أفريقيا، هدفت القمة إلى تعزيز الوعي الجماعي على المستوى السياسي بالتنمية المستدامة من خلال مراجعة ما تم إنجازه في تطبيق أجندة 21، بالإضافة إلى الربط بين التنمية الاقتصادية والتنمية الاجتماعية وحماية البيئة، كما جدد خلال هذه القمة ممثلو المجتمع الدولي التزامهم من خلال التوقيع على خطة لتطبيق التنمية المستدامة تضمنت 152 بند تمحورت حول: محاربة الفقر، حماية الموارد الطبيعية، الصحة و الإطار المؤسسي للتنمية المستدامة، كما تم التأكيد على ضرورة استكمال الدول وضع استراتيجيات التنمية المستدامة بحلول سنة 2005⁸. عرف المؤتمر مشاركة أزيد من عشرين ألف مشارك، من هيئات وأطراف دولية حكومية وغير حكومية.

● قمة ريو 20+20: في محاولة لتقييم العمل البيئي منذ مؤتمر ستوكهولم 1972، وقراءة الجهود الدولية البيئية والمعوقات التي اعترضتها طيلة 40 عام، انعقد خلال الفترة الممتدة من 20 إلى 22 جوان 2012 في مدينة ريو للمرة الثانية قمة الأرض التي تعرف بريو 20+20 نسبة لمرور 20 سنة على انعقاد القمة الأولى، ركزت على موضوعين هما⁹:

أ. الاقتصاد الأخضر في سياق التنمية المستدامة للقضاء على الفقر؛

ب. الإطار المؤسسي للتنمية المستدامة

بالإضافة إلى ثلاثة أهداف هي: تجديد الالتزام السياسي بالتنمية المستدامة، تقييم التقدم المحرز والتغيرات التي لا يزال يتعين ملؤها على مستوى التنفيذ ومواجهة التحديات الجديدة والنامية أو المتزايدة. بعد رفضها المفاوضات على وضع أهداف اجبارية، اقترحت البرازيل 10 أهداف للتنمية المستدامة:

1. القضاء على الفقر المدقع؛

2. الأمن الغذائي والتغذية؛

3. الوصول إلى العمالة السليمة اجتماعيا والصحية بيئيا؛

4. الوصول إلى مصادر طاقة مناسبة؛

5. المساواة بين الأجيال والبلدان وداخل البلد الواحد؛

⁸ Jean Baril, le BAPE devant les citoyens : pour une évaluation environnementale au service du développement durable, les presses de l'université LAVAL, CANADA 2006, P76

⁹ www.sesric.org consulté le 11/11/2017

6. تعزيز قدرات المرأة؛

7. المؤسسات الصغيرة، المتوسطة والقروض الصغيرة،

8. الابتكارات المستدامة؛

9. الحصول على الموارد المائية المناسبة؛

10. التكيف مع البصمة البيئية للقدرة على تجديد الأرض.

إذا وكخلاصة لما سبق، يمكننا القول أن مفهوم التنمية المستدامة شهد تطورا مرحليا متواصلا جاء كنتيجة طبيعية للتطور في الفكر البشري إزاء القضايا البيئية.

الفرع الثاني: تعريف التنمية المستدامة

من خلال البحث في مختلف الأدبيات الاقتصادية، نجد أنه لا يوجد اتفاق على تعريف واحد، حيث برزت محاولات عديدة لتعريف التنمية المستدامة، تتباين بين تعريف اقتصادية، سياسية، اجتماعية، قانونية وبيئية، فنجد أن التعريفات الاقتصادية تركز على الإدارة المثلى للموارد الطبيعية الناضبة، بحيث أن الحصول على الحد الأقصى من منافع التنمية الاقتصادية لا بد أن يرافقه المحافظة على خدمات الموارد الطبيعية، في حين يركز علماء البيئة على ضرورة اهتمام الاقتصاد بالجوانب البيئية والأخلاقية من خلال حماية الموارد الطبيعية والاستخدام الأمثل لها. من جانب آخر نجد تعريف تهتم بالجوانب الاجتماعية كاستقرار النمو السكاني ورفع مستوى الخدمات العامة مثل الصحة والتعليم.

من أهم التعريفات و أوسعها انتشارا ذلك الذي ورد في تقرير برونتلاند سنة 1987 والذي تبناه إعلان ريو 1992 ، والذي عرف التنمية المستدامة على أنها: "التنمية التي تلبي احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على تلبية احتياجاتها الخاصة"¹⁰.

عرف مؤتمر الحفاظ على البيئة وتنميتها المنعقد بالعاصمة الكندية أوتاوا سنة 1986 التنمية المستدامة بأنها: التكامل بين الحفاظ على الطبيعة وتنميتها، تلبية الاحتياجات الأساسية للإنسان، تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية، توفير الحق في تقرير المصير الاجتماعي والتنوع الثقافي والحفاظ على السلامة البيئية¹¹.

قدمت اللجنة العالمية للبيئة والتنمية في تقريرها "مستقبلنا المشترك" سنة 1987 تعريفا آخر للتنمية المستدامة أقل انتشارا من التعريف السابق: "التنمية المستدامة في جوهرها عملية تغيير يكون فيها استغلال الموارد واتجاه الاستثمارات، ووجهة التطور التكنولوجي، والتغير المؤسساتي أيضا في حالة انسجام وتناغم، وتعمل على تعزيز إمكانية الحاضر والمستقبل لتلبية الحاجات والمطامح الإنسانية"¹².

¹⁰ www.un.org/ consulté le 15/04/2017

¹¹ منظمة الأمم المتحدة للتربية والعلم والثقافة unesco، التقرير العالمي لرصد التعليم 2016، التعليم من أجل الناس والكوكب: بناء مستقبل مستدام للجميع.

ص03

¹² اللجنة العالمية للتنمية والبيئة، تقرير مستقبلنا المشترك، ترجمة محمد كامل عارف، دار المعارف، الكويت 1989، ص 73

تعرفها منظمة الأغذية و الزراعة للأمم المتحدة FAO بأنها : "إدارة قواعد الموارد الطبيعية وصيانتها، وتوجيه التغيرات التكنولوجية والمؤسسية بطريقة مستمرة، ولا تؤدي إلى تدهور البيئة، كما تتسم بالفنية والقبول"¹³.

يعرفها المشرع الجزائري بأنها التوفيق بين تنمية اجتماعية واقتصادية قابلة للاستمرار وحماية البيئة، أي ادراج البعد البيئي في إطار تنمية تضمن تلبية حاجات الأجيال الحاضرة والمستقبلية¹⁴.

تعرف أيضا التنمية المستدامة كتلك العمليات التي تقرر بضرورة تحقيق نمو اقتصادي يتلاءم والقدرات البيئية، وذلك من منطلق أن التنمية الاقتصادية والمحافظة على البيئة هي عمليات متكاملة وليست متناقضة¹⁵.

من جهتها، تعتبرها Sylvie Brunel تعبير بسيط للصالح العام من خلال ضمان للجميع؛ في كل مكان وزمان، اليوم مثل الغد إطار معيشي يضمن لكل فرد ممارسة كامل حقوقه، فالتنمية المستدامة لا يمكن أن تتحقق دون الأمن والحرية، كما لا يمكن الوصول لها إلا إذا تمكن كل فرد من تلبية حاجياته الأساسية من تغذية، صحة وتعليم¹⁶.

كما يعرفها W.Ruchelshaus مدير حماية البيئة الأمريكية بأنها : " تلك العملية التي تقرر بضرورة تحقيق نمو اقتصادي يتلاءم والقدرات البيئية، وذلك من منطلق أن التنمية الاقتصادية والمحافظة على البيئة هي عمليات متكاملة وليست متناقضة"¹⁷.

بعد عرض عدد من التعريفات، نخلص إلى اشتراك أغلبها في بعض النقاط مثل حتمية المحافظة على رصيد الأجيال القادمة مع الإشارة إلى المكونات البيئية، الاقتصادية والاجتماعية بأوزان مختلفة، وعليه؛ يمكننا القول أن التنمية المستدامة هي تلك التنمية المتناغمة ما بين الحفاظ على البيئة وتحسين جودة حياة الأفراد من خلال الاستغلال الأمثل للموارد الطبيعية الناضبة، دون الاضرار بالطاقات الإنتاجية للأجيال المقبلة.

الفرع الثالث: مبادئ التنمية المستدامة

يعلق مفهوم التنمية المستدامة منذ ظهوره بمجموعة من المبادئ، والتي عبر عنها في عديد الندوات والمؤتمرات الدولية، نذكر أهمها فيما يلي¹⁸

- مبدأ الحماية: ففي حالة وجود خطر معين، وجب وضع حيز التنفيذ مجموعة من التدابير والاجراءات- الوقائية، باستعمال أفضل التقنيات المتوفرة وبتكاليف اقتصادية مقبولة.
- مبدأ الحيطة: فبتطبيق هذا المبدأ، تسعى الدول بالأساس إلى تبني إجراءات مؤقتة ونسبية بغية تفادي وقوع الضرر، بالإضافة إلى وضع إجراءات تقييم الأخطار الواقعة.

¹³ www.fao.org consulté le 19/10/2017

¹⁴ المادة 04 من القانون رقم 10-03 المؤرخ في 19 جويلية 2003 والمتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة، الجريدة الرسمية رقم 43 لسنة 2003، ص 09
¹⁵ عدنان داود محمد العذارى، الاستثمار الأجنبي المباشر على التنمية والتنمية المستدامة في بعض الدول الإسلامية، دار غيداء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى الأردن 2016، ص 34

¹⁶ Sylvie Brunel, Le développement durable : Que sais-je ? presses universitaires de France, 5^{ème} édition Paris 2012, P70

¹⁷ ماطنيوس مخول، عدنان غانم، "نظم الإدارة البيئية ودورها في التنمية المستدامة"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- المجلد 25 - العدد الثاني. 2009 ص 33_51.

¹⁸ عفيف عبد الحميد، فيصل لوصيف. واقع التنمية المستدامة في الجزائر : بين التشريع والاستغلال الأمثل للموارد. الافاق للدراسات الاقتصادية جامعة العربي التبسي-تبسة، العدد الثاني مارس 2017. ص 183_206

- مبدأ الملوث الدافع: فعلى الأشخاص المتسببين في أي شكل من أشكال التلوي تحمل تكاليف إجراءات الوقاية، تخفيف ومكافحة التلوث، ويحدد سعر السلع والخدمات بالأخذ بعين الاعتبار كل التكاليف التي قد يخلفها المنتج سواء في مرحلة الإنتاج أو الاستهلاك.
- مبدأ حماية البيئة: للوصول إلى التنمية المستدامة، وجب إدراج الحماية والمحافظة على البيئة ضمن مسار العملية التنموية ككل.
- مبدأ المساهمة والالتزام: تركز التنمية المستدامة أساساً على التزام الجميع، فمساهمة المواطنين ومشاركة كل المجموعات المكونة للمجتمع هي ضرورية لتحقيق الاستدامة الاجتماعية، الاقتصادية والبيئية للتنمية.
- مبدأ التضامن: هذا المبدأ يشمل مستويين، أما الأول فيتعلق بالتضامن بين الدول، خصوصاً العلاقات بين دول الجنوب والشمال، والثاني يقصد به التضامن بين الأجيال داخل الدولة الواحدة.
- مبدأ رشادة الإنتاج والاستهلاك: فعلى أنماط الاستهلاك والإنتاج أن تتماشى والنظرة القائلة بتخفيف الانعكاسات غير المرغوبة على الجانبين البيئي والاجتماعي، وتفادي بالخصوص تبذير واستنزاف الموارد.

المطلب الثاني: أهداف التنمية المستدامة

في إطار تحديد أولويات التنمية العالمية للفترة 2015-2030، وبغية توسيع الأجندة العالمية بأهداف أكثر ورؤية عالمية تعني كل دول العالم، اعتمد قادة العالم في سبتمبر 2015 سبعة عشر (17) هدف للتنمية المستدامة و169 غاية لخطة التنمية المستدامة تدمج الأبعاد الثلاثة: الاجتماعية، الاقتصادية والبيئية، وتستند هذه الأهداف إلى إنجاح الأهداف الإنمائية للألفية من خلال الماضي قدماً للقضاء على الفقر بجميع أشكاله. تعتبر الأهداف الجديدة فريدة من نوعها من حيث أنها تدعو جميع البلدان، الفقيرة والغنية والمتوسطة الدخل إلى اتخاذ الإجراءات اللازمة من أجل تعزيز الرخاء، والعمل في الوقت نفسه على حماية كوكب الأرض، حيث أن القضاء على الفقر يجب أن يسير جنباً إلى جنب مع الاستراتيجيات التي تبني النمو الاقتصادي وتتناول مجموعة من الاحتياجات الاجتماعية؛ بما في ذلك التعليم، الصحة، الحماية الاجتماعية، وفرص العمل، وتتصدى في الوقت نفسه لمعالجة تغير المناخ وحماية البيئة¹⁹. تتمحور هذه الأهداف حول خمس نقاط رئيسية: كوكب الأرض، السكان، الازدهار، السلام والشراكات.

¹⁹ www.un.org consulté le 08/09/2017

الشكل رقم (02) : محاور أهداف التنمية المستدامة



المصدر: www.un.org

I. **كوكب الأرض:** تعد حماية كوكب الأرض ضرورة من أجل تلبية احتياجات الأجيال الحالية والقادمة، لذا لا بد من حفظ جودة الهواء والارتفاع المستدام بالغذاء والمياه والتمتع بتنوع احيائي غني يزخر بالموارد. ومن الضروري أيضا الحد من تغير المناخ بغية تحقيق هذه الأهداف وحماية المواطنين من الكوارث المناخية²⁰. تندرج تحت هذا المحور الأهداف التالية:

✓ ضمان توافر المياه وخدمات الصرف الصحي للجميع وإدارتها إدارة مستدامة، حيث أن الأرض تتوفر على مياه عذبة كافية لتوفير المياه النقية للجميع، لكن سوء التسيير وضعف البنى التحتية يحول دون ذلك، كما أن خدمات الصرف الصحي لا تزال غير متوفرة لأكثر من ثلث سكان العالم. كما يدرج هذا الهدف مفهوم الإدارة العابرة للحدود للمياه، التي تعتبر ضرورية لإدارة المياه المستدامة وأيضا لتعزيز السلام والتعاون.

✓ ضمان حصول الجميع وبتكلفة ميسورة على خدمات الطاقة الحديثة الآمنة والمستدامة: حيث تعتبر الطاقة عنصر محوري لكل تحد يواجهه العالم. يرمي هذا الهدف إلى تحقيق زيادة كبيرة في حصة الطاقة المتجددة في مجموعة مصادر الطاقة العالمية، في حين أن أكثر من 80 في المائة من استهلاك الطاقة في العالم الآن يركز على الطاقة الأحفورية، وإلى زيادة كفاءة الطاقة بضعفين.

²⁰ خطة التنمية المستدامة لعام 2030 - ما الذي حققته فرنسا حتى الآن ؟ (أيار/مايو 2017) منشور على الموقع: www.diplomatie.gouv.fr/ar/ تاريخ التصفح

✓ جعل المدن والمستوطنات البشرية شاملة وآمنة للجميع، قادرة على الصمود ومستدامة، فهي تعتبر مراكز الأفكار، التجارة، الثقافة، العلم، الإنتاجية والتنمية الاجتماعية، كما يقتضي العيش الجيد في المدن الحصول على المسكن والخدمات الأساسية ووسائل النقل الفعالة والمأمونة والمستدامة، والمساحات الخضراء، والأماكن الثقافية، واستنشاق الهواء الجيد، وتوفير الحماية من تداعيات تغير المناخ. هذا هو نموذج المدينة المستدامة والشاملة للجميع الذي ينشده الهدف الحادي عشر من أهداف التنمية المستدامة.

✓ اتخاذ إجراءات عاجلة للتصدي لتغير المناخ وآثاره، حيث أصبحت معالجة تغيرات المناخ الناتجة عن النمو الاقتصادي والسكاني تشكل عنصرا معقدا في إطار تحقيق التنمية المستدامة. فقد ارتفعت درجة الحرارة على سطح الكرة الأرضية بمعدل 0,89 درجة مئوية مقارنة بمعدلها في الحقبة ما قبل الصناعية، كما تتكبد الزراعة خسائر كبيرة تعرض الأمن الغذائي للخطر.

✓ المحافظة على الموارد البحرية واستخدامها على نحو مستدام لتحقيق التنمية المستدامة: للمحيطات دور فعال في الحفاظ على توازن النظام العالمي من خلال درجة حرارتها، تركيبها الكيميائي وتياراتها، ليس فقط بتوفير الماء الشروب، ولكن حتى الأكسجين، حيث أن المحيطات تستوعب أكثر من 30% من ثاني أكسيد الكربون، وبهذا تعتبر إدارة هذا المورد العالمي الجوهري سمة أساسية من سمات مستقبل مستدام. كما أن تعرض الأسماك والبحريات التي نستهلكها للتلوث سيؤدي إلى تراجع مداخل الخمسمائة وأربعين مليون شخص الذين يعتمدون على صيد الأسماك، وإلحاق الضرر بقواربهم ومنشآتهم، في الأجل الطويل. لذا يدعو الهدف الجديد من أهداف التنمية المستدامة بشأن البحار والمحيطات إلى صون المحيطات، والحد من التلوث وإعادة الأرصد السميكية، وممارسة الصيد المستدام، وفقا للإطار الذي حددته اتفاقية الأمم المتحدة لقانون البحار: اتفاقية مونتريغو باي.

✓ حماية النظم الإيكولوجية البرية، ترميمها وتعزيز استخدامها على نحو مستدام، إضافة إلى إدارة الغابات، مكافحة التصحر ووقف تدهور الأراضي وفقدان التنوع البيولوجي، حيث يجب حماية النظم الإيكولوجية البرية وترميمها وتعزيز استخدامها على نحو مستدام، ومكافحة التصحر، ووقف تدهور الأراضي. ويعترف هذا الهدف بالأهمية الاقتصادية والاجتماعية للتنوع البيولوجي.

II. السكان: تركز التنمية المستدامة للدول على مراعاة مبدأي الكرامة والمساواة بين الأشخاص. وتمثل مكافحة الفقر وضمان انتفاع الجميع بالرعاية الطبية والغذاء وتأمين التعليم الجيد والحرص على تحقيق المساواة بين الجنسين شروطا أساسية لمجتمع مستدام تسوده المساواة، ولهذا لابد من تحقيق الأهداف التالية:

✓ القضاء على الفقر بجميع أشكاله في كل مكان: إن الفقر أكثر من مجرد الافتقار إلى الدخل والموارد ضمانا لمصدر رزق مستدام، حيث أن مظاهره تشمل الجوع، سوء التغذية، التمييز الاجتماعي، الاستبعاد في المجتمع، عدم إمكانية الحصول على تعليم وغيره من الخدمات الأساسية، علاوة على عدم المشاركة في اتخاذ القرارات، لذا يتعين أن يكون النمو الاقتصادي جامعا بحيث يوفر الوظائف المستدامة ويشجع على وجود التكافؤ. ويرسم الهدف 1 من أهداف التنمية المستدامة عالما خاليا من الفقر المدقع بحلول

عام 2030، عبر اتخاذ عدد من التدابير ومنها على سبيل المثال توفير الحماية الاجتماعية للجميع، والانتفاع بالأراضي والموارد الاقتصادية، والحد من تأثير السكان بالكوارث المتصلة بالمناخ والكوارث الاجتماعية والاقتصادية.

✓ القضاء التام على الجوع توفير الأمن الغذائي والتغذية المحسنة وتعزيز الزراعة المستدامة، بحيث تلتزم الدول عبر هذا الهدف الثاني بالقضاء على الجوع ووضع نهاية لجميع أوجه سوء التغذية بحلول عام 2030. ويمكن بلوغ هذا الهدف من خلال إعادة التفكير في كيفية تنمية الغذاء، وذلك بتوفير الدعم للزراعة المستدامة، تدعيم التنمية الريفية والتصدي لآثار تغير المناخ.

✓ ضمان تمتع الجميع بأنماط عيش صحية وبالرفاهية: ينشد هذا الهدف مواصلة العمل الذي تم إنجازه في إطار الأهداف الإنمائية للألفية من أجل استمرار انخفاض عدد الوفيات النفاسية ووفيات المواليد والأطفال دون سن الخامسة، والتخلص نهائياً من الأوبئة. يعتبر هذا العنصر جد ضروري في التنمية المستدامة حيث اتخذت خطوات وإجراءات واسعة النطاق لزيادة العمر المتوقع من خلال مكافحة الأمراض العامة القاتلة خاصة تلك المرتبطة بالمرأة والطفل، وتعزيز الأنظمة الصحية.

✓ ضمان التعليم الجيد، المنصف والشامل للجميع وتعزيز فرص التعلم مدى الحياة: يرمي هذا الهدف إلى زيادة جودة التعليم توسيعه ليشمل الاناث والذكور، وتعزيز فرص التعليم مدى الحياة للجميع.

✓ تحقيق المساواة بين الجنسين، من خلال تمكين كل النساء والفتيات من الحصول على التعليم، الرعاية الصحية، العمل اللائق، التمثيل السياسي واتخاذ القرارات. وتعتبر خطة العمل لعام 2030 المساواة بين المرأة والرجل مبدأً توجيهياً للتنمية المستدامة.

III. الازدهار: تقتضي تنمية الدول تحقيق الازدهار الاقتصادي الشامل الذي يراعي البيئة. ومن أجل ضمان إرساء السلام والازدهار، يتعين إتاحة العلوم والتكنولوجيا والابتكار للجميع بغية التوصل إلى تنمية ذات بعد انساني. يضم هذا المحور أربعة أهداف هي:

✓ تعزيز النمو الاقتصادي المطرد والشامل للجميع والمستدام، والعمالة الكاملة والمنتجة، وتوفير العمل اللائق للجميع: لا يزال نحو نصف سكان العالم يعيشون على ما يعادل قرابة دولارين يومياً. يسمح تعزيز النمو الاقتصادي المطرد والشامل للجميع والمستدام تحسين الظروف المعيشية للأفراد وتوفير عمل لائق للجميع مع القضاء على عمالة الأطفال، كما يمهد هذا الهدف الطريق لزيادة نسبة الشباب المتعلمين والمدرّبين على مزاولة مهنة ما.

✓ إقامة بنى تحتية قادرة على الصمود، تحفيز التصنيع الشامل للجميع والمستدام، وتشجيع الابتكار: تتصور خطة العمل لعام 2030 عالماً صناعياً يراعي البيئة وترشيد استعمال الموارد الطبيعية، حيث يجري تعزيز البحث والابتكار وإقامة بنى تحتية قادرة على الصمود وتحفيز التصنيع الشامل للجميع، حيث يعتبر الاستثمار في البنية الأساسية، النقل، الري، الطاقة وتكنولوجيا المعلومات والاتصال عنصر حيوي من عناصر تحقيق التنمية المستدامة، كما أنه من البديهيات أن النمو في الإنتاجية والدخل وتحسين النتائج الصحية والتعليمية يقتضيان الاستثمار في البنية التحتية.

✓ الحد من انعدام المساواة داخل البلدان وفيما بينها. تتزايد أوجه انعدام المساواة في العالم، إذ ينفرد 01% من السكان في العالم بنصف الثروة العالمية تقريبا. ويرمي الهدف العاشر من أهداف التنمية المستدامة إلى ضمان تكافؤ الفرص، عبر اعتماد تشريعات واتباع سياسات تضمن تحسين ظروف الحياة للجميع بصورة مستدامة. ويجب إيلاء عناية خاصة للبلدان الأضعف مثل أقل البلدان نموا والدول الجزرية الصغيرة النامية، وخصوصا عبر توجيه التدفقات المالية إليها.

✓ ضمان وجود أنماط استهلاك وإنتاج مستدامة: إن ضمان بيئة صحية لا يكون إلا بضمان وجود أنماط استهلاك وإنتاج مستدامة، بحيث يجب بناء استراتيجيات وخطط للتنمية الشاملة من خلال إنتاج المزيد بشكل أفضل وبتكلفة أقل. دون إهمال المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمؤسسات.

IV. السلام: يعد التخفيف من النزاعات وبناء السلام وترسيخه عوامل أساسية من أجل إنشاء مجتمعات مزدهرة ومستدامة، حيث أن هناك علاقة متبادلة بين التنمية والأمن، ولن يتحقق أحدهما من دون الآخر، وهو ما يعكسه الهدف التالي:

✓ التشجيع على إقامة مجتمعات مسالمة لا يهمل فيها أحد من أجل تحقيق التنمية المستدامة، وإتاحة إمكانية وصول الجميع إلى العدالة، وبناء مؤسسات فعالة وخاضعة للمساءلة وشاملة لجميع المستويات: حيث أنه من خلال السلام سيتم بطريقة مباشرة تخفيض معدلات الوفيات، برزت هذه الأهمية خلال قمة ريو+20 بإدراجها في إطار التنمية الجديد من خلال الحاجة لمجتمعات يسودها العدل والديمقراطية، فلا سبيل لتحقيق التنمية بدون الأمن ولا سبيل لتحقيق الأمن بدون التنمية.

V. الشراكات: يفترض تحقيق أهداف التنمية المستدامة إقامة نظام شراكة وتضامن عالمي جديد. وتعد الشراكات الشاملة المبنية على رؤية مشتركة والأهداف المشتركة التي تركز على الشعب والكوكب ضرورية على الصعيد العالمي والإقليمي والوطني والمحلي. لذا فلا بد من تعزيز التضامن بين الأمم ومع المجتمع المدني والمنظمات غير الحكومية والقطاع الخاص على حد سواء. يتجسد هذا المحور في الهدف السابع عشر:

✓ تعزيز وسائل التنفيذ وتفعيل الشراكة العالمية من أجل التنمية المستدامة، حيث يتطلب جدول التنمية المستدامة الناجح شراكة بين الحكومات، القطاع الخاص والمجتمع المدني تبنى على قواعد وقيم، رؤية وأهداف مشتركة.

تجدر الإشارة إلى أن بعض هذه الأهداف تسعى إلى²¹:

أ. إتمام عمل أهداف الألفية للتنمية من خلال الأخذ بعين الاعتبار تحديات الدول التي تعرف نمو ديمغرافي سريع؛

ب. تحديد "الحدود الفردية" والتي تمثل مجموع الحقوق والخدمات التي يجب أن يحصل عليها كل فرد دون استثناء؛

²¹ Philippe Hugon, « Du bilan mitigé des Objectifs du Millénaire pour le développement aux difficultés de mise en œuvre des Objectifs de développement durable », Mondes en développement 2016/2 (n° 174), p. 15-32.

ت. اعداد "الحدود الجماعية" أخذاً بعين الاعتبار في كل المجالات الحدود المفروضة من الطبيعة والامكانيات التكنولوجية؛

ث. تسخير قدرات التطبيق.

المطلب الثالث: الركائز الأساسية للتنمية المستدامة

يكتسب مفهوم التنمية المستدامة أهميته من مجموعة ركائز تسمح بتكوين تصور تنموي شامل يعتمد إلى تقوية مختلف مجالات الحياة الاجتماعية، الاقتصادية والبيئية.

الفرع الأول: أبعاد التنمية المستدامة

تتمحور التنمية المستدامة حول حق البشرية في حياة صحية ومنتجة، متناغمة مع الطبيعة، وأن يكون حق التنمية يلبي بصورة عادلة حاجيات التنمية البيئية للأجيال الراهنة والمستقبلية، من هذا التعريف يتجلى لنا بوضوح أبعاد التنمية المستدامة الثلاثة، فهي إذا منح لا يقوم إلا بالتوفيق بين هذه الأبعاد؛ المردودية الاقتصادية، الحفاظ على البيئة والعدالة الاجتماعية، بحيث أن التنمية لا تكون مستدامة إلا إذا كانت اقتصادية، اجتماعية وبيئية.

أولاً: البعد الاقتصادي: تعتبر التنمية الاقتصادية شرطاً ضرورياً ليس كافياً لتحقيق التنمية المستدامة، حيث لا يمكن بناء تنمية دون موارد طبيعية وبشرية، ولا يمكن تحقيق رفاهية الأفراد وتلبية احتياجاتهم دون اقتصاد قوي، وإذا كان الفقر هو أحد أهم أسباب استنزاف الموارد الطبيعية وتدهور البيئة، فإنه في المقابل نجد أن الدول المتقدمة أكثر استغلالاً للمواد الطبيعية (فإذا ما قارنا على سبيل المثال حصة الفرد في الدول المتقدمة من الموارد الطبيعية (غاز أو بترول) فإننا نجدها أضعاف مقارنة مع سكان الدول النامية). يمكننا القول أن البعد الاقتصادي للتنمية المستدامة يقضي بزيادة رفاهية الأفراد إلى أقصى حد، والقضاء على الفقر من خلال تحسين التقنيات الصناعية في مجال توظيف الموارد الطبيعية لضمان انتاج سلع وخدمات بشكل مستمر ومتوازن، ورفع الانتاجية الزراعية من أجل تحقيق الأمن الغذائي مع منع حدوث اختلالات اجتماعية وبيئية.

ثانياً: البعد الاجتماعي: رغم قلة الاهتمام المسلط على البعد الاجتماعي مقارنة بالبعد البيئي أو حتى الاقتصادي، إلا أنه يعتبر أساسياً بالنسبة للكثير من الهيئات المهتمة بمجال الاقتصاد بالدرجة الأولى مثل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، ولتقييد هذا البعد نجد أن هناك عدة مفاهيم ومصطلحات مثل الطابع الاجتماعي للبعد البيئي، قبول بعض المؤسسات تغيير أنماط الإنتاج والاستهلاك، مساهمة الأفراد في بناء التنمية المستدامة والتزاماتهم الاجتماعية. فالبعد الاجتماعي يهدف لإشباع حاجيات الأفراد وتحقيق هدف العدالة الاجتماعية من خلال تشجيع مساهمة كل الهيئات الاجتماعية حول مواضيع الصحة، السكن، الاستهلاك، العمل، التعليم، الثقافة... الخ، فمن حق كل فرد العيش حياة صحية ومنتجة في تناسق مع الطبيعة مع إشباع الحاجات الأساسية لكل فرد، على أن يكون لدى الجميع فرصة استخدام مواهبهم بطرق تمكنهم من العيش في صحة ورفاهية. يؤكد تقرير مستقبلنا المشترك على دور الأفراد في عملية التنمية المستدامة، وأن اعتبار الأفراد مجرد أعداد فحسب يعني تجاهل قضية مهمة هي أهم مصدر ابداعي والذي يعتبر مصدر قوة، يجب على المجتمعات الحفاظ عليه

وتنميتها من خلال تحسين الحياة المادية عبر تغذية أفضل، رعاية صحية وتعليم. ولأن الإنسان هو غاية أي برنامج للتنمية، وهو في الوقت نفسه وسيلة من وسائل تحقيق أهدافها، يجب²²:

- الارتقاء بالعنصر البشري؛
- تأمين الاحتياجات الأساسية للسكان؛
- تحسين الرفاهية الاجتماعية.

ثالثاً: البعد البيئي: تعتبر البيئة من الشروط الأساسية والضرورية للنشاط البشري بصفة عامة والاقتصادي بصفة خاصة، فهي أهم عناصر التنمية ومن أكثر أبعاد التنمية المستدامة أهمية وأكثرها مساهمة في تعريفها، فالبعد البيئي هو تحقيق الرفاهية الاقتصادية للأجيال الحاضرة والقادمة مع الحفاظ على البيئة وحمايتها. وتظهر أهمية هذا البعد من خلال تدهور الوضعية الحالية للبيئة، وآثار النمو المحقق من طرف الدول الصناعية طيلة 150 عام التي أصبحت غير محتملة²³. لقد أصبح الإنسان يستهلك من الطبيعة أكثر مما يجب حتى أنه في أحيان كثيرة أخرى عندما ينتج سلعة تساعد الناس في حياتهم اليومية سرعان ما يكتشف أنها تسبب أضراراً كثيرة، فالبعد البيئي قائم على مبدأ المرونة أو القدرة الاحتمالية للأرض على تجديد مواردها²⁴، كما يجعل من التنمية المستدامة أكثر من مجرد عملية تنظيف، فهو يهدف للحفاظ، تطوير وتأمين البيئة والموارد الطبيعية على المدى البعيد، مع الحفاظ على التوازنات الأيكولوجية الكبيرة من خلال تخفيض المخاطر والحفاظ على البصمة البيئية، والتي يمكن أن تتحقق من خلال:

- عدم تجاوز معدل استخدام الموارد الطبيعية المتجددة لمعدل تجديدها؛
- عدم تجاوز معدل استنفاد الموارد غير المتجددة لمعدل تطوير البدائل المتجددة؛
- عدم تجاوز القدرة البيئية على استيعاب كمية التلوث والنفايات؛

يمكن تجميع أهم الأبعاد البيئية للتنمية المستدامة في النقاط التالية²⁵:

✓ المحافظة على الجو، وذلك بتخفيض التلوث الناتج عن النقل والصناعة، والرفع من قاعدة استخدام الطاقة، إلى جانب الاعتماد على الطاقات المتجددة كالطاقة الشمسية، قوة الرياح ... الخ؛

²² عبد الله حسن محمد، مهدي صالح داوي، اسراء عبد الرحمان خضير، التنمية المستدامة المفهوم والعناصر والأبعاد. مجلة دالي. 2015 العدد 67 صص 338_356

²³ Conseil de la science et de la technologie. Innovation et développement durable. L'économie de demain. Quebec. Canada 2001. P04 disponible sur www.cst.gouv.qc.ca

²⁴ عبد اللطيف مصطفي، عبد الرحمان بن سانية، دراسات في التنمية الاقتصادية، مكتبة حسن العصرية، بيروت، لبنان 2014، ص 170

²⁵ مصطفى يوسف كافي، اقتصاديات البيئة والعولمة، دار مؤسسة رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، سوريا 2013، ص 170.

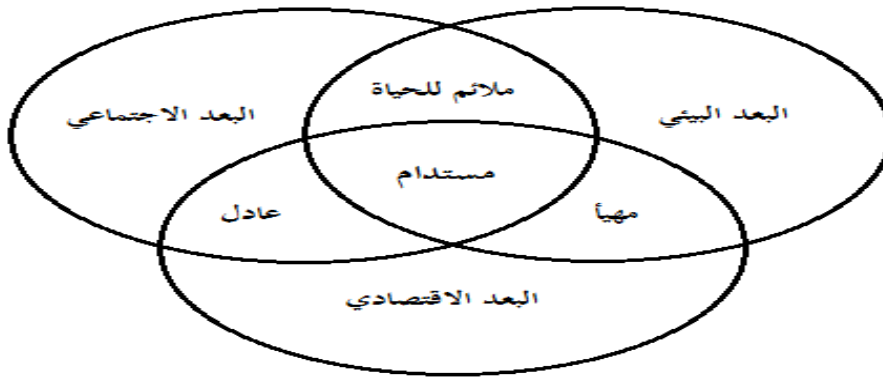
✓ حماية الموارد اللازمة لإنتاج المواد الغذائية مع التوسع في الإنتاج لتلبية احتياجات السكان الآخذين في التزايد، لأن فشل صيانة الموارد الطبيعية التي تعتمد عليها الزراعة كفيل بحدوث نقص في الأغذية في المستقبل؛

✓ تقليص ملاجئ الأنواع البيولوجية، وهذا من خلال صيانة ثراء الأرض في التنوع البيولوجي للأجيال المقبلة، وذلك من خلال إبطاء عمليات الانقراض وتدمير النظم الإيكولوجية بدرجة كبيرة، وإن أمكن وقفها؛

✓ الحيلولة دون تدهور طبقة الأوزون الحامية للأرض، وهذا بالتخلص تدريجياً من الموارد الكيميائية؛

✓ الحد من انبعاث الغازات عبر الحد من استخدام المحروقات والبحث عن مصادر أخرى للطاقة.

شكل رقم (03) : الأبعاد الأساسية للتنمية المستدامة



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على عدة عبد الله حسون محمد، مهدي صالح داوي، اسراء عبد الرحمان خضير، التنمية المستدامة المفهوم والعناصر والأبعاد. مجلة ديبالي. 2015 العدد 67 صص 338_356

الفرع الثاني: مؤشرات التنمية المستدامة

تستخدم المؤشرات والمعاملات أو الأدلة لقياس مدى التقدم والإنجاز الذي تحقق في مجال التنمية بشكل عام، ويعرف المؤشر على أنه أداة تصف صورة كمية موجزة لوضع أو حالة معينة، أما المعاملات أو الأدلة، فهي عبارة عن مقياس تركيبى أو تجميعي لعدد من المؤشرات المختارة التي يتم توليفها بطرق إحصائية معينة لوصف حالة أو وضع قائم، ولنفس الأغراض التي يستخدم من أجلها المؤشر، ولكن بصورة أكثر شمولية وواقعية²⁶. ومنه، تنبع الحاجة إلى استخدام مؤشرات التنمية المستدامة من خلال دورها في تقييم مدى تقدم الدول والمؤسسات في مجالات تحقيق التنمية المستدامة بشكل فعلي من خلال معايير رقمية يمكن حسابها ومقارنتها. يعرف موضوع مؤشرات التنمية المستدامة منذ مؤتمر ريو 1992 –والاعتماد الرسمي لتعريف برونتلاند- عدة اجتهادات واقتراحات، حيث أكد المؤتمر

²⁶ عدنان داود محمد العذاري، مرجع سبق ذكره، ص 50.

على ضرورة توفر معلومات كمية تسمح بقياس التقدم نحو الاستدامة. في 1996 نشرت لجنة التنمية المستدامة التابعة للأمم المتحدة كتاباً بعنوان "Indicators of sustainable development framework and methodologies" يتضمن قائمة بنحو 130 مؤشراً، خفضت بعد ذلك إلى 58 مؤشراً نظراً لصعوبة توفير بيانات الاستدامة، وقد تم توزيعها في ثلاث فئات تمثل الأبعاد الرئيسية للتنمية المستدامة: مؤشرات اقتصادية، مؤشرات اجتماعية، مؤشرات بيئية بالإضافة إلى مؤشرات مؤسسية، يمكن لأي دولة أن تختار منها مجموعة مناسبة من المؤشرات الأساسية التي تتلاءم وأولوياتها، القضايا التي تواجهها والأهداف المتوخاة؛ على أن تشمل مؤشرات من الفئات الأربعة للوصول إلى صورة أوسع وأشمل. في سياق الإطار التحليلي المعتمد تم تصنيف المؤشرات إلى ثلاثة أنواع رئيسية²⁷:

✓ مؤشرات الضغوط (القوة الدافعة)؛ وهي تصنف الأنشطة، العمليات والأنماط؛

✓ مؤشرات الحالة، وهي تقدم لمحة عن الحالة الراهنة؛

✓ مؤشرات الاستجابة، وهي تلخص التدابير المتخذة.

أولاً: المؤشرات الاجتماعية

على الرغم من أن المؤشرات الاجتماعية لا تلقى نفس الاهتمام والعناية كتلك التي تحظى بها المؤشرات الاقتصادية والبيئية، إلا أن التنمية المستدامة تسعى في حقيقة الأمر إلى تحسين المستوى الاجتماعي العام²⁸. تغطي المؤشرات الاجتماعية للتنمية المستدامة موضوعات رئيسية ترتبط بالدرجة الأولى بالسكان، فينظر إليها ولتصوراتها المستقبلية بوصفها أداة لوضع السياسات الاجتماعية والخطط التنموية المرتبطة لقطاعات التعليم، الصحة، البنية التحتية...

✓ مؤشر الفقر؛

✓ معدل البطالة؛

✓ نوعية الحياة؛

✓ التعليم؛

✓ معدل النمو السكاني.

ثانياً: المؤشرات الاقتصادية

تعد المؤشرات الاقتصادية إحدى المؤشرات التنموية المهمة التي تغطي البعد الاقتصادي للتنمية المستدامة، فهي تعبر عن المستوى المعيشي لأي دولة؛ حيث تسهم في بيان مدى التقدم المحرز في جوانب التنمية الاقتصادية، وإعطاء صورة واضحة عن الوضع القائم وعوامل الضعف والقوة في التنمية الاقتصادية، كما أنها تمثل أداة مهمة لوضع الاستراتيجيات. ودليلاً على مدى تحقيق الاستدامة الاقتصادية.

²⁷ اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا-الأمم المتحدة- تطبيق مؤشرات التنمية المستدامة في بلدان الاسكوا، نيويورك 2001، ص 05 منشور على

<http://www.uobabylon.edu.iq/>

²⁸ قادري محمد الطاهر، الحدي نجوية، أهم مؤشرات التنمية المستدامة في الجزائر، مجلة مصر المعاصرة- مصر، مجلد 104 عدد 511، جويلية 2013، ص ص

- ✓ نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي؛
- ✓ نسبة اجمالي الاستثمار من الناتج المحلي الإجمالي؛
- ✓ مجموع الدين الخارجي كنسبة مئوية من الناتج المحلي الإجمالي؛
- ✓ اجمالي الادخار كنسبة مئوية من الناتج المحلي الإجمالي؛
- ✓ مجموع الصادرات والواردات كنسبة مئوية من الناتج المحلي الإجمالي؛
- ✓ صافي المساعدات الإنمائية كنسبة مئوية من الناتج المحلي الإجمالي.

ثالثا: المؤشرات البيئية

تسمح هذه المؤشرات بالإضافة إلى رصد التقدم المحرز في مجال المحافظة على البيئة، القاء الضوء على نقاط الضعف والمشاكل الناجمة عن تطبيق الإجراءات والقوانين البيئية، حيث أن تطور النظام البيئي وتشعب موضوعاته أدى إلى الضغط على البيئة ما تسبب في أزمات خطيرة.

- ✓ متوسط نصيب الفرد من الموارد المائية؛
- ✓ متوسط نصيب الفرد من اجمالي الأراضي المزروعة؛
- ✓ كمية الأسمدة المستخدمة سنويا؛
- ✓ الأراضي الزراعية الصالحة والمصابة بالتصحّر؛
- ✓ التغير في مساحة الغابات.

رابعا: المؤشرات المؤسسية

وهي مؤشرات تعبر عن مستوى رفاهية الأفراد الناتجة عن الخدمات العامة التي تقدمها المؤسسات في الدولة، وتتعلق بمجالات حيوية كثيرة منها على الخصوص ميادين الاتصالات بأنواعها، ومستوى استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة كالهواتف الخلوية، الانترنت، الحواسيب الشخصية وغيرها، إضافة إلى مجال الانتفاع بالطاقة على اختلاف أنواعها وكذا مستوى النقل بوجه عام، خاصة الجانب الذي يتعلق بتعبيد الطرق والأشغال العامة المختلفة²⁹.

- ✓ عدد مستخدمي الانترنت لكل 1000 مواطن؛
- ✓ عدد خطوط الهاتف لكل 1000 مواطن؛
- ✓ عدد أجهزة الحواسيب لكل 1000 مواطن؛
- ✓ نسبة الانفاق على البحث العلمي والتنمية من اجمالي الناتج المحلي.

²⁹ فروخي وافية.. آليات تدخل الجماعات المحلية لتحقيق التنمية المستدامة وسبل تفعيلها دراسة ميدانية على بلدية الدويرة. مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، جامعة مسيلة. العدد 2018/05. صص 89_102

المبحث الثاني: آليات حماية البيئة وتحقيق التنمية المستدامة

تواصلنا مع الاجتهادات التي تهدف إلى تحقيق التنمية المستدامة وخاصة في بعدها البيئي، كان لابد من وضع آليات حقيقية لتحقيق الهدف المنشود، ولهذا الغرض ظهرت العديد من المحاولات سواء من هيئات حكومية أو منظمات غير حكومية لوضع مناهج وآليات قانونية وتقنيات اقتصادية.

المطلب الأول: المنظمات الدولية

تلعب المنظمات الدولية بأنواعها حكومية وغير حكومية دورا كبيرا في الحفاظ على البيئة والتوعية بها، حيث يتم بالاعتماد على المبادئ والآليات البيئية لتوجيه السياسات الدولية وفق برامج بيئية، كما يتم ادراج الثقافة البيئية في القوانين الداخلية. في هذا السياق قامت العديد من المنظمات بتطوير مبادرات لحماية البيئة. من بين أهم هذه المنظمات نجد:

الفرع الأول: برنامج الأمم المتحدة للبيئة

برنامج الأمم المتحدة للبيئة أو ما يعرف باليونيب United National Environment Program UNEP هو جهاز خاص للبيئة استحدثته الأمم المتحدة وقت انعقاد مؤتمر ستوكهولم سنة 1972، مهمته تشجيع النشاطات البيئية حول العالم من خلال رصد، التقييم والإنذار المبكر في مجال البيئة حول العالم وإيجاد حلول للمشاكل المطروحة، بالإضافة إلى تقديم المشورة الفنية والقانونية للحكومات والمؤسسات المعنية بالبيئة في مختلف دول العالم³⁰، ولتحقيق هذه الأهداف يقوم البرنامج بالوظائف والمسؤوليات التالية:

- تطوير القانون البيئي الدولي والوطني؛
- رصد كافة القضايا البيئية، ووضع تقييم لها وتوجيه الإنذار المبكر لاتخاذ الإجراءات الحاسمة فيما يخص سلامة البيئة ومواردها؛
- تشجيع الأنشطة البيئية في مختلف أنحاء العالم وزيادة الوعي بالقضايا البيئية؛
- تبادل المعلومات عن التكنولوجيات السليمة بيئيا وإتاحتها للجميع.

يهدف تنسيق الأنشطة الرامية لحماية البيئة البحرية، أنشأ سنة 1974 برنامج البحار الإقليمية وكانت خطة عمل البحر الأبيض المتوسط هي المبادرة الأولى التي وضعت في إطار اليونيب. في 08 نوفمبر 2014 وقعت جامعة الدول العربية مذكرة تفاهم مع برنامج الأمم المتحدة لتعزيز الجهود وتكثيف التعاون من أجل معالجة التحديات البيئية التي تواجه دول المنطقة العربية.

لعب البرنامج دورا مهما من خلال عدة قضايا هامة كبروتوكول كيوتو للاحتباس الحراري وبروتوكول مونتريال، وكذلك اتفاقية بازل حول حركة النفايات السامة، واتفاقية فيينا لحماية التنوع البيولوجي، يمكن تبويب كل أعمال البرنامج ضمن واحد من المجالات السبعة التالية³¹:

³⁰ مصطفى يوسف كافي. التنمية المستدامة. دار الأكاديميون للنشر والتوزيع. الطبعة الأولى. الأردن 2017. ص 115_116.

³¹ <https://www.unenvironment.org/ar/nbdht-n-alammm-almthdt-ilbyyt/Imadha-yd-ml-alammm-almthdt-ilbyyt-mhama> consulter le 28/07/2018

1. تغير المناخ؛
2. الكوارث والنزاعات؛
3. إدارة النظم البيئية؛
4. الإدارة البيئية؛
5. المواد الكيميائية والنفايات؛
6. كفاءة الموارد؛
7. البيئة قيد الاستعراض.

الفرع الثاني: منظمة الأغذية والزراعة

أدت مشاكل الزراعة والغذاء المتزايدة حول العالم إلى تنامي الوعي وضرورة تضافر الجهود لإيجاد حل دائم لمشكلة الغذاء وسوء التغذية، الأمر الذي ساهم في تأسيس منظمة الأغذية والزراعة في 16/10/1945 بعد أن وقعت 34 حكومة على دستور المنظمة الدائمة العاملة في مجال الأغذية والزراعة في مقاطعة كيبيك الكندية*.

تهتم المنظمة بوضع المعايير والمستويات المتعلقة بحماية المياه، التربة والأغذية من التلوث، بالإضافة إلى تقديم بيانات مساحية وجغرافية شاملة، وسائل ونماذج التحليل، توقعات مردود المحاصيل، رصد آثار الأخطار المتصلة بتذبذب المناخ وتغيره والاعلام عنه³².

هذا وبالإضافة لجمع ونشر المعلومات التشريعية والدراسات القانونية المتعلقة بالمجالات الخطرة للغذاء والزراعة والبيئة. تقوم المنظمة بتقديم المساعدات الفنية للدول الأعضاء، كما تساهم في تحضير واعداد الاتفاقيات الدولية مثل الاتفاقية الدولية للتصحر سنة 1994.

وتعد منظمة الأغذية والزراعة بمثابة وكالة تنفيذية لمرفق البيئة العالمية والذي هو آلية دولية للتمويل المشترك تقدم منحاً للدول بهدف الاستثمار في المشاريع البيئية العالمية التي تتناول العلاقة الحاسمة بين الزراعة والبيئة. ويشمل ذلك تغير المناخ والتنوع البيولوجي وتدهور الأراضي والمياه الدولية والمواد الكيميائية³³.

الفرع الثالث: منظمة الصحة العالمية

إن صحة الانسان تتصل اتصالاً مباشراً بصحة البيئة التي يحيا فيها. فالهواء والماء والأخطار الكيميائية تودي، معاً بحياة أكثر من 12.6 مليون شخص سنوياً في هذا الصدد، تلعب منظمة الصحة العالمية منذ بداية نشاطها في 06/04/1947 دوراً بارزاً وفعالاً في حماية البيئة التي تعتبر أحد أهم محددات الصحة، بالإضافة للقضاء على كثير من

* رغم انتساب المنظمة للأمم المتحدة إلا أن هذه الأخيرة لم تتأسس إلا بعد ثمانية أيام من نشأة منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة أي في 24/10/1945
32 عبد العال الديري. الحماية الدولية للبيئة وآليات فض منازعاتها، دراسة نظرية وتطبيقية مع إشارة خاصة إلى دور المحكمة الدولية لقانون البحار. المركز القومي للاصدارات القانونية. الطبعة الأولى. مصر 2016. ص 166

33 <http://www.fao.org/climate-change/international-finance/global-environmental-facility-gef/ar/> consulter le 24/07/2018

الأمراض والأوبئة من خلال تقييم الآثار الصحية والآثار بعيدة المدى للأخطار البيئية وعوامل التلوث في الهواء، الماء، التربة، الغذاء وكذلك بيئة العمل، مع وضع معايير بيئية توضح الحدود القصوى لتعرض الإنسان لهذه الملوثات.

تلعب المنظمة دورا كبيرا في وضع المستويات الوطنية لحماية البيئة، حيث وبالتعاون مع برنامج الأمم المتحدة للبيئة تقوم بوضع المعايير الصحية للبيئة بهدف تحديد الحدود المسموح بها لكل مادة من المواد الملوثة. كما تعكف على اعداد وتنفيذ برامج ومبادرات دولية لمكافحة التلوث والعمل على تقييم فعالية هذه البرامج، بالإضافة إلى ابرام اتفاقيات مع كافة الدول. من جهة أخرى، تقوم المنظمة بالتفتيش الدوري لموانئ السفن والتأكد من نقاء مياه الشرب والأطعمة المخزنة أو المتداولة بصورة تؤمن من حمايتها من التلوث.

في 10 جانفي 2018 عقدت المنظمة مع برنامج الأمم المتحدة للبيئة اتفاقية تستهدف زيادة الإجراءات المشتركة لمكافحة تلوث الهواء وتغير المناخ ومقاومة مضادات الميكروبات، فضلا عن تحسين التنسيق في قضايا إدارة النفايات والمواد الكيميائية، ونوعية الماء، وقضايا الغذاء والتغذية. كما يشمل هذا التعاون الإدارة المشتركة لحملة "تنفس الحياة" (BreatheLife) للدعوة إلى خفض مستويات تلوث الهواء تحقيقا لفوائد مناخية وبيئية وصحية متعددة³⁴.

الفرع الرابع: منظمة التجارة العالمية

تمثل القضايا البيئية مشكلة عالمية تركز معالجتها الاقتصادية على مفهوم الخارجية والصالح العام، لهذا يرى البعض أن التدابير البيئية تستخدم لتقييد تنافسية الواردات أو تحسين تنافسية الصادرات. حيث أن تحميل التكاليف البيئية في أسعار المنتجات المتداولة سيؤدي حتما إلى تغيير هيكل التجارة من خلال التأثير على قدرة من يحترم المعايير البيئية على المنافسة، وعدم الامتثال للأنظمة البيئية وتحميل التكاليف البيئية يسمح بالتنافس من خلال ميزة التكلفة الأقل، ولهذا لا بد من وضع إطار من شأنه أن يوائم القواعد البيئية الوطنية ويعزز التوجه نحو منافسة دولية عادلة.

يجب الإشارة إلى أن البعد البيئي كان حاضرا في اتفاقية الجات GAAT قبل نشأت المنظمة العالمية للتجارة في 1994/04/15 وبداية نشاطها سنة 1995. كما أكد اتفاق مراكش على وجوب توجيه علاقات الأعضاء في الميدان التجاري والاقتصادي نحو استخدام أفضل للموارد العالمية وفقا لأهداف التنمية المستدامة من أجل حماية البيئة وتدعيم وسائل بلوغه، ومن هذا المنطلق هدف اتفاق مراكش بالدرجة الأولى إلى التوفيق بين النظام التجاري الجديد وحماية البيئة والتنمية المستدامة والتنسيق بين السياسات المتبعة في هذين المجالين، انشاء لجنة التجارة والبيئة مكلفة بتحديد العلاقات بين التدابير التجارية وتدابير حماية البيئة والنهوض بالتنمية المستدامة، مراقبة التدابير التجارية المتبعة لحماية البيئة والتدابير البيئية التي لها آثار هامة على التجارة³⁵.

رفضت منظمة التجارة العالمية معالجة قضايا البيئة بشكل مباشر، ولكن من خلال مجموعة من الطرق الالتفافية والإجراءات المتضمنة في الاتفاقيات المختلفة، يمكن التمييز بين 3 طرق³⁶:

³⁴<http://www.who.int/ar/news-room/detail/23-04-1439-un-environment-and-who-agree-to-major-collaboration-on-environmental-health-risks> consulter le 24/07/2018

³⁵ مصطفى يوسف كافي. التنمية المستدامة. دار الأكاديميون للنشر والتوزيع. الطبعة الأولى. الأردن 2017. ص 119_120.

³⁶ Mehdi Abbas. L'Organisation mondiale du commerce et l'environnement : aspects institutionnels et réglementaires. 2004

1. قواعد غير مرتبطة مباشرة بالبيئة، ولكن تتضمن مرجعا لحماية الحيوانات، النباتات والصحة العمومية؛

2. اخطارات بموجب الاتفاقية حول العوائق الفنية أمام التجارة، حيث يتعين على الدول الأعضاء إخطار الأمانة بالتدابير المتعلقة بالبيئة، والتي يمكن التمييز بين نوعين منها: من جهة، تلك التي تم اخطارها بموجب أحكام حماية البيئة، الصحة والغطاء النباتي والوارد في قواعد منظمة التجارة العالمية، ومن ناحية أخرى، تلك التي لا تتعلق بالبيئة ولكن يتم اخطارها بموجب الأحكام التي قد تكون ذات صلة بالقضايا البيئية؛

3. اجراء تسوية النزاعات.

كما تهدف المنظمة في مجال البيئة لبحث ودراسة³⁷:

1. العلاقة بين الأحكام الواردة بالنظام التجاري المتعدد الأطراف والإجراءات التجارية المتخذة لأغراض بيئية؛

2. العلاقة بين السياسات البيئية المتعلقة بالإجراءات البيئية ذات الآثار التجارية والأحكام الواردة بالنظام التجاري متعدد الأطراف؛

3. العلاقة بين أحكام النظام التجاري متعدد الأطراف وكل من الضرائب والرسوم المفروضة لأغراض بيئية؛

4. الأحكام التي يتضمنها النظام التجاري متعدد الأطراف بشأن مسألة الشفافية بالنسبة للإجراءات التجارية المتخذة لتخفيف أهداف بيئية والإجراءات والمتطلبات البيئية ذات الأثر التجاري الفعال؛

5. العلاقة بين آليات تسوية المنازعات في النظام التجاري متعدد الأطراف وتلك المنصوص عليها في الاتفاقيات البيئية متعددة الأطراف؛

6. أثر الإجراءات البيئية على النفاذ إلى الأسواق، وخاصة بالنسبة للدول النامية والفوائد البيئية الناتجة عن إزالة القيود والتشوهات التجارية؛

7. الصادرات من السلع محظورة الاستهلاك محليا؛

8. العلاقة بين اتفاقيات الجوانب التجارية لحقوق الملكية الفكرية والبيئية؛

9. العلاقة بين اتفاقية الخدمات والبيئة؛

10. الترتيبات الملائمة للعلاقة مع المنظمات غير الحكومية المذكورة.

³⁷ عبد العال الديربي. مرجع سبق ذكره. ص 168

الفرع الخامس: الوكالة الدولية للطاقة الذرية

تشكل الحوادث النووية أخطر أنواع الحوادث التي تصيب البشرية وأكثرها تأثيراً على البيئة، كقنبلة هيروشيما وناجازاكي في اليابان نهاية الحرب العالمية الثانية، وكذلك التسريب الإشعاعي من مفاعل تشيرنوبيل في روسيا عام 1986.

تلعب الوكالة الدولية للطاقة الذرية دوراً مهماً في حماية البيئة والإنسان من الآثار الضارة لنفايات المنشآت النووية والملوثات المشعة، حيث تعتبر الوكالة من بين أهم المنظمات الدولية في مجال وضع المستويات والمعايير الدولية للحماية من الإشعاع، فنجد أن أحد أهم وظائفها هو وضع الموافقة على مستويات الأمان لحماية الصحة والتقليل من المخاطر التي يتعرض لها الأشخاص³⁸.

كما تعمل من أجل الحد من الاستخدامات السلمية للعلوم والتكنولوجيا النووية، وفي هذا الصدد، ساهمت الوكالة بالاشتراك مع عدة دول لوضع حد للتسلح النووي من أجل كرة أرضية خالية من التلوث، وأن يكون استخدام الطاقة الذرية للطاقة والعلم دون دخول أنشطة ضارة أو التأثير على صحة الإنسان، الحيوان، النبات والبيئة بصفة عامة. بالإضافة إلى تطوير القانون البيئي الدولي لحماية البيئة البشرية من الملوثات النووية، واعتماد العديد من الاتفاقيات مثل اتفاقية فيينا المتعلقة بالمسئولية المدنية عن الأضرار النووية³⁹.

وقد تبنت الوكالة معايير السلامة النووية وإرشادات للإجراءات المناسبة التي تقترحها على الدول الأعضاء، وتشتمل على تدابير النفايات المشعة وكذلك إرشادات للمراقبة ومنع التلوث الإشعاعي للأشخاص والبيئة، ومعالجة النفايات المشعة وتصريفها.

تغطي مهام الوكالة الدولية ثلاث ركائز أساسية مستندة إلى السلطة المخولة لها:

1. الضمان والتحقق: ويتضمن التفتيش المتصل بالضمانات وفق اتفاقيات قانونية موقعة مع الدول بهدف التحقق من أن استخدامات المواد النووية لا تتعدى الأغراض السلمية؛
2. الأمن والسلامة: بما في ذلك وضع معايير وأنظمة السلامة ومساعدة الدول على تطبيقها؛
3. دعم الأبحاث والجهود التقنية الخاصة بالتطبيقات النووية في مجالات الصحة، الزراعة، الطاقة والبيئة وغيرها.

الفرع السادس: المنظمة البحرية الدولية (IMO)

هي هيئة تابعة للأمم المتحدة، ويقع على عاتقها مسؤولية وضع واعتماد إجراءات لتحسين سلامة وأمن الشحن الدولي، والحيلولة دون حدوث تلوث من السفن، فإنها تقوم بدور حيوي في تلبية الأهداف الواردة في هدف الأمم المتحدة للتنمية المستدامة رقم 14: وهو المحافظة بشكل مستدام على المحيطات والبحار والموارد البحرية لتحقيق التنمية

³⁸ هشام بشير؛ علاء الضاوي سبيطة. حماية البيئة والتراث الثقافي في القانون الدولي. المركز القومي للإصدارات القانونية. الطبعة الأولى. مصر 2013. ص 66

³⁹ سهير إبراهيم حاجم الهيبي. المسؤولية الدولية عن الضرر البيئي. دار رسلان للطباعة والنشر والتوزيع. سوريا 2008. ص 119.

المستدامة⁴⁰. ويبلغ عدد الدول الأعضاء في المنظمة حاليا 171 دولة وثلاثة أعضاء منتسبين. ويدخل تيسير التجارة والأمن ضمن نطاق عمل المنظمة المتعلق بمعاملات التجارة العابرة للحدود.

المطلب الثاني: الآليات القانونية

اتجهت مختلف الدول والهيئات –الدولية منها، الإقليمية والمحلية- لاتخاذ التدابير القانونية الضرورية للحد من المشاكل البيئية من خلال سن مجموعة من القوانين، المعاهدات والبروتوكولات الهادفة لتحقيق التنمية المستدامة والحفاظ على البيئة وحمايتها.

الفرع الأول: القانون الدولي للبيئة

يعد القانون الدولي للبيئة أحد فروع القانون الدولي العام الحديثة، وأحد أهم أوجه تطور القانون الدولي المعاصر. فيعرف على أنه مجموعة القواعد والمبادئ القانونية والعرفية الدولية، والاتفاقيات الدولية التي تنظم العمل الدولي في مجال التعامل مع البيئة للمحافظة عليها وحمايتها من التلوث⁴¹.

أولاً: مصادر القانون الدولي للبيئة

اتجه العمل القانوني الدولي في مجال حماية البيئة إلى اجتهادات لتحديد ملامح هذا القانون وصياغة قواعده. تمثل الاتفاقيات الدولية وإعلانات مختلف المؤتمرات الدولية المعنية بالبيئة، بالإضافة إلى قرارات المنظمات الدولية والتشريعات الوطنية المصادر الأساسية في بناء القانون الدولي للبيئة، ومن جهة أخرى، يمثل العرف الدولي مصدراً أساسياً ثانوياً للقانون الدولي للبيئة. بالإضافة إلى مبادئ عامة تتبلور من خلال الأحكام القضائية الدولية والوطنية في الدول المختلفة.

ثانياً: أهداف القانون الدولي للبيئة

يهدف القانون الدولي للبيئة إلى الحد من التلوث البيئي عبر الحدود، والعمل على منع هذا التلوث والسيطرة عليه، مع إيجاد نظام قانوني فعال لإصلاح الأضرار الناجمة عن هذا التلوث. كما يهدف هذا القانون إلى تعميق صور التعاون الدولي للتغلب على ظاهرة التلوث، وكذا الربط بين حماية البيئة من التلوث وحقوق الإنسان، بالإضافة إلى مواجهة التحدي الحقيقي عن طريق إقامة التوازن بين مقتضيات مكافحة التلوث ومتطلبات التنمية.

ثالثاً: مبادئ القانون الدولي للبيئة

يقوم القانون الدولي للبيئة على مجموعة من المبادئ – من الصعب مسح كامل وشامل لكل هذه المبادئ- بعضها تقليدية وأخرى حديثة، أفرزتها حاجة الدول لتغطية الاحتياجات والمسائل التي عجزت القواعد التقليدية عن معالجتها، نذكر منها المبادئ التالية:

⁴⁰ <https://unchronicle.un.org/ar/article/4224> consulter le 08/08/2018

⁴¹ سامح عبد القوي السيد عبد القوي. التدخلات الدولية لحماية البيئة والدفاع عن الإنسانية. مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع. الطبعة الأولى. مصر 2015. ص 241.

1. مبدأ لا ضرر ولا ضرار: إن سيادة الدولة على اقليمها واستغلالها لثرواتها الطبيعية يتطلب قدر من المسؤولية حتى تستغل هذه الثروات بطريقة تمنع أي ضرر للبيئة، سواء داخل اقليمها أو خارجه، حيث أن هناك علاقة وطيدة بين حق الدولة في استغلال ثرواتها الطبيعية ومسؤوليتها في ضمان عدم حدوث ضرر للبيئة من جراء أنشطتها داخل منطقة نفوذها حتى وإن كان هذا الضرر لدول أخرى أو مناطق خارج حدود سيادتها الإقليمية⁴². إذا فلابد من الالتزام بحماية مصالح الدول الأخرى، فلا يجوز استخدام الإقليم بشكل يهدد بالضرر إقليم وممتلكات وحقوق دول أخرى. فهنا نجد أن هذا المبدأ يكافئ مبدأ حسن الجوار في القانون الدولي التقليدي.

2. مبدأ المسؤولية الدولية عن الإضرار بالبيئة: للدولة السلطة الكاملة على كل من يقيم داخل اقليمها، وعليه وبمقتضى هذا المبدأ تتحمل الدولة التي ينسب إليها فعل التلوث مسؤولية أي ضرر يحدث من جراء هذا التلوث وكافة الآثار المترتبة عليه، سواء تسبب في هذه الأضرار أفراد يقيمون على أراضي الدولة من مواطنين وأجانب أو مؤسسات.

3. مبدأ التعويض عن الإضرار بالبيئة: يعتبر هذا المبدأ من أهم المبادئ العملية إذ يكرس قاعدة دقيقة وواضحة تكتمل فيها أركان المسؤولية سواء بأسسها التقليدية أو الحديثة، فباعتماد الأسس التقليدية يتضح أن النتيجة الحتمية للسلوك المضر بالغير سواء كانوا أشخاصاً أو دولاً هو التعويض لوجود علاقة سببية بين الفعل والنتيجة ومنه تقوم المسؤولية لأن فعل التلوث يسبب ضرراً يستلزم التعويض⁴³. فالتعويض بشكل عام صورة من صور اصلاح الضرر حينما تكون عملية إعادة الشيء إلى ما كان عليه مستجيب، وهو نتيجة لمبدأ المسؤولية الدولية عن الاضرار بالبيئة.

يرتبط التعويض إما بقدر الضرر، وإما بقدر المسؤولية عن احداث ذلك الضرر كما هو معلوم في نظرية المسؤولية. واشترط القضاء الدولي في الضرر المولد للمسؤولية الدولية أن يكون ضرراً جسيماً سواء لحق بالممتلكات أو بالموارد الحية أو بالتسهيلات والمرافق حتى يكون هناك مجالاً للحديث عن التعويض، كما يشترط القضاء الدولي أن يحدث الضرر بالفعل، لا تترتب المسؤولية الدولية لمجرد توفر احتمال حدوث ذلك الضرر، فالتعويض واجب عندما يكون الضرر فعلياً وليس احتمالياً⁴⁴.

4. مبدأ الامتناع عن احداث الضرر والتشاور المسبق: يتم التأكيد على هذا المبدأ في عدد كبير من الوثائق الدولية، كما أن واجب الامتناع عن الإضرار بالبيئة واجب بديهي ومنطقي للحفاظ على البيئة، بموجب هذا المبدأ تمتنع كل الدول عن القيام بأي أعمال تضر بالبيئة كخطوة وقائية وأولى في طريق الحفاظ على سلامة البيئة وحمايتها من التلوث. أما التشاور المسبق، فيقصد به التزام الدول بالإخطار والتشاور المسبق مع باقي الدول الأخرى في حالة علم دولة من الدول بخطر قائم

⁴² سامح عبد القوي السيد عبد القوي. مرجع سبق ذكره. ص 242

⁴³ شعثوع قويدر. دور المنظمات غير الحكومية في تطوير القانون الدولي البيئي. أطروحة دكتوراه في القانون العام. كلية الحقوق والعلوم السياسية. جامعة أبي بكر

بلقايد تلمسان. 2013/2014. ص 200

⁴⁴ سامح عبد القوي السيد عبد القوي. مرجع سبق ذكره. ص 243

يهدد البيئة، فهذا المبدأ يمنح الفرصة للدول للتشاور والبحث في مجال حماية البيئة لتجنب العديد من المخاطر قبل حدوثها على أرض الواقع⁴⁵.

5. مبدأ الإدارة السليمة والفعالة بيئياً: وفق هذا المبدأ، يجب أن تتم معالجة والتخلص من النفايات الخطرة من طرف الدول المؤهلة تكنولوجياً، لا يقتصر تطبيق هذا المبدأ على النفايات الخطرة فقط، بل يشمل مجالات أخرى كالغابات⁴⁶.

6. مبدأ التكامل بين حماية البيئة والتنمية: مع زيادة الوعي البيئي دولياً، أصبح من الصعب جدا الفصل بين البيئة والتنمية. فمن أجل تحقيق التنمية المستدامة، لا بد أن تكون حماية البيئة جزء لا يتجزأ من عملية التنمية، ولا يمكن النظر فيها بمعزل عنها. كما أن الحاجة الملحة للقضاء على البؤس والشقاء وتعزيز التنمية لا يجب أن تهمل الحاجة للحفاظ على الأرض من الكوارث البيئية.

أشارت مختلف الاتفاقيات على هذا المبدأ، حيث أكدت اتفاقية تغير المناخ على أنه يجب أن تتناسق الإجراءات الرامية إلى التصدي لتغير المناخ مع التنمية الاجتماعية والاقتصادية حتى يتم تجنب أي أثر سلبي على المناخ، أخذاً بعين الاعتبار النمو الاقتصادي المستدام والقضاء على الفقر، كما أن استغلال وتسيير الغابات يكون وفقاً لاحتياجات التنمية ومستوى النمو الاقتصادي والاجتماعي. كذلك أكد إعلان ريو على أنه للوصول إلى تنمية مستدامة لا بد أن تدمج حماية البيئة في عملية التنمية⁴⁷.

7. مبدأ الحيطة: ينص المبدأ 15 من إعلان ريو 1992: "من أجل حماية البيئة، تأخذ الدول على نطاق واسع، بالنهج الوقائي حسب قدرتها، وفي حال ظهور خطر يهدد بحدوث ضرر جسيم، لا يمكن الاستناد إلى الافتقار العلمي لتأجيل اتخاذ تدابير فعالة من حيث التكلفة لمنع تدهور البيئة"⁴⁸، إذا فعلى الدول اتخاذ الإجراءات الوقائية لمواجهة تهديدات حدوث أضرار جسيم أو غير قابلة للإصلاح ولتجنب الأخطار أو الحد والتخفيف من آثارها، والتي لا يجب أن تؤجل أو تؤخر بسبب حالة عدم اليقين التي تكتنف هذه الأضرار.

الفرع الثاني: البروتوكولات والاتفاقيات الدولية

تعد البروتوكولات والاتفاقيات البيئية الدولية إحدى الآليات الرئيسية التي تحظى بقبول عام لمعالجة القضايا البيئية والتخطيط لحل مشاكلها العالمية باستخدام آليات اقتصادية وقانونية، فهي تتضمن عدد كبير من الأدوات والتدابير والمعايير المستخدمة لتحقيق هدفها البيئي، ولا يكفي فقط المصادقة أو الانضمام لهذه البروتوكولات والاتفاقيات، إنما يجب الالتزام باتخاذ التدابير التشريعية والتنظيمية والإدارية التي تتضمن تنفيذ بنود تلك

⁴⁵ سامح عبد القوي السيد عبد القوي. مرجع سبق ذكره. ص 243

⁴⁶ Kamto Maurice. Les nouveaux principes du droit international de l'environnement. In: Revue Juridique de l'Environnement, n°1, 1993. pp. 11-21

⁴⁷ شعشوع قويدر. مرجع سبق ذكره. ص 212_213

⁴⁸ Kamto Maurice. Op Cit

الاتفاقيات والامتثال إليها على المستويات المحلية والإقليمية. وقد تتأثر موافقة الدول الأطراف على الانضمام لاتفاقية بيئية دولية بالعديد من العوامل المختلفة، نتيجة اختلاف مصالح الأطراف المتفاوضة لإنشاء الاتفاقيات البيئية الدولية، إذ تحتج الكثير من الدول بعدم التيقن العلمي للتخلص من أعباء تنفيذ الالتزامات التي تفرضها هذه الاتفاقيات. ويمثل التضارب العلمي الخطر الأكبر الذي يهدد التعاون الفعال لمواجهة الأخطار البيئية العالمية. كما تراعي الدول عدم الانضمام إلى الاتفاقيات التي تضر بمصالحها الاقتصادية⁴⁹.

مع منتصف القرن الماضي، اتجهت العديد من الدول بالتعاون مع المنظمات الدولية إلى المصادقة على العديد من الاتفاقيات والبروتوكولات البيئية والتي يمكن تقسيمها كما يلي:

أولاً: في مجال حماية البيئة البحرية

تلعب البحار والمحيطات دوراً هاماً في حياة الإنسان، فأكثر من 200 مليون إنسان يعتاشون مباشرة من البحر، وتسهم بنصيب كبير في المحافظة على التوازن البيولوجي وضبط المناخ من خلال قدرتها على تخزين حرارة تفوق بألف مرة تلك التي يخزنها الغلاف الجوي، بالإضافة إلى امتصاصها لثاني أكسيد الكربون. نظراً لهذه الأهمية وللتصدي لمختلف الأخطار التي تهدد البيئة البحرية، صادقت العديد من الدول الصناعية والنامية على مجموعة من الاتفاقيات الدولية والبروتوكولات للحفاظ على البيئة البحرية منها اتفاقية لندن 1954 الخاصة بمنع تلوث البحار بالنفط، واتفاقية الأمم المتحدة لأعالي البحار سنة 1958 بمدينة جنيف السويسرية، واتفاقية بروكسل 1969 المتعلقة بالتدخل في أعالي البحار في حالات الكوارث الناجمة عن التلوث النفطي، واتفاقية أوصلو سنة 1972 المتعلقة بالرقابة على التلوث البحري بالإغراق من السفن والطائرات، اتفاقية لندن 1972 الخاصة بمنع التلوث البحري بإغراق النفايات والمواد الأخرى، اتفاقية باريس سنة 1974 المتعلقة بمنع التلوث من مصادر أرضية. فيما يلي عرض لأهم الاتفاقيات في مجال حماية البيئة البحرية.

← الاتفاقية الدولية لمنع تلوث مياه البحر بالنفط لندن 1954

تعتبر الاتفاقية الدولية لمنع تلوث مياه البحر أول خطوة ناجحة في مجال مكافحة جرائم تلويث البيئة البحرية، حيث صادقت عليها 31 دولة وبدأ نفاذها في 1958/07/26، كما عرفت الاتفاقية تعديلات في سنة 1962، 1969 وسنة 1971.

الهدف الرئيسي لهذه الاتفاقية هو حماية البحر والخط الساحلي من التلوث بالنفط، وكذا تحريم القاء أو تصريف النفط سواء كان نفطاً خاماً، نفطاً ثقيلاً أو زيتاً تشحيم. لا تسري قاعد المنع هذه على السفن التي تسجل في إقليم أي من الدول المتعاقدة فقط، بل تسري أيضاً على السفن غير المسجلة إذا كانت تحمل جنسية دولة متعاقدة، في حين تستثنى من أحكام هذه الاتفاقية بعض الناقلات كالسفن التي تقل حمولتها عن 150 طن، السفن الحربية والسفن المستخدمة كسفن حربية مساعدة⁵⁰.

⁴⁹ أوصلح عبد الحليم. دور الاتفاقيات البيئية الدولية في حماية الأنظمة البيئية الهشة في ظل ضوابط التنمية المستدامة – دراسة حالة الدول العربية التابعة لمنظمة الاسكو. مجلة ملفات الأبحاث الاقتصادية والتسيير. كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية – وجدة. المغرب. العدد الرابع الجزء الأول سبتمبر

2015. صص 188-236

⁵⁰ يوسف محمد عطاري. القانون الدولي وتلوث البيئة البحرية بالنفط، عرض المشكلة. مجلة دراسات علوم الشريعة والقانون. الجامعة الأردنية. المجلد 33. العدد

1. 2006. صص 71-86

في سنة 1962 صادقت 53 دولة –تمثل ما يزيد عن 90% من إجمالي حمولة أسطول الناقلات في ذلك الوقت- على تعديلات ركزت بالدرجة الأولى على توسيع المناطق المحظور تصريف النفط فيها، وحظر تصريف المزيج الزيتي في أي مكان في البحر من قبل ناقلات النفط الجديدة والتي تبلغ حمولتها 20 ألف طن أو أكثر.

في أكتوبر 1969 عرفت الاتفاقية تعديل ثان، تم بموجبه حظر جميع أنواع تصريف النفط وفي أي مكان دون حصر ذلك في المناطق الممنوعة. في حين تم استثناء الناقلات في أثناء سيرها شريطة الابتعاد عن الشاطئ 50 ميلا على ألا تتجاوز الكمية المصروفة 60 لترا في الميل الواحد، وبالرغم من أن هذه التعديلات لم تدخل حيز التنفيذ إلا أن البعض الدول قد أقرت بها.

تعديل آخر أدخل على الاتفاقية في سنة 1971، نص هذا التعديل على ضرورة ترتيب الخزانات وتحديد حجم الخزان في ناقلات النفط، وذلك لتحديد تدفق النفط في حالة التصادم أو الجنوح. ولتسهيل تنفيذ أحكام الاتفاقية، تضمنت قواعدها الزامية مسك سجلات للزيوت سواء كانت جزءا من دفتر الحوادث الرسمي أو غير ذلك، يحق للسلطات المختصة في أي قطر تابع لحكومة متعاقدة أن تطلع عليه أثناء وجود السفينة أو الناقلة في ميناء البلد المذكور.

← الاتفاقية الدولية الخاصة بالمسؤولية المدنية عن الأضرار الناجمة عن التلوث بالنفط. بروكسل

1969

بعد تزايد مخاطر التلوث النفطي في البيئة البحرية، دعت المنظمة البحرية الدولية لإبرام هذه الاتفاقية، ليتم انعقاد مؤتمر دبلوماسي في مدينة بروكسل في نوفمبر 1969 لمناقشة وبحث تنظيم قواعد المسؤولية المدنية عن الأضرار التي يسببها التلوث البترولي انتبى بالمصادقة على الاتفاقية الدولية الخاصة بالمسؤولية المدنية عن الأضرار الناجمة عن التلوث النفطي في 1969/11/29.

الهدف الأساسي من هذه الاتفاقية هو كفالة وتوفير تعويض ملائم للأشخاص الذين يتضررون من الأضرار التي يسببها التلوث الناشئ عن تفريغ أو تسرب النفط من السفن، وتوفير تعويض مناسب للمتضرر⁵¹، فقد استهدفت حصول المتضرر من حوادث التلوث النفطي على تعويض عادل وملائم، وفي نفس الوقت تظل هذه التعويضات في الحدود التي لا تعيق مسار نشاط نقل النفط بحرا⁵²، كما استهدف الاتفاقية أيضا توحيد القواعد المتعلقة بالمسؤولية عن أثار التلوث النفطي والتي تقع على عاتق مالك السفينة، سواء كانت مسؤولية مطلقة أو مسؤولية موضوعية تترتب بمجرد وقوع الضرر دون الحاجة لإثبات خطأ من جانب مالك السفينة، تصبح المسؤولية مسؤولية تضامنية عن تعويض الأضرار التي لحقت بالغير إذا كان الضرر نتيجة تسرب من سفينتين أو أكثر، ولا يعفى مالك السفينة التي سببت التلوث البحري في الحالات التالية⁵³:

⁵¹ اسلام دسوقي عبد النبي دسوقي. النظرية العامة للمسؤولية الدولية بدون خطأ: المسؤولية الدولية الموضوعية. مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع. الطبعة الأولى. مصر 2016. ص 266.

⁵² فيصل محمد البحيري. أثر النهضة العلمية الحديثة على الفكر القانوني، دراسة في فلسفة القانون. مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع. الطبعة الأولى. مصر 2015. ص 471

⁵³ يوسف محمد عطاري. مرجع سبق ذكره

• إذا أثبت مالك السفينة أن الضرر نتج عن أعمال حربية، أو عدوان، أو حرب مدنية، أو عصيان أو ظاهرة طبيعية ذات طبيعة استثنائية لا مفر منها بحيث لا يمكن تفاديها؛

• إذا أثبت المالك أن الضرر قد ترتب كلية عن عمل قد تم فعله بقصد أحداث ضرر بواسطة طرف ثالث؛

• إذا كان الضرر قد حدث كلية نتيجة إهمال أو تصرف غير مشروع من حكومة أو سلطة أخرى مسؤولة عن صيانة الإضاءة أو غير ذلك من المساعدات الملاحية أثناء ممارستها تلك الوظيفة. أو إذا أثبت مالك السفينة أن التلوث البحري نجم كلياً أو جزئياً عن فعل متعمد للشخص المتضرر أو عن إهماله، فإن المالك يمكن أن يعفى في هذه الحالة كلياً أو جزئياً من مسؤوليته عن ذلك الشخص.

تقتصر المسؤولية حسب هذه الاتفاقية عن التلوث الذي تحدثه السفن أو الطائرات المحمولة بحراً طالما كانت معدة لنقل شحنات النفط، لهذا فإن التعويض لا يكون إلا عن التلوث بالنفط – والمقصود به: النفط الخام، الوقود وزيت التشحيم- سواء كان محمولاً على ظهر السفينة كشحنة، أو في خزانات السفينة، في حين تستثنى من الاتفاقية السفن الحربية والسفن الحكومية المستعملة في أغراض غير تجارية.

أما فيما يخص النطاق الإقليمي، فقد نصت الاتفاقية في المادة 2 منها على أن أحكامها تسري على أضرار التلوث التي تحدث في إقليم الدولة، بما في ذلك البحر الإقليمي والمناطق الاقتصادية الخالصة لهذه الدول والتي في حال عدم تحديدها، فإن نطاق الاتفاقية يمتد ليشمل أضرار التلوث النفطي التي تحدث في منطقة ملاصقة للبحر الإقليمي، تحددها الدولة وفقاً للقانون الدولي، هذا وتسري الاتفاقية أيضاً على التدابير الوقائية التي تتخذ في أي منطقة لمنع أو خفض أضرار التلوث النفطي أو تقليلها⁵⁴.

← اتفاقية الأمم المتحدة لقانون البحار لعام 1982

أبرمت هذه الاتفاقية تحت إشراف منظمة الأمم المتحدة خلال الدورة الحادية عشر لمؤتمر الأمم المتحدة لقانون البحار بهدف توفير إطار قانوني متكامل لانتفاع عادل بمياه البحار والمحيطات في العالم، والحث على ضرورة التعاون الدولي عالمياً وإقليمياً أو من خلال المنظمات الدولية المختصة لحماية البيئة البحرية من التلوث والمحافظة عليها من خلال وضع قواعد دولية. دخلت الاتفاقية حيز التنفيذ في 16 نوفمبر 1994، وإلى غاية 2014/01/01 كان عدد الدول المصادقة والمنظمة للاتفاقية 166 دولة⁵⁵.

تضمن الفصل الخامس من اتفاقية الأمم المتحدة لقانون البحار لعام 1982 تحت عنوان "القواعد الدولية والتشريعات الوطنية لمنع وتقليل ومراقبة وضبط تلوث البيئة البحرية" عدداً من المواد التي تعالج مصادر تلوث البيئة البحرية بصفة عامة، وبعض المواد التي تعالج تلوث البيئة البحرية بشكل خاص مثل المادة 211 التي تعالج التلوث الناجم عن السفن التي ألقت الفقرة الأولى منها التزاماً على الدول بأن تنشئ قواعد ومعايير دولية لمنع وتقليل ومراقبة

⁵⁴ اسلام دسوقي عبد النبي دسوقي. مرجع سبق ذكره. ص 266.

⁵⁵ <https://pca-cpa.org/ar/services/arbitration-services/unclos/> consulter le 15/08/2018

تلوث البيئة البحرية الناجم عن السفن ومراجعة هذه القواعد والمعايير من حين لآخر. كما تعرضت المادة 221 الى التدابير الواجب اتخاذها لمنع التلوث الناجم عن الحوادث البحرية التي قد تؤدي الى نتائج مؤذية وضارة⁵⁶.

ثانياً: في مجال حماية البيئة الهوائية

يمثل الهواء بيئة الغلاف الجوي المحيط بالأرض والذي يشكل واحد من المقومات الأساسية في توازنات الطبيعة، وقد كان لنشاط الانسان في العصر الحديث أثراً كبيراً في الاخلال بتوازن المكونات الطبيعية للهواء، حيث يعتبر تغير المناخ أحد التحديات الرئيسية، حيث يضيف ضغطاً كبيراً على البيئة، فالآثار العالمية لتغير المناخ هي واسعة النطاق من حيث الحجم، من تغير أنماط الطقس التي تهدد الانتاج الغذائي، إلى ارتفاع منسوب مياه البحر التي تزيد من خطر الفيضانات الكارثية، إن التكيف مع هذه التأثيرات سيكون أكثر صعوبة ومكلفاً إذا لم يتم اتخاذ إجراءات جذرية.

مع منتصف القرن الماضي، ومع انتشار الحركة البيئية، اتجهت العديد من الدول والمنظمات لإبرام والمصادقة على مجموعة من الاتفاقيات الرامية إلى تعزيز نوعية الهواء الداخلي والهواء الطلق، ومن هذه الاتفاقيات اتفاقية جنيف عام 1960 بشأن حماية العمال من الاشعاعات المؤينة، واتفاقية جنيف المتعلقة بحماية تلوث الهواء والضوضاء والاهتزازات سنة 1977، واتفاقية جنيف لعام 1979 المتعلقة بتلوث الهواء عبر الحدود الدولية، واتفاقية فيينا عام 1985 بشأن حماية طبقة الأوزون، بالإضافة إلى مجموعة من البروتوكولات كبروتوكول مونتريال بشأن المواد المستنفدة لطبقة الأوزون 1987 وبروتوكول كيوتو 1997.

1) اتفاقية فيينا لحماية طبقة الأوزون 1985 وبروتوكول مونتريال 1987 الملحق بها

دفع التأكيد العلمي لاستنفاد طبقة الأوزون المجتمع الدولي إلى انشاء آلية تعاون لاتخاذ إجراءات لحماية طبقة الأوزون، لتبدأ الجهود الدولية بتوقيع اتفاقية فيينا لحماية طبقة الأوزون في 22 مارس 1985 من طرف 28 دولة، ثم صياغة بروتوكول مونتريال الخاص بالمواد المستنفدة لطبقة الأوزون في سبتمبر 1987^{57*}. في 16 سبتمبر 2009 أصبحت اتفاقية فيينا وبروتوكول مونتريال أول معاهدين في تاريخ الأمم المتحدة تصلان لهدف التصديق العالمي⁵⁸.

تهدف الاتفاقية إلى اتخاذ الأطراف التدابير المناسبة من أجل حماية الصحة البشرية والبيئة من الآثار الضارة التي تنجم أو يرجح أن تنجم عن الأنشطة البشرية التي تحدث تعديلاً في طبقة الأوزون، ولتحقيق هذه الغاية؛ يجب على الأطراف⁵⁹:

- ← التعاون عن طريق الرصد المنظم والبحث وتبادل المعلومات من أجل زيادة تفهم وتقييم آثار الأنشطة البشرية على طبقة الأوزون وأثار تعديل طبقة الأوزون على الصحة البشرية وعلى البيئة؛
- ← اتخاذ التدابير التشريعية أو الإدارية المناسبة، والتعاون من أجل تنسيق السياسات المناسبة لمراقبة أو تحديد أو خفض أو منع الأنشطة البشرية، التي تقع في نطاق ولايتها، أو تحت سيطرتها، إذا ما

⁵⁶ يوسف محمد عطاري. مرجع سبق ذكره

* انضمت الجزائر لهذه الاتفاقية والبروتوكول سنة 1992 بموجب المرسوم 354-92 والمرسوم 355-92 المؤرخان في 25 ربيع الأول 1413 الموافق لـ 23 سبتمبر 1992

⁵⁸ <http://www.un.org/ar/events/ozoneday/background.shtml> consulter le 24/08/2018

⁵⁹ المادة 02 من اتفاقية فيينا بشأن المواد المستنفدة لطبقة الأوزون 1985.

اتضح أن لهذه الأنشطة، أو من المرجح أن تكون لها، آثار ضارة ناجمة عن حدوث تعديل أو رجحان حدوث تعديل في طبقة الأوزون؛

← التعاون من أجل وضع تدابير وإجراءات ومعايير متفق عليها لتنفيذ هذه الاتفاقية بغية اعتماد بروتوكولات ومرفقات؛

← التعاون مع الهيئات الدولية المختصة من أجل تنفيذ هذه الاتفاقية والبروتوكولات التي هي طرف فيها، تنفيذاً فعالاً.

في حين يكمن الهدف الرئيسي لبروتوكول مونتريال هو حماية طبقة الأوزون من خلال اتخاذ تدابير لمراقبة الإنتاج العالمي والاستهلاك الإجمالي للمواد المستنفدة للأوزون، مع الإبقاء على الهدف النهائي المتمثل في القضاء على هذه المواد عن طريق تطوير المعارف العلمية والتكنولوجية البديلة⁶⁰، كما يضع أهدافاً محددة المدى للتخفيض، وجدولا زمنيا لتحقيق ذلك. أجريت أربعة تعديلات على البروتوكول هي: تعديلات لندن، كوبنهاغن، مونتريال وبكين.

← اتفاقية الأمم المتحدة الإطارية بشأن تغير المناخ وبروتوكول كيوتو الملحق بها

خلال فعاليات قمة الأرض 1992 بريتو دي جانيرو بدأت الاستجابة السياسية الدولية لدراسة ما يمكن عمله للحد من معدل الزيادات في درجات الحرارة ومواجهة تغير المناخ، وتبنت القمة "اتفاقية الأمم المتحدة الإطارية بشأن تغير المناخ" والتي وضعت إطار عمل يهدف إلى تثبيت تركيزات الغازات الدفيئة في الغلاف الجوي عند مستوى يحول دون تدخل خطير من جانب الإنسان في النظام، وينبغي بلوغ هذا المستوى في إطار فترة زمنية كافية تتيح للنظم الإيكولوجية أن تتكيف بصورة طبيعية مع تغير المناخ، وتضمن هذه الاتفاقية التي دخلت حيز التنفيذ في 21 مارس 1994 حالياً عضوية شبة عالمية من 195 طرف.

لتقييم ومراجعة التقدم الحاصل في تنفيذ الاتفاقية، يتم سنوياً عقد ما يعرف بمؤتمر الأطراف في اتفاقية الأمم المتحدة الإطارية بشأن تغير المناخ، لعل أهمها مؤتمر الأطراف الثالث الذي عقد بمدينة كيوتو اليابانية بحضور 159 دولة، نتج عنه اعتماد ما بات يعرف ببروتوكول كيوتو.

وافقت بموجب هذا البروتوكول 37 دولة متقدمة (لم تصادق الولايات المتحدة على البروتوكول أبداً) على تخفيض انبعاثاتها من غازات الدفيئة بنسبة 5% على الأقل دون مستويات عام 1990 بحلول عام 2012. كما وضع البروتوكول أسس الاتجار في الانبعاثات، والتنفيذ المشترك وآليات التنمية النظيفة لتشجيع التعاون في مشاريع الحد من الانبعاثات بين البلدان النامية والمتقدمة.

وقد تم الاتفاق على أن تقوم دول الاتحاد الأوروبي بتخفيض انبعاثاتها بنسبة 8% أقل من مستوى عام 1990، والولايات المتحدة بنسبة 7% أما اليابان فكانت نسبتهما من التخفيض هي 6% وتشمل هذه التخفيضات الغازات الستة التي حددها المرفق الأول للبروتوكول وهي ثاني أكسيد الكربون، الميثان، أكسيد النيتروجين. فضلاً عن ثلاثة

⁶⁰ <http://www.un.org/ar/events/ozoneday/background.shtml> consulter le 24/08/2018

مركبات فلورية لم يشملها بروتوكول مونتريال، تعتبر سنة الأساس لها عام 1995 بدلا من عام 1990 لعدم توفر البيانات اللازمة لها لمقارنتها مع ما ستخفزه الدول الأطراف من انبعاثات خلال فترة تنفيذ الالتزامات.

أنشأ البروتوكول آليات لتعويض انبعاث الغازات في الغلاف الجوي بتكوين ما يسمى "تسديد ديون" انبعاث الكربون من خلال مبادرات مثل التشجير، إدارة الغابات، إدارة أراضي المحاصيل، وإدارة المراعي، كما أسس البروتوكول ثلاث آليات تعرف بالتطبيق المشترك، آليات التنمية النظيفة وتجارة الانبعاثات⁶¹.

ثالثا: في مجال حماية البيئة البرية

تعرف البيئة البرية تدهورا شديدا ومشاكل كثيرة نتيجة للأنشطة البشرية المؤثرة عليها، والتي انعكست سلبا على التنوع البيولوجي، قصد مواجهة ومعالجة الخلل الواقع على البيئة البرية أكدت مخرجات مؤتمر الأمم المتحدة الأول حول البيئة الذي عقد في ستوكهولم 1972 على ضرورة وضع نظم رصد حالة عناصر البيئة البرية من تربة وأحياء برية وغيرها، كما كانت البيئة البرية مصدر الكثير من الاتفاقيات الدولية كاتفاقية رامسار 1971 الخاصة بالأراضي الرطبة، اتفاقية بارن بشأن حفظ الأحياء البرية سنة 1979، اتفاقية فيينا 1979 المتعلقة بالحماية الطبيعية للمواد النووية، اتفاقية بازل 1989 الخاصة بنقل النفايات الخطرة والتخلص منها عبر الحدود الدولية والاتفاقية الدولية لمكافحة التصحر باريس 1994.

← اتفاقية بازل 1989 الخاصة بالتحكم في نقل النفايات الخطرة والتخلص منها عبر الحدود

تعرف منظمة الصحة العالمية النفايات بأنها كل المخلفات الناجمة عن نشاط بشري وتلحق الضرر بالبيئة والصحة العامة بشكل مباشر أو غير مباشر، في حين أن النفايات الخطرة هي تلك التي بسبب خصائصها الكيميائية أو الفيزيائية أو البيولوجية تحتاج إلى تعامل خاص في التداول والمعالجة أو عند التخلص منها لتجنب مخاطرها على الصحة وتأثيراتها الضارة على البيئة.

تقوم مبادئ تنفيذ الاتفاقية على تقليل كمية النفايات الخطر المتولدة حيث يجب معاملتها والتخلص منها في نفس مكان تولدها بقدر الإمكان، بالإضافة إلى التقليل من عمليات نقل هذه النفايات الخطرة عبر الحدود إلى درجة تتناسب مع إدارتها بطريقة سليمة بيئيا. وكذلك يجب تقديم المساعدة للدول النامية والدول ذات الاقتصاد المتغير. تعتبر الأطراف أن الاتجار غير المشروع بالنفايات الخطرة أو بالنفايات الأخرى فعل إجرامي، تحظر الأطراف تصدير النفايات الخطرة أو النفايات الأخرى أو لا تسمح بتصديرها إلى الأطراف التي حظرت استيراد هذه النفايات، عندما تخطر بذلك. كما تحظر الأطراف تصدير النفايات الخطرة أو النفايات الأخرى أو لا تسمح بتصديرها إذا لم توافق دولة الاستيراد كتابة على عملية الاستيراد المحددة، إن كانت دولة الاستيراد تلك لم تحظر استيراد النفايات الخطرة

⁶¹ خواكيم غراتسفيلد. الصناعات التعدينية في المناطق الجافة وشبه الجافة: التخطيط والإدارة البيئية. ترجمة الهيئة الوطنية لحماية الحياة الفطرية وانمائها.

الرياض السعودية. الاتحاد العالمي للمحافظة. غلاتد، سوسرا، وكامبردج. المملكة المتحدة. 2003. صص 70-71.

Joachim Gratzfeld. Extractive industries in arid and semi-arid zones: environmental planning and management. IUCN, Gland, Switzerland and Cambridge, United Kingdom. 2003. P57

والنفايات الأخرى، كما تعمل الأطراف اتخاذ التدابير المناسبة لضمان ألا يسمح بنقل النفايات الخطرة أو النفايات الأخرى عبر الحدود⁶².

المطلب الثالث: الآليات الاقتصادية والمالية

كشفت التطورات البيئية في العقود الأخيرة عن قصور الآليات القانونية في حماية البيئة، الأمر الذي استدعى تبني آليات مالية واقتصادية تكفل المحافظة على التوازنات البيئية والحد من الآثار السلبية لنشاط الإنسان، كما تستخدم كآلية ردعية وقائية لتغيير السلوكيات البيئية للمؤسسات.

الفرع الأول: الجباية البيئية

تهدف الجباية بالدرجة الأولى إلى تمويل خزانة الدولة من خلال إيرادات يمكن التنبؤ بها، لكن إذا ما تعلق الأمر بالبيئة، فإن هناك بعض الخصوصية الاستثناء، أين يتم الاعتماد على أدوات اقتصادية ومالية لتغيير سلوك المكلف بالضريبة، فهي لا تهدف لتغطية النفقات العامة فقط ولكن تشجع المواطن على الحفاظ على الموارد الطبيعية، تخفيض النفايات والانبعاثات الضارة وكذا ترشيد استهلاك الطاقة.

أولاً: مفهوم الجباية البيئية

يعتبر الاقتصادي Pigou Cecil Arthur أول من اقترح فرض ضريبة كوسيلة مناسبة لمكافحة التلوث في كتابه "اقتصاديات الرفاه" سنة 1920، أين اعتبر التلوث من الآثار الخارجية السلبية التي تضر بالبيئة، والتي يجب فرض ضريبة تصحيحية عليها. فالحل المقترح حسب Pigou تمثل في فرض ضريبة على الأنشطة الملوثة تكفل تضمين التكاليف الخارجية للتلوث ضمن التكاليف الخاصة للمنتجين المتسببين في التلوث، على أن يكون معدل الضريبة مساوياً للأضرار الحديثة⁶³، وهو ما أسس فيما بعد مبدأ "الملوث يدفع".

منذ أوائل سبعينيات القرن الماضي، حظي مبدأ الملوث دافع كأداة لحماية البيئة بقبول وتأييد متزايد من طرف دول كثيرة، كما حظي باهتمام المنظمات الدولية والاقليمية، في هذا السياق؛ تبنت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD مبدأ الملوث دافع سنة 1972، فحسب التوصية الأولى: يجب على الملوث أن يعرض مالياً تدابير الحفاظ على البيئة ومكافحة التلوث المقررة من طرف السلطات العمومية لضمان وضعية بيئية مقبولة، ليتم بعد ذلك سنة 1974 إضافة إمكانية تعويض ضحايا هذا التلوث، ليعرف المبدأ منذ ذلك الحين عدة تطورات.

يقوم مبدأ الملوث دافع على مبدأين رئيسيين، الأول قانوني يقوم على تحميل مسؤولية النشاط للشخص المعنوي أو الطبيعي من خلال مختلف النصوص القانونية والمراسيم المطبقة في مختلف الدول، أما المبدأ الثاني فهو اقتصادي، يلزم إذا نتج عن نشاط اقتصادي معين تلوث أو أضرار بالبيئة أن يأخذ بعين الاعتبار تكاليف هذا الضرر

⁶² المادة 04 من اتفاقية بازل بشأن التحكم في النفايات الخطرة والتخلص منها. منشورة على الموقع

<https://www.basel.int/Portals/4/Basel%20Convention/docs/text/BaselConventionText-a.pdf>

⁶³ مسعودي محمد. فعالية الآليات الاقتصادية لحماية البيئة، دراسة تقييمية لتجارب بعض الدول منها الجزائر. أطروحة دكتوراه علوم اقتصادية. جامعة أبو بكر بلقايد- تلمسان. 2013/2014. ص 120.

الذي لحق بالبيئة، وعليه يمكن اعتبار مبدأ الملوث دافع بمثابة مبدأ كفاءة اقتصادية الذي يمثل القاعدة الأساسية للجباية البيئية وكذا المعايير وأسواق الحقوق⁶⁴.

تعرف الجباية البيئية أو كما يطلق عليها أيضا الجباية الخضراء بأنها مجموع التدابير الجبائية بدءا بالاقتطاعات الجبائية (ضرائب ورسوم) وصولا إلى الإنفاق الجبائية والموجهة إلى تشجيع التصرفات الأكثر احتراماً للبيئة⁶⁵.

تعرفها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD بأنها مجموع الضرائب والرسوم والاتاوات التي يشتمل وعافؤها على ملوث، منتج أو خدمة تلحق أضرار بالبيئة، أو يترجم باقتطاع من الموارد الطبيعية⁶⁶.

من جهته، يعتبر الاتحاد الأوروبي الاقتطاع الجبائي بيئيا، إذا كان الوعاء الخاضع لهذا الاقتطاع له آثار سلبية على البيئة، كما أن إيرادات هذا الاقتطاع توجه مباشرة إلى موازنة الدولة أو يتم تخصيصها لوجهات محددة⁶⁷.

مما سبق يمكننا أن نخلص إلى أن الجباية البيئية هي مجموع التدابير البيئية – من إجراءات، ضرائب ورسوم- المبنية على مبدأ الملوث دافع والمفروضة على وعاء له أثر على البيئة، والتي تهدف إلى تغيير طرق الاستهلاك والإنتاج وتحسين السلوك البيئي للأشخاص.

يستند تعريف الجباية البيئية على ثلاث مقاربات هي:

- النية المعلنة: حسب هذه المقاربة، تكون الجباية بيئية إذا تضمنت أي تدبير أو إجراء هدف من خلالها المشرع إلى تحسين وضعية البيئة؛
- السلوك: كل تدبير أو إجراء يترجم بتحفيز اقتصادي في مصلحة تحسين الوضعية البيئية والحد من التلوث، يعد إجراء جبائي بيئي؛
- المنتج أو المكلف المعني: إذا كان الإجراء مرتبط بوعاء له أثر سلبي مباشر أو غير مباشر، حاليا أو مسبقا على البيئة، يعد إجراء جبائي بيئي.

كما يمكن تحليل إجراءات الجباية البيئية حسب عدة معايير نذكر منها⁶⁸:

- حسب معيار التحصيل: والمقصود هنا الهيئة التي تشرف على عملية جمع إيرادات الجباية البيئية، سواء كانت على المستوى البلدي، الجهوي، المحلي أو الوطني؛

⁶⁴ Sandra daguet, payer pour polluer ? La fiscalité écologique en suisse, Presses Polytechniques et Universitaires Romandes, Suisse, 2014, P 36.

⁶⁵ Nicolas Caruana, la fiscalité environnementale : entre impératifs fiscaux et objectifs environnementaux, une approche conceptuelle de la fiscalité environnementale, édition l'Harmattan, France 2015, P49

⁶⁶ Gilles Rotillon, La fiscalité environnementale outil de protection l'environnement, Regards croisés sur l'économie, 2007, (N°01), P_P 108_113.

⁶⁷ بن عزة محمد. دور الجباية البيئية في حماية البيئة من أشكال التلوث. دراسة لنموذج الجباية البيئية في الجزائر. مجلة دراسات جبائية. العدد الثالث. ديسمبر

2013. صص 449_431

⁶⁸ Consultation nationale pour la charte de l'environnement - PRINCIPES DU CODE DE L'ENVIRONNEMENT - La fiscalité écologique, publié sur http://lexalp.free.fr/fichiers/1116168432_La%20fiscalite%20ecologique.pdf. Consulter le 02/11/2018

• **حسب معيار الاستعمال:** حسب هذا المعيار، يتم تحليل الإجراءات الجبائية استنادا على استعمال إيرادات الجبائية البيئية، فهل هي موجهة إلى ميزانية الدولة، إلى حسابات خاصة أو لفائدة هيئات عمومية وخاصة؛

• **حسب الطبيعة الجبائية للإجراء:** يمكننا التمييز هنا بين: الضرائب، الرسوم، الاتاوات، الإعفاءات، القروض الضريبية، الإعانات... الخ.

بالنسبة للضرائب والرسوم والتي تعتبر أهم أداتين في الجبائية البيئية فيمكن التمييز بينهما حسب الخاصيتين التاليين:

أ. **خاصية الغاية:** المقصود هنا الهدف الذي تصبو له الدولة عند وضع أداة جبائية، فإذا كانت الغاية زيادة الموارد يكون الهدف هنا هدف مالي، أما إذا كانت الغاية تغيير السلوكيات فالهدف تحفيزي، وفي هذه الحالة تهدف الدولة إلى أن يكون المتعامل الاقتصادي أكثر احتراماً للبيئة.

ب. **خاصية المقابل:** يمكننا طرح السؤال التالي: هل هناك مقابل لهذا الاقتطاع أو لا؟ تمثل هذه الخاصية التمييز الرئيسي بين الضرائب والرسوم.

تسمح المصفوفة التالية بتبويب والتمييز بين مختلف الضرائب والرسوم البيئية.

الشكل رقم (04): تقسيم الضرائب والرسوم البيئية

خاصية الهدف		بدون مقابل	خاصية المقابل
هدف تحفيزي	هدف مالي		
3- ضرائب توجيهية ضريبة بيغوفية ضرائب بيئية رسم على CO2	1- ضرائب عادية ضرائب على الدخل، ضرائب على أرباح الشركات	بمقابل	
4- رسوم سببية توجيهية رسوم الهبوط المرتبطة بالانبعاثات اتاوات بيئية اتاوات التموين بالماء اتاوات على المياه المستعملة	2- اتاوات سببية رسوم الربط		

المصدر: Sandra daguet, payer pour polluer ? La fiscalité écologique en suisse, Presses Polytechniques et Universitaires Romandes, Suisse, 2014, P 36.

الشكل السابق يوضح مختلف عناصر الضرائب والرسوم والتي يتم التمييز بينها وفق خاصيتي الهدف والمقابل، وهي كما يلي⁶⁹:

(1) اقتطاع لأهداف تمويلية بدون مقابل: تندرج تحت هذا البند الضرائب العادية مثل ضرائب الدخل، الرسم على القيمة المضافة... الخ، حيث أن الهدف من وضع هذه الضرائب هو تمويل خزينة الدولة دون أي مقابل، رغم استعمال هذه الموارد لتمويل خدمات عامة كالتعليم والصحة، فالمقابل هنا هو مقابل غير مباشر.

(2) اقتطاع لأهداف تمويلية بمقابل: تتمثل في الاتاوات السببية المسددة مقابل سلعة أو خدمة مقدمة من طرف الهيئات الحكومية، المقابل هنا يكون فردي وملموس، لا يمكن للدولة هنا وبالرغم من كونها محتكرة للخدمة أن تحدد أسعار تذر عليها أرباح أكثر من التكلفة، حيث يجب أن تكون متناسبة والخدمة المقدمة، ونذكر على سبيل المثال ثمن استخراج جواز سفر.

(3) اقتطاع لأهداف تحفيزية دون مقابل: تندرج تحت هذا البند الإجراءات والأدوات التي تهدف لتغيير سلوك الأشخاص من خلال مؤشر السعر، حيث يتم فرض رسم على الفرق بين التكاليف الخاصة والتكاليف الاجتماعية بغية تخفيض كمية استدخال تكاليف العوامل الخارجية لتحسين جودة البيئة، ونجد هنا الضريبة البيغوفية النظرية، تفرض هذه الخطوة وجود بديل يمكن أن يتجه له المتعامل.

(4) اقتطاع لهدف تحفيزي بمقابل: هي اتاوات سببية تسد نظير خدمة (مقابل) ولهدف تحفيزي، هذا النوع نادر جدا، نجد مثلا في سويسرا رسم هبوط الطائرات في المطارات مرتبط بحجم انبعاثاتها، فالمقابل هنا هو اذن الهبوط، أما الجانب التحفيزي فهو في معدل الرسم المرتبط بحجم الانبعاثات ومستوى ضجيج الطائرات؛ فكلما كانت الطائرة ملوثة ارتفع رسم هبوطها.

بهذا التقسيم يمكن إضافة نوعين من الاقتطاعات، الضرائب البيئية والرسوم البيئية.

الضريبة البيئية أو كما يطلق عليها البعض الضريبة الايكولوجية تتوافق مع هدف أولي تحفيزي دون استبعاد بعض الطموحات التمويلية من جانب السلطات، وهو ما يجعل خانة الضرائب البيئية تتجه أكثر نحو جانب الهدف التحفيزي وبشكل جزئي ضئيل في جانب الهدف التمويلي. في حين نجد العكس بالنسبة للرسم البيئي أو الايكولوجي، حيث يظهر بشكل جزئي في الجانب التحفيزي، فبالرغم من أن الهدف الأساسي من هذا الرسم هو تمويل الخزينة العمومية وتسديد نفقات الخدمات المقدمة، إلا أنه لا يمكن اغفال الجانب التحفيزي، ومثال على ذلك نجد رسوم جمع وفرز النفايات: تهدف إلى تمويل عملية جمع وفرز النفايات، كما يمكنها تحفيز المتعاملين على الاستهلاك أقل وفرز النفايات قبل رميها لدفع أقل.

⁶⁹ Sandra daguet, Op cit, P_P 38_40

ثانياً: أهداف الجباية البيئية

يجب التمييز بين نوعين من الجباية، جباية بيئية تهدف بالدرجة الأولى إلى تغيير وتوجيه سلوك الأشخاص للحد من تدمير وتدهور حالة البيئة، والتي تختلف عن النوع الثاني الرامي إلى تمويل ميزانية الدولة بإيرادات ثابتة لتغطية نفقاتها، تجدر الإشارة إلى أن هذا التمييز نسبي فقط، فليس من الضروري أن يكون تحقيق الإيرادات ومحفزات حماية البيئة متناقضان (بمنزلة النقيض)، حيث يمكن أن يكون للإجراءات التمويلية آثار تحفيزية تغير سلوك الفرد وتوجهه للحفاظ على البيئة، كما نجد أيضاً أن الضرائب البيئية يغلب عليها الجانب التمويلي أكثر من الجانب التحفيزي⁷⁰.

يتمثل الهدف الأساسي من تطبيق الجباية البيئية في تقليص الإنتاج والاستهلاك الملوث والأنشطة المضرة بالبيئة، ومن بين الأهداف الثانوية نذكر⁷¹:

- إيجاد مصادر مالية جديدة تسمح بتمويل نشاطات السياسة البيئية؛
- تحمل الملوث لنصيبه من تكلفة هذه السياسة (المسؤولية البيئية)؛
- تحفيز الأفراد على تغيير سلوكهم المضر بالبيئة؛

بالإضافة إلى⁷²:

- المساهمة في إزالة التلوث عن طريق ما تضمنته الجباية البيئية من إجراءات عقابية سواء كانت غرامات مالية أو عقوبات جنائية يتعرض لها كل مخالف لقواعد حماية البيئة؛
- التحفيز والتشجيع على عدم تخزين النفايات الصناعية الخاصة أو الخطيرة.

ثالثاً: مضمون الإجراءات الجبائية

ترتكز الجباية البيئية على ثلاث أدوات رئيسية، فنميز بين مختلف الضرائب والرسوم التي تفرضها الدولة على كل وعاء له تأثير على البيئة، بالإضافة إلى الإعفاءات والتحفيزات الجبائية.

1) الضرائب البيئية:

من المعلوم أن الضرائب هي مبلغ من النقود تجبر الدولة الأشخاص الخاضعين لسلطتها طبيعيين كانوا أو معنويين على دفعه لها بصفة نهائية وبدون مقابل خاص بغية تمويل الانفاق العام والوفاء بمقتضيات السياسة العامة للدولة. وعليه يمكننا تعريف الضريبة البيئية على أنها اقتطاع اجباري من طرف الدولة على الأشخاص الملوثين طبيعيين ومعنويين بدون مقابل مباشر، ويتمحور وعاؤها حول الإضرار بالبيئة (غالباً ما يشتمل على مصادر التلوث، استنفاد

⁷⁰ Gilles Rotillon, « La fiscalité environnementale outil de protection de l'environnement ? », Regards croisés sur l'économie 2007/1 (n° 1), p. 108-113.

⁷¹Pauline de Wouters et Anne De Vlaminc. Les aspects sociaux de la fiscalité environnementale, point de vue de la société belge francophone. Publié sur http://www.iew.be/IMG/pdf/CEF_2006_aspects_sociaux_fiscalite_verte-2.pdf. Consulté le 05/11/2018

⁷² كمال رزق. دور الدولة في حماية البيئة. مجلة الباحث، الصادرة عن جامعة قاصدي مرباح ورقلة. العدد 05. 2007. صص 95_105

الموارد الطبيعية غير المتجددة، انتاج واستهلاك مواد ملوثة، استخدام تقنيات ملوثة للبيئة...الخ) بغية توفير موارد مالية تضمن تحقيق أهداف السياسة البيئية.

← الرسوم والاتاوات البيئية:

بعكس الضريبة، تعرف الرسوم على أنها اقتطاع مالي يدفعه الأشخاص مقابل خدمات نوعية تؤديها لهم هيئة عامة وتعود بمنفعة خاصة لصالحهم، تعتبر الرسوم البيئية الأداة الأساسية في تطبيق مبدأ الملوثة دافع، نظراً لما توفره الدولة من خدمات خاصة تستخدم فيها تقنيات التطهير والسلامة البيئية، تفرض على المستفيدين من هذه الخدمات رسوماً خاصة لا تظهر إلا عند الاستفادة المباشرة من خدماتها.

لضمان فعالية الرسوم البيئية، فإنه يتم التوليف بين الأنواع الثلاثة التالية⁷³:

✓ **الاتاوات أو الرسوم المخصصة:** والتي تستعمل إيراداتها في تغطية تكاليف الخدمات البيئية وإجراءات تخفيض التلوث، مثل معالجة الكياه (اتاوات على الاستهلاك)، كما يمكن استعمال إيراداتها في تغطية نفقات خدمات بيئية مخصصة، وهي ليست مرتفعة وتعد أقل ردعا.

✓ **الرسوم المحرصة:** والتي تستعمل من أجل تعديل وتصحيح سلوك المنتجين أو المستهلكين، وهي ذات معدلات مرتفعة وتلعب دوراً ردعياً مهماً، وهي في هذه الحالة أداة تصحيحية حقيقية: فعندما يكون هناك رسم على كمية الملوثات، فهذا يعني تكاليف تبعا لكميات الملوثات المطروحة.

✓ **الرسوم البيئية الجبائية:** والتي تهدف إلى الرفع من مستوى الإيرادات الجبائية التي يمكن توجيهها إلى تمويل مشاريع حماية البيئة.

← التحفيزات الجبائية:

الواقع أن النظام الجبائي ليس كله ضرائب ورسوم، وإنما يوجد فيه الحوافز والإعفاءات الجبائية التي قد يكون لها أكبر الأثر في اعتماد صناعات ونشاطات اقتصادية صديقة للبيئة، لأن فرض الضرائب والرسوم قد يواجه بالتهرب والغش الجبائي، بينما التحفيز والإعفاء قد يقابله الاستجابة التلقائية واعتماد تكنولوجيات وتقنيات صديقة للبيئة، علماً أن الإعفاء والتحفيز قد يأخذان الأشكال التالية⁷⁴:

الإعفاء الدائم: وهذا من الضرائب والرسوم التي تفرض على النشاطات الاقتصادية المختلفة، وهذا للتمييز بين النشاطات الاقتصادية الملوثة للبيئة وتلك الصديقة لها.

الإعفاء المؤقت: والذي يكون لمدة محدودة، كأن يتم إعفاء المؤسسة المعنية في الخمس سنوات الأولى من بداية نشاطها، وهذا لتحفيزها وتعويضها عن اكتساب تكنولوجيات مكلفة صديقة للبيئة بالإضافة إلى مساعدتها بشكل غير مباشر في إنتاج سلع أكثر تنافسية مقارنة بالسلع التي تستخدم تكنولوجيات ملوثة للبيئة.

73 راجع حمدي باشا. فاطمة بكدي. الأمن الغذائي والتنمية المستدامة. مركز الكتاب الأكاديمي. الأردن 2015. ص 223

74 فارس مسدور. "أهمية تدخل الحكومات في حماية البيئة من خلال الجبائية البيئية." مجلة الباحث صادرة عن جامعة ورقلة. العدد 07. 2009-2010. ص ص

الحوافز الجبائية: كأن يتم إعفاء التجهيزات والمعدات المستوردة الصديقة للبيئة من دفع الضرائب والرسوم الجمركية، ومختلف الضرائب والرسوم الأخرى، وذلك بغية تحفيز المؤسسة على استيراد التكنولوجيات الصديقة للبيئة، ما قد يساعد في توسيع دائرة النشاطات الاقتصادية التي لا تضر بالبيئة.

الفرع الثاني: دراسات الأثر البيئي

يعتبر تقييم الأثر البيئي من أهم أدوات المستخدمة للتدخل المسبق لحماية البيئة حيث تم اعتماده لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1969 بعد أن وقع الرئيس الأمريكي ريتشارد نيكسون قانون البيئة الوطنية، والذي تضمن أهمية أن تخضع المشروعات لعمليات دراسة تقييم الأثر البيئي كشرط لموافقة الحكومة الفيدرالية مع تحديد بدائل ووسائل للتخفيف من الآثار السلبية لأي مشروع، ومع حلول سنة 1983 أصبحت معظم المؤسسات والمشروعات الفيدرالية في أمريكا تعتمد على تقييم الأثر البيئي قبل الموافقة على المشروع، ليصبح سنة 1986 تقييم الأثر البيئي شرطاً أساسياً لموافقة البنك الدولي على المشروعات وهو ما انعكس على معظم دول العالم أين أصبح هذا النوع من الدراسات مطلباً أساسياً.

أولاً: مفهوم تقييم الأثر البيئي

يعرف تقييم الأثر البيئي بأنه عملية منظمة لدراسة الآثار البيئية لمشروع معين من مختلف الجوانب البيئية لتحديد السلبيات واليجابيات المرتبطة بالمشروع مما يساعد على تفاديها أو تخفيفها⁷⁵.

كما تعرف أيضاً بأنها درجة الحماية والصيانة التي تحقق للبيئة من خلال مراعاة الحمولة البيئية في إطار الخطة الإنمائية المقترحة من المنظور الآني والمستقبلي بطريقة مباشرة وغير مباشرة، على المستوى المحلي والإقليمي⁷⁶.

ومنه يمكن القول بأن تقييم الأثر البيئي وسيلة وقائية تسمح للهيئات المعنية من مراقبة احترام المشروع للتدابير المتعلقة بحماية البيئة بالإضافة إلى تحديد وتقييم الآثار المباشرة وغير المباشرة التي يمكن أن يلحقها تنفيذ المشروع على البيئة سواء على المدى البعيد أو القريب، مع تحديد التدابير الكفيلة بإزالة الآثار السلبية والتخفيف منها.

ثانياً: الهدف من دراسة وتقييم الأثر البيئي

يهدف تقييم الأثر البيئي لمشروع مقترح بالدرجة الأولى إلى ضمان السلامة البيئية وحماية الموارد الطبيعية، وكذا المساعدة على تحقيق درجة من المتابعة والمراقبة البيئية المستمرة للمشاريع للحيلولة دون انحرافها على الخط البيئي، كما تسمح بتحديد أهم الخسائر والسلبيات المرتبطة بالمشروع وامتدادها من ناحية الزمان والمكان وتحديد الوسائل والبدائل الممكنة لتفادي السلبيات أو الحد منها⁷⁷، بالإضافة إلى تكلفتها المادية، الوقت المستغرق وتأثيرها على المشروع، مع تحديد درجة خطورة أي عنصر سلبي، عدد المتضررين وفئاتهم.

كل دراسة لتقييم الأثر البيئي لا بد أن تخلص بإعداد تقرير لتوثيق النتائج التي تم التوصل لها ومتضمنة للتوصية النهائية إزاء تنفيذ أو عدم تنفيذ المشروع، وحتى يتم ضمان جودة هذه الدراسات، فإنه يوصى أن تكون ضمن

⁷⁵ حاتم عبد المنعم أحمد عبد اللطيف. تقييم الأثر البيئي لمشروعات التنمية والقرارات من منظور اجتماعي دراسة نظرية ميدانية. مكتبة بورصة الكتب للنشر والتوزيع. مصر. 2016. ص 19

⁷⁶ أوسري منور، بن حاج جيلالي مغراوة فتحة. دراسة الجدوى البيئية. مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا. العدد السابع ص 329_354

⁷⁷ مصطفى يوسف كافي. تقنيات دراسة الجدوى الاقتصادية. دار رسلان للطباعة والنشر. سوريا 2009. ص 63

شروط الحصول على رخصة البدء بتنفيذ المشروع أو النشاط، مما يستلزم تنفيذها في وقت مبكر، باستخدام منهجية علمية دقيقة وعبر إجراءات وخطوات محكمة، دون إقصاء الجمهور وبالذات القريب من المشروع المزمع تنفيذه وأخذ توصياتهم بعين الاعتبار، كما يجب تحديد الآثار البيئية الأكثر أهمية والتركيز عليها، مع ضرورة توخي أكبر درجات الدقة والحذر في تحديدها، مراجعة الوضع البيئي الراهن في الموقع وطبيعة المشروع، خصائصه، متطلباته، عملياته ومخرجاته، لتحديد أفضل الخيارات الممكنة،

يتوقف معرفة وتحديد الآثار البيئية أثناء القيام بعملية التقييم على نوع وطبيعة المشروع الذي سيخضع للتقييم، تتضح الآثار البيئية التي يجب أخذها بعين الاعتبار فيما يلي⁷⁸:

- الآثار البيئية الطبيعية: وتضم تعديل خصائص الغلاف الجوي، وأشكال سطح الأرض، التربة، النظم الحيوية البيئية الأرضية والمائية وكفاءة استعمال الطاقة.
- الآثار البيئية الاجتماعية: وتشمل التغيرات في الخصائص السكانية، الصحة والسلامة العامة، النشاطات السكانية واتجاهات المجتمع.
- الآثار البيئية الاقتصادية: وتشمل التغيرات التي تطرأ على قيم الأراضي واستعمالاتها المتعددة، الوظائف، الضرائب والدخل القومي، وأسعار الطاقة وإطالة عمر الموارد وغيرها.

ثالثاً: أدوات تنفيذ تقييم الأثر البيئي

هناك العديد من الأدوات المطبقة في الواقع العملي لتنفيذ تقييم الأثر البيئي لعل أهمها:

- **قوائم الفحص:** تضم مجموعة من العوامل التي يتم أخذها في الاعتبار عند تقييم الآثار البيئية، وهناك أربعة أنواع لتلك القوائم هي: القوائم البسيطة، قوائم الفحص الوصفية، قوائم الفحص الموزونة وقوائم الفحص باستخدام الاستبانة، ولهذه الطريقة العديد من المزايا كسهولة والوضوح، ومن عيوبها أنها تحتاج إلى وقت وجهد كبير، كما أنها لا تحفز على التفكير الإبداعي نظراً لاستخدامها قوالب جاهزة⁷⁹.
- **المصفوفات:** عبارة عن جدول شبه شبكة التي تستعمل للتعرف على التفاعل بين أنشطة المشروع، والتي يتم وضعها على محور واحد، ويقابلها على المحور الآخر الخصائص البيئية. استعمال الجدول، وتفاعل الأنشطة مع/الخصائص البيئية يمكن أن يلاحظ في الخلايا الملائمة أو تقاطع النقاط في الشبكة. ' المداخل يجعل في الخلايا لإبراز شدة التأثير أو المظاهر الأخرى المتعلقة بطبيعة التأثير، وفي هذا المجال تعتبر مصفوفة ليوبولد من أكثر الطرق الرائدة في دراسة الأثر البيئي، حيث تتضمن عرض وإبراز الآثار البيئية لعناصر المشاريع وقياس قوتها وأهميتها، ويتطلب تقييم الآثار البيئية تحديد جانبيين للمشروع الذي يعتقد بظهور آثار بيئية له، وذلك وفق مقياس رقمي يتراوح بين (1،10). يمثل الجانب الأول قوة الاثر (Magnitude) على عناصر الوسط الطبيعي المختلفة. بينما يمثل الجانب الثاني أهمية المشروع على العنصر أو العناصر البيئية، حيث تضم

⁷⁸ نجم العزاوي. عبد الله حكمت النصار. استراتيجيات ومتطلبات وتطبيقات إدارة البيئة. دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع. الأردن. 2015. ص 293

⁷⁹ عبد الله بن عبد الرحمن البريدي. مدخل تكاملي لمفاهيم الاستدامة وتطبيقاتها، مع التركيز على العالم العربي. العبيكان. المملكة العربية السعودية. الطبعة الأولى

المصفوفة 8800 خلية منتظمة في مائة (100) عمود مخصص للأنشطة التي تسبب الآثار البيئية للمشروع وثمانية وثمانين (88) صفًا يتم تخصيصها للمتغيرات النوعية البيئية والتي تصنف في 5 فئات هي: متغيرات فيزيائية، متغيرات كيميائية، متغيرات بيولوجية، متغيرات ثقافية ومتغيرات بيئية⁸⁰، ويتلخص عمل مصفوفة ليوبولد كالتالي:

- 1) يتم وضع الأرقام بحيث تتراوح من واحد إلى عشرة حيث يكون (1) أدنى قيمة و(10) أعلى قيمة ولا يوضع الصفر.
- 2) يتم وضع إشارة (+) إذا كان التأثير موجباً، وإشارة (-) إذا كان التأثير سالباً.
- 3) يتم ضرب شقي المربع بعضهما ببعض وجمعهما مع حاصل ضرب المربع الذي يليه وهكذا، ويتم ذلك بشكل أفقي وعمودي من أجل عدد النقاط السلبية والإيجابية لكل من الصفوف والأعمدة ومن ثم معرفة عدد النقاط الكلية.

رابعاً: أبعاد دراسات تقييم الأثر البيئي

تتخذ دراسات تقييم الأثر البيئي بعددين أساسيين، هما البعد الزمني والبعد المكاني.

1. **البعد الزمني:** قبل الانطلاق في الدراسة لابد من مرحلة تمهيدية تهدف إلى توفير قاعدة بيانات بيئية شاملة عن المشروع تلخص في الملف البيئي، يتبعها ثلاث مراحل متكاملة ومتواصلة هي:

❖ **مرحلة التقييم المبكر:** تكون هذه المرحلة عند التخطيط للمشروع، يتم فيها تقييم مشروعات الخطط تقييماً بيئياً شاملاً يسمح بالتعرف على الآثار الإيجابية والسلبية للمشروع، ما يسمح بعلاج وتفادي هذه الأخيرة، والاختيار بين أفضل البدائل الاستثمارية التي لها آثار مقبولة بيئياً.

❖ **مرحلة التقييم التكميلي الاستكشافي:** تهدف هذه الخطوة إلى ضمان تنفيذ كل الإجراءات البيئية التي تضمنتها خطة المشروع ودراسة التأثير بشكل سليم،

❖ **مرحلة التقييم اللاحق:** بالرغم من مراعاة كل الاعتبارات البيئية في تصميم وتنفيذ المشروع إلا أن بعض المتغيرات التي تطرأ بعد تشغيل المشروع من شأنها اكتشاف أضرار جديدة، هنا تظهر الحاجة إلى عملية المراقبة الدورية والمستمرة لضمان عدم انحراف تنفيذ المشروع عن المسار البيئي السليم والمخطط له.

2. **البعد المكاني:** إن اعتبار المشكلات البيئية مشكلات عالمية أو عابرة للقارات، فإنه يجب ألا تقتصر دراسات التأثير على إبراز الآثار السلبية على البيئة المحلية فقط، بل يجب أن تمتد لتشمل التأثيرات على المناطق المجاورة سواء على المستوى المحلي أو العالمي.

خامساً: خطوات تقييم الأثر البيئي

تمر دراسات التقييم البيئي للمشروعات بعدد من الخطوات المتتابعة والمتراصة يمكن إيجازها كما يلي:

⁸⁰ نفس المرجع السابق

- وصف المشروع المقترح: يحتاج الأمر إلى الحصول على تفاصيل المشروع المقترح من موقعه، حجمه، العمر الافتراضي لمكوناته وغيرها، حتى يمكن تقييم الآثار المحتملة للمشروع⁸¹.
- تصنيف المشروع المقترح: تقوم على تحديد ما إذا كان هناك احتياج إلى تقييم الآثار البيئية للمشروع المقترح بصورة كاملة، ضئيلة أو متوسطة، عادة ما يتم تصنيف المشروعات والأنشطة إلى ثلاث فئات كما يلي:
 - أ. القائمة السوداء: وهي تلك المشروعات والأنشطة التي تتطلب دراسات مستفيضة وتفصيلية نظرا لارتفاع الأخطار المحتملة على تنفيذها؛
 - ب. القائمة الرمادية: وهي تلك المشروعات والأنشطة التي تستلزم دراسات متوسطة من حيث التفاصيل والجهد؛
 - ت. القائمة البيضاء: وهي خاصة بالمشروعات والأنشطة التي تحتاج إلى دراسات مختصرة.
- وصف البيئة المحيطة بالمشروع: يجب إعطاء رؤية شاملة لمكان المشروع ابتداء من البيئة الطبيعية وتشمل الهواء ومصادر المياه والتربة الجيولوجية والأحوال الجوية، إلى البيئة الحيوية من نبات وحيوان، إلى البيئة الاجتماعية والثقافية بمنطقة المشروع والمناطق المجاورة ويعتبر وصف البيئة المحيطة من الخطوات الهامة لتحديد الوضع الراهن.
- الآثار البيئية المحتملة للمشروع: يجب التمييز بين الآثار الإيجابية والسلبية، المباشرة وغير المباشرة، الآنية والمستقبلية، مع التفكير البدائل والخطط المقترحة للتخفيف من الآثار السلبية.
- تحديد الاعتبارات القانونية والتشريعية: تلعب التشريعات دور مهم، لهذا لابد من وصف قوانين وتشريعات حماية البيئة المعمول بها، وكذا المعايير والمواصفات المطلوبة.
- تقرير التقييم البيئي: يعتبر من مخرجات نظام تقييم الأثر يلخص كل الخطوات السابقة ونتائج الدراسة، ويمثل أداة لبناء قرار تنفيذ المشروع من عدمه.

الفرع الثالث: التدقيق البيئي

بعد أن كان مرتبط بالمجال المالي والمحاسبي، امتد التدقيق ليشمل كل أنشطة المؤسسة: الشراء، الإنتاج، التسويق، الموارد البشرية... الخ، حيث أدت نجاعة مخططات العمل المتبعة من طرف المدققين الماليين ومحافظي الحسابات إلى تطبيقها على المجالات غير المالية في النصف الثاني من القرن الماضي، حيث أصبحت كل سلسلة عمليات وكل وظيفة موضوع تدقيق محتمل، كما لم يستثن المجال البيئي من هذه الخطوة، فظهر التدقيق البيئي كاتجاه حديث للتدقيق العملياتي.

ظهر وتطور التدقيق البيئي سنوات السبعينات في الولايات المتحدة الأمريكية، فالترسانة القانونية التي شرعتها الولايات المتحدة في هذه الفترة جعلت من النشاطات الملوثة مكلفة جدا ليظهر التدقيق البيئي ويفرض نفسه

⁸¹ أوسرير منور، بن حاج جيلالي مغراوة فتحة. مرجع سبق ذكره

كأداة فعالة للوقاية من الأخطار البيئية، حيث تلجأ مختلف المؤسسات إلى التدقيق البيئي كخيار لتسيير وبصورة أكثر تخصصاً مختلف أنشطتها الملوثة وبالتالي تجنب المخالفات والغرامات.

عرفت كندا هذا النوع من التدقيق مع نهاية السبعينات وبداية الثمانينات عن طريق فروع المؤسسات الأميركية في كندا، لينتشر بعدها في باقي الدول بعد نشر المعيار الدولي ISO 14000 والتعليمية الأوروبية في التسعينات.

أولاً: مفهوم التدقيق البيئي

بالرجوع إلى مختلف النصوص والقوانين في هذا المجال، نجد أن التدقيق البيئي يعرف على أنه: تقييم منتظم، موثق، دوري وموضوعي للكفاءات البيئية ونظم تسيير المؤسسة، بالإضافة إلى الإجراءات الموجهة لضمان حماية البيئة⁸².

كما يعرف على أنه عملية منهجية، موثقة، دورية وموضوعية للعمليات والإجراءات ذات الصلة بالوفاء بالمتطلبات البيئية، فيمكن أن يشمل الامتثال لمتطلبات البيئة وتقييم فعالية نظم الإدارة البيئية، وكذا تقييم المخاطر من المواد والممارسات الخاضعة أو غير الخاضعة للتنظيم⁸³.

ويعرف أيضاً بأنه الفحص المنظم للتعاملات بين الأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية وبينها والمحيط بها، وهذا يشمل كل الانبعاثات في الهواء، الماء والأرض، ولا يتوقف التدقيق البيئي على أنه مجرد إطاعة للتشريع والالتزام بالتعليمات القانونية، بل انه منهج استعراضي يتتبع الآثار البيئية لمعظم الأنشطة⁸⁴.

في ضوء التعاريف السابقة، وبالاستناد على مختلف أدبيات التدقيق، يمكننا تعريف التدقيق البيئي على أنه: عملية فحص دورية منتظمة وتقييم موضوعي من طرف شخص كفاء ومستقل للرقابة على نظام التسيير البيئي والآثار البيئية لمختلف أنشطة المؤسسة من جهة، ومدى كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة وثبات مدى مطابقتها للمعايير القانونية والفنية المحددة والسياسات والتشريعات الدولية والمحلية، بالإضافة إلى التقرير عن ذلك إلى الأطراف المعنية.

ثانياً: أسباب الاهتمام بالتدقيق البيئي

هناك مجموعة من الأسباب التي أدت إلى ضرورة الطلب على التدقيق البيئي وحثيمته، من بين هذه الأسباب نجد⁸⁵:

✓ مخاطر التعرض لعقوبات وجزاءات قوانين وتشريعات حماية البيئة: من أجل حماية البيئة والحد من الأضرار التي تلاحقها، قامت عدة منظمات وأجهزة محلية ودولية بالعمل على إصدار جملة من القوانين

⁸² Angèle Renaud. A quoi sert l'audit environnemental ?. Comptabilité sans Frontières..The French Connection, May 2013, Montréal, Canada. pp.cd-rom, 2013.

⁸³ Unhee Kim. Environmental and safety auditing : program strategies for legal, international, and financial issues. CRC Press. Usa 1997. P159.

⁸⁴ حذام فالح جيجان. مدى التزام مراقبي الحسابات بإجراءات التدقيق البيئي. دراسة استطلاعية لعينة من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية. مجلد 22. العدد 88. 2016. ص 502-523.

⁸⁵ جاوحدورضا. خلايفية ايمان. واقع التدقيق البيئي في الجزائر. الملتقى الدولي الأول حول دور السياسات العمومية في تلبية متطلبات الاقتصاد الأخضر والتنمية المستدامة. يومي 17 و18 أكتوبر 2018. جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة

والتشريعات التي من شأنها المحافظة على البيئة، منها اتفاقية مونتريال التي اصدرت عام 1989 بغرض اتخاذ اجراءات دولية لحماية البيئة نتيجة للأضرار التي حدثت في طبقة الاوزون.

✓ الضغوط المتزايدة من جماعات حماية البيئة: ثم انشاء جمعيات تهتم بالبيئة، عمل هذه الجمعيات هو نشر الوعي البيئي لدى مختلف افراد المجتمع، تشكل هذه الجمعيات وسيلة ضغط في العديد من الدول على المؤسسات من اجل حماية البيئة والمحافظة عليها من مختلف الاضرار التي قد تتعرض لها.

✓ زيادة الوعي البيئي للمستهلكين والمستثمرين والمؤسسات المالية والموردين: نتيجة لزيادة الوعي البيئي لدى المستهلك، اصبح هذا الاخير يعمل على شراء المنتجات التي لا تسبب اضرار للبيئة، ولكي تحافظ المؤسسة على عملائها كان لزاما عليها الاهتمام بالبيئة، كما اصبح المستثمر بحاجة الى معلومات عن الاداء البيئي، فالممارسات البيئية من شأنها ان تؤدي الى زيادة الالتزامات والمخاطر البيئية، مما يؤدي الى تخفيض الارباح التي تحققها المؤسسة نتيجة التأثيرات البيئية السالبة لأنشطتها، المؤسسات المالية ومؤسسات هي الاخرى اصبحت بحاجة لمراجعة المعلومات البيئية، الهدف من هذا هو تقييم المخاطر البيئية التي قد تترتب على منح الائتمان للمنظمات والوحدات الاقتصادية، حتى لا تتعرض لمخاطر منح ائتمان مقابل ضمانات لها تأثيرات بيئية سالبة مثل منح ائتمان بضمان عقارات ملوثة.

✓ مشاكل التلوث البيئي: تعد من أبرز المشاكل التي ادت الى ضرورة الاهتمام بالمراجعة البيئية، من اهم هذه المشاكل نجد مشاكل تلوث الغذاء، تلوث الماء، تلوث التربة والهواء.

✓ التنظيمات العلمية والمهنية في مجال التدقيق والمحاسبة: تزايد الاهتمام من طرف التنظيمات العملية والمهنية في مجال المحاسبة والتدقيق والتي تقرر بضرورة الافصاح عن الاداء البيئي.

ثالثا: أهداف التدقيق البيئي

يهدف التدقيق البيئي إلى تحقيق جملة من الأهداف نذكر منها:

- التحقق من التزام المؤسسة بالتشريعات والمتطلبات التنظيمية البيئية، واحترام توافق نشاط المؤسسة مع السياسات البيئية؛
- تحديد نقاط القوة والضعف مع التنبؤ بالمخاطر البيئية المحتملة؛
- تنمية وتطوير الوعي البيئي للمؤسسة والعاملين وتحسين صورتها أما المجتمع؛
- التأكد من عدالة ومصداقية البنود والعناصر التي لها تأثير مباشر أو غير مباشر على البيئة وكذا المعلومات البيئية المفصّل عنها في القوائم المالية وإمكانية الاعتماد عليها؛
- التأكد من التزام المؤسسة بنظم الإدارة البيئية ومدى فعاليتها؛
- الرقابة على مختلف الأنشطة وتحديد أثارها البيئية، وكذا التأكد من تصحيح الآثار السلبية الناتجة عنها؛
- تتبع تكاليف الالتزام بالمتطلبات الأساسية للحفاظ على البيئة؛

- تقييم نظام المحاسبة البيئية ومدى كفاءة وملائمة الإفصاح البيئي في المؤسسة محل التدقيق.

رابعا: أهمية التدقيق البيئي

تأتي أهمية التدقيق البيئي من خلال ضرورة وتنامي الاهتمام المتعلق بالبيئة وما تتعرض له من تأثيرات سلبية بسبب قيام العديد من منظمات الأعمال بمزاولة نشاطاتها دون أن تتحمل أي مقابل يذكر نتيجة ذلك، فضلا عن الضغوطات الاجتماعية والقانونية التي تتعرض لها منظمات الأعمال في سبيل قيامها بدور إيجابي وأن تتحمل بعض التكاليف مقابل المنافع التي تحصل عليها من البيئة المحيطة. ونظرا لضرورة قيام منظمات الأعمال بالعمل على اتخاذ الإجراءات المناسبة في سبيل تحديد وقياس والإفصاح عن ما يمكن أن تتحمله من تكاليف وأعباء للمساهمة في معالجة أو تقليل التأثيرات السلبية على البيئة والناجمة عن قيامها بنشاطاتها المختلفة، يمكن تحديد أهمية القيام بالتدقيق البيئي لكافة الجهات التي لها علاقة. مباشرة أو غير مباشرة. بمنظمة الأعمال المعنية، في سبيل الاعتماد على نتيجة تقرير المدقق البيئي في اتخاذ قراراتها المختلفة، ومن أهم هذه الجهات:⁸⁶

- ✓ **المستهلكون:** إن تزايد الوعي البيئي لدى المستهلكين من خلال الجمعيات التي تحثهم على استخدام المنتجات التي لا تسبب أضرار للبيئة، أصبح له تأثير قوي في أسواق الاستهلاك ويعتبر من العوامل الأساسية التي أدت إلى اهتمام منظمات الأعمال بالقضايا البيئية بطريقة جدية حتى لا تتعرض إلى فقدان حصتها في السوق وبالتالي الخروج من السوق نهائيا.
- ✓ **المساهمون والمستثمرون:** إن المستثمرين أصبح لديهم القناعة بأن الممارسة البيئية الرديئة قد تؤدي إلى زيادة الالتزامات وبالتالي المخاطر مما يؤدي إلى تخفيض الأرباح أو انتفائها، مما أدى إلى ظهور ما يعرف بالاستثمارات الأخلاقية أو الاستثمارات الخضراء التي من شأنها الحصول على عائد ملائم دون إلحاق الضرر بالبيئة.
- ✓ **قوانين حماية البيئة:** نتيجة للتأثيرات السلبية لأنشطة منظمات الأعمال فقد تم اتخاذ إجراءات دولية لحماية البيئة وقد اهتمت الأمم المتحدة بتحقيق هذا الهدف من خلال برنامج عالمي شامل انطلق في العام 1988 وجاء فيه: إن الوقت قد حان لإيجاد علاقة طيبة ووثيقة بين التنمية الاقتصادية والمحافظة على البيئة، هذا وقد أدى ذلك إلى صدور العديد من القوانين والسياسات البيئية في كثير من الدول تجاوبامع الكثير من المؤتمرات الدولية التي عقدت بالخصوص.
- ✓ **المقرضون:** لقد ترتب على تزايد المخاطر البيئية التي قد تتعرض لها البنوك تعديل في سياساتها الائتمانية حيث أصبح العديد من المقرضين يضعون شروطا لطالبي الائتمان منها، ضرورة تنفيذ تدقيق بيئي بواسطة طرف ثالث، كما أنها تطلب منهم معلومات تتعلق بخطط المصروفات الرأسمالية البيئية، والتأثيرات البيئية على أرباحها، الالتزامات البيئية المحتملة والقدرة على التعامل مع المشكلات البيئية الحالية والمستقبلية بالإضافة إلى ما توفره القوائم المالية من المعلومات.

⁸⁶ زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (GAAS)، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية. المجلد 04 العدد 07. 2011. ص 296-309

✓ **جماعة الضغط البيئي:** تكمن قوة الجماعات البيئية في الاتحاد معالتشكيل وسيلة ضغط فعالة على الوحدات الاقتصادية والحكومات بخصوص قضايا معينة، كما أن هذه الجماعات تساهم وبدرجة كبيرة في توجيه نظر وسائل الإعلام والمستهلكين إلى منظمات الأعمال التي تسبب إضراراً للبيئة لغرض مقاطعة منتجاتها.

خامساً: أنواع التدقيق البيئي

يمكن تصنيف التدقيق حيث القائم بالعملية إلى: تدقيق خارجي والذي يتم بواسطة شخص من خارج الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومستقلاً عن إدارتها، وتدقيق داخلي يقوم به أشخاص موظفون بالمؤسسة. تجدر الإشارة إلى أنه بعض المراجع تميز بين التدقيق الداخلي والخارجي استناداً إلى معيار المستفيد الأساسي من العملية، فنجد أن التدقيق الخارجي: يكون لفائدة طرف خارج الهيكل التنظيمي المؤسسة المدققة، كالمستثمرين المحتملين أو الهيئات الحكومية، يقوم بمهمة التدقيق الخارجي شخص مستقل عن المؤسسة، كما أن التقارير تكون متاحة لأغلبية مستخدمي البيانات، أما التدقيق الداخلي: فيكون لفائدة أطراف ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة (مركز القرار)، ويتم إما من طرف موظفي المؤسسة أو بالتعاقد مع مدقق مستقل (مكتب تدقيق) وفي كلتا الحالتين يكون تحت إشراف المؤسسة، بحيث تضع الأهداف المرجوة والنقاط المراد تدقيقها، فتكون إما محدودة أو واسعة النطاق⁸⁷. وهو ما يمكن إسقاطه على التدقيق البيئي، فنميز بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

بالرجوع إلى مختلف الأدبيات والأعمال التي تناولت موضوع التدقيق البيئي، نجد أنها قدمت تصنيفات أخرى حسب موضوع التدقيق، فنجد:

- تدقيق نظم الإدارة البيئية؛
- تدقيق الالتزام البيئي والكفاءة البيئية؛
- تدقيق إدارة المخلفات والأخطار؛
- تدقيق المنتجات والخدمات؛
- تدقيق الأنشطة.

يسمح الجدول التالي بتحليل مختلف أشكال التدقيق البيئي انطلاقاً من مجموعة من الأسئلة:

- ✓ ما الغرض من التدقيق؟
- ✓ من يمتلك المهارات والكفاءات الضرورية للقيام بعملية التدقيق؟
- ✓ ماهي الطرق والمعايير الواجب اتباعها؟
- ✓ من المستفيد من نتائج التدقيق؟
- ✓ ما هو توقيت إجراء التدقيق؟

⁸⁷ Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly . Principles of external auditing . John Wiley & Sons, New Jersey, USA. - 4th edition.2014

الجدول رقم (01): تحليل أشكال التدقيق البيئي

توقيت التدقيق	موضوع التدقيق	القائم بعملية التدقيق	الطرق والمعايير المتبعة	أصحاب المصلحة مستقبلية التقرير
• قبل • أثناء • بعد الاجراء البيئي	• التطابق مع المتطلبات التشريعية والقانونية • نظام التسيير البيئي • الكفاءة البيئية	• مدقق داخلي (قسم البيئة، قسم الشؤون القانونية) • مدقق خارجي (مكتب تدقيق متخصص، محافظ حسابات...)	• تشريعات وطنية ودولية • ISO 14000 • المبادئ التوجيهية GRI • معيار ISAE 3000، و AA 1000	• أصحاب مصلحة داخليين (المسيرين، الملاك...) • أصحاب مصلحة خارجيين (عملاء، موردين، جمعيات حماية البيئة...الخ)

المصدر: Angèle Renaud. A quoi sert l'audit environnemental ? Comptabilité sans Frontières..The French Connection, May 2013, Montréal, Canada. pp.cd-rom, 2013.

بالإضافة إلى التقنيات المذكورة، فقد نشأ فرع آخر أضيف إلى فروع المحاسبة المالية وهو ما أطلق عليه "المحاسبة البيئية"، وبما أن أية عملية محاسبية لا بد لها من فحص وتدقيق وإبداء رأي محاسبي قانوني بشأنها، سيتم تناوله بإسهاب في الفصل الثاني.

خلاصة الفصل

تسعى التنمية المستدامة لتحقيق التوازن بين احتياجات أجيال الحاضر دون التضحية أو إهمال احتياجات الأجيال المستقبلية، وبذلك تعتبر التنمية المستدامة، إلا أن الارتقاء بمجال حماية البيئة مازال يتطلب الكثير من الجهود من أجل تحقيقه.

عملت مختلف الدول والهيئات الدولية، الإقليمية والمحلية على اتخاذ التدابير القانونية الضرورية للحد من المشاكل البيئية وهذا من خلال وضع استراتيجيات وسن مجموعة من القوانين، المعاهدات والبروتوكولات من أبرزها بروتوكول كيوتو، إلا أن قصور الآليات القانونية وعدم نجاعتها في حماية البيئة والحد من التلوث واستنزاف الموارد، شجع على بلورة وتعزيز العديد من الأدوات والآليات المالية والاقتصادية وقائية وردعية، والعمل على تبنيها في مختلف الدول للقضاء على ظاهرة استنزاف الموارد والحد من التلوث البيئي من بينها الجباية البيئية.

وحتى تساهم المؤسسات الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة لابد لها من الالتزام بمسؤوليتها البيئية، لذلك لابد من تبني نظام محاسبي بيئي يساعد على القياس المحاسبي للتكاليف البيئية بالإضافة إلى الإفصاح عن مختلف تأثيرات أنشطة المؤسسة على البيئة.

الفصل الثاني: الاطار النظري للمحاسبة البيئية

تمهيد

تعتبر المحاسبة أحد العلوم والمعارف المتجددة وذلك لارتباطها الوثيق بالمتغيرات الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية وكذا البيئية، لذا تبرز وباستمرار مشكلات محاسبية متجددة تحتاج إلى حل، وكأنعكاس للتطورات والمكانة الدولية التي أضحت تحظى به العلاقة بين الاقتصاد والبيئة، لم يعد الفكر المحاسبي مقتصرًا على البيئة الداخلية فقط، بل تعداه ليشمل البيئة الخارجية.

ولما كانت معظم النظم المحاسبية الحالية لا تفي بمتطلبات المحافظة على سلامة البيئة، حيث أن أغلبية المؤسسات تهدف لتعظيم أرباحها دون مراعاة التأثيرات البيئية الناتجة عن نشاطها وبالتالي لا تظهر تلك التأثيرات في نتائجها ومركزها المالي، وأمام الطلب المتزايد على المعلومات البيئية بشقيها الكمي والنوعي، كان لابد من البحث عن نظام محاسبي متطور يأخذ كل هذه الجوانب بعين الاعتبار وهو ما أطلق عليه المحاسبة البيئية.

ولإحاطة أكثر بالإطار النظري للمحاسبة البيئية جاء تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين رئيسيين كما يلي:

المبحث الأول: مدخل للمحاسبة البيئية.

المبحث الثاني: أدوات وتقنيات تطبيق المحاسبة البيئية.

المبحث الأول: مدخل للمحاسبة البيئية

تزايد اهتمام الباحثين خلال السنوات الأخيرة بدراسة التأثيرات البيئية الناتجة عن ممارسة المؤسسات لأنشطتها المؤثرة في البيئة، والتي تؤدي إلى استنزاف مواردها، وما صاحب ذلك من مشاكل تعوق عملية التنمية المستدامة، حيث أخذ البعد البيئي يفرض نفسه بقوة وبطريقة لا يمكن الاستمرار في تجاهلها.

المطلب الأول: البعد البيئي ضمن اهتمامات المؤسسة

تتجه الكثير من المؤسسات اليوم إلى الاهتمام بالبيئة وحماية مواردها والحفاظ عليها من خلال ادراجها في استراتيجياتها، أهدافها وخططها طويلة المدى. هذا الاهتمام جاء نتيجة الضغوطات الدولية والمحلية من جهة، ومن جهة ثانية ضمانا لاستمراريتها وأساسا لبقائها في السوق وتنافسها مع نظرائها، وكذلك نقطة بدء لضمان تطبيق المواصفات البيئية في النشاطات الممارسة من قبل المؤسسات الصناعية. لذلك يجب أن يتوفر موظفيها ومسيريها على مسؤولية بيئية ذات مستوى متميز وفعال حيث يساعد ذلك في التخطيط وتطوير الأداء البيئي بما يتلاءم مع السياسة البيئية في المؤسسة.

الفرع الأول: المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمؤسسة

تنشط المؤسسات اليوم في محيط اقتصادي يمتاز بتداخل العديد من العوامل، كما تواجه العديد من الضغوطات الاجتماعية والبيئية، الأمر الذي يحتم على المؤسسة لعب دور اجتماعي وبيئي، ففي وقت لم تكن فيه المنظمات تتحدث اطلاقا عن المسؤولية الاجتماعية أصبح النقاش اليوم يركز على قضايا البيئة والتنمية المستدامة، خاصة بعد مؤتمر جوهانسبورغ 2002، أين نال موضوع المسؤولية الاجتماعية حيزا مهما من النقاش.

أولاً: تعريف المسؤولية الاجتماعية والبيئية

يعد مفهوم المسؤولية البيئية والاجتماعية من المفاهيم الحديثة نسبيا في الفكر المحاسبي، وقد أوضحت العديد من الدراسات تأثير النسق المحاسبية على مر الزمن بالتغيرات البيئية التي تواجه المؤسسة والتي هي محصلة للظروف والاحداث المحيطة بها والمؤثرة فيه. وعلى الرغم من أن مفهوم المسؤولية الاجتماعية ليس بالمفهوم الحديث، إلا أنه من الصعب تحديد تعريف موحد ودقيق للمسؤولية البيئية بالنظر لديناميكية المفهوم وكثرة الجهات الفاعلة في تعيين حدود المفهوم. هناك عدة اجتهادات من طرف باحثين وهيئات ومنظمات دولية لتعريفها.

عرفت اللجنة الأوروبية المسؤولية الاجتماعية سنة 2001 بأنها ليست مقتصرة فقط على الوفاء بالالتزامات القانونية المعمول بها، ولكن أيضا الاستثمار أكثر في رأس المال البشري، البيئة والعلاقات مع أصحاب المصالح. في حين عرفها الاتحاد الأوروبي على أنها مفهوم تقوم المؤسسات بمقتضاه بتضمين اعتبارات اجتماعية وبيئية في أعمالها وفي تفاعلها مع أصحاب المصالح على نحو تطوعي.⁸⁸

كما عرفتها الغرفة التجارية العالمية على أنها جميع المحاولات التي تساهم في تطوع المؤسسات لتحقيق تنمية بسبب اعتبارات أخلاقية واجتماعية. وبالتالي فإن المسؤولية الاجتماعية تعتمد على المبادرات الحسنة من المؤسسات دون وجود إجراءات ملزمة قانونيا. ولذلك فإن المسؤولية الاجتماعية تتحقق من خلال الإقناع والتعليم.⁸⁹

⁸⁸ عبد الرزاق مولاي لخضر وحسين شنيبي، أثر تبني المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للشركات، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 22-23 نوفمبر 2011، ص 453.

⁸⁹ أعمر عزاوي وساجح بوزيد، دور المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمؤسسة الاقتصادية في ارساء الثقافة البيئية، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 22-23 نوفمبر 2011، ص 406.

أما المسؤولية البيئية، فتعرف من خلال فرعين، الأول يضم الرعاية البيئية للعالم الطبيعي ودعم البشر الذين هم جزء لا يتجزأ منها، والثاني يتعلق بضمان التوجيه والمساءلة عن أي خطر أو ضرر يلحق بالبيئة، من خلال ذلك المبدأ الذي يسبب ضرراً بيئياً ينبغي أن يساهم في اصلاح الضرر الذي تسبب فيه⁹⁰.

في حين تعرف المسؤولية الاجتماعية والبيئية على أنها عملية تغطية الآثار البيئية لعمليات الإنتاج كتخفيض عملية تلف المنتجات والانبعاثات الغازية، وتقليص الممارسات التي تكون لها آثار سلبية مستقبلاً على البيئة كما تتمثل المسؤولية البيئية في تطبيق العمليات الخاصة بحماية البيئة⁹¹.

عرفتها المنظمة العالمية للتقييس ISO بأنها طريقة عمل المؤسسة التي تدمج من خلالها الاهتمامات والقضايا الاجتماعية والبيئية والاقتصادية في اتخاذ قرار واستراتيجيات وسياسات وقيم وتقانة المؤسسة بشفافية ومحاسبة ليتم تطبيق أحسن الممارسات⁹².

وتعرف أيضاً بأنها تلك المسؤولية التي تغطي الأنشطة التي تسعى إلى الحد من تأثير العمليات التي تقوم بها المؤسسة على البيئة بما في ذلك العمل على الحد من النفايات، والحد من استهلاك المواد الطبيعية وتدوير المخلفات واستخدام نظم الإدارة البيئية داخل المؤسسة⁹³.

أما من المنظور المحاسبي، فيمكننا تعريف المسؤولية الاجتماعية والبيئية بأنها كل التزام على المؤسسة بقرار من إدارتها، أو من كونها عضواً في جماعة، أو كنتيجة لقيود وتشريعات وترتيبات حكومية يترتب عليها إنفاق معين وقابل للقياس، ولا يمكن تخصيصه بشكل مباشر أو غير مباشر على الأنشطة التجارية والتسويقية، سواء تعلق هذا الالتزام بالعاملين أو بالبيئة التي ترتبط بها المؤسسة وتلتزم بخدمتها⁹⁴.

بالتمعن في التعاريف السابقة يمكن استخلاص النقاط التالية:

- المسؤولية البيئية جزء من المفهوم الواسع للمسؤولية الاجتماعية؛
- ترتبط المسؤولية البيئية ارتباط وثيق بالتنمية المستدامة؛ بحيث تهدف للحفاظ على الموارد الطبيعية وترشيد استهلاكها، وتجنب مسببات التلوث وتقليل النفايات؛
- المسؤولية البيئية يمكن أن تتضمن أنشطة اختيارية وأخرى الزامية؛
- ينتج عن التزام المؤسسة بمسؤوليتها البيئية تحمل تكاليف وأعباء مالية تستلزم القياس والافصاح.

⁹⁰ برحومة عبد الحميد، سعيد حياة. مساهمة الالتزام بالمسؤولية البيئية في تحقيق المواطنة البيئية في المؤسسة الاقتصادية. حالة NCA Rouiba. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية. العدد 18. (2017). ص 271_283

⁹¹ زويدية محسن، حمزة بن الزين، عمر الفاروق ورقون، أبعاد المسؤولية البيئية والاجتماعية في المؤسسات البيرونية- دراسة ميدانية بمجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآثار. مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي. العدد 11 ديسمبر 2016 ص 329_342

⁹² علي محمد ثجيل المعموري، طبايية سليمة. سعيدي وردة. دور الذكاء الاقتصادي في تفعيل الالتزام بالسلوك البيئي المستدام - دراسة حالة عينة من المؤسسات المتحصلة على المواصفات البيئية iso 14001. مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية- كلية الإدارة والاقتصاد. جامعة واسط العراق. العدد 21 - 2016. ص 331_315

⁹³ رمضان عبد الحكم محمد. استخدام الحاسوب في تنمية المسؤولية الاجتماعية والبيئية. درا العلوم للنشر والتوزيع. القاهرة مصر 2018. ص 12.

⁹⁴ الكشر الهامي عثمان. دور نظم المعلومات المحاسبية تجاه المسؤولية البيئية للمنظمات. مجلة دراسات الاقتصاد والاعمال- كلية الاقتصاد والعلوم السياسية- جامعة مصراتة- ليبيا. مارس 2017. ص 33_18.

من خلال ما سبق يمكن أن نستنتج أن المسؤولية الاجتماعية والبيئية هي التزامات أخلاقية تتبع بموجها المؤسسة مجموعة إجراءات لمواجهة الآثار السلبية المتولدة عن قرارات وأنشطة المؤسسة على البيئة والمجتمع، سواء كانت الزامية أو اختيارية، وترتكز في تطبيقها على عناصر الحوكمة ومبادئ التنمية المستدامة.

ثانياً: أهداف وأهمية المسؤولية الاجتماعية والبيئية

يرى الكثير من الباحثين أن تبني مسؤولية بيئية يحقق جملة من الفوائد، وباعتبار المسؤولية البيئية أحد أبعاد المسؤولية الاجتماعية، فإن أهدافها وأهميتها تظهر من خلال أهداف وأهمية المسؤولية الاجتماعية، نذكر منها⁹⁵:

- ✓ تحقق الأرباح يجب أن ينظر إليها بمنظور الأجل الطويل وليس بمنظور الأجل القصير كما كان في الماضي، حيث أن إنفاق المؤسسة لحل المشاكل الاجتماعية والذي يؤدي إلى خفض الأرباح في الأجل القصير من شأنه خلق ظروف بيئية ملائمة لبقائها ونموها واستمرار تدفق أرباحها في الأجل الطويل؛
- ✓ كسب صورة جيدة عن المؤسسة التي تتبنى مفهوم المسؤولية الاجتماعية وتطبقه على أرض الواقع؛
- ✓ المؤسسة التي تتحمل مسؤوليتها الاجتماعية عادة ما تتجنب وطأة التشريعات والقوانين الحكومية؛
- ✓ تحويل المشاكل الاجتماعية إلى فرص مربحة للمؤسسة لزيادة توظيفها في المجتمع وتحسين صورتها في مخيلة الزبون؛

- ✓ المؤسسة مصدر المشاكل الاجتماعية لأنها تساهم في تلوث البيئة من خلال غازاتها السامة ونفاياتها الكيماوية وأماكن عملها غير الصحيحة الفرع الثاني: الإدارة البيئية والأداء البيئي.

الفرع الثاني: الإدارة البيئية

كرد فعل للوعي البيئي المتصاعد، ولتجسيد مرتكزات التنمية المستدامة، فإن التركيز ينبغي أن يتحول إلى مدخل اداري ترتبط به الوقاية من التلوث وحماية الموارد الطبيعية، وعليه عملت عدة دول على وضع وتطوير عدد من التشريعات والمعايير لمواجهة التلوث وحماية البيئة. وتعتبر الإدارة البيئية من أهم النظم التي يتم الاعتماد عليها من أجل إدارة القضايا البيئية زيادة الوعي لدى العاملين.

أولاً: مفهوم الإدارة البيئية

حظيت الإدارة البيئية أو كما تعرف أيضاً بإدارة الموارد الطبيعية، إدارة النظام البيئي، أو إدارة التنمية المستدامة باهتمام العديد من المنظمات والباحثين فتعرف بأنها الإجراءات ووسائل التحكم سواء المحلية، الإقليمية أو العالمية التي توضع من أجل حماية البيئة وكذلك الاستخدام العقلاني للموارد الطبيعية المتاحة والاستفادة من هذه الموارد.

عرفتها غرفة التجارة الدولية على أنها عملية إيجاد وتصميم آلية شاملة تضمن عدم وجود آثار بيئية ضارة في المؤسسة، وذلك عبر جميع المراحل بدءاً بالتخطيط والتصميم وصولاً إلى المنتج النهائي⁹⁶.

⁹⁵ نصيرة يحيوي. مهدي مراد. المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات آلية لتدعيم نظم الإدارة البيئية. مجلة العلوم الاجتماعية. جامعة الاغواط. المجلد 07/ عدد 32. ص 128_139

⁹⁶ بربوش زين الدين، راشي طارق، الإدارة البيئية وفقاً للآيزو 14000 كآلية لتنفيذ ممارسة البعد البيئي الأخضر في وظائف المؤسسة، لدراسة حالة شركة Somiphos، مجلة وحدة البحث في تنمية إدارة الموارد البشرية، جامعة سطيف، المجلد 08، العدد 01 جوان 2017. ص-ص 77-107

كما تعرف بأنها نظم الإدارة الشاملة التي تتضمن الهيكل التنظيمي وأنشطة التخطيط، المسؤوليات، الممارسات، الإجراءات، العمليات والموارد اللازمة لوضع وتنفيذ وتحقيق صيانة ومراجعة وتدقيق السياسات البيئية الهادفة إلى حماية البيئة من التلوث⁹⁷.

عرفها مؤتمر ريو بأنها التعرف الصحيح على الموارد المتاحة والتخطيط السليم لاستغلالها، مع الترشيد في استهلاك الموارد الطبيعية والحفاظ على صحة الأفراد في جميع الأعمال، كما تحقق هذه الإدارة الإنتاج الانظف والحد من التلوث الناتج عن النشاطات الصناعية الزراعية، السياحية، التجارية والخدمية بما يضمن رفاهية الأجيال الحالية والمستقبلية⁹⁸. عرفت المواصفة الفرنسية NFX 30200 الإدارة البيئية بأنها مجموع الأنشطة الإدارية التي تحدد السياسة البيئية، الأهداف والمسؤوليات، والتي يتم تنفيذها بوسائل مثل تخطيط الأهداف البيئية، قياس النتائج ومراقبة التأثيرات على البيئة⁹⁹.

وتعرف أيضا بأنها مجموعة من الوظائف والأنشطة الإدارية ضمن آلية شاملة تسعى لتحقيق جملة من الأهداف على رأسها تحسين الأداء البيئي للمؤسسة¹⁰⁰.

كما عرفتها الأمم المتحدة على أنها: وضع الخطط والسياسات البيئية من أجل رصد وتقييم الآثار البيئية للمشروع الصناعي، على أن تتضمن جميع المراحل الإنتاجية، بدءا من الحصول على المواد الأولية وصولا إلى المنتج النهائي والجوانب البيئية المتعلقة به، وتقوم أيضا على تنفيذ كفاء للإجراءات الرقابية، مع الأخذ بعين الاعتبار جانب التكاليف والأثر الضريبي لهذه الإجراءات أيضا إضافة إلى كيفية استخدام الموارد ولا بد من توضيح الأدوات والطرائق المتبعة لمنع التلوث والاستخدام الرشيد للموارد¹⁰¹.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن الإدارة البيئية هي أداة إدارية داخلية تقوم على دمج الاعتبارات البيئية في السياسة العامة للمؤسسة من خطط، سياسات وإجراءات رقابية وعملية قابلة للتطبيق والقياس لإدارة مختلف أنشطتها، تسعى من خلالها المؤسسة -دون المساس بأهدافها التقليدية- لتحسين أدائها البيئي من خلال ترشيد استخدام الموارد الأولية والتقليل من الآثار البيئية.

ثانيا: مفهوم نظام الإدارة البيئية

⁹⁷ أكرم أحمد الطويل، شهلة سالم خليل العبادي. إدارة سلسلة التوريد الخضراء GSCM والاستدامة البيئية. دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع. الأردن. 2018. ص 80.

⁹⁸ أحمد تي. حمزة بالي. عقبة عبد اللاوي. "دور نظم الإدارة البيئية ISO 14000 في تحسين الاداء البيئي للمؤسسات الصناعية". مجلة التنمية الاقتصادية. جامعة الشهيد حمة لخضر. الوادي العدد 02. 2016. ص-ص 109-130.

⁹⁹ Corinne Gendron, *La gestion environnementale et la norme ISO 14001*, les presses de l'université de Montréal, Canada, 2004, p. 60.

¹⁰⁰ بوقرة. راجح، سراي أم السعد. الإدارة البيئية وآليات تفعيلها في المؤسسة الصحية. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11 العدد 02. (2018). ص-ص 69-85

¹⁰¹ تونسي آمنة، بورنان إبراهيم. دور الثقافة البيئية في تدعيم تطبيق المحاسبة البيئية في ظل متطلبات التنمية المستدامة: حالة شركة سونطراك. مجلة دراسات وأبحاث- جامعة الشلف. العدد 27 جوان 2017. ص-ص 507-531

تعرف منظمة التقييس العالمية ISO نظام الإدارة البيئية على أنه جزء من نظام الإدارة الكلي الذي يتضمن الهيكل التنظيمي ونشاطات التخطيط والمسؤوليات والممارسات والإجراءات والعمليات والموارد المتعلقة بتطوير السياسة البيئية، تطبيقها، مراجعتها والحفاظ عليها.

وتعرفه المواصفة الفرنسية NFX 30200 بأنه التنظيم الكامل للمسؤوليات، الإجراءات، العمليات والوسائل الضرورية لتنفيذ السياسة البيئية¹⁰².

كما يعرف بأنه مجموعة من الإجراءات الموثقة والمهيكلية، والقابلة للتحقق منها تأخذ صيغة المراحل المتعددة والمتكاملة وتعالج كل الأمور بدءاً من الإدارة وممارسات العمل إلى التقنيات والرعاية القانونية، والتي تم وضعها لتلبية وإدامة وتحسين مستوى السياسات البيئية وأهداف المنظمة.

عرفت وكالة حماية البيئة في الولايات المتحدة الأمريكية نظام الإدارة البيئية بأنه مجموعة من العمليات والممارسات التي تمكن المنظمة من الحد من التأثيرات البيئية لأنشطتها وزيادة الكفاءة التشغيلية لعملياتها¹⁰³.

في حين عرفته غرفة التجارة الدولية نظام الإدارة البيئية بأنه: "عملية تصميم وإيجاد آلية شاملة تضمن عدم وجود آثار بيئية ضارة في منتجات المؤسسة وذلك عبر جميع المراحل بدءاً بالتخطيط والتصميم وصولاً للمنتج النهائي".

عجل ظهور مفهوم التنمية المستدامة بالحاجة إلى معايير قابلة للتنفيذ في كل أنحاء العالم وتسمح بتسيير وتخفيض الآثار البيئية الناتجة عن النشاطات التجارية والإنتاجية دون أن تكون عائقاً أمام التبادلات التجارية والصناعية دون أن تكون عائقاً أمام التبادلات التجارية، فحتى لا تكون القيم البيئية حاجزاً تجارياً في مصلحة طرف على طرف، ويهدف توحيد اللغة وتطبيق نفس الشروط على المجال البيئي، وتفادياً للعقبات والصعوبات التي واجهت المعايير المحلية، أصدرت اللجنة العالمية للتقييس سلسلة ISO 14000 كمعيار اختياري يركز على مفهوم التحسين المستمر للكفاءة البيئية.

لا يعتبر المعيار ISO 14001 الوحيد الذي يتناول موضوع نظام الإدارة البيئية، لكنه يتمتع بالاعتراف الدولي وقابليته للتطبيق الدولي، فعلى سبيل المثال نجد المعيار الأوروبي EMAS يقدم نهج متكامل لكنه جهوي (فقط المواقع الإنتاجية المتمركزة في الاتحاد الأوروبي يمكنها تطبيقه)، يوضح الجدول التالي أبرز المعايير التي الخاصة بموضوع الإدارة البيئية.

الجدول رقم (02): معايير نظم الإدارة البيئية

المعيار	البلد أو الهيئة	الطبيعة والشكل	تاريخ الإصدار
EMAS	الاتحاد الأوروبي	تعليمية	2001-1993
BS 7750	British Standard Institution المملكة المتحدة	معياري وطني	1994
X300	AFNOR فرنسا	معياري وطني	1995
ISO 14001	ISO	معياري دولي	2004-1996

المصدر: Paolo Baracchini- Guide à la mise en place du management environnemental en entreprise selon iso

14001 – presses Polytechniques et universitaires Romandes- Lausanne- suisse. Troisième édition. 2007. P20

¹⁰² Corinne Gendron, Op cit , p. 60.

¹⁰³ كاظم المقدادي. علي عبد الله الهوش. حماية البيئة البحرية. مركز الكتاب الأكاديمي. الأردن. 2015. ص43

رغم أنها لا تتمتع بنفس الشكل والقوة، إلا أن كل المعايير السابقة تتفق في النقاط التالية:

- ✓ هي معايير اختيارية، وعليه للمؤسسة الحرية في تطبيقها من لا؛
 - ✓ كلها مرتكزة على مفهوم التحسين المستمر لكفاءة المؤسسة البيئية؛
 - ✓ تتطلب كل المعايير تدقيق خارجي في النتائج المحصل عليها والهيكل المطبق، هذا التدقيق الذي يلي مختلف الالتزامات دائما ما يكون من طرف منظمات محايدة وبصفة متكررة؛
 - ✓ تمنح اعتراف خارجي بالجهود المبذولة لتحسين تسيير العوامل المؤثرة على البيئة.
- تتجلى أهمية تبني نظام الإدارة البيئية من خلال الأهداف التي تصبوا المؤسسة لتحقيقها.

ثالثا: أهمية ومزايا نظام الإدارة البيئية

يعتبر تطبيق متطلبات نظام الإدارة البيئية اختياريا عند التعامل مع القضايا البيئية، وعليه تكمن أهمية تبني نظام الإدارة البيئية بالدرجة الأولى مواجهة القوانين والضغوط التنافسية والمساهمة في تحسين تنافسية المؤسسة، وهذا من خلال:

- ✓ تحسين صورة المؤسسة وعلاقتها مع أصحاب المصالح من عملاء، سلطات ومجتمع محلي؛
- ✓ استخدام أفضل للموارد والتحكم في تدوير المخلفات بما يسهم في تخفيض التكاليف وبالتالي زيادة التنافسية؛
- ✓ ضمان الالتزام بالتشريعات والقوانين البيئية المحلية مما يقلل من الغرامات والعقوبات؛
- ✓ فتح آفاق وفرص جديدة لعقد صفقات في أسواق تهتم فقط بالنشاط الأخضر.

كما تحقق نظم الإدارة البيئية مجموعة من المزايا، نذكر منها¹⁰⁴:

- التمويل: تخفيض في التكاليف من خلال الإنتاج الأنظف؛ تجنب بعض الآثار المترتبة على حوادث العمل كتكلفة العلاج وتوقف العمل؛ إدخال الأدوات المالية الاقتصادية مثل الضرائب أو الرسوم المفروضة على الانبعاثات الغازية (النفائات) يحفز على تقليل مستويات التلوث؛ التشجيع من الحكومات (رخص) والبنوك وشركات التأمين (تقديم تسهيلات).
- ضغط المساهمين لتحسين الصورة العامة: مع تنامي الوعي البيئي في مجتمع الأعمال، ومن خلال تطبيق نظام لإدارة البيئة تستطيع المؤسسة التخلص من الضغوط المتزايدة عليها من بعض الأطراف مثل المؤسسات المالية، مؤسسات التأمين، المساهمين والموظفين، وكذا ضغوطات جماعات حماية البيئة والمستهلكين والمجتمع.
- الالتزامات القانونية: تزايد حجم السياسات والقوانين واللوائح الملزمة باحترام البيئة.

¹⁰⁴ تونسي أمّنة، بورنان إبراهيم. مرجع سبق ذكره.

بالإضافة لما سبق تساعد نظم الإدارة البيئية المؤسسة على تحقيق¹⁰⁵:

- **المنافسة:** إن الأداء البيئي السيء يثر بشكل مباشر على تكاليف الإنتاج الناتج عن هدر الموارد والطاقة وهو ما يؤدي بالمؤسسة إلى خسارة قدرتها التنافسية والتأثير سلبا على وضعها التنافسي بسبب عزوف المستهلكين عن منتجاتها.
- **متطلبات الأسواق الخارجية:** عرفت الكثير من الأسواق العالمية خلال السنوات الأخيرة وضع مجموعة من اللوائح والقوانين التي تمنع التعامل مع المنتجات المضرّة بالبيئة، حيث تعتبر المعايير البيئية حواجز غير جمركية تواجه منتجات المؤسسة الموجهة للتصدير، كما أن المنافسة في الأسواق العالمية تدفع العديد من المؤسسات إلى تبني نظام للإدارة البيئية حفاظا على وضعها التنافسي.

رابعاً: أهداف نظام الإدارة البيئية

يهدف نظام الإدارة البيئية بالدرجة الأولى إلى زيادة الاهتمامات البيئية وإدارة المخاطر البيئية في كافة جوانب العملية الإدارية، كما يهدف أيضاً إلى¹⁰⁶:

- ✓ حماية البيئة من التلوث؛
 - ✓ الالتزام بالتطوير والتحسين المستمر، والتقيّد بالتشريعات الصادرة بهذا الشأن؛
 - ✓ استخدام التقنيات المتقدمة في تنقية البيئة؛
 - ✓ تلبية الاحتياجات المجتمعية المتزايدة للحفاظ على البيئة؛
 - ✓ إمكانية التنسيق مع المواصفات الدولية؛
 - ✓ تجنب المخاطر وتقليل المسؤولية القانونية؛
 - ✓ تنمية العنصر البشري وتحسين الكفاءة التشغيلية.
- من جهة أخرى تستهدف معايير نظام الإدارة البيئية وبالأخص سلسلة ISO 14000 جملة أهداف أهمها¹⁰⁷:
- ✓ مساعدة المنظمات على وضع الأهداف والسياسات الخاصة في مجال البيئة؛
 - ✓ مساعدة المنظمات على إقامة نظام داخلي للإدارة البيئية يضمن حسن التعامل مع القضايا البيئية؛
 - ✓ التزام المنظمات بالإعلان عن سياساتها البيئية وبشروط السلامة البيئية أمام السلطات الرسمية، العملاء والرأي العام؛
 - ✓ تشجيع المنظمات في سعيها للحصول على شهادات المطابقة من الجهات المختصة بشأن السلامة البيئية.

¹⁰⁵ غلاب رشيد. نظم الإدارة البيئية ISO 14000، واقع ومعوقات تطبيقها في المؤسسات الجزائرية. أطروحة دكتوراه في علوم التسيير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة مسيلة. 2017. ص 52_53

¹⁰⁶ علي إبراهيم الخضر. إدارة الأعمال الدولية. رسلان للطباعة والنشر والتوزيع. سوريا 2007. ص 294

¹⁰⁷ كاظم المقدادي. علي عبد الله الهوش. مرجع سبق ذكره. ص 47

الفرع الثالث: الأداء البيئي

يعد الأداء مفهوم واسع يتضمن العديد من المصطلحات الخاصة بالنجاح والفضل، الكفاءة والفاعلية، ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المتوقع، يعتبر الأداء المالي أكثر الميادين قدما واستخداما في قياس أداء المنظمات، فهو أكثر الميادين ثباتا واستقرارا وتطورا في مجال توجه المنظمات نحو قياس أداءها. اليوم، لم يعد مفهوم الأداء في المحاسبة الإدارية يقتصر على البعد المالي فقط، وإنما توسع ليشمل أبعاد أخرى كرضا العميل، الإنتاجية، التحفيز والابتكار. وقد أخذ المفهوم بعدا آخر مع ظهور مفاهيم مثل المسؤولية الاجتماعية للشركات وأصحاب المصلحة. مثله مثل أي أداء، يعد الأداء البيئي مفهوما غير محدد إلى حد كبير ومعقدا في مجال الإدارة البيئية.

أولا: تعريف الأداء البيئي

يشير الأداء إلى قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها وفق المعايير المحددة، كثيرا ما يتم الحديث عن الأداء البيئي تحت مصطلح التأثيرات البيئية الناتجة عن المشكلات البيئية المختلفة لممارسة منشآت الأعمال لنشاطها، مثل إعادة تدوير المخلفات والانبعاثات السامة، وعدم الالتزام بالقوانين البيئية وغيرها من التأثيرات البيئية، في حين أن مفهوم الأداء البيئي أعم وأشمل من أن يقتصر على التأثيرات البيئية فقط؛ لأن استخدام التأثيرات البيئية للأداء البيئي يقيد النظرة لذلك المفهوم متعدد الأبعاد في بعد واحد.

يعرف الأداء البيئي بأنه التأثير البيئي الحاصل نتيجة ممارسات عمليات الأعمال للمنظمة على بيئتها، وتعتبر ميزة تنافسية من خلال هيمنة وسيطرة المنظمة على المهارة أو الخاصية أو المعرفة البيئية التي تزيد من كفاءة وفعالية المنظمة، وتسمح لها بالوصول إلى السيطرة على المنافسين لها¹⁰⁸.

يعرف الأداء البيئي بأنه مجموعة الأنشطة والإجراءات التي تتخذها المؤسسة لتخفيض أو منع التدهور البيئي نتيجة قيام هذه المؤسسة بإنتاج منتجاتها أو تقديم خدماتها.

عرفت المواصفة الدولية ISO 14001 الأداء البيئي على أنه نتائج قابلة للقياس لإدارة الجوانب البيئية للمؤسسة التي يمكن قياسها في إطار نظم الإدارة البيئية على أساس سياسات المؤسسة، أهدافها وغاياتها البيئية أو أية متطلبات أخرى للأداء البيئي.

كما ينظر إلى الأداء البيئي بأنه يعكس الآثار البيئية الإيجابية أو السلبية المباشرة وغير المباشرة لنشاطات المؤسسة، ومدى كفاءة وفعالية الإجراءات والتدابير الإلزامية أو الاختيارية، الوقائية أو التصحيحية التي تقوم بها المؤسسة لمعالجة هذه الآثار، ذلك على اعتبار أن معيار الكفاءة البيئية يشير إلى مدى استخدام موارد أقل والتخفيض من التأثيرات البيئية السلبية والفعالية البيئية تعبر عن مدى نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها وغاياتها البيئية.

من التعاريف السابقة يمكننا القول أن الأداء البيئي هو كفاءة الإدارة وقدرتها على تخفيض مستوى التلوث وحماية البيئة من خلال التركيز على سياسات صديقة للبيئة في العملية الإنتاجية.

ثانيا: أبعاد الأداء البيئي

¹⁰⁸ مصطفى يوسف كافي. اقتصاديات البيئة والعمولة. مرجع سبق ذكره. ص 137

لا يوجد اتفاق بين الباحثين حول أبعاد الأداء البيئي للمؤسسة، فنجد من صنفها على أساس ثلاث مجموعات : عمليات المؤسسة، كفاءة استخدام المواد والطاقة ، وأبعاد مرتبطة بالفعالية البيئية وأصحاب المصالح ؛ المنتجات والحالة البيئية، في حين يذهب البعض إلى تحديد أربع أبعاد هي استعمال المواد، استهلاك الطاقة، المخرجات وانبعاثات التلوث، ومن ثم يمكن تحديد أبعاد الأداء البيئي كما يلي¹⁰⁹:

- **بعد الأثر البيئي وصورة المؤسسة:** ويشير إلى السمعة العامة للشركة ودرجة الوفاء (أو تجاوز) المعايير المطلوبة بواسطة القوانين والتشريعات فيما يتعلق بالإشعاعات والانبعاثات .
- **بعد علاقات أصحاب المصلحة:** ويشير إلى التفاعل بين المنظمة ومختلف الدوائر الخارجية (الأطراف الأخرى أصحاب المصلحة من عملاء وموردين وحكومة والمجتمع المحلي والصناعة وغيرها) بما يسمح لمفهوم الأداء البيئي أن يشير إلى قدرة المنظمة على بناء علاقات مع هذه الأطراف فيما يتعلق بأدائها البيئي .
- **بعد الأثر المالي:** ويظهر هذا البعد الآثار المالية للممارسات البيئية مثل خفض في تكاليف المنتج والعمليات والخفض في تكاليف الرقابة القانونية .
- **بعد تحسين المنتج والعمليات:** ويشير إلى أن تكامل الممارسات البيئية داخل عمليات التشغيل تنتج مزايا تنافسية للمنظمة مثل تحسني الجودة وزيادة الإنتاجية وتشجيع الابتكارات .

ثالثاً: تقييم الأداء البيئي

تحتاج المؤسسة إلى قياس وتقييم أدائها البيئي لتلبية رغبات أصحاب المصالح، وباعتبار الأداء البيئي جزء من الأداء المالي، فإن تحسين الأداء المالي من شأنه التأثير على الأداء المالي والذي ينعكس إيجاباً على تنافسية المؤسسة ويكسبها ميزة تنافسية.

يعرف تقييم الأداء البيئي على أنه عملية رسمية لقياس وتحليل وكتابة التقارير الخاصة بالأداء البيئي لأي منظمة مقابل وضع المعايير من قبل الإدارة. كما عرفته المواصفة العالمية iso 14031 على أنه منهج لتسهيل قرارات الإدارة بخصوص الأداء البيئي للمنظمة، وباختيار المؤشرات وجمع وتحليل البيانات وتقييم المعلومات وفقاً لمقياس الأداء البيئي، واعداد التقارير وتوصيل المعلومات والفحص الدوري، وفي النهاية تطوير هذا المنتج¹¹⁰.

يمكن القول أن تقييم الأداء البيئي يركز على قاعدة من مؤشرات الإنجاز التي تسمح بقياس ووضع درجات للصناعات حيث يتم تحديد المؤشرات وفق متغيرات أداء المنظمة ويجب التمييز بين المتغيرات التنظيمية والمتغيرات البيئية، والتي تعتبر مدخلات لتحديد مؤشرات الأداء، وعليه يمكن استخدام تقييم الأداء البيئي وقياسه لأسباب عديدة نذكر منها¹¹¹:

¹⁰⁹ عز الدين فكري تهايم. الإطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية. المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة. جامعة الأزهر العدد الثامن. مصر 2011 ص 309-382

¹¹⁰ ياسر عبد طه الشرفا، علي ماهر ثروت سكيك. تقييم فعالية الأداء البيئي للبلدية غزة من وجهة نظر متلقي الخدمة. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية. غزة. فلسطين. المجلد 26 العدد 04 سنة 2018

¹¹¹ رعد الياس درويش. تقييم الأداء البيئي باستخدام معطيات المواصفة الارشادية iso 14031 دراسة في معمل اسمنت طاسلوحة في السلیمانية. مجلة جامعة كربلاء العلمية. المجلد الثامن. العدد الثاني 2010

- ✓ فهم مستوى الأداء البيئي؛
 - ✓ عرض الأداء مقابل الأهداف والسياسة البيئية للمنظمة؛
 - ✓ تحفيز السلوك لاتخاذ القرارات من خلال:
 - تزويد صانعي القرارات بالمعلومات؛
 - نقل تركيز اتخاذ القرارات من الالتزام الخارجي إلى العمليات؛
 - تحقيق المقولة الماثورة ما يمكن دراسته يمكن قياسه.
- تبرز أهمية الأداء البيئي باعتباره جانب مكمل لجوانب الأداء المتميز عبر العمل لإيجاد مؤشرات ومعايير واعتبارات لقياس أداءها البيئي¹¹²، كما يسمح تقييم الأداء البيئي بتحقيق مجموعة من الفوائد وهي كالتالي:
- ✓ التزويد بمقياس للتحسين المستمر؛
 - ✓ إبراز الأساليب الصديقة للبيئة والموارد والتدريب المطلوبة للامتثال للأنظمة البيئية؛
 - ✓ مراقبة وتبعية العلاقات بين جهود الإدارة والاستثمار المالي والأداء؛
 - ✓ تحقيق فعالية التكلفة عند اختيار طرق الإدارة البيئية؛
 - ✓ تأسيس معايير لعملية الإدارة البيئية؛
 - ✓ تعزيز الاتصال وتبادل المعلومات البيئية؛
 - ✓ زيادة درجة تنافسية المؤسسة وفرصها الاستراتيجية.

المطلب الثاني: ماهية المحاسبة البيئية

تعتبر المحاسبة علم اجتماعي يخدم مختلف فئات المجتمع وأصحاب المصالح، إن الفكر المحاسبي في تطور مستمر، وذلك لارتباطها بالقضايا الاجتماعية، وبوصفها نظاما متكاملًا للمعلومات، وفي علاقة متبادلة مع البيئة، فهي لا تتأثر فقط بالبيئة وإنما تؤثر فيها أيضا، من خلال الالتزام بمسؤوليتها اتجاه معالجة موضوع تلوث البيئة ودورها الفعال في توفير المعلومات اللازمة لخدمة متخذي القرار.

الفرع الأول: نشأة المحاسبة البيئية ودوافع الاهتمام بها

مما لا شك فيه أن المؤسسات خلال ممارستها لمختلف أنشطتها ومع التعقيدات المتسارعة وتقنيات الإنتاج المتجددة، ينشأ عنها الكثير من الآثار البيئية مما دفع بمعظم دول العالم ومختلف الهيئات الدولية والمحلية إلى البحث عن الآليات الكفيلة للحد من هذه الآثار والتوجه نحو استغلال عقلائي للموارد غير المتجددة.

أولاً: نشأة المحاسبة البيئية

أمام أهمية وضرورة تفهم المؤسسات واعترافها بمسؤوليتها البيئية كان من الضروري أن يدمج البعد البيئي ضمن مختلف تطبيقات المحاسبة، ولما كان من الصعب نكران تأثير البيئة وقضاياها على المحاسبة، عرفت السنوات الماضية

¹¹² مصطفى يوسف كافي. اقتصاديات البيئة والعولمة. مرجع سبق ذكره. ص 135.

تغييرات كبيرة مست مختلف جوانب المحاسبة لمزيد من الارتباط بين البيئة والمحاسبة، وأحدثت تغييرات جذرية سواء من ناحية الإطار النظري أو أسلوب ممارسة العمل المحاسبي، وهنا يرى البعض أن المحاسبة البيئية تمثل امتدادا للمحاسبة المالية حيث نجد أن العديد من معايير المحاسبة الدولية ias/ifrs قد تطرقت بشكل مباشر أو غير مباشر للقضايا البيئية، وفي هذا الصدد فإن المعيار IAS 01 عرض البيانات المالية ينص على أنه ينبغي أن تقدم البيانات المالية عرضا عادلا وارشادا عن الكيفية التي تتم بها تلبية متطلبات العرض العادل وضرورة قيام المؤسسات بتقديم بيانات إضافية مثل التقارير البيئية وبيانات القيمة المضافة وذلك خارج البيانات المالية، وبشكل خاص في الصناعات التي تكون فيها العوامل البيئية ذات تأثير هام، كما يشجع المعيار المؤسسات على تقديم هذه البيانات الإضافية إذا كانت الإدارة تعتقد أنها ستساعد المستخدمين في اتخاذ اقرارات اقتصادية¹¹³.

IAS 16 الممتلكات والتجهيزات والمعدات: يتم تطبيق هذا المعيار على الممتلكات والتجهيزات والمعدات التي استخدمت لتطوير أو المحافظة على الموارد الطبيعية، حيث يمكن امتلاك تجهيزات ومعدات لأغراض وقائية أو بيئية، وقد لا يؤدي ذلك إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية لأي أصل موجود بشكل مباشر إلا أن ذلك ضروري في سبيل الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية كموجودات أخرى؛ فالاعتراف بالتجهيزات والمعدات كموجودات تمنح المؤسسة القدرة على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من موجودات مرتبطة بها تزيد على ما كان بالإمكان تحقيقه لو لم يتم امتلاك تلك الموجودات¹¹⁴.

كما يتعامل المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 06 استكشاف وتقييم الأصول المنجمية مع الصناعات الاستخراجية؛ من استكشاف الموارد المعدنية وتقييمها إلى اثبات أي التزامات بالإزالة والاعادة إلى الحالة الأصلية والترميم التي تتحملها المؤسسة خلال فترة معينة كنتيجة لقيامها باستكشاف الموارد المعدنية وتقييمها. في حين يقدم تفسير معايير التقارير IFRIC 05 الارشادات الخاصة بإيقاف التشغيل وإعادة التأهيل واستعادة النفقات المتعلقة بالبيئة¹¹⁵.

نجد أيضا المعيار الدولي IAS 37 المخصصات، المطلوبات والموجودات المحتملة يشير إلى أن الالتزامات الناشئة من أحداث سابقة والقائمة بشكل منفصل عن الأعمال المستقبلية للمؤسسة هي فقط التي يتم الاعتراف بها كمخصصات، كما أن الضغوطات التجارية أو المتطلبات القانونية قد تجبر المؤسسة على القيام بالإنفاق للعمل بطريقة معين في المستقبل عندما يضع الحدث التزاما على المؤسسة بإزالة الأضرار البيئية في القانون أو بسبب سلوك المؤسسة الذي يخلق التزام مستقبلي¹¹⁶.

بدوره، أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB، العديد من المعايير والارشادات التي تنازلت المعالجة المحاسبية للبندود التي تتعلق بالقضايا البيئية مثل معيار المحاسبة المالية رقم SFAS 05 الخاص بالالتزامات المحتملة

¹¹³ وعد هادي عبد الحساني. خولة حسين حمدان. دور معايير المحاسبة والتدقيق والتمويل المالي في الرقابة على النشاط الزراعي لتحقيق التنمية المستدامة. مجلة دراسات محاسبية ومالية بغداد. المجلد الثاني عشر. العدد 39 الفصل الثاني 2017. ص.ص 65_88

¹¹⁴ أسماء الهاشي. عقيل حمزة حبيب الحسنوي. زينب عزيز باصي. متطلبات القياس والافصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية. دراسة ميدانية في عينة من المؤسسات الصناعية العراقية. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية- جامعة الكوفة العراق. المجلد الرابع عشر العدد 03. 2017. ص.ص 1154_1178

¹¹⁵ Firoz, Mohammad and Ansari, A. Aziz, *Environmental Accounting and IFRS* (November 26, 2010). International Journal of Business and Management, Vol. 5, No. 10, p. 105, October 2010. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1715436>

¹¹⁶ الحسن محمد أحمد. المحاسبة البيئية ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار. مجلة المال والاقتصاد السودان. العدد 74. مايو 2014

والتفسير المرتبط به، حيث يلزم المحاسبين بأخذ الالتزامات البيئية المحتملة في الحسبان، والتي تتوقف معالجتها المحاسبية على عنصرين مهمين هما درجة احتمال حدوثها، وإمكانية تقدير قيمتها، وتتراوح المعالجة المحاسبية بين تكوين مخصص وتسجيله بالدفاتر وبين الإفصاح عنها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية. كما أصدر معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي قائمة الوضع رقم 96-1 التزامات المعالجة البيئية سنة 1996 لتغطي نقاط المحاسبة والمراجعة للتكاليف والالتزام البيئية¹¹⁷.

في ظل متغيرات بيئية أكثر تأثيراً على الأنشطة الاقتصادية ومسيرة للتطورات الحديثة في المفاهيم المحاسبية شهد الفكر المحاسبي في أواخر ستينيات القرن الماضي انتشاراً متزايداً لفعاليات المحاسبة الاجتماعية والذي ساعد على تطور الاهتمام بالمحاسبة البيئية في العقود الأخيرة.

ظهرت المحاسبة البيئية بوصفها فرعاً من فروع علم المحاسبة مع بداية السبعينات تماشياً مع الأفكار والاتجاهات البيئية المتنامية، حيث نظم الاتحاد القومي للمحاسبين وجمعية المحاسبين الأمريكية العديد من اللقاءات بهدف إجراء البحوث في مجال المحاسبة البيئية بين 1970 و 1975، وفي عام 1986 طلب الكونجرس الأمريكي من المنشآت التي تدخل المواد السامة في صناعتها تقديم كشوف تتضمن معلومات استراتيجية لاستخدامها في التخطيط الطارئ وتحسين الأداء البيئي في الصناعة؛ وتعد وكالة حماية البيئة الأمريكية أول وكالة تضع برنامجاً رسمياً للتشجيع على تطبيق المحاسبة البيئية بداية التسعينات للإجابة على تساؤلات المستخدمين الخارجيين للمعلومات المالية ومن أجل فهم الرؤية الكاملة للتكاليف البيئية ودمجها في اتخاذ القرارات¹¹⁸، كما تم تأسيس شبكة المحاسبة الإدارية البيئية في أوروبا وآسيا والمحيط الهادي والأمريكيتين عام 1998.

من جهتها بادرت الأمم المتحدة سنة 1993 إلى وضع نظام المحاسبة البيئي والاقتصادي المتكامل الذي يعزز الحسابات القومية التقليدية بمعلومات عن حسابات الموارد الطبيعية والملوثات المتعلقة بها، حيث تكمن هذه المعلومات الحكومات من صياغة السياسات الاقتصادية ومراقبتها على نحو أكثر فعالية فيما يتعلق بالبيئة ووضع استراتيجيات أنجع لإدارة الموارد بالإضافة إلى استخدام الضرائب والاعانات على نحو أكفأ.

في سنة 1999، شكلت الأمم المتحدة لجنة من الخبراء لدعم تطبيق المحاسبة البيئية في أنحاء العالم، وفي سنة 2005 أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين وثيقة استرشادية حول المحاسبة الإدارية البيئية¹¹⁹.

مما سبق يمكن القول أن تطور المحاسبة البيئية ارتبط بالتطورات المستمرة في احتياجات المستفيدين من المعلومات المستمدة من نظم المعلومات البيئية، ويمكن تقسيم التطور الفكري للمحاسبة البيئية إلى ثلاث مراحل من خلال تطور البحوث التي اهتمت بدمج البعد البيئي في المحاسبة كما يلي:

¹¹⁷ صلاح عبد الحفيظ مصطفى علي. دور ومسؤولية مراجع الحسابات في مراجعة الأداء البيئي للمنشآت: دراسة نظرية وميدانية. Journal of Empirical Research in Accounting & Auditing. Aud. 2, No. 1 (April-2015). جامعة البحرين. ص 108

¹¹⁸ نهلة إبراهيم عبد الكريم، تطبيق المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية. مجلة كلية الاقتصاد العلمية. كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية والسياسية. جامعة إفريقيا العالمية. السودان. العدد 01 يوليو 2011. ص 133-146

¹¹⁹ شعبان حسين طارق. القيصر ابتسام محمود. المحاسبة الإدارية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية. دراسة ميدانية على المؤسسة البيئية للحديد والصلب مصر انة. مجلة دراسات الاقتصاد والاعمال. كلية الاقتصاد والعلوم السياسية. جامعة مصراتة. ليبيا. مارس 2017 ص 155-170

● **المرحلة الأولى من 1970 إلى 1980:** عرفت هذه الفترة ببداية الوعي البيئي والمحافظة على البيئة ومكافحة التلوث، خلال هذه الفترة لم تحظ القضايا البيئية أو المحاسبة البيئية بالاهتمام الكافي على المستوى الأكاديمي والعملي حيث أن معظم البحوث المنشورة كانت تركز الاهتمام على البعد الاجتماعي، كما تميزت بكونها دراسات وصفية تعتمد على نماذج معيارية وقياسات وصفية، ويمكن القول أنه لا توجد حدود فاصلة بين الأمور البيئية والمحاسبة الاجتماعية.

● **مرحلة الثانية من 1981 إلى 1990:** تميزت هذه المرحلة بإصدار العديد من التشريعات والقوانين الهادفة للحد من آثار التلوث البيئي، ركزت البحوث التي أصبحت تحليلية أكثر منها وصفية خلال هذه الفترة على المحاسبة البيئية من خلال إبراز دورها في الإفصاح على المعلومة البيئية.

● **المرحلة الثالثة من 1991 إلى يومنا هذا:** عرفت هذه المرحلة تطوراً في تناول القضايا البيئية في قالب أو إطار محاسبي، مع تسجيل نضوج في ممارسات المحاسبة البيئية دون أن يكون لذلك ارتباطاً بالمحاسبة الاجتماعية والتوجه نحو الإفصاح البيئي والتدقيق البيئي، حيث بدأت المنظمات المحاسبية بمرافقة الأعضاء في طريقة إدارة المشاكل البيئية والتدقيق البيئي، من جهته نشر المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين ICCA تقرير بحث حول طرق المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية مثل التسجيل المحاسبي للتكاليف الكلية من وجهة نظر بيئية.

ثانياً: أسباب تطور المحاسبة البيئية ودوافع الاهتمام بها

من خلال تتبع الدراسات التي تناولت موضوع المحاسبة البيئية يمكن ملاحظة التطورات الكبيرة سواء من ناحية نضوج الفكرة أو مدى تطبيقها، ويلخص تقرير الأمم المتحدة أسباب هذا التطور فيما يلي¹²⁰:

- ✓ الحاجة إلى تحقيق الكفاءة التشغيلية والكفاءة في استخدام المواد التي تولدها أسواق المنافسة العالمية؛
- ✓ مواجهة متطلبات الزيادة في تكاليف المواد وإدارة الضياع (الفاقد) والالتزام القانوني ومواجهة الالتزامات المحتملة؛
- ✓ الضغوطات المتزايدة على المؤسسات والحكومات لتحسين الأداء؛
- ✓ محدودية بعض مداخل المحاسبة الإدارية التقليدية في إدارة الكفاءة والتكاليف المرتبطة بالبيئة.

يرجع الاهتمام بالمحاسبة البيئية إلى عدة أسباب نذكر منها¹²¹:

- ✓ قصور المحاسبة التقليدية للمحاسبة التقليدية عن تلبية المطالب الاجتماعية حيث تفتقد الأساليب التقليدية للمحاسبة الفاعلية اللازمة لتوفير المعلومات الخاصة بالتكاليف البيئية للقرارات الإدارية المختلفة، مما أدى إلى التفكير في تصميم أو إعادة تصميم النظم المحاسبية لتأخذ في اعتبارها العوامل البيئية؛

¹²⁰ سليمان سند السبوع. مدى تبني المؤسسات الصناعية الأردنية لتقنية المحاسبة الإدارية البيئية والمحاسبة عن التكاليف البيئية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال.

الجامعة الأردنية. المجلد 05 العدد 04. 2009. ص 433 _ 452

¹²¹ الكشير النهامي عثمان. دور نظم المعلومات المحاسبية تجاه المسؤولية البيئية للمنظمات. مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال. كلية الاقتصاد والعلوم السياسية. جامعة

مصراتة. مارس 2017. ص 33_18

- ✓ ضغوطات الفئات الاجتماعية المستفيدة (أصحاب المصالح) والتي تمارس ضغوطها من أجل قيام المنظمة بمسؤولياتها البيئية الواجبة عليها، وبالتالي كان هناك دافع لدى المنظمة ومن ثم لمهنة المحاسبة للتعبير عن الدور البيئي وخاصة الاهتمام بقياس التكاليف الالتزامات البيئية والافصاح عن ذلك أمام مختلف فئات المجتمع المستفيدة؛
- ✓ تبني معيار العائد الاقتصادي والاجتماعي في الحكم على كفاءة المنظمات والاهتمام بتحقيق الرفاهية للمجتمع في المقام الأول، فكان ذلك دافعا لمهنة المحاسبة للقيام بالدور البيئي من خلال قيامها بالمحاسبة عم الأنشطة البيئية والافصاح عنها كي تحصل على ثقة المجتمع وتتسم تقاريرها بالمصداقية؛
- ✓ ظهور قوانين حماية البيئة التي تمارس بدورها ضغوطا كثيرة على المؤسسات لحماية البيئة من التلوث والدمار، وذلك من خلال إلزامها للمؤسسات بدفع غرامات كبيرة في حال تنصلها من القيام بدورها في حماية البيئة أو زيادة نسب التلوث الصادرة عنها عن الحد الأقصى المسموح به؛
- ✓ الارتفاع المتزايد لحجم التكاليف والالتزامات البيئية، حيث يعتبر ذلك أحد الدوافع للاهتمام بالمحاسبة البيئية، فالمؤسسات الصناعية الأمريكية على سبيل المثال تنفق في المتوسط 0.9% من المبيعات في مجالات حماية البيئة من التلوث مما أدى إلى تزايد عدد المؤسسات والهيئات الحكومية التي تطالب بتحسين وتطوير أساليب المحاسبة البيئية بصفة عامة وأساليب المحاسبة عن التكاليف والمنافع البيئية بصفة خاصة.

كما يضيف بعض الباحثين أسباب الاهتمام بالمحاسبة البيئية إلى النقاط التالية¹²²:

- ✓ الزيادة الكبيرة في النفقات البيئية سواء كانت نفقات رأسمالية أو نفقات تشغيلية والحاجة إلى وضع أولويات لهذه النفقات؛
- ✓ الحاجة المتزايدة للبيانات المالية الخاصة بالأداء البيئي من قبل مختلف الجهات كالحكومة، المستثمرين، المقرضين، البنوك والمنظمات غير الحكومية لأن عدم توفر مثل هذه البيانات يساعد بعض المنظمات غير الملتزمة على تلويث البيئة واتلاف الموارد الطبيعية؛
- ✓ معظم الأنشطة البيئية ذات طبيعة كمية ومالية، وبالتالي فهي تؤثر بشكل أو بآخر على أصول وخصوم المؤسسة والتكاليف التي تتحملها؛
- ✓ تزايد الاهتمام الدولي بالمحافظة على البيئة وإصدار تشريعات متعددة وإخضاع الآثار الخارجية السلبية للمؤسسة للقياس بغرض ضبط ورقابة هذه الآثار ومن ثم تخفيضها إلى الحد الأدنى لها؛
- ✓ الاتجاه إلى التأكيد على ضرورة تحمل المؤسسة تكاليف التلوث الناتج عن ممارستها لأنشطتها الإنتاجية؛
- ✓ تزايد الاهتمام بالعوامل والمتغيرات ذات التأثير على البيئة عند التخطيط المستقبلي باعتباره من مجالات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة؛

¹²² عائدة عثمان عبد الله . دور المحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة "دراسة تحليلية من وجهة نظر موظفي شركة سابك السعودية"

- ✓ عدم قياس النفقات المتعلقة بتلوث البيئة بالمشروع بتعارض مع الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- ✓ الضغوط التي تمارسها العديد من الهيئات المهنية بهدف مراعاة المخاطر البيئية والتأكيد على المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال؛
- ✓ اهتمام الدراسات والأبحاث النظرية والتطبيقية بالبيئة والمحاسبة عنها والتي قدمت أدلة اثبات على أن الانفاق في المجال البيئي يعمل على زيادة أرباح المؤسسات.

من خلال ما سبق يمكننا القول أن الاهتمام بالمحاسبة البيئية يرجع بدرجة كبيرة إلى ضغوطات أصحاب المصالح المتعددين، حيث تفرض بعض المؤسسات على الموردين التقيد بنظم الإدارة البيئية والافصاح عن معلومات بيئية تخص الأداء البيئي لهذه المؤسسات، وبالتالي أصبح لزاماً على المؤسسة تلبية متطلبات وأهداف أصحاب المصالح من خلال تبني وتطوير نظام للمحاسبة البيئية، ومن ناحية أخرى كان تزايد حجم وأهمية التكاليف البيئية والالتزامات البيئية أمام فشل النظم المحاسبية التقليدية على استيعاب المشاكل البيئية دور كبير في ظهور المحاسبة البيئية.

الفرع الثاني: تعريف المحاسبة البيئية

تمثل المحاسبة البيئية في السنوات الأخيرة موضوع عدة دراسات، حيث يتساءل البعض حول التقنيات التي يمكن استخدامها لتوحيد المعلومات البيئية من وجهة نظر المحاسبة، في حين يذهب البعض الآخر إلى ادماج هذه الفكرة في المجال الإداري. لا يوجد تعريف شامل ومحدد للمحاسبة البيئية، وفيما يلي نستعرض بعض التعاريف المقترحة. تعرف على أنها علم يبحث عن كيفية تأثير الجوانب البيئية على نظام المحاسبة التقليدية، وهي أداة لقياس وتقييم الجوانب المادية لبيئة للمنشأة.

ومن وجهة نظر أخرى، تعرف بأنها نظام معلومات فعال عن درجة ندرة الموارد الطبيعية الناتجة عن نشاط المؤسسة والتي يمكن استخدامها لتقليل هذه الندرة ولإبلاغ أصحاب المصالح¹²³.

كما تعرف المحاسبة البيئية بأنها عملية تحديد وقياس نقدي لقيمة الأضرار البيئية التي تسببها منشأة معينة للبيئة المحيطة بها، نتيجة لعملية التشغيل أو التصنيع التي تمارسها، أو نتيجة لقيامها بإنتاج سلعة تضر البيئة عند استهلاكها، ومن ثم القيام بعملية المعالجة المحاسبية لقيمة تلك الأضرار والإبلاغ عنها في القوائم المالية¹²⁴.

تعرف أيضاً بأنها عبارة عن النظام المحاسبي الممتد للنظام التقليدي والمبني على تحليل النتائج ومسببات حدوث التكلفة لتحديد وتعيين أثر التكاليف البيئية التي تسببت بها المؤسسة¹²⁵.

¹²³ HARSCOET, Erwan. Développement d'une comptabilité environnementale orientée vers la création de valeur : l'application à un investissement de prévention des pollutions. Thèse de doctorat. L'école Nationale Supérieure d'Arts et Métiers Paris Tech 2007. P114

¹²⁴ أبو زر عفاف اسحق. المحاسبة البيئية الإطار الفكري ومقومات التطبيق. المجلة المصرية للدراسات التجارية. مصر. المجلد 31. العدد 01. 2007. ص 421-443

¹²⁵ عبد الخير طيبة يعقوب الهادي. نموذج مقترح للمحاسبة الإدارية على أساس الجودة الشاملة. دراسة ميدانية بمصنع سكر الجندب. أطروحة دكتوراه. جامعة أم درمان الإسلامية. السودان 2016 ص 42.

يرى البعض أن المفهوم الأكثر ملائمة هو ذلك الذي ينظر للمحاسبة البيئية باعتبارها أداة إدارية تتكامل فيها التطبيقات المالية للقضايا البيئية مع النظم الإدارية المالية للمنظمات لأجل تحسين عملية اتخاذ القرارات الفعالة والتي تصب في مفهوم الإدامة البيئية والاقتصادية¹²⁶.

يعرفها آخرون 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 يدفع¹²⁷.

كما قدمت عدة منظمات دولية ومحلية محاولات لتعريف المحاسبة البيئية نذكر منها:

تعرفها وكالة حماية البيئة الأمريكية على أنها تعريف، تحديد وتجميع وتحليل والافصاح عن معلومات التكاليف البيئية¹²⁸.

عرفها مجمع المحاسبين الكنديين بأنها تحديد وقياس وتخصيص التكاليف البيئية بأخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية ثم الإفصاح عن هذه المعلومات لأطراف معينة¹²⁹.

عرفتها غرفة التجارة الدولية بأنها أداة إدارية تعمل على التقويم الدوري الموثق والمنظم لمدى كفاءة أداء نظام الإدارة البيئية اهتمام الإدارة العليا بحماية البيئة، وذلك من خلال مدى رقابة الأداء للأنشطة البيئية ومدى تنفيذ البرامج والسياسات المتعلقة بالأنشطة البيئية والتي من خلالها يمكن الوفاء بمتطلبات التشريعات البيئية، كما عرفها معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية بأنها جزء متكامل من نظم الإدارة البيئية بالمؤسسة، كافية وملائمة تتضمن تحقيق الالتزام بالمتطلبات القانونية والتنظيمية والسياسات الداخلية¹³⁰.

كما عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبة بأنها النطاق الكلي للمحاسبة من أجل حماية البيئة بما تتضمن ذلك من المحاسبة المالية والمراجعة المالية والمحاسبة الإدارية البيئية¹³¹.

من خلال التعاريف السابقة يمكننا القول أن:

- مفهوم المحاسبة البيئية يجمع بين مفهومي المحاسبة والبيئة؛
- المحاسبة البيئية هي نظام لإنتاج وتوصيل معلومات محاسبية بيئية، أو بعبارة أخرى معلومات محاسبية تعكس الأبعاد والآثار البيئية سواء المباشرة أو غير المباشرة والنافعة والضارة، والحالية أو المستقبلية؛

¹²⁶ أمل عبد الحسين. واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية دراسة تطبيقية على عدد من المنشآت الصناعية في العراق. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية. السنة العاشرة. المجلد الثامن. العدد الحادي والثلاثون 2014. ص 290_309

¹²⁷ خليل إبراهيم رجب. زياد هاشم يحيى. دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والافصاح عنها. مجلة رماح للبحوث والدراسات. الأردن. جوان 2016. ص 233_251.

¹²⁸ تونسني أمية. بورنان إبراهيم. دور الثقافة البيئية في تدعيم تطبيق المحاسبة البيئية في ظل متطلبات التنمية المستدامة – حالة شركة سونطراك. مجلة دراسات وأبحاث- جامعة الجلفة. العدد 27. جوان 2017. ص 507_531

¹²⁹ عائدة عثمان عبد الله. مرجع سبق ذكره

¹³⁰ علي محمد حامد آدم. تقييم تطبيقات نظام المحاسبة البيئية والاجتماعية على تكاليف صناعة السكر في السودان: دراسة ميدانية تحليلية بالتطبيق على مصانع شركة السكر السودانية. رسالة ماجستير. معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي. جامعة أم درمان الإسلامية. 2016. ص 102_103.

¹³¹ الشفيع خضر الطيب الأمين. دور المحاسبة البيئية في قياس وتقدير التكاليف البيئية: دراسة محاسبية بالتطبيق على شركات النفط في السودان. رسالة ماجستير. جامعة أم درمان الإسلامية. السودان. 2012. ص 61

- المحاسبة البيئية تعني اخضاع معلومات التكاليف والمنافع البيئية للقياس والافصاح المحاسبي؛
- يمكن ممارسة المحاسبة على مستويين، هما: مستوى الاقتصاد القومي، أو على مستوى المؤسسة بغرض ترشيد القرارات لمختلف الأطراف داخل وخارج المؤسسة.

مما سبق يمكننا تعريف المحاسبة البيئية على أنها " نظام ومنهج يختص بتحديد، قياس، تحليل والاعتراف بقيمة الآثار البيئية الناتجة عن مختلف أنشطة المؤسسة والافصاح عنها في شكل معلومة بيئية كمية و/أو الوصفية في تقارير تقليدية أو منفصلة، بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية وتكاليفها من جهة، ومساعدة أصحاب المصلحة على اتخاذ القرارات في ظل تطبيق السياسات البيئية وتحقيق استدامة بيئية.

يستخدم المفهوم الواسع للمحاسبة البيئية للإشارة إلى عدة أنواع مختلفة مرتبطة بمجال حماية البيئة والحفاظ على الموارد الطبيعية، نذكر منها¹³²:

- ✓ **المحاسبة الخضراء:** توصف المؤشرات التي تراعي البعد البيئي للتنمية المستدامة بأنها مؤشرات خضراء، تهتم المحاسبة الخضراء بتقييم عناصر التنوع البيولوجي.
- ✓ **المحاسبة الايكولوجية:** هي عبارة عن حسابات النظم الايكولوجية التي يتم استخدامها في التسجيل وحصر المعلومات المحاسبية الخاصة بعمليات وأنشطة استخدامات واضافات أرصدة الموارد الطبيعية.
- ✓ **محاسبة تدفق المواد:** وتقوم على فكرة مفادها أن كل تدفق للمواد لانجاز نشاط انتاجي معين -سواء لاستخلاص المواد من الزراعة أو من التعدين والغابات أو للتخلص من النفايات- يحتوي على مخاطر تؤثر على استقرار محيط البيئة الطبيعية، فكلما زاد حجم مدخلات الإنتاج كلما أدى ذلك إلى التأثير على التنمية المستدامة.
- ✓ **محاسبة الموارد الطبيعية:** يطلق مصطلح محاسبة الموارد الطبيعية على اهتمام المحاسبة بالموارد البيئية تمهيدا لإدماجها في الحسابات القومية، بحيث تتعامل مع الموارد الطبيعية سواء كانت أصول منتجة أو غير منتجة كما ونوعا والتي تهتم بالتدهور في نوعيتها. فهي تهتم بجزئية واحدة من البيئة وهي الموارد الطبيعية.

ونجد أيضا:

- ✓ **المحاسبة الايكوزونية:** يقصد بها الإجراءات والأساليب المحاسبية التي يتم تطبيقها بغرض اعداد بيانات توضح الأصول الطبيعية مبوبة تبعا للمناطق والجهات التي تمتلكها، وكذلك الخصوم الطبيعية التي ترتبت على هذه الأصول، بالإضافة إلى اعداد بيانات محاسبية مالية توضح المؤشرات الكمية

¹³² الشفيع خضر الطيب الأمين. المحاسبة البيئية الاطار النظري وتحديات التطبيق الفعلي: دراسة ميدانية على الباحثين الأكاديميين في مجال المحاسبة. مجلة النيل الأبيض للدراسات والبحوث- كلية النيل الأبيض للعلوم والتكنولوجيا. السودان. العدد 06 سبتمبر 2015 ص-ص 25_01 ص10

والمالية للبيئة نتيجة انخفاض أو ارتفاع كميات الموارد الطبيعية بكل منطقة من المناطق، وبالنسبة لكل نوع من أنواع هذه الموارد ولكل عنصر من عناصر التقييم البيئي لهذه المناطق¹³³.

- ✓ محاسبة التكاليف الكاملة: يتطلع هذا المفهوم لتطبيق أشمل للمحاسبة البيئية، من خلال تحمل المنشآت الصناعية التكاليف الصناعية الكاملة سواء التكاليف الملموسة أو غير الملموسة¹³⁴.
- ✓ محاسبة التكاليف البيئية: قياس وتخصيص التكاليف البيئية، وقد يكون القياس كمياً أو ما يعدلها نقداً، والتي يجب أخذها في الاعتبار في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية وإزالتها¹³⁵.

الفرع الثالث: أهداف وأهمية المحاسبة البيئية

تباين الضغوط البيئية بشكل واسع من دولة إلى أخرى ومن قطاع إلى آخر، والتي تدفع بالمؤسسات إلى تبني محاسبة بيئية للتعامل مع التأثيرات البيئية.

- أولاً: أهداف المحاسبة البيئية: تسعى المحاسبة البيئية باعتبارها فرع جديد من فروع المحاسبة إلى تحقيق جملة من الأهداف سواء على المدى القصير أو البعيد، على المستوى الكلي أو على مستوى المؤسسة، نذكر منها:
 - على المستوى الكلي: تهدف المحاسبة البيئية على المستوى الكلي بالدرجة الأولى إلى استدامة التنمية الاقتصادية ورسم الخطط طويلة الأجل والسياسات العمومية المرتبطة بحماية البيئة وترشيد استخدام الموارد الطبيعية الناضبة أو المتجددة.
 - على مستوى المؤسسة: تهدف المحاسبة البيئية على المستوى الجزئي إلى توفير البيانات والمعلومات الـ تمثل الأهداف المرجوة من تبني المحاسبة البيئية على مستوى المؤسسة في الآتي¹³⁶:
 - ✓ تحديد وقياس صافي مشاركة المؤسسة في أداء الأنشطة البيئية؛
 - ✓ المساعدة في تحديد ما إذا كانت الخطط والإجراءات العملية للمؤسسة والتي تؤثر على مواردها متفقة مع الأولويات الاجتماعية والبيئية من جانب وطموحات أفراد المجتمع من جانب آخر؛
 - ✓ توفير المعلومات الملائمة وبطريقة مثلى للأجهزة الحكومية وفئات المجتمع وتوضيح مدى التزام المنظمة بتحقيق المتطلبات القانونية والتشريعية في مجال المسؤولية البيئية؛

¹³³ هرون محجوب عبد الله حامد. مرجع سبق ذكره. ص 38_40.

¹³⁴ أبو زر عفاف اسحق. مرجع سبق ذكره. ص 427

¹³⁵ نجيب محمد مسعود. أثر المحاسبة البيئية في تحقيق الميزة التنافسية "دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات التحويلية في ليبيا". مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية. المجلد 26 العدد 03. 2018. ص 181_216. ص 185.

¹³⁶ محمد عمر السر الحسن. شيو إسماعيل محمد أحمد، أثر تطبيق نظام المحاسبة البيئية على تقليل التكاليف البيئية في المنشآت الصناعية السودانية: دراسة ميدانية. المجلة العلمية – جامعة الزعيم الأزهري – السودان. العدد 16 نوفمبر 2015. ص 99_151

✓ إعداد التقارير والقوائم المحاسبية لتوضيح الأنشطة البيئية بحيث تضم المعلومات التي تحتاج إليها فئات المجتمع المختلفة، وأن تلتزم المنظمة بإعداد هذه التقارير والقوائم بشكل دوري وتقديمها لفئات المجتمع.

كما يمكن إضافة مجموعة الأهداف الداخلية والخارجية التالية¹³⁷:

- ✓ تعزيز قدرة المؤسسة في إدارة القضايا البيئية ودمجها ضمن المشكلات الاستراتيجية؛
- ✓ تحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي وتحديد بها بصورة دقيقة يساهم في التحديد الصحيح لتكلفة المنتجات والوصول إلى ترشيد قرارات التسعير مما يؤدي إلى تحسين أرباح المؤسسة وحصتها السوقية على المدى الطويل؛
- ✓ تحسين الأداء المالي للمدراء فمثلا تكاليف المنع البيئي تؤدي إلى تخفيض الضرائب البيئية، وكذلك فإن المبيعات الناجمة عن إعادة تدوير المخلفات تؤدي إلى تحقيق إيرادات؛
- ✓ تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية عن طريق الإفصاح الكامل عن تكاليف البيئة؛
- ✓ التأثير على القرارات الوطنية الخاصة بجدوى الانفاق على البيئة وقضاياها؛
- ✓ تقليل المخاطر الاجتماعية على المشروعات الاقتصادية التي تقودها ردود الأفعال الرسمية والشعبية نتيجة تخفيض استهلاك سلع معينة استجابة لقوانين حماية البيئة أو تشجيع أنشطة أقل ضررا على البيئة؛
- ✓ تحقيق التوازن بين أصحاب المصلحة الاقتصادية المباشرة والمجتمع بشكل عام باعتبارهم المتضررين من الصناعات والنشاطات المدمرة للبيئة؛
- ✓ تحقيق المساءلة البيئية التي تنبع من وجود مسؤولية بيئية قائمة على عاتق المؤسسة، حيث لا يمكن تحقيق المساءلة عن الأداء البيئي ما لم يتم قياسه أصلا في صورة قابلة للمقارنة مع الخطط المعلنة أو المعايير والقوانين السائدة.

ثانيا: أهمية المحاسبة البيئية: لارتباطها الوثيق المتغيرات الاجتماعية والبيئية، أصبح تفاعل المؤسسات مع المحاسبة البيئية يفرض نفسه بشدة، وتظهر أهمية هذه الأداة من خلال النقاط التالية:

- ✓ يترتب على تجاهل الآثار البيئية للأنشطة الاقتصادية للمؤسسات المختلفة إعطاء صورة مشوهة عن منافع المؤسسة وتكاليفها مع التسليم بصعوبة قياس هذه الآثار، لذلك لا يوجد مبرر لتجاهلها¹³⁸؛

¹³⁷ عائدة عثمان عبد الله. مرجع سبق ذكره.

¹³⁸ محمد عمر السر الحسن. شبو إسماعيل محمد أحمد، مرجع سبق ذكره

✓ تفاقم المشكلات البيئية أدى إلى ارتفاع تكاليف حماية البيئة لذلك كان من الضروري أن يتولى نظام المحاسبة البيئية توفير البيانات حول هذه الآثار للاستفادة منها والافصح عن إنجازاتها في مجالات حماية البيئة بما يحقق درجة ثقة أكبر؛

✓ تساعد الإدارة على تحديد وتخفيض التكلفة من خلال توزيع تحميل التكاليف للسلع أو العمليات المسؤولة، وهذا تظهر التكاليف للعناصر المسؤولة عنها؛

✓ الاهتمام الكبير للمنظمات الدولية بإدارة التنمية المستدامة على سبيل المثال الهيئة العامة للأمم المتحدة، والتي تنتج عنها إصدارات تركزت حول تشجيع وتدعيم دور الأجهزة الحكومية في تطبيق نظم المحاسبة البيئية وتحديد مفاهيم المحاسبة البيئية بالإضافة إلى وضع إجراءات نظم المحاسبة البيئية¹³⁹؛

✓ تزايد ضغوطات أصحاب المصالح وقوى السوق وغيرها من الضغوطات على المؤسسة نتيجة تنامي الوعي البيئي والتوجهات الدولية والوطنية نحو حماية البيئة والحفاظ على الموارد المتجددة والناضبة تدفع بالمؤسسة للاهتمام بالمحاسبة البيئية؛

✓ توفير مؤشرات بيئية يمكن أن تساعد في تحقيق الرقابة على الأداء البيئي واتخاذ القرارات الملائمة؛

✓ المساعدة على امتلاك مزايا تنافسية وقبولاً لدى أصحاب المصالح.

بالتمعن في النقاط السابقة يمكننا الوصول إلى أن أهمية المحاسبة البيئية تظهر من خلال قدرتها على تلبية رغبات ومتطلبات أصحاب العلاقة من خلال إدارة الضغوطات والتكاليف البيئية للتعامل على أحسن وجه التأثيرات البيئية، والالتزام بالتشريعات البيئية المحلية والدولية ما يسمح للمؤسسة من امتلاك مزايا تنافسية ومواجهة حدة المنافسة خاصة في الأسواق العالمية.

المطلب الثالث: مقومات تطبيق المحاسبة البيئية

المحاسبة البيئية باعتبارها اتجاهاً جديداً لأخذ الآثار البيئية بعين الاعتبار وذلك بقياسها، تسجيلها والافصح عنها، لا بد لها من مقومات ومرتكزات تقوم عليها، وذلك بغرض بناء إطار علمي لها مثلها مثل باقي فروع المحاسبة.

الفرع الأول: أنواع ومستويات تطبيق المحاسبة البيئية

يشير الكثير من الباحثين والمنظمات إلى أن تطبيق المحاسبة البيئية يتم من خلال ثلاث مستويات: المستوى الوطني، المستوى القطاعي وعلى مستوى المؤسسة، في حين يذهب البعض إلى اعتماد مستويين اثنين فقط هما المستوى الكلي والمستوى الجزئي وهو النهج الذي سنعتمده في هذه الدراسة.

139 الشفيخ خضر الطيب الأمين. مرجع سبق ذكره. ص 71

أولاً: المحاسبة البيئية الوطنية

تعرف المحاسبة البيئية الوطنية بأنها تلك المحاسبة التي تتعلق بدمج الحسابات البيئية في الناتج المحلي الإجمالي، والقيام بتقييم التغيرات البيئية وآثار النشاطات البشرية على البيئة، وكذا التسجيل المحاسبي للتدفقات النقدية والمالية المتعلقة باستعمال الموارد الطبيعية¹⁴⁰.

كما تعرف على أنها نظام محاسبي تابع لنظام الحسابات القومية وهذا الحساب يختص بتحديد وقياس الأنشطة البيئية والموارد الطبيعية على المستوى القومي في إطار قياس النشاط الاقتصادي والتقرير عنه لمن يهمله الأمر¹⁴¹.

يعرف نظام المحاسبة الوطنية الحسابات البيئية على أنها هيكل منظم من المعلومات تربط بين البيئة والاقتصاد وتستخدم تعاريف وأساليب مكملة لنظام الحسابات الوطنية ولكنها غير محددة بالقياس النقدي¹⁴².

يمكننا القول أن المحاسبة البيئية الوطنية وهي نظام محاسبي جديد ضمن المحاسبة الوطنية يختص بتحديد وقياس الأنشطة البيئية، الموارد الطبيعية والتكاليف البيئية والتكاليف الخارجية على المستوى القومي في إطار قياس النشاط الاقتصادي والتقرير عنه لمن يهمله الأمر لاتخاذ القرارات المناسبة بهذا الشأن.

يشير البعض إلى أن هناك مجموعة من الخصائص تتميز بها المحاسبة البيئية الوطنية، نذكر منها:

- المحاسبة البيئية الوطنية بمثابة نظام معلومات محاسبي بيئي: نظراً لأهمية تأثير البيئة على الأداء الاقتصادي ظهرت الحاجة إلى وجود نظام معلومات محاسبي متكامل. يسهر على توفير معلومات تتسم بالدقة، المرونة والشمول، التوقيت والثقة.
- المحاسبة البيئية الوطنية هو نظام تابع للحسابات القومية؛ بعد رفض خبراء المحاسبة القومية لإدخال أي تغيير جذري على نظام الحسابات القومية التقليدية، بادرت الأمم المتحدة إلى إنشاء نظام المحاسبة البيئية والاقتصادية المتكاملة كنظام تابع لنظام الحسابات القومية يستخدم مفاهيم وأساليب إضافية لتوسيع نطاق الحسابات القومية ليشمل الحسابات البيئية بهدف الربط بين البيئة والاقتصاد، ونتيجة لذلك فضل إنشاء نظام تابع خاص خارج الإطار التقليدي للحسابات القومية بهدف وصف العلاقات البيئية الاقتصادية¹⁴³.
- نظام المحاسبة البيئية الوطنية غير محدد بالقياس النقدي.

يمكن إيجاز استخدامات نظام المحاسبة البيئية الوطنية في النقاط التالية¹⁴⁴:

¹⁴⁰ بوسيعين تسعديت. أوكيل حميدة. دور المحاسبة البيئية في قياس مؤشرات الاقتصاد الكلي. مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات. جامعة البويرة. المجلد 03 العدد 05 – ديسمبر 2018. ص 44_58

¹⁴¹ الشفيع خضر الطيب الأمين. مرجع سبق ذكره. ص 168.

¹⁴² نور الدين جاب الله. مكانة المحاسبة الوطنية البيئية في وضع السياسات والخطط البيئية. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية – دراسات اقتصادية جامعة زيان عاشور الجلفة. المجلد 08 العدد 17 ص 42_56

¹⁴³ الأمم المتحدة. دليل الحسابات القومية-المحاسبة البيئية والاقتصادية المتكاملة. السلسلة واو. العدد 61 . 1994. ص 25 منشور على الرابط https://unstats.un.org/unsd/publication/SeriesF/SeriesF_61A.pdf

¹⁴⁴ الشفيع خضر الطيب الأمين. مرجع سبق ذكره. ص 173.

- القياس والتقييم المحاسبي للموارد الطبيعية والآثار البيئية؛
- التعديل البيئي للمتغيرات المحاسبية القومية؛
- توفير المعلومات اللازمة لأغراض وضع السياسات واتخاذ القرارات على المستوى الكلي والقطاعي والوحدة المحاسبية؛
- توفير البيانات اللازمة لتحسين ورفع كفاءة إدارة الموارد الطبيعية والبيئية؛
- توفير المعلومات واجراء التحليلات اللازمة للتعرف على المشاكل البيئية ومحاولة حلها؛
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لرقابة التكاليف البيئية وترشيد عمليات برامج حماية البيئة.

ثانياً: المحاسبة البيئية على مستوى المؤسسة

يرى الكثير من الباحثين أن المحاسبة البيئية على مستوى المؤسسة تتكون من فرعين أساسيين هما: المحاسبة المالية البيئية والمحاسبة الإدارية البيئية.

(1) المحاسبة المالية البيئية: يتضمن ممارسات تتعلق بتحليل والتقرير عن مكونات التكاليف التي تتحملها المنظمة داخليا للأمور البيئية، مثل: تقدير الالتزامات البيئية، رسملة المصروفات البيئية ومعالجة الالتزامات المترتبة على الاضرار البيئية¹⁴⁵، يهدف هذا النظام إلى توفير المعلومات المتعلقة بالآثار البيئية لأنشطة المؤسسة للأطراف الخارجية المرتبطة والمتأثرة بنشاط المؤسسة، وفي هذا الاتجاه عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بأنها: " عملية تضمين التقارير المالية بمعلومات متعلقة بالبيئة كالإيرادات والنفقات المتصلة بالاستثمارات المرتبطة بالبيئة، الالتزامات البيئية وغيرها من النفقات الهامة ذات الصلة بأداة المنظمة البيئي¹⁴⁶ .

إذا يمكننا القول أن المحاسبة المالية البيئية تركز على عملية التعامل مع العمليات ذات التأثير البيئي من خلال الاعتراف، القياس والافصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية للأطراف ذات العلاقة، بالإضافة إلى عناصر أخرى كأصول، للمنافع والالتزامات البيئية.

ويتكون نظام المحاسبة المالية البيئية من ثلاث عناصر أساسية هي مدخلات النظام، آليات المعالجة ومخرجات النظام¹⁴⁷، وتتكون المدخلات من ثلاثة عناصر¹⁴⁸:

- ✓ مجموعة المفاهيم، الفروض والمبادئ التي تكون الإطار النظري للمحاسبة المالية البيئية؛
- ✓ العمليات والأنشطة المتسببة في احداث آثار أو منافع بيئية، والتي تمثل الأساس في تحديد وتصنيف النفقات والايادات البيئية المترتبة على هذه الأنشطة؛

¹⁴⁵ الكشر التهامي عثمان. مرجع سبق ذكره. ص 28

¹⁴⁶ International Federation of Accountants IFAC. **International guidance document : Environmental Management Accounting**. New York. USA. August 2005. P 16. Publié sur <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/international-guidance-docu-2.pdf>

¹⁴⁷ محمد عمر السر الحسن، شبو إسماعيل محمد أحمد، مرجع سبق ذكره

¹⁴⁸ عبد الخير طيبة يعقوب الهادي. مرجع سبق ذكره. ص 55

✓ المحاسب البيئي؛ وهو شخص مسلم بالمفاهيم والفروض والمبادئ المتعلقة بالمحاسبة البيئية ولديه القدرة على تطبيقها.

أما بالنسبة للمعالجات المحاسبية المتعلقة بعمليات القياس، فتتأسس على تحليل العمليات التي يترتب عليها آثار بيئية وتسجيلها في ضوء المفاهيم الواضحة لما هو بيئي وغير بيئي ومن ثم فتح حسابات المصروفات والإيرادات البيئية وغير البيئية بدفتر الأستاذ، على أن يتم إعداد تقارير مجزأة يتم خلالها الفصل بين الإيرادات والتكاليف المترتبة على النشاط الاقتصادي وتلك التي تعود إلى الآثار البيئية لأنشطة المؤسسة.

(2) المحاسبة الإدارية البيئية: يهدف هذا النظام إلى توفير المعلومات الضرورية لمساعدة الإدارة على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات فيما يتعلق بحماية البيئة، فهي إحدى الابتكارات والأدوات الحديثة والمهمة في مجال المحاسبة التي تسعى إلى مساعدة المؤسسة على تحسين الأداء الاقتصادي والبيئي معاً، وذلك من خلال ما تقدمه من معلومات كمية وغير كمية تساعد في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بترشيد استخدام الموارد الأساسية، خفض التأثيرات البيئية السلبية، وخفض التكاليف والالتزامات البيئية ذات الصلة وتحقيق الوفورات المالية¹⁴⁹. ويتكون من ثلاثة نظم فرعية هي: نظام محاسبة التكاليف البيئية، الموازنات البيئية ودراسة النظم البيئية¹⁵⁰.

للمحاسبة البيئية الإدارية العديد من الأساليب، من أهمها ما يلي¹⁵¹:

- حساب التوازن البيئي: ويعد من أهم أساليب المحاسبة الإدارية، ويقوم على أساس المعادلة (ما يدخل لابد أن يخرج أو يخزن) وهذا الحساب يتكون أساساً من جانبين، الجانب الأول: المدخلات، ويشمل كميات المواد الخام والطاقة والمياه المستخدمة في الإنتاج، والجانب الثاني: المخرجات، ويشمل الوحدات المنتجة والمخزنة كذلك كمية النفايات والانبعثات؛
- محاسبة تدفق المواد: للحصول على بيانات شاملة عن تدفق المواد، يجب أن تكون هناك متابعة لكافة مراحل تدفق المواد، مثل شراء المواد، التسليم، المخزون، التوزيع الداخلي والاستخدام وشحن المنتج، وكذلك جمع النفايات وإعادة التدوير المعالجة والتخلص منها، وتتوفر هذه البيانات من خلال محاسبة تدفق المواد.
- تحليل التكلفة على أساس النشاط: توفر المحاسبة الإدارية البيئية عن نصيب الانبعثات والنفايات من المواد الخام والطاقة والمياه، وهذه التكاليف تسمى بالتكاليف المستترة أو المخفية، ويهدف هذا الأسلوب إلى فصل التكاليف المستترة عن التكاليف العامة. وبعبارة أخرى إذا كان هناك عدة منتجات وأحدها ينبعث منه عند إنتاجه مواد خطيرة بدرجة عالية والآخر بدرجة منخفضة، وإذا لم يتم فصل التكاليف المستترة، عندها سيتم تخصيص التكاليف بشكل خاطئ، كما أن تسعير المنتجات والقرارات الإدارية الأخرى المرتبطة بهذه البيانات تكون خاطئة أيضاً.

¹⁴⁹ الكشير التهامي عثمان. مرجع سبق ذكره. ص 316

¹⁵⁰ نفس المرجع السابق

¹⁵¹ شعبان حسين طارق. القصير ابتسام محمود. مرجع سبق ذكره.

- دورة حياة المنتج: هذا الأسلوب يهتم بالتكاليف ذات الصلة بحياة المنتج والمرتبطة بالآثار البيئية الكاملة والتي تشمل مراحل (تصميم، الإنتاج، الاستخدام، وحتى عند تحول المنتج إلى نفايات).

الفرع الثاني: الفروض العلمية ومبادئ المحاسبة البيئية

تعتبر المحاسبة البيئية اتجاها جديدا لأخذ الآثار البيئية المتعلقة بالتلوث واستنزاف الموارد الطبيعية في الاعتبار، وكغيرها من فروع المحاسبة لابد لها من مرتكزات تقوم عليها بغرض بناء إطار علمي لها.

أولاً: مصطلحات مستخدمة في المحاسبة البيئية

تعتبر المفاهيم الأساسية أو المصطلحات لغة التخاطب والتفاهم بين معدي القوائم والتقارير المالية فيما بينهم، وكذلك بينهم وبين أصحاب المصالح من مستخدمي المعلومة المحاسبية. وعليه سنحاول تقديم بعض المصطلحات والمفاهيم المستخدمة في مجال المحاسبة البيئية¹⁵².

- ✓ الأصول الطبيعية: هي الموارد الطبيعية التي يتم تنميتها واستخراجها وتطوير أرسدها من فترة لأخرى بواسطة وحدة تنظيمية معينة، بحيث تؤول هذه الموارد إلى تلك الوحدة التنظيمية بعد استخراجها، ويتم اظهارها ضمن قائمة المركز المالي الخاص بها.
- ✓ الخصوم الطبيعية: وهي الالتزامات التي ترتبت على تمويل تكلفة الحصول على الموارد الطبيعية.
- ✓ القيمة البيئية للموارد الطبيعية: هي القيمة الصافية للموارد الطبيعية التي يتم استخدامها بعد تسوية هذه القيمة بخسائر وعائد وتكلفة برنامج حماية البيئة الذي يتم تصميمه لمنع أضرار تلوث البيئة الناتجة عن استخدام هذه الموارد.
- ✓ القيمة المحاسبية للموارد الطبيعية: وهي قيمة الموارد التي يتم استخدامها خلال فترة محاسبية معينة بالاعتماد على أحد المعايير المحاسبية، ويشمل ذلك بيان أثر استخدام هذه الموارد سواء عن طريق الأنشطة البشرية أو عن طريق العوامل الجوية والطبيعية على البيئة بمفهومها الشامل "الهواء، المياه، التربة والمجتمع" وذلك في شكل مادي أو نقدي.
- ✓ التكاليف البيئية: يقصد بها تكاليف منع خرق القوانين البيئية والتكاليف المرتبطة بالتلف البيئي والموارد الطبيعية وتكاليف معالجة النفايات.
- ✓ التكلفة الفعلية: يقصد بها اجمالي بنود التكاليف التي تتحملها الجهة أو المؤسسة المسؤولة عن استخراج الموارد الطبيعية أو المحافظة عليها مثل تكلفة الحصول على الأخشاب من الغابات وتكلفة الرقابة على الاحتياطي المتوفرة منها.
- ✓ التكلفة الدفاعية: هي تكلفة حماية البيئة من أضرار التلوث الناتجة عن استخدام الموارد الطبيعية المتجددة وغير المتجددة وتتكون من التكاليف الرأسمالية، الجارية والسنوية.

¹⁵² هرون محبوب عبد الله حامد. إطار عام للمحاسبة البيئية: دراسة تحليلية. رسالة ماجستير كلية العلوم الإدارية. جامعة أم درمان الإسلامية. السودان. 2000.

- ✓ التكاليف البيئية الرأس مالية: تتمثل في تكلفة المعدات والأجهزة والتجهيزات المتنوعة التي يتم استخدامها لعدة فترات محاسبية في تنفيذ برامج حماية عناصر البيئة والموارد الطبيعية.
- ✓ الخسائر البيئية: هي قيمة الخسائر البشرية والحيوانية والنباتية التي تلحق بها نتيجة إصابة الموارد الطبيعية والبيئية بأضرار التلوث البيئي المختلفة.

ثانياً: فروض المحاسبة البيئية

بعد تحديد الأهداف والمفاهيم العلمية للمحاسبة البيئية، لابد من تحديد الفروض الأساسية؛ والتي تمثل مرحلة متقدمة في بناء الهيكل العلمي. فبوصفها نظاماً للمعلومات تقوم المحاسبة على مجموعة من الفروض والمبادئ التي تساعد على تحويل البيانات الاقتصادية إلى معلومات مالية ذات مصداقية يتم توصيلها إلى الأطراف المهتمة، سنحاول دراسة الفروض الأساسية ومعرفة مدى إمكانية مواءمة هذه الفروض لتلائم طبيعة المحاسبة البيئية، أهدافها ومجال استخدامها.

1. فرض الوحدة المحاسبية: يقوم على أن أي منظمة أو وحدة أو منشأة تعد كياناً اقتصادياً مستقلاً عن مالكيها أو مؤسسيها، ينظر البعض إلى هذا الفرض بأنه حجر الزاوية في بناء النظرية المحاسبية والتطبيقات العملية المحاسبية من حيث مسك السجلات وتصميم النظام المحاسبي وإعداد التقارير المالية وتحديد دائرة النشاط والعمليات التي تخضع للقياس المحاسبي.

بتحليلنا لمفهوم الوحدة المحاسبية، نجد أنه يمكن استخدام هذا الفرض في المحاسبة البيئية، حيث يتم تضمين العمليات البيئية للمؤسسة في العمليات العادية، حيث تحتفظ المؤسسة بشخصيتها المعنوية واستقلالها الكامل عن باقي فروع المؤسسة أو حتى ملاكها، لكن يجب توسيع مفهوم ونطاق العمليات المعترف بها ليشمل العمليات التي تقوم بها المؤسسة ولها أثر وبعد بيئي.

2. فرض الاستمرارية: يقوم هذا الفرض على أن المؤسسة وجدت وتستمر، وتبقى لمزاولة نشاطها وتحقيق الهدف الذي أنشئت من أجله، ولا توجد أي نية لتصفيتها في المستقبل القريب، وبناءً على ذلك فإن تبويب الأصول والالتزامات بقائمة المركز المالي على قصيرة الأجل (متداولة)، وطويلة الأجل (ثابتة).

وعليه يجب أن تعد البيانات والمعلومات المحاسبية للمؤسسة بافتراض أنها ستستمر في أداء نشاطها الطبيعي مع تحملها لمسؤوليتها البيئية، حيث أن هذه الأخيرة لا تتضاءل أو تختفي مع الزمن، بل على العكس من ذلك تتزايد مسؤولية المؤسسة البيئية بتزايد النشاط الاقتصادي واستمراره.

3. فرض الدورية: يرتبط فرض الدورية بالفرض السابق القائم على استمرارية النشاط لفترة زمنية، ونظراً لحاجة الإدارة وأصحاب المصالح لقياس نتائج الأعمال خلال الفترة والوقوف على مركزها المالي، كان من الضروري تقديم معلومات وتقارير في فترات دورية متساوية تعرف بالفترة المحاسبية جرت العادة أن يكون طول الفترة المحاسبية سنة.

مع الاعتراف بمختلف الالتزامات البيئية، يسمح فرض الدورية التخطيط ووضع الاستراتيجيات البيئية على المدى المتوسط والطويل وتطبيقها، مع المحافظة على الفترة المالية للوحدة المحاسبية على حالها، وتعد في نهايتها القوائم المالية والتقارير كما جرى عليه العرف المحاسبي.

4. فرض وحدة القياس: يقوم هذا الفرض على أساس أن المحاسبة تقيس وتعرض نتائج أنشطة المؤسسة باستخدام وحدة، والتي تتميز بأنها ملائمة في القياس وبسيطة في التعامل، كما تعتبر أكثر الوسائل إيضاحاً وفعالية في إيصال المعلومة. وعليه يتم استخدام وحدة النقد لتسجيل العمليات والأحداث الاقتصادية التي يمكن قياسها مالياً، ومن ثم فإن العمليات الأخرى التي لا يمكن التعبير عنها أو قياسها بلغة النقود لا يتم تسجيلها¹⁵³.

مما سبق يمكننا الاستنتاج أنه لا يمكن تطبيق هذا الفرض بشكله الحالي في المحاسبة البيئية، حيث لا يمكن قياس كل العمليات أو الآثار البيئية بوحدات نقدية، حيث نجد إشكالية تحويل البيانات النوعية إلى بيانات كمية مقاسة بوحدات نقدية، لكن يمكن التغلب عليها باستخدام أساليب قياس ملائمة من وجهة نظر القائمين بعملية القياس، من خلال الاستعانة بخبرات علمية وعملية وفنية مؤهلة للتمكن من إجراء عملية القياس التي لا تكون لمجرد الإفصاح فقط وإنما لتحديد التكاليف المحتملة.

يذهب بعض الباحثين إلى أن المحاسبة البيئية لا تمانع استخدام الفروض المحاسبية الأساسية، ولكن لابد من تعديل بعضها بشكل جوهري، والأخرى بشكل طفيف حتى تلائم مفهوم وأهداف واستخدامات هذا الفرع، مع إضافة فرض آخر هو فرض حتمية المسؤولية البيئية كوصف دقيق لمسؤولية المؤسسة البيئية، والذي يعتبره أصحاب هذا الطرح أساساً لبقية الفروض أو اعتبارها فروض فرعية له¹⁵⁴.

ثالثاً: مبادئ المحاسبة البيئية

يعرف المبدأ على أنه قانون عام تم التوصل إليه عن طريق الربط المنطقي بين الأهداف والمفاهيم والفروض، كما يمثل المبدأ جوهر النظرية وقمة البناء الفكري لها، وعادة ما يستخدم المبدأ للتعبير عن عموميات تمثل أنماط تدل على ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي، ومن بين أهم المبادئ التي تخدم أغراض المحاسبة البيئية¹⁵⁵:

✓ مبدأ الأهمية النسبية: يقصد بها أن العناصر التي تظهر ضمن القوائم المالية والتقارير المالية هي العناصر التي تؤثر على قرار المستخدم، حيث تكون المعلومات البيئية ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية والاجتماعية لمستخدمي هذه المعلومات، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المكرر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة، وعليه فإن عدم الاهتمام بقياس وعرض نفقات تلوث البيئة يتعارض مع الأهمية النسبية، خاصة وأنه في بعض الحالات قد تكون تكلفة اقتناء معدات رقابة التلوث أكبر من الاستثمارات المطلوبة لاقتناء المعدات الأصلية التي تحدث التلوث ذاته.

✓ مبدأ تحليل التكاليف والمنافع البيئية: ويقضي بأنه على المحاسب تحليل كل من التكاليف البيئية سواء الخاصة أو الاجتماعية والمنافع البيئية على مدار دورة حياة المنتج سواء من وجهة نظر المؤسسة

¹⁵³ وليد محمد الشباني. مبادئ المحاسبة والتقارير المالي. مكتبة العبيكان. المملكة العربية السعودية. الطبعة الأولى 2014. ص 36

¹⁵⁴ هرون محبوب عبد الله حامد. مرجع سبق ذكره. ص 42

¹⁵⁵ عبد الخير طيبة يعقوب الهادي. مرجع سبق ذكره. ص 52_54

أو المستهلك أو عامة المجتمع، وهذا يعني مقابلة التكاليف البيئية بالمنافع البيئية لكل بديل من بدائل القرار الإداري وعلى مدار دورة حياته، ومن وجهة نظر كل الأطراف، حيث أن أخذ الأبعاد والآثار البيئية في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية لا يعود بالنفعة على المؤسسة والإدارة فقط، بل يعود بالنفع أيضاً على المجتمع ككل والاقتصاد القومي في مجموعة سواء تحقق هذا النفع بشكل مباشر أو غير مباشر أو تجنب الأضرار أو الخسائر أو الأعباء التي كان من الممكن أن تصيب البيئة إذا ما غابت عن الإدارة تلك الأبعاد والآثار البيئية عند اتخاذ القرارات.

✓ مبدأ التوفيق بين المصالح: يجب ألا يكون هناك تعارض في المصالح والأهداف بين المؤسسة والمستهلكين والمجتمع، وهذا يتطلب من المحاسب البيئي الوصول إلى توصية بأفضل بديل يعكس التوازن بين مصالح الأطراف الثلاثة، حيث أن النظام المحاسبي يعتبر أداة مهمة لفئات مختلفة من المستفيدين. وبالتالي إن أغفلت المؤسسة معالجة التكاليف البيئية قد يؤدي ذلك إلى نتائج مضللة، ويؤثر سلباً على القرارات الاستثمارية وسياسات التسعير والتخطيط وعدم وفاء المؤسسات بمسؤولياتها تجاه البيئة.

✓ مبدأ التفرقة بين النفقات البيئية الجارية والرأسمالية: حيث عرفت النفقات البيئية بأنها تلك النفقات التي تتحملها المؤسسة من أجل التوافق مع المعايير المنظمة لقوانين البيئة والتكاليف التي تتفق من أجل تخفيض أو توقف انبعاث المواد الضارة والتكاليف الأخرى المصاحبة لعملية تخفيض الآثار الضارة على العاملين والمؤسسة ككل. حيث أنه يتم الإفصاح عن النفقات البيئية بشكل سليم في القوائم والتقارير المالية وتحديد نتيجة الأعمال الخاصة بالمؤسسة، ويستلزم ذلك الأمر التفرقة بين النفقات الجارية والرأسمالية، فإذا كانت النفقات البيئية تخص الفترة الحالية فهي نفقات جارية سواء كانت مرتبطة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بالمنافع التي تحققت خلال هذه الفترة، أما إذا كانت متعلقة بالمستقبل فهي نفقات رأسمالية إذا كانت الشروط الخاصة برسملة هذه النفقات متوافرة.

الفرع الثالث: متطلبات ومعوقات تطبيق المحاسبة البيئية

يعتبر وجود نظام للمحاسبة البيئية بالمؤسسة ذو أهمية بالغة، وكأي نظام محاسبي، يتطلب تطبيق المحاسبة البيئية اتخاذ عدة الإجراءات، وفي المقابل نجد مجموعة من المشاكل والمعوقات تواجه تطبيقها في المؤسسة.

أولاً: مشاكل ومعوقات تطبيق المحاسبة البيئية

تواجه المحاسبة منذ نشأتها العديد من التحديات خاصة في عملية القياس والتي تتم على أساسها قياس تكلفة معينة بوحدة نقدية. بدورها، تواجه المحاسبة البيئية مجموعة من التحديات والمعوقات ترتبط بالدرجة الأولى حول تحديد وكيفية تحقق الالتزامات البيئية، وإشكالية القياس والإفصاح أو الإبلاغ عن مختلفة الآثار البيئية في القوائم المالية.

من أهم معوقات ومشاكل تطبيق المحاسبة البيئية ما يلي¹⁵⁶:

- قلة الوعي البيئي؛

¹⁵⁶ أبو زر عفاف اسحق. مرجع سبق ذكره. ص 431

- عدم وجود معايير محاسبية أو قوانين ملزمة بتحمل أو الاعتراف بالمسؤوليات البيئية؛
- مشكلة القياس المحاسبي والتي تتمثل في كيفية تحويل بيانات نوعية للتلوث إلى بيانات كمية مقاسة بوحدات نقدية، لتحقيق متطلبات الاعتراف والقياس والتسجيل والإفصاح في المحاسبة؛
- مشكلة الآثار البيئية الضارة غير المرئية، والتي يمكن ألا تظهر في الوقت الحالي وقد تظهر في المستقبل القريب أو البعيد، حيث لا يمكن التنبؤ بها أو بحجم الأضرار الناتجة عنها، على سبيل المثال، الأضرار الصحية التي قد تسببها أنظمة الاتصالات الخلوية؛
- مشكلة حصر الأضرار البيئية، ففي بعض الصناعات لا يمكن حصر الأضرار البيئية المتسببة عنها، فيمكن أن تسبب بعض الصناعات كوارث بيئية ضخمة لا مجرد أضرار محدودة، على سبيل المثال، انتاج منتجات قد تسبب عدة حالات تلوث كالمشاكل الصحية المزمنة للإنسان، أو التسبب في انقراض نوع معين من الحيوانات أو النباتات مما يوجد صعوبة في قياس الأضرار بوحدات نقدية؛
- مشكلة التكلفة، حيث أن تحميل التكلفة البيئية على تكلفة المنتج سيؤثر على جوانب عدة، وذلك لارتباط تلك التكلفة بالقدرة التنافسية الحالية، حيث يمكن أن يؤدي ذلك إلى رفع تكاليف المنتجات وبالتالي أسعارها، مما قد يضعف القدرات التنافسية على مستوى التبادل الدولي؛
- مشكلة الموضوعية، حيث أن الجهة التي ستقدم المعلومات عن التلوث البيئي تتمثل في العنصر البشري، والذي غالبا ما يحكمه عنصر التقدير الشخصي.

بالرجوع للنقاط السابقة يمكننا تلخيص معوقات تطبيق المحاسبة البيئية في غياب التشريعات القانونية التي تلزم المؤسسات بتطبيق المحاسبة البيئية ومعايير مقبولة تحدد إجراءات المحاسبة البيئية والمعايير اللازمة التي تكفل القيام بإجراءات محاسبية على أكمل وجه، هذا من جهة، ومن جهة ثانية تظهر مشكلة قياس التكلفة البيئية، خاصة إذا ما ارتبطت بآثار بيئية غير ملموسة مقاسة بوحدات قياس غير نقدية.

ثانياً: متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية

تتفق كل البحوث والأعمال التي تناولت موضوع المحاسبة البيئية وكذلك مختلف التعاريف المقترحة لها على ارتباطها بالتكاليف البيئية بدءاً بالاعتراف وصولاً إلى الإفصاح عن مختلف آثار نشاط المؤسسة على البيئية، وعليه يتطلب تطبيق المحاسبة البيئية اتخاذ عدة خطوات نذكر منها¹⁵⁷:

- ✓ فهم ما يسمى بآثار القدم البيئية Environmental Footprint أي الامام بكل المدخلات وعمليات التشغيل والمخرجات من المواد، الطاقة والمخلفات، مع ملاحظة أن الأضرار البيئية لا تتحقق فقط

¹⁵⁷ أبو زر عفاف اسحق. مرجع سبق ذكره. ص 432

- بسبب عمليات الإنتاج، بل يمكن أن تتحقق من انتاج سلعة بحد ذاتها، على سبيل المثال انتاج الأكياس البلاستيكية، حيث أن مراحل انتاجها قد لا يسبب انبعاثات مضرّة بالبيئة، بقدر أن الأكياس نفسها (أي المنتج النهائي) قد يكون نوع من أنواع المنتجات الأكثر ضرراً بالبيئة؛
- ✓ تحديد، فهم وحصر التكاليف البيئية والبنود البيئية المتعلقة بالمؤسسة؛
 - ✓ تتبع وتسجيل التكاليف البيئية؛
 - ✓ تطوير طرق وأساليب حساب وتقدير التكاليف البيئية، على سبيل المثال: استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC؛
 - ✓ معالجة البيانات البيئية محاسبياً من خلال تحويل هذه البيانات البيئية إلى بيانات كمية مقاسة بوحدات نقدية؛
 - ✓ الإفصاح عن البيانات المتعلقة بالبيئة في القوائم المالية المنشورة.

المبحث الثاني: أدوات وتقنيات تطبيق المحاسبة البيئية

يعتبر القياس والافصاح المحاسبي عن التأثيرات البيئية الركيزة الأساسية للمحاسبة البيئية، وذلك لما لهما من أثر كبير ومهم في علم المحاسبة، والذي يهدف إلى قياس العمليات التي تقوم بها المؤسسة وتأثيراتها بغرض نشر معلومة وتقديمها للمستخدمين بمستوياتهم.

المطلب الأول: ماهية التكاليف البيئية

يترتب على ارتباط المحاسبة بالقضايا البيئية ضرورة اظهار التكاليف والمنافع وكذا الارتباطات المتعلقة بها، حيث تعتبر من أعم عناصر المحاسبة البيئية على المستوى الجزئي، لهذا لا بد من التعرف على التكاليف البيئية وكيفية التعامل معها في ظل المحاسبة البيئية.

من المهم للإدارة تحديد ومراعاة التكاليف البيئية المرتبطة بالإنتاج، ولكن ليس من الواضح دائماً معرفة ما إذا كانت التكلفة بيئية أم لا، لم تكن المؤسسات تهتم في السابق بالتكاليف المرتبطة بالبيئة على نحو مستقل، وإنما كانت تدمج في الغالب ضمن التكاليف الأخرى، وقد أشار العديد من الباحثين إلى أهمية تخصيص التكاليف البيئية والمحاسبة عنها بشكل مستقل، مما يقود إلى التحديد الدقيق لتكاليف المنتج ويساعد على تصميم المخرجات وفقاً للتفضيلات البيئية.

الفرع الأول: تعريف التكاليف البيئية

من وجهة نظر محاسبية، تعرف التكلفة على أنها موارد يضحى بها من أجل تحقيق هدف معين. وتقاس بالقيمة التي يجب التضحية بها أو دفعها مقابل السلع والخدمات، وعادة ما يتم قياسها وفقاً للغرض الذي من أجله تتم عملية القياس. كما يرى البعض أن مفهوم التكلفة تطور مع تطور احتياجات المحاسبين والاقتصاديين، وأصبح معنى تكلفة يعطي معنا عاماً يختلف باختلاف الغرض الذي تستخدم من أجله والمجال الذي تستخدم فيه، لذلك أصبح من الضروري تعريفها بإضافة الصفة الدالة لها، مثل التكلفة الفعلية، التكلفة البديلة، التكلفة الرأسمالية.

تعرف التكاليف البيئية بأنها عبارة عن الآثار النقدية وغير النقدية التي حدثت بواسطة المؤسسة، والنتيجة عن الأنشطة المؤثرة في الجودة البيئية وتشمل التكاليف التقليدية والملموسة¹⁵⁸.

عرفها المجمع العربي للمحاسبين القانونيين بأنها تشمل تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط مؤسسة ما بطريقة مسؤولة بيئياً، فضلاً عن التكاليف الأخرى التي تستند عليها الأهداف والمتطلبات البيئية للمؤسسة، ويمكن أن تشمل تكاليف التخلص من النفايات وتجنبها، والمحافظة على جودة الهواء وتحسينها، وأجراء البحوث من أجل منتجات مناسبة بشكل أفضل للبيئة¹⁵⁹.

كما عرفت بأنها الأعباء التي تتحملها المؤسسة في سبيل منع أو تقليل أو علاج أي ضرر يلحق بالبيئة نتيجة لأنشطة المؤسسة¹⁶⁰.

وعرفت أيضاً بأنها التكاليف الناتجة عن حدوث تدهور الجودة البيئية سواء الموجود فعلاً أو المحتمل وقوعه، والمرتبطة بحدوث أو اكتشاف أو علاج أو منع التدهور البيئي¹⁶¹.

كما عرفها البعض بأنها كل عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة لمنع والتخلص من النفايات والفاقد والانبعاثات، وكذلك تكاليف اصلاح الأضرار الناتجة عن أنشطتها، وتكاليف التخطيط لحماية البيئة، وتكاليف توثيق الجوانب والآثار والمخاطر البيئية¹⁶².

من وجهة نظر الدولة، أو إذا ما أردنا تعريف التكاليف البيئية على المستوى القومي فهي مجموع التضحيات الاقتصادية التي يقع عبئها على المجتمع (الدولة) نتيجة الأضرار البيئية التي تحدث بسبب ممارسة كافة أفراد المجتمع وقطاعاته للأنشطة المختلفة، ويترتب عليها آثار سلبية ضارة بكل مكونات البيئة¹⁶³.

من خلال التعاريف السابقة، يمكننا القول أن التكاليف البيئية هي الأعباء التي تتحملها المؤسسة نتيجة التزاماتها بهدف حماية البيئة والمحافظة عليها وتجنب أي ضرر يلحق بالبيئة نتيجة لأنشطة المؤسسة، دون الحصول على عائد أو منفعة اقتصادية مباشرة مقابلها.

¹⁵⁸ محمد عمر السر الحسن. شبو إسماعيل محمد أحمد، مرجع سبق ذكره. ص 111

¹⁵⁹ موسى محمد عبد الله صالح. الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في المؤسسات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وأثره على قرارات المستثمر في سوق عمان المالي. أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة. كلية إدارة الأعمال. جامعة الجنان. طرابلس لبنان. 2015. ص 108.

¹⁶⁰ عبده سهيلة سليم خليل. أساليب المحاسبة الإدارية البيئية ودورها في تقويم الأداء البيئي بالتطبيق على عينة من المنشآت الصناعية السودانية. رسالة ماجستير كلية الدراسات العليا. جامعة النيلين. السودان. 2016. ص 44

¹⁶¹ Don R.Hansen. Maryanne M.Mowen. **Cost Management Accounting and Control**. Thomson south-western. Fifth Edition. United States Of America. 2006. P699

¹⁶² الشفيع خضر الطيب الأمين. مرجع سبق ذكره. ص 237

¹⁶³ عبد الرحيم الطيب محمد علي. دور المحاسبة البيئية في استدامة التنمية الاقتصادية في السودان: دراسة تحليلية تطبيقية. رسالة ماجستير. كلية الدراسات العليا. جامعة النيلين. السودان. 2008. ص 56.

الفرع الثاني: مزايا التكاليف البيئية وأسباب الاهتمام بها

أثبتت العديد من الدراسات والبحوث النظرية والتطبيقية بالبيئة والمحاسبة عن تكاليفها على أن الانفاق في المجال البيئي وإعداد بيانات التكاليف التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة وحمايتها من أضرار التلوث البيئي والاستخدام الرشيد للموارد المتجددة وغير المتجددة كلها عوامل تساهم في الحفاظ على استدامة التنمية الاقتصادية.

أولاً: مزايا التكاليف البيئية

يسمح دمج التأثيرات البيئية ضمن أنشطة المؤسسة تحقيق العديد من الفوائد والمزايا التي تساعد إدارة المؤسسة على الحصول وتوفير معلومات مفيدة عن التكاليف البيئية التي تساعد في الحفاظ على التوازن البيئي، يكما يسمح بتحقيق مجموعة من الفوائد والمزايا نذكر منها¹⁶⁴:

- ✓ العمل على توفير تقديرات أفضل للتكاليف الحقيقية للمؤسسة المرتبطة بعملية الإنتاج، وهذا يحسن التسعير ومن ثم الربحية؛
- ✓ توزيع التكاليف للسلع المناسبة أو العمليات المناسبة أو النظام المناسب، وبهذا تظهر التكاليف للإدارة المسؤولة عنها؛
- ✓ تساعد الإدارة في تحديد وتخفيض التكلفة وتحسين نوعية البيئة وتعزيز فوائد الجودة؛
- ✓ تحفيز العاملين للبحث عن وسائل مبتكرة لتخفيض التكاليف البيئية، وذلك لأن التحدي الذي يواجه المؤسسة تتمثل في غرس الفكر البيئي في كل جانب من جوانب العاملين، وليس غرسه على مستوى مدير البيئة فقط، وذلك حتى يتمكن كل عامل مراعاة الحدود البيئية في نطاق عمله؛
- ✓ تشجيع التحولات في العمليات المختصة بخفض النفايات واستعمال الموارد والتخلص من النفايات وتحديد أسواق لها؛
- ✓ تزيد من إمكانية المؤسسة في امتلاك مزايا تنافسية؛
- ✓ تساعد على التعرف على النمو الحقيقي للاقتصاد عن طريق الحسابات القومية المصححة بيئياً؛
- ✓ تساهم في عكس النتائج الحقيقية لأرباح المؤسسة، وذلك عن طريق تحويل الخارجيات إلى تكاليف داخلية يتحملها المشروع ضمن التكاليف الاقتصادية؛
- ✓ تحديد تكلفة استنزاف الموارد التي ترتبط بحياة الأجيال الحالية والمستقبلية ومستوى رفاهيتهم.

ثانياً: أسباب الاهتمام بالتكاليف البيئية

مع تنامي الوعي البيئي في السنوات الأخيرة، برزت الحاجة لإعادة النظر في القضايا البيئية وآثار التلوث البيئي مما دعى للمطالبة بتحميل المؤسسات الملوثة للبيئة تكاليف مسؤوليتها البيئية، وتتمثل أسباب الاهتمام بالتكاليف البيئية في النقاط التالية¹⁶⁵:

¹⁶⁴ عبد الرحيم الطيب محمد علي. مرجع سبق ذكره ص 57_58

¹⁶⁵ عبد الخير طيبة يعقوب الهادي. ص 64_65

- ✓ العلاقة المتنامية ما بين البيئة والموارد الطبيعية التي تستند عليها التنمية الاقتصادية، وقد أشارت العديد من المؤشرات الاقتصادية إلى القصور في أخذ الاعتبارات البيئية في الحسبان؛
- ✓ تغير القوانين والتشريعات المتعلقة بالصحة والأمان والبيئة بصورة مستمرة ومتكررة؛
- ✓ عدم تناسب طرق قياس التكلفة والأساليب المحاسبية التقليدية مع بيئة التصنيع الحديثة؛ إذ حلت محلها أدوات وأساليب أكثر ملائمة مثل طريقة دورة حياة المنتج والتكاليف المستهدفة.

ويرى آخرون أن أسباب الاهتمام بالتكاليف البيئية ترجع إلى¹⁶⁶:

- ✓ تعتبر التكاليف البيئية تكاليف ذات قيمة مرتفعة ونمو سريع؛
- ✓ تتم إضافة التكاليف البيئية المسببة للتلوث إلى التكاليف الصناعية غير المباشرة مما يتوجب على المحاسبين توزيع هذه التكاليف بشكل عادل على الأنشطة المسببة للتلوث؛
- ✓ أهمية التقارير المحاسبية كتغذية عكسية
- ✓ تزود الإدارة بالمعلومات التي تساعد على تحديد المدخلات والعمليات والمخرجات وتحديد نظام التسعير؛

كما يمكن ذكر الأسباب التالية أيضاً¹⁶⁷:

- ✓ أسباب قانونية: هي أسباب متعلقة بالقوانين البيئية المفروضة على المؤسسات والتعليمات الحكومية التي تقتضي فرض شروط خاصة واجبة الاتباع لحماية البيئة، والالتزام بتلك القوانين والتعليمات يؤدي إلى تحقيق التكاليف البيئية والاهتمام بها؛
- ✓ أسباب اجتماعية وثقافية: هي أسباب تتعلق بتوقعات المجتمع تجاه المؤسسات، حيث أن المجتمعات أصبحت تشعر بأهمية الحفاظ على البيئة ومواردها، لذلك لابد من إيجاد مؤسسات صديقة للبيئة؛
- ✓ أسباب خاصة بالمستهلك: هي أسباب متعلقة بالرغبة في شراء منتجات صديقة للبيئة، وحاجته لاستخدام منتجات غير ضارة بالبيئة؛
- ✓ كبر حجم التكاليف البيئية وتزايدها المستمر؛
- ✓ تعددها وتنوعها بسبب تعدد وتنوع أنشطة المؤسسة المختلفة.

من خلال النقاط السابقة، يمكننا القول أن أسباب الاهتمام بالتكاليف البيئية مرتبط بالدرجة الأولى بوعي القائمين على المؤسسات ومدى ادراكهم للقوانين والتشريعات سارية المفعول، فكلما كانت درجة الوعي مرتفعة أدى هذا إلى الاهتمام أكثر بحماية البيئة، بالإضافة إلى أن الاهتمام بالتكاليف البيئية يقود إلى التحديد الدقيق لتكاليف المنتج ومساعدة المؤسسة على تصميم مخرجات وفقاً للتفضيلات البيئية.

¹⁶⁶ أبو زر عفاف اسحق. مرجع سبق ذكره. ص 429

¹⁶⁷ علي محمد حامد آدم. مرجع سبق ذكره. ص 123_124

الفرع الثالث: تبويب التكاليف البيئية وأنواعها

إن تعريف وتحديد التكاليف البيئية يتوقف على غرض المؤسسة الذي ستستخدم فيه التكاليف، بالإضافة إلى مجال ونطاق التطبيق، قبل التطرق إلى مختلف التقسيمات المعتمدة لتبويب التكاليف البيئية، من الضروري التمييز بين المصنفات المسددة لتحقيق هدف بيئي عن تلك غير المباشرة ولكن بإمكانها أحداث تحسنا بيئيا موازاة مع تحقيق هدف آخر. والجدير بالذكر أنه لا يوجد تقسيم وتبويب موحد للتكاليف البيئية وأنواعها، وفيما يلي أهم التقسيمات المقترحة.

أولاً: التبويب على أساس الأنشطة: وتشمل:

(1) **تكاليف أنشطة المنع:** هي التكاليف الناتجة عن كافة الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة والتي تهدف من خلالها إلى تخفيض أو إزالة المنتجات الملوثة أو النفايات التي يمكن أن تسبب أضراراً للبيئة، غالباً ما يطلق على أنشطة منع التلوث على أنشطة P2 (P2 activities)، ومن أمثلة هذه الأنشطة نجد: تقييم الموردين واختيارهم، تعيين واختيار المعدات للتحكم في التلوث، تصميم عمليات ومنتجات للحد من الملوثات وإزالتها، تدريب الموظفين، دراسة الآثار البيئية، تطوير نظم الإدارة البيئية والحصول على شهادة iso 14001¹⁶⁸. كما تتحدد بالفرق بين تكلفة تكنولوجيا الإنتاج العادي وتكنولوجيا الإنتاج النظيف؛ وتشمل جزء جاري ممثلاً في فرق التكاليف الاستثمارية التي تتحملها المؤسسة للحصول على تكنولوجيا الإنتاج النظيف، وجزء جاري ممثلاً في فروق التكاليف التشغيلية التي تتحملها المؤسسة لإنتاج منتجات صديقة¹⁶⁹.

(2) **تكاليف الكشف البيئي:** هي تكاليف الأنشطة المنجزة لتحديد ما إذا كانت المنتجات والعمليات والأنشطة الأخرى داخل المؤسسة متوافقة مع المعايير البيئية المناسبة، هذه المعايير والإجراءات التي تسعى المؤسسة إلى اتباعها محددة في ثلاثة طرق: القوانين والتنظيمات الحكومية، المعايير الطوعية التي طورتها المعايير الدولية مثل ISO وكذلك السياسات البيئية التي طورتها الإدارة¹⁷⁰. وتتضمن تكاليف الأنشطة التي تزاوئها المؤسسة والتي تهدف إلى قياس ومتابعة المصادر المحتملة للأضرار البيئية، وتضم الأنشطة التالية: أنشطة متابعة وقياس مستويات التلوث، أنشطة متابعة واختبار التلوث في المخلفات نتيجة التشغيل وفحص المنتجات والعمليات من أجل الامتثال البيئي، أنشطة متابعة التدقيق البيئي وأنشطة متابعة العلاقة بين المؤسسة والأجهزة البيئية المختلفة، تطوير مقاييس الأداء البيئي.

(3) **تكاليف أنشطة الرقابة:** هذا النوع من التكاليف يتضمن الأنشطة التي تزاوئها المؤسسة، وتهدف إلى الرقابة والتحكم في كافة مصادر التلوث، وتضم: أنشطة استخدام مواد صديقة للبيئة، أنشطة استخدام طرق إنتاجية صديقة للبيئي وأنشطة خفض مصادر التلوث البيئي¹⁷¹.

¹⁶⁸ Don R.Hansen. Maryanne M.Mowen. Op cit. P699

¹⁶⁹ الشفيع خضر الطيب الأمين. مرجع سبق ذكره. ص 245

¹⁷⁰ Don R.Hansen. Maryanne M.Mowen. Op cit. P 700

¹⁷¹ عبد الرحيم الطيب محمد علي. مرجع سبق ذكره. ص 59_60

4) تكاليف الفشل البيئي: هذا النوع يتضمن تكاليف الأنشطة التي تزاولها المؤسسة، وتهدف إلى إزالة

الأضرار البيئية التي حدثت نتيجة فشل المؤسسة في منعها وحصرها والرقابة عليها في الماضي¹⁷²، وتضم:

* تكاليف الفشل البيئي الداخلي: وهي تكاليف الأنشطة المنجزة بسبب إنتاج الملوثات والنفايات

لكن دون تصريفها في البيئة، وبالتالي يتم تكبد تكاليف الفشل الداخلي للتخلص من الملوثات

والنفايات، وإدارتها بمجرد انتاجها. تهدف هذه الأنشطة لتحقيق أحد الهدفين¹⁷³: ضمان عدم

التخلص من الملوثات والنفايات في البيئة، أو تخفيض مستوى التلوث ليتوافق مع المعايير البيئية.

ومن أمثلة أنشطة الفشل البيئي الداخلي نذكر: معدات التشغيل لتقليل التلوث والتخلص منه

وعمليات الرقابة على التلوث، معالجة والتخلص من المواد السامة، تراخيص الحد الأدنى من

التلوث بالإضافة إلى عملية إعادة تدوير النفايات.

* تكاليف الفشل البيئي الخارجي: وهي تكاليف الأنشطة التي تقام بعد تصريف والتخلص من

الملوثات والنفايات في البيئة، وتعتبر تكاليف الفشل الخارجي محققة إذا تم حصرها وتحديدها

ودفعها من طرف المؤسسة، وتعتبر غير محققة إذا تسببت فيها المؤسسة ولكن تم دفعها بواسطة

أطراف خارج المؤسسة، ويمكن تصنيف التكاليف المجتمعية على أنها¹⁷⁴: تلك الناتجة عن

التدهور البيئي أو تلك المرتبطة بالتأثير السلبي على ممتلكات الأفراد ورفاهيتهم. ومن أمثلة أنشطة

الفشل الخارجية المحققة نجد: تنظيف البحيرات الملوثة، إزالة الزيوت المتدفقة وبقع النفط، إزالة

النفايات الملوثة، سداد استحقاقات الأضرار الشخصية المتعلقة بالبيئة، الفاقد أو الخسارة في

المبيعات بسبب سوء السمعة البيئية بالإضافة إلى الاستخدام غير الفعال للمواد والطاقة.

¹⁷² بن عيشي عمار، بن واضح الهاشعي. أثر التكاليف البيئية على تكاليف الجودة بالمؤسسات الصناعية الجزائرية-دراسة حالة ولاية بسكرة. مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة. جامعة مسيلة. العدد 05/ (2018). ص 38_48

¹⁷³ Don R.Hansen. Maryanne M.Mowen. Op cit. P 700

¹⁷⁴ ibid

ثانياً: تبويب التكاليف على أساس الفترة الزمنية: يمكن تبويب التكاليف البيئية استناداً إلى الفترة الزمنية حتى تعبر عن نتيجة الدورة في القوائم المالية كما يلي:

(1) تكاليف بيئية رأسمالية: هي التكاليف التي تتحملها المؤسسة مقابل حيازة آلات، معدات وتجهيزات تساهم في الحد من التلوث وتحسين سلامة وكفاءة المؤسسة لفترة مالية واحدة أو لعدة فترات، والتي يتم بيانها في قائمة المركز المالي كأصول رأسمالية بناءً على التكلفة التاريخية، والتي سيستفاد منها لأكثر من فترة مالية واحدة¹⁷⁵، وعليه يجب اهتلاكها حسب معدلات ملائمة لها. كما تشمل التكاليف المرتبطة بشكل مباشر أو غير مباشر بالمنافع الاقتصادية التي تحققها المؤسسة في المستقبل من خلال زيادة قدرة الأصول الأخرى التي تملكها المؤسسة.

(2) تكاليف بيئية جارية: ترتبط هذه التكاليف مباشرة بالفترة التي حدثت فيها، فهي التكاليف التي تتحملها المؤسسة مقابل تنفيذ برامج رقابة التلوث وتشغيل نظم حماية البيئة لفترة محاسبية واحدة، ولا يكون ارتباطها بالمنافع المستقبلية قوياً بدرجة كافية مما يسمح برسمتها مثل تكاليف تشغيل وصيانة التجهيزات الرأسمالية المرتبطة بالبيئة، ويعتبر هذا التبويب ضروري لتحقيق سلامة تحميل التكاليف على المنتجات وعلى الفترات التي تسببت منتجاتها وأنشطتها في حدوثها. وفي قائمة الدخل يتم مقارنة المصروفات بالإيرادات، وفي هذا المجال يمكن أن يتم مقارنة فيما بين المصروفات البيئية مع الإيرادات البيئية لينتج الإيراد البيئي أو العجز البيئي ليتم اتخاذ القرارات اللازمة والملائمة لزيادة الإيراد أو التخفيض من العجز. بالنسبة للإيرادات البيئية فإنها يمكن أن تكون إيرادات متأتية من بيع منتجات تدوير مخلفات الإنتاج، أما المصروفات أو النفقات البيئية فتتكون من الاهتلاك السنوي لبنود التكاليف البيئية الرأسمالية ومن بنود التكاليف البيئية الجارية¹⁷⁶.

يذهب بعض الباحثين إلى تبويب التكاليف البيئية بالإضافة إلى التقسيمات السابقة طبقاً لوجهات النظر التالية¹⁷⁷:

(1) التبويب وفقاً لنظام المحاسبة البيئية: ويتم تبويب التكاليف البيئية وفقاً لهذا النظام إلى ثلاثة أنواع هي:

- أ. تكاليف الحماية البيئية وتتكون من: تكاليف معالجة الانبعاثات، تكاليف الحد من التلوث ومعالجة المخلفات.
- ب. التكاليف البيئية الكلية، وتتكون من التكاليف المباشرة وغير المباشرة، التكاليف الداخلية والتكاليف الخارجية.

¹⁷⁵ أبو زر عفاف اسحق. مرجع سبق ذكره. ص 434

¹⁷⁶ نفس المرجع السابق. ص 435

¹⁷⁷ مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية الجزائرية. أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2015، ص 46-48

ج. تكاليف دورة الحياة البيئية، وتتكون من: التكاليف البيئية قبل مرحلة الإنتاج مثل تكاليف التصميم والعمليات الإنتاجية، التكاليف البيئية خلال مرحلة الإنتاج مثل تكاليف الفحص والقياس وصيانة الأجهزة، التكاليف البيئية بعد مرحلة الإنتاج مثل تكاليف معالجة النفايات وفك المعدات البيئية بعد نهاية الصلاحية.

(2) **التبويب وفقا لخصائص التكاليف البيئية:** يتم تبويب التكاليف البيئية وفقا لخصائصها إلى أربعة تبويات:

أ. تبويب التكاليف طبقا لمدى الالتزام بالمعايير والقوانين البيئية، وتتضمن تكاليف الالتزام مثل تكاليف الوقاية والتقييم وتكلفة الفرصة البديلة المرتبطة بالالتزام، بالإضافة إلى تكاليف عدم الالتزام؛ وتشمل التعويضات والغرامات وتكلفة الفرصة البديلة المرتبطة بعدم الالتزام.

ب. تبويب التكاليف طبقا لمدى الالتزام بالأنشطة البيئية، وتتضمن تكاليف بيئية اختيارية وتكاليف بيئية اجبارية.

ج. تبويب التكاليف طبقا لعلاقتها بأنشطة وأقسام المؤسسة؛ وتشمل تكاليف بيئية مرتبطة بمراكز الإنتاج، تكاليف مرتبطة لمراكز الخدمات الإنتاجية (الصيانة، القوى المحركة، التخزين)، تكاليف مرتبطة لمراكز الخدمات التسويقية (المبيعات، الدعاية والاعلان، التعبئة والتغليف)، وتكاليف مرتبطة لمراكز العمليات الرأسمالية (انشاء الحدائق والجسور).

د. تبويب التكاليف طبقا لعلاقتها بالمنتجات أو الخدمات التي تقوم بها المؤسسة؛ وتتضمن تكاليف بيئية مرتبطة بمنتج معين، وتكاليف مرتبطة بخدمة معينة.

(3) **تبويب التكاليف طبقا لطبيعتها:** ويمكن النظر لها حسب نوعين:

أ. التكاليف الاقتصادية؛ وتنقسم بدورها إلى نوعين: تكاليف مباشرة مثل مصاريف تشغيل معدات خفض التلوث وصيانتها، وتكاليف علاج العاملين بسبب التلوث، وتكاليف غير مباشرة مثل التعويضات والغرامات.

ب. التكاليف الاجتماعية وتضم: تكاليف الاستخدام غير الرشيد للمواد والطاقة، والتكاليف الناتجة عن اتلانف عناصر البيئة مثل نقص الإنتاجية الناتج عن الآثار البيئية السلبية لنشاط المؤسسة، وتكاليف أيام الغياب وتكلفة الفرصة البديلة لفاقد الإنتاج نتيجة تكلفة أيام الإجازات المرضية وإجازات إصابة العاملين بسبب التلوث.

كما يمكن تقسيم التكاليف البيئية إلى:

أ. **التكاليف البيئية المرئية:** هي تلك التكاليف المتعلقة بالامتثال للقوانين والتشريعات، مثل تكاليف تركيب وصيانة معدات مراقبة التلوث وتكاليف معالجة التلوث الجوي الناتج عن مداخن المصانع، وأيضا استخدام مدخلات أقل تلوثا من المدخلات الأكثر تلوثا في العملية الإنتاجية.

ب. التكاليف البيئية المستترة: وهي تلك التي تتضمنها تكاليف أخرى ولها تأثير على إجمالي التكاليف؛ والتي تنقسم إلى عدة عناصر تختلف في بعدها الزمني؛ منها ما يحدث قبل عمليات التشغيل ومنها ما يحدث أثناء التشغيل، وفي الأخير منها ما يحدث بعد التشغيل¹⁷⁸. خاصة في الصناعات الكيماوية والورق والحديد والصلب.

كما يذهب البعض إلى تصنيفها إلى أربعة تقسيمات رئيسية كما يلي:

1) معالجة النفايات والإشعاعات: وتتمثل في تكاليف التخلص من النفايات ومعالجة الإشعاعات،

وقد حددت بسبعة عناصر رئيسية خاصة بهذا النشاط تشمل¹⁷⁹:

- ✓ تكاليف اهتلاك الأجهزة والمعدات المخصصة للأغراض البيئية؛
- ✓ تكاليف الفحص والصيانة والمواد التشغيلية والخدمات وغيرها من التكاليف المرتبطة بالأجهزة والمعدات؛

✓ تكاليف الموظفين ذات العلاقة مثل تكلفة العمل المنفق على الإنتاج غير الجيد؛

✓ الأجور والضرائب والأعباء التي تفرض على المؤسسة مثل تكاليف استخدام المجاري؛

✓ التأمين ضد المخاطر البيئية سواء التي يتعرض لها الأفراد أو السلع؛

✓ تكاليف مخصصات التنظيف والمعالجة مثل إعادة التدوير ومعالجة المواقع الملوثة؛

✓ الغرامات والعقوبات التي تفرض على المؤسسة نتيجة المخالفات البيئية.

2) الوقاية والإدارة البيئية: وتتمثل في تكاليف وقاية البيئة وتكاليف أنشطة الإدارة البيئية، وقد

حددت بأربعة عناصر رئيسية إضافة إلى بعض العناصر المتنوعة الأخرى، وتشمل هذه التكاليف ما يلي¹⁸⁰:

✓ الخدمات الخارجية لإدارة البيئة: وهي الأنشطة التي لا تتعلق مباشرة بمعالجة التلوث والإشعاعات

أو المخرجات غير المنتجة، وهي تتمثل في تكاليف جميع الخدمات الخارجية ضمن أنشطة إدارة

البيئة مثل الاستثمارات والتدريب والاختبارات والتدقيق البيئي؛

✓ موظفو أنشطة إدارة التدريب: وهي تتمثل في التكاليف المرتبطة بالبرامج والأفراد القائمين على أداء

الخدمات الخارجية لإدارة البيئة؛

✓ البحث والتطوير: وتتمثل في تكاليف التعاقدات الخارجية وتكاليف العمل الداخلي الخاص

بأنشطة البحث والتطوير المتعلق بالمشروعات البيئية؛

✓ النفقات الإضافية في التكنولوجيا الحديثة والموجهة بالدرجة الأولى للوقاية البيئية.

¹⁷⁸ طه عليوي ناصر، هيثم هاشم الخفاف، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات- دراسة استطلاعية لأراء عينة من المنشآت الصناعية بمدينة الموصل، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الخامسة والثلاثون، العدد 92، سنة 2012، صص 65_103، ص72.

¹⁷⁹ السبوع سليمان سند. مدى تبني المؤسسات الصناعية الأردنية لتقنية المحاسبة الإدارية البيئية والمحاسبة عن التكاليف البيئية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال.

الأردن. المجلد 05 العدد 04. نيسان 2009. صص 433_452، ص438

¹⁸⁰ عبد الخير طيبة يعقوب الهادي. مرجع سبق ذكره. ص 69

(3) قيمة المواد المشتراة: مما لا شك فيه أن نسبة المواد الداخلة في العمليات التصنيعية تشكل نسبة كبيرة من تكاليف الإنتاج. ومن الناحية النظرية ويهدف زيادة الكفاءة الإنتاجية يفترض استخدام كامل هذه المواد في انتاج منتجات جيدة قابلة للتسويق، فإن الواقع العلمي وكبيعة العمليات التصنيعية يترتب عليها فقدان أو ضياع جزء من هذه المواد خلال المراحل الثلاثة التي تمر بها المواد من مرحلة شرائها إلى العمليات التشغيلية وصولاً إلى عمليات استبعادها والتخلص منها. وفيما يتعلق بالمحاسبة البيئية؛ فإنه ينبغي تقدير قيمة المواد والتكاليف التي تضيع على المؤسسة على شكل مخرجات غير منتجة مما يترتب عليها بعض الآثار البيئية، ومن العناصر التي يشملها هذا التصنيف نذكر¹⁸¹:

- ✓ تكاليف المواد الأولية الأساسية التي تضيع على المؤسسة لأسباب طبيعية أو غير طبيعية منها مردودات المنتج ومراقبة الجودة وفقدان المنتج والتلف والضياع والتبخر والعبث وغيرها من العوامل.
- ✓ تكاليف المواد المساعدة والمواد التشغيلية الأخرى التي لا يستفاد منها في انتاج منتجات جيدة؛

✓ التكاليف الضائعة بسبب إعادة الشحن إلى مناطق أو دول أخرى؛

✓ تكاليف الطاقة غير المستغلة بكفاءة في العمليات الانتاجية؛

✓ تكاليف المياه المفقودة من تلك التي تدخل في عمليات تصنيع المنتج.

(4) تكاليف التشغيل: ويقصد بها التكاليف التشغيلية غير المواد التي لا تستفيد منها المؤسسة في انتاج المنتجات الجديدة، مثل الوقت الضائع واهتلاك المعدات والآلات، والطاقة الضائعة التي تولدها المؤسسة داخليا، وكذلك المواد المساعدة والمواد التشغيلية التي لم تصنف ضمن تكلفة المواد المشتراة¹⁸².

المطلب الثاني: القياس المحاسبي البيئي

إن الارتباط الوثيق بين القياس والمحاسبة أدى إلى النظر إلى هذه الأخير على أنها أداة للتعبير عن الأنشطة الاقتصادية في شكل وحدات نقدية، حيث تعتبر أداة للتحليل الكمي، ومن جهة ثانية يجمع الباحثون في الميدان المحاسبي على أن وظيفة القياس المحاسبي من بين أهم الوظائف الأساسية المرتبطة بالتحديد والاعتراف، والتي تسعى المحاسبة إلى تحقيقها، لكن يبقى عليها مواجهة التحديات والصعوبات في اختيار الأساس والطريقة المناسبة لعملية القياس.

¹⁸¹ السبوع سليمان سند. مرجع سبق ذكره ص 438

¹⁸² عبد الخير طيبة يعقوب الهادي. مرجع سبق ذكره. ص 70

الفرع الأول: تعريف القياس المحاسبي البيئي

يعرف القياس المحاسبي على أنه القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الناشئة عن ممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي من خلال تجميع وتبويب وتحليل وتسجيل العمليات الاقتصادية. كما عرفته اللجنة المنبثقة عن مجمع المحاسبين الأمريكيين على أنه تحديد أرقام لماضي، حاضر ومستقبل المؤسسة، أو تحديد الظاهرة الاقتصادية في الماضي أو الحاضر، وذلك على أساس من الملاحظة ووفقاً لقواعد محددة، في حين عرفته لجنة معايير المحاسبة الدولية بأنه تحديد القيم النقدية للعناصر التي تظهر بالقوائم المالية.

كما تنص بعض التعاريف على أن القياس المحاسبي يمثل استخدام أرقام مثثلة للأحداث الاقتصادية في المؤسسة تربطها علاقات سبق تحديدها وفقاً لمجموعة من القواعد المحددة مسبقاً وتبعاً للمعلومات وخبرة المحاسب على أن يحدد مدى التغييرات في العناصر المختلفة وعلاقتها المتداخلة، ويتصف بالثبات والمرونة معاً، وينعكس على الماضي، الحاضر والمستقبل.¹⁸³

تركز مختلف تعاريف القياس المحاسبي على قياس العمليات الاقتصادية والمالية التي تقوم بها المؤسسة، دون الأخذ بعين الاعتبار العمليات ذات الأثر البيئي، وعليه يعرف القياس المحاسبي البيئي بأنه اثبات الأصول البيئية الثابتة بقائمة المركز المالي من خلال تحديد قيمتها الحقيقية، وقياس نتيجة النشاط من خلال مقابلة الإيرادات بالمصروفات ومنها المصروفات البيئية لأن العمليات البيئية تترتب عليها تكاليف بيئية تؤثر على قيم القوائم المالية وتحديد قيمة الأحداث بوحدة نقدية¹⁸⁴.

كما يعرف القياس المحاسبي البيئي بأنه اخضاع كافة التأثيرات البيئية للمشروع للقياس الكمي في صورة نقدية يقدر الامكان، أو غيرها من أنواع المقاييس في حالة العجز عن استخدام وحدات النقود¹⁸⁵.

كما يعرفه آخرون بأنه عبارة عن اثبات التأثيرات البيئية من خلال أدوات القياس والتي يستطيع من خلالها معرفة التأثيرات البيئية على المؤسسة خلال فترة زمنية معينة¹⁸⁶.

وتعرف أيضاً بأنها تحديد قيم لجميع عناصر التكاليف الناتجة عن التزام المؤسسة بمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية، سواء كان هذا الالتزام بمحض اختيارها أو قصراً بموجب القانون¹⁸⁷.

من التعاريف السابقة يمكننا القول أن القياس المحاسبي البيئي هو اخضاع جميع أنشطة المؤسسة بشقيها الاقتصادي والبيئي للقياس الكمي والنقدي، أو القياس الوصفي. للحصول على معلومة بيئية تلي حاجيات أصحاب المصالح وتفسر مختلف بنود القوائم المالية.

¹⁸³ هرون محجوب عبد الله حامد، إطار عام للمحاسبة البيئية: دراسة تحليلية. رسالة ماجستير. كلية العلوم الإدارية، جامعة أم درمان الإسلامية. السودان 2000. ص 58
¹⁸⁴ هدى هلال إبراهيم. القياس والاقتصاد المحاسبي عن التكاليف البيئية في المؤسسة الشرقية للدخان. مجلة الفكر المحاسبي. جامعة عين شمس مصر. المجلد 21 العدد 07. ص 402_439. ص 411

¹⁸⁵ هرون محجوب عبد الله حامد، مرجع سبق ذكره. ص 57

¹⁸⁶ محمد عمر السر حسن، أثر تطبيق نظام المحاسبة البيئية على القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في المنشآت الصناعية السودانية. مجلة الدراسات العليا- كلية الدراسات العليا- جامعة النيلين- السودان. المجلد 02. 2013. ص 206_242. ص 217.

¹⁸⁷ علي محمد علي موسى. صالح أبوعلجية صالح محمد، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في تحقيق التنمية المستدامة. مجلة كلية الاقتصاد جامعة الزاوية ليبيا، المجلد الأول. العدد الثالث يونيو 2019. ص 07

الفرع الثاني: أهمية القياس المحاسبي البيئي والعوامل المؤثرة عليه

تقوم المحاسبة المالية على أساس قياس عناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية وما يطرأ عليها من تغيرات خلال فترة معينة، ويعتبر القياس من أهم آليات المحاسبة المالية التي تسمح بقياس التأثير المالي على حقوق والتزامات المؤسسة، ومع تزايد التزام المؤسسة بمسئولياتها البيئية أصبحت أكثر التزاماً للإفصاح عن تأثير نشاطها على البيئة.

أولاً: أهمية القياس المحاسبي البيئي: تتمثل أهمية القياس المحاسبي البيئي في توفير المعلومات اللازمة للمؤسسات لمساعدتها على تخفيض التكاليف بهدف تحسين الأداء البيئي والاستجابة للقوانين البيئية، وتمكين مختلف أصحاب المصالح من حصر وقياس التكاليف البيئية وتقليلها والمساهمة في ترشيد استخدام الموارد الاقتصادية للمجتمع، والمفاضلة بين الأساليب البديلة لحماية البيئة، حيث يساعد توافر القياس الكمي والنقدي على دراسة البدائل المتاحة والتوافق مع الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. كما يمكننا ذكر النقاط التالية أيضاً¹⁸⁸:

- توفير المعلومات اللازمة لتخطيط الانفاق في مجال حماية البيئة بهدف إحكام الرقابة البيئية؛
- المساهمة في ترشيد استخدام الموارد الاقتصادية بالمجتمع؛
- المفاضلة بين الأساليب البديلة لحماية البيئة، حيث أن توافر القياس الكمي والنقدي لهذه التكاليف ساعد على دراسة البدائل المتاحة؛
- توفير المعلومات المناسبة لمقابلة احتياجات المحاسبة الضريبية؛
- التوافق مع الفروض والمبادئ المحاسبية، لأن عدم قياس التكاليف البيئية يتعارض مع فروض ومبادئ المحاسبة مثل مبدأ الأهمية النسبية؛
- بيان أثر الالتزام بقوانين البيئة على تكلفة وحدة المنتج؛
- الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية يلبي احتياجات الأطراف المتعددة لمستخدمي المعلومات المحاسبية؛
- دراسة جدوى التحكم في التلوث، حيث تتم مقارنة تكاليف برامج التحكم في التلوث بالمنافع المتعلقة بهذه البرامج؛
- التوصل إلى التكلفة الحقيقية لوحدة المنتج من وجهة النظر القومية؛
- لفت انتباه الحكومات والجهات المسؤولة عن قيمة المواد الضائعة نتيجة التلوث؛
- الإفصاح عن التكاليف البيئية المخصصة لحماية البيئة من التلوث عن طريق فصلها عن الأصول ذات الأغراض الإنتاجية؛
- تحليل عناصر التكاليف البيئية بشكل يؤدي إلى حساب التكلفة والعائد في برنامج لتحسين الأداء البيئي.

¹⁸⁸ محمد عمر السر الحسن، شبو إسماعيل محمد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 218-219.

ثانياً: العوامل المؤثرة على قياس التكاليف: هناك نوعين من العوامل المؤثرة على قياس التكاليف البيئية، وتتمثل في¹⁸⁹:

- عوامل عامة: وهي العوامل التي تختلف من بيئة إلى أخرى وتتمثل في الآتي:
- مدى إمكانية تحديد مصادر التلوث، فكلما تم تحديد المصدر الذي ينبعث منه عنصر التلوث أدى ذلك إلى إمكانية القياس المباشر لتكاليف حماية البيئة؛
- مدى إمكانية تحديد المسؤوليات عن التلوث، مما يساعد على تحميل هذا المسؤول بالتكلفة التي تسبب فيها؛
- القدرة على التحكم في مصدر التلوث ومستوياته؛
- التشريعات والمعايير البيئية، وقد تضع الدولة بعض المعدلات المسموح بها كحدود قصوى للانبعاث، وتؤثر التشريعات والمعايير البيئية على مقدار التكاليف التي تتحملها المؤسسة لكي تتوافق معها.

ثالثاً: العوامل الخاصة: وهي عوامل تختلف من بيئة إلى أخرى باختلاف الظروف الطبيعية والاقتصادية، وتتمثل في التكوين السكاني، تكوين سوق الإنتاج والاستهلاك، والاضرار المتوقعة عن التلوث، ويلاحظ أن تحديد مصدر التلوث يعد من أهم العوامل التي تؤثر على قياس التكاليف البيئية، لأن التحديد الدقيق للمصدر يمكن من القياس العادل للتكاليف البيئية.

الفرع الثالث: صعوبات ومتطلبات القياس المحاسبي البيئي

- هناك العديد من الصعوبات التي تظهر خلال عملية القياس المحاسبي البيئي والتي نذكر منها:
- أ. صعوبة قياس الأحداث البيئية، حيث يصعب تسعير الوحدات الناتجة عن تلوث الهواء أو ثقب الأوزون، وغياب عمليات التبادل الفعلية للامتداد المكاني والزمني عن آثار البيئة، وعدم توفر بيانات لقيمة الإهدار والفاقد والخسائر المترتبة عن الأحداث البيئية مما قد يترتب عليه تعاضم الإهدار في عناصر الموارد الطبيعية والبيئية.
 - ب. كما يصعب تطبيق مقابلة الإيرادات بالمصروفات عند القياس المحاسبي البيئي، حيث أن قياس المصروفات الرأسمالية البيئية والاستثمارية البيئية لا ينتج عنه تدفق نقدي داخل، كما أن الانفاق على حماية البيئة لا يترتب عليه أي إيرادات نقدية ملموسة، إنما قد يترتب عليه عوائد ضمنية غير ملموسة¹⁹⁰.
 - ج. صعوبة تحديد العلاقة السببية بين التصرف المخالف والضرر الناشئ عنه، حيث تظهر هذه الصعوبة من خلال النقاط التالية¹⁹¹:

✓ المسافة: فلا يمكن أن تحدد بدقة المسافة التي تفصل بين مصدر الضرر وبين المكان الذي حدث فيه الضرر؛

¹⁸⁹ هدى إبراهيم هلال. مرجع سبق ذكره. ص 312

¹⁹⁰ هدى هلال إبراهيم. مرجع سبق ذكره. ص 415

¹⁹¹ عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 26 - العدد الأول - 2010. صص 273 - 304. ص 287

- ✓ صعوبة تقدير التعويض: ففي حالات معينة من التلوث كما في حالة التلوث الكيميائي الذي لا تظهر آثاره بصورة فورية، ولكنها تظل كامنة ثم تظهر بعد عدة سنوات، ولهذا يصعب حصر حجم الخسائر والأضرار فور حدوثها؛
- ✓ صعوبة حصر أنواع التلوث: ففي بعض الحالات التي تصيب النبات، الحيوان وحتى المباني يصعب تحديد مصدر التلوث الذي تسبب في الضرر أو نوعه والذي يحدث نتيجة تفاعل عدة أنواع من التلوث؛
- ✓ صعوبة حصر آثار التلوث: فمن الثابت علمياً أن مصادر التلوث لا تحدث نتائج متماثلة دائماً، ذلك لأن الظروف الطبيعية تؤدي دوراً مهماً في المجال، فإلقاء نفايات ملوثة في النهر لا يحدث الأضرار ذاتها خلال مدة حركة المياه، بالإضافة إلى عوامل أخرى مثل الرياح، الشمس، درجة الحرارة والضباب يمكن أن تؤثر في التلوث الجوي، وهنا يصعب إسناد الأضرار إلى مصدر محدد ومن ثم يصعب القياس الخاص بهذه الأضرار.

يمكننا إيجاز صعوبات القياس المحاسبي البيئي في العناصر التالية:

- صعوبة التحديد الدقيق للأضرار البيئية، فأمام صعوبة إعادة الحال إلى ما كان عليه قبل حدوث الضرر البيئي تصبح عملية حصر الأضرار ضرورة من أجل تقدير قيمة التعويض، والتي تعتبر مسألة من الصعب قياسها لاختلافها من حالة لأخرى؛
- صعوبة تقدير القيمة المالية للأضرار البيئية، كما أن بعض الأضرار البيئية لا يمكن علاجها أو إصلاحها؛
- بعض الملوثات لا يظهر أثرها إلا في المدى البعيد؛
- صعوبة تحديد مسبب التلوث: حيث يصعب في كثير من الأحيان تحديد المتسبب في الضرر لتعدد الأشخاص المسؤولين عن هذه الأضرار، نذكر على سبيل المثال الغازات والأدخنة المتطائرة من المصانع؛
- صعوبة فصل التكاليف البيئية عن العوامل الاقتصادية والاجتماعية نسبة للتداخل الكبير بين الأنشطة البيئية والاقتصادية؛
- صعوبة ربط التكاليف بالعوائد البيئية: إن صعوبة مقابلة عناصر التكاليف البيئية خلال فترة معينة بالعوائد والمنافع البيئية المتولدة عن الأداء خلال نفس الفترة وذلك لأن العوائد البيئية لا يمكن التعبير عنها بوحدة القياس النقدي، وإنما يناسبها القياس الوصفي.

الفرع الرابع: معايير القياس المحاسبي البيئي

يتطلب القياس المحاسبي لمختلف أنشطة المؤسسة مجموعة من المعايير التي تحكمه، تمثل الأسس التي يمكن الرجوع إليها لتحديد مدى سلامة إجراء محاسبي معين أو مدى مناسبتها، وذلك بهدف تحسين هذا الإجراء. فيما يلي مجموعة من المعايير التي يمكن أن تفيد عند تصميم إجراءات وأدوات القياس المحاسبي البيئي¹⁹².

¹⁹² مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي- دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر. أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة. 2015/2014. ص 69

- ✓ **معياري المرونة:** حيث يجب أن يتوفر هذا المعيار عند قياس الأنشطة البيئية، وذلك أن بعض العمليات أو المعلومات يمكن أن تفيد أكثر من غرض.
- ✓ **سهولة التطبيق:** ينص هذا المعيار على إمكانية إجراء عملية القياس في حدود التكلفة العادية وفي ظل القيود المفروضة في نظام المعلومات؛
- ✓ **توفير معلومات مفيدة:** حيث يجب أن تساعد أدوات وإجراءات القياس في تقديم معلومات ذات أهمية، حيث أنه لا جدوى من معلومات غير مفيدة، لأن ذلك لا يساعد مستخدمي المعلومات لاتخاذ القرارات المناسبة مما يؤدي إلى تضليل من يستخدمها؛
- ✓ **الاستجابة للتغيرات البيئية:** إن المعيار لا يكفي أن يكون قادرا على الإجابة عن الأسئلة الموجودة حاليا، بل يجب أن يكون قادرا على الاستجابة للتغيرات البيئية التي قد تحدث في المستقبل، حيث تعتبر العمليات البيئية من أكثر العمليات قابلية للتغير، لذا لابد من أن تكون المعايير ذات استجابة عالية لهذه المتغيرات سواء كان ذلك في الحاضر أو المستقبل؛
- ✓ **أن يكون جزءا من نظام المعلومات الداخلي:** ينص هذا المعيار على أن يكون القياس البيئي جزءا من نظام المعلومات الداخلي للمؤسسة، بحيث تتوافر النتائج والمعلومات؛
- ✓ **القابلية للتكرار وإمكانية الاعتماد عليه:** يشير هذا المعيار إلى أن القياس يجب أن يكون قابلا للتكرار من فترة لأخرى، فإذا لم يكن كذلك فلا يمكن الاعتماد عليه، كما أنه لا يساعد على إجراء المقارنات العلمية السليمة سواء بين الفترات المختلفة للمؤسسة نفسها أو بينها وبين المؤسسات المماثلة؛
- ✓ **البساطة:** يجب أن تتصف المعلومات التي يقدمها القياس البيئي لجميع الأطراف التي تتأثر بالبرامج البيئية والمستخدمين بصفة عامة بالبساطة حتى تسهل فهمها من الكل بأقل جهد ممكن؛
- ✓ **ذات فائدة لمتخذي القرارات:** يقصد بمتخذي القرارات هما جميع الأطراف التي تتأثر بالأنشطة البيئية حيث يستلزم هذا المعيار إجراءات وأدوات تساعد على التنوع في القياس؛
- ✓ **القبول العام:** يجب أن يتسم المعيار بقبول عام لدى جميع الأطراف المرتبطة بالبرامج البيئية أو معظمها، وكذلك لدى المستخدمين، حيث لا يكفي أن يكون المعيار مقبولا لدى مجموعة معينة من تلك الأطراف، وذلك حتى تكون المعلومات التي يوفرها القياس البيئي ذات فائدة كبيرة على جميع المستخدمين، مما يمكنهم من اتخاذ القرارات الملائمة؛
- ✓ **الاستفادة بقدر الإمكان من رأي الخبراء:** يساعد هذا المعيار في توفير الموضوعية، حيث أن المحاسبين وحدهم لا يمكنهم تقديم كل الخبرات المتنوعة والمطلوبة لنظام المحاسبة البيئية، لذا يرى الباحث أن المحاسب يجب أن يكون ضمن مجموعة عمل تضم إلى جانبه علماء من علوم أخرى ذات صلة بالعمليات والأنشطة البيئية.

بالإضافة إلى المعايير السابقة، يضيف بعض الباحثين والكتاب في مجال المحاسبة البيئية بعض المعايير الأخرى مثل قابلية التطبيق والموضوعية.

✓ **القابلية للتطبيق:** إن قابلية التطبيق العملي للمعيار تعتبر خاصية أساسية للأسلوب المستخدم في القياس الاجتماعي، حيث أنه لا فائدة من معيار لا يمكن تطبيقه في الواقع العملي، لذا يجب أن تراعى الدقة عند اقتراح أو تطوير أي أسلوب للقياس المحاسبي البيئي، وذلك ناتج من أن الطريقة التي تعتمد على النظريات والأسس العلمية فقط دون صلاحيتها للتطبيق العملي تصبح غير ملائمة للوصول إلى أسلوب لقياس التأثيرات البيئية المختلفة، لذا يجب الاهتمام بهذا المعيار عند القيام بالقياس البيئي، وذلك حتى تكون المعلومات والنتائج مقبولة وذات فائدة للمستخدمين.

✓ **الموضوعية:** يقصد بها الخلو من التحيز والتقدير الشخصي، حيث أن القياس البيئي يكون موضوعيا كلما كان الأسلوب المستخدم في هذا القياس يركز على القواعد والمبادئ العلمية المتعارف عليها، بالإضافة إلى الابتعاد بقدر الإمكان عن التقديرات الشخصية وإن كان التقدير الشخصي للمحاسب قد يكون مطلوبا في بعض الأحوال، فالأنشطة البيئية تحتوي على مسائل ملموسة وأخرى غير ملموسة مما يجعل التقدير الشخصي غير المتحيز بصورة مخلة مقبولا بشرط أن يكون مضبوطا، بمعنى أن لا يكون فيه تحيز لصالح فئة معينة دون غيرها بصورة متعمدة، وعليه يمكن القول إن الموضوعية الكاملة في القياس البيئي غير وارد. في نفس السياق، عرف بعض الباحثين الموضوعية في القياس المحاسبي البيئي بأنها تمثل مدى اتفاق النتائج التي يتم الحصول عليها من استخدام نفس القواعد المتبعة في القياس بواسطة أشخاص قائمين بالقياس من مجالات مختلفة

الفرع الخامس: طرق وأساليب القياس المحاسبي البيئي

تعتبر عملية القياس المحاسبي البيئي من العمليات المعقدة والصعبة، فالعمليات والأنشطة ذات الأثر البيئي لا تخضع في مجملها لآليات التسعير المعروفة في السوق، حيث أن التكلفة البيئية تتضمن شقين، الأول قابل للقياس النقدي والذي يتمثل في مختلف الأعباء التي تتحملها المؤسسة في سبيل الوفاء بمسؤوليتها البيئية (نذكر على سبيل المثال أعباء تركيب مصفيات الهواء)، أما الشق الثاني فيتمثل في الآثار السلبية على البيئة والمجتمع الناتجة عن نشاط المؤسسة، إن صعوبة التحديد الدقيق لمصادر التلوث وعدم القدرة على قياس تلك الآثار نقدا، يجعل القياس النقدي وحده غير ملائم لقياس التكاليف البيئية ولا بد من اللجوء إلى وسائل وطرق أخرى لتقييم وقياس الأنشطة والتكاليف البيئية، فيما يلي أهم الطرق المستخدمة في القياس المحاسبي البيئي.

أولا: طرق القياس النقدي: يعتمد القياس المحاسبي على أسعار التبادل، ما يؤدي إلى الابتعاد عن الحكم والتقدير الشخصي لاستناده على مبالغ فعلية، إلا أنه لا يمكن تطبيق القياس النقدي الفعلي على كافة التكاليف البيئية، لذلك يتم الاستناد على طرق تقييم بديلة نذكر منها:

- **طريقة التقييم البديل:** تقوم هذه الطريقة على الاعتماد على الظواهر البديلة التي يتوقع منطقيا أن تتضمن بالتقريب نفس المنافع أو التضحيات للظواهر محل القياس¹⁹³، ففي مجال القياس المحاسبي البيئي يمكن تقدير قيمة المنافع التي تحققت من المزايا التي قدمتها المؤسسة، وذلك بتعزيز

¹⁹³ محمد عمر السر حسن، شبو إسماعيل محمد أحمد. مرجع سبق ذكره. ص 119

هذه المنافع استناداً على قيمة المثل، إلا أن المشكلة الأساسية التي تواجه استخدامها هي مدى توافر البدائل الملائمة حتى يمكن اختيار القيمة البديلة الملائمة بينهما. ولكن مع ذلك تعتبر هذه الطريقة من الطرق المهمة والفعالة في قياس التكاليف البيئية. فإذا ترتب عن التلوث انقطاع عن العمل بسبب الحاجة إلى العلاج من أمراض التلوث، فإن الضرر يمكن قياسه على أساس المكاسب النقدية التي كان سيحصل عليها لو لم يصبه المرض.

● **طريقة الاستقصاء:** تعتمد هذه الطريقة على تحليل البيانات التي يتم الحصول عليها من الفئات الاجتماعية المتأثرة بالأداء البيئي موضوع القياس، على أن تكون تلك الفئات على دراية بالتأثيرات التي تقع عليهم¹⁹⁴، حيث يتم طرح مجموعة أسئلة تقدم إلى الأفراد بخصوص آرائهم في تقييم حجم الضرر الواقع عليهم، مع ضرورة مراعاة أن يكون للفرد تقدير واضح عن الأثر الواقع عليه من العنصر موضوع الاستقصاء مع إمكانية ربط هذا الأثر بالوحدات النقدية. وهذا المنهج يعتمد على ارتفاع مستوى الوعي البيئي وثقافة المجتمع واهتمامهم بتحسين نوعية البيئة التي يعيشون فيها. مثل توزيع استبيانات لعينة عشوائية من الأفراد الذين يعترضون للتلوث يسألون فيها عن حجم التعويض الذي يرغبون في الحصول عليه من أجل السماح بانخفاض معين في نوعية الهواء.

● **طريقة تكلفة التصحيح أو التجنب:** المقصود بالإصلاح أو التصحيح إصلاح الوضع الحالي وإعادةه إلى ما كان عليه. وفقاً لهذه الطريقة يتم تقدير الأضرار البيئية على أساس المبالغ اللازمة لتصحيح الضرر أو اقتناء الأجهزة الضرورية لتجنبه¹⁹⁵. على سبيل المثال، في حالة التلوث التي تصيب المرافق الموجودة والمباني الموجودة في أحد مجال التلوث، فإنه يمكن قياس الضرر على أساس تقدير نفقات التصحيح والتي تتمثل في المبالغ الضرورية لصيانة هذه المباني والمرافق.

● **طريقة تكاليف المنع:** تعتمد هذه الطريقة على قياس تكاليف منع حدوث الأضرار والحد من التلوث، وتستند على أنه كلما زادت هذه التكاليف قلت الأضرار التي تصيب المجتمع والبيئة، غير أن هذه التكاليف لا تكون مساوية بالضرورة لقيمة الضرر¹⁹⁶، حيث أنه من الصعب قياس مختلف الأضرار التي تقع على المجتمع والبيئة وبالتالي يمكن اعتبار تكاليف المنع القيمة التي تقارب الأضرار الناتجة عن نشاط المؤسسة كتكاليف التخلص من الفضلات مثلاً.

● **طريقة القياس الفعلي للتكاليف:** تتميز هذه الطريقة باعتمادها على القياس التاريخي الفعلي للتكاليف وابتعادها عن التقريب أو التخمين وهي تشمل كل ما قامت المؤسسة بإنفاقه في مجال حماية البيئة، كما تتضمن التكاليف الخاصة بمنع حدوث الأضرار أو تصحيح الآثار الناجمة عنها، ولكن على

¹⁹⁴ محمد عمر السر حسن، مرجع سبق ذكره. ص 220

¹⁹⁵ محمد عمر السر حسن. شيو إسماعيل محمد أحمد. مرجع سبق ذكره. ص 120.

¹⁹⁶ صلاح مهدي جواد. معيار مقترح للمحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية- دراسة تطبيقية. مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية العراق. السنة السابعة والثلاثون. عدد ثمانية وتسعون. 2014. صص 179_ 209. ص 187.

أن يضاف إليها التكاليف المتعلقة بما لم تقم المؤسسة بمنع حدوثه من أضرار أو مالم تقم بتصحيحه نتيجة اختلاف المستوى العام لاعتماد المؤسسات بتلك الأضرار البيئية¹⁹⁷.

ثانيا: طرق القياس الكمي: يعرف القياس الكمي بأنه تعيين أعداد للأحداث طبقا لقواعد محددة، وتشمل هذه الطريقة أنظمة القياس التالية¹⁹⁸:

- نظام القياس الترتيبي: يقوم على ترتيب الأشياء والأحداث واعطاها رتبا وفق أكبر أو أصغر ما تحتويه من الخاصية محل القياس.

- نظام القياس الفاصلي: حيث يستخدم لتحديد الانحراف عن المعايير المحددة قانونا لتأثير بعض العمليات البيئية مثل المعدل المحدد قانونا لأدخنة أكسيد الزنك المنبعثة في الهواء. فعلى سبيل المثال يمكن قياس تكلفة التلوث الضوضائي بالاعتماد على الوحدة القياسية لشدة الصوت الديسيبيل (DECIBEL) أين يعتبر معدل 85 ديسيبل حد أعلى لا يجوز تجاوزه حسب الاتفاقية العربية رقم 13 لسنة 1977، وأي تجاوز لهذا الحد يلحق الضرر بالعامل المتمثل بالصمم الجزئي أو الكلي، وعليه يمكن حساب الضرر كما يلي: الضرر = أكثر من الحد (85) – 85 ديسيبل.

- نظام القياس النسبي: يستخدم هذا النظام في قياس نتائج الأداء البيئي في بعض الحالات، مثل تحديد معدل تكرار الإصابة الذي يوضح مدى تعدد الإصابات التي تلحق بالعاملين بالمشروع خلال فترة زمنية معينة.

يقوم القياس النسبي على قياس العلاقات النسبية بين الأشياء، ويتصف هذا النظام بصفات القياس الفاصل من حيث تحديد الفروق في الخاصية محل القياس ولكن يتميز عنه بأن نقطة الصفر التي يبدأ من عندها القياس هي نقطة اعتبارية وليست حقيقية.

ثالثا: أسلوب القياس الوصفي: يعد من أسهل الأساليب التي يمكن تطبيقها في مجال القياس البيئي وأقلها تكلفة، حيث يقوم هذا الأسلوب على الوصف الانشائي للعمليات والأنشطة البيئية التي تقوم بها المؤسسة بأسلوب انشائي لا يخضع لقوانين محددة، بحيث يمكن لقارئ التوصيف من تخيل هذا الحدث، لكن ما يعيب على هذا الأسلوب هو عدم توفير معلومات موضوعية عن الأداء البيئي، لذلك لا يجب اتباعه إلا إذا تعذر القياس الكمي.

من خلال عرض مختلف أساليب وطرق القياس البيئي، نجد أنه للوصول إلى قياس أكثر موضوعية وأقرب من الواقع لابد من تكامل طرق القياس السابقة مع بعضها البعض.

¹⁹⁷ صلاح مهدي جواد. مرجع سبق ذكره. صص 187-188

¹⁹⁸ إبراهيم جابر السيد. محاسبة التلوث البيئي، دار الغيداء للنشر والتوزيع، عمان. الأردن. 2014، ص 272.

المطلب الثالث: الإفصاح البيئي

تعتبر الشفافية والإفصاح من الركائز الأساسية للمحاسبة البيئية، حيث تهدف التقارير إلى إمداد كل من المستثمرين -الحاليين والمتوقعين- وكذا الدائنين بالمعلومات المفيدة التي تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة والتنبؤ بمقدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح وتسديد الالتزامات، بحيث تكون هذه المعلومات مفهومة لمستخدميها.

خلال الربع الأخير من القرن العشرين، ومع تنامي الوعي البيئي وتزايد الاهتمام بقضايا المحافظة على البيئة، وتطور المعايير، القوانين ومتطلبات أصحاب المصالح في المجال البيئي أصبح لزاماً على المؤسسات أن توضح أثر عملياتها وأنشطتها على البيئة بالإضافة إلى طرق الحصول على مختلف الموارد واستخدامها.

يعد الإفصاح البيئي وسيلة لتلبية احتياجات أصحاب المصالح من المعلومات البيئية، ويكون ذلك كعنصر في التقارير المالية التقليدية أو من خلال تقارير مستقلة تعرف بعدة تسميات: التقارير البيئية، التقارير البيئية والاجتماعية، وتقارير الاستدامة.

الفرع الأول: مفهوم الإفصاح البيئي

يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه عملية إظهار وتقديم المعلومات المحاسبية سواء كانت كمية أو وصفية في الكشف المالية والملاحق في الوقت المناسب، الأمر الذي يجعلها ملائمة وغير مضللة لمستخدمي المشوف المالية من الأطراف الخارجية التي ليس لها السلطة للاطلاع على الدفاتر والسجلات المحاسبية¹⁹⁹.

ويعتبر الإفصاح المحاسبي مفهوما نسبيا كونه ينطلق من فكرة عامة تتمثل في التعبير الصادق عن الحقيقة، وفي هذا السياق يعرف الإفصاح البيئي على أنه عملية يتم بمقتضاها عرض المعلومات الخاصة بالالتزامات البيئية الناتجة عن ممارسة المنظمة لأنشطتها اليومية، وبيان مدى استجابة المنظمة لهذه الالتزامات حتى يتمكن أصحاب المصالح المختلفة من الحصول على المعلومات الضرورية للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء²⁰⁰.

كما يعرف بأنه جميع المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية، وكذا الآثار المالية – السابقة، الحالية والمستقبلية- المترتبة عن القرارات وإجراءات الإدارة البيئية²⁰¹.

ومنه يمكننا القول أن الإفصاح البيئي هو الوسيلة التي تستطيع المؤسسة من خلاله الكشف عن مجموع المعلومات المالية وغير المالية سواء الكمية أو الوصفية المرتبطة بنشاطاتها ذات المضمون والأثر البيئي التي تهم مختلف أصحاب المصالح والمستثمرين، مع تقديم شرح عام للمسائل والأخطار البيئية، وكذا مؤشرات مستوى الكفاءة البيئية.

¹⁹⁹ بن لخضر مسعودة. أثر تطبيق الإفصاح المحاسبي على الكفاءة المعلوماتية لسوق الأوراق المالية-دراسة مجموعة من الدول النامية-دراسة مجموعة من الدول النامية- أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة مسيلة 2020. ص 74

²⁰⁰ ناظم حسن عبد السيد. أياد شاكر سلطان. زينب جبار يوسف. المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد. دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب (مصفي البصرة)، مجلة التقني هيئة التعليم التقني العراق، العدد 22، 2009، ص 24_01، ص 11. منشور على

<https://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&ald=32366>

²⁰¹ Amel Ben Rhouma, Denis Cormier. DETERMINANTS DE LA COMMUNICATION SOCIALE ET ENVIRONNEMENTALE DES ENTREPRISES FRANCAISES. "COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT", May 2007, France. pp.CD-Rom, 2007.

الفرع الثاني: أهداف وأهمية الإفصاح البيئي

أصبح للإفصاح البيئي أهمية كبيرة، وتنبع هذه الأهمية من الحاجة المتزايدة للعديد من الأطراف وأصحاب المصالح للمعلومة البيئية في عملية اتخاذ القرار، والضغط الممارسة على المؤسسات من طرف مختلف المنظمات الدولية والمحلية، بالإضافة لمختلف القوانين والتشريعات المهمة بحماية البيئة.

يتفق العديد من الباحثين والمهتمين بموضوع الإفصاح إلى أن الهدف الرئيسي للإفصاح هو حماية أصحاب المصالح، بالإضافة إلى مجموعة من الأهداف التي لا تقل أهمية عن الهدف الرئيسي، نذكر منها:

- يعد الإفصاح بمثابة قاعدة بيانات يتم الاستناد عليها في اجراء الدراسات المتعلقة بالآثار البيئية للصناعات؛
- دعم والحفاظ على الميزة التنافسية للمؤسسة، وكسب رضا وقناعة المستهلكين بسلع وخدمات المؤسسة؛
- توضيح مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المحلية والدولية؛
- توفير المعلومات الضرورية في عملية اتخاذ القرار.

الفرع الثالث: أنواع ومستويات الإفصاح البيئي

حسب Gray و Bebbington فإن هناك ثلاث فئات من التقارير والإفصاح عن معلومات علاقة المؤسسة ببيئتها:

- الإفصاح في الوثائق المالية حول الأنشطة الاقتصادية؛
- التقارير المعدة من طرف هيئات خارجية ومستقلة عن المؤسسة؛
- الإفصاح في أجزاء من التقارير السنوية أو في تقارير مستقلة حول الجوانب الأخرى لنشاط المؤسسة.

هذا الأخير يمثل الإفصاح البيئي، والذي يمكن أن يكون الزاميا أو اختياريا؛ تغير مستواه من مجرد فقرات ضمن التقارير السنوية إلى تقارير بيئية مفصلة، كما أنه يمكن أن يأخذ أحد الصور التالية²⁰²:

الإفصاح الطوعي: يكون المضمون وشكل الإفصاح من اختيار المؤسسة حتى وإن كانت منتظمة ودورية، يمتاز هذا النوع بمرونة التكيف مع خصوصية نشاطات المؤسسة، ولكن ما يعيب عليه الافتقاد للمصداقية في نظر الغير، خاصة إذا لم تدقق التقارير من طرف خبير مستقل.

الإفصاح الاختياري، مؤطروفق نموذج مقبول عموما؛ هذا النوع يكون في صالح المؤسسات الرائدة والمحللين، لكن أهم عائق يتمثل في قبول نموذج مشترك، فمثلا نجد GRI ورغم فرضه لنفسه إلا أنه لا يعتبر قانوني في نظر الكثير من المتعاملين.

الإفصاح القانوني غير المؤطر: مثل التقرير الذي ينظمه القانون NRE في فرنسا، يمنح ميزة المرونة ولكن الغموض وصعوبة تطبيقه يؤثران سلبا على أساس وجوده.

الإفصاح القانوني المؤطر: لا يزال في طور المباحثات والتي يقودها عادة ممثلي المجتمع المدني، يظهر أكثر الزامية بالنسبة للمؤسسات.

²⁰² Capron, M., & Quairel, F. (2009). **Le rapportage « développement durable » entre reddition et communication, entre volontariat et obligation.** Revue de l'organisation responsable, 4(2), 19-29.

الفرع الرابع: معايير الإفصاح الدولية

لضمان فعالية محتوى التقرير البيئي، لابد من اختيار المعلومات التي تكفل ضمان إخراجها في صورة مناسبة تسمح بتحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وتعزيز أو تصحيح التوقعات الحالية، ولهذا لابد أن تتسم المعلومة المفصح عنها بمجموعة من الخصائص نوجزها فيما يلي:

1- **الملائمة:** تعرف المعلومة الملائمة على أنها المعلومات التي تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات المختلفة عن طريق التنبؤ بالأحداث المستقبلية والتأكد من دقة التوقعات السابقة وتصحيحها، وفي هذا السياق يجب أن تكون المعلومات التي يتضمنها التقرير البيئي، معلومات تعكس الواقع بشكل واضح وتبين مساهمة المؤسسة في التأثيرات البيئية والاجتماعية التي تخدم مختلف الفئات الاجتماعية والمستفيدين الآخرين، أي أن تكون هذه المعلومات واضحة ومفيدة لهذه الأطراف.

2- **البعد عن التحيز:** يقضي أن تكون المعلومات المفصح عنها حيادية وتعكس جميع الحقائق بنزاهة دون تحريف وكذا التأثيرات البيئية والاجتماعية لمختلف أنشطة المؤسسة، وأن يتم الإفصاح عن نتائج هذه الأنشطة دون التحيز لخدمة فئة معينة على حساب الفئات الأخرى. فالمعلومة التي لا يتوافر فيها الحياد لا يمكن الوثوق بها والاعتماد عليها كأساس في اتخاذ القرارات.

3- **القابلية للفهم:** حسب هذه الخاصية يجب أن تكون المعلومات المفصح عنها ضمن التقرير البيئي والاجتماعي للمؤسسة ذات طبيعة يسهل استيعابها وفهمها من قبل المستخدمين.

4- **المرونة:** تتصف عناصر التقرير البيئي بالحركية كتغير المسؤوليات البيئية بين الحاضر والمستقبل، لهذا وحتى يتم ضمان فعالية الاتصال لابد أن تتسم المعلومة البيئية بالمرونة، والتي تقتضي أن تكون المعلومات المفصح عنها قادرة على خدمة احتياجات المستفيدين منها في الظروف المتغيرة.

بغية مرافقة المؤسسة خلال التحضير والإفصاح عن التقارير البيئية، والاستجابة لمتطلبات أصحاب المصالح بفعالية، بادرت عدة هيئات وطنية، جهوية ودولية لبناء وتطوير مجموعة من المعايير، كما أن بعض البورصات ذهبت إلى فرض إطار قانوني محدد، الأمر الذي يزيد من التزامات المؤسسات، خاصة وأنه في غياب معايير منظمة سوف تتحكم المؤسسة في كمية ونوعية المعلومات المفصح عنها، وفيما يلي أهم المبادرات الدولية في هذا المجال.

المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI): منظمة دولية مستقلة ذات منفعة عامة مقرها بمدينة أمستردام تأسست عام 1997. بهدف تعزيز جودة، دقة وفائدة التقارير تعمل (GRI) وبالتعاون مع منظمات حماية حقوق الإنسان، حماية البيئة، منظمات العمل الدولية وأصحاب المصالح الآخرين على إصدار ونشر إرشادات ومبادئ توجيهية طوعية لإعداد ونشر التقارير البيئية والاجتماعية، حيث تم إصدار أول نسخة للمبادئ سنة 2000، ليتم تعديلها وإصدار إطار للإفصاح G04 في عام 2013، في سنة 2014 قامت أكثر من 400 3 مؤسسة في أكثر من 90 دولة بإعداد تقاريرها حسب المبادئ التوجيهية لـ GRI²⁰³. تم استبدال المبادئ التوجيهية G04 بمعايير الإبلاغ عن الاستدامة SRS والتي أصبحت سارية ابتداء من 01 جانفي 2018.

²⁰³ <https://www.globalreporting.org/Information/about-gri/Pages/default.aspx> consulter le 18/08/2017

يضم الإفصاح حسب المبادرة العالمية لإعداد التقارير (GRI) عدة مستويات من التطبيق، المستوى أ، وهو المستوى الأكثر شمولاً، حيث يجب على المؤسسات في هذا المستوى أن تلبى جميع المؤشرات الأساسية، إما عن طريق الاعلام أو الشرح عدم أهمية ذلك بالنسبة للمؤسسة. المستوى ب: على المؤسسات الإقرار عن 20 مؤشر على الأقل، مع الأخذ على الأقل واحد من كل تصنيف، المستوى ج: يجب على المؤسسات في هذا المستوى الإقرار عن 10 مؤشرات فقط، وبعكس المستوى الأعلى؛ لا يجب على المؤسسة الإفصاح عن نهجها في إدارة الاستدامة، كما لا يجب عليها التوافق مع بعض مبادئ الارشادات التوجيهية، أو الالتزام بإنتاج تقارير متوازنة.

ترتكز مؤشرات المبادرة العالمية للتقارير على ثلاثة جوانب هي:

يرتكز التصنيف السابق بالاعتماد على سلسلة من المؤشرات العالمية الأساسية، منها ما هو كمي ومنها ما هو نوعي موزعة ما بين مؤشرات اقتصادية، بيئية واجتماعية كما هو موضح في الجدول التالي.

الجدول رقم (03) : مؤشرات تقرير GRI

الأبعاد	التصنيفات	الجوانب المعالجة
البعد الاقتصادي		✓ الأداء الاقتصادي ✓ الآثار الاقتصادية غير المباشرة ✓ ممارسات الترميم ✓ الحضور في الأسواق
البعد البيئي		✓ المواد ✓ المنتجات والخدمات ✓ التنوع البيولوجي ✓ النقل وممارسات عامة ✓ الانبعاثات والنفائات السائلة والصلبة ✓ الطاقة والمياه ✓ الامتثال واحترام التشريعات ✓ الفحص والتقييم والمعالجة
البعد الاجتماعي	العمل اللائق	✓ التشغيل، التدريب والتعليم ✓ الصحة والسلامة المهنية ✓ التنوع وتكافؤ الفرص ✓ العمل، إدارة العلاقات ✓ المساواة في الأجور بين الرجال والنساء ✓ الفحص والتقييم والمعالجة
	حقوق الانسان	✓ الاستثمار ✓ الحرية النقابية والتفاوض الجماعي ✓ السخرة والعمل الجبري ✓ حقوق السكان الأصليين ✓ عدم التمييز ✓ عمالة الأطفال ✓ الممارسات الأمنية ✓ الفحص والتقييم والمعالجة
	المجتمع	✓ تداعيات الأنشطة على المجتمعات المحلية ✓ الضغوط السياسية العامة ✓ الامتثال واحترام التشريعات ✓ الفساد ✓ السلوكات المناهضة للمنافسة ✓ الفحص والتقييم والمعالجة
	مسؤولية المنتج	✓ صحة، سلامة وخصوصية العملاء ✓ التسويق والاتصالات ✓ المعلومات المتعلقة بالمنتجات والخدمات ✓ الامتثال واحترام التشريعات

المصدر: رملي حمزة. عروس نسرين. إعداد تقارير الاستدامة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالاعتماد على الجيل الرابع من معايير المبادرة العالمية للإفصاح. الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. جامعة الشهيد حمه لخضر- الوادي. 06 و 07 ديسمبر 2017

مجلس معايير المحاسبة المستدامة SASB: منظمة مستقلة تأسست سنة 2011 وانطلق نشاطها الرسمي في 04 أكتوبر 2012. بهدف بلورة ونشر معايير لمحاسبة الاستدامة تساعد المؤسسات كل قطاع على نشر معلومات ضرورية وهامة في اتخاذ القرارات في مجال التنمية المستدامة²⁰⁴ لأغراض التقارير المتكاملة، تم اصدار معايير لـ 88 صناعة في 10 قطاعات مختلفة، حيث أصدر عام 2013 معايير خاصة بقطاع الصناعة الصيدلانية، وأخرى خاصة بالمنشآت المالية وكذا قطاع تكنولوجيا سنة 2014.

لا تمثل معايير المحاسبة المستدامة مرجعا لإعداد نوع جديد من التقارير، بل لتحسين فعالية وقابلية المؤسسات المسجلة على مستوى لجنة الأوراق المالية SEC للكشف عن القضايا البيئية، الاجتماعية والحوكمة.

هناك جهات أخرى تهتم بتنظيم عملية الإفصاح عن مختلف المعلومات البيئية المالية وغير المالية، مثل فرقة العمل المعنية بالإفصاحات المرتبطة بالمناخ TCFD التي وضعها مجلس الاستقرار المالي بهدف بلورة توجيهات حول الإفصاح –متناسق، قابل للمقارنة، واضح وفعال- المرتبط بمختلف المخاطر المناخية.

²⁰⁴ <https://www.sasb.org/sasb/vision-mission/#1494450643529-b800512a-ba91> consulter le 20/08/2017

خلاصة الفصل

تعتبر المحاسبة من العلوم المتجددة لارتباطها الوثيق بالمتغيرات الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية والبيئية، ومع تزايد الاهتمام بالمواضيع البيئية في العقود الأخيرة، ظهرت المحاسبة البيئية كأداة حديثة تساعد على خلق إدارة أفضل من خلال المساعدة على الالتزام بالمسؤوليات البيئية، كما تسمح بتلبية رغبات ومتطلبات أصحاب العلاقة من خلال إدارة الضغوطات والتكاليف البيئية للتعامل على أحسن وجه مع التأثيرات البيئية، والالتزام بالتشريعات البيئية المحلية والدولية.

يتضمن تطبيق المحاسبة البيئية مستويين اثنين، فنجد على المستوى الكلي المحاسبة الوطنية البيئية والتي تعتبر بمثابة نظام معلومات محاسبي بيئي تابع للحسابات القومية يربط بين البيئة والاقتصاد ويستخدم أساليب ومفاهيم إضافية لتوسيع نطاق الحسابات القومية ليشكل الحسابات البيئية، أما على المستوى الجزئي فنجد المحاسبة البيئية بنوعها؛ لمحاسبة الإدارية البيئية والمحاسبة المالية البيئية والتي تعمل على قياس الآثار البيئية ومعالجتها محاسبيا وذلك بقياسها، تسجيلها والافصاح عنها. مرتكزة في ذلك على ركيزتين أساسيتين هما القياس والافصاح.

بالنظر للارتباط الوثيق بين المحاسبة البيئية والتكاليف، وبين هذه الأخيرة والميزة التنافسية أصبح تفاعل المؤسسات مع المحاسبة البيئية يفرض نفسه بشدة في محاولة منها لتخفيض التكاليف البيئية والتي تؤثر بشكل مباشر على سعر البيع وبالتالي إمكانية التنافس بالتكلفة.

الفصل الثالث: دور المحاسبة البيئية في تعزيز الميزة التنافسية

تمهيد

أصبح موضوع المنافسة من المواضيع التي تشغل اهتمام المؤسسات والدول على حد سواء خاصة في ظل العوامل المحيطة بها مثل تحرير التجارة والبحث عن استغلال فرص جديدة في الأسواق الخارجية، فالتفكير في كسب قدرة على التنافس في سوق تتميز بالمنافسة الحادة أصبح ضرورة على المؤسسة التي تسعى للحفاظ على وجودها ضمن نفس مجال النشاط.

سعيًا منها لمجابهة هذه المنافسة، وتماشيا والوعي البيئي المتزايد، تعمل على المؤسسة اكتساب ميزة تنافسية حقيقية-بعيدا عن الأساليب التقليدية- تضمن لها قدرة عالية من التنافسية، وتؤمن لها البقاء في السوق، ولتحقيق هذه الوضعية فإنه من الضروري فهم الأبعاد البيئية وكيفية تجسيدها لتحقيق ودعم الميزة التنافسية.

ولتوضيح دور المحاسبة البيئية في اكتساب وتعزيز الميزة التنافسية جاء تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين رئيسيين

كما يلي:

المبحث الأول: الأسس النظرية للميزة التنافسية.

المبحث الثاني: مداخل اكتساب الميزة التنافسية.

المبحث الأول: الأسس النظرية للميزة التنافسية

يشهد مجال الأعمال تطورات متسارعة وتغيرات جوهرية على مختلف المستويات، خاصة في ظل التحديات التنافسية الشديدة، الأمر الذي فرض على المؤسسات حتمية البحث وابتهاج طرق وأساليب تمكنها من تحقيق التفوق التنافسي ضمن قطاع نشاطها وبالتالي البقاء والاستمرار.

المطلب الأول: ماهية التنافسية

كنتيجة للتطورات الحاصلة في البيئة الاقتصادية العالمية، والأزمات المالية المتكررة، أخذ موضوع التنافسية في اكتساب أهمية متزايدة ليس فقط على مستوى المؤسسات بل وأيضا على مستوى الدول، حيث يرى PAUL KRUGMAN أن التنافسية على المستوى الكلي لا تكون بنفس الكيفية على مستوى المؤسسات.

الفرع الأول: تنافسية الدول

يرى بعض الباحثين أنه على المستوى الكلي، يستخدم المفهوم الواسع للتنافسية والتي تركز على تحسين المستوى المعيشي الوطني، في حين اعتبر آخرون أن مشكل تنافسية اقتصاديات الدول يمكن أن يكون ببساطة مشكل انتاجية داخلي²⁰⁵.

يرى بعض الباحثين أن التنافسية على المستوى الوطني تمثل فكرة عريضة تضم الانتاجية الكلية، مستويات المعيشة والنمو الاقتصادي، في حين يرى آخرون أن لها مفهوما ضيقا يركز على تنافسية السعر والتجارة²⁰⁶، لهذا فإن تعاريف التنافسية تتفاوت بشكل كبير بين جهة وأخرى.

يعتبر تعريف الاتحاد الأوروبي للتنافسية والمقدم خلال اجتماع لشبونة مارس 2000 الأكثر قبولا، والذي يعرف التنافسية على أنها: القدرة على التطوير المستدام لمستوى معيشة الأفراد مع توفير مستوى عال من الوظائف والتلاحم الاجتماعي²⁰⁷.

يعرف المنتدى الاقتصادي العالمي التنافسية بأنها: مجموع الهيئات، السياسات والعوامل المحددة لمستوى انتاجية البلد، والذي بدوره يحدد مستوى الرفاهية الممكن تحقيقها من طرف اقتصاد ما²⁰⁸، أما المعهد الدولي للتنمية الادارية فيعرفها على أنها مقدرة البلد على توليد القيم المضافة ومن ثم زيادة الثروة الوطنية عن طريق إدارة الأصول والعمليات.

²⁰⁵ Michele debennevil, lionel fontagne. Competitivité. Rapport la documentation française. Paris 2003

²⁰⁶ نوري منير. تحليل التنافسية العربية في ظل العولمة الاقتصادية. مجلة اقتصاديات شمال افريقيا- العدد 04- جوان 2006

²⁰⁷ Benoit Mulkay. La Competitivité D'un territoire. Document pour le Colloques CRIES Le 09- 10 Octobre 2006

²⁰⁸ www.weforum.org Consulté le 28/12/2014 à 21:00

إن تعريف التنافسية كما سبق ذكره يختلف بحسب وجهة نظر الهيئة التي تقدم التعريف، فنجد مثلا الدول المتقدمة ترى أن التنافسية وسيلة لتحقيق رفاهية السكان، فهي مقدرة بلد على انتاج السلع والخدمات التي تستوفي شروط الأسواق الدولية، في الوقت نفسه تسمح بتنمية المداخل الحقيقية.

تقدم منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية عدة تعاريف؛ فتعرف التنافسية الدولية على أنها²⁰⁹:

- " قدرة بلد على توسيع حصصه في الأسواق المحلية والدولية".
- وفي تعريف آخر "هي القدرة على انتاج السلع والخدمات التي تواجه اختبار المنافسة الخارجية في الوقت الذي تحافظ فيه على توسيع الدخل المحلي".
- كما تعرف في وثيقة أخرى: التنافسية الدولية هي المقدرة على توليد المداخل من عوامل انتاج مرتفعة نسبيا، بالاضافة إلى توليد مستويات عمالة مستدامة لعوامل الانتاج وفي الوقت نفسه المقدرة على التعرض للمنافسة الدولية. هذا التعريف هو نفسه المتبنى من طرف اللجنة الأوروبية.

يرى SANJAYA LALL أن التنافسية هي تطوير فعالية نسبية وتنمية مستدامة... التنافسية الدولية لا تعني فقط أن تكون منتج بأقل تكلفة ، ولكن أيضا أن تكون تنافسي في الأنشطة التي تشجع تنمية مستدامة للمداخل²¹⁰.

يصدر المنتدى الاقتصادي العالمي سنويا تقرير التنافسية العالمية، والذي يعتبر من المؤشرات التي تقيس القدرة التنافسية للدول، قيس التقرير 141 دولة من خلال 12 محور تضم 103 مؤشر. يعتمد المؤشر على 70% من وزن المؤشرات المبنية على بيانات احصائية و30% على الاستبيانات. ولقد احتلت الجزائر المرتبة 89 من أصل 141 دولة في تقرير التنافسية لعام 2019، بعد أن كانت تحتل المركز 92 في تقرير 2018²¹¹.

الفرع الثاني: تنافسية المؤسسات

على المستوى الجزئي، تمثل تنافسية المؤسسة قدرتها على احتلال مركز قوي في السوق²¹²، أي نها تلك القدرة على تلبية الرغبات المختلفة والمتنوعة للمستهلكين، وذلك بتوفير منتجات وخدمات ذات جودة معينة وسعر معين بشكل أكثر كفاءة من المنافسين الآخرين في السوق ويستطيع المستهلك شراءها في جميع أنحاء العالم. مما يحقق نجاحا مستمرا للشركات على الصعيد العالمي والمحلي، وذلك من خلال رفع انتاجية عوامل الانتاج المستخدمة²¹³.

تعرف تنافسية المؤسسة أيضا على أنها القدرة على تقديم سلع وخدمات في الوقت، المكان والشكل المطلوب إلى مشترين أجانب بأثمان مساوية أو أحسن من الموردين المحتملين مع تحقيق: على الأقل تكاليف الموارد المستخدمة.

²⁰⁹ www.oecd.org consulté le 28/12/2014

²¹⁰ Allioune sall, la compétitivité future des économies africaines, édition futurs africains, Abidjan 2000, P 204

²¹¹ <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2019/economy-profiles/#economy=DZA> Consulté le 21/03/2020

²¹² www.economie-trader-finance.fr consulté le 27/03/2015

²¹³ المرصد السوري للتنافسية، تقرير التنافسية في الفكر الاسلامي، ص 05، 2011.

كما عرفها البعض بأنها القدرة على تزويد المستهلك بمنتجات وخدمات بشكل أكثر كفاءة وفعالية من المنافسين الآخرين في السوق الدولية، مما يعني نجاحا مستمرا لهذه المؤسسة على الصعيد الدولي في ظل غياب الدعم والحماية من قبل الحكومة، ويتم ذلك من خلال رفع إنتاجية عوامل الإنتاج الموظفة في العملية الإنتاجية.

مما سبق يمكن قياس التنافسية بقدرة المؤسسة على تحقيق حصة سوقية أكبر نسبيا من منافسيها، فالمؤسسة التنافسية هي تلك القادرة على امتلاك حصة سوقية أكبر مقارنة بمنافسيها، ولكن لابد من الأخذ بعين الاعتبار متغيرات السوق مثل الجباية (التي يمكنها التأثير في تنافسية المؤسسة).

الفرع الثالث: أنواع التنافسية

تمثل التنافسية بالنسبة لمنتج معين قدرة مؤسسة على الحفاظ أو زيادة حصتها السوقية، إذا فهي تتمثل في القدرة على مواجهة المنافسة؛ يمكن التمييز بين التنافسية السعرية، والتنافسية الهيكلية أو خارج السعر.

أولاً: التنافسية السعرية: إن مؤشر التنافسية السعرية هو العلاقة بين تطور أسعار المنافسين وأسعار المنتجات الوطنية، إذا فالتنافسية هي مسألة سعر نسبي²¹⁴، تتمثل التنافسية السعرية في قدرة المؤسسة على تطبيق أسعار أقل من أسعار المنافسين، هذا الشكل من التنافسية مرتبط بعدة عوامل:

- تنافسية التكلفة: وهي قدرة المؤسسة على تخفيض تكاليف انتاج الوحدة، فالتحكم في تكاليف الانتاج يكون من خلال تخفيض مصاريف كل مرحلة من سلسلة الانتاج: تكاليف التصنيع، التخزين، التحويل، التغليف والتسويق. فتحليل السلسلة حسب تقسيم القيمة المضافة يسمح بالحصول على مؤشرات حول التحسينات المطلوبة لتحكم أحسن في التكاليف.
- التغيرات في سعر الصرف: كلما ارتفع سعر الصرف كلما ارتفعت الصادرات وانخفضت الواردات، لهذا تلعب السياسات النقدية دورا هاما في التنافسية؛ حيث أن سياسة نقدية مبالغ فيها قد تؤثر سلبا مثل المملكة المتحدة 1920، الولايات المتحدة الأمريكية 1979-1985، في حين أن سعر الصرف المنخفض يشجع الصادرات والتي تصبح أقل تكلفة وبالتالي تصبح الدولة أكثر تنافسية²¹⁵.
- سلوك الهامش: يتمثل في سلوك المصدرين والذين يحددون سعر البيع انطلاقا من ربح الوحدة.

ثانياً: التنافسية الهيكلية: إن الأسعار المرتفعة لا تؤثر بالضرورة سلبا على التنافسية، تعرف التنافسية خارج السعر بأنها قدرة المؤسسة أو اقتصاد على استغلال عوامل أخرى غير السعر (كفاءة المنتجات التقنية، مواعيد التسليم، عروض تسهيلات الدفع، فعالية خدمات ما بعد البيع...) لبيع المنتجات حتى وإن كانت أسعارها مرتفعة²¹⁶، تجدر الإشارة

²¹⁴ Marc Montoussé Dominique Chamblay. 100 fiches pour comprendre les sciences économiques. Edition Bréal. 3^{ème} édition. Paris 2005. P180

²¹⁵ Marc Montoussé et autres, Analyse économique et historique des sociétés contemporaines 2^{ème} édition, édition Bréal, France 2007, P169

²¹⁶ Philippe Deuble, Marc Montoussé, Serge d'agostino, Gilles Renouard, Dictionnaire des sciences économiques et sociales, édition Bréal, France 2008, P204.

إلى أن المنتجين يميلون نحو هذا النوع من التنافسية المبنية على تمييز المنتجات، فعوامل التميز هي المعيار المحدد لعملية الشراء.

الفرع الرابع: نماذج تحليل التنافس

إن فحص المؤسسة لبيئتها أمر ضروري يهدف لتحديد التدابير الواجب وضعها لتحسين مركزها في السوق، هذا وبغية تقييم هيكل السوق وجاذبيته يستحسن استخدام نموذج القوى التنافسية الخمس والذي يعتبر أداة للتشخيص الخارجي من خلال تقديم وصف كامل لهيكل قطاع أو صناعة ما.

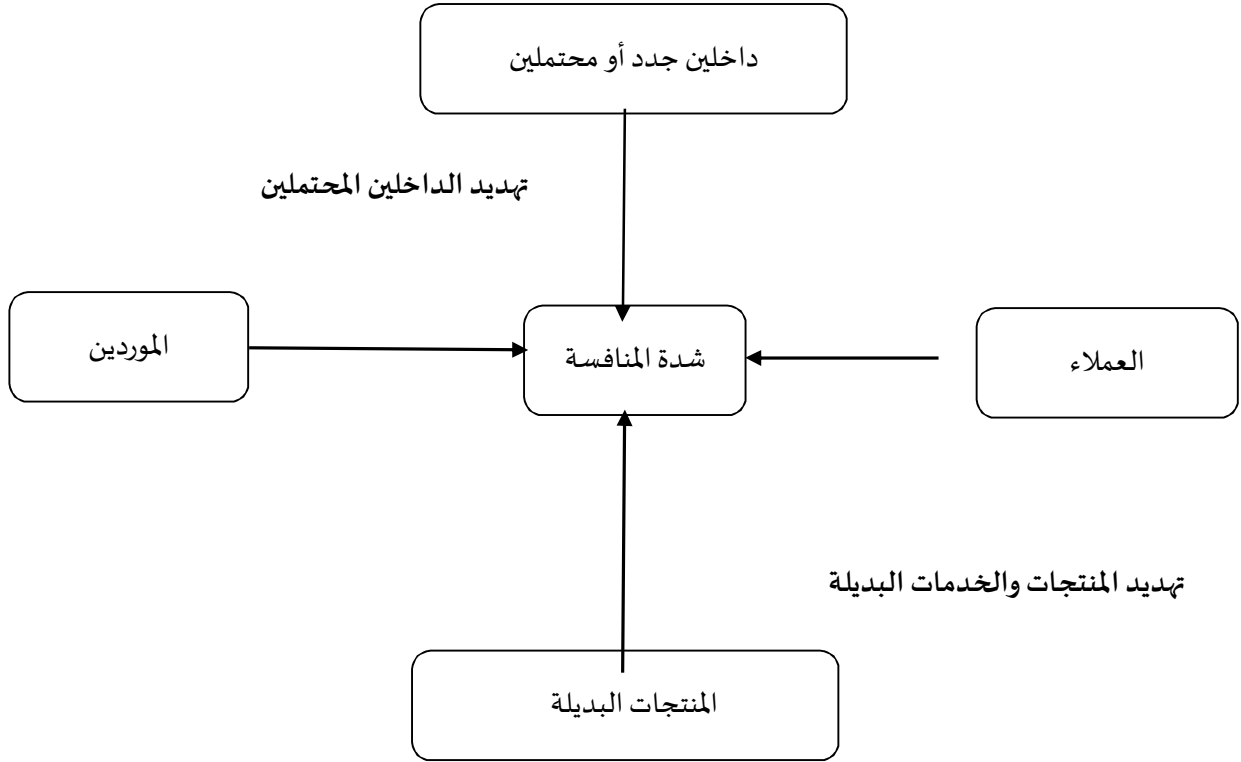
أولاً: تحليل القوى التنافسية الخمس لبورتر

من منطلق أن المنافسة تقوم بين المؤسسات وليس الدول، قدم Porter سنة 1980 نظريته الماسية (Diamond Theory) لتحديد العوامل الضرورية لخلق بيئة أعمال تتسم بالتنافسية، وبلورة مجموعة من التوصيات التي يتوجب اتباعها لدعم الميزة التنافسية، من خلال تحديد خمس قوى رئيسية هي التي تحدد هيكل الصناعة، حيث أن المؤسسات لا تواجه بعضها البعض فحسب، بل يتعداه إلى عناصر أخرى حددها في قوى الخمس التالية:

- شدة المنافسة الحالية؛
- القوة التفاوضية للموردين؛
- القوة التفاوضية للعملاء؛
- تهديد الداخلين الجدد أو المنافسين المحتملين؛
- تهديد المنتجات البديلة.

بالإضافة إلى القوى الخمسة السابقة، أضاف الباحث فريمان Freeman قوة سادسة هي القوة النسبية لأصحاب المصالح، وهم الأطراف التي من الممكن أن تؤثر أو تتأثر بالمؤسسة مثل المساهمين، الموظفين، الدائنين، العملاء والموردين.

شكل رقم 05 : القوى التنافسية في قطاع ما حسب بورتر



Source :Benoit Demil, Xavier Lecocq, Vanessa Warnier, Stratégie et Business Model, édition Pearson, Paris 2013, P68

(1) شدة المنافسة الحالية: يمثل مركز الشكل شدة المنافسة المباشرة بين مؤسسات القطاع والتي تقدم نفس المنتجات، هذه المنافسة مرتبطة بالدرجة الأولى بديناميكية العرض والطلب، عدد وحجم المنافسين والاستراتيجيات المنتهجة من طرفهم²¹⁷.

شدة المنافسة توافق كل الاجراءات المؤثرة في ربحية القطاع مثل انخفاض الأسعار والتي تخلق ضغطا يدفع بالمنافسين المحتملين لتحمل تكاليف إضافية (مصاريف تطوير منتجات جديدة) للحفاظ أو زيادة الحصة السوقية، بصفة عامة كلا كان النمو داخل القطاع بطيء كان هناك منافسين أكثر، منتجات معروضة متشابهة ومنتجات ثابتة مرتفعة وكلما اشتدت المنافسة أكثر²¹⁸.

(2) القوة التفاوضية للموردين: يمكن اعتبار الموردين كتهديد حقيقي لقطاع ما عندما تكون لهم القدرة على فرض شروطهم في السوق، سواء من خلال رفع الأسعار أو تخفيض جودة المنتجات والخدمات المقدمة مما ينتج عنه انخفاض في هامش أو ربحية المؤسسة، من جهة أخرى كلما كان عدد الموردين

²¹⁷ Benoit Dmil, Xavier Lecocq, Vanessa varnier, Stratégie et Business Models, édition pearson éducation, paris 2013,P69 .

²¹⁸ Ulrike Mayrhohe, Management stratégique, édition Bréal, France 2007, P55

محدود، العلامة قوية والمنتجات متميزة كلما ارتفعت تكلفة استبدال المورد، وبالتالي ارتفاع القوة التفاوضية للمورد²¹⁹، تكون هذه القوة أكبر إذا كان:

- المنتجات أكثر تمايزا؛
- لا توجد منتجات بديلة؛
- المنتجات ضرورية للعملاء؛
- تكاليف الانتقال من مورد لآخر مرتفعة.

(3) القوة التفاوضية للعملاء: بإمكان عملاء المؤسسة المباشرين (سواء كانوا مستهلكين نهائيين أو وسطاء) التوفر على قوة تفاوضية عالية بما فيه الكفاية لفرض تخفيض الأسعار، هذه القوة ترتكز بنسبة كبيرة على نفس عوامل القوة التفاوضية للموردين²²⁰، لهذا لابد من الانتباه من اكتساب العملاء على قوة تفاوضية يمكنها التأثير على مردودية المؤسسة بحيث تكون مرتفعة إذا كان :

- مشتريات العملاء تمثل مبالغ معتبرة ومرتفعة من مبيعات المؤسسة؛
- المنتجات غير متميزة؛
- سعر استبدال والانتقال إلى مورد آخر بالنسبة للعملاء منخفضة؛
- العملاء مستعلمين بما فيه الكفاية؛
- إمكانيات التموين كبيرة.

(4) تهديد الداخلين الجدد (المنافسين المحتملين): لا يجب إهمال المنافسين المحتملين، وهم المنظمات التي لا تشكل جزء من المشهد التنافسي الحالي، ولكن هناك احتمال لدخولهم القطاع في وقت لاحق، هذه المنظمات يمكن أن تكون قائمة وتنشط في مجال آخر، أو منشآت لم تتأسس بعد²²¹. يتزايد خطر هذه المنشآت عندما:

- لا توجد عوائق كثيرة لدخول السوق، أو بالعكس هناك تسهيلات كثيرة؛
- لا يوجد خطر من رد فعل المؤسسات المنافسة في القطاع؛
- السوق مزدهر.

(5) تهديد المنتجات البديلة: تتمثل في العروض المنتجة بتكنولوجيا مختلفة عن تلك المستخدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة، ولكن تلبي نفس الرغبات أو القريبة منها مثل: الحلويات أو البسكويت هي منتجات بديلة للخبز على الفطور؛ وتكون هذه القوة أكبر إذا:

- هناك تكنولوجيا بديلة؛

²¹⁹ Alain des Reumaux Xavier Lecocq, Vanessa varnier, Stratégie, édition pearson éducation, 2^{ème} édition ; paris 2009, P78

²²⁰ Benoit Dmil, Xavier Lecocq, Vanessa varnier, Opcit, P69 .

²²¹ Lukasz Snopak, guide complet de construction et de gestion de portefeuille, édition Maxima, France 2013, P150

• يمكن تعويض الخدمات والمنتجات بكل سهولة

بما أن هذه المنتجات بإمكانها اشباع نفس الرغبات فهي إذا تغطي نفس الوظائف من حيث السعر والجودة، ولهذا لا بد من مراقبتها باستمرار خاصة ميزاتها وأسعارها حتى لا يتجه الزبائن نحوها²²².

ثانياً: نموذج أوستين Austin لتحليل الصناعة والمنافسة

يعتبر نموذج بورتر لتحليل القوى التنافسية موجه بدرجة كبيرة إلى أسواق وصناعات الدول المتقدمة، وحتى يمكن الاستفادة منه في الدول النامية لابد من ادخال بعض التعديلات عليه، فيرى James E. Austin أن مفتاح النجاح والوصول إلى تسيير فعال في الجول النامية هو القدرة على تحليل وفهم وإدارة العوامل الخارجية المحيطة بالمؤسسة، وعليه أضاف على نموذج بورتر عاملين اثنين هما: السياسات الحكومية باعتبارها قوة كبرى تؤثر على هيكل الصناعة، والعوامل البيئية المتمثلة في العوامل الاقتصادية، السياسية، الثقافية والديموغرافية.

1. السياسات الحكومية: باعتبارها قوى كبرى، تؤثر الحكومة على هيكل الصناعة وديناميكيتها وذلك باعتبارها القوة السادسة، فالحكومة هي التي تحدد من لديه حق الحصول على الموارد الرئيسية، كما أنها العنصر الحاكم الذي يحدد العديد من الأسعار والتكاليف، لذا يمكن لمؤسسة ما تحقيق ميزة تنافسية من خلال استجابتها للسياسات الحكومية، إذن فهذه الأخيرة تؤثر في بيئة التنافسية بالدول النامية²²³. يخلق انخفاض مستوى التطور في الدول النامية حالة عدم يقين سياسي واقتصادي، وعليه تركز الميزة التنافسية هنا على القرارات السياسية وليس القرارات الاقتصادية، ما يجعل من الميزة التنافسية غير مستدامة.

2. العوامل البيئية: تحدد البيئة العامة وتؤثر على ديناميكية البيئة التنافسية في الدول النامية لما لها من تأثير في تكوين هيكل الصناعة، فالمتغيرات الاقتصادية والسياسية والثقافية والديموغرافية تؤثر على قوى التنافس الخمسة. وحتى تسهل عملية الفحص المنتظم.

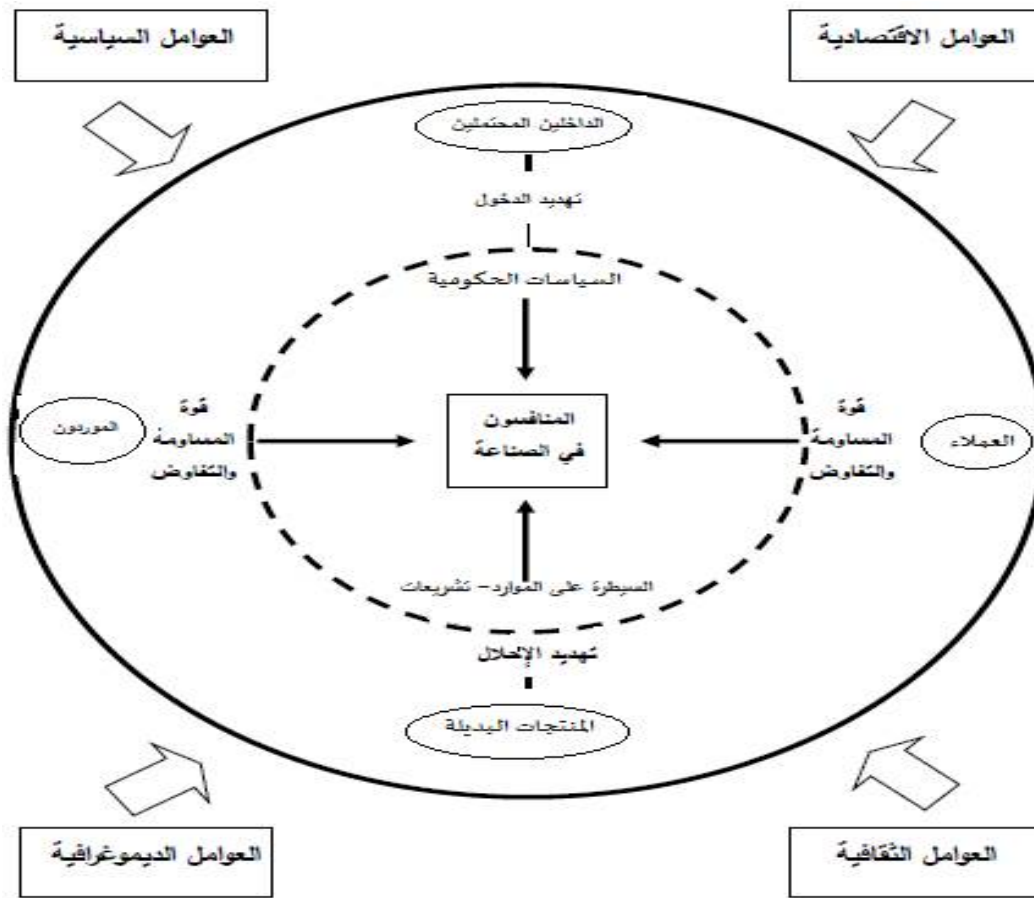
يمكن تقسيم هذه العوامل الأربعة إلى فئات فرعية ما يزيد من القدرة على تحديد الإجراءات الإدارية الممكن اتخاذها للتعامل مع التأثير الفعلي أو المحتمل لأحد العوامل البيئية. فتتكون العوامل الاقتصادية من الموارد الطبيعية، اليد العاملة، رأس المال، البنى التحتية والتكنولوجيا، أما العوامل السياسية فتشمل الاستقرار، الأيديولوجيات، المؤسسات والروابط الجيوسياسية، وتشمل العوامل الثقافية البنية الاجتماعية والديناميكية، وجهات النظر حول الطبيعة البشرية، توجه الزمان والمكان، الدين وأدوار الجنسين واللغة، أما العوامل الديموغرافية فهي تشمل النمة السكاني، العمر، الهيكل، التحضر، الهجرة والحالة الصحية²²⁴.

²²² Lukasz Snopek, Op cit , P151

²²³ عبد القادر محمد الأسطة. أساسيات الإدارة الاستراتيجية الحديثة. الأكاديميون للنشر والتوزيع. الأردن 2016. ص 218 بتصرف

²²⁴ AUSTIN, James E. *Managing in developing countries: strategic analysis and operating techniques*. Simon and Schuster, new york USA 2002. P 31

الشكل رقم (06): نموذج أوستين لتحليل الصناعة والمنافسة



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على أكرم سالم الجنابي. الإدارة الاستراتيجية وتحديات القرن الحادي والعشرين. دار أمجد للنشر والتوزيع. الأردن. الطبعة الأولى 2017. ص 158

المطلب الثاني: ماهية الميزة التنافسية

تسعى منظمات الأعمال بالدرجة الأولى للبقاء في السوق والاستمرار في مجال أعمالها؛ ما يجعلها تتعرض لمنافسة شديدة وقوية، ما يحتم عليها امتلاك ميزة تنافسية تعبر بها ومن خلالها عن تفرداها عن غيرها من منظمات الأعمال المنافسة.

الفرع الأول: التطور التاريخي لمفهوم الميزة التنافسية

جاء مفهوم الميزة التنافسية ليحل محل الميزة النسبية التي تتمثل تقليدياً فيما تمتلكه الدولة من موارد طبيعية كالمواد الأولية، اليد العاملة، المناخ والموقع الجغرافي، والتي تسمح لها بإنتاج رخيص تنافسي. يعتبر كل من Hofer & Schendel أول من أدخل مفهوم الميزة التنافسية للتسيير الاستراتيجي²²⁵، ليساهم بعدها بورتر في التطور الكبير لها، والذي

²²⁵ OUSIDHOUM, Souhila et AMOKRANE, Abdellaziz. Les Ressources Humaines Comme Atout Stratégique Pour La Création D'avantage Concurrentiel Dans Les Entreprises: Le Rôle Catalyseur Du Knowledge Management. Revue des sciences économiques, de gestion et sciences commerciales. Volume 12/N°2019. P575.592

ركز على أهمية هيكل الصناعة والوضع السوي للمؤسسة، وعليه يمكن ابراز التطور الحاصل في دلالاته عبر ثلاث مراحل كما يلي²²⁶:

(1) المرحلة الأولى من نهاية الثلاثينات إلى نهاية الستينات: وتمثلت بكتابات كل من Chamberlin في 1939 و Selznick في 1952 الذي ربط الميزة بالكفاءة، بالإضافة إلى كتابات Hofer & Schendel اللذان فرقا بين الميزة التنافسية والكفاءة، حيث اعتبرا الميزة شيئا يمكن أن يكون ضمن استراتيجية المؤسسة، وبذلك اعتبرا الميزة والكفاءة من المتغيرات المستقلة وتؤثر على الأداء الذي اعتبرا متغيرا معتمدا.

(2) المرحلة الثانية من نهاية الستينات وإلى غاية منتصف الثمانينات: وتمثل في أعمال كل من Guth, Christensen و leamed و Andrews التي أكدت على الفرص والتهديدات والضعف والقوة في مجال الاستراتيجية، فتشير المجموعة الأولى (التهديدات) إلى قوى خارج المنظمة بينما يشار إلى الفرص على أنها ما تحوزه داخليا، وأشارت هذه الكتابات إلى ضرورة تقييم الموارد والقدرات لتحديد ما تمتاز وتتفوق فيه المؤسسة عن منافسها.

(3) المرحلة الثالثة انطلقت مع منتصف الثمانينات: عرفت هذه المرحلة بأعمال Wansley و Porter, Day, fahey والتي بينت أن الميزة التنافسية هي هدف الاستراتيجية والمتغير المعتمد. فالمنطق الكامن وراء هذه الفكرة هو أن الأداء الفائق هو عامل مرتبط بالميزة التنافسية، وأن تحقيق الميزة سيقضي إلى أداء متميز بصورة تلقائية، وفي ضوء ذلك أصبح التحدي الكبير الذي يواجه رجال الاقتصاد والإدارة هو كيفية تحويل الميزة النسبية كالموقع الاستراتيجي للمؤسسة إلى ميزات تنافسية محورية.

كخلاصة لما سبق ذكره، يظهر أن المفهوم الأساسي للميزة التنافسية يرجع إلى Chamberlin في 1939 ثم إلى Selznick في 1952 الذي ربط الميزة بالقدرة، ثم حصل تطور المفهوم حيث وصف Hofer و Schandel الميزة التنافسية بأنها الوضع الفريد الذي تطور المؤسسة مقابل منافسيها من خلال تخصيص الموارد²²⁷، مفهوم الميزة التنافسية انتقل في الثمانينات من اكتساب ميزة تخفيض التكاليف وتوافر الموارد ومفهوم مرتبط بالتجارة الخارجية إلى الارتباط بالميدان الصناعي من خلال الاهتمام بالتصنيع وتحسين ظروفه، ليرتبط في التسعينات بامتلاك التقنيات الحديثة والقدرة على الاختراع، كما أصبح الآن ينظر للميزة التنافسية على أنها مرتبطة بالقدرة على تحسين مستوى معيشة الفرد وتحقيق الرفاهية للشعوب.

²²⁶ نادية عبد الجبار محمد الشريدة. أثر الالتزام بمتطلبات معيار العرض والافصاح العام على تحقيق الميزة التنافسية: دراسة تطبيقية على المصارف الإسلامية في مملكة البحرين. رسالة دكتوراه. جامعة العلوم الإسلامية العالمية. الأردن 2018. ص ص

²²⁷ بوضياف الياس، إدارة العلاقات التسويقية كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة سوق الاتصالات في الجزائر، اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3،

الفرع الثاني: تعريف الميزة التنافسية

تعددت آراء الكتاب والباحثين في تحديد مفهوم الميزة التنافسية، وهذا راجع لاختلاف الزوايا التي انطلق منها كل منهم، فيعرف كل من Fahey-L و Kay-J الميزة التنافسية على أنها أي شيء إيجابي يميز الشركة أو منتجاتها عن منافسيها من وجهة نظر العملاء²²⁸.

عرفها Alderson سنة 1965 على أنها تعبير عن سعي المنظمة لإنشاء وامتلاك سمات فريدة عن غيرها من المنظمات العاملة في ذات الصناعة لكي تحقق التميز عنهم²²⁹.

في حين يرى Porter أنها تنشأ بمجرد توصل المنظمة إلى اكتشاف طرائق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين، حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانياً، وبمعنى آخر بمجرد أحداث عملية ابداع بمفهومه الواسع²³⁰.

كما يرى كل من Jay Barney و William Hesterly أن المؤسسة تحوز على الميزة التنافسية عندما تصل إلى خلق قيمة اقتصادية شاملة أكبر من المؤسسات المنافسة لها²³¹.

في مجال الادارة الاستراتيجية؛ تحوز المؤسسة على ميزة تنافسية عندما تتمكن من وضع (خلق أو تنفيذ) استراتيجية لخلق القيمة، هذه الأخيرة غير محققة أو لا يمكن للمنافسين تحقيقها سواء كانت حالية أو محتملة²³².

كما تعرف أيضاً بأنها تتحقق عندما تكون المؤسسة قادرة على انجاز أنشطتها بكلفة أقل أو بفعالية أفضل من المنافسين من خلال حسن استخدام المصادر، أو أن تستخدم براعتها وخبرتها في انجاز أنشطتها بشكل يحقق قيمة أكبر للزبون مقارنة بالمنافسين.

بدوره، يرى Frédéric Fréry أن الميزة التنافسية هي تحقيق مردودية (مستدامة) أكبر من تلك المحقق من طرف المنافسين حيث أنها لا ترتبط بالحصصة السوقية ولكن بالحصصة الربحية²³³.

ويعرفها البعض على أنها المحالات التي يمكن للمؤسسة أن تنافس الغير من خلالها بطريقة أكثر فعالية، وبهذا فهي تمثل نقطة قوة تتسم بها المؤسسة دون منافسيها في أحد أنشطتها الإنتاجية أو التسويقية أو التمويلية أو فيما يتعلق بمواردها البشرية أو الموقع الجغرافي²³⁴.

²²⁸ Low Swee Foon & Praveen Balakrishnan Nair, *Revisiting the Concept of Sustainable Competitive Advantage: Perceptions of Managers in Malaysian MNCs*, International Journal of Business and Accountancy, Vol. 1, No. 1, 632010, 78

²²⁹ ثامر البكري، خالد بني حمان، الاطار المفاهيمي للاستدامة والميزة التنافسية المستدامة. محاكاة لشركة HP في اعتمادها لاستراتيجية الاستدامة. الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية- العدد 9-2013، ص 3-11

²³⁰ M.porter, L'avantage Concurrentiel des nations ?

²³¹ Jay Barney, William Hesterly, Strategic Management and Competitive Advantage: Concepts 1st Edition

²³² Dan Alexander Seni, Analyse stratégique et avantage concurrentiel, presse de l'université du Quebec, canada 2013 p 71

²³³ Frédéric Fréry. Comment mesurer un avantage concurrentiel..disponible sur <https://www.youtube.com/watch?v=4swlVfCZJls>. Consulté le 05/04/2020.

²³⁴ عبد الله عباس عبد الله الحسين. أثر المسؤولية الاجتماعية على الميزة التنافسية للشركات: بالتطبيق على الشركة السودانية للاتصالات للفترة 2008-2015. رسالة دكتوراه جامعة أم درمان الإسلامية. السودان 2016. صص 96_97

من خلال التعاريف السابقة، الميزة التنافسية امتياز أو تفوق تحوز عليه المؤسسة مقارنة بمنافسيها؛ فهي أي ابداع ايجابي يميز المنظمة عن غيرها، ويسمح اتباع استراتيجية ما بخلق قيمة أكبر يصعب على المنافسين تقليدها أو الحصول عليها. أي أنه يمكن القول أن مؤسسة ما حققت ميزة تنافسية إذا تمكنت من خلق قيمة مضافة بفضل اتباع استراتيجية معينة في الوقت الذي يصعب على المنافسين تحقيقها.

الفرع الثالث: أهداف وأهمية الميزة التنافسية

أولاً: أهداف الميزة التنافسية: تسعى المؤسسة من خلال اكتساب ميزة تنافسية إلى تحقيق جملة من الأهداف، نذكر منها²³⁵:

- تحليل مصادر خلق مزايا التكلفة في أي مجال واستخدام هذا التحليل في تحديد الأسباب التي تؤدي إلى اختلاف التكاليف والمصاريف في المؤسسات المنافسة، وكذلك تحديد الفرص التي من خلالها يمكن لأي مؤسسة ترشيد نفقاتها الأمر الذي يكسبها مركزاً تنافسياً أفضل؛
 - تقييم الأهمية التي تحظى بها الميزة التنافسية باعتبارها الهدف لأي استراتيجية تقوم المؤسسة بوضعها؛
 - فهم الأساليب التي يمكن من خلالها دعم الميزة التنافسي أو القضاء عليها؛
 - فهم الدور المهم الذي تلعبه القيود التي يتم فرضها على عملية التقليد والمحاكاة في الاحتفاظ بالميزة التنافسية لمدة طويلة؛
 - خلق فرص تسويقية جديدة، حيث نجد أن شركة Motorola هي أول من قام بابتكار الهاتف المحمول؛
 - دخول مجال تنافسي جديد، سواء بالدخول إلى أسواق جديدة أو التعامل مع نوعية جديدة من العملاء أو المنتجات والخدمات؛
 - تكوين رؤية مستقبلية جديدة للأهداف التي تريد المؤسسة بلوغها وللفرص الكبيرة التي ترغب في اقتناصها.
- ثانياً: أهمية الميزة التنافسية: تكمن أهمية اكتساب المؤسسة لميزة تنافسية في:

- خلق قيمة للعملاء تلبي احتياجاتهم وتضمن ولائهم، وتدعم سمعة وصورة المؤسسة في أذهانهم؛
- تحقيق التميز الاستراتيجي عن المنافسين في السلع والخدمات المقدمة للعملاء، مع إمكانية التميز في الموارد والكفاءات والاستراتيجيات المنتهجة في ظل بيئة شديدة التنافسية؛
- تحقيق حصة سوقية للمؤسسة وكذلك ربحية عالية للبقاء والاستثمار في السوق؛
- إدراك الاحتياجات الجديدة للسوق وتوظيف الإمكانيات لاستغلال الفرص السوقية قبل الآخرين؛
- إعطاء المؤسسة تفوقاً نوعياً وكمياً وأفضلية على المنافسين، وبالتالي تتيح لها تحقيق نتائج أداء عالية؛
- تجعل من منظمة الأعمال متفوقة في الأداء وفي قيمة ما تقدمه للعملاء أو الاثنين معاً؛

²³⁵ محمد علي محمد علي. دور أساليب القياس المرجعي في إدارة التكلفة الاستراتيجية للمنتجات ودعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية: دراسة ميدانية على عينة من شركات صناعة السكر بالسودان. رسالة دكتوراه، جامعة النيلين السودانية. 2017. ص 240-241

- تتيح للمؤسسة متابعة التطور والتقدم على المدى البعيد؛
- المساهمة في التأثير الإيجابي في مدركات العملاء وباقي المتعاملين مع المنظمة وتحفيزهم على الاستمرار والتطوير.

الفرع الرابع: أنواع الميزة التنافسية

تميز الكثير من الأدبيات بين عدة أنواع من الميزة التنافسية، فيرى بعض الكتاب أنه يمكن تقسيمها حسب الاستراتيجية المتبعة؛ فنجد ميزة التكلفة الأقل وميزة التميز، في حين يرى البعض الآخر أن أنواع الميزة التنافسية تنشأ من خلال استغلال المركز أو إيجاد طرق جديدة؛ وهنا ينتج نوعين: ميزة تنافسية المركز والميزة التنافسية الديناميكية.

بالرجوع إلى أدبيات التسيير، يصنف الباحثين الميزة التنافسية بناء على القدرة الدفاعية المؤسسة عن هذه الأفضلية، فنميز بين الميزة التشغيلية والميزة الاستراتيجية. في الأخير يمكن أن نقسمها إلى ميزة ظرفية وميزة تنافسية مستدامة، هذه الأخيرة تعتبر في الوقت الراهن التحدي الحقيقي للمؤسسات.

أولاً: الميزة التشغيلية: تنشأ هذه الميزة من خلال قدرة المؤسسة على جذب العملاء من خلال تفعيل الوظائف لإتمام عملية التبادل، وللحصول على ميزة تنافسية على المستوى التشغيلي يتطلب من المؤسسة تطبيق إجراءات مشابهة لتلك العينة من طرف المنافسين لكن بكفاءة وأداء أحسن، ويتجسد هذا من خلال تقديم أحسن عرض من حيث الجودة أو من خلال تقديم نفس المستوى من الجودة لكن بأقل تكلفة في السوق، والتفوق في الأداء لا يرتبط فقط بالعلاقة المباشرة بين الحاجة الرئيسية للعميل والوظيفة الرئيسية للمنتج، إنما قد يتعدى ذلك، فالمنتجات التي تقدم حلول لحاجات ثانوية إضافة إلى الحاجة الرئيسية، خاصة تلك الحلول المرتبطة بالتكاليف الأخرى للعميل كالاقتصاد في الطاقة مثلاً، فإنها من شأنها أن ترفع من مستوى القيمة المدركة للعميل، وهو ما ينعكس إيجاباً على القدرة التنافسية المؤسسة، فالسيارة مثلاً إضافة إلى وظيفة النقل فإن مميزات كالراحة والصلابة واستهلاك الوقود تؤثر كلها على إدراك العميل للقيمة المقدمة وعلى سلم تفضيلاته وبالتالي تتأثر أولوياته في الاختيار بين العلامات التجارية²³⁶.

من جانب آخر فإنه يمكن للمؤسسة أن تعزز الفارق في الأداء مقارنة مع المنافسين من خلال المبادرة في الفعل وتحقيق سبق الزماني، وهذا بتعزيز دورها في الأسواق الحالية بتحديد منتجاتها واقتراح تشكيلات جديدة أو بالدخول إلى أسواق جديدة ما تعطيها سبق إلى العميل مقارنة مع المنافسين، إن طريقة تقديم المنتج للعميل والعروض والمزايا المساندة للعرض الرئيسي من أنها تدعيم القيمة الإجمالية لكن التوقيت الجيد في اتخاذ القرارات والسرعة في طرح الأفكار الجديدة تعمق في الفارق في الأداء بين منظمات الأعمال وتزيد من قوة ميزتها التنافسية.

وتستعمل الميزة التشغيلية في مواجهة المنافسين الذين ينتمون لنفس المجموعات الاستراتيجية وهي تتطلب من المؤسسة التحسين المستمر للكفاءة التشغيلية لتحقيق التميز، ولكن هذا غير كافٍ لتحافظ المؤسسة على مكانتها التنافسية خاصة على المدى الطويل، فتجاوز المنافسة على المستوى التشغيلي أصبح أمراً صعباً جداً نظراً لسهولة التقليد

²³⁶ بوضياف الياس، مرجع سبق ذكره ص 141-142

من خلال تقديم عروض ومزايا مشابهة، وبالتالي فإن الميزة التنافسية المبنية على المستوى التشغيلي سرعان ما تزول لأنها مرهونة بسرعة رد فعل المنافسين.

ثانياً: الميزة الاستراتيجية: ترتبط الميزة الاستراتيجية حسب "بورتر" بقدرة المؤسسة على اتخاذ القرارات الصحيحة والاختيارات المناسبة لما يمكن فعله في المستقبل ولم يتم القيام به مسبقاً، هذه الاختيارات تعطي المؤسسة القدرة على تحقيق عوائد على الاستثمارات تفوق المعدل الذي يحققه القطاع، فالميزة الاستراتيجية لا ترتبط بجدول زمني بقدر ما ترتبط بقدرة المنافسين أو بالتغيرات في القطاع الصناعي في التأثير على المكانة التنافسية المؤسسة، وعلى عكس الميزة العملية فإن الحصول على الميزة الاستراتيجية تحتاج إلى جزئية التميز من خلال ممارسة نشاطات مختلفة عن المنافسين المباشرين في سوق مرجعي أو ممارسة نفس النشاطات بطريقة مختلفة بهدف تقديم عرض فريد وصعب الاقتداء به في المستقبل القريب، وكلما زادت صعوبة تقليد هذه الاستراتيجية كلما أمكن القول عن الميزة التنافسية أنها ذات طابع استراتيجي، وهي نفس الفكرة التي يدعمها "بارني" بوصفها أنها نتيجة استراتيجية خلق القيمة التي توصف بها المؤسسة لوحدها والتي يصعب تقليدها من طرف المنافسين، وهذه الاستراتيجية يجب ألا تتعارض مع إمكانية تحقيق الأرباح المؤسسة، وعلى عكس الميزة العملية فإن الحصول على الميزة الاستراتيجية تحتاج إلى جزئية التميز من خلال ممارسة نشاطات مختلفة عن المنافسين المباشرين في سوق مرجعي أو ممارسة نفس النشاطات بطريقة مختلفة بهدف تقديم عرض فريد، وصعب الاقتداء به في المستقبل القريب، وكلما زادت صعوبة تقليد هذه الاستراتيجية كلما أمكن القول عن الميزة التنافسية أنها ذات طابع استراتيجي، وهي نفس الفكرة التي يدعمها "بارني" بوصفها أنها نتيجة استراتيجية خلق القيمة التي توصف بها المؤسسة لوحدها والتي يصعب تقليدها من طرف المنافسين، وهذه الاستراتيجية يجب ألا تتعارض مع إمكانية تحقيق الأرباح. فالميزة الاستراتيجية أو الميزة التنافسية المستمرة أو المستدامة تعني امتلاك القدرة على وضع حواجز تعرقل انتقال مصادر هذا التميز إلى المنافسين، والسؤال الذي يطرح نفسه هنا ما هي مصادر الميزة التنافسية التي يجب الاستثمار فيها لتحافظ المؤسسة على مركزها التنافسي وتسعى إلى التحسين.

في كتابه الميزة التنافسية للدول؛ يؤيد Porter أن هناك نوعان أساسيان أو كلاسيكيان من الميزة التنافسية مرتبطة مباشرة باستراتيجياتها هي: ميزة التكلفة الأقل وميزة التميز.

01- ميزة التكلفة الأقل Cost Competitive advantage: إن اكتساب المؤسسة لميزة تنافسية مبنية على أساس

التكاليف لا تعني بالضرورة البيع بأقل سعر فقط، المؤسسة التي تحوز على ميزة التكلفة الأقل هي تلك التي يمكنها إنتاج سلع أو خدمات بتكاليف أقل من كل منافسيها مع الحفاظ على هامش ربح مرضي، يمكن لمؤسسة ما قيادة تكاليفها من خلال الحصول على مواد خام رخيصة، تصميم منتجات أكثر كفاءة لسهولة التصنيع، السيطرة على النفقات العامة. يمكن فقدان هذا النوع من الميزة التنافسية إذا ما تم استعمال تكنولوجيا مبتكرة لتخفيض التكاليف، ثم تتبناها مؤسسات القطاع وتخفيض تكاليفها أيضاً²³⁷.

²³⁷ Lawrence Gitman, Carl Mc Daniel, the future of business : The essentials ; third edition, Thomson learning inc, USA 2008 P377

02-ميزة التميز Differentiation Competitive advantage : بما أن ميزة التكلفة الأقل هي ميزة متآكلة

باستمرار، فإن ميزة التميز تهدف إلى توفير ميزة أطول الأمد الذي يجعل منها الأكثر تفضيلاً من طرف الكثير من الميسرين²³⁸، تنشأ الميزة التنافسية عندما تتمكن المؤسسة من تقديم منتجات فريدة وذات قيمة لزيائنها ليس مجرد تقديم سعر أقل مقارنة بمنافسيها²³⁹.

تميز المؤسسة عن باقي المنافسين عندما تتمكن من حيازة خاصية فريدة يربطها العملاء بالقيمة، هذا التميز يمكن المؤسسة من بيع حصة أكبر من منتجاتها بسعر محدد أو الحصول على ميزة متساوية كالحصول على أعلى ولاء للزبائن خلال فترات الركود أو الفجوات الموسمية؛ كثيراً ما يربط المسيرين هذا النوع من الميزة التنافسية بالمنتجات الملموسة والممارسات التجارية والتسويقية دون الانتباه إلى أنه يمكن الحصول عليه في أي حلقة من سلسلة القيمة²⁴⁰.

حتى يكون التميز فعالاً، لابد من تحقق مجموعة من الشروط، نذكر منها²⁴¹:

- يجب أن يكون التميز بناءً على حاجيات حقيقية، فمثلاً Volvo كان أول مصنع للسيارات منذ 30 عام ينتبه إلى أن الأمان هو الخاصية الأهم بالنسبة للسائقين؛
- يجب أن ينظر لها بشكل إيجابي؛ نسبة الكحول 2,4 عوضاً عن 4,8 لا تكون الأفضل إلا في حال فضل العملاء استهلاك كحول أقل؛
- جاهزية العملاء لدفع ثمن أعلى في الخدمة أو المنتج، في الحقيقة هم يقومون بتسديد ثمن التميز.

03-ميزة التخصص أو التركيز Niche Competitive Advantage: تسعى المؤسسة التي تحوز على ميزة التركيز

لاستهداف وخدمة -بشكل فعال- قسم أو شريحة واحدة من السوق فقط، يعتبر هذا النوع من الميزة التنافسية الخيار الوحيد القابل للتطبيق من طرف المؤسسات محدودة الموارد في ظل منافسة المؤسسات الضخمة²⁴². تعتبر شريحة السوق (قسم أو جزء) التي لديها إمكانيات نمو جيدة - لا تعتبر هذه الإمكانيات العامل الحاسم في نجاح المنافسين- أحسن مرشح لبناء استراتيجية التركيز، بعد تحديد الشريحة يجب على المؤسسة التأكد من إمكانية الدفاع عن هذه الميزة بفضل قدراتها العالية على خدمة زبائن هذا الجزء²⁴³.

الكثير من المؤسسات التي تستعمل هذه الميزة تركز على خدمة سوق محدودة، فنجد مثلاً: Stew Leonard's من بين أنجح المحلات في الولايات المتحدة الأمريكية بالرغم من كونها مجرد سلسلة محلات بقالة صغيرة متمركزة في كل من نيويورك وكونيكتيكات (Connecticut)، Blue Bell ice cream متوفر على مستوى 26% فقط من مساحات العرض، ومع

²³⁸ ID

²³⁹ Charles lamb, Loe hair, Carl McDaniel, MKTG10, Cengage learning, USA 2016, P24

²⁴⁰ Alain Chamak, Céline Fromage, Le Capital Humain ; Comment le developper et l'évaluer, éditions liaisons, France 2006 , P51

²⁴¹ Stefan Michel, Marianne Petitpierre, Marketing : une introduction au marketing d'un point de vue pratique, agrémentée de nombreux exemples, compendio Bildungsmedien, Zurich suisse 2010 P126.

²⁴² Lawrence Gitman, Carl Mc Daniel, Op cit P 377

²⁴³ Charles lamb, Loe hair, Carl McDaniel, MKTG10, Op cit P 24

هذا فإن مبيعاتها تحتل واحدة من بين 3 أحسن مبيعات مثلجات في الولايات المتحدة الأمريكية، أيضا نجد Block Drug Company تستخدم هذه الميزة من خلال التركيز على مجال الأسنان، حيث تسوق Polident لتنظيف الأسنان الاصطناعية و Poligrip لتثبيتها، في حين نجد Sensodyne لأصحاب الأسنان الحساسة²⁴⁴.

إذن فإن هذا النوع من الميزة يتحقق مع استهداف المؤسسة وخدمة شريحة من السوق أو ضمن منطقة جغرافية محدودة بشكل فعال.

04-الميزة التنافسية المستدامة: مثل العديد من المفاهيم الاستراتيجية، فإن فكرة الميزة التنافسية المستدامة ظهرت سنة 1984 عندما أشار George Day إلى مختلف الاستراتيجيات التي يمكنها أن تساعد المؤسسة في الحفاظ على ميزتها التنافسية، في حين يستند المفهوم الحالي لأعمال Porter سنة 1985 والتي عرض من خلالها استراتيجية التكلفة الأقل والتميز كاستراتيجيات تنافس أساسية²⁴⁵. يرى كل من PARBOTEEAH و CULLEN ليس لكل الموارد القدرة على الايصال إلى الميزة المستدامة، حيث أنه لتطوير ميزة تنافسية مستدامة فريدة، يجب على الموارد أن تكون مضيضة للقيمة، نادرة، صعبة التقليد وأن تكون قابلة للاستغلال، لهذا تحتاج المؤسسات إلى توظيف المهارات المناسبة للاستغلال وتوظيف الموارد التي يمكن أن تؤدي لخلق القيمة²⁴⁶.

عند سماع الميزة التنافسية المستدامة تتبادر العديد من الأفكار مرتبطة بالقيمة، القدرات، الابتكار وكيفية ربطها بمنافسة السوق، تعرف بشكل مبسط على أنها تلك الميزة التي تمكن المؤسسة من البقاء والصمود في وجه المنافسين لأطول مدة²⁴⁷، تصبح الميزة التنافسية مستدامة عندما تتوقف كل جهود التقليد، كما أن الشركات المنافسة غير قادرة على تكرار نفس القيمة²⁴⁸. ولفهم معنى الميزة التنافسية المستدامة فإن المقصود بالاستدامة في الميزة التنافسية لا يعني الاستدامة أو استمرارية هذه الميزة في فترة زمنية محددة في خط الزمن، كما لا يعني ذلك استدامتها أو استمراريتهما إلى تاريخ غير محدد وبصفة دائمة، وإنما يتعلق ذلك بإمكانية ومدى تكرار هذه الميزة، لأن هدف المؤسسة ليس امتلاك ميزة تنافسية فقط وإنما المحافظة عليها²⁴⁹.

في 1991 قدم Barney تعريف يعتبر من بين أشمل التعاريف المقدمة كما يلي: تحوز مؤسسة ما على ميزة تنافسية مستدامة عندما تتمكن من تنفيذ استراتيجية لخلق القيمة لا يمكن تنفيذها من قبل المنافسين، سواء كانوا حاليين أو محتملين، ويكونوا غير قادرين على تكرار فوائد هذه الاستراتيجية²⁵⁰.

²⁴⁴ Charles lamb, Loe hair, Carl McDaniel, Essentials Of Marketing, 7^{ème} édition, Cengage learning, USA 2012, P42.

²⁴⁵ Vincenzo Marabito ; Business technology Organization : managing digital information technology for value creation- the sigma approach, springer, Allemagne 2013, P139

²⁴⁶ Nickson Moseti ongaki, okibo walter bichanga, willy muturi :influence of management accounting in creating sustainable competitive advantage in commercial banks, edupedia publications, india 2015, P30

²⁴⁷ Stephen C Rogers, the supply based advantage : how to link suppliers to your organization's corporate strategy, AMACON, USA, 2009, P02

²⁴⁸ Dharendra Kumar, Building sustainable competitive advantage :Trough executive enterprise leadership ; Routledge, USA 2015, P78

²⁴⁹ زواوي حميدة. أثر إبداع المنتج على الميزة التنافسية المستدامة بالمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة (كوندور) بولاية برج بوعريش. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية. جامعة مسيلة. المجلد 13. العدد 01 (2020). ص_ص 375_358

²⁵⁰ ngh Sengupta, Business and society, Discovery publishing house, india, 2003, P07Si S117

تعتبر الميزة التنافسية المستدامة عن التميز لأطول فترة ممكنة عن المنافسين، من خلال استراتيجية وقدرات يصعب تقليدها مع ضمان استمرارية المؤسسة في تأسيس موقع ربحي دائم، وتحقيق الرضا لمختلف الأطراف الداخلية والخارجية.

جدول رقم (04): ملخص لبعض الاسهامات العلمية في تطور مفهوم الميزة التنافسية المستدامة

الكاتب والتاريخ	عنوان المقال/ الكتاب	الاسهامات الرئيسية
Alderson (1965)	"The Search for Differential Advantage"	تمهيدا للميزة التنافسية المستدامة : يقترح 3 قواعد لميزة التميز: تكنولوجية، قانونية وجغرافية؛ و4 استراتيجيات للحصول عليها: التجزئة، الانتقاء، الصفة والتميز
Hall 1980	Survival Strategies in a Hostile Environment	الشركات الناجحة ستحقق إما التكلفة الأقل أو المركز الأكثر تمايزا
Porter 1985	Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance	الاستناد إلى سلسلة القيمة كأداة أساسية في تحليل مصادر الميزة التنافسية
Coyne 1986	SCA: What It Is, What It Isn't	يوضح الشروط اللازمة لنشوء ميزة تنافسية مستدامة: نظرية ثغرات القدرة
Ghemawat 1986	Sustainable Advantage	يناقش المزايا التي تميل إلى أن تكون مستدامة: الحجم في السوق المستهدفة، وصول أفضل للموارد والمستهلكين، والقيود المفروضة على الزبائن، الخيارات
Hamel and Prahalad (1989)	Strategic Intent	لا يجب أن تبحث المؤسسة عن ميزة مستدامة، بل يجب عليها التعلم كيف يمكنها خلق ميزة جديدة لتحقيق الريادة العالمية
Prahalad and Hamel (1990)	Core Competence of the Corporation	تنتج الميزة التنافسية من الكفاءات الأساسية: يجب على المؤسسات تجميع الموارد والمهارات في شكل كفاءات تسمح لها بالتكيف بسرعة مع الفرص المتغيرة
Barney (1991)	Firm Resources and Sustained Competitive Advantage	يناقش 4 مؤشرات لامكانيات موارد المؤسسة في توليد ميزة تنافسية مستدامة: القيمة، الندرة، عدم امكانية التقليد والاستبدال غير الكامل
Bharadwaj, Varadarajan, and Fahy (1993)	SCA in Service Industries: A Conceptual Model and Research Propositions	تقييم الميزة التنافسية المستدامة في سياق الخدمات التسويقية: تنشأ الميزة التنافسية المستدامة فقط إذا تم الاعتراف بها من قبل العملاء
Hall (1993)	A Framework Linking Intangible Resources and Capabilities to SCA	يحدد الموارد غير الملموسة المختلفة (بما في ذلك الأصول والكفاءات) والتي تسمح بامتلاك قدرات تمايز تؤدي إلى ميزة تنافسية مستدامة
Hoffman (2000)	An examination of the sustainable competitive advantage concept: Past, Present and Future	استناد مفهوم الميزة التنافسية إلى مفاهيم استراتيجية أخرى مثل توجهات السوق، قيمة الزبون، التسويق بالعلاقات والشبكات
Kotelnikov (2004)	Sustainable competitive advantage: How to survive against your competition over a long period of time	اقترح نموذج تعاضدي (تأزر) بين القدرات المتميزة وقدرات الاستنساخ كمصادر للميزة التنافسية المستدامة

المصدر: Low Swee Foon, Praveen Balakrishnan Nair, Revisiting the concept of sustainable competitive advantage : perceptions of managers in Malaysian MNCs; International Journal Of business and Accountancy, Vol1 N°1, 63-78, 2010

- بالإضافة إلى الأنواع السالفة الذكر، يذهب البعض إلى تقسيم الميزة التنافسية إلى الأنواع التالية²⁵¹:
- **ميزة تنافسية متركزة على عوامل غير سعرية:** وهي تتركز على عوامل غير متصلة بالسعر والتكاليف وهي تتركز بالمعرفة والدراية التامة بباقي العوامل التي تتعلق بمفهوم التنافسية والتي لا ترتبط بالسعر، ويشار إليها بالتنافسية النوعية: وهنا نجد أن مفهوم الميزة التنافسية في هذا الخصوص يركز على النوعية لعناصر الأداء الإبداعي والتقني والابتكارات ونوعيتها ودرجة ملاءمة هذه الابتكارات لاحتياجات المستهلك.
 - **ميزة تنافسية غير نوعية متركزة على التكلفة أو السعر:** وهذه التنافسية كمفهوم نجد أنها تتصل بالجوانب التي تؤدي إلى خفض التكلفة، وبالتالي خفض أسعار المنتجات والخدمات.
 - **ميزة تنافسية داخلية:** وترتكز على أفضلية المؤسسة في التحكم في تكاليف التصنيع، الإدارة والإنتاج، والتي تعطي قيمة للمنتج بسعر أقل من المنافسين، تنتج هذه الميزة من خلال الإنتاجية الأحسن وما ينتج عنه من مردودية أفضل وأحسن مقاومة في خفض سعر البيع الموضوع من طرف المنافس.
 - **ميزة تنافسية خارجية:** وتتحقق عند إعطاء المؤسسة قيمة مضافة للمشتري من خلال جودة المنتج أو تخفيض تكلفة المنتج "قوة السوق" والوصول إلى ذلك يتم بتطبيق استراتيجية التمييز كأساس للتنافس.

المطلب الثالث: محددات الميزة التنافسية والعوامل المؤثرة عليها

تتحقق الميزة التنافسية من خلال توفر مجموعة من العناصر، كما يتوجب على المؤسسة أن تكييف استراتيجياتها بما يتوافق والعوامل المؤثرة في بناء الميزة التنافسية.

الفرع الأول: محددات الميزة التنافسية

وضع بورتر مجموعة من المحددات للميزة التنافسية تعتمد على شكل المناخ الاقتصادي الذي تواجهه المؤسسة، والذي له تأثير مباشر على قدرة المؤسسات على المنافسة العالمية، حيث تم تحديدها فيما يلي:

- عوامل الإنتاج؛
- استراتيجية المؤسسة وطبيعتها؛
- الصناعات المغذية المكملية؛
- أوضاع الطلب المحلي؛
- دور الحكومة؛
- دور الصدف.

تذهب الكثير من المراجع إلى أن الميزة التنافسية تتحدد وفقا لعنصرين أساسيين.

²⁵¹ الشريدة نادية عبد الجبار محمد. أثر الالتزام بمتطلبات معيار العرض والافصاح العام على تحقيق الميزة التنافسية: دراسة تطبيقية على المصارف الإسلامية في مملكة البحرين. رسالة دكتوراه. جامعة العلوم الإسلامية العالمية. الأردن 2018. ص ص

أ. حجم الميزة التنافسية (دورة حياة الميزة التنافسية): لا يمكن أن تستحوذ المؤسسة على ميزة تنافسية إلى الأبد، وبالتالي فهي مطالبة بتتبع دورة حياة الميزة، وتحديد الوقت المناسب لإجراء التحسين والتطوير وإنشاء ميزة جديدة للتغلب على المؤسسات المنافسة أو التقليل من أثرها. من جهة ثانية، كلما كان حجم الميزة كبيراً كلما كانت آليات، زمن، إمكانيات ومتغيرات تقليدها أكثر صعوبة لدى المنافسين، تمر الميزة التنافسية بدورة حياة كما هو الحال بالنسبة لدورة حياة المنتج بأربع مراحل هي:

✓ مرحلة التقديم: تعد أطول المراحل بالنسبة للمؤسسة، كونها تحتاج الكثير من التفكير والاستعداد البشري، المادي والمالي وتنتشر بمرور الزمن²⁵².

✓ مرحلة التبني: تعرف الميزة في هذه المرحلة استقرار نسبي حيث تحقق انتشاراً ورواجاً ومصداقية نسبية وتصبح محل اهتمام وتركيز من قبل المنافسين²⁵³، وتكون الوفورات في هذه المرحلة أقصى ما يمكن.

✓ مرحلة التقليد: يتراجع حجم الميزة وتتجه شيئاً فشيئاً نحو الركود، كون ربحية المؤسسة المتفوقة تجذب المنافسين لتقليد ميزة المؤسسة، وبالتالي تراجع أسبقيتها عليهم.

✓ مرحلة الضرورة: المؤسسة أمام حتمية تحسين وتطوير الميزة الحالية بشكل سريع، أو إنشاء ميزة جديدة على أسس مختلفة تماماً على الميزة الحالية تعمل على تحقيق رضا العملاء والجذب والحشد من جديد.

ب. نطاق التنافس: يعبر نطاق التنافس عن مدى اتساع أنشطة المؤسسة بغرض تحقيق مزايا تنافسية، حيث يساهم تنوع واتساع نطاق أنشطة المنظمة سواء كانت داخلية أو خارجية في خلق مزايا تنافسية جديدة من خلال تحقيق تكاليف أقل مقارنة مع المؤسسات المنافسة، وهذا عبر استخدام نفس التصميمات وتكنولوجيا الإنتاج والخبرات نفسها، ومنافذ البيع والتوزيع نفسها لخدمة قطاعات سوقية أو مناطق مختلفة²⁵⁴. حيث يمكن للنطاق الضيق تحقيق ميزة تنافسية من خلال التركيز على تقديم منتج مميز لنطاق سوقي معين، وعلى العموم يتكون نطاق التنافس من أربعة أبعاد فرعية هي²⁵⁵:

✓ نطاق القطاع السوقي: يعكس تنوع مخرجات المؤسسة والعملاء الذين تتعامل معهم، وهنا على المؤسسة الاختيار بين التركيز على قطاع معين من الأسواق أو خدمة كل السوق.

✓ نطاق التكامل الرأسي: يعكس درجة أداء المؤسسة لأنشطتها داخلياً أو خارجياً، فالتكامل الرأسي المرتفع بالمقارنة قد يحقق مزايا التكلفة الأقل أو التمييز.

✓ النطاق الجغرافي: يعكس هذا البعد المناطق الجغرافية التي تنافس فيها المؤسسة محلياً أو دولياً.

²⁵² نور الدين حامد، نور الهدى بورغدة، دور إدارة الجودة الشاملة في إنشاء الميزة التنافسية – دراسة حالة مؤسسة مينائية. دار خالد اللحياني للنشر والتوزيع. المملكة العربية السعودية. 2016. ص 120_121

²⁵³ بهجت راضي، هشام يوسف العربي، إدارة الجودة الشاملة TQM المفهوم والفلسفة والتطبيقات. دار روابط للنشر وتقنية المعلومات. مصر 2016. ص 174.

²⁵⁴ نفس المرجع السابق. ص 174

²⁵⁵ بعبطيش، شعبان. أثر التسويق بالعلاقات في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الجزائرية. أطروحة دكتوراه في علوم التسيير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة مسيلة (2016). ص 158

✓ نطاق النشاط: يعبر عن مدى الترابط بين الصناعات التي تعمل في ظلها المؤسسة، فوجود روابط بين الأنشطة المختلفة قد يخلق فرص لتحقيق مزايا تنافسية عديدة.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على الميزة التنافسية

هناك عدة عوامل يجب على المؤسسة أخذها بعين الاعتبار لبناء وتحقيق الميزة التنافسية المرجوة، من أهمها:

أولاً: العوامل الخارجية: وهي تغير احتياجات العمل أو التغيرات التكنولوجية أو الاقتصادية أو القانونية، والتي قد تخلق ميزة تنافسية لبعض المؤسسات نتيجة لسرعة رد فعلها على التغيرات، على سبيل المثال: يمكن القول بأن المؤسسة استوردت التكنولوجيا الحديثة والمطلوبة في السوق أسرع من غيرها، استطاعت خلق ميزة تنافسية عن طريق سرعة رد فعلها على تغير التكنولوجيا واحتياجات السوق، ومن هنا تظهر قدرة المؤسسة على سرعة الاستجابة للمتغيرات الخارجية، ويعتمد ذلك على مرونة المؤسسة وقدرتها على متابعة المتغيرات عن طريق تحليل المعلومات وتوقع التغيرات.

ثانياً: العوامل الداخلية: وهي قدرة المؤسسة على تملك موارد وبناء أو شراء قدرات تكون مفقودة لدى المنافسين الآخرين، ومن بينها الابتكار والابداع اللذين لهما دور كبير في خلق ميزة تنافسية، ولا ينحصر الابداع هنا في تطوير المنتج أو الخدمة ولكن يشمل الابداع في الاستراتيجية، الابداع في أسلوب العمل، التكنولوجيا المستخدمة أو الابداع في خلق فائدة جديدة.

المبحث الثاني: مداخل اكتساب الميزة التنافسية

يمكن للمؤسسة أن تحقق الميزة التنافسية من خلال الاستغلال الأفضل للإمكانيات والموارد المتاحة، حيث يمكن للمؤسسة اكتساب ميزتها التنافسية من خلال عدة مداخل، من خلال الأبعاد، المصادر أو الاستراتيجيات التنافسية.

المطلب الأول: أبعاد ومصادر الميزة التنافسية

هناك مجموعة من البنود التي تمثل أبعاداً ومصادر لبناء الميزة التنافسية لم يتفق الباحثين على تحديد مشترك لها، وهذا راجع لتعقيدها من جهة، وتعدد وجهات النظر من جهة ثانية، كما أنه لا يوجد تمييز واضح بين الأبعاد والمصادر، حيث أنه بالرجوع إلى مختلف البحوث نجد أن بعض المصادر تعرض على أنها أبعاد الميزة التنافسية، حاولنا هنا التمييز والفصل قدر الإمكان بين الأبعاد والمصادر.

الفرع الأول: أبعاد الميزة التنافسية

اختلف الكتاب في تحديد أبعاد الميزة التنافسية، والتي يقصد بها الخصائص التي تركز عليها المؤسسة عند تقديم منتجاتها، فنجد منهم من يرى أن التكلفة المنخفضة والجودة المتفوقة وموثوقية التسليم هي من الأولويات التنافسية الأساسية للمؤسسة، كما يضيف البعض لما سبق الابتكار والابداع، في المقابل هناك من حدد أبعاد الميزة التنافسية بالتكلفة المنخفضة، الجودة، موثوقية التسليم وتوقيت دخول المؤسسة السوق.

الجدول رقم (05): أبعاد الميزة التنافسية وفق وجهات نظر مختلفة

الباحث	أبعاد الميزة التنافسية
Evans, 1993	الكلفة، المرونة، الجودة، التسليم، الابداع
Certo, Peter, 1995	الكلفة، الجودة، المرونة، الاعتمادية
Mintizb. Erg, Quinn, 1996	الكلفة، الاسناد، السمعة، السعر، التصميم
Best, 1997	الكلفة، التميز، النمو، التحالفات، الابداع
Slack, et al, 1998	التصميم، الجودة، المرونة، سهولة الاستعمال، الجمالية، الابداع
Hill and jones, 1999	جودة متميزة، كفاءة متميزة، ردة فعل متميزة تجاه حاجات الزبون، الابتكار
Macmillan and tampo, 2000	كلفة، تميز، مرونة، وقت، تكنولوجيا

المصدر: حسين بسام حسن محمد. الإعلان عن توزيعات الأرباح وأثره على قرارات الاستثمار ودعم الميزة التنافسية: دراسة ميدانية على عينة من الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية. أطروحة دكتوراه. جامعة النيلين الخرطوم السودان. 2017. ص 138

مما سبق، نجد أن معظم الأدبيات ركزت على الأبعاد المادية لتحقيق الميزة التنافسية فنجد بالدرجة الأولى تخفيض تكلفة الإنتاج وجودة المنتج أو الخدمة ثم بدرجة أقل الإبداع والابتكار، المرونة وتوقيت التسليم.

1. **الكلفة:** إن الكلفة الأقل هي الهدف العملياتي الرئيسي للمؤسسات التي تتنافس من خلال التكلفة، وحتى تلك التي تتنافس من خلال المزايا التنافسية الأخرى فهي تسعى لتحقيق كلف منخفضة للمنتجات التي تقوم بإنتاجها. حيث يمكن للمؤسسة من تخفيض التكاليف من خلال الاستخدام الكفء للموارد الإنتاجية المتاحة لها، فضلا عن التحسين المستمر في جودة المنتجات والابداع في تصميم المنتجات، إذ يعد ذلك أساس مهم لتخفيض التكاليف.

في هذا الاتجاه، نجد أن هناك جزءا من السوق داخل كل صناعة أو قطاع يعمل بالتحديد على أساس التكلفة المنخفضة، وللتنافس على تلك الأسواق على المؤسسة أن تنتج بأقل كلفة ممكنة، إلا أن ذلك لا يضمن الربحية والنجاح دائما، وقد تفلس المؤسسة لعدم قدرتها على مواجهة المنافسة²⁵⁶.

يذهب الكثير من الباحثين على اعتبار بعد الكلفة من الركائز الأساسية في نجاح المؤسسة وتفوقها من خلال تمكينها من الوقوف أمام المؤسسات المنافسة، ومساعدتها في الوصول إلى أسعار تنافسية تعزز من ميزتها التنافسية، كما أن عدم اهتمام المؤسسة بتخفيض تكاليفها قد يمثل تهديدا وسببا في خسارة مركزها التنافسي في الأسواق.

2. **الجودة:** يرى Crosby أن الجودة هي مطابقة المتطلبات، ويجب تعريفها بمصطلح قابل للقياس، واضح وثابت لمساعدة المؤسسة في أخذ قرارات مبنية على أهداف ملموسة بدلا من التجربة والآراء، في حين يؤكد Deming أن جودة أي

256 عبد الله عباس عبد الله الحسين. مرجع سبق ذكره. ص 100. بتصرف

منتج أو خدمة لا يمكن أن تعرف إلا من طرف المستهلك، فالجودة هي مفهوم نسبي مرتبط بحاجيات المستهلك، حيث تكمن صعوبة تعريف الجودة في ترجمة حاجات المستخدم المستقبلية بخصائص قابلة للقياس، ومنه امكانية تصميم وتصنيع منتج يلقي رضا المستخدم بالثمن المدفوع²⁵⁷. وعليه يمكن تعريفها من زاويتين: الأولى مرتبطة بالمنتج والثانية بالمستهلك أو العميل، فتعرف الجودة من زاوية المنتج على أنها مطابقة الخدمة أو المنتج للمواصفات المحددة له مما يسمح بتحديد العيوب واصلاحها، أما من زاوية المستهلك فالجودة هي مدى ملائمة المنتج أو الخدمة لمتطلبات العميل.

إذا فالجودة هنا تعني قدرة المؤسسة على تقديم منتجات تتطابق ورغبات وتطلعات العملاء، حيث أن خصائص المنتج ستقابل برضا العميل، كما تساهم في تحسين سمعة المؤسسة في السوق، وفي هذه الحالة يمكن لها فرض أسعار أعلى. وبعبارة أخرى الجودة هي عبارة عن صفة ملازمة ومرتبطة بالموصوف الجيد، وهذا الموصوف إما أن يكون شيء مادي أو أن يكون شيء غير ملموس، بمعنى أن الشيء الموصوف يتسم بمواصفات إيجابية ويقال عنه أنه جيد ومقبول، وعلى الأخص من جهة المستخدم، وتتضمن ثلاث عناصر²⁵⁸:

- المطابقة: وتعني مطابقة المنتج للمعايير المعروفة والخصائص الموضوعية الملائمة للعميل؛
- الاستجابة: وتعني إرضاء متطلبات العملاء وتطلعاتهم وحاجاتهم؛
- الصلاحية: وتعني محافظة المنتج على خصائصه عبر الزمن من حيث المطابقة والاستجابة.

يعتبر Juran أول من اقترح سنة 1951 فكرة التعبير عن الجودة بالعملة "الدولار"، ومنذ ذلك الحين تم تطوير الفكرة، فالיום الأنظمة المحاسبية مطالبة بتجميع وعرض معلومات حول تكاليف الجودة.

ينظر لتكاليف الجودة من زاويتين مختلفتين؛ الأولى تتبنى النظرة الشاملة من خلال اعتبارها تكاليف لازمة للوصول إلى الجودة (يستعمل بعض الكتاب عبارة *Couts d'obtention de la qualité COQ* تكلفة الحصول على الجودة) أما الثانية فتتبنى وجهة نظر سلبية باعتبارها تكاليف ناتجة عن الجودة الرديئة؛ فتكاليف الجودة هي تلك النفقات التي كان بالإمكان تجنبها إذا كان المنتج أو الخدمة مطابق للمواصفات من المرة الأولى، أي هي مصاريف إضافية تتحملها المؤسسة للحصول على الجودة المرجوة من العميل، يعرفها المسير كالفارق بين النفقات المتحملة في إطار إجراءات تفتيش ومراقبة الجودة ونفقات الجودة الرديئة أو اللاجودة المرتبطة باسترجاع المنتجات وخسارة الشهرة، في حين يركز الاقتصادي على النفقات المتحملة سواء كانت نفقات استثمارية أو تشغيلية والتي لا تشكل مركز اهتمامه؛ فهو يهدف لتحسين الجودة.

كتبسيط لما سبق فإن تكاليف الجودة هي تلك النفقات التي تتحملها المؤسسة في حال عدم مطابقة الجودة المتحصل عليها لتلك المتوقعة في المواصفات، في حين تمثل النفقات المتحملة للتأكد من الوصول للجودة المتوقعة في المواصفات بشكل صحيح إذا ما كانت للمؤسسة سياسة احتياطية لمواجهة أخطار الجودة الرديئة.

²⁵⁷ J. Gerald Suarez, Three experts on quality management : Philip B.Crosby, W.Edwards Deming, Josef M.Juran, TQLO Publication N°92-02, July 1992, P3

²⁵⁸ مصطفى محمد الدرويش. الممارسات الأفضل ودورها في تعزيز الميزة التنافسية- دراسة مقارنة لمجموعة من الشركات الصناعية. أطروحة دكتوراه في إدارة الاعمال. جامعة حلب. سوريا 2013. ص 71.

تصنف تكاليف الجودة بشكل عام إلى أربعة عناصر: تكاليف الوقاية، تكاليف التقييم، تكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي.

في 1987 حدد Garvin ثمانية أبعاد رئيسية للجودة حظيت بالقبول العام حتى أصبحت بمثابة الاطار النظري لوصف الأبعاد المتعددة لطبيعة جودة المنتج والممكن تطبيقها على معظم المنتجات، كما تم تطوير أبعاد أخرى تستخدم في الخدمات بصفة عامة، وأخرى موجهة لصناعة خدمات معينة²⁵⁹، أبعاد Garvin الثمانية هي:

- **الكفاءة Performance:** يمثل المواصفات التشغيلية للمنتج، أي قدرة المنتج على القيام بالوظائف المطلوبة.
- **الخصائص الثانوية:** هي خصائص غير أساسية تضاف إلى المنتج لتحديثه وتطويره حسب رغبة وطلب الزبون.
- **الموثوقية Reliability:** يعكس هذا البعد احتمالية فشل المنتج، أو الاستهلاك التدريجي للمنتج، بحيث تعتبر الموثوقية البعد الأساسي للجودة الذي يركز عليه الزبون وخاصة السلع المعمرة.
- **التطابق Conformance:** مدى مطابقة تصاميم وخصائص المنتج التشغيلية للمعايير المحددة مسبقا لتحقيق متطلبات الزبون.
- **المتانة Durability:** قياس العمر الافتراضي للمنتج قبل تدهوره واستبداله، أي أقصى مدة يمكن للمنتج أن يعيشها.
- **خدمة المنتج Serviceability:** الوقت المستغرق في تقديم الخدمة والكفاءة في إصلاح وتجديد المنتج.
- **الجمالية Aesthetics:** مدى استجابة العميل لأناقة وجاذبية المنتج.
- **الجودة المدركة Perceived Quality:** حكم المستهلك حول التفوق العام للمنشأة.

3. **المرونة:** تعبر المرونة عن الاستجابة والتكيف السريع مع المتغيرات التي تحدث في تصميم المنتجات، والتي تؤثر على قدرة المؤسسة للتنبؤ بها، فهي تعني قدرة المؤسسة على تغيير العمليات إلى طرق أخرى وهذا ربما يعني تغيير أداء العمليات وكذلك تغيير طريقة ووقت أداء العمليات، فالزبون يحتاج إلى تغيير العمليات لتوفير أربعة متطلبات هي²⁶⁰:

- مرونة المنتج: وهي قدرة العمليات على تقديم منتجات جديدة أو معدلة؛
- مرونة المزيج: وتعني قدرة العمليات لإنتاج مزيج من المنتجات؛
- مرونة الحجم: وهي قدرة العمليات على التغيير في مستوى الناتج أو في مستوى نشاط الإنتاج لتقديم أحجام مختلفة من المنتجات؛
- مرونة التسليم: وتشير إلى قدرة العمليات لتغيير أوقات تسليم المنتجات.

مما سبق نجد أن المرونة أصبحت أداة فعالة في المنافسة بين مختلف المؤسسات وبعد مهم في الميزة التنافسية لأي مؤسسة تريد البقاء والنمو، فهي تتضمن القدرة على التغيير والاستجابة السريعة لمختلف متطلبات وحاجيات الزبائن.

²⁵⁹ Victor.E.Sower, essentials of quality with cases and experiential exercises, John Wiley & Sons INC, USA 2011, P34

²⁶⁰ عبد الله عباس عبد الله الحسين. مرجع سبق ذكره. ص 102_103

4. الابداع: هي عملية تحتاج للتعاون والمشاركة بين عدد من الأنشطة المتداخلة في المؤسسة من أجل استخدام وتبني الأفكار الجديدة والتطورات التقنية باعتماد أساليب علمية نظامية لغرض تقديم سلعة أو خدمة جديدة بالنسبة للمؤسسة أو تحسينها، أو تصميم عملية إنتاج جديدة أو تحسينها لغرض تحقيق أهداف المؤسسة في البقاء والنمو وجعلها أكثر قدرة على المنافسة.

يرى بعض الباحثين أن تحقيق الميزة التنافسية يرتبط ببعدين أساسيين هما: القيمة المدركة لدى العميل والتميز. أ. القيمة المدركة لدى العميل: يمكن للمؤسسة استغلال امكانياتها المختلفة في تحسين القيمة التي يدركها الزبون للسلع والخدمات التي تقدمها له، مما يساهم في بناء الميزة التنافسية والوصول إلى إدراك الزبائن أنهم بالتعامل مع المؤسسة يحصلون على قيمة أعلى من منافسيها. ب. التميز: يمكن تحقيق الميزة التنافسية من خلال عرض سلعة أو خدمة يصعب على المنافسين تقليدها بسرعة.

الفرع الثاني: مصادر الميزة التنافسية

ربط كل من Jean Jacques Lambin و ferrell المصادر التي ينبغي أن تفكر المؤسسة بها لبناء ميزتها التنافسية بأنواع الميزة التنافسية الداخلية والخارجية، فحددا مصادر داخلية وخارجية، كما ربطها آخرون بأبعاد الميزة التنافسية السابقة الذكر. يمكن بيان مصادر الميزة التنافسية فيما يلي:

أولاً: المصادر الداخلية: مرتبطة بموارد المؤسسة الملموسة وغير الملموسة، مثل العوامل الأساسية للإنتاج، الطاقة، الموارد الأولية وقنوات التوزيع، كما يمكن أن تتأتى من النظم الإدارية المستخدمة وأساليب التنظيم الإداري وطرق التحفيز، التطوير والابداع.

ثانياً: المصادر الخارجية: تتشكل من متغيرات البيئة الخارجية وتغيراتها، مما يؤدي إلى إيجاد فرص وميزات يمكن أن تستغلها وتستفيد منها المؤسسة، كظروف العرض والطلب على المواد الأولية والمالية والموارد البشرية المؤهلة وغيرها.

بناء على ما تمتلكه المؤسسة، يمكن اتباع نموذجين لتصنيف مصادر الميزة التنافسية²⁶¹:

- **النموذج الأول:** يعتمد على الموارد كأساس للميزة التنافسية، والذي يرى المؤسسات كوحدات مختلفة بالقدرات والموجودات المادية الملموسة وغير الملموسة، وكذلك بالموارد البشرية والمادية، إذ لا يوجد مؤسستان متشابهتان كلياً، وذلك بسبب اختلاف الموارد والتجارب والمهارات المتاحة والثقافات التنظيمية. وتتمثل الموارد وفقاً لهذا النموذج في جميع أصول المؤسسة بما فيها الإمكانيات والتجهيزات والممتلكات المادية والبشرية والكفاءات والقدرات وهي أصول ملموسة، كما تشمل أصول غير ملموسة تكمن في تقديم خدمات ما بعد البيع، الأشهار... الخ.
- **النموذج الثاني:** جاء بهذا التصنيف Porter، ويعتمد على ما يحققه المشتري من مزايا والتي تشمل تخفيض التكلفة وتحقيق قيمة مضافة.

²⁶¹ نادية عبد الجبار محمد الشريدة. مرجع سبق ذكره. ص

بصفة عامة يمكن تقسيم مصادر الميزة التنافسية إلى مصدرين، الأول يسمح بالحصول على الميزة التنافسية من خلال بيئة الأعمال السائدة في الوقت الراهن وتسمى ميزة تشغيلية، والمصدر الثاني يمكن الحصول عليه من خلال بيئة الأعمال المستقبلية وتسمى المصادر الحفزية، والتي تعطي قيمة تنافسية للمؤسسة في المستقبل، لذا لابد من الاهتمام بمصادر الميزة التنافسية بنوعها، مع التركيز على المصادر ذات الابعاد الحفزية المتعلقة بحصول المؤسسة على ميزة تنافسية مستقبلية.

المطلب الثاني: الاستراتيجيات التنافسية

تسعى المؤسسة إلى حيازة والحفاظ على ميزة تنافسية قوية تمكنها من التفوق والتميز على منافسيها وزيادة حصتها السوقية، بمعنى قدرتها على منح زبائنها باستمرار أسباب وجيهة لشراء منتجاتها بدل منتجات المنافسين. مما يدفعها للبحث عن وسائل لتحقيق أهدافها، وتعد الاستراتيجيات إحدى هذه الوسائل.

تعد الاستراتيجيات التنافسية من الخصائص التنافسية التي تسعى المؤسسة من خلالها إلى الموازنة بين خبرتها ومواردها من جهة، والفرص والتهديدات ضمن البيئة التنافسية من جهة ثانية. تعرف الاستراتيجية التنافسية على أنها مجموعة متكاملة من التصرفات تؤدي إلى تحقيق ميزة متواصلة ومستمرة عن المنافسين، كما تعرف بأنها مجموعة متكاملة من الخطط والتصرفات التي تؤدي إلى تحقيق ميزة تنافسية متواصلة ومثمرة، والتي تحقق التفوق على المنافسين.²⁶²

تحدد استراتيجية التنافس من خلال ثلاثة مكونات رئيسية هي:

- أ. مجال ونطاق التنافس، حيث يتعلق هذا المكون والعنصر المرتبط بمفهوم استراتيجية التنافس بميدان التنافس، الأسواق، المنافسين والشرائح المستهدفة؛
- ب. طريقة وأسلوب التنافس، ويتضمن استراتيجيات المنتج، التوزيع، التسعير والترويج؛
- ج. أساس التنافس وما تمتلكه المنظمة من الأصول والمهارات والتي تعتبر الأساس في الأداء وتحقيق التنافسية للمؤسسة.

الفرع الأول: الاستراتيجيات التنافسية لبورتر

يصف بورتر الاستراتيجيات التنافسية على أنها اتخاذ إجراءات هجومية أو دفاعية لخلق مركز يمكن الدفاع عنه، أو إيجاد موقع تسطيع المؤسسة من خلاله ممارسة نشاطها بين بقية المنافسين، كما يوضح أن للمؤسسة ثلاث خيارات استراتيجية إذا ما أرادت الحصول على ميزة تنافسية: الهيمنة بالتكاليف، التميز واستراتيجية التركيز والتي يمكن دمجها مع استراتيجية التميز أو استراتيجية الهيمنة بالتكاليف.²⁶³

²⁶² نفس المرجع السابق.

²⁶³ Ulrike Mayrhofer. Management strategique. Edition Bréal ; France 2007, P86

أولاً: استراتيجية الهيمنة بالتكاليف

ادخل مفهوم استراتيجية الهيمنة بالتكاليف عام 1980 من طرف Porter عند وضعه نموذج القوى التنافسية الخمسة، وتقوم هذه الاستراتيجية على البحث عن الميزة التنافسية من خلال الانتاج بتكاليف أقل من المنافسين وبمستوى جودة متساوي، هنا قيمة العرض المدركة من الزبون يجب أن تكون قابلة للمقارنة مع المنافسة ولكن السعر أقل²⁶⁴، والهدف بتمثل عموماً في تحسين الكفاءة من سنة إلى أخرى دون التفريط في جودة السلعة/الخدمة²⁶⁵، مع تخفيض كل ما يمكن تخفيضه من تكاليف حتى تتمكن في النهاية من بيع منتجاتها وخدماتها بسعر أقل من المنافسين الذين يقدمون نفس السلعة أو الخدمة وب نفس الجودة.

يمكن للمؤسسة أن تخفض تكاليفها من خلال الاستفادة من اقتصاديات الحجم، أثر الخبرة أو القدرة على المساومة المتراكمة، عادة ما تعتمد هذه الاستراتيجية على استثمارات ضخمة في وسائل الانتاج، نقل الانشطة بالإضافة إلى سياسة تجارية قوية تسمح باكتساب وبسرعة مركز مهيمن في السوق²⁶⁶. كما تعتمد المؤسسات المطورة لهذه الاستراتيجية في أغلب الأحيان على نظام رقابة مبني على معايير مالية واجبة الاحترام، تحدد انطلاقاً من وضعيات انتاج عادية.

مزايا استراتيجية الهيمنة بالتكاليف ومخاطر فشلها

تتعرض استراتيجية الهيمنة بالتكاليف للعديد من المخاطر التي قد تؤدي إلى عدم الوصول إلى النتائج المرجوة، كما تسمح بتحقيق مجموعة من المزايا نذكر منها²⁶⁷:

1) مخاطر فشل استراتيجية الهيمنة بالتكاليف

- قد يتمكن المنافسين من استخدام طرق ووسائل إنتاجية أكثر تطوراً تمكنهم من انتاج منتجات بتكلفة مماثلة أو أقل من المؤسسة الرائدة؛
- زيادة احتمال لجوء المنافسين إلى محاكاة أساليب وأدوات المؤسسة المهيمنة بالتكلفة وطرحها بأسعار أقل؛
- قد يتحول اهتمام الزبائن إلى عناصر أخرى بخلاف السعر؛

في المقابل تسمح بتحقيق مجموعة من المزايا.

2) مزايا استراتيجية الهيمنة بالتكاليف

يمكن ربط مزايا استراتيجية الهيمنة بالتكاليف بالقوى التنافسية كما يلي:

- بالنسبة للمنافسين؛ تجعل المؤسسة في موقع أفضل من حيث المنافسة السعرية؛

²⁶⁴ Jean-louis Amelon, Jean marie cardebat , Les nouveaux défis de l'internationalisation : quel developpement international pour les entreprises, Edition de Boeck université, Belgique 2010, P185

²⁶⁵ غزي محمد العربي. بناء الميزات التنافسية: المداخل والاستراتيجيات التنافسية. مجلة العلوم الاقتصادية والتسويق والعلوم التجارية. جامعة مسيلة. العدد 2013/09. صص 85_96

²⁶⁶ Ulrike Mayrhofer. Management strategique, Op Cit P 86

²⁶⁷ محمد علي محمد علي. مرجع سبق ذكره. صص 223_224

- بالنسبة للعملاء؛ تجعل المؤسسة في موقع أفضل ضد العملاء الأقوياء، حيث لا يمكنهم مساومة المؤسسة على تخفيض أسعارها؛
- بالنسبة للموردين؛ تجعل المؤسسة في مأمن من الموردين الأقوياء، وخاصة إذا كانت اعتبارات الكفاءة تسمح لها بتحديد السعر وتحقيق هامش ربح معين لمواجهة ضغوط ارتفاع أسعار المدخلات الهامة والحرية؛
- بالنسبة لاحتمال دخول منافسين إلى السوق؛ تجعل المؤسسة تحتل موقعا تنافسيا ممتازا يمكنها من تخفيض السعر ومواجهة أي هجوم من المنافسين الجدد؛
- بالنسبة للسلع البديلة؛ تمكن الاستراتيجية المؤسسة من استخدام تخفيضات السعر كسلاح ضد السلع البديلة والتي تتمتع بأسعار جذابة.

كما تسمح هذه الاستراتيجية للمؤسسة بالحصول إلى المزايا التالية أيضا:

- زيادة القدرة على فرض أسعار أقل من أسعار المنافسين مع الاحتفاظ بنفس مستوى الربح حتى إذا اتجه المنافسين إلى تخفيض الأسعار إلى أسعار مشابهة للمؤسسة؛
- المحافظة على حصة المؤسسة السوقية من خلال تقديم أسعار أقل من المنافسين؛
- تساعد في الدخول إلى أسواق جديدة من خلال تقديم أسعار أقل من المنافسين؛

ثانيا: استراتيجية التميز

تعرف استراتيجية التميز بأنها استراتيجية تسويقية تستهدف التأثير على اتجاهات وسلوك العملاء عن طريق البحث المستمر عن خصائص جديدة للمنتج، والابتكار المتواصل لوضع أبعاد فريدة في صفات المنتج بشكل يصعب محاكاته من المنافسين، ويقدرها العملاء، مما يدعم تحقيق الميزة التنافسية المستمرة للمؤسسة.

تبحث هذه الاستراتيجية عن منح المؤسسة ميزة تنافسية من خلال تميز منتجاتها: الصورة، الجودة والتمركز، فمن خلال اللعب على بعض الأبعاد يمكن للمؤسسة تقديم منتجات نوعية، إذا فالتميز يجنب المؤسسة المنافسة المباشرة بالأسعار، لكن بالمقابل رفع المؤسسة لأسعارها لابد أن يكون معللا بتحسين بعض الخصائص مقارنة مع العرض النموذجي، ومنه تركز استراتيجية التميز على تقديم منتج بسعر مغاير وأيضا بعض الأبعاد أو الخصائص التي تميز المنتج المرجعي.²⁶⁸

تتميز المؤسسة عن غيرها إذا ما استطاعت تقديم سلع وخدمات تعتبر من وجهة نظر الزبائن أحسن من عروض المنافسين²⁶⁹، ولتحقيق هذا لابد من التنسيق بين مختلف الأنشطة؛ خاصة ما بين قسم البحث والتطوير وقسم التسويق، كما أن تبني هذه الاستراتيجية يحتم على المؤسسة أن تكون مبدعة حتى تتمكن من التأقلم مع تطور الطلب والتقدم على

²⁶⁸ Laurence Godard, Thierry Roy, Allain Schatt, Elaboration de l'information comptable, presses universitaires Franc-Comtoises, 2002, P102

²⁶⁹ Pamela Lewis, Stephan Goodman, Patricia Fandt, Joseph Michiltsch, Management: challenges for tomorrow leaders, Thomson South Western,

5^{ème} édition, USA2007, P108

منافسيها²⁷⁰. تركز هذه الاستراتيجية على الانفراد بأحد الأبعاد المستحسنة من طرف الزبائن، حيث تختار خاصية أو أكثر يعتبرها عدد كبير من الزبائن أنها ذات أهمية بالغة ويمكنها اشباع رغباتهم. تقوم المؤسسة بمقاربة تكاليفها مع تكاليف منافسيها من خلال تخفيضها في كل المجالات التي لا تؤثر على التميز.

مزاي ومخاطر استراتيجية التميز

ترتكز استراتيجية التميز على فكرة أين وكيف يتم التنافس، ويقاس نجاحها بمدى تحقيق قيمة للعميل في صورة رضاه وولاءه لمنتجات المؤسسة، فهي تمنح مزايا عديدة، لكن هذه لا يمنع المخاطر التي تواجهها.

1) مخاطر استراتيجية التميز: يشكل التميز خطرا إذا كان²⁷¹:

- يمكن للمنافسين تقليد المؤسسة؛
- قاعدة التميز لا تشكل أهمية بالغة للزبائن؛
- المؤسسة ليست قريبة من منافسيها بالتكاليف.

كما يرى البعض أن استراتيجية التميز تشكل المخاطر التالية:

- فقدان المنشأة لقوة جذب العملاء نتيجة ظهور منافسين متخصصين في منتج معين بشكل يشبع رغبات العملاء أولا بأول؛
- وجوب الانتظار والتقرب لمدى تأثير الإضافات المميزة للمنتج على مدى قبول العملاء واستجابتهم لهذه الإضافات الحديثة فيه، مما يعطي فرصة للمنافسين للتحرك في تغطية أوجه الفشل المصاحبة لمنتجاتهم، "عملية تجميل أوجه الفشل"؛
- التضحية ببعض صفات المنتج المميزة في حالة ما إذا اتجه العملاء إلى منتج المنافسين ذو التكلفة الأقل؛
- عدم القدرة على استمرار الخصائص المميزة للمنتج عند خطة التكلفة المستهدفة، مما يسفر عن قيمة منخفضة، حيث تتحمل المنشأة تكلفة متزايدة لهدف تحقيق تميز تنافسي قوي؛
- إمكانية اضمحلال الحدود بين السوق المستهدف من قبل المؤسسة والصناعة ككل.

2) مزايا استراتيجية التميز: تحقق هذه الاستراتيجية للمؤسسة جملة من المزايا نذكر منها²⁷²:

²⁷⁰ Ulrike Mayrhofer. Management strategique, Op Cit P 87

²⁷¹ Jemaiel Hassainya, Martine Padilla, S tozanli, lait et produits laitiers en méditerranée : des filières en pleine restructuration, édition Karthala, Paris 2006, P168

²⁷² محمد علي محمد علي. مرجع سبق ذكره. ص 226

- المنافسين: ان التميز يحمي المؤسسة من منافسيها لدرجة قد تصل إلى مبدأ الولاء للعلامة من قبل العملاء، وهو ما يشكل صمام أمان للمؤسسة تجاه المنافسين؛
- العملاء: يمكن أن تواجه المؤسسة مشكلات مع العملاء الأقوياء، نظرا لكون المؤسسة المتميزة تقدم منتجا متميزا للزبون، وتستطيع فرض زيادات في الأسعار كون العملاء لديهم الاستعداد لدفع أسعار استثنائية عالية؛
- الموردین: بما أن استراتيجية المؤسسة تتجه نحو السعر الذي تفرضه أكثر مما تتجه نحو تكاليف الإنتاج، وبالتالي فإنه نادرا ما يشكل الموردون مشكلة للمؤسسة، وهكذا فإنها تتسامح تجاه الزيادات الطفيفة في أسعار مدخلاته؛
- الداخلون الجدد: يشكل كل من التميز والولاء للعلامة عوائق للدخول في وجه المؤسسات الأخرى الساعية للدخول إلى نفس القطاع، وبالتالي تجد المؤسسات الجديدة نفسها مضطرة لتطوير كفاءاتها المتميزة لكسب القدرة على المنافسة، علما أن انجاز ذلك يعتبر امرا مكلفا للغاية؛
- المنتجات البديلة: يعتمد تهديدها على قدرة منتجات المنافسين في الوفاء باحتياجات العملاء، بنفس الدرجة التي تفي بها منتجات المؤسسة المتميزة، وفي قدرتها أيضا على إعاقه ولاء الزبائن للعلامة.

ثالثا: استراتيجية التركيز

يمكن تعريف استراتيجية التركيز بأنها تخصص المؤسسة في خدمة جزء معين من السوق من خلال التركيز على عملاء معينين، أو خط انتاجي معين، فهي تهدف إلى اكتساب ميزة تنافسية والوصول إلى موقع أفضل من خلال اشباع رغبات العملاء المحددة التركيز عليها، فهي تهدف إلى التركيز على نوع معين من المنتجات، منطقة أو سوق جغرافية أو فئة معينة من الزبائن بكفاءة أكبر مقارنة بالمنافسين.

التركيز لا يهدف لتلبية حاجات كل الزبائن، فمثلا نجد التركيز على منطقة معينة تقوم المؤسسة بتوجيه كل جهودها لخدمة المنطقة المختارة، إذا فباتباع هذه الاستراتيجية تختار المؤسسة خدمة مجموعة محدودة من الزبائن²⁷³. ومنه تقوم بتقديم ميزة فريدة لمجموعة من الزبائن أو شريحة من السوق أو اقليم جغرافي، تلجأ المؤسسة لهذه الاستراتيجية عادة عندما تحوز على موارد محدودة أو عندما تمثل الشريحة المختار احتمال جيد²⁷⁴.

²⁷³ Luc Chaput, Modèles contemporains en gestion : un nouveau paradigme, la performance, presse de l'université du Québec, Canada 2007, P62

²⁷⁴ Ulrike Mayrhofer. Management strategique, Op Cit P 87

وكما سبق الإشارة له، فإنه يمكن دمج هذه الاستراتيجية مع الاستراتيجيات السابقة، فنجد التركيز المبني على التكلفة والذي يقوم على الميزة التنافسية بالتكلفة الأقل في شريحة السوق المختارة، ومن جهة أخرى التركيز المبني على التميز حيث يقوم على خلق ودعم مركز التميز في الشريحة المختارة. يفرض الخيار الاستراتيجي على المؤسسة²⁷⁵:

- اختيار الشريحة التي تقدم المؤسسة الناشطة فيها أهداف واسعة ومستوى منخفض من الخدمات للزبائن؛
- القدرة على الاحتفاظ بمركز مهيمن من خلال خلق حواجز دخول؛
- القدرة على نسخ ميزة تنافسية بالتركيز على شرائح أخرى.

الفرع الثاني: الاستراتيجيات التنافسية لكوتلر

يرى كوتلر أن الأسواق تتغير كل خمس سنوات ما يجعل من استراتيجية الأمس الرابحة، استراتيجية خاسرة اليوم، قدم فيليب كوتلر أربع استراتيجيات تنافسية مرتبطة بالدرجة الأولى بالبيئة التنافسية.

أولاً: استراتيجية القائد في السوق

تقوم هذه الاستراتيجية والتي تعرق أيضاً باستراتيجية الابتكار أو الاستراتيجية الاستباقية على أنه في كل سوق توجد مؤسسة رائدة هي السبابة بتقديم منتجات جديدة وتطوير جيل جديد من المنتجات بالاعتماد على قدرتها التكنولوجية، ويكون لها أكبر حصة سوقية في المجال الذي تعمل فيه، كما تحاول كل المؤسسات منافستها، تقليدها أو تجنبها سواء كانت تنشط في مجال انتاج السلع أو مجال تقديم الخدمات.

إن أهم ما يميز قائد السوق هي القدرة على بناء سمعة ريادية في الصناعة وتخفيض التكاليف وتغيير الأسعار، كما تحتاج هذه الاستراتيجية إلى ميزانيات ضخمة توجه بالدرجة الأولى نحو البحث والتطوير، والابداع والابتكار، وحتى تستطيع المؤسسة الريادة في السوق يجب عليها²⁷⁶:

أ. توسيع السوق بشكل عام عن طريق الاستراتيجيات التالية:

- إيجاد مستهلكين جدد للمنتجات التي تقوم المؤسسة بتطويرها، خاصة العملاء الذين ليس لهم علم بهذه المنتجات عن طريق اتباع سياسة الاختراق في السوق أو عن طريق سوق جديد؛
- إيجاد استخدامات جديدة للمنتج؛
- استخدام أكبر للمنتج عن طريق اقناع المستهلكين بزيادة استهلاكهم لهذا المنتج من خلال الحملات الترويجية المتنوعة.

ب. المحافظة على الحصة السوقية الحالية: تتكون الاستراتيجيات التي تستخدمها المؤسسة القائدة من 6 استراتيجيات دفاعية كالتالي:

275 ID

276 أحمد يوسف دودين. إدارة التسويق المعاصر. الأكاديميون للنشر والتوزيع. عمان الأردن 2011. ص 58_59

- ✓ الدفاع عن الموقف الحالي: وذلك عن طريق تصميم وبناء علامة ممتازة للمنتج في السوق، وكذلك عن طريق الترويج وتقديم خدمات الصيانة وخدمات ما بعد البيع؛
- ✓ المحافظة على الموقف التنافسي: عن طريق بذل كل الجهود المستحيلة للمحافظة على الموقف التنافسي في السوق، إما بتخفيض السعر أو منح الخصومات أو تقديم الكفالات للمنتج؛
- ✓ الدفاع الوقائي: ويعني قيام المؤسسة بمهاجمة المنافسين الآخرين قبل أن يقوموا بمهاجمتها مثل القيام بطرح برامج تقسيط مريحة لبيع السلع أو تقديم الخدمات، أو عن طريق تقديم تسهيلات متميزة للدفع مقارنة مع المنافسين الآخرين؛
- ✓ استراتيجية الدفاع: تكون في حالة تعرض المؤسسة لهجوم من قبل منافسين آخرين، أي تقوم بالرد على هذا الهجوم الذي تعرضت له؛
- ✓ الدفاع المتحرك أو المتنقل: وذلك بالتحرك إلى قطاع سوقي جديد في مناطق جغرافية جديدة، أو عن طريق التنوع في أسواق جديدة لم يتم الاشباع في هذه الأسواق لحاجات ورغبات المستهلكين، وكذلك البحث عن مستهلكين جدد في أسواق جديدة؛
- ✓ استراتيجية التعاقد: وذلك عن طريق إبرام عقود طويلة الأجل لضمان استمرارية الحصول على سلع معينة، وهذه الاستراتيجية ضعيفة وتدل على الانسحاب من السوق.

ج. توسيع أو زيادة الحصة السوقية الحالية: يمكن للمنظمة الرائدة تحقيق ميزة تنافسية من خلال توسيع وزيادة الحصة السوقية بالتركيز على نقاط قوتها تجاه نقاط ضعف المنافسين، بالتنوع في تقديم المنتجات أو الخدمات الجديدة للسوق وذلك من خلال الاعتماد على الطريقة التي يتم الحصول بها على المواد الخام وتوفر التكنولوجيا المتقدمة بالإضافة إلى اعتمادها على اقتصاديات أو وفورات الحجم والاستفادة من آثار عوامل منحنى التعلم والخبرة.

ثانياً: استراتيجية المتحدي في السوق

تعتبر المؤسسات التي تحتل المرتبة الثانية، الثالثة أو مراتب متدنية في السوق في وضعية المتحدي لأجل الوصول إلى الموقع القيادي في السوق وزيادة حصتها السوقية على حساب باقي المنافسين. تعتبر هذه الاستراتيجية الأفضل للمؤسسات التي ترغب في الحصول على مزايا تنافسية لكونها ليست الرائدة في مجال عملها.

يهاجم المتحدي القائد أو المنافسين الآخرين لزيادة حصته السوقية وزيادة حجم المبيعات والأرباح، من خلال ما

يلي²⁷⁷:

- ✓ اتباع سياسات الخصومات السعرية؛
- ✓ تخفيض أسعار بيع المنتجات؛
- ✓ انتاج منتجات متنوعة، ذات جودة عالية ومتميزة؛

²⁷⁷ أحمد يوسف دودين. إدارة الأعمال الحديثة (وظائف المنظمة). دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع. عمان- الأردن. 2017. ص 197

✓ تحسين وتطوير المنتجات الحالية؛

✓ زيادة قنوات التوزيع.

تعتمد هذه الاستراتيجية على خمسة استراتيجيات هجومية تتبعها المؤسسة للوصول إلى أهدافها التسويقية:

- أ. **المواجهة المباشرة:** تشن المؤسسة المتحدية هجوما شاملا على المنافس في منتجاته، مجهوداته الترويجية والأسعار، وهنا لا بد من وجود إمكانيات لهذه المواجهة أو المهاجمة المباشرة حتى تستطيع المؤسسة الحصول على المنافع المتوقعة منها، وأن تقارن ما لديها من إمكانيات ومنتجات وطرق التسعير، الترويج والتوزيع مع ما هو موجود لدى المنافسين الآخرين²⁷⁸. فهي تهاجم جوانب القوة أكثر من مهاجمتها لنقاط الضعف، معتمدة في ذلك على المزايا التنافسية الواضحة للمنافسين²⁷⁹.
- ب. **المهاجمة أو المواجهة الجانبية:** حيث تركز المؤسسة على عوامل القوة لديها مقابل عوامل الضعف لدى المنافسين، وذلك بالتركيز على العوامل الجغرافية والعوامل الخاصة بتقسيم السوق إلى قطاعات سوقية لم تشبع بها الحاجات لدى المستهلكين²⁸⁰.
- ج. **الهجوم الاستراتيجي من عدة جهات:** هو قيام المؤسسة المتحدية بمهاجمة الخصم في اتجاهات عديدة (الجهة الأمامية، الخلفية والجوانب) يصعب عليه حمايتها، مثل قيام المؤسسة بتخفيض أسعار المنتجات، والقيام بحملات ترويجية مكثفة وزيادة قنوات التوزيع، ويهدف هذا الهجوم إلى تغيير الحالة الذهنية لدى المستهلك اتجاه القائد في السوق وتحويله إلى المؤسسة عن طريق تقديم مزايا أكثر، سواء في جودة المنتجات، الأسعار، الصيانة وخدمات ما بعد البيع، وهذه الاستراتيجية لا تتبعها إلا المؤسسة القوية لأخذ مكان القائد في السوق.
- د. **استراتيجية الهجوم الثانوي bypass attack:** أي استراتيجية الهجوم في مجال جانبي، حيث لا تقف المؤسسة بمهاجمة القائد بشكل مباشر، وإنما تهاجمه بمجرى جانبي باستهداف أسواق أسهل لمحاولة أخذ بعض الحصص السوقية، إذن هناك محاولة التفاف جانبي من قبل المؤسسة على القائد في السوق لأخذ بعض الحصص السوقية منه. من خلال التنوع غير المرتبط بمنتجات المنافس، التنوع في أسواق جديدة جغرافيا والاعتماد على التكنولوجيا الجديدة لتطوير منتجات تحل محل المنتجات الحالية²⁸¹.
- هـ. **استراتيجية هجوم العصابات:** تعتمد هذه الاستراتيجية على نقاط ضعف لدى القائد في السوق، ثم يحاول المتحدي الدخول في السوق عن طريق نقاط الضعف هذه مثل مناسبات لاقتناص أعمال قانونية وزيادة الحملات الترويجية. وتستخدم هذه الاستراتيجية بعض الوسائل مثل التخفيضات غير

²⁷⁸ أحمد يوسف دودين. إدارة التسويق المعاصر. مرجع سبق ذكره. ص 60

²⁷⁹ سامية لحول. التسويق والمزايا التنافسية- دراسة حالة مجمع صيدال لصناعة الدواء في الجزائر. أطروحة دكتوراه شعبة تسيير المؤسسات. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الحاج لخضر – باتنة. 2007-2008. ص 189.

²⁸⁰ أحمد يوسف دودين. إدارة التسويق المعاصر. مرجع سبق ذكره. ص 60

²⁸¹ سامية لحول. مرجع سبق ذكره. ص 189.

المتوقعة، هجوم مفاجئ على بعض مناطق السوق أو بعض الجوانب الضعيفة في المزيج التسويقي للمنافس أو أن تقوم بنشاط ترويجي مكثف يحدث ارتباكاً في السوق.

ثالثاً: استراتيجية التابع في السوق

تسمى أيضاً باستراتيجية التحسين الجوهرية أو اتباع القائد، لا تسعى كل المؤسسات في السوق إلى تحدي المؤسسات القائدة أو أخذ موقع القائد في السوق، بل تكتفي بمراكز أخرى بالإضافة إلى السعي لتحقيق أرباح دون الدخول في منافسة مع القائد أو المنافسين الآخرين لضعف امكانياتها ومواردها، تعتبر استراتيجية التابع في السوق هي الأفضل للمؤسسات الصغيرة، حيث تكون جهودها مركزة على الاستفادة من تجارب القائد والمتحدي في السوق من ناحية المنتج، الأسعار، الترويج والتوزيع.

يتحمل المبدع أو المبتكر نفقات ضخمة لتطوير منتجات جديدة، ويعمل على توزيعها وتزويد السوق بمعلومات عنه، فتكون مكافأته هي قيادة السوق، وبوسع المؤسسات الأخرى تقليد المنتج أو تجديده وطرحه في السوق. وكثير من المؤسسات تحبذ اتباع القائد في السوق على تحديه.

عنصر الابداع في هذه الاستراتيجية ضعيف جداً، كما أن التابع لا يأخذ زمام المبادرة، ولديه مشاكل إنتاجية²⁸²، لذلك يتخذ التابع إحدى البدائل الاستراتيجية التالية:

1. **التبعية عن قرب (المزور):** حيث تقوم المؤسسة التابعة والتي تسمى بالمزور بتقليد القائد في جميع عناصر ومكونات المزيج التسويقي، فهي لا تأتي بأي شيء جديد.
2. **التبعية عن بعد (المقلد):** تحافظ المؤسسة التابعة من خلال هذه الاستراتيجية على بعض التمايز مقارنة بالمؤسسة القائدة، مع تتبعها في بعض المكونات الهامة للمزيج التسويقي.
3. **التبعية الاختيارية (المعدل أو المحور):** يختار التابع نسخ بعض الجوانب المتميزة في المزيج التسويقي للمؤسسة القائدة التي تتلاءم مع امكانياته، المحور يأخذ منتجات القائد ويقوم بتحويلها وتعديلها وحتى تحسينها، وقد يختار البيع بأسواق مختلفة، غير أن المحور ينمو في المستقبل كمتحدي مستقبلي للقائد.

رابعاً: استراتيجية القائد في سوق معينة أو شريحة سوقية محددة

تشمل معظم الأسواق والقطاعات مؤسسات صغيرة محدودة الموارد وبالتالي لا تستطيع تحدي ومنافسة القائد في السوق، كما أنها ترفض أن تكون تابعة في السوق. وعليه، بدلاً من أن تركز هذه المؤسسات على السوق ككل، فإنها تركز على سوق معينة أو شريحة سوقية محددة وتخدم مجموعة محددة من العملاء ما يسمح لها بتحقيق أرباح حدية في إطار التكاليف الحدية²⁸³. من جهة ثانية، يمكن أن تعتمد المنظمة المتوسطة أو الصغيرة استراتيجية التخصص أو كما تسمى باستراتيجية "التحسين الموجه نحو التميز" من خلال قدرتها على إدخال التعديلات على المنتج الحالي وتكييفه لخدمة جزء محدوداً ومحدداً من السوق. وهي تدخل السوق في مرحلة نضج المنتج لتقوم بتوجيهه من خلال التحسين والتطوير نحو

²⁸² محمود جاسم محمد الصميدعي. استراتيجيات التسويق: مدخل كمي وتحليلي. دار الحامد للنشر والتوزيع. الأردن. 2010. ص 127

²⁸³ سيد محمد جاد الرب. التخطيط الاستراتيجي: منهج لتحقيق التميز التنافسي. دار الفجر للنشر والتوزيع. القاهرة، مصر. الطبعة الأولى 2016. ص 363

فئة معينة من السوق، حيث تستلزم هذه الاستراتيجية جهوداً ضئيلة في البحث والتطوير مع جهد قوي وكثيف في هندسة الإنتاج²⁸⁴.

الفرع الثالث: الاستراتيجيات التنافسية لـ Miles & Snow

في محاولة لحل المشاكل الرئيسية التي تواجه المؤسسات وتطوير أنماط مستقرة نسبياً من السلوك الاستراتيجي، قدم رايموند مايلز (Raymond Miles) وتشارلز سنو (Charles Snow) سنة 1978 في كتابهما "استراتيجية المنظمة وهيكلها وعملاتها" تصنيفاً لاستراتيجيات العمل في المؤسسة يتكون من أربعة استراتيجيات كما يلي²⁸⁵:

أولاً: استراتيجية المدافعون

تتميز هذه الاستراتيجية بافتراضها أن البيئة مستقرة وداعمة للمؤسسة، مما لا يحفزها على التوسع في البحث عن مجالات عمل جديدة وإلى تغيير الاستراتيجية المتبعة، إذ تعتمد المؤسسات على التوسع فيما هو موجود عندها من سلع وخدمات، والاحتفاظ بما لديها من زبائن فضلاً عن الاهتمام المتواضع بتطوير منتجاتها وندرة حاجتها إلى إجراء التعديلات الأساسية في تكنولوجيا الإنتاج والهيكل التنظيمي وطرائق العمل، حيث تحاول السيطرة على جوانب محددة من الأسواق في حدود ميدان الصناعة الذي تعمل فيه، وتعمل ما في وسعها لحماية هذه الأسواق والحفاظ على النمو المستقر فيها بالإفادة من استثمار الجزء الأكبر من إمكانياتها في تطوير كفاءة عملياتها الداخلية، وتحقيق الأرباح عبر المنافسة السعرية، إن المدافعين في الوقت الذي لا يهتمون فيه بالبيئة يوجهون كل جهودهم أو قدراتهم ومهاراتهم إلى إتقان تخطيط كيف يمكن الحصول على ميزة تنافسية في الأسعار والجودة، وتكون المحصلة وجود هيكل تنظيمي فيه تكامل أفقي عال، وسيطرة مركزية، واتصالات واسعة بين الوحدات التنظيمية.

تستند هذه الاستراتيجية على الرؤية التنافسية لهذه المؤسسات على تقديم منتج يتصف بالجودة العالية مع سعر تنافسي إلى حد كبير، وتميل هذه المؤسسات إلى اعتماد فكرة الكفاءة في نشاطاتها وسعيها إلى تقليل الكلفة من خلال زيادة الإنتاجية للأفراد، واعتماد المكننة الحديثة ذات التكنولوجيا المتقدمة في الإنتاج.

ثانياً: استراتيجية المنقبون

تمتاز الاستراتيجية بأنها عكس استراتيجية المدافعين، وتكمن قوتها في إيجاد واستثمار منتجات جديدة، وفي إيجاد الفرص السوقية. ولعل الابتكار لدى المنقبين يكون أكثر أهمية من الربحية العالية فضلاً عن أن هذه الاستراتيجية تستدعي كثيرين وتزيد من المنافسين، وتجعل مثل هذه المؤسسات تحت الأضواء، ومحل مراقبة الأجهزة السياسية والرأي العام، مما قد يجبرنا على إعادة النظر في الاستراتيجيات المتبعة، كما تستلزم هذه الاستراتيجية استقطاب قوى بشرية ملتزمة بأهداف التنظيم، ومستعدة للعمل لإنجاح الاستراتيجية.

²⁸⁴ سامية لحول. مرجع سبق ذكره. ص 185.

²⁸⁵ وفاء علي سلطان. زينب شلال عكار. مصادر اللا تأكد البيئي واستراتيجيات مجابهتها- دراسة تطبيقية في شركة الكبرياء العامة محافظة البصرة. مجلة دراسات البصرة. العدد 16، 2013. ص 67_116

كما تتسم هذه المؤسسات بتوجه إدارتها نحو البحث عن المخاطرة، واعتماد أسلوب اللامركزية في عملياتها الإدارية وهياكلها العضوية، وبذلك فإن هذه المؤسسات تقترب من أن تكون منظمات حيث تشجع التغيير، والتعلم، وتحبذ المنافسة غير السعرية ولا بد من تحديد دور المدير المنقب وهو فعال، لأنه قادر على الاستجابة لعالم الغد وبالقدر الذي يتشابه فيه عالم الغد مع عالم اليوم سيعجز المنقب عن تضخيم أرباحه لوجود ضعف في الكفاءة، وهي شيء موروث بالنسبة له. كما أنها تمثل مؤسسات لها خطوط إنتاج شاملة إلى حد ما وتركز على الإبداع في السلع وفرص السوق، فضلاً عن التركيز على الإبداع على حساب الكفاءة وتتصف المنظمات التي تتبنى هذه الاستراتيجية بكثرة الإنفاق على البحث والتطوير لاكتشاف منتجات جديدة، وتهتم بشكل مميز بدعم النشاط التسويقي.

ثالثاً: استراتيجية المحللون

تحاول المنظمة في ظل هذه الاستراتيجية الاستفادة من مزايا الاستراتيجيين السابقين، ومعالجة الإشكالات الواردة فيها، وتقوم هذه الاستراتيجية على أساس الحفاظ على الأعمال الحالية وكفاءة العمل فيها، والدفاع عنها وكذلك البحث عن فرص وأسواق جديدة من خلال سلوك المنقب.

فضلاً عن تركيز المؤسسات التي تعتمد هذه الاستراتيجية على المواءمة بين نوعين من مجالات سوق المنتج أحدهما مستقر والآخر متغير، ففي المجال المستقر تعمل وحدات الأعمال بشكل رتيب وكفاء. أما في المجال المتغير فأنها تراقب المنافسين عن كثب، وتتبنى الأفكار التي سبق وان ثبت نجاحها، كما تعد هذه الاستراتيجية أكثر حذراً من استراتيجية المنقبين، فهي تعتمد على التوسع والدخول في مجالات استثمار وأنشطة جديدة، بعد ثبوت نجاح مؤسسات أخرى في دخول مثل هذه المجالات، فهي تأخذ أفكار الغير جاهزة وتستفيد منها، ومن ثم هي تنتظر ولا تكون سباقاً في زيادة مجالات العمل الجديدة ولذلك نجد أن المدير المحلل يفتش عن الهياكل التنظيمية القادرة على استيعاب التكيف والثبات في العمليات، غير أنه في محاولته التوفيق تواجهه التكاليف العالية كما أن المدير المحلل يسعى لتحقيق المرونة والثبات في آن واحد، ويتم ذلك من خلال تكوين هيكل تنظيمي فيه مجموعتان من الوحدات التنظيمية.

رابعاً: استراتيجية المستجيبون

وتدعى أيضاً باستراتيجية رد الفعل، وهي تمثل الاستراتيجية المتبقية عند المدير التي يأخذ بها عندما يفشل في تطبيق أي من الاستراتيجيات الأخرى، وهي تجسد أنماط اللاتان وعدم الثبات المنبثقة من جراء تطبيق أي من الاستراتيجيات الثلاث السابقة بشكل خاطئ إذ تسعى المنظمة التي تسير وفق هذه الاستراتيجية لتفعيل المنافسين لاسيما في البيئة غير المستقرة، كما وأن المؤسسة نفسها لا تمتلك القدرات والقابليات التي تمكنها من اعتماد أي من الاستراتيجيات الثلاثة السابقة فضلاً عن أن كل ما تقوم به المؤسسة هو بعض ردود الفعل البسيطة والجزئية على المتغيرات البيئية، ويتشابه التنظيم الإداري في ملامحه مع سمات المؤسسات التي تتبنى الاستراتيجية الدفاعية، إذ يكون هناك تركيز على التخصيص وتقسيم العمل، والاهتمام بالتقنين والرسمية، ويغلب على نمط اتخاذ القرارات الطابع المركزي. وفي ظل نطاق هذه الاستراتيجية فإن المؤسسة لا يوجد لديها مدخل أو منهج ملائم للتعامل مع المنافسة، ولذلك فإنها عادة ما تكون متخبطة في سلوكها الاستراتيجي وغير فاعلة إلى جانب أن النمط الرابع من أنماط صياغة الاستراتيجية يتصف بعدم التجانس، والذي يتولد لدى المنظمة من ثلاثة مصادر محتملة على الأقل، وهي فشل أو قصور الإدارة في صياغة استراتيجية

تنظيمية فاعلة، أو قد تمتلك المؤسسة استراتيجية ولكن لا يتم ربط التكنولوجيا والهيكل و العمليات التنظيمية بطريقة صحيحة، وأخيرا تتمسك الإدارة بعلاقة معينة مع الاستراتيجية و الهيكل على الرغم من عدم ملاءمتها للظروف البيئية.

الفرع الرابع: الاستراتيجية البيئية

تعرف الاستراتيجيات البيئية بأنها تصمم لإيجاد فرص النجاح الاقتصادي طويل الأجل بمراعاة الجوانب البيئية، أي أن هدفها ليس تحقيق الربح وحسب وإنما أيضا العمل لتجنب الضرر والأذى الممكن وقوعه في النظام البيئي، وتهدف إلى تنمية وتطوير التنافسية البيئية للمؤسسة. فحسب Michael porter تؤدي الضغوط البيئية والاستثمارات الخضراء إلى تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات وكذلك الدول أين تكون الأنظمة أكثر صرامة.

تنقسم الاستراتيجيات البيئية إلى نوعين²⁸⁶:

أولاً: استراتيجيات مقادة بالسوق: حيث تتمتع المؤسسة بفوائد تنافسية ناجمة عن الاختلافات البيئية عن منافسيها وذلك عن طريق إحدى الفرص:

- ✓ إعادة تصميم السلع بحيث تكون حساسة بيئياً، أو تطوير سلع جديدة تكون حساسة بيئياً؛
- ✓ الدخول إلى أسواق جديدة تكون حساسة بيئياً؛
- ✓ إعادة تصميم غلاف السلع حتى تكون صديقة للبيئة؛
- ✓ التكامل بين الجهود البيئية ونشاطات الإعلان والترويج.

ثانياً: استراتيجيات مقادة بالعمليات: وتطبق هذه الأخيرة من خلال تخفيض التكاليف عن طريق التحسين تفي العمليات الإنتاجية للمؤسسة الناتجة عن توفير الطاقة وحفظ ووقاية الموارد، وتخفيض التلوث والنفائات، وتشتمل على:

- ✓ تحسين الرقابة على التلوث وترتيب الإهدار والنفائات؛
- ✓ استعمال الموارد التي يعاد إنتاجها من مصادر داخلية أو خارجية (إعادة التدوير)؛
- ✓ إعادة تصميم عمليات الإنتاج حتى تكون أقل تلوثاً وأكثر كفاءة في استعمال الموارد والطاقة؛
- ✓ استعمال مصادر الطاقة القابلة للتجدد في عمليات الإنتاج.

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة البيئية بمرتكزات الميزة التنافسية

تكتسب المؤسسة ميزة تنافسية إذا كانت قادرة على زيادة ربحيتها من خلال: رفع الإنتاجية، تخفيض التكاليف، تحسين الجودة وأيضا القدرة على تسويق منتجاتها ومنافسة المنتجات الأجنبية؛ سواء في الأسواق المحلية أو الخارجية. يذهب الكثير من الباحثين إلى أن السمات البيئية للمنتجات أصبحت هي العامل الحاسم في السلوكيات الشرائية للزبون، ومتطلباته أن تكون منتجات صديقة للبيئة وغير ملوثة لها.

²⁸⁶ سليمة غدير أحمد، سلمي كبحلي عائشة. دور الأداء البيئي في الرفع من تنافسية المؤسسات الاقتصادية. ملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات الطبعة الثانية: نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي، المنعقد بجامعة ورقلة يومي 22 و 23 نوفمبر 2011. صص 709_725.

الفرع الأول: أثر المحاسبة البيئية على التكاليف

يعتبر السعر أداة مهمة وأساسية للهيمنة على السوق يمكن تعديله وفقا لمتغيرات بيئة المؤسسة، حيث تهدف المؤسسة للحصول على منتجات بأقل تكلفة ممكنة لبيعها بأسعار تنافسية، وتعتبر التكاليف البيئية من أهم العناصر التي تسعى المؤسسة لتخفيضها دون المساس بجودة المنتج.

تتفق كل الدراسات على أن تخفيض التكاليف سيساهم بطريقة مباشرة وبدرجة كبيرة في تخفيض سعر البيع، وعمله فإن تطبيق المحاسبة البيئية سيساهم في تخفيض التكاليف البيئية وبالتالي تخفيض التكاليف الاجمالية، وهو ما يساهم في تخفيض أسعار المنتجات.

أولاً: تأثير التكاليف البيئية على الأسعار: يعتبر التسعير من القرارات الاستراتيجية الهامة في المؤسسة وتكون الحاجة لهذا القرار سواء لتحديد سعر منتج/خدمة جديدة أو لتغيير سعر منتج/خدمة حالية، وبصورة عامة فإن اتخاذ هذا القرار يجب أن يجعل المنتج /الخدمة مقبولة ومرغوبة من جانب الزبائن، تعتبر التكاليف البيئية عامل مهمين له تأثير مباشر وغير مباشر على سعر البيع.

✓ التأثير المباشر للتكاليف البيئية على التسعير: يعتبر مدخل التسعير على أساس التكلفة من أكثر المداخل انتشاراً، وباعتبار أن التكاليف البيئية هي جزء من تكاليف المؤسسة سواء كانت الثابتة او المتغيرة فهي بهذا تأثر على السعر وبصفة مباشرة حيث أنه كلما زادت التكاليف زاد بضرورة قيمة السعر اي عالقة طردية تجعل من التكاليف البيئية عبء جديد على المؤسسة على أن يكون منتجها صديقاً للبيئة سواء كانت هذه التكاليف مفروضة بالقوانين والتنظيمات أو هي مسؤولية بيئية واجتماعية اختيارية من المؤسسة.

✓ التأثير غير المباشر للتكاليف البيئية على التسعير: المنتجات الخضراء عادة ما تحمل اضافة سعرية بسبب التكاليف الاضافية الخاصة بجعل المنتج صالحاً من الناحية البيئية، لأن المنتجات الخضراء عادة ما تتطلب جهوداً وتكاليف كبيرة في مجال البحث والتطوير، والتعديل في الأساليب الانتاجية بما ينسجم مع هدف الاستخدام الكفء للطاقة وتقليل التلف والضياع في استعمال المواد الأولية.

تسبق هذه الزيادات في الأسعار دراسات معمقة لأجزاء السوق للتعرف على مدى تقبلها للزيادة ومن بين هذه الدراسات ما قامت به شركة PHILIPS للإلكترونيات على مجموعة من زبائنها وتوصلت الدراسة على ان الزبائن مستعدين لتحمل الزيادة في السعر في حالة ترافق التعديلات البيئية التي تجرى على المنتج مع المنافع التقليدية له، أو بعبارة اخرى ان يكون المنتج بنفس معايير الجودة الأولى مع خاصيته الجديدة وهو كونه منتج صديق للبيئة²⁸⁷.

²⁸⁷ صغير موح مريم. دور محاسبة التكاليف البيئية في تحديد قرار التسعير في المؤسسة الإنتاجية الجزائرية. دراسة حالة. مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات. العدد الثاني عشر ديسمبر 2017. ص 71_83

ثانياً: دور المحاسبة البيئية في تخفيض التكاليف: تعالج التكاليف البيئية في أنظمة المحاسبة التقليدية على أنها تكاليف إضافية لا يمكن تحميلها لمنتج معين، حيث يتم تصنيفها ضمن التكاليف غير المباشرة مما جعل تخصيصها يتم بشكل غير دقيق ينعكس على التسعير والربحية، مما جعلها خفية على أصحاب المصالح ومتخذي القرارات.

بخلاف المحاسبة التقليدية، تمنح المحاسبة البيئية المؤسسة فرصة لتخفيض تكاليفها البيئية والتحكم فيها من المصدر، مما يساهم في اتخاذ قرارات تسعيرية صحيحة. فارتباطها بباقي فروع المحاسبة يجعل منها أداة تدمج بين معلومات المحاسبة المالية التكاليف وبين المعلومات البيئية المادية والنقدية، ويهدف تخفيض التكاليف البيئية.

تعتمد المحاسبة البيئية على مجموعة من أدوات المحاسبة الإدارية تسمح بتحليل التكاليف البيئية.
 ✓ المؤشرات المحاسبية: تساعد المؤشرات المحاسبية المؤسسة على إجراء مقارنات لبيانات تساعد على فهم وترشيد الإدارة باستخدام بعض المؤشرات المحاسبية، حيث تسمح بمقارنة تكاليف الأداء البيئي بالفترة الحالية بتغيرات سابقة لإظهار اتجاه الأداء البيئي من خلال عدة فترات.

مقارنة معدل التكلفة السنوية للتحكم في التلوث

$$\text{دينار / وحدة} = \frac{\text{التكاليف السنوية للتحكم في التلوث}}{\text{كمية الانتاج الفعلية السنوية}}$$

نسبة تكلفة التحكم إلى التكلفة الصناعية

$$100 \times \frac{\text{معدل تكلفة التحكم}}{\text{التكاليف السنوية للتحكم في التلوث}}$$

نسبة التكاليف الرأسمالية السنوية بالتلوث إلى اجمالي التكاليف الرأسمالية السنوية للمؤسسة (الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ)

$$100 \times \frac{\text{التكاليف الرأسمالية السنوية للتحكم بالتلوث}}{\text{اجمالي التكاليف الرأسمالية السنوية للمؤسسة}}$$

نسبة صافي التكاليف الجارية السنوية للتحكم في التلوث إلى اجمالي تكاليف الإنتاج السنوي

$$100 \times \frac{\text{التكاليف الجارية السنوية للتحكم بالتلوث}}{\text{تكاليف الانتاج السنوية الفعلية}}$$

معدل التحكم في التلوث لكل عنصر

$$\frac{\text{التكلفة السنوية للتحكم في عنصر (x)}}{\text{الكمية السنوية لانبعاثات العنصر}}$$

✓ **تقييم دورة حياة المنتج:** تعتبر عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية أولى خطوات تخفيضها، فتتبع وفهم مراحل حياة المنتج يساعد المؤسسة على تحديد والتعامل الصحيح مع المتغيرات التي تؤثر على المنتج في كل مرحلة من مراحلها، فالتكاليف البيئية المرتبطة بعلاج الفاقد والمخلفات والتخلص من المخلفات السامة والفحوص البيئية هي جزء هام في تكاليف دورة حياة العديد من المنتجات، ولا شك أن تضمين المصاريف البيئية كجزء من تكلفة دورة حياة المنتج يمكن أن تظهر أن المنتج ذو تكاليف اقتناء أقل، ولكن تكاليف بيئية مرتفعة سوف يكون أقل جاذبية من منتج آخر بديل ذو تكلفة اقتناء مرتفعة وتكاليف بيئية أقل²⁸⁸.

يقصد بدورة حياة المنتج المراحل الإنتاجية والتجارية والاستهلاكية التي يمر بها المنتج، في حين يعرف تقييم دورة حياة المنتج بأنه عملية منظمة بغرض تحديد الآثار البيئية للأنشطة والمنتجات خلال كامل دورة حياتها وتحديد القيم النقدية لهذه الآثار مما يمكن من تحديد فرص التحسين ومنع التلوث²⁸⁹.

تقوم عملية تقييم دورة حياة المنتج على تحديد تكلفة دورة حياة المنتج من خلال تتبع جميع عناصر التكلفة الخاصة بتصميم المنتج، تصنيعه وتسويقه، وأيضا تكاليف التخلص من المخلفات الناتجة عن عملية التصنيع، استهلاك أو استعمال هذا المنتج، حيث يعتمد أسلوب تكلفة دورة حياة المنتج على نظام لمحاسبة التكاليف يشمل تحديد تكلفة العمليات الداخلية الإنتاجية والخدمية اللازمة لتصنيع المنتج، بالإضافة إلى تكلفة مرحلة توريد المواد الأولية والخامات، تكاليف مرحلة الاستهلاك وكذلك تكاليف الآثار المستقبلية للمنتج²⁹⁰. هناك مجموعة من الفوائد لعملية تقييم تكاليف دورة حياة المنتج أبرزها²⁹¹:

- يساعد مدخل تكلفة دورة الحياة في تطوير معنى التكاليف الكلية المرتبطة بالمنتج للتعرف على ما إذا كانت الأرباح المحققة خلال مرحلة التصنيع سوف تغطي التكاليف في مرحلة التطوير والاستبعاد؛
- بسبب النظرة الشاملة للتكاليف، فإن تقييم دورة الحياة سوف يوضح نتائج التكلفة البيئية للمنتج، وسوف يبحث في تخفيض أو تقييد تلك التكاليف؛
- يساعد مدخل تقييم دورة حياة المنتج في التعرف على تكاليف التخطيط والاستبعاد خلال مرحلتى تصميم المنتج والعملية الإنتاجية بغرض رقابة وإدارة التكاليف في هذه المرحلة.

يتم التركيز على التكاليف البيئية خلال دورة حياة المنتج باعتبارها تكاليف مائعة، حيث تمثل تكاليف الأنشطة التي يتم القيام بها في كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج لمنع تدني جودة الأداء البيئي ومن ثم منع حدوث التلوث البيئي وبالتالي تجنب تكاليف معالجة هذا التلوث أو تكاليف عدم الاستجابة للمتطلبات البيئية أو التعويضات والغرامات والعقوبات القانونية الناتجة عن الآثار السلبية التي يخلقها نشاط ومنتجات المؤسسة والتي

²⁸⁸ إبراهيم جابر السيد. محاسبة التلوث البيئي. دار غيداء للنشر والتوزيع. الأردن 2014. ص 282

²⁸⁹ غانم حاتم سلطان. دراسة أثر الضغوط الخارجية والثقافة التنظيمية للمنشأة على تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية ودورها في تحسين الأداء البيئي والمزايا التنافسية. دراسة ميدانية. مجلة الفكر المحاسبي. كلية التجارة جامعة عين شمس. المجلد 22، العدد 7، الخريف 2018، الصفحة 203-265

²⁹⁰ أحمد فرغلي محمد. أساليب تأهيل المنتجات الصناعية للحصول على مزايا تنافسية لأغراض تنمية الصادرات. المكتبة الأكاديمية. مصر 2002. ص 24

²⁹¹ إبراهيم جابر السيد. مرجع سبق ذكره. ص 283

قد تفوق تكاليف المنع، وعليه تعمل المؤسسات إلى اتخاذ كافة الإجراءات لتخفيض مدخلات عوامل الإنتاج لكل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج بالدرجة الأولى وتحسين عملية حساب وتحميل التكاليف والتي يمكن أن تكون على المراحل التالية:

1. **مرحلة التصميم:** معظم التكاليف البيئية التي تحدث على مدى مراحل دورة حياة المنتج تتحدد وبصورة ضمنية خلال مراحل التصميم التفصيلي للمنتج، حيث يتم الرقابة على التلوث خلال كل مرحلة، كما أن القرارات المتخذة هنا هي قرارات حاسمة؛ حيث أن أي مبلغ إضافي يتم إنفاقه على المنتج في هذه المرحلة سيترتب عليه وفر في التكاليف البيئية الخاصة بالمراحل القادمة، ومن ثم فإن التأثير الأكبر للتكاليف البيئية يحدث خلال مرحلة تصميم وتطوير المنتج، وهو ما يطلق عليه مفهوم التصميم من أجل البيئة والذي يهدف إلى تقليل الأخطاء والتكاليف مبكراً.
2. **مرحلة اقتناء المواد الخام والطاقات:** يمكن في هذه المرحلة أن تزداد فرصة تقليل التأثيرات البيئية السلبية وبالتالي تخفيض تكاليف معالجتها، فاختيار مواد ومكونات غير ملوثة والحصول على مصادر طاقة نظيفة وغير ملوثة يمنح فرصة جيدة للمؤسسة للتقليل من حدوث التلوث وتكاليف معالجته، من جهة ثانية اختيار المواد الخام التي يتحقق منها أقل فاقد ممكن (يكون حجم المخرجات يتقارب مع حجم المدخلات)، وتخفيض كمية الخامات المستخدمة لتصنيع وحدة واحدة يؤدي إلى زيادة الناتج المحقق من هذه الخامات، والتي تؤدي بدورها إلى اكتساب المنتج النهائي للمزايا التنافسية المرتبطة بالأسعار والجودة.
3. **مرحلة التصنيع:** تؤثر مدخلات عملية الإنتاج على جودة المنتج بالدرجة الأولى، وأيضاً على كمية مخلفات التشغيل من ناحية ثانية، ومن ناحية ثالثة على أسلوب استهلاك المنتج وتخزينه، فاستخدام مصادر معينة من الطاقة أو الآلات والمعدات المسببة للتلوث يجعل عمليات التصنيع من المصادر المباشرة للعديد من النفايات الصلبة، السائلة أو الغازية والتي غالباً مع يتم التخلص منها في البيئة، في المقابل؛ استخدام مواد أولية يمكن إعادة تدوير مخلفاتها وتحويلها لمنتجات أخرى يساهم في تخفيض التكلفة الكلية للمنتجات الأصلية.
4. **مرحلة التعبئة:** تجدر الإشارة إلى أن عملية التصنيع ليست المصدر الوحيد للتكاليف البيئية، وعليه يجب التركيز على ضرورة استخدام عبوات لا تمثل غير ملوثة، غير مضرّة بالصحة، قابلة للتدوير أو إعادة الاستخدام ولا تمثل عبئاً بيئياً عند التخلص منها.
5. **مرحلة ما بعد البيع:** قد يؤدي استخدام المنتج أو بعد استخدامه والتخلص منه إلى تلوث البيئة وتدهورها خاصة إذا كانت المواد والخامات المستخدمة في عملية التصنيع غير قابلة للتدوير، وعليه تختلف تكاليف التخلص من منتج إلى آخر (فتكاليف التخلص من المنتجات ذات التأثيرات السلبية على البيئة تكون مرتفعة مقارنة بغيرها من المنتجات).

✓ **محاسبة تكاليف تدفق الموارد:** تعتبر محاسبة تكاليف تدفق الموارد والتي تعرف أيضاً بمحاسبة المواد والطاقة أو محاسبة تكاليف التدفق من بين أهم الأدوات الحديثة التي تهتم بتتبع عملية تدفق وتخزين المواد بالإضافة إلى قياس وتقييم التكاليف المرتبطة بتلك التدفقات، حيث تسمح بالتعرف على الفرص المتاحة لتحقيق منافع مالية

والحد من الآثار البيئية السلبية، وقد عرفها ISO 14051 على أنها "تقنية لقياس التدفق وأرصدة المواد في العمليات أو الخطوط الإنتاجية في الوحدات المادية والمالية على حد سواء". كما تعرف على أنها نظام محاسبي يقوم على تتبع تدفق المواد والطاقة ابتداء من الحصول عليها من الموردين ومرورا بالعمليات الإنتاجية وانتهاء بوصولها إلى المستهلك، ليزود المؤسسة بمعلومات عن العيوب والفاقد في المنتج وعن النفقات لغرض اتخاذ القرارات الخاصة بالتقليل أو الحد منها. حيث أن التركيز عليها راجع لسببين أساسيين هما²⁹²:

- من الناحية البيئية: الارتباط المباشر بين استعمال المواد الأولية، الطاقة والماء من جهة والآثار البيئية لنشاط المؤسسة من جهة ثانية.
- من الناحية الاقتصادية: تمثل تكلفة شراء المواد الأولية، الطاقة والماء النسبة الأكبر من تكلفة الإنتاج، لذا فإن المؤسسة بحاجة إلى الوصول إلى الاستغلال الأمثل لهذه المواد لتخفيض هذه التكلفة وبالتالي تحسين الأداء المالي.

ومنه فمحاسبة تكاليف تدفق المواد تقوم على فرضية التوازن المادي للمواد، أي التساوي بين كمية المدخلات من المواد الأولية والمخرجات في صورة منتجات أو فاقد من المواد عن طريق تتبع وتحديد تدفقات كل مراحل الإنتاج وتوضيح المخلفات خلال كل مرحلة من مراحل الإنتاج، حيث يتم تقسيم المواد التي تعد جزءا من المنتج النهائي بما في ذلك المنتجات الثانوية والمواد التي يكون مصيرها النفقات. تأتي مرحلة إرفاق التكاليف كخطوة مولية، حيث لا تقتصر هذه التكاليف على تكلفة المدخلات من المواد فقط وإنما تتعداها إلى تكاليف المعالجة: كتكلفة اليد العاملة ومصارييف الاهتلاك، ...، تحمل هذه التكاليف على المنتجات والمخلفات من المواد. يعترف بالنفقات (مخلفات المواد) من خلال هذه الطريقة على أنها منتجات أخرى غير مسوقة.

✓ تحليل التكلفة على أساس النشاط: تعتبر محاسبة التكاليف على أساس النشاط تطورا في إجراءات تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات، فنجد العديد من المؤسسات تعتمد على نظام محاسبة التكاليف كبديل عن نظم محاسبة التكاليف التقليدية لملائمته لنظم الإنتاج الحديثة، فهو نظام محاسبي يقيس الموارد المستهلكة من خلال التركيز على الأنشطة المؤدية لإنتاج منتج أو خدمة ومدى استفادته من هذه الأنشطة مع التعريف بالأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج واستبعادها أو تخفيضها.

ويحقق استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط تطورات هامة تتمثل في الاعتماد على محركات التكلفة التي تعتمد على الأنشطة مثل عدد مرات تشغيل الآلات أو عدد مرات التسليم للعملاء عوضا عن الأسس الحكمية التي ترتبط بالحجم مثل ساعات تشغيل الآلات أو تكلفة العمل المباشر مما يساهم في تحسين دقة تقدير التكاليف. وعليه يمكن القول أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يتبنى فكرة مؤداها أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد الاقتصادية فعلا، في حين أن المنتجات أو الخدمات لا تستهلك موارد ولكن أنشطة²⁹³.

²⁹² ملاك خديجة، درحمون هلال، محاسبة تكاليف تدفق المواد MFCA كأداة للرفع من الأدائن البيئي والاقتصادي. مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 02. العدد

19 ديسمبر 2018. ص 146-165

²⁹³ إبراهيم جابر السيد. مرجع سبق ذكره. ص 288

بالرجوع للتكاليف البيئية، نجد أن أغلب هذه التكاليف هي تكاليف غير مباشرة، كما نرى أن تطبيق نظام لمحاسبة التكاليف على أساس النشاطات يساعد على تخصيص ومعالجة التكاليف البيئية بشكل أنسب من خلال:

تحميل كل منتج ما يستهلكه من تكاليف بيئية؛

استبعاد أو التقليل من الأنشطة المولدة للتكاليف البيئية؛

تقليل أو استبعاد المنتجات/الموارد ذات تكاليف بيئية مرتفعة.

الفرع الثاني: علاقة المحاسبة البيئية بباقي أبعاد الميزة التنافسية

ترتبط الميزة التنافسية بالإضافة إلى بعد التكلفة بمجموعة من الأبعاد المختلفة الأخرى،

✓ **التميز:** بغية الاحتفاظ بالحصة السوقية أو زيادتها بشكل مستمر تلجأ المؤسسة إلى التميز من خلال تقديمها علامة مميزة أو أداء جيد أو سعر منخفض أو عرض جديد أو تقديم مزيج من العناصر السابقة، كما يمكنها من خلال امتلاك وتوظيف المهارات، التقنيات والتكنولوجيا حديثة تقديم وتسويق منتجاتها في الأسواق الداخلية والأجنبية والتفوق بها على المنافسين وهو ما ينعكس على ربحيتها.

✓ **الابتداع والابتكار:** يمكن للمؤسسة أن تحقق بعد الابتداع والابتكار من خلال اتباعها استراتيجيات تنافسية معينة تساعد في التفوق على المنافسين وامتلاك حصة سوقية أكبر، فيتم التركيز على حجم الميزة التنافسية ونطاق التنافس من خلال أحداث التنوع في المخرجات، فالإبداع والابتكار يتضمن جوانب تنافسية نشاط المؤسسة والمرتبطة بالقدرة الحالية والمستقبلية والفرص المتاحة لها لتصميم وإنتاج وتسويق منتجات تسمح لها بإزاحة المنافسين والحصول على شريحة أكبر من الأسواق، بالإضافة إلى القدرة على وضع تصور لتشكيلة المنتجات وأسلوب تصنيعها أو تقديمها مع تحقيق التوافق مع رغبات العملاء لتقديم منتج أو خدمة بمواصفات محددة، كما لا يجب إهمال التحسين والتطوير المستمر للجوانب الإنتاجية.

✓ **الجودة:** يتحقق بعد الجودة عندما تنجح المؤسسة في إشباع رغبات الزبائن من خلال ابتكار وتقديم منتجات تلبى احتياجاتهم واتخاذ تطلعاتهم أساساً للابتكار، مع تخفيض واختصار الوقت المستغرق لابتكار وتقديم منتجات جديدة، بالإضافة للتحسين المستمر والاعتماد على تقنيات وأساليب متقدمة، وبالتالي نجد أن المحاسبة البيئية تسمح بتوفير مجموعة من العوامل منها: سرعة تطوير المنتجات والأنشطة المرتبطة بالعمليات الإنتاجية، تلبية احتياجات الزبائن بمواصفات محددة وفي الوقت المناسب مع ضمان درجة مرتفعة من الجودة واتخاذ الإجراءات المناسبة التي تساعد المؤسسة على تخفيض تكلفة منتجاتها أو خدماتها وأنشطتها بشكل يؤدي إلى التفوق على باقي المنافسين.

الفرع الثالث: علاقة المحاسبة البيئية بأصحاب المصالح

بالرجوع إلى التزام المؤسسة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن مختلف أنشطتها، يتضح أن الالتزام بالإفصاح البيئي سيمكن أصحاب العلاقة من الوصول إلى معلومات تتميز بموضوعية وموثوقية أكبر، وتحديد قيمة الأرباح السنوية بشكل واضح ودقيق مع الحصول على إفصاح شامل وتام عن قيمة التكاليف السنوية التي تتحملها المؤسسة، مما يساعد في احتساب

كفاءة التكلفة، وبالتالي يساعد في تحديد أسعار المنتجات بشكل أفضل من المنافسين مما يدعم الميزة التنافسية، لذا فإن الإفصاح عن المعلومة البيئية في القوائم المالية للمؤسسة أو في شكل تقارير مستقلة سيرفع من قيمة المعلومات التي تنشرها المؤسسة وبالتالي سينعكس بشكل إيجابي على زيادة ثقة أصحاب العلاقة بالمؤسسة وزيادة حصتها السوقية مما يدعم ويعزز ميزتها وقدراتها التنافسية.

خلاصة الفصل

تعتبر الميزة التنافسية من الأولويات الرئيسية، فبقاء المؤسسة اليوم ونجاحها واستمرارها مرهون على مدى تلبية رغبات الزبائن، فهي الدافع والمحرك الذي يضبط الاستراتيجية ويحفز المؤسسة على الابداع، التفوق والتميز على منافسيها وصولاً إلى أعلى مستويات الربحية.

تسعى المؤسسات إلى تحقيق أهدافها من خلال الميزة التنافسية والمتمثلة في خلق فرص تسويقية جديدة وولوج مجال تنافسي جديد بالدخول إلى أسواق جديدة أو التعامل مع شريحة جديدة من الزبائن، أو نوعية جديدة من المنتجات، ومع وجود شرائح سوقية متزايدة تهتم بالقضايا البيئية تصبح البيئة ومطالبها جزئية من الاستراتيجيات التنافسية.

تعتبر المحاسبة البيئية اليوم مصدر جديد لتحقيق الميزة التنافسية وبالتالي نجاح المؤسسة، حيث تساعد على تحقيق الاستراتيجيات التنافسية: استراتيجية التميز، استراتيجية الهيمنة بالتكاليف واستراتيجية التركيز، كما تساهم في تحقيق مختلف أبعاد الميزة التنافسية مثل الجودة/ التكلفة، الابداع وكذلك المرونة.

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية لمساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق الميزة التنافسية

تمهيد

بعد التطرق لمختلف المفاهيم ذات الصلة بالموضوع والامام بمرتكزات المحاسبة البيئية المتمثلة في قياس التكاليف البيئية والافصاح البيئي، ويهدف الوصول إلى إجابة على التساؤلات المطروحة واثبات أو نفي صحة الفرضيات المطروحة والتي تم بناؤها انطلاقاً من إشكالية الموضوع، وبالرجوع للجانب النظري الذي يؤكد على ضرورة اكتساب المؤسسة لميزة تنافسية تواجه بها حدة المنافسة المتزايدة وتساير بها في نفس الوقت التوجه البيئي الذي يعرفه مجال الأعمال. سيتم معالجة البيانات احصائيا بالاعتماد على مجموعة من الاختبارات والأساليب الوصفية والاستدلالية.

ولتحقيق أهداف الدراسة، جاء تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين رئيسيين كما يلي:

المبحث الأول: منهج وخصائص عينة الدراسة.

المبحث الثاني: تحليل النتائج واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: منهج وخصائص عينة الدراسة

تم التطرق ضمن هذا المبحث إلى أهم مرتكزات البحث من حيث تحديد مجتمع الدراسة، والعينة المأخوذة من هذا المجتمع، مع تحديد مواصفات أفراد العينة بالإضافة إلى المنهج المتبع ومصادر الحصول على البيانات والطرق الإحصائية المستعملة من أجل تقويم الدراسة والتمكن من تقديم نتائج مبنية على طرق علمية يكون الإحصاء أبرزها.

المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة ومصادر جمع البيانات

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

بداية يجب تحديد مجتمع الدراسة وعينته كونها نقطة الانطلاق في اجراء هذه الدراسة، يتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ونظرا لكبر حجم مجتمع الدراسة وانتمائها لقطاعات صناعية غير متجانسة، فقد تم الاعتماد على عينة من مجتمع الدراسة حجمها 199 مؤسسة لعدد من الولايات: قسنطينة، عنابة، سطيف، سوق أهراس والجزائر العاصمة. وتكونت العينة المدروسة من إطارات هذه المؤسسات الذين تم اختيارهم بطريقة قصدية، وهم المدراء العامون، العاملون في إدارة التسويق والعاملون في قسم المحاسبة، على أساس أن هذه الأقسام هي الأكثر اطلاعا على موضوع الدراسة.

الفرع الثاني: أداة الدراسة

تم الاعتماد في جمع بيانات الدراسة التطبيقية على الاستبيان، والتي تم صياغة عباراته باللغتين العربية والفرنسية، وتم تقسيمه إلى جزئين كما يلي:

الجزء الأول: خصص للبيانات التعريفية الخاصة بالمعلومات الشخصية والوظيفية المتعلقة بأفراد العينة.

الجزء الثاني: خاص بالأسئلة المتعلقة بالمحاور الرئيسية لموضوع الدراسة، وتشمل محورين أساسيين تمثل متغيرات الدراسة، هي المحاسبة البيئية متغير مستقل والميزة التنافسية كمتغير تابع، حيث تم وضع مجموع من الأبعاد لكل متغير.

الفرع الثالث: أساليب التحليل الإحصائية المستخدمة

تمثلت الدراسة أساسا في البحث ضمن أثر المحاسبة البيئية على دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أي أن البحث بني على دراسة العلاقة الموجودة بين تطبيق وتبني المحاسبة البيئية واكتساب المؤسسة للميزة التنافسية وتدعيمها، مع اعتبار أن المرتكزات التي تبني نموذج البحث والتي تعتبر أن المحاسبة البيئية هي المتغير المستقل تشمل كل من الاعتراف والقياس المحاسبي البيئي والافصاح البيئي، ليقابلها المتغير التابع المتمثل في اكتساب ودعم الميزة التنافسية والذي بدوره يتضمن أهم أبعاد الميزة التنافسية المتمثلة في: التكلفة، الجودة، الابداع والابتكار والمرونة والتي تعتبر كمداخل وأسبقيات لتنافسية المؤسسات: سواء بتقديم الأقل تكلفة، الأفضل، الأحدث أو الأسرع.

نظرا لكون الدراسة وصفية تحليلية، ومن منطلق تحليل بيانات متغيرات الدراسة واختبار الفرضيات، تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS الإصدار 23 للتحليل الإحصائي والوصول إلى تأكيد أو نفي فرضيات الدراسة عند درجة معنوية بلغت 0.05 أي بمستوى ثقة 95%.

بالإضافة إلى استخدام الأساليب والمؤشرات الإحصائية المناسبة ضمن الإحصاء الوصفي، ومن أهم الإحصاءات الوصفية التي تم استخدامها: أسلوب التكرارات وأسلوب النسب المئوية، والتي استخدمت بهدف معرفة عدد ونسب الفئات المختلفة من درجات الموافقة وعدم الموافقة، بالإضافة إلى المتوسطات والانحرافات للتمكن من التحديد الدقيق لمعالم الدراسة عبر وصف خصائص أفراد العينة.

اختبار التداخل الخطي في نموذج الدراسة من خلال استخدام مقياس Collinearity Diagnostics بواسطة حساب معامل Tolerance ومعامل Variance Inflation Factor VIF.

معامل أفا كرونباخ: يستخدم هذا المعامل لاختبار وقياس مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات ومدى ثبات ومصداقية اجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة الاستبيان، حيث يكون هذا المعامل ذو مصداقية ويدل على أن الاستبيان يتمتع بثبات داخلي ويمكن الاعتماد عليه إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من أو تساوي 60%، ما معامل الصدق فيتم حسابه على أساس الجذر التربيعي لمعامل الثبات والذي يطلق عليه الصدق الذاتي.

معامل الارتباط بيرسون: لبيان العلاقات الارتباطية بين المتغيرات المستقلة والتابعة، وكذلك درجة الارتباط بين المتغيرات المستقلة وبعضها البعض.

اختبار ستودنت t: وهو اختبار لمتوسط إجابات مفردات العينة على مختلف عبارات الاستبيان بأبعاده الست، حيث يتم إجراء الاختبار لمقارنة متوسط اجاباتهم مع القيمة النظرية "3" ثم تحديد درجة الموافقة فيما بعد (موافقة، حياد، عدم موافقة)

تحليل الانحدار المتعدد: يهدف اختبار أثر المتغيرات المستقلة على المتغير التابع واختبار فرضيات الدراسة بشكل خاص، وإن كانت هناك فرضيات تدخل في سياق البحث ويمكن اختبارها، فإن الفرضيات الأساسية للنموذج هي لتبيان الأثر الناشئ من المتغير المستقل والتابع، وتأخذ معادلة الانحدار المتعدد النموذج التالي:

$$\text{المتغير التابع} = \text{المعامل الثابت} + B_{01} (\text{المتغير المستقل } 01) + B_{02} (\text{المتغير المستقل } 02)$$

المطلب الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة

يتجسد مفهوم صدق الاستبيان في شموله لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من جهة، ووضوح عباراته ومفرداته من جهة ثانية، بحيث تكون مفهومة لجميع المبحوثين.

الفرع الأول: الصدق الظاهري

تم اخضاع الاستبيان في شكله الأولي للتحكيم من قبل مجموعة من الأساتذة الجامعيين من جامعة قسنطينة، سوق أهراس وخنشلة، منهم من له خبرة في مجال التسويق، ومنهم من له خبرة في مجال المحاسبة بالإضافة إلى من له خبرة في الجانب الإحصائي وصياغة الاستبيان. أخذت آرائهم وملاحظاتهم بالحسبان إما بالإضافة، الحذف أو التعديل في بنود الاستبيان.

واستنادا على الملاحظات المقدمة، تم ادخال التعديلات اللازمة على النحو الذي يعكس رأي الأكثرية في صحة فقرات الاستبيان بما ينسجم ويتلائم مع إشكالية وفرضيات الدراسة.

الفرع الثاني: ثبات أداة الدراسة

يقصد بالثبات، قدرة الاستبيان على قياس ما خصص من أجله بشكل ثابت ومتكرر، والحصول على نفس القيم عند إعادة استخدام القياس مرة أخرى، ما يعني أنه كلما زاد استقرار الاستبيان كلما زادت الثقة فيه. أ. اختبار معامل الثبات: ، بهدف اختبار ثبات الاستبيان تم الاعتماد على معامل ألفا كرونباخ

جدول رقم (06): اختبار معامل ثبات الاستبيان

الأبعاد	عدد الفقرات	ألفا كرونباخ	
الاعتراف والقياس	06	0.635	المتغير المستقل: المحاسبة البيئية
الإفصاح البيئي	06	0.727	
التكلفة	06	0.676	المتغير التابع: الميزة التنافسية
الجودة	06	0.720	
الابتكار والابتكار	06	0.722	
المرونة	06	0.765	

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول السابق نلاحظ أن نسبة ألفا كرونباخ لكل الأبعاد سواء المرتبطة بالمتغير المستقل أو المتغير التابع هي نسبة ثبات جيدة لكونها عموما تفوق 0.6، حيث تتراوح ما بين 0.635 و 0.765، وعليه يمكن الاعتماد على كل الأبعاد دون استثناء نظرا لنسبة الثبات المتوصل إليها.

ب. اختبار ستودنت: نقوم بمقارنة متوسط إجابات كل عبارة مع قيمة نظرية 03 التي تمثل الحياد.

1. الاعتراف والقياس المحاسبي البيئي: يمكن أن نلخص النتائج الخاصة بفقرات بعد الاعتراف

والقياس المحاسبي البيئي من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

جدول رقم (07): اختبار ستودنت لبعء الاعتراف والقياس المحاسبي البيئي

الترتيب	أولاً: الاعتراف والقياس المحاسبي البيئي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Sig	الدرجة
1	تعمل المؤسسة على توفير تقديرات أفضل للتكاليف البيئية المرتبطة بعملية الإنتاج	3.8241	0.76159	.000	موافقة
2	قياس حجم الانفاق البيئي يسمح للمؤسسة بالتخطيط والرقابة على الأنشطة التي لها آثار بيئية سلبية	3.8894	0.79635	.000	موافقة
3	اعتماد المؤسسة على أسلوب القياس الكمي للقياس المحاسبي البيئي يقلص وقت الحصول على المعلومات	3.7538	0.82552	.000	موافقة
4	الأسعار القياسية أحسن بديل تعتمد المؤسسة في تحديد قيمة الآثار البيئية لأنشطتها	3.6131	0.82022	.000	موافقة
5	تبني نظام للتكاليف البيئية يمكن المؤسسة من توزيع التكلفة البيئية لكل منتج على حدى وبشكل دقيق	3.9397	0.83870	.000	موافقة
6	يسمح تمييز المؤسسة بين النفقات البيئية الرأسمالية والنفقات التشغيلية/الجارية في وضع موازنات تقديرية أكثر موضوعية ودقة	3.9598	0.79034	.000	موافقة
	فقرات البعد	3.8300	0.47965	.000	موافقة

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من نتائج الجدول السابق أن Sig أقل من 0.05 في كل الفقرات وهذا يعني أنها كلها تختلف عن الحياد، وبمقارنة متوسط إجابات كل عبارة مع القيمة النظرية 03 نجد:

- تظهر الفقرة السادسة في المرتبة الأولى المتوسط الحسابي يساوي 3.9598، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000، لذلك تعتبر الفقرة دالة احصائياً عند مستوى الدلالة 0.05، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة. في حين تحتل الفقرة الرابعة المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قيمته 3.6131 وقيمة احتمالية (Sig) تساوي 0.000، لذلك تعتبر الفقرة دالة احصائياً عند مستوى الدلالة 0.05، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- كما أن المتوسط الحسابي لفقرات المجال ككل يساوي 3.8300 والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000، لذلك تعتبر فقرات المجال دالة احصائياً عند مستوى الدلالة 0.05، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل

أفراد العينة على فقرات بعد الاعتراف والقياس المحاسبي البيئي. من جهة ثانية؛ نلاحظ أن قيمة الانحراف المعياري 0.48 والتي تعني عدم تشتت إجابات مفردات العينة عن بعضها البعض.

2. الإفصاح البيئي: يمكن أن نلخص النتائج الخاصة بفقرات بعد الإفصاح البيئي من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

جدول رقم (08): اختبار ستودنت لبعد الإفصاح البيئي

الترتيب	ثانياً: الإفصاح البيئي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Sig	الدرجة
7	التزام المؤسسة بالإفصاح البيئي يضمن مصداقية وموثوقية أكثر لتقاريرها المالية	3.8894	0.85743	.000	موافقة
8	تساهم المعلومة البيئية التي تنشرها المؤسسة في تحسين عملية اتخاذ القرار من طرف أصحاب العلاقة	3.8794	0.75580	.000	موافقة
9	تتأثر صورة وسمعة المؤسسة بمدى التزامها بالإفصاح عن الآثار السلبية لنشاطها على البيئة	3.9296	0.84988	.000	موافقة
10	التوفيق بين مختلف معايير الإفصاح البيئي الدولية و متطلبات الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي يساهم في تحسين جودة التقارير المالية	3.9648	0.90105	.000	موافقة
11	يعكس اعتماد المؤسسة على نظام للمعلومات البيئية طريقة تحديد التكاليف البيئية وتخصيصها لتدفقات المواد الناشئة عن أنشطتها.	3.8291	0.81709	.000	موافقة
12	المعلومة البيئية التي تفصح عنها المؤسسة تشمل الجوانب الإيجابية لنشاطاتها اتجاه البيئة أكثر من الجوانب السلبية	3.7487	0.90296	.000	موافقة
	فقرات البعد	3.8735	0.55206	.000	موافقة

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من نتائج الجدول السابق أن Sig أقل من 0.05 في كل الفقرات وهذا يعني أنها كلها تختلف عن الحياد، وبمقارنة متوسط إجابات كل عبارة مع القيمة النظرية 03 نجد:

- تظهر الفقرة العاشرة في المرتبة الأولى المتوسط الحسابي يساوي 3.9648، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000، لذلك تعتبر الفقرة دالة احصائياً عند مستوى الدلالة 0.05، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة. في حين تحتل الفقرة الثانية عشر المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قيمته 3.7487 وقيمة احتمالية (Sig) تساوي 0.000، لذلك تعتبر الفقرة دالة احصائياً عند

مستوى الدلالة 0.05، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- كما أن المتوسط الحسابي لفقرات المجال ككل يساوي 3.8735 والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000، لذلك تعتبر فقرات المجال دالة احصائيا عند مستوى الدلالة 0.05، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات بعد الافصاح البيئي. من جهة ثانية؛ نلاحظ أن قيمة الانحراف المعياري 0.55 والتي تعني عدم تشتت إجابات مفردات العينة عن بعضها البعض.
3. التكلفة: يمكن أن نلخص النتائج الخاصة بفقرات بعد التكلفة من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

جدول رقم (09): اختبار ستودنت لبعء التكلفة

الترتيب	أولا: التكلفة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Sig	الدرجة
13	تساهم المحاسبة البيئية في ترشيد استهلاك الطاقة خلال العملية الإنتاجية للمؤسسة	3.9296	0.88482	.000	موافقة
14	تحميل التكلفة البيئية لكل منتج على حدى يساعد المؤسسة للوصول إلى تسعير أكثر دقة	3.9749	0.85539	.000	موافقة
15	تخفيض التكاليف البيئية سوف يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج النهائية	3.7236	0.86980	.000	موافقة
16	تساعد المحاسبة البيئية المؤسسة على التحكم في تكاليف المواد الأولية وتخفيضها إلى أدنى حد ممكن	3.5578	1.12610	.000	موافقة
17	تتجنب المؤسسات التي تطبق المحاسبة البيئية تكاليف الامتثال (الغرامات) الناتجة عن مخالفة التشريعات المعمول بها	3.9598	0.95790	.000	موافقة
18	تطبيق المحاسبة البيئية يساعد المؤسسة على تفادي تكاليف الفشل البيئي	3.8442	0.92706	.000	موافقة
	فقرات البعد	3.8317	0.58171	.000	موافقة

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من نتائج الجدول السابق أن Sig أقل من 0.05 في كل الفقرات وهذا يعني أنها كلها تختلف عن الحياد، وبمقارنة متوسط إجابات كل عبارة مع القيمة النظرية 03 نجد:

- تظهر الفقرة الرابعة عشر في المرتبة الأولى المتوسط الحسابي يساوي 3.9749، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000، لذلك تعتبر الفقرة دالة احصائيا عند مستوى الدلالة 0.05، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة. في حين تحتل الفقرة السادسة عشر المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قيمته 3.5578 وقيمة احتمالية (Sig) تساوي 0.000، لذلك تعتبر الفقرة دالة احصائيا عند مستوى الدلالة 0.05، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
 - كما أن المتوسط الحسابي لفقرات المجال ككل يساوي 3.8317 والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000، لذلك تعتبر فقرات المجال دالة احصائيا عند مستوى الدلالة 0.05، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات بعد التكلفة. من جهة ثانية؛ نلاحظ أن قيمة الانحراف المعياري 0.58 والتي تعني عدم تشتت إجابات مفردات العينة عن بعضها البعض.
4. الجودة : يمكن أن نلخص النتائج الخاصة بفقرات بعد الجودة من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

جدول رقم (10): اختبار ستودنت لبعد الجودة

الترتيب	ثانيا: الجودة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Sig	الدرجة
19	يساعد تطبيق المحاسبة البيئية المؤسسة على تقديم منتجات بمزايا ومواصفات عالية يصعب على المنافسين تقليدها	3.8392	0.99710	.000	موافقة
20	تساهم المحاسبة البيئية في تحسين جودة المنتجات من خلال زيادة خصائصها ، مواصفاتها التشغيلية واستخداماتها	3.7688	0.98823	.000	موافقة
21	تساهم المحاسبة البيئية في زيادة جودة المنتجات من خلال تخفيض أثارها البيئية السلبية	3.9950	0.71420	.000	موافقة
22	تساهم المحاسبة البيئية على تقليل الوقت المستغرق لتجديد منتجات المؤسسة	3.4472	0.87961	.000	موافقة
23	تسمح المحاسبة البيئية للمؤسسة احترام الخصائص المعيارية لتجاوز عقبات الولوج للأسواق العالمية	4.2513	0.90296	.000	موافقة
24	تمنح المحاسبة البيئية المؤسسة سمعة تؤثر على القيمة المدركة من الزبون	3.9749	0.87869	.000	موافقة
	فقرات البعد	3.8794	0.57999	.000	موافقة

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من نتائج الجدول السابق أن Sig أقل من 0.05 في كل الفقرات وهذا يعني أنها كلها تختلف عن الحياد، وبمقارنة متوسط إجابات كل عبارة مع القيمة النظرية 03 نجد:

- تظهر الفقرة الثالثة والعشرون في المرتبة الأولى المتوسط الحسابي يساوي 4.2513، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000، لذلك تعتبر الفقرة دالة احصائياً عند مستوى الدلالة 0.05، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة. في حين تحتل الفقرة الثانية والعشرون المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قيمته 3.4472 وقيمة احتمالية (Sig) تساوي 0.000، لذلك تعتبر الفقرة دالة احصائياً عند مستوى الدلالة 0.05، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- كما أن المتوسط الحسابي لفقرات المجال ككل يساوي 3.8794 والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000، لذلك تعتبر فقرات المجال دالة احصائياً عند مستوى الدلالة 0.05، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات بعد الجودة. من جهة ثانية؛ نلاحظ أن قيمة الانحراف المعياري 0.58 والتي تعني عدم تشتت إجابات مفردات العينة عن بعضها البعض.

5. الابداع والابتكار: يمكن أن نلخص النتائج الخاصة بفقرات بعد الابداع والابتكار من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

جدول رقم (11): اختبار ستودنت لبعء الابداع والابتكار

الترتيب	ثالثا: الابداع والابتكار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Sig	الدرجة
25	تسمح المحاسبة البيئية بتلبية حاجات ورغبات شرائح من المستهلكين للمنتجات أقل تأثيرا على البيئة	4.1055	0.81273	.000	موافقة
26	تساعد المحاسبة البيئية المؤسسة على تقديم منتجات تتلائم والتغيرات البيئية المستمرة	4.0653	0.83530	.000	موافقة
27	تتمتع المؤسسات التي تطبق محاسبة بيئية بعلاقة حسنة مع المجتمع مقارنة بغيرها	4.0905	0.87147	.000	موافقة
28	المحاسبة البيئية تراعي المحافظة على البيئة الخضراء من خلال تطوير منتجات صديقة للبيئة	4.2965	0.78337	.000	موافقة
29	تساعد المحاسبة البيئية المؤسسة على الحفاظ على البيئة والتوازن الايكولوجية	4.0251	0.96629	.000	موافقة
30	تمنح المحاسبة البيئية طرق وأساليب مبتكرة لتحسين جودة المنتجات	3.8492	0.88042	.000	موافقة
	فقرات البعد	4.0720	0.55617	.000	موافقة

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من نتائج الجدول السابق أن Sig أقل من 0.05 في كل الفقرات وهذا يعني أنها كلها تختلف عن الحياد، وبمقارنة متوسط إجابات كل عبارة مع القيمة النظرية 03 نجد:

- تظهر الفقرة الثامنة والعشرون في المرتبة الأولى المتوسط الحسابي يساوي 4.2965، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000، لذلك تعتبر الفقرة دالة احصائيا عند مستوى الدلالة 0.05، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة. في حين تحتل الفقرة الثانية والعشرون المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قيمته 3.8492 وقيمة احتمالية (Sig) تساوي 0.000، لذلك تعتبر الفقرة دالة احصائيا عند مستوى الدلالة 0.05، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.
- كما أن المتوسط الحسابي لفقرات المجال ككل يساوي 4.0720 والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000، لذلك تعتبر فقرات المجال دالة احصائيا عند مستوى الدلالة 0.05، مما يدل

على أن متوسط درجة الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات بعد الابداع والابتكار. من جهة ثانية؛ نلاحظ أن قيمة الانحراف المعياري 0.55 والتي تعني عدم تشتت إجابات مفردات العينة عن بعضها البعض.

6. المرونة: يمكن أن نلخص النتائج الخاصة بفقرات بعد المرونة من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

جدول رقم (12): اختبار ستودنت لبعده المرونة

الترتيب	رابعاً: المرونة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Sig	الدرجة
31	تساعد المحاسبة البيئية المؤسسة على الحصول على المواصفات والشهادات الدولية	4.3265	0.84460	.000	موافقة
32	تطبيق المؤسسة للمحاسبة البيئية يساهم في تسهيل تصميم وتنفيذ نظم الإدارة البيئية	4.1633	0.70447	.000	موافقة
33	تساعد المحاسبة البيئية المؤسسة في بناء لاستراتيجيات تتماشى والسياسات البيئية الوطنية والدولية	3.8776	0.83224	.000	موافقة
34	تساهم المحاسبة البيئية في تبني المؤسسة لسياسات واستراتيجيات إنتاجية أكثر حفاظاً على البيئة وأقل استهلاكاً للطاقة	4.0867	0.83367	.000	موافقة
35	تعمل المحاسبة البيئية على تقديم صورة واضحة عن مجهودات المؤسسة اتجاه حماية البيئة.	4.0765	1.04722	.000	موافقة
36	تطبيق المحاسبة البيئية يساعد المؤسسة على زيادة سرعة الاستجابة لتطلعات الزبائن بتقديم منتجات صديقة للبيئة	3.9643	0.90794	.000	موافقة
	فقرات البعد	4.0825	0.58823	.000	موافقة

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من نتائج الجدول السابق أن Sig أقل من 0.05 في كل الفقرات وهذا يعني أنها كلها تختلف عن الحياد، وبمقارنة متوسط إجابات كل عبارة مع القيمة النظرية 03 نجد:

- تظهر الفقرة الواحدة والثلاثون في المرتبة الأولى المتوسط الحسابي يساوي 4.3265، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000، لذلك تعتبر الفقرة دالة احصائياً عند مستوى الدلالة 0.05، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة. في حين تحتل الفقرة الثالثة والثلاثون المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قيمته 3.8776 وقيمة احتمالية (Sig) تساوي 0.000، لذلك تعتبر الفقرة دالة احصائياً عند

مستوى الدلالة 0.05، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- كما أن المتوسط الحسابي لفقرات المجال ككل يساوي 4.0825 والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000، لذلك تعتبر فقرات المجال دالة احصائيا عند مستوى الدلالة 0.05، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة قد زاد عن درجة الحياد، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات بعد المرونة. من جهة ثانية؛ نلاحظ أن قيمة الانحراف المعياري 0.58 والتي تعني عدم تشتت إجابات مفردات العينة عن بعضها البعض

المطلب الثالث: وصف وتحليل خصائص العينة

تم التوزيع العشوائي لعدد 250 استبيان على مجموعة من المؤسسات الجزائرية، بالتنقل مباشرة إلى مقرات هذه المؤسسات أو بالاستعانة بمكاتب محافظة الحسابات، وقد بلغت الاستثمارات المسترجعة 199 استمارة صالحة كلها للتحليل بنسبة استجابة 79.6% وهي نسبة جيدة تسمح بإجراء التحليل الاحصائي عليها.

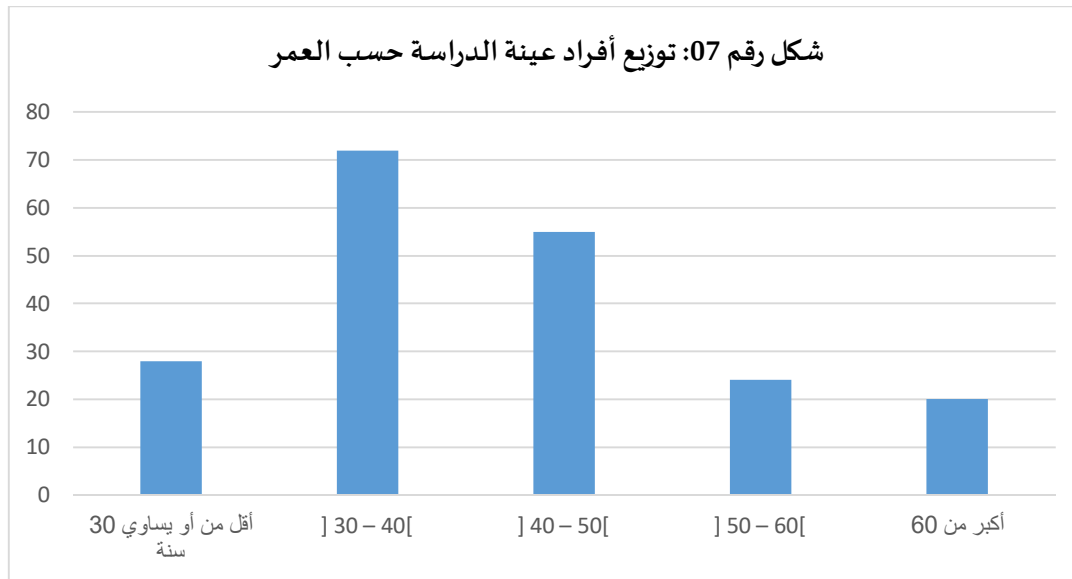
الفرع الأول: توزيع أفراد العينة حسب العمر

تم تشكيل 05 فئات عمرية، خصصت الفئة الأولى لمن هم دون 30 سنة، والأخيرة لمن هم أكبر من 60 سنة، فيما تراوح طول الفئات الأخرى 10 سنوات، وكانت النتائج كما هو موضح في الجدول التالي.

جدول رقم (13): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

النسبة	العدد	الفئة العمرية
14.1 %	28	أقل من أو يساوي 30 سنة
36.2 %	72	[30 – 40]
27.6 %	55	[40 – 50]
12.1 %	24	[50 – 60]
10.1 %	20	أكبر من 60
100 %	199	المجموع

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS



المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال ملاحظة الجدول السابق، نجد أن عينة الدراسة هي عينة شابة نوعاً ما، حيث أن أعلى نسبة كانت للأفراد الذين تتراوح أعمارهم ما بين 30 و 40 سنة بنسبة 35.2% الفئة العمرية [40 – 50] بنسبة 27.6% في حين كانت نسب باقي الفئات 14.1% لمن لا تتجاوز أعمارهم 30 سنة و 12.10% لمن تتراوح أعمارهم ما بين 50 و 60 سنة، بتكون أقل فئة ثمن أفراد العينة من تزيد أعمارهم عن 60 سنة بنسبة 10% من العينة المستجوبة.

وبالتالي نلاحظ أن أغلبية عينة الدراسة تتراوح أعمارهم ما بين 30 و 50 سنة وهذا راجع للمناصب التي يشغلها هؤلاء بالإضافة إلى بعض التخصصات التي تتطلب تكوين أطول.

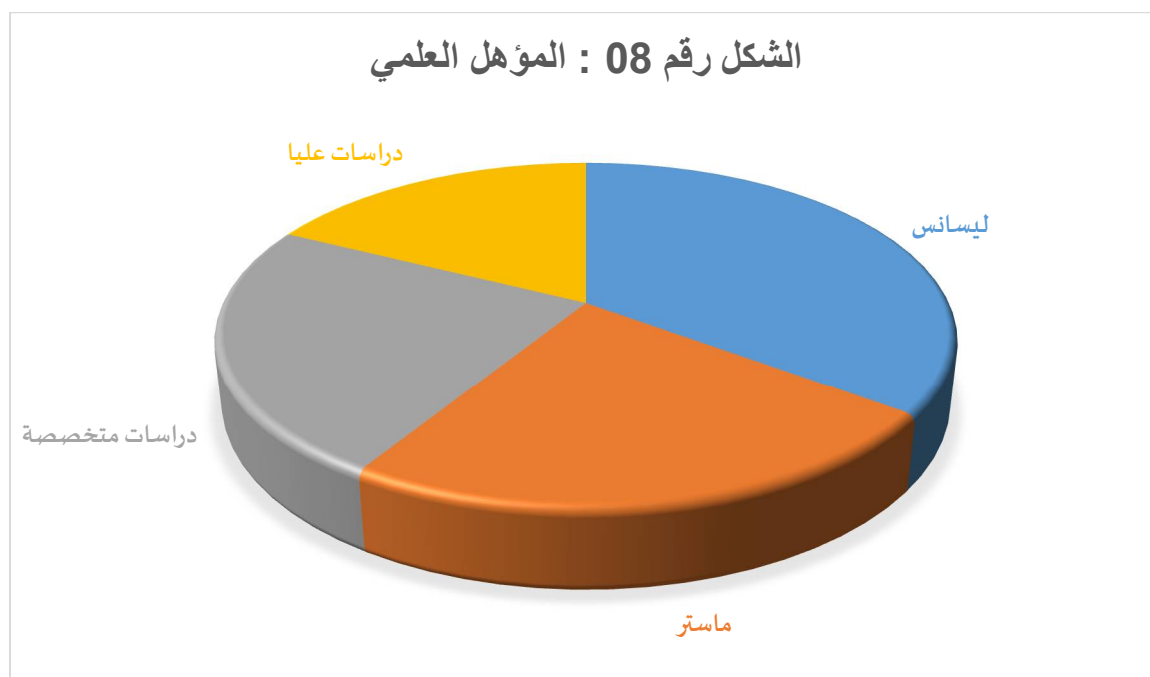
الفرع الثاني: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

يمثل المؤهل العلمي عنصر جد مهم في الدراسة نظراً لطبيعة الموضوع الذي يتطلب مستوى تعليمي معين يسمح بالإجابة على الاستبيان، يوضح الجدول التالي توزيع أفراد العينة بحسب المؤهل العلمي.

جدول (14): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة
ليسانس	70	35.2%
ماستر	47	23.6%
دراسات متخصصة	47	23.6%
دراسات عليا	35	17.6%
المجموع	199	100%

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS



المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

تتميز العينة المستجوبة بمستوى تعليمي عالي وهذا راجع إلى طبيعة المناصب التي يشغلها الأفراد المستجوبون، حيث أن ما نسبته 35.2 % لهم مستوى ليسانس، وما نسبته 23.6 % لهم مستوى ماستر أو دراسات متخصصة، مع العلم أن هذه الأخيرة هي تكوينات وشهادات مكملة للشهادات الأصلية، أو شهادات أخرى مرتبطة بالمنصب بالدرجة الأولى، في حين أن 17.6 % لهم شهادة دراسات عليا (دكتوراه / ماجستير)، وهذا مؤشر هام على أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة على الإجابة على أسئلة الاستبيان بحيث يعزز الثقة في اجاباتهم والاعتماد عليها في التحليل.

الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة حسب المنصب

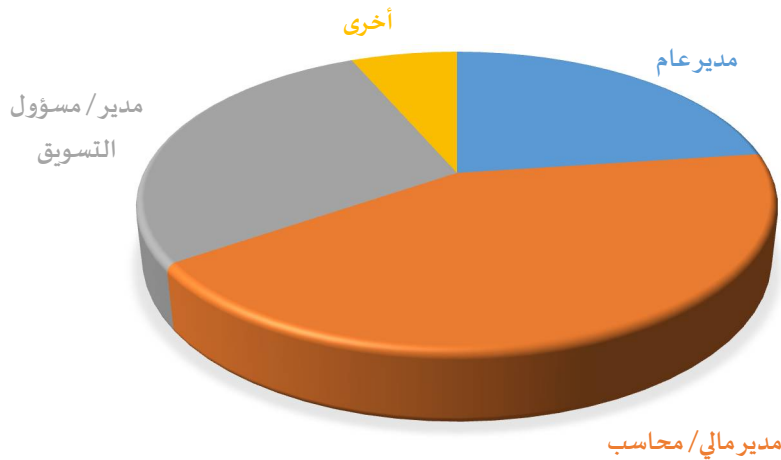
يمثل المؤهل العلمي عنصر جد مهم في الدراسة نظرا لطبيعة الموضوع الذي يتطلب دراية تامة للمستجوب لمغيرات الدراسة، ولهذا تم استهداف عينة محددة من المدراء والمسؤولين بالمؤسسات المستجوبة.

جدول (15): توزيع أفراد العينة حسب المنصب

المنصب	العدد	النسبة
مدير عام	43	21.6 %
مدير مالي/محاسب	80	40.2 %
مدير /مسؤول التسويق	53	26.6 %
أخرى	23	6.11 %
المجموع	199	100 %

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل رقم 09: توزيع أفراد العينة حسب المنصب



المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

كما سبق الإشارة له، تشغل العينة المستجوبة المناصب العليا في المؤسسة، حيث يمثل المحاسبون أو المدراء الماليون النسبة الأعلى بـ 40.2 % متبوعة بمسؤولي و/أو مديري التسويق بنسبة 26.6 % ثم المدراء العامون بنسبة 21.6 %، في حين مثلت الوظائف الأخرى نسبة 11.6 % مع العلم أن هذه الفئة شملت المستشارين ومندوبي المبيعات أو المكلفين بالزبائن. وعليه يمكننا القول أن الأفراد المستجوبين لهم اطلاع كاف يسمح بالإجابة بشكل أكثر موثوقية على أسئلة الاستبيان.

الفرع الرابع: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

يمثل المؤهل العلمي عنصر جد مهم في الدراسة نظرا لطبيعة الموضوع الذي يتطلب دراية تامة للمستجوب لمغيرات الدراسة، ولهذا تم استهداف عينة محددة من المدراء والمسؤولين بالمؤسسات المستجوبة.

جدول (16): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

المنصب	العدد	النسبة
أقل من أو يساوي 05 سنوات	31	15.6 %
[05 – 10]	23	11.6 %
[10 – 15]	66	33.2 %
[15 – 20]	39	19.6 %
أكثر من 20	40	20.1 %
المجموع	199	100 %

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن غالبية المستجوبين تتمركز خبرتهم عند الفئة الثالثة بنسبة 33.2 % بواقع 66 فردا من أفراد العينة المستجوبة، ثم الفئة الخامسة ذات الخبرة أكبر من 20 سنة بواقع 40 فردا ما يمثل نسبة 20.1 %، تليها كل من الفئة الرابعة والفئة الأولى بما نسبته 19.6 % و 15.6 % على التوالي، لتحل الفئة الثانية أخيرا بما نسبته 11.6 %، هذا التباين في توزيع سنوات الخبرة مرتبط بالدرجة الأولى بالفئات العمرية والتي نجد أن لها نفس التوزيع تقريبا، وبالتالي يمكننا القول أن أفراد العينة المستجوبة هم من أصحاب الخبرات العالية، وهو ما يؤكد الدور الهام لأفراد العينة في تقرير موثوقية ومصداقية النتائج.

الفرع الخامس: توزيع أفراد العينة حسب حجم المؤسسة

تم تقسيم المؤسسات المستجوبة حسب الحجم صغيرة، متوسطة وكبيرة كما تم إضافة أحد أشكال المؤسسات إلى الحجم والمتمثل في الشركات متعددة الجنسيات الناشطة في الجزائر.

جدول (17): توزيع أفراد العينة حسب حجم المؤسسة

حجم المؤسسة	العدد	النسبة
صغيرة	20	10.1 %
متوسطة	100	50.3 %
كبيرة	62	31.2 %
متعددة الجنسيات	17	8.5 %
المجموع	199	100 %

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول السابق نجد أن نصف عينة الدراسة هي مؤسسات متوسطة، ثم المؤسسات الكبيرة بما نسبته 31.2 %، تليها الصغيرة بنسبة 10.1 % وأخيرا الشركات متعددة الجنسيات بما نسبته 8.5 %، هذه الأخيرة تنشط بالدرجة الأولى في مجال الصناعة الصيدلانية وتمثل المخابر الدولية، تمثل المؤسسات المتوسطة والكبيرة أكثر فئة تؤثر في البيئة وعليه فإن النتائج المتحصل عليها تكون ذات موثوقية أعلى.

الفرع السادس: توزيع أفراد العينة حسب قطاع النشاط

تم الاعتماد في تحديد قطاع نشاط العينة على أهم القطاعات التي تعرف منافسة حادة وأكثرها تأثيرا على البيئة .

جدول (18): توزيع أفراد العينة حسب قطاع النشاط

حجم المؤسسة	العدد	النسبة
المناجم / الأشغال العمومية	24	12.1 %
الصناعة الصيدلانية وشبه الصيدلانية	41	20.6 %
الصناعات الغذائية	30	15.1 %
الصناعات الميكانيكية	42	21.1 %
الصناعات الكيماوية	30	15.1 %
الإلكترونيات	10	5 %
أخرى	22	11.1 %
المجموع	199	100 %

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول السابق نجد أن توزيع العينة على قطاع النشاط متقارب بدرجة كبيرة، حيث تمثل المؤسسات التي تنشط في مجال الصناعة الصيدلانية وشبه الصيدلانية وقطاع الصناعات الميكانيكية ما نسبته 21 %، تليها بنسبة 15 % قطاع الصناعات الغذائية والصناعات الكيماوية، أما قطاع المناجم والأشغال العمومية فكان ممثلاً بـ 24 مؤسسة ما نسبته 12.1 % ثم الإلكترونيات بنسبة 5 %، كما مثلت باقي القطاعات ما نسبته 11.1 %.

الفرع السابع: توزيع أفراد العينة حسب التوفر على نظام للإدارة البيئية

تعتبر الإدارة من بين أهم التوجهات الحديثة في إدارة الأعمال، تساعد المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها اتجاه حماية البيئة والمحافظة عليها.

جدول (19): توزيع أفراد العينة حسب التوفر على نظام للإدارة البيئية

تتوفر المؤسسة على نظام للإدارة البيئية	العدد	النسبة
نعم	107	53.8 %
لا	92	46.2 %
المجموع	199	100 %

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول السابق نجد أن أكثر من نصف العينة تتوفر على نظام للإدارة البيئية بما نسبته 53.8 % في حين أن 46.2 % لا تتوفر على نظام للإدارة البيئية، وهو ما يمكن أن يفسر الاتجاه العام للأجوبة.

الفرع الثامن: توزيع أفراد العينة حسب حيازة احدى مواصفات الايزو

تمثل المواصفات الدولية اليوم من المتطلبات الضرورية لولوج الأسواق العالمية، حيث يصلح تطبيقها على كل المؤسسات مهما كان حجمها أو مجال نشاطها.

جدول (20): توزيع أفراد العينة حسب حيازة احدى مواصفات الايزو

النسبة	العدد	تحوز المؤسسة على مواصفات الايزو
55.3 %	110	نعم
44.7 %	89	لا
100 %	199	المجموع

المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول السابق نجد أن أكثر من نصف العينة تحوز احدى شهادات الايزو بما نسبته 55.3 % وهو ما يدعم ويعزز الإجابة السابقة المتعلقة بالتوفر على نظام للإدارة البيئية. كما أن التوزيع المتقارب يسمح بالوصول إلى نتائج أكثر موثوقية من خلال دراسة توجهات مؤسسات تحوز على شهادات الايزو أو لا.

المبحث الثاني: تحليل النتائج واختبار الفرضيات

إن دراسة العلاقة بين المتغير المستقل المتمثل في المحاسبة البيئية والمتغير التابع المتمثل في الميزة التنافسية من خلال ابراز العلاقة بين أبعاد المتغير المستقل المتكونة من الاعتراف والقياس المحاسبي والافصاح البيئي من جهة، وأبعاد المتغير التابع المتمثلة في التكلفة، الجودة، الابداع والابتكار والمرونة من جهة ثانية. ولهذا الغرض نرى أن أنسب طريقة تكون باستخدام الانحدار الخطي المتعدد لكل بعد من أبعاد المتغير التابع على حدة.

المطلب الأول: تحليل النتائج لبعد التكلفة

ترتبط المحاسبة بشكل عام بالدرجة الأولى بالتكاليف، وعليه فإننا يمكننا الانطلاق من هذه العلاقة العامة للوصول إلى العلاقة بين المحاسبة البيئية وبعد التكلفة للميزة التنافسية.

الفرع الأول: معامل الارتباط المتعدد

بداية يجب تحديد الارتباطات الدالة بين أبعاد المتغير المستقل المتمثل في المحاسبة البيئية المتكونة من الاعتراف والقياس المحاسبي البيئي وبين التكلفة، والظاهرة بالجدول التالي:

جدول رقم 21: معامل الارتباط بعد التكلفة

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Variation de F	Sig variation de F	Durbin-watson
01	.568	.323	.303	.48872	15.985	.000	1.91

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل التحديد R-deux بلغت 0.323 (مربع قيمة معامل الارتباط المتعدد 0.568) والتي تدل على أن ما نسبته 32.3% من التغير في المتغير التابع Y_1 التكلفة تفسره أبعاد المحاسبة البيئية، في حين أن 69.7% من أسباب تغير التكلفة تعزى إلى متغيرات أخرى. كما نلاحظ أن قيمة معامل التحديد المصحح تساوي 0.303.

الفرع الثاني: تحليل التباين ANOVA

يتم النظر في معنوية النموذج عبر مقارنة احتمال الخطأ مع القيمة 0.05.

جدول رقم 22: تحليل التباين لبعء التكلفة

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig
Régression	22.887	2	11.444	50.847	.000 ^b
Résidu	44.112	196	.225		
Total	66.999	198			

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه يتضح أن الإحصائية F التي تقيس معنوية النموذج ككل تساوي 50.847 وتشير قيمته إلى أنه معنوي عند مستوى sig تساوي الصفر وهي قيمة أقل تمام من 0.05 مستوى معنوية الفرضية الصفرية، ومنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي هي أن الانحدار معنوي مما يؤكد القوة التفسيرية العالية للنموذج الانحدار الخطي المتعدد من الناحية الاحصائية، أي أن هناك علاقة بين المتغير المستقل المحاسبة البيئية (الاعتراف والقياس المحاسبي والافصاح البيئي) والتكلفة.

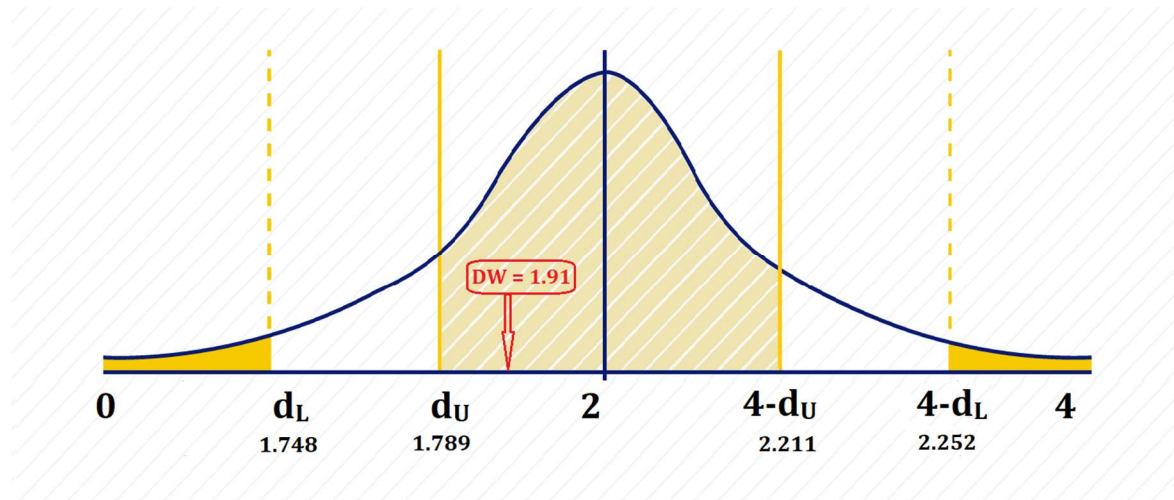
الفرع الثالث: اختبار فرضيات النموذج

فرضية 01: الارتباط الذاتي بين الأخطاء

تعد مشكلة الارتباط الذاتي بين البواقي من المشاكل الحساسة التي تظهر أثناء التحليل الاحصائي للبيانات، حيث يتم الاعتماد على اختبار Durbin-Watson للكشف عن وجود من عدم وجود ارتباط ذاتي بين البواقي.

من الجدول رقم (21) يتضح أن قيمة Durbin-Watson تساوي 1.91، وبمقارنة هذه القيمة بالقيمة الحدية في جدول القيم الحرجة لهذا الاختبار نجد أن d_L القيمة الحدية الدنيا تساوي 1.748 في حين أن d_U القيمة الحدية العليا تساوي 1.789، يمكن تلخيص قيم التحقق من الاختبار في الشكل التالي:

شكل رقم 10: مجال قيمة Durbin-Watson مقارنة بالقيم الحدية لبعء التكلفة



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS و جدول القيم الحدية لاختبار Durbin-Watson

من الشكل أعلاه نلاحظ أن قيمة Durbin-Watson تقع في المجال $(2 - 1.789)$ وهو ما يعني عدم وجود ارتباط ذاتي سالب.

للاشارة فانه كحالة عامة، فإن قيم dw محصورة بين 1-3 لا تدعو للقلق حول مشكلة الارتباط الذاتي بين الأخطاء.

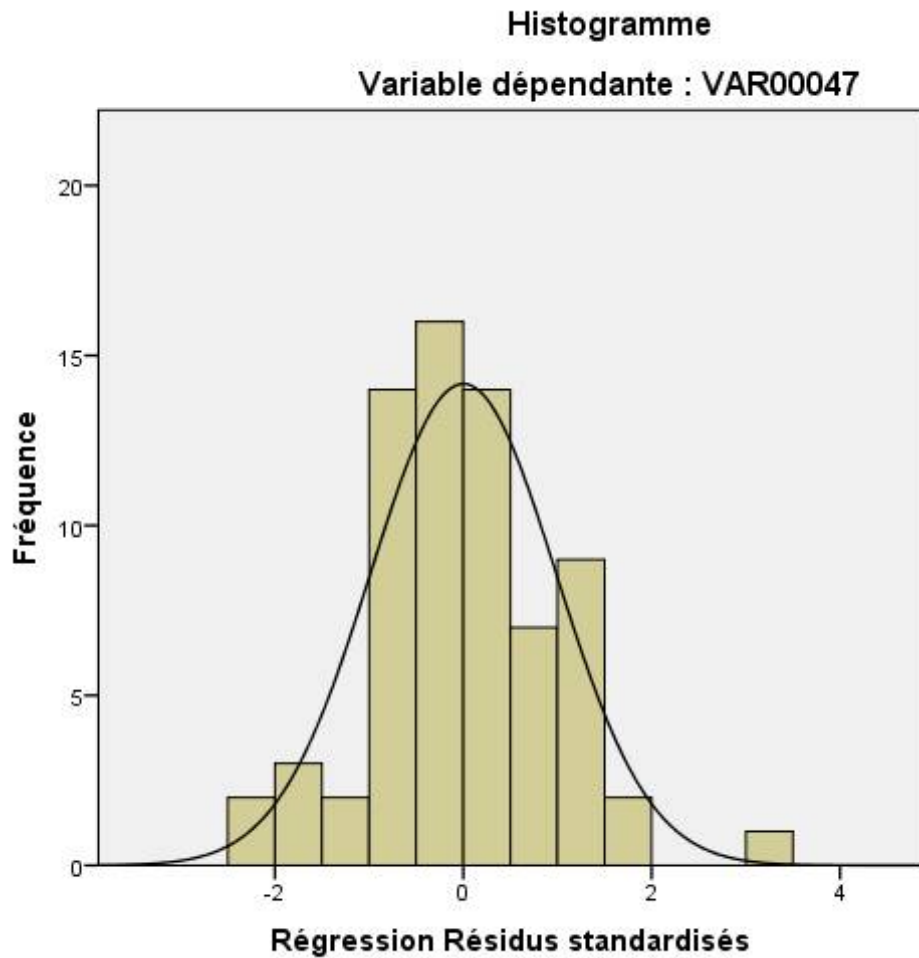
فرضية 02: التوزيع الطبيعي للأخطاء

يعتبر التوزيع الطبيعي للأخطاء من أهم الفروض التي يجب التحقق منها، ومن أجل التحقق من فرضية التوزيع الطبيعي تم اللجوء إلى اختباري كل من Kolmogorov-Smirnov و Shapiro-Wilk، حيث يتم اختبار الفرضيتين:

H_0 : يوجد توزيع طبيعي للأخطاء

H_1 : لا يوجد توزيع طبيعي للأخطاء

شكل رقم 11: التوزيع الطبيعي للأخطاء لبعء التكلفة



المصدر: مخرجات SPSS

جدول رقم 23: اختبار توزيع الأخطاء لبعء التكلفة

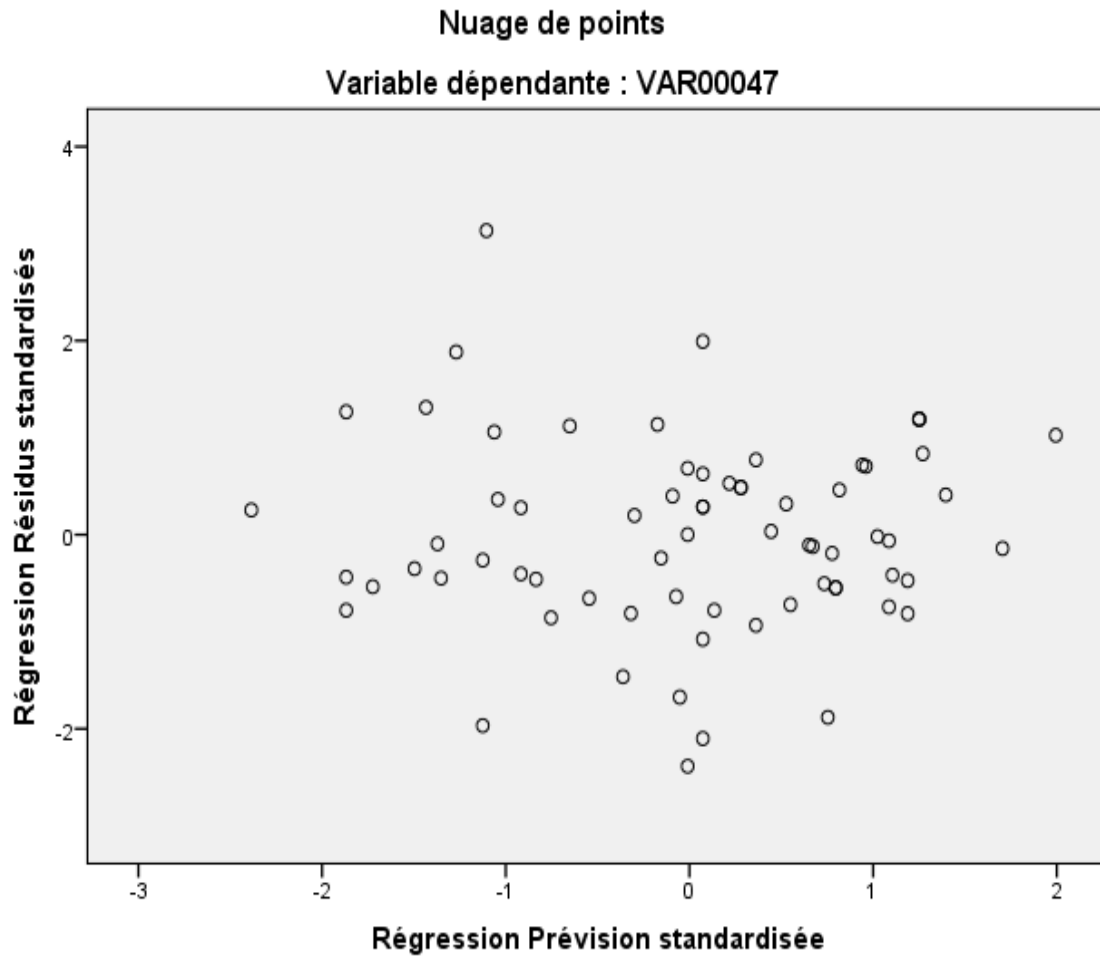
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig	Statistiques	ddl	Sig
Unstandardized Predicted Value	.092	199	.200	.970	199	.095

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول ومن خلال الشكل أعلاه رقم (23) نجد أن قيمة Sig في كل من الاختبارين أكبر تمام من مستوى الدلالة 0.05، حيث تظهر قيمته 0.200 في اختبار Kolmogorov-Smirnov وبقية 0.095 في اختبار Shapiro-Wilk، مما يدعونا إلى قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، وبالتالي هناك توزيع طبيعي للأخطاء، والتي تدل على أن البواقي تتبع التوزيع الطبيعي.

فرضية 03: ثبات التباين

الشكل رقم 12: توزيع انتشار البواقي



المصدر: مخرجات برنامج SPSS

من الشكل أعلاه نلاحظ أن هناك انتشار وتوزيع عشوائي، حيث لا يمكننا رصد نمط أو شكل معين لتباين هذه البواقي، ما يؤكد أن هناك ثبات التباين.

فرضية 04: الارتباط المتعدد

لاختبار ما إذا كانت درجة الارتباط تؤثر على نتائج تطبيق الانحدار المتعدد والكشف عن ذلك، يتم حساب معامل تضخيم التباين Variance Inflation Factor VIF واختبار التباين المسموح به Tolérance لكل متغير من المتغيرات المستقلة، بحيث أن الحصول على معامل التباين VIF أكبر من 10، أو كانت قيمة التباين Tolérance أقل من 0.10 يشير إلى تأثير المتغيرات المستقلة بمشكلة التعدد الخطي، ومن خلال برنامج SPSS يمكننا الحصول على النتائج التالية:

جدول رقم 24: اختبار الارتباط المتعدد بين المتغير المستقل وبعد التكلفة

Statistiques de colinéarité	
Tolérance	VIF
.744	1.344
.744	1.344

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه يمكن ملاحظة أنه لا يوجد ارتباط متعدد بين المتغيرات المستقلة في النموذج، حيث تظهر قيمة VIF تساوي 1.344 وهي أقل من 10، وهي نفس قيمة (0.744) Tolérance وهي أكبر تماماً من 0.1،

الفرع الرابع: معنوية المتغيرات المستقلة

بما أن كل شروط النموذج محققة، وبالرجوع إلى الجدول 25، والتأكد من معنوية تأثير المتغيرات المستقلة، حيث أن قيمة Sig أقل من 0.05، وهو ما يشير إلى وجود أثر لأبعاد المتغير المستقل المحاسبة البيئية المتمثلة في الاعتراف والقياس والمحاسبي والافصاح البيئي على التكلفة بنسبة 37.7% و 27.6% على التوالي، ومنه نقول أن X_1 (الاعتراف والقياس المحاسبي البيئي) يؤثر بشكل أكبر من X_2 (الإفصاح البيئي) وذلك في حال تثبيت تأثير X_2 وباقي المتغيرات.

جدول رقم 25: معنوية المتغيرات المستقلة مع بعد التكلفة

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	.988	.507		1.947	.056
	X1	.453	.140	.377	3.231	.002
	X2	.289	.122	.276	2.367	.021

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

المطلب الثاني: تحليل النتائج لبعد الجودة

تعتبر الجودة من بين أهم الأبعاد والمصادر التي تلجأ لها المؤسسة للتنافس في السوق واكتساب ميزة تنافسية، نظراً لهذه الأهمية سنحاول إبراز إذا ما كان هناك علاقة بينها وبين المحاسبة البيئية.

الفرع الأول: معامل الارتباط المتعدد

بداية يجب تحديد الارتباطات الدالة بين أبعاد المتغير المستقل المتمثل في المحاسبة البيئية المتكونة من الاعتراف والقياس المحاسبي البيئي وبين الجودة ، والظاهرة بالجدول التالي:

جدول رقم 26: معامل ارتباط المتغير المستقل مع بعد الجودة

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Variation de F	Sig variation de F	Durbin-watson
01	.587	.344	.325	.48322	17.586	.000	2.048

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل التحديد R-deux بلغت 0.344 (مربع قيمة معامل الارتباط المتعدد 0.587) والتي تدل على أن ما نسبته 34.4 % من التغير في المتغير التابع Y_2 الجودة تفسره أبعاد المحاسبة البيئية، في حين أن 65.6% من أسباب تغير الجودة تعزى إلى متغيرات أخرى. كما نلاحظ أن قيمة معامل التحديد المصحح تساوي 0.325.

الفرع الثاني: تحليل التباين ANOVA

يتم النظر في معنوية النموذج عبر مقارنة احتمال الخطأ مع القيمة 0.05.

جدول رقم 27: اختبار تحليل التباين لبعده الجودة

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig
Régression	22.064	2	11.032	48.546	.000 ^b
Résidu	44.541	196	.227		
Total	66.606	198			

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

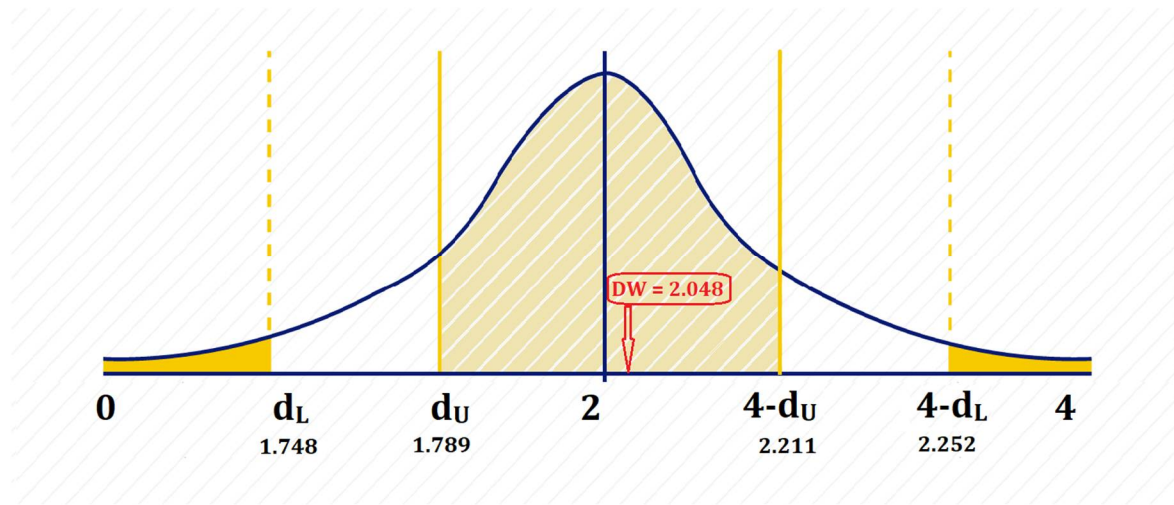
من الجدول أعلاه يتضح أن الإحصائية F التي تقيس معنوية النموذج ككل تساوي 48.546 وتشير قيمته إلى أنه معنوي عند مستوى sig تساوي الصفر وهي قيمة أقل تمام من 0.05 مستوى معنوية الفرضية الصفرية، ومنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي هي أن الانحدار معنوي مما يؤكد القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد من الناحية الإحصائية، أي أن هناك علاقة بين المتغير المستقل المحاسبة البيئية (الاعتراف والقياس المحاسبي والافصاح البيئي) والجودة.

الفرع الثالث: اختبار فرضيات النموذج

فرضية 01: الارتباط الذاتي بين الأخطاء

تعد مشكلة الارتباط الذاتي بين البواقي من المشاكل الحساسة التي تظهر أثناء التحليل الإحصائي للبيانات، حيث يتم الاعتماد على اختبار Durbin-Watson للكشف عن وجود من عدم وجود ارتباط ذاتي بين البواقي. من الجدول رقم (26) يتضح أن قيمة Durbin-Watson تساوي 2.048، وبمقارنة هذه القيمة بالقيمة الحدية في جدول القيم الحرجة لهذا الاختبار نجد أن d_L القيمة الحدية الدنيا تساوي 1.748 في حين أن d_U القيمة الحدية العليا تساوي 1.789، يمكن تلخيص قيم التحقق من الاختبار في الشكل التالي:

شكل رقم 13: مجال قيمة Durbin-Watson مقارنة بالقيم الحدية



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS و جدول القيم الحدية لاختبار Durbin-Watson

من الشكل أعلاه نلاحظ أن قيمة Durbin-Watson تقع في المجال (2.211 – 2) وهو ما يعني عدم وجود ارتباط ذاتي سالب.

للإشارة فإنه كحالة عامة، فإن قيم dw محصورة بين 1-3 لا تدعو للقلق حول مشكلة الارتباط الذاتي بين الأخطاء.

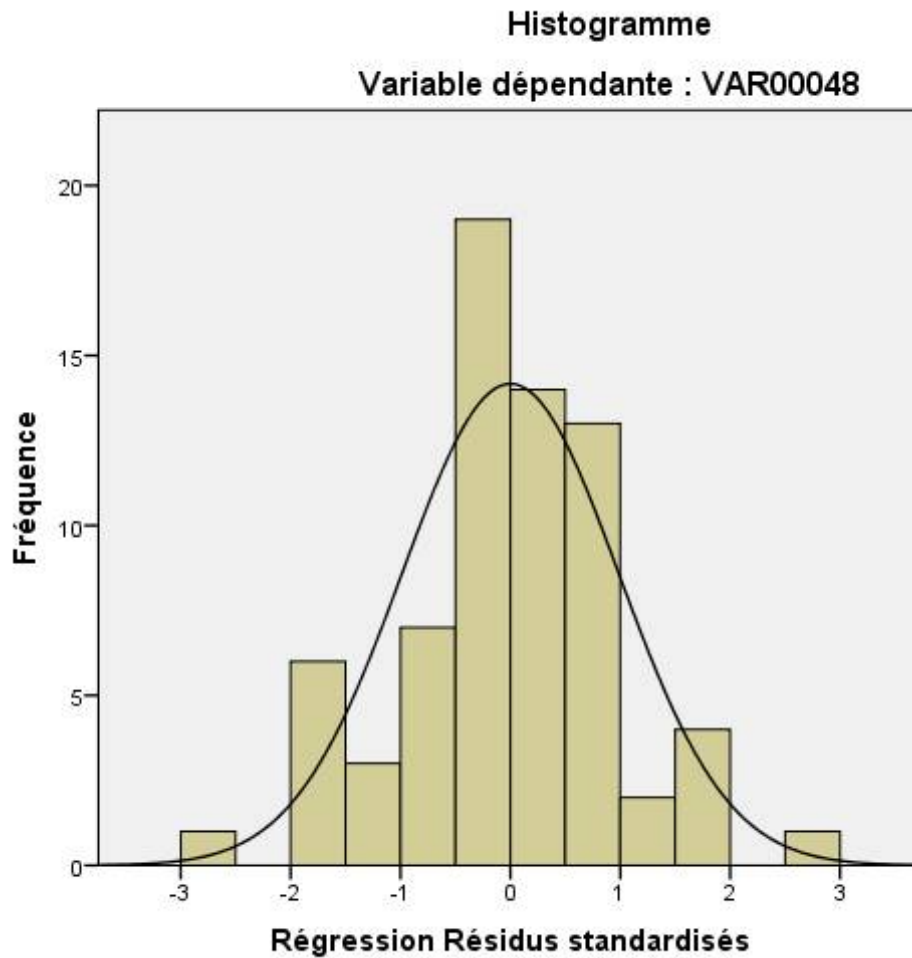
فرضية 02: التوزيع الطبيعي للأخطاء

يعتبر التوزيع الطبيعي للأخطاء من أهم الفروض التي يجب التحقق منها، ومن أجل التحقق من فرضية التوزيع الطبيعي تم اللجوء إلى اختباري كل من Kolmogorov-Smirnov و Shapiro-Wilk، حيث يتم اختبار الفرضيتين:

H_0 : يوجد توزيع طبيعي للأخطاء

H_1 : لا يوجد توزيع طبيعي للأخطاء

الشكل رقم 14: التوزيع الطبيعي للاخطاء لبعء الجودة



المصدر: مخرجات SPSS

جدول رقم 28: اختبار توزيع الأخطاء لبعء الجودة

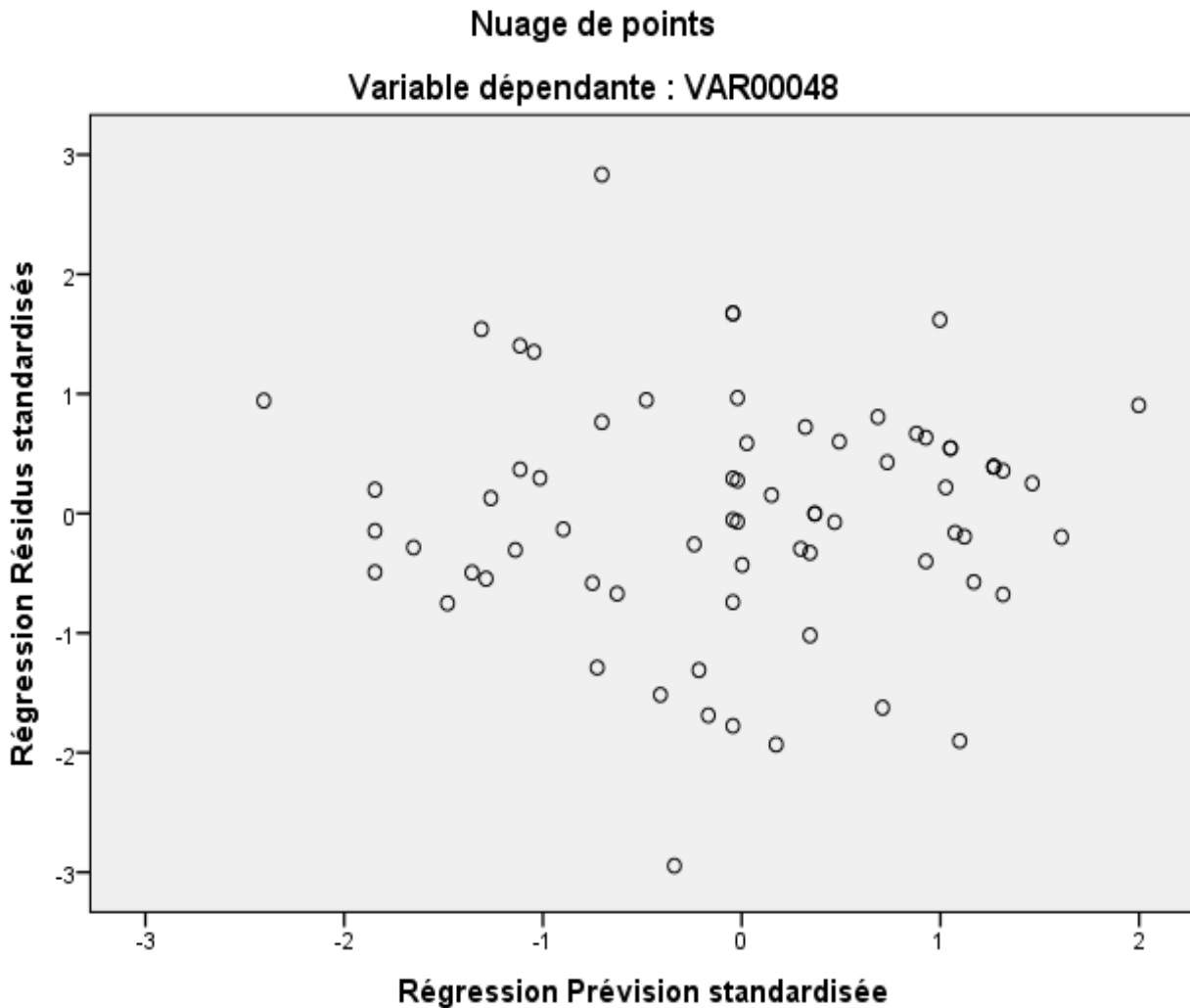
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig	Statistiques	ddl	Sig
Unstandardized Predicted Value	.097	199	.173	.974	199	.147

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول ومن خلال الشكل أعلاه رقم (28) نجد أن قيمة Sig في كل من الاختبارين أكبر تمام من مستوى الدلالة 0.05، حيث تظهر القيمة 0.173 في اختبار Kolmogorov-Smirnov وبقية 0.147 في اختبار Shapiro-Wilk، مما يدعونا إلى قبول الفرضية الصفريّة ورفض الفرضية البديلة، وبالتالي هناك توزيع طبيعي للأخطاء، والتي تدل على أن البواقي تتبع التوزيع الطبيعي.

فرضية 03: ثبات التباين

الشكل رقم (15): توزيع انتشار البواقي لبعد الجودة



المصدر: مخرجات برنامج SPSS

من الشكل أعلاه نلاحظ أن هناك انتشار وتوزيع عشوائي، حيث لا يمكننا رصد نمط أو شكل معين لتباين هذه البواقي، ما يؤكد أن هناك ثبات التباين.

فرضية 04: الارتباط المتعدد

لاختبار ما إذا كانت درجة الارتباط تؤثر على نتائج تطبيق الانحدار المتعدد والكشف عن ذلك، يتم حساب معامل تضخيم التباين Variance Inflation Factor VIF واختبار التباين المسموح به Tolérance لكل متغير من المتغيرات المستقلة، بحيث أن الحصول على معامل التباين VIF أكبر من 10، أو كانت قيمة التباين Tolérance أقل من 0.10 يشير إلى تأثير المتغيرات المستقلة بمشكلة التعدد الخطي، ومن خلال برنامج SPSS يمكننا الحصول على النتائج التالية:

جدول رقم 29: اختبار الارتباط المتعدد بين المتغير المستقل وبعد الجودة

Statistiques de colinéarité	
Tolérance	VIF
.744	1.344
.744	1.344

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه يمكن ملاحظة أنه لا يوجد ارتباط متعدد بين المتغيرات المستقلة في النموذج، حيث تظهر قيمة VIF تساوي 1.344 وهي أقل من 10، وهي نفس قيمة Tolérance (0.744) وهي أكبر تماماً من 0.1،

الفرع الرابع: معنوية المتغيرات المستقلة

بما أن كل شروط النموذج محققة، وبالرجوع إلى الجدول رقم 30، والتأكد من معنوية تأثير المتغيرات المستقلة، حيث أن قيمة Sig أقل من 0.05، وهو ما يشير إلى وجود أثر لأبعاد المتغير المستقل المحاسبة البيئية المتمثلة في الاعتراف والقياس والمحاسبي والافصاح البيئي على الجودة بنسبة 29.2% و 38.2% على التوالي، ومنه نقول أن X_2 (الإفصاح البيئي) يؤثر بشكل أكبر من X_1 (الاعتراف والقياس المحاسبي البيئي) وذلك في حال تثبيت تأثير X_1 وباقي المتغيرات.

جدول رقم 30: معنوية المتغيرات المستقلة مع بعد الجودة

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	.972	.502		1.937	.057
	X1	.353	.139	.292	2.548	.013
	X2	.402	.121	.382	3.329	.001

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

المطلب الثالث: تحليل النتائج لبعدها الابتكار

لغرض معرفة أثر العلاقة بين أبعاد المتغير المستقل المتمثل في المحاسبة البيئية والمتكونة من الاعتراف والقياس المحاسبي والافصاح البيئي على بعد الابتكار

الفرع الأول: معاملات الارتباط المتعدد

بداية يجب تحديد الارتباطات الدالة بين أبعاد المتغير المستقل المتمثل في المحاسبة البيئية المتكونة من الاعتراف والقياس المحاسبي البيئي وبين الابداع والابتكار ، والظاهرة بالجدول التالي:

جدول رقم 31 معاملات ارتباط المتغير المستقل مع بعد الابداع والابتكار

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Variation de F	Sig variation de F	Durbin-watson
01	.584	.341	.321	.45621	17.313	.000	.1791

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل التحديد R-deux بلغت 0.341 (مربع قيمة معامل الارتباط المتعدد 0.584) والتي تدل على أن ما نسبته 34.1 % من التغير في المتغير التابع Y_3 الابداع والابتكار تفسره أبعاد المحاسبة البيئية، في حين أن 75.9 % من أسباب التغير تعزى إلى متغيرات أخرى. كما نلاحظ أن قيمة معامل التحديد المصحح تساوي 0.321.

الفرع الثاني: تحليل التباين ANOVA

يتم النظر في معنوية النموذج عبر مقارنة احتمال الخطأ مع القيمة 0.05.

جدول رقم 32: تحليل التباين لبعد الابداع والابتكار

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig
Régression	20.397	2	10.198	48.935	.000 ^b
Résidu	40.848	196	.208		
Total	61.245	198			

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

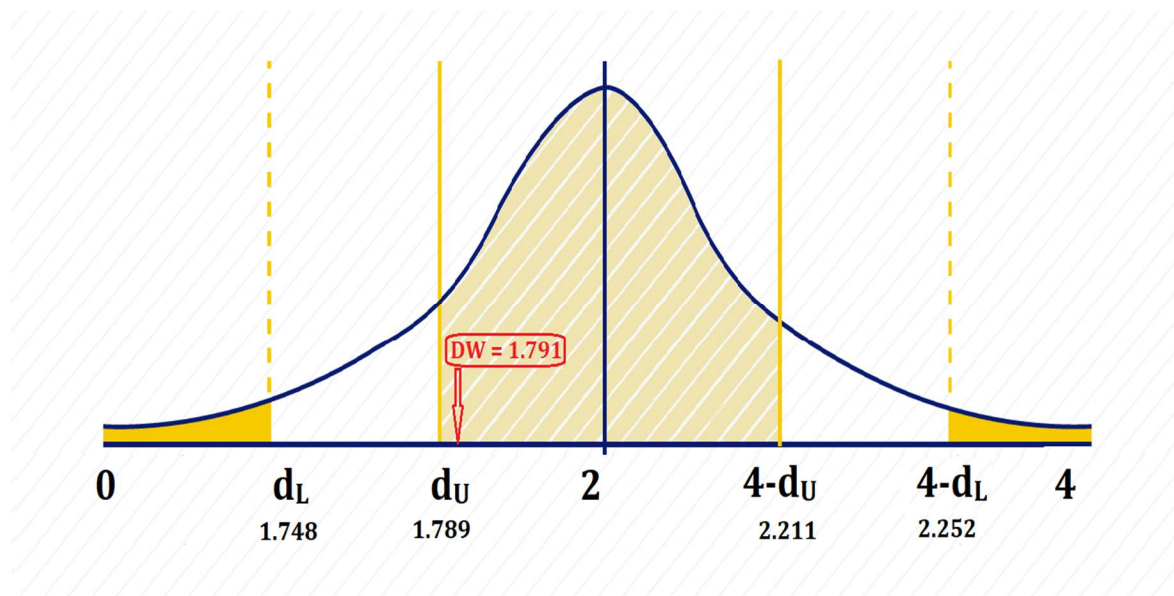
من الجدول أعلاه يتضح أن الإحصائية F التي تقيس معنوية النموذج ككل تساوي 48.935 وتشير قيمته إلى أنه معنوي عند مستوى sig تساوي الصفر وهي قيمة أقل تمام من 0.05 مستوى معنوية الفرضية الصفرية، ومنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي هي أن الانحدار معنوي مما يؤكد القوة التفسيرية العالية للنموذج الانحدار الخطي المتعدد من الناحية الإحصائية، أي أن هناك علاقة بين المتغير المستقل المحاسبة البيئية (الاعتراف والقياس المحاسبي والافصاح البيئي) والابداع والابتكار.

الفرع الثالث: اختبار فرضيات النموذج

فرضية 01: الارتباط الذاتي بين الأخطاء

تعد مشكلة الارتباط الذاتي بين البواقي من المشاكل الحساسة التي تظهر أثناء التحليل الإحصائي للبيانات، حيث يتم الاعتماد على اختبار Durbin-Watson للكشف عن وجود من عدم وجود ارتباط ذاتي بين البواقي. من الجدول رقم (31) يتضح أن قيمة Durbin-Watson تساوي 1.91، وبمقارنة هذه القيمة بالقيمة الحدية في جدول القيم الحرجة لهذا الاختبار نجد أن d_L القيمة الحدية الدنيا تساوي 1.748 في حين أن d_U القيمة الحدية العليا تساوي 1.789، يمكن تلخيص قيم التحقق من الاختبار في الشكل التالي:

شكل رقم (16): مجال قيمة Durbin-Watson مقارنة بالقيم الحدية



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS و جدول القيم الحدية لاختبار Durbin-Watson

من الشكل أعلاه نلاحظ أن قيمة Durbin-Watson تقع في المجال $(2 - 1.789)$ وهو ما يعني بعدم وجود ارتباط ذاتي سالب.

للإشارة فإنه كحالة عامة، فإن قيم dw محصورة بين 1-3 لا تدعو للقلق حول مشكلة الارتباط الذاتي بين الأخطاء.

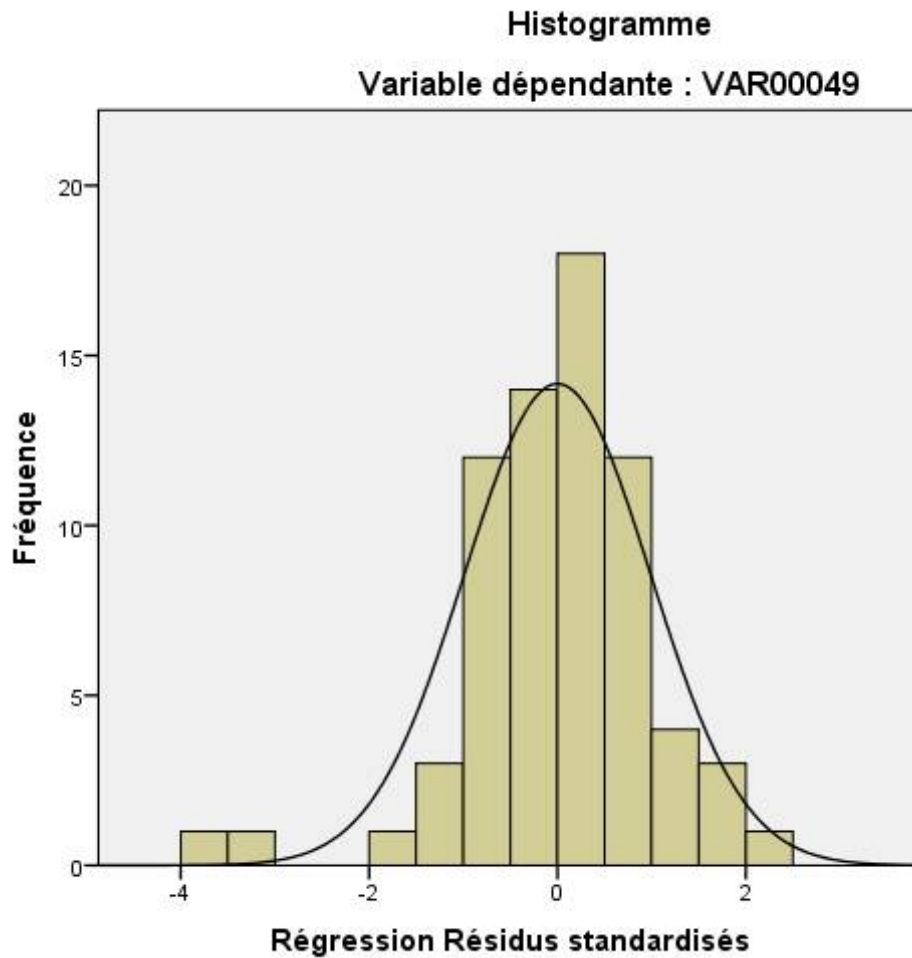
فرضية 02: التوزيع الطبيعي للأخطاء

يعتبر التوزيع الطبيعي للأخطاء من أهم الفروض التي يجب التحقق منها، ومن أجل التحقق من فرضية التوزيع الطبيعي تم اللجوء إلى اختباري كل من Kolmogorov-Smirnov و Shapiro-Wilk، حيث يتم اختبار الفرضيتين:

H_0 : يوجد توزيع طبيعي للأخطاء

H_1 : لا يوجد توزيع طبيعي للأخطاء

شكل رقم 17: التوزيع الطبيعي للأخطاء لبعء الابداع والابتكار



المصدر: مخرجات SPSS

جدول رقم 33: اختبار التوزيع الأخطاء لبعء الابداع والابتكار

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig	Statistiques	ddl	Sig
Unstandardized Predicted Value	.112	199	.028	.967	199	.065

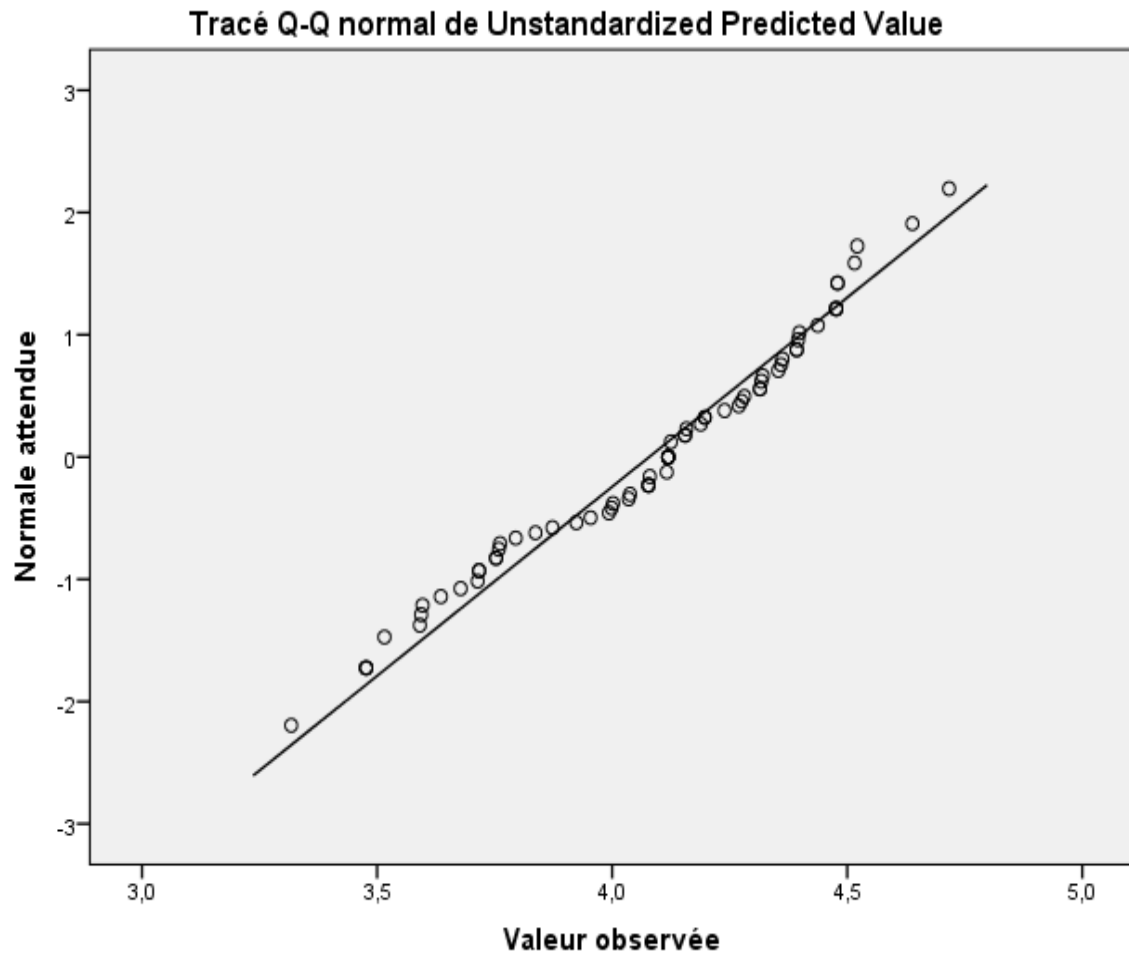
المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول ومن خلال الشكل أعلاه رقم 33 نجد أن قيمة Sig في اختبار Kolmogorov-Smirnov قيمتها 0.028 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05 ، إلا أن قيمة sig في اختبار Shapiro-Wilk أكبر تمام من مستوى الدلالة 0.05، وبما أن اختبار Shapiro-Wilk أكثر دلالة²⁹⁴ من اختبار Kolmogorov-Smirnov فإننا نقبل الفرضية

²⁹⁴ FIELD, Andy. Discovering statistics using IBM SPSS statistics. sage, third edition 2009. P562

الصفريّة ونرفض الفرضية البديلة، وبالتالي هناك توزيع طبيعي للأخطاء، والتي تدل على أن البواقي تتبع التوزيع الطبيعي. وهو ما نلاحظه ويؤكدّه الشكل التالي أين تقترب كل النقاط من الخط المائل:

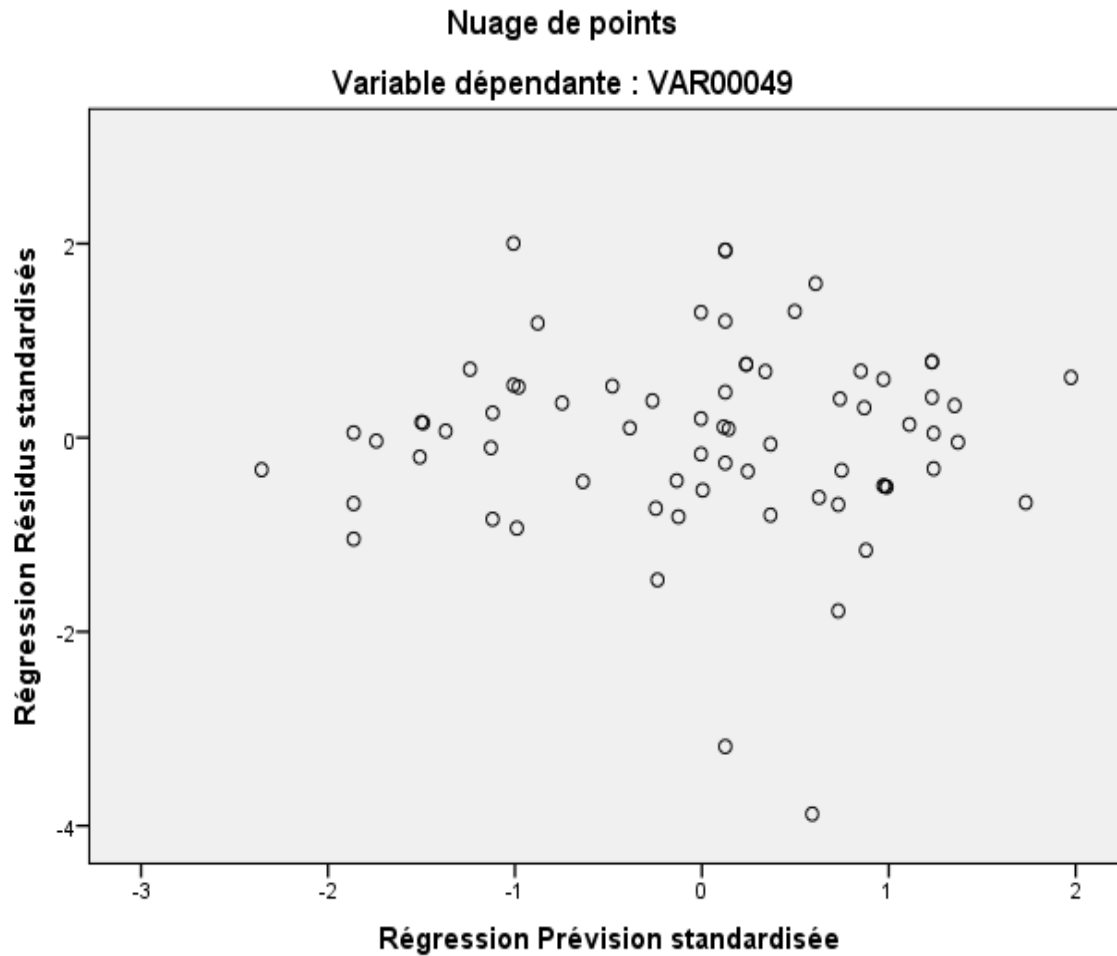
شكل رقم 18: انتشار البواقي لبعء الابداع والابتكار



المصدر: مخرجات SPSS

فرضية 03: ثبات التباين

الشكل رقم (19): توزيع انتشار البواقي



المصدر: مخرجات برنامج SPSS

من الشكل أعلاه نلاحظ أن هناك انتشار وتوزيع عشوائي، حيث لا يمكننا رصد نمط أو شكل معين لتباين هذه البواقي، ما يؤكد أن هناك ثبات التباين.

فرضية 04: الارتباط المتعدد

لاختبار ما إذا كانت درجة الارتباط تؤثر على نتائج تطبيق الانحدار المتعدد والكشف عن ذلك، يتم حساب معامل تضخيم التباين Variance Inflation Factor VIF واختبار التباين المسموح به Tolérance لكل متغير من المتغيرات المستقلة، بحيث أن الحصول على معامل التباين VIF أكبر من 10، أو قيمة التباين Tolérance أقل من 0.10 يشير إلى تأثر المتغيرات المستقلة بمشكلة التعدد الخطي، ومن خلال برنامج SPSS يمكننا الحصول على النتائج التالية:

جدول رقم 34: اختبار الارتباط المتعدد بيت المتغير المستقل وبعد الابداع والابتكار

Statistiques de colinéarité	
Tolérance	VIF
.744	1.344
.744	1.344

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه يمكن ملاحظة أنه لا يوجد ارتباط متعدد بين المتغيرات المستقلة في النموذج، حيث تظهر قيمة VIF تساوي 1.344 وهي أقل من 10، وهي نفس قيمة (0.744) Tolérance وهي أكبر تماماً من 0.1،

الفرع الرابع: معنوية المتغيرات المستقلة

بما أن كل شروط النموذج محققة، وبالرجوع إلى الجدول 35، والتأكد من معنوية تأثير المتغيرات المستقلة، حيث أن قيمة Sig أقل من 0.05، وهو ما يشير إلى وجود أثر لأبعاد المتغير المستقل المحاسبة البيئية المتمثلة في الاعتراف والقياس والمحاسبي والافصاح البيئي على الابداع والابتكار بنسبة 42.7 % و 23.6 % على التوالي، ومنه نقول أن X_1 (الاعتراف والقياس المحاسبي البيئي) يؤثر بشكل أكبر من X_2 (الإفصاح البيئي) وذلك في حال تثبيت تأثير X_2 وباقي المتغيرات.

جدول رقم 35: معنوية المتغيرات المستقلة مع بعد الابداع والابتكار

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.315	.473		2.777	.007
	X1	.486	.131	.427	3.715	.000
	X2	.234	.114	.236	2.056	.044

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

المطلب الرابع: تحليل النتائج لبعد المرونة

لغرض معرفة أثر العلاقة بين أبعاد المتغير المستقل المتمثل في المحاسبة البيئية والمكونة من الاعتراف والقياس المحاسبي والافصاح البيئي وبعد المرونة

الفرع الأول: معامل الارتباط المتعدد

بداية يجب تحديد الارتباطات الدالة بين أبعاد المتغير المستقل المتمثل في المحاسبة البيئية المتكونة من الاعتراف والقياس المحاسبي البيئي وبين المرونة، والظاهرة بالجدول التالي:

جدول رقم 36: معامل ارتباط المتغير المستقل مع بعد المرونة

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Variation de F	Sig variation de F	Durbin-watson
01	.640	.409	.392	.45395	22.879	.000	.1903

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل التحديد R-deux بلغت 0.409 (مربع قيمة معامل الارتباط المتعدد 0.640) والتي تدل على أن ما نسبته 40.9% من التغير في المتغير التابع Y المرونة تفسره أبعاد المحاسبة البيئية، في حين أن 59.1% من أسباب تغير في المرونة تعزى إلى متغيرات أخرى. كما نلاحظ أن قيمة معامل التحديد المصحح تساوي 0.392.

الفرع الثاني: تحليل التباين ANOVA

يتم النظر في معنوية النموذج عبر مقارنة احتمال الخطأ مع القيمة 0.05.

جدول رقم 37: اختبار تحليل التباين لبعده المرونة

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig
Régression	28.577	2	14.289	70.902	.000 ^b
Résidu	38.895	193	.202		
Total	67.472	195			

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

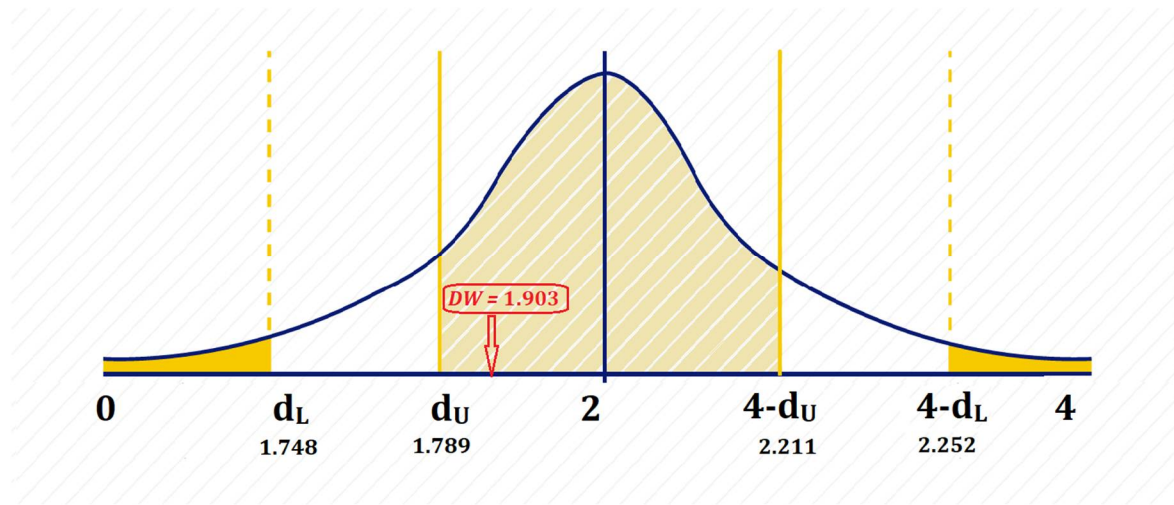
من الجدول أعلاه يتضح أن الإحصائية F التي تقيس معنوية النموذج ككل تساوي 70.902 وتشير قيمته إلى أنه معنوي عند مستوى sig تساوي الصفر وهي قيمة أقل تمام من 0.05 مستوى معنوية الفرضية الصفرية، ومنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي هي أن الانحدار معنوي مما يؤكد القوة التفسيرية العالية للنموذج الانحدار الخطي المتعدد من الناحية الإحصائية، أي أن هناك علاقة بين المتغير المستقل المحاسبة البيئية (الاعتراف والقياس المحاسبي والافصاح البيئي) المرونة.

الفرع الثالث: اختبار فرضيات النموذج

فرضية 01: الارتباط الذاتي بين الأخطاء

تعد مشكلة الارتباط الذاتي بين البواقي من المشاكل الحساسة التي تظهر أثناء التحليل الإحصائي للبيانات، حيث يتم الاعتماد على اختبار Durbin-Watson للكشف عن وجود من عدم وجود ارتباط ذاتي بين البواقي. من الجدول رقم (36) يتضح أن قيمة Durbin-Watson تساوي 1.903، وبمقارنة هذه القيمة بالقيمة الحدية في جدول القيم الحرجة لهذا الاختبار نجد أن d_L القيمة الحدية الدنيا تساوي 1.748 في حين أن d_U القيمة الحدية العليا تساوي 1.789، يمكن تلخيص قيم التحقق من الاختبار في الشكل التالي:

شكل رقم (20): مجال قيمة Durbin-Watson مقارنة بالقيم الحدية



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS و جدول القيم الحدية لاختبار Durbin-Watson

من الشكل أعلاه نلاحظ أن قيمة Durbin-Watson تقع في المجال $(2 - 1.789)$ وهو ما يشير لعدم وجود ارتباط ذاتي سالب.

للإشارة فانه كحالة عامة، فإن قيم dw محصورة بين 1-3 لا تدعو للقلق حول مشكلة الارتباط الذاتي بين الأخطاء.

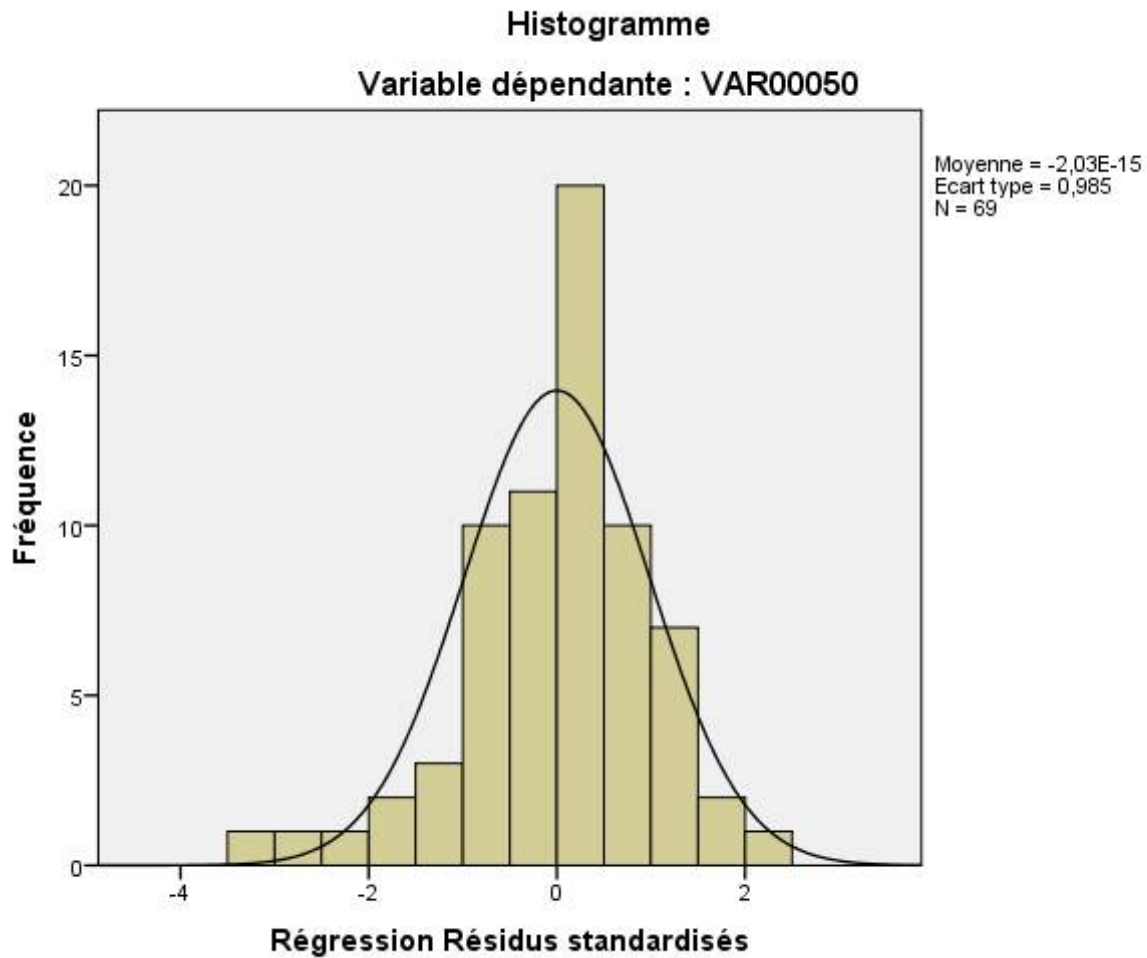
فرضية 02: التوزيع الطبيعي للأخطاء

يعتبر التوزيع الطبيعي للأخطاء من أهم الفروض التي يجب التحقق منها، ومن أجل التحقق من فرضية التوزيع الطبيعي تم اللجوء إلى اختباري كل من Kolmogorov-Smirnov و Shapiro-Wilk، حيث يتم اختبار الفرضيتين:

H_0 : يوجد توزيع طبيعي للأخطاء

H_1 : لا يوجد توزيع طبيعي للأخطاء

شكل رقم (21): التوزيع الطبيعي للأخطاء



المصدر: مخرجات SPSS

جدول رقم 38: اختبار توزيع الأخطاء لبعده المرونة

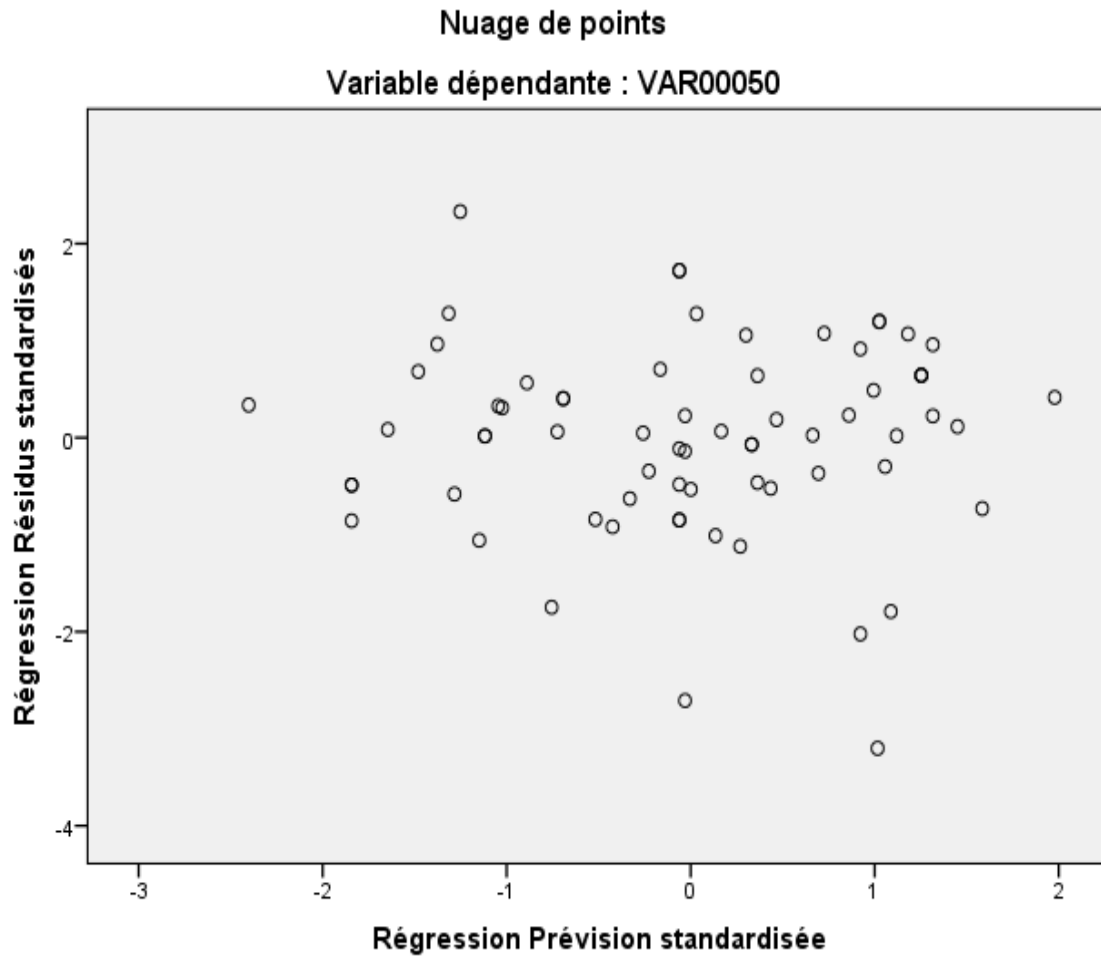
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig	Statistiques	ddl	Sig
Unstandardized Predicted Value	.093	199	.200	.974	199	.195

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول ومن خلال الشكل أعلاه نجد أن قيمة Sig في كل من الاختبارين أكبر تمام من مستوى الدلالة 0.05، حيث تظهر قيمته 0.200 في اختبار Kolmogorov-Smirnov وبقية 0.195 في اختبار Shapiro-Wilk، مما يدعونا إلى قبول الفرضية الصفرية ورفض الفرضية البديلة، وبالتالي هناك توزيع طبيعي للأخطاء، والتي تدل على أن البواقي تتبع التوزيع الطبيعي.

فرضية 03: ثبات التباين

الشكل رقم (22): توزيع انتشار البواقي



المصدر: مخرجات برنامج SPSS

من الشكل أعلاه نلاحظ أن هناك انتشار وتوزيع عشوائي، حيث لا يمكننا رصد نمط أو شكل معين لتباين هذه البواقي، ما يؤكد أن هناك ثبات التباين.

فرضية 04: الارتباط المتعدد

لاختبار ما إذا كانت درجة الارتباط تؤثر على نتائج تطبيق الانحدار المتعدد والكشف عن ذلك، يتم حساب معامل تضخيم التباين Variance Inflation Factor VIF واختبار التباين المسموح به Tolérance لكل متغير من المتغيرات المستقلة، بحيث أن الحصول على معامل التباين VIF أكبر من 10، أو كانت قيمة التباين Tolérance أقل من 0.10 يشير إلى تأثير المتغيرات المستقلة بمشكلة التعدد الخطي، ومن خلال برنامج SPSS يمكننا الحصول على النتائج التالية:

جدول رقم 39: اختبار الارتباط المتعدد بين المتغير المستقل وبعد المرونة

Statistiques de colinéarité	
Tolérance	VIF
.744	1.344
.744	1.344

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه يمكن ملاحظة أنه لا يوجد ارتباط متعدد بين المتغيرات المستقلة في النموذج، حيث تظهر قيمة VIF تساوي 1.344 وهي أقل من 10، وهي نفس قيمة (0.744) Tolérance وهي أكبر تماماً من 0.1،

الفرع الرابع: معنوية المتغيرات المستقلة

بما أن كل شروط النموذج محققة، وبالرجوع إلى الجدول 40، والتأكد من معنوية تأثير المتغيرات المستقلة، حيث أن قيمة Sig أقل من 0.05، وهو ما يشير إلى وجود أثر لأبعاد المتغير المستقل المحاسبة البيئية المتمثلة في الاعتراف والقياس والمحاسبي والافصاح البيئي على التكلفة بنسبة 37.7% و 27.6% على التوالي، ومنه نقول أن X_1 (الاعتراف والقياس المحاسبي البيئي) يؤثر بشكل أكبر من X_2 (الإفصاح البيئي) وذلك في حال تثبيت تأثير X_2 وباقي المتغيرات.

جدول رقم 40: معنوية المتغيرات المستقلة مع بعد المرونة

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	.959	.472		2.033	.046
	X1	.370	.132	.311	2.812	.006
	X2	.440	.116	.420	3.799	.000

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

خلاصة الفصل

يعتبر موضوع المحاسبة البيئية من المواضيع الحديثة متزايدة الأهمية ليس فقط في الجانب المالي، ولكن تعدته لتشمل الجوانب التسويقية في المؤسسة مثل أبعاد الميزة التنافسية.

أظهرت نتائج معالجة البيانات إلى أن نسبة استجابة عينة الدراسة قد بلغت 79.6 % وهي نسبة جيدة تسمح بإجراء التحليل الاحصائي لبيانات الدراسة، كما أن معاملات ثبات وصدق إجابات العينة المدروسة على أسئلة الاستبيان قد اتصفت بأنها معاملات ذات دلالة جيدة وأكدت على وجود ارتباط إيجابي بين الأسئلة مما يؤكد إمكانية الاعتماد على نتائج التحليل الاحصائي في تعميم نتائج البحث.

من خلال قياس متغيرات الدراسة تبين وجود اتفاق حول الاهتمام بمختلف أبعاد المحاسبة البيئية، حيث تراوحت المتوسطات المحاسبية ما بين 3.83 و 3.87، أما بالنسبة لأبعاد المحاسبة البيئية فقد تراوحت ما بين 3.83 و 4.08، حيث كانت أعلى درجة مسجلة بالنسبة لبعد المرونة بـ 4.08، يليها بعد الابداع والابتكار، ثم الجودة، لتكون أدنى درجة خاصة ببعد التكلفة بـ 3.83 والتي تعتبر مرتفعة أيضاً، وهو ما يدعم ما تم عرضه في الجانب النظري.

الخاتمة

لقد كانت هذه الدراسة في عرضها محاولة للإجابة على الإشكالية التالية: ما مدى تأثير المحاسبة البيئية على دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية؟، وقد خلصت إلى مجموعة من النتائج التي تمس الجانب النظري والتطبيقي، بالإضافة إلى إيجاد وطرح بعض الاقتراحات والتوصيات.

أولاً: النتائج

- 1- خلصت هذه الدراسة إلى استنتاج مجموعة من النتائج والتي يمكن عرضها في النقاط التالية:
 - 1- موضوع حماية البيئة لم يظهر كأهمية وأولوية تنمية إلا في العقود الثلاثة الأخيرة، أين اتجهت معظم الدول والهيئات لصياغة وتطبيق استراتيجيات وطنية ودولية لضمان التنمية الاقتصادية المسؤولة اجتماعياً؛ وفي نفس الوقت حماية قاعدة الموارد الطبيعية والبيئية لمنفعة الأجيال المستقبلية. ليفرض بعدها مفهوم التنمية المستدامة نفسه ضمن مختلف الأدبيات خاصة الاقتصادية واضعاً حداً للعلاقة الجدلية الكائنة بين النمو والبيئة.
 - 2- التزام الدول والمؤسسات بتبني مفهوم التنمية المستدامة وأهدافها يمكنها من الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة خاصة غير المتجددة والملوثة للبيئة مع عدم الاضرار باحتياجات الأجيال القادمة.
 - 3- على الرغم من وجود ترسانة من القوانين، الاتفاقيات والمعاهدات الدولية في مجال حماية البيئة، إلا أن تبني مفهوم التنمية المستدامة كان البداية الحقيقية للاهتمام بالبيئة، وأمام قصور الآليات القانونية الكلاسيكية عن تحقيق البعد البيئي، أصبح للعلوم الاقتصادية والمالية دور أكبر في حماية البيئة، حيث تم بلورة آليات مالية واقتصادية تكفل المحافظة على التوازنات البيئية والحد من الآثار السلبية لنشاط المؤسسة، كما تستخدم كآلية ردعية وقائية لتغيير السلوكيات البيئية للمؤسسات من بينها الجباية البيئية، التدقيق البيئي والمحاسبة البيئية.
 - 4- كنتيجة للضغوطات الدولية والمحلية من جهة، ومن جهة ثانية ضماناً لاستمراريتها وأساساً لبقائها في السوق وتنافسها مع نظرائها، تهتم الكثير من المؤسسات اليوم بالبعد البيئي لنشاطها من خلال تبني مفهوم المسؤولية البيئية والاجتماعية.
 - 5- تتأثر النسق المحاسبية بالتغيرات البيئية التي تواجه المؤسسة، وعليه جاءت المحاسبة البيئية كأداة حديثة تحاول التغلب على نقاط الضعف التي تواجه المحاسبة التقليدية، حيث تسعى المحاسبة البيئية لتحقيق مجموعة من الأهداف سواء على المستوى الكلي أو المستوى الجزئي، تعجز النظم المحاسبية الحالية عن تحقيقها، ومنها فهم ومتابعة التكاليف البيئية وأداء العمليات والمنتجات بغرض ضبط التكاليف وعملية التسعير.
 - 6- تعتمد المحاسبة البيئية على مجموعة من المفاهيم والمصطلحات التي تعتبر ضرورية للفهم الجيد وللتواصل بين المؤسسة ومستخدمي القوائم المالية وأصحاب العلاقة، بالإضافة إلى مجموعة من الفروض والمبادئ التي تساعد على تحويل البيانات الاقتصادية إلى معلومات مالية ذات مصداقية يتم توصيلها إلى الأطراف لكن مع تعديل بعضها بشكل جوهري وأخرى بشكل طفيف مع إضافة فرض آخر هو فرض حتمية

المسؤولية البيئية كوصف دقيق لمسؤولية المؤسسة البيئية، والذي يعتبره أصحاب هذا الطرح أساسيا لبقية الفروض أو اعتبارها فروض فرعية له.

7- تعتبر التكاليف البيئية أهم متغيرات المحاسبة البيئية باعتبارها الرابط المشترك بين المحاسبة والبيئة، هذه الأهمية انعكست على التقسيمات المقترحة للتمييز بين مختلف أنواع التكاليف البيئية، حيث تقسمت على أساس الأنشطة، أو الفترة الزمنية، أو حسب طبيعتها، أو وفقا لخصائصها، أو وفقا لنظام المحاسبة البيئية، كما قسمت إلى مرئية ومستترة.

8- بالرغم من الأهمية البالغة والمتزايدة لتطبيق المحاسبة البيئية، والفوائد والامتيازات التي تمنحها للمؤسسة، إلا أن تطبيقها اختياري وغير اجباري في أغلب الدول التي تبنتها، وهذا راجع لغياب التشريعات القانونية والمعايير التي تحدد الإجراءات اللازمة التي تكفل القيام بالإجراءات المحاسبية على أكمل وجه، بالإضافة إلى مشكلة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية.

9- يعتبر القياس والافصاح المحاسبي الركيزتين الأساسيتين للمحاسبة البيئية، فهي توضح مدى ادراك المؤسسات للقضايا البيئية وتأثير نشاطها على البيئة والتي تؤثر على مكانتها في السوق واستمرارها، كما تمثل أداء لأصحاب العلاقة للوقوف على مدى التزام المؤسسة بمسؤوليتها البيئية والآثار المالية المترتبة عن ذلك.

10- يعتبر القياس المحاسبي البيئي أهم مرتكزات المحاسبة البيئية، حيث يوفر المعلومات اللازمة للمؤسسات لمساعدتها على تحسين أدائها البيئي والاستجابة للقوانين البيئية، وتمكين مختلف أصحاب المصالح من حصر وتقليل التكاليف والمساهمة في ترشيد استخدام الموارد الاقتصادية للمجتمع، إلا أن هذه العملية معقدة وصعبة، بسبب تضمن التكاليف البيئية لشقين، الأول قياس نقدي والثاني يتمثل في الآثار السلبية لنشاط المؤسسة على البيئة. كما تختلف طرق القياس ما بين كمية، وصفية ونقدية.

11- يتمتع الافصاح البيئي باعتباره الركيزة الثانية للمحاسبة البيئية بأهمية بالغة، فهو الوسيلة التي تمكن المؤسسة من التواصل مع مختلف أصحاب العلاقة وهذا من خلاله الكشف عن معلومات بيئية تتسم بمجموعة من الخصائص كالملائمة، القابلية للفهم، المرونة... الخ، إلا أنه لا توجد معايير الزامية تنظم عملية الافصاح بالرغم من وجود عدة مبادرات دولية لبناء معايير لاعداد التقارير البيئية مثل مجلس معايير المحاسبة المستدامة أو المبادرة العالمية لاعداد التقارير.

12- بدأت الاستراتيجيات البيئية تفرض نفسها كبديل ناجح لتنمية وتطوير التنافسية البيئية للمؤسسة. ليس بتحقيق الربح فقط وإنما أيضا من خلال العمل على تجنب الضرر والأذى الممكن وقوعه في النظام البيئي، حيث الضغوط البيئية والاستثمارات الخضراء تساعد على تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات وكذلك الدول أين تكون الأنظمة أكثر صرامة، خاصة وأن السمات البيئية للمنتجات أصبحت هي العامل الحاسم في السلوكيات الشرائية للزبون، ومتطلباته أن تكون منتجات صديقة للبيئة وغير ملوثة لها.

- 13- المحاسبة البيئية بصفة عامة والمحاسبة الإدارية البيئية بصفة خاصة تساعد المؤسسة على التحكم في التكاليف البيئية الأمر الذي ينعكس بشكل مباشر على عملية التسعير، ما يسمح للمؤسسة من تحقيق بعد التكلفة وتطبيق استراتيجية التنافس بالتكلفة.
- 14- يساعد تطبيق المحاسبة البيئية المؤسسة على الرفع من جودة منتجاتها من خلال تخفيض أثارها البيئية السلبية واحترام الخصائص المعيارية لتجاوز عقبات الولوج للأسواق العالمية.
- 15- لا ينحصر الابداع في تطوير المنتج أو الخدمة فقط ولكن يشمل الابداع في الاستراتيجية، الابداع في أسلوب العمل، التكنولوجيا المستخدمة أو الابداع في خلق فائدة جديدة وهو ما يوفره تبني المحاسبة البيئية، حيث بالإضافة إلى تطوير منتجات صديقة للبيئة تساعد المحاسبة البيئية المؤسسة على تقديم منتجات تتلائم والتغيرات البيئية مع المحافظة على التوازنات الايكولوجية.
- 16- قصور الآليات القانونية وتبني العديد من الدول للتنمية المستدامة دفع بمختلف الهيئات للبحث عن آليات اقتصادية لحماية البيئة مثل الجباية البيئية، دراسة الأثر البيئي، والمحاسبة البيئية.
- 17- تساعد المحاسبة البيئية المؤسسات الجزائرية على التمييز بين نفقاتها الرأسمالية ونفقاتها التشغيلية، ما يسمح لها بوضع موازنات تقديرية أكثر موضوعية ودقة.
- 18- أظهرت إجابات أفراد العينة أن تبني المؤسسات الجزائرية لنظام للتكاليف البيئية من توزيع التكلفة البيئية لكل منتج على حدى وبشكل دقيق. وهو ما يساعدها على للوصول إلى تسعير أكثر دقة وأكثر تنافسية.
- 19- تمثل الاستراتيجيات التنافسية الركيزة الأساسية لبناء الميزة التنافسية، إلا أنه يمكن للمؤسسة اللجوء إلى تنوع مصادر اكتساب ميزتها التنافسية من خلال بناء أبعاد الميزة التنافسية.
- 20- لا يوجد اتفاق حول أبعاد الميزة التنافسية، لكن هناك بعض الأبعاد المشتركة مثل التكلفة، الجودة والمرونة.
- 21- أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن تأثير المحاسبة البيئية على بعد التكلفة لم يكن بالدرجة التي يعكسها دور التكاليف في اكتساب المؤسسات للميزة التنافسية.
- 22- أظهرت النتائج الإحصائية إلى أن أبعاد المحاسبة البيئية تؤثر في كل أبعاد الميزة التنافسية ولكن بنسب متفاوتة، حيث أن تأثير الاعتراف والقياس المحاسبي البيئي كان أكبر من الإفصاح البيئي بالنسب لكل من بعد التكلفة، الابداع والابتكار والمرونة. في حين كان للإفصاح البيئي تأثير أكبر على بعد الجودة.
- 23- اتجهت إجابات أفراد العينة إلى أن المحاسبة البيئية تسمح للمؤسسة من احترام الخصائص المعيارية لتجاوز عقبات الولوج للأسواق العالمية وزيادة المنتجات من خلال تخفيض أثارها البيئية.
- 24- تتفق أفراد العينة على أن المحاسبة البيئية تساعد على تلبية رغبات شريحة أكبر من المستهلكين من خلال تطوير منتجات صديقة للبيئة تتلائم والمتغيرات البيئية المستمرة.
- 25- هناك اتفاق كبير بين أفراد العينة على أن تبني نظام للمحاسبة البيئية سيساعد المؤسسات الجزائرية على تصميم وتنفيذ نظم الإدارة البيئية والحصول على المواصفات والشهادات الدولية وبالتالي الوصول إلى مرونة أكبر.

ثانيا: اختبار صحة الفرضيات

انطلاقا من محتوى الدراسة التي وضحتها الجانب النظري والتطبيقي والتي سمحت بالوقوف على مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة على النحو التالي:

✓ الفرضية الأولى: ساهمت التنمية المستدامة في تطوير آليات اقتصادية لحماية البيئة. بالرجوع للنتيجة الأولى، النتيجة رقم 03، 04 ورقم 16 نقبل الفرضية، حيث أن العديد من الدول ومن خلال تبنيها لمفهوم التنمية المستدامة، ولتحقيق مختلف أهدافها لجأت هذه الدول إلى تبني مجموعة من الآليات الاقتصادية موجهة بالدرجة الأولى لحماية البيئة واحترام مبادئ التنمية المستدامة وتحقيق أهدافها.

✓ الفرضية الثانية: المحاسبة البيئية نظام متكامل لتسيير الالتزامات البيئية والافصح عنها لمختلف مستخدمي التقارير المالية، استنادا للنتائج المتوصل إليها خاصة النتيجة رقم: 05، 06، 09، 10 و11 فإننا نقبل الفرضية، حيث أن المحاسبة البيئية لا تهتم فقط بالتكاليف البيئية ولكن تساعد المؤسسة على تلبية كل التزاماتها البيئية وليس فقط معالجة التكاليف البيئية.

✓ الفرضية الثالثة: يقتصر اكتساب الميزة التنافسية على تطبيق واحدة من الاستراتيجيات التنافسية، نرفض الفرضية ونقبل الفرضية البديلة لها، والتي تنص على أن اكتساب الميزة التنافسية لا يقتصر على تطبيق واحدة من الاستراتيجيات التنافسية، حيث بالرجوع للنتائج رقم 12، 19 و20 يتضح لنا أنه يمكن اكتساب الميزة التنافسية من خلال عدة مداخل: تبني إحدى الاستراتيجيات التنافسية، أو بتحقيق أحد أبعادها المتمثلة في التكلفة، الجودة، الابداع والابتكار، المرونة، السرعة في التوصل...الخ.

✓ من خلال الدراسة الميدانية وبالرجوع للنتائج رقم 13، 14، 15 و18 نقبل الفرضية الرابعة التي تنص على أنه هناك علاقة بين تطبيق المحاسبة البيئية وتحقيق مختلف أبعاد الميزة التنافسية، حيث أن تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الجزائرية يؤثر في مختلف أبعاد الميزة التنافسية ولكن بدرجات متفاوتة.

✓ فيما يخص الفرضية الرئيسية المتمثلة في: تساعد المحاسبة البيئية المؤسسات على تحقيق مختلف أبعاد الميزة التنافسية والوصول لتدعيمها، بالرجوع لرفض الفرضية الثالثة وقبول الفرضية البديلة لها والتي تنص على أن اكتساب الميزة التنافسية لا يقتصر على تطبيق واحدة من الاستراتيجيات التنافسية وصحة الفرضية الرابعة التي تنص على أنه هناك علاقة بين تطبيق المحاسبة البيئية وتحقيق مختلف أبعاد الميزة التنافسية، فإننا تقبل الفرضية الرئيسية، حيث أن المحاسبة البيئية تؤثر في مختلف أبعاد الميزة التنافسية المتمثلة في التكلفة، الجودة، الابداع والابتكار والمرونة، وبما أن تحقق بعد واحد من هذه الأبعاد كاف لاكتساب وتدعيم الميزة التنافسية، فإن المحاسبة البيئية تساعد المؤسسة على تحقيق أبعاد الميزة التنافسية وتدعيم ميزتها التنافسية، وهو ما تؤكدته دراسة حسين شعبان وابتسام القصير، بعنوان المحاسبة الإدارية البيئية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية، التي وصلت إلى أن تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية قد يساهم في تحقيق الميزة التنافسية بأبعادها المختلفة.

ثالثا: الاقتراحات

في ضوء النتائج المتوصل إليها من خلال دراسة هذا الموضوع، نقدم مجموعة من الاقتراحات، والتي نستعرضها في النقاط التالية:

- ✓ ضرورة العمل على تطبيق وتفعيل مختلف قوانين وآليات حماية البيئة وتحقيق التنمية المستدامة؛
- ✓ تفعيل دور التدقيق البيئي لمتابعة مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات البيئية؛
- ✓ العمل على تصميم منتجات صديقة للبيئة للحد من التلوث واكتساب حصة سوقية أكبر؛
- ✓ العمل على اعداد معايير دولية ومحلية للمحاسبة البيئية تساعد على الحسم في الخلافات والاختلافات المسجلة بين الباحثين والمهنيين؛
- ✓ في ظل المراجعة وتحسين النظام المحاسبي المالي لابد من أخذ البعد البيئي بعين الاعتبار، مع اقتراح طرق للقياس والافصاح المحاسبي البيئي.
- ✓ ضرورة التكامل بين المعايير الاقتصادية والبيئية عند وضع استراتيجية وسياسة المؤسسة، مما يحقق الميزة التنافسية للمؤسسة؛
- ✓ ضرورة تطبيق المحاسبة البيئية على كافة مستويات المؤسسة مما يمنح المؤسسة تحكم أكثر بتكاليفها، وتواصل أحسن مع مختلف أصحاب العلاقة.

رابعا: آفاق الدراسة

بعد عرض موضوع الدراسة والنتائج واقتراح التوصيات ويمكن اقتراح آفاق للبحث :

- ✓ أثر الإفصاح البيئي على ترشيد القرارات الاستثمارية؛
- ✓ نموذج مقترح لتطبيق المحاسبة البيئية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ المحاسبة البيئية وأثرها على سياسة التسعير؛
- ✓ دور المحاسبة البيئية في تحسين جودة ومستوى الإفصاح؛
- ✓ المحاسبة البيئية ودورها في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية.

❖ الكتب:

- 1 إبراهيم جابر السيد. محاسبة التلوث البيئي. دار غيداء للنشر والتوزيع. الأردن 2014.
- 2 أحمد فرغلي محمد. أساليب تأهيل المنتجات الصناعية للحصول على مزايا تنافسية لأغراض تنمية الصادرات. المكتبة الأكاديمية. مصر 2002.
- 3 أحمد يوسف دودين. إدارة الأعمال الحديثة (وظائف المنظمة). دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع. عمان- الأردن. 2017.
- 4 أحمد يوسف دودين. إدارة التسويق المعاصر. الأكاديميون للنشر والتوزيع. عمان الأردن 2011.
- 5 اسلام دسوقي عبد النبي دسوقي. النظرية العامة للمسؤولية الدولية بدون خطأ: المسؤولية الدولية الموضوعية. مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع. الطبعة الأولى. مصر 2016.
- 6 أكرم أحمد الطويل، شهلة سالم خليل العبادي. إدارة سلسلة التوريد الخضراء GSCM والاستدامة البيئية. دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع. الأردن. 2018.
- 7 أكرم سالم الجنابي. الإدارة الاستراتيجية وتحديات القرن الحادي والعشرين. دار أمجد للنشر والتوزيع. الأردن. الطبعة الأولى 2017.
- 8 بهجت راضي، هشام يوسف العربي، ادارة الجودة الشاملة TQM المفهوم والفلسفة والتطبيقات. دار روابط للنشر وتقنية المعلومات. مصر 2016.
- 9 حاتم عبد المنعم أحمد عبد اللطيف. تقييم الأثر البيئي لمشروعات التنمية والقرارات من منظور اجتماعي دراسة نظرية ميدانية. مكتبة بورصة الكتب للنشر والتوزيع، مصر، 2016.
- 10 خواكيم غراتسفيدل. الصناعات التعدينية في المناطق الجافة وشبه الجافة: التخطيط والإدارة البيئية. ترجمة الهيئة الوطنية لحماية الحياة الفطرية وانمائها. الرياض السعودية. الاتحاد العالمي للمحافظة. غلاتند، سوسرا، وكامبردج. المملكة المتحدة. 2003.
- 11 رايح حمدي باشا. فاطمة بكدي. الأمن الغذائي والتنمية المستدامة. مركز الكتاب الأكاديمي. الأردن 2015.
- 12 رمضان عبد الحكم محمد. استخدام الحاسوب في تنمية المسؤولية الاجتماعية والبيئية. درا العلوم للنشر والتوزيع. القاهرة مصر 2018.
- 13 سامح عبد القوي السيد عبد القوي. التدخلات الدولية لحماية البيئة والدفاع عن الإنسانية. مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع. الطبعة الأولى. مصر 2015.
- 14 سهير إبراهيم حاجم الهيبي. المسؤولية الدولية عن الضرر البيئي. دار رسلان للطباعة والنشر والتوزيع. سوريا 2008.
- 15 سيد محمد جاد الرب. التخطيط الاستراتيجي: منهج لتحقيق التميز التنافسي. دار الفجر للنشر والتوزيع. القاهرة، مصر. الطبعة الأولى 2016.
- 16 عبد العال الديري، الحماية الدولية للبيئة وآليات فض منازعاتها، دراسة نظرية وتطبيقية مع إشارة خاصة إلى دور المحكمة الدولية لقانون البحار. المركز القومي للإصدارات القانونية. الطبعة الأولى. مصر 2016.

- 17 عبد القادر محمد الأسطة. أساسيات الإدارة الاستراتيجية الحديثة. الأكاديميون للنشر والتوزيع. الأردن 2016.
- 18 عبد اللطيف مصطفى، عبد الرحمان بن سانية، دراسات في التنمية الاقتصادية، مكتبة حسن العصرية، بيروت، لبنان 2014
- 19 عبد الله بن عبد الرحمان البريدي. مدخل تكاملي لمفاهيم الاستدامة وتطبيقاتها، مع التركيز على العالم العربي. العبيكان. المملكة العربية السعودية. الطبعة الأولى 2015.
- 20 عدنان داود محمد العذارى، الاستثمار الأجنبي المباشر على التنمية والتنمية المستدامة في بعض الدول الإسلامية، دار غيداء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى الأردن 2016.
- 21 علي إبراهيم الخضر. إدارة الأعمال الدولية. رسلان للطباعة والنشر والتوزيع. سوريا 2007.
- 22 فيصل محمد البحيري. أثر النهضة العلمية الحديثة على الفكر القانوني، دراسة في فلسفة القانون. مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع. الطبعة الأولى. مصر 2015.
- 23 كاظم المقدادي. علي عبد الله الهوش. حماية البيئة البحرية. مركز الكتاب الاكاديمي . الأردن. 2015
- 24 محمود جاسم محمد الصميدعي. استراتيجيات التسويق: مدخل كمي وتحليلي. دار الحامد للنشر والتوزيع. الأردن. 2010.
- 25 مصطفى يوسف كافي. تقنيات دراسة الجدوى الاقتصادية. دار رسلان للطباعة والنشر. سوريا 2009.
- 26 مصطفى يوسف كافي. التنمية المستدامة. دار الأكاديميون للنشر والتوزيع. الطبعة الأولى. الأردن 2017.
- 27 مصطفى يوسف كافي، اقتصاديات البيئة والعولمة، دار مؤسسة رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، سوريا 2013.
- 28 منظمة الأمم المتحدة للتربية والعلم والثقافة unesco ، التقرير العالمي لرصد التعليم 2016، التعليم من أجل الناس والكوكب: بناء مستقبل مستدام للجميع، للجنة العالمية للتنمية والبيئة، تقرير مستقبلنا المشترك، ترجمة محمد كامل عارف، دار المعارف، الكويت 1989.
- 29 نجم العزاوي. عبد الله حكمت النصار. استراتيجيات ومتطلبات وتطبيقات إدارة البيئة. دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع. الأردن. 2015.
- 30 نور الدين حامد، نور الهدى بورغدة، دور إدارة الجودة الشاملة في انشاء الميزة التنافسية – دراسة حالة مؤسسة مينائية. دار خالد اللحاني للنشر والتوزيع. المملكة العربية السعودية. 2016.
- 31 هشام بشير؛ علاء الضاوي سبيطة. حماية البيئة والتراث الثقافي في القانون الدولي. المركز القومي للاصدارات القانونية. الطبعة الأولى. مصر 2013.
- 32 وليد محمد الشباني. مبادئ المحاسبة والتقرير المالي. مكتبة العبيكان. المملكة العربية السعودية. الطبعة الأولى 2014.

❖ الأطروحات والمذكرات:

- 33 بعيطيش شعبان. أثر التسويق بالعلاقات في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الجزائرية. أطروحة دكتوراه في علوم التسيير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة مسيلة (2016).
- 34 بوضياف الياس، إدارة العلاقات التسويقية كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة سوق الاتصالات في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3 ، 2014/2013.
- 35 بن لخضر مسعودة. أثر تطبيق الإفصاح المحاسبي على الكفاءة المعلوماتية لسوق الأوراق المالية-دراسة مجموعة من الدول النامية-دراسة مجموعة من الدول النامية- أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة مسيلة 2020.
- 36 حسين بسام حسن محمد. الإعلان عن توزيعات الأرباح وأثره على قرارات الاستثمار ودعم الميزة التنافسية: دراسة ميدانية على عينة من الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية. أطروحة دكتوراه. جامعة النيلين الخرطوم السودان. 2017.
- 37 سامية لحول. التسويق والمزايا التنافسية- دراسة حالة مجمع صيدال لصناعة الدواء في الجزائر. أطروحة دكتوراه شعبة تسيير المؤسسات. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الحاج لخضر – باتنة. 2007-2008.
- 38 الشفيع خضر الطيب الأمين. دور المحاسبة البيئية في قياس وتقدير التكاليف البيئية: دراسة محاسبية بالتطبيق على شركات النفط في السودان. رسالة ماجستير. جامعة أم درمان الإسلامية. السودان. 2012.
- 39 شعشوع قويدر. دور المنظمات غير الحكومية في تطوير القانون الدولي البيئي. أطروحة دكتوراه في القانون العام. كلية الحقوق والعلوم السياسية. جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان. 2014/2013.
- 40 عبد الخير طيبة يعقوب الهادي. نموذج مقترح للمحاسبة الإدارية على أساس الجودة الشاملة. دراسة ميدانية بمصنع سكر الجنيد. أطروحة دكتوراه. جامعة أم درمان الإسلامية. السودان 2016.
- 41 عبد الرحيم الطيب محمد علي. دور المحاسبة البيئية في استدامة التنمية الاقتصادية في السودان: دراسة تحليلية تطبيقية. رسالة ماجستير. كلية الدراسات العليا. جامعة النيلين. السودان. 2008.
- 42 عبد الله عباس عبد الله الحسين. أثر المسؤولية الاجتماعية على الميزة التنافسية للشركات: بالتطبيق على الشركة السودانية للاتصالات للفترة 2008-2015. رسالة دكتوراه جامعة أم درمان الإسلامية. السودان 2016.
- 43 عبده سهيلة سليم خليل. أساليب المحاسبة الإدارية البيئية ودورها في تقويم الأداء البيئي بالتطبيق على عينة من المنشآت الصناعية السودانية. رسالة ماجستير كلية الدراسات العليا. جامعة النيلين. السودان. 2016.
- 44 غلاب رشيد. نظم الإدارة البيئية iso 14000، واقع ومعوقات تطبيقها في المؤسسات الجزائرية. أطروحة دكتوراه في علوم التسيير. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة مسيلة. 2017.

- 45 علي محمد حامد آدم. تقييم تطبيقات نظام المحاسبة البيئية والاجتماعية على تكاليف صناعة السكر في السودان: دراسة ميدانية تحليلية بالتطبيق على مصانع شركة السكر السودانية. رسالة ماجستير. معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي. جامعة أم درمان الإسلامية. 2016.
- 46 محمد علي محمد علي. دور أساليب القياس المرجعي في إدارة التكلفة الاستراتيجية للمنتجات ودعم الميزة التنافسية للشركات الصناعية: دراسة ميدانية على عينة من شركات صناعة السكر بالسودان. رسالة دكتوراه، جامعة النيلين السودان. 2017.
- 47 مسعودي محمد. فعالية الآليات الاقتصادية لحماية البيئة، دراسة تقييمية لتجارب بعض الدول منها الجزائر. أطروحة دكتوراه علوم اقتصادية. جامعة أبو بكر بلقايد- تلمسان. 2014/2013.
- 48 مصطفى محمد الدرويش. الممارسات الأفضل ودورها في تعزيز الميزة التنافسية- دراسة مقارنة لمجموعة من الشركات الصناعية. أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال. جامعة حلب. سوريا 2013.
- 49 مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والافصح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي- دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية الجزائرية. أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014.
- 50 موسى محمد عبد الله صالح. الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وأثره على قرارات المستثمر في سوق عمان المالي. أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة. كلية إدارة الأعمال. جامعة الجنان. طرابلس لبنان. 2015.
- 51 نادية عبد الجبار محمد الشريدة. أثر الالتزام بمتطلبات معيار العرض والافصح العام على تحقيق الميزة التنافسية: دراسة تطبيقية على المصارف الإسلامية في مملكة البحرين. رسالة دكتوراه. جامعة العلوم الإسلامية العالمية. الأردن 2018.
- 52 هرون محجوب عبد الله حامد. إطار عام للمحاسبة البيئية: دراسة تحليلية. رسالة ماجستير كلية العلوم الإدارية . جامعة أم درمان الإسلامية. السودان. 2000.

❖ المقالات والمداخلات:

- 53 أبو زر عفاف اسحق. المحاسبة البيئية الإطار الفكري ومقومات التطبيق. المجلة المصرية للدراسات التجارية. مصر. المجلد 31. العدد 01. 2007.
- 54 أحمد تي. حمزة بالي. عقبة عبد اللاوي. "دور نظم الإدارة البيئية ISO 14000 في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية". مجلة التنمية الاقتصادية. جامعة الشهيد حمة لخضر. الوادي العدد 02. 2016.
- 55 أسماء الهاشي. عقيل حمزة حبيب الحسنوي. زينب عزيز باصي. متطلبات القياس والافصح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية. دراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية العراقية. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية- جامعة الكوفة العراق. المجلد الرابع عشر العدد 03. 2017.

- 56 أعمار عزوي وسايح بوزيد، دور المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمؤسسة الاقتصادية في إرساء الثقافة البيئية، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 22-23 نوفمبر 2011.
- 57 أمل عبد الحسين. واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية دراسة تطبيقية على عدد من المنشآت الصناعية في العراق. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية. السنة العاشرة. المجلد الثامن. العدد الحادي والثلاثون 2014.
- 58 أوسير منور، بن حاج جيلالي مغراوة فتيحة. دراسة الجدوى البيئية. مجلة اقتصاديات شمال افريقيا. العدد السابع .
- 59 أوصالح عبد الحليم. دور الاتفاقيات البيئية الدولية في حماية الأنظمة البيئية الهشة في ظل ضوابط التنمية المستدامة – دراسة حالة الدول العربية التابعة لمنظمة الاسكو. مجلة ملفات الأبحاث الاقتصادية والتسيير. كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية – وجدة. المغرب. العدد الرابع الجزء الأول سبتمبر 2015.
- 60 بربوش زين الدين، راشي طارق، الإدارة البيئية وفقا للايزو 14000 كآلية لتفعيل ممارسة البعد البيئي الأخضر في وظائف المؤسسة، لدراسة حالة شركة Somiphos"، مجلة وحدة البحث في تنمية إدارة الموارد البشرية، جامعة سطيف، المجلد 08، العدد 01 جوان 2017.
- 61 برحومة عبد الحميد، سعيد حياة. مساهمة الالتزام بالمسؤولية البيئية في تحقيق المواطنة البيئية في المؤسسة الاقتصادية. حالة NCA Rouiba. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية. جامعة مسيلة. العدد 18. (2017).
- 62 بن عزة محمد. دور الجباية البيئية في حماية البيئة من أشكال التلوث. دراسة لنموذج الجباية البيئية في الجزائر. مجلة دراسات جبائية. العدد الثالث. ديسمبر 2013.
- 63 بن عيشي عمار، بن واضح الهاشمي. أثر التكاليف البيئية على تكاليف الجودة بالمؤسسات الصناعية الجزائرية- دراسة حالة ولاية بسكرة. مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة. جامعة مسيلة. العدد 05/ (2018).
- 64 بوسبعين تسعديت. أوكيل حميدة. دور المحاسبة البيئية في قياس مؤشرات الاقتصاد الكلي. مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات. جامعة البويرة. المجلد 03 العدد 05 – ديسمبر 2018.
- 65 بوقرة رابع، سراي أم السعد. الإدارة البيئية وآليات تفعيلها في المؤسسة الصحية. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية. جامعة مسيلة، المجلد 11 العدد 02. (2018).
- 66 تونسي آمنة، بورنان إبراهيم. دور الثقافة البيئية في تدعيم تطبيق المحاسبة البيئية في ظل متطلبات التنمية المستدامة: حالة شركة سونطراك. مجلة دراسات وأبحاث- جامعة الشلف. العدد 27 جوان 2017.
- 67 ثامر البكري، خالد بني حمان، الاطار المفاهيمي للاستدامة والميزة التنافسية المستدامة. محاكاة لشركة HP في اعتمادها لاستراتيجية الاستدامة. الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية- العدد 9-2013.

- 68 جاوحدو رضا. خلايفية ايمان. واقع التدقيق البيئي في الجزائر. الملتقى الدولي الأول حول دور السياسات العمومية في تلبية متطلبات الاقتصاد الأخضر والتنمية المستدامة. يومي 17 و 18 أكتوبر 2018. جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة.
- 69 حزام فالح جيجان. مدى التزام مراقبي الحسابات بإجراءات التدقيق البيئي. دراسة استطلاعية لعينة من مكاتب مراقبي الحسابات في العراق. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية. مجلد 22. العدد 88. 2016.
- 70 الحسن محمد أحمد. المحاسبة البيئية ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار. مجلة المال والاقتصاد السودان. العدد 74. مايو 2014.
- 71 حسين طارق شعبان، ابتسام محمود القصير. المحاسبة الإدارية البيئية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية – دراسة ميدانية على الشركة الليبية للحديد والصلب – مصراته- مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال. المجلد 05 عدد خاص مارس 2017.
- 72 خليل إبراهيم رجب. زياد هاشم يحيى. دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والافصاح عنها. مجلة رماح للبحوث والدراسات. الأردن. جوان 2016.
- 73 رعد الياس درويش. تقييم الأداء البيئي باستخدام معطيات المواصفة الارشادية iso 14031 دراسة في معمل اسمنت طاسلوجة في السلیمانیة. مجلة جامعة كربلاء العلمية. المجلد الثامن. العدد الثاني 2010.
- 74 رملي حمزة. عروس نسرین. إعداد تقارير الاستدامة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالاعتماد على الجيل الرابع من معايير المبادرة العالمية للافصاح. الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. جامعة الشهيد حمه لخضر- الوادي. 06 و 07 ديسمبر 2017.
- 75 زوبيدة محسن، حمزة بن الزين، عمر الفاروق ورقون، أبعاد المسؤولية البيئية والاجتماعية في المؤسسات البترولية- دراسة ميدانية بمجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار. مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي. العدد 11 ديسمبر 2016
- 76 زواوي حميدة. أثر إبداع المنتج على الميزة التنافسية المستدامة بالمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة (كوندور) بولاية برج بوعريج. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية. جامعة مسيلة. المجلد 13. العدد 01 (2020).
- 77 زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية. المجلد 04 العدد 07. 2011.
- 78 السبوع سليمان سند. مدى تبني الشركات الصناعية الأردنية لتقنية المحاسبة الإدارية البيئية والمحاسبة عن التكاليف البيئية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال. الأردن. المجلد 05 العدد 04. نيسان 2009.
- 79 سليمة غدير أحمد، سلمي كيحلي عائشة. دور الأداء البيئي في الرفع من تنافسية المؤسسات الاقتصادية. ملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات الطبعة الثانية: نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي، المنعقد بجامعة ورقلة يومي 22 و 23 نوفمبر 2011.

- 80 شعبان حسين طارق. القيصر ابتسام محمود. المحاسبة الإدارية ودورها في تحقيق الميزة التنافسية. دراسة ميدانية على الشركة البيئية للحديد والصلب مصراتة. مجلة دراسات الاقتصاد والاعمال. كلية الاقتصاد والعلوم السياسية. جامعة مصراتة. ليبيا. مارس 2017.
- 81 الشفيق خضر الطيب الأمين. المحاسبة البيئية الاطار النظري وتحديات التطبيق الفعلي: دراسة ميدانية على الباحثين الأكاديميين في مجال المحاسبة. مجلة النيل الأبيض للدراسات والبحوث- كلية النيل الأبيض للعلوم والتكنولوجيا. السودان. العدد 06 سبتمبر 2015
- 82 شكراني الحسين، من مؤتمر ستوكهولم 1972 إلى ريو +20 لعام 2012، مدخل إلى تقييم السياسات البيئية العالمية، بحوث اقتصادية عربية، العددان 63/64، 2013
- 83 صغير موح مريم. دور محاسبة التكاليف البيئية في تحديد قرار التسعير في المؤسسة الإنتاجية الجزائرية. دراسة حالة. مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات. العدد الثاني عشر ديسمبر 2017.
- 84 صلاح عبد الحفيظ مصطفى علي. دور ومسؤولية مراجع الحسابات في مراجعة الأداء البيئي للمنشآت: دراسة نظرية وميدانية. (April-2015) Aud. 2, No. 1 (April-2015). Journal of Empirical Research in Accounting & Auditing. جامعة البحرين.
- 85 صلاح مهدي جواد. معيار مقترح للمحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية- دراسة تطبيقية. مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية العراق. السنة السابعة والثلاثون. عدد ثمانية وتسعون. 2014.
- 86 طه عليوي ناصر، هيثم هاشم الخفاف، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات- دراسة استطلاعية لأراء عينة من المنشآت الصناعية بمدينة الموصل، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الخامسة والثلاثون، العدد 92. سنة 2012.
- 87 عائدة عثمان عبد الله . دور ا دور المحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة" دراسة تحليلية من وجهة نظر موظفي شركة سابك السعودية" Route Educational & Social Science Journal تركيا. العدد 06 (04) مارس 2019.
- 88 عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية – المجلد 26 – العدد الأول – 2010.
- 89 عبد الرزاق مولاي لخضر وحسين شنيبي، أثر تبني المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للشركات، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 22-23 نوفمبر 2011.
- 90 عبد الله حسون محمد، مهدي صالح داوي، اسراء عبد الرحمان خضير، التنمية المستدامة المفهوم والعناصر والأبعاد. مجلة دبالى. 2015 العدد 67.

- 91 عز الدين فكري تهاامي. الاطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية. المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة. جامعة الأزهر العدد الثامن. مصر 2011
- 92 عفيف عبد الحميد، فيصل لوصيف. واقع التنمية المستدامة في الجزائر: بين التشريع والاستغلال الأمثل للموارد. الافاق للدراسات الاقتصادية جامعة العربي التبسي-تبسة، العدد الثاني مارس 2017.
- 93 علي محمد ثجيل المعموري. طبائبية سليمة. سعدي وردة. دور الذكاء الاقتصادي في تفعيل الالتزام بالسلوك البيئي المستدام – دراسة حالة عينة من المؤسسات المتحصلة على المواصفات البيئية iso 14001. مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية- كلية الإدارة والاقتصاد. جامعة واسط العراق. العدد 21 – 2016.
- 94 علي محمد علي موسى. صالح أبوعلجية صالح محمد، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في تحقيق التنمية المستدامة. مجلة كلية الاقتصاد جامعة الزاوية ليبيا، المجلد الأول. العدد الثالث يونيو 2019.
- 95 غانم حاتم سلطان. دراسة أثر الضغوط الخارجية والثقافة التنظيمية للمنشأة على تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية ودورها في تحسين الأداء البيئي والمزايا التنافسية. دراسة ميدانية. مجلة الفكر المحاسبي. كلية التجارة جامعة عين شمس. المجلد 22، العدد 7، الخريف 2018.
- 96 غزي محمد العربي. بناء الميزات التنافسية: المداخل والاستراتيجيات التنافسية. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية. جامعة مسيلة. العدد 09/2013.
- 97 فارس مسدور. "أهمية تدخل الحكومات في حماية البيئة من خلال الجباية البيئية." مجلة الباحث صادرة عن جامعة ورقلة. العدد 07. 2009-2010.
- 98 فروخي وافية. آليات تدخل الجماعات المحلية لتحقيق التنمية المستدامة وسبل تفعيلها دراسة ميدانية على بلدية الدويرة. مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، جامعة مسيلة. العدد 05/2018.
- 99 قادري محمد الطاهر، الحدي نجوية، أهم مؤشرات التنمية المستدامة في الجزائر. مجلة مصر المعاصرة- مصر. مجلد 104 عدد 511. جويلية 2013.
- 100 الكشير النهامي عثمان. دور نظم المعلومات المحاسبية تجاه المسؤولية البيئية للمنظمات. مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال. كلية الاقتصاد والعلوم السياسية. جامعة مصراتة. مارس 2017.
- 101 كمال رزق. دور الدولة في حماية البيئة. مجلة الباحث، الصادرة عن جامعة قاصدي مرباح ورقلة. العدد 05. 2007.
- 102 ماطنيوس مخول، عدنان غانم، "نظم الإدارة البيئية ودورها في التنمية المستدامة". مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية- المجلد 25 – العدد الثاني. 2009.
- 103 محمد عمر السر الحسن. شبو إسماعيل محمد أحمد، أثر تطبيق نظام المحاسبة البيئية على تقليل التكاليف البيئية في المنشآت الصناعية السودانية: دراسة ميدانية. المجلة العلمية – جامعة الزعيم الازهري –السودان. العدد 16 نوفمبر 2015.

- 104 محمد عمر السر حسن، أثر تطبيق نظام المحاسبة البيئية على القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في المنشآت الصناعية السودانية. مجلة الدراسات العليا- كلية الدراسات العليا- جامعة النيلين- السودان. المجلد 02. 2013.
- 105 ملاك خديجة، درحمون هلال. محاسبة تكاليف تدفق المواد MFCA كأداة للرفع من الأدائن البيئي والاقتصادي. مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 02. العدد 19 ديسمبر 2018.
- 106 ناظم حسن عبد السيد. أياد شاكر سلطان. زينب جبار يوسف. المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد. دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب (مصفى البصرة)، مجلة التقني هيئة التعليم التقني العراق، العدد 22، 2009.
- 107 نجيب محمد مسعود. أثر المحاسبة البيئية في تحقيق الميزة التنافسية "دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات التحويلية في ليبيا. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية. المجلد 26 العدد 03. 2018.
- 108 نصيرة يحيوي. مهدي مراد. المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات آلية لتدعيم نظم الإدارة البيئية. مجلة العلوم الاجتماعية. جامعة الاغواط. المجلد 07/ عدد 32.
- 109 نهلة إبراهيم عبد الكريم، تطبيق المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية. مجلة كلية الاقتصاد العلمية. كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية والسياسية. جامعة افريقيا العالمية. السودان. العدد 01 يوليو 2011.
- 110 نور الدين جاب الله. مكانة المحاسبة الوطنية البيئية في وضع السياسات والخطط البيئية. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية – دراسات اقتصادية جامعة زيان عاشور الجلفة. المجلد 08 العدد 17
- 111 نوري منير. تحليل التنافسية العربية في ظل العولمة الاقتصادية. مجلة اقتصاديات شمال افريقيا- العدد 04- جوان 2006.
- 112 هدى هلال إبراهيم. القياس والافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الشركة الشرقية للدخان. مجلة الفكر المحاسبي. جامعة عين شمس مصر. المجلد 21 العدد 07.
- 113 وعد هادي عبد الحساني. خولة حسين حمدان. دور معايير المحاسبة والتدقيق والتمويل المالي في الرقابة على النشاط الزراعي لتحقيق التنمية المستدامة. مجلة دراسات محاسبية ومالية بغداد. المجلد الثاني عشر. العدد 39 الفصل الثاني 2017..
- 114 وفاء علي سلطان. زينب شلال عكار. مصادر الا تأكد البيئي واستراتيجيات مجابهتها- دراسة تطبيقية في شركة الكهرباء العامة محافظة البصرة. مجلة دراسات البصرة. العدد 16، 2013.
- 115 ياسر عبد طه الشرفا، علي ماهر ثروت سكيك. تقييم فعالية الأداء البيئي لبلدية غزة من وجهة نظر متلقي الخدمة. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية. غزة. فلسطين. المجلد 26 العدد 04 سنة 2018.
- 116 يوسف محمد عطاري. القانون الدولي وتلوث البيئة البحرية بالنفط، عرض المشكلة. مجلة دراسات علوم الشريعة والقانون. الجامعة الأردنية. المجلد 33. العدد 1. 2006.

❖ القوانين والمنشورات الرسمية:

- 117 القانون رقم 10-03 المؤرخ في 19 جويلية 2003 والمتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة، الجريدة الرسمية رقم 43 لسنة 2003.

❖ مواقع الكترونية:

- <https://www.basel.int/Portals/4/Basel%20Convention/docs/text/BaselConventionText-a.pdf> 118
- https://unstats.un.org/unsd/publication/SeriesF/SeriesF_61A.pdf 119
- <http://www.uobabylon.edu.iq/> 120
- <https://www.unenvironment.org/ar/nbdht-n-alam-almthdt-llbyyt/lmadha-yd-ml-alam-almthdt-llbyyt-mhma> 121
- <http://www.fao.org/climate-change/international-finance/global-environmental-facility-gef/ar/> 122
- <https://unchronicle.un.org/ar/article/4224> 123
- <http://www.un.org/ar/events/ozoneday/background.shtml> 124

المراجع باللغة الأجنبية:

أولا: اللغة الفرنسية:

❖ Livres:

- 124 Alain Chamak, Céline Fromage, Le Capital Humain ; Comment le developper et l'évaluer, éditions liaisons, France 2006.
- 125 Alain des Reumaux Xavier Lecocq, Vanessa varnier, Stratégie, édition pearson éducation, 2ème édition ; paris 2009.
- 126 Allioune sall, la compétitivité future des économies africaines, édition futurs africains, Abidjan 2000.
- 127 Amel Ben Rhouma, Denis Cormier. DETERMINANTS DE LA COMMUNICATION SOCIALE ET ENVIRONNEMENTALE DES ENTREPRISES FRANCAISES. "COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT ", May 2007, France. pp.CD-Rom, 2007.
- 128 Angèle Renaud. A quoi sert l'audit environnemental ? Comptabilité sans Frontières..The French Connection, May 2013, Montréal, Canada. pp.cd-rom, 2013.

- 129 Benoit Demil, Xavier Lecocq, Vanessa Warnier, Stratégie et Business Model, édition Pearson, Paris 2013.
- 130 Corinne Gendron, La gestion environnementale et la norme ISO 14001, les presses de l'université de Montréal, Canada, 2004.
- 131 Dan Alexander Seni, Analyse stratégique et avantage concurrentiel, presse de l'université du Québec, Canada 2013.
- 132 Jean Baril, le BAPE devant les citoyens : pour une évaluation environnementale au service du développement durable, les presses de l'université LAVAL, CANADA 2006.
- 133 Jean-louis Amelon, Jean marie cardebat , Les nouveaux defis de l'internationalisation : quel developpement international pour les entreprises, Edition de Boeck université, Belgique 2010.
- 134 Jemaiel Hassainya, Martine Padilla, S tozanli, lait et produits laitiers en méditerranée : des filières en pleine restructuration, édition Karthala, Paris 2006.
- 135 Laurence Godard, Thierry Roy, Allain Schatt, Elaboration de l'information comptable, presses universitaires Franc-Comtoises, 2002.
- 136 Louis Malassis, ils vous nourriront tous, les paysans du monde, si Centre de coopération international en recherche agronomique pour le développement. CIRAD-INRA, Paris 2006.
- 137 Luc Chaput, Modèles contemporains en gestion : un nouveau paradigme, la performance, presse de l'université du Québec, Canada 2007.
- 138 Lukasz Snopek, guide complet de construction et de gestion de portefeuille, édition Maxima, France 2013.
- 139 Marc Montoussé Dpminique Chamblay. 100 fiches pour comprendre les sciences économiques. Edition Bréal. 3ème édition. Paris 2005.
- 140 Marc Montousse et autres, Analyse économique et historique des sociétés contemporaines 2ème édition, édition Bréal, France 2007.
- 141 Michele debennevil, lionel fontagne. Compétitivité. Rapport la documentation française. Paris 2003.
- 142 Monchaud Sandra & Dantin Pierre : le modèle sportif français, bilan et perspectives, édition Lavoisier, Paris 2011.

- 143 Nicolas Caruana, la fiscalité environnementale : entre impératifs fiscaux et objectifs environnementaux, une approche conceptuelle de la fiscalité environnementale, édition l'Harmattan, France 2015.
- 144 Philippe Deuble, Marc Montoussé, Serge d'agostino, Gilles Renouard, Dictionnaire des sciences économiques et sociales, édition Bréal, France 2008.
- 145 Sandra daguet, payer pour polluer ? La fiscalité écologique en suisse, Presses Polytechniques et Universitaires Romandes, Suisse, 2014.
- 146 Stefan Michel, Marianne Petitpierre, Marketing : une introduction au marketing d'un point de vue pratique, agrémentée de nombreux exemples, compendio Bildungsmedien, Zurich suisse 2010.
- 147 Sylvie Brunel, Le développement durable : Que sais-je ? presses universitaires de France, 5ème édition Paris 2012.
- 148 Ulrike Mayrhofer, Management stratégique, édition Bréal, France 2007.

❖ **Thèses :**

- 149 HARSCOET, Erwan. Développement d'une comptabilité environnementale orientée vers la création de valeur : l'application à un investissement de prévention des pollutions. Thèse de doctorat. L'école Nationale Supérieure d'Arts et Métiers Paris Tech 2007.

❖ Articles et Colloques :

- 150 Benoit Mulkay. La Compétitivité D'un territoire. Document pour le Colloques CRIES Le 09- 10 Octobre 2006.
- 151 Capron, M., &Quairel, F. (2009). Le rapportage « développement durable » entre reddition et communication, entre volontariat et obligation. *Revue de l'organisation responsable*, 4(2),
- 152 Gilles Rotillon, « La fiscalité environnementale outil de protection de l'environnement ? », *Regards croisés sur l'économie* 2007/1 (n° 1).
- 153 Kamto Maurice. Les nouveaux principes du droit international de l'environnement. In : *Revue Juridique de l'Environnement*, n°1.
- 154 Mehdi Abbas. L'Organisation mondiale du commerce et l'environnement : aspects institutionnels et réglementaires, 2004.
- 155 OUSIDHOUM, Souhila et AMOKRANE, Abdellaziz. Les Ressources Humaines Comme Atout Stratégique Pour La Création D'avantage Concurrentiel Dans Les Entreprises: Le Rôle Catalyseur Du Knowledge Management. *Revue des sciences économiques, de gestion et sciences commerciales*. Volume 12/N°2019.
- 156 Philippe Hugon, « Du bilan mitigé des Objectifs du Millénaire pour le développement aux difficultés de mise en œuvre des Objectifs de développement durable », *Mondes en développement* 2016/2 (n° 174).

❖ Sites Web:

- 157 http://lexalp.free.fr/fichiers/1116168432_La%20fiscalite%20ecologique.pdf.
- 158 http://www.iew.be/IMG/pdf/CEF_2006_aspects_sociaux_fiscalite_verte-2.pdf
- 159 <https://pca-cpa.org/ar/services/arbitration-services/unclos>
- 160 <https://www.youtube.com/watch?v=4swlVFcZJls>.
- 161 www.cst.gouv.qc.ca
- 162 www.diplomatie.gouv.fr/ar/
- 163 www.diplomatie.gouv.fr/sites/odysee-developpement-durable
- 164 www.economie-trader-finance.fr
- 165 www.fao.org
- 166 www.oecd.org

- 167 www.sesric.org
- 168 www.un.org/
- 169 www.weforum.org

ثانيا: اللغة الانجليزية.

❖ **Books:**

- 170 Joachim Gratzfeld. Extractive industries in arid and semi-arid zones: environmental planning and management. IUCN, Gland, Switzerland and Cambridge, United Kingdom. 2003.
- 171 AUSTIN, James E. Managing in developing countries: strategic analysis and operating techniques. Simon and Schuster, new york USA 2002.
- 172 Brenda Porter, Jon Simon, David Hatherly . Principles of external auditing . John Wiley & Sons, New Jersey, USA. - 4th edition.2014.
- 173 Charles lamb, Loe hair, Carl McDaniel, Essentials Of Marketing,7ème édition, Cengage learning, USA 2012.
- 174 Charles lamb, Loe hair, Carl McDaniel, MKTG10, Cengage learning, USA 2016.
- 175 Dhirendra Kumar, Building sustainable competitive advantage :Trough executive enterprise leadership ; Routledge, USA 2015.
- 176 Don R.Hansen. Maryanne M.Mowen. Cost Management Accounting and Control. Thomson south-western. Fifth Edition. United States Of America. 2006.
- 177 J.Gerald Suarez, Three experts on quality management : Philip B.Crosby, W.Edwards Deming, Josef M.Juran, TQLO Publication N°92-02, July 1992.
- 178 Jay Barney , William Hesterly, Strategic Management and Competitive Advantage: Concepts 1st Edition.
- 179 Lawrence Gitman, Carl Mc Daniel, the future of business : The essentials ; third edition, Thomson learning inc, USA 2008.
- 180 Nickson Moseti ongaki, okibo walter bichanga, willy muturi :influence of management accounting in creating sustainable competitive advantage in commercial banks, edupedia publications, india 2015.
- 181 Pamela lewis, stephan goodman, Patricia fandt, Joseph Michiltsch, Management : challenges for tomorrow leaders, thomson south western, 5èmeédition, USA2007.

- 182 S Singh Sengupta, Business and society, Discovery publishing house, india, 2003.
- 183 Stephen C Rogers, the supply based advantage : how to link suppliers to your organization's corporate strategy, AMACON, USA, 2009.
- 184 Unhee Kim. Environmental and safety auditing : program strategies for legal, international, and financial issues. CRC Press. USA , 1997.
- 185 Victor.E.Sower, essentials of quality with cases and experiential exercises, John Wiley & Sons INC, USA 2011.
- 186 Vincenzo Marabito ; Business technology Organization : managing digital information technology for value creation- the sigma approach, springer, Germany, 2013.

❖ **Magazines and articles:**

- 187 Desta Mebratu, sustainability and sustainable development historical and conceptual review. Environmental impact assessment review Vol 18. N°06 1998.
- 188 Du Pisani, Jacobus A. Sustainable development—historical roots of the concept. Environmental Sciences 3, no. 2, 2006,.
- 189 Firoz, Mohammad and Ansari, A. Aziz, Environmental Accounting and IFRS (November 26, 2010). International Journal of Business and Management, Vol. 5, No. 10, October 2010. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1715436>
- 190 Low Swee Foon & Praveen Balakrishnan Nair, Revisiting the Concept of Sustainable Competitive Advantage: Perceptions of Managers in Malaysian MNCs , International Journal of Business and Accountancy, Vol. 1, No. 1, 63, 2010.

❖ **websites:**

- 191 <http://www.who.int/ar/news-room/detail/23-04-1439-un-environment-and-who-agree-to-major-collaboration-on-environmental-health-risks>
- 192 <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2019/economy-profiles/#economy=DZA>
- 193 <https://www.globalreporting.org/Information/about-gri/Pages/default.aspx>
- 194 <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/international-guidance-document-2.pdf>
- 195 <https://www.sasb.org/sasb/vision-mission/#1494450643529-b800512a-ba91>

الملاحق

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته:

يقوم الباحث بإجراء دراسة للحصول على درجة الدكتوراه في المحاسبة بعنوان: المحاسبة البيئية وأثرها في تدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة على عينة مؤسسات جزائرية، وفي هذا السياق قام الباحث بتطوير استبيان لقياس أثر المحاسبة البيئية على اكتساب وتدعيم الميزة التنافسية من خلال أبعادها المختلف (تم اختيار أكثر الأبعاد تداولاً وهي التكلفة، الجودة، المرونة والابداع) موجه للمؤسسات الجزائرية في مختلف القطاعات.

لذا نرجو منكم شاكركم التعاون والتكرم بملء الاستبيان، مع توخي الدقة والموضوعية في الإجابة عن أسئلة الاستبيان، مع التأكيد على أن البيانات تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط وستعامل بسرية تامة.

في الأخير نشكر لكم تعاونكم ومساهمتم في هذا البحث

البيانات الشخصية

العمر

أقل من أو يساوي 30 سنة ☐ [40 - 30] ☐ [50 - 40] ☐ [60 - 50] ☐ أكبر من 60 ☐

المؤهل العلمي

ليسانس ☐ ماستر ☐ دراسات متخصصة ☐ دراسات عليا ☐

سنوات الخبرة

أقل من أو يساوي 05 سنوات ☐ [10 - 05] ☐ [15 - 10] ☐ [20 - 15] ☐ أكثر من 20 ☐

المنصب

مدير عام ☐ مدير التسويق ☐ مدير المالية والمحاسبة ☐ أخرى ☐

حجم المؤسسة

صغيرة ☐ متوسطة ☐ كبيرة ☐ متعددة الجنسيات ☐

قطاع النشاط

المناجم/ المقالع ☐ صناعة صيدلانية ☐ أخرى ☐ الصناعة الغذائية ☐ صناعة ميكانيكية ☐

تتوفر المؤسسة على نظام للإدارة البيئية

لا ☐ نعم ☐

تحوز المؤسسة على إحدى مواصفات الـ ISO

لا ☐ نعم ☐ حددها ☐

المحور الأول: أبعاد وعناصر المحاسبة البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

أولاً: الاعتراف والقياس المحاسبي البيئي

الترتيب	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تعمل المؤسسة على توفير تقديرات أفضل للتكاليف البيئية المرتبطة بعملية الإنتاج la société s'efforce de fournir une meilleure estimation des coûts environnementaux liés aux processus de production					
02	قياس حجم الانفاق البيئي يسمح للمؤسسة بالتخطيط والرقابة على الأنشطة التي لها آثار بيئية سلبية Mesurer le niveau des dépenses environnementales permet à l'entreprise de bien planifier et contrôler les activités qui impactent négativement l'environnement.					
03	اعتماد المؤسسة على أسلوب القياس الكمي للقياس المحاسبي البيئي يقلص وقت الحصول على المعلومات L'adoption de la mesure quantitative des impacts environnementaux par l'entreprise réduit le temps d'accès à l'information environnementale					
04	الأسعار القياسية أحسن بديل تعتمد المؤسسة في تحديد قيمة الآثار البيئية لأنشطتها Les prix standards sont la meilleure alternative pour l'entreprise pour évaluer les impacts environnementaux de ses activités					
05	تبني نظام للتكاليف البيئية يمكن المؤسسة من توزيع التكلفة البيئية لكل منتج على حدى وبشكل دقيق Adopter un système de coûts environnementaux permet à l'entreprise de répartir le coût environnemental de chaque produit séparément et d'une façon précise					
06	يسمح تمييز المؤسسة بين النفقات البيئية الرأسمالية والنفقات التشغيلية/الجارية في وضع موازنات تقديرية أكثر موضوعية ودقة La distinction entre les dépenses environnementales en capital et les dépenses fonctionnelles/courantes permet l'élaboration de budgets prévisionnels plus précis					

ثانيا: الافصاح البيئي

الترتيب	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
07	التزام المؤسسة بالإفصاح البيئي يضيف مصداقية وموثوقية أكثر لتقاريرها المالية le respect de la divulgation environnementale donne plus de crédibilité et de fiabilité aux rapports financiers de l'entreprise					
08	تساهم المعلومة البيئية التي تنشرها المؤسسة في تحسين عملية اتخاذ القرار من طرف أصحاب العلاقة L'information environnementale publiée par l'entreprise contribue à améliorer la prise de décision par les parties prenantes					
09	تتأثر صورة وسمعة المؤسسة بمدى التزامها بالإفصاح عن الآثار السلبية لنشاطها على البيئة Respecter la divulgation des impacts négatifs des activités de l'entreprise a un impact sur son image et sa réputation					
10	التوفيق بين مختلف معايير الإفصاح البيئي الدولية و متطلبات الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي يساهم في تحسين جودة التقارير المالية l'harmonisation entre les différentes normes de divulgation environnementales et les exigences du SCF contribue à améliorer la qualité des rapports financiers					
11	يعكس اعتماد المؤسسة على نظام للمعلومات البيئية طريقة تحديد التكاليف البيئية وتخصيصها لتدفقات المواد الناشئة عن أنشطتها. L'adoption d'un système d'information environnemental par l'entreprise traduit la manière avec laquelle les coûts environnementaux sont identifiés et alloués aux flux des matières émanant de ses activités					
12	المعلومة البيئية التي تفصح عنها المؤسسة تشمل الجوانب الإيجابية لنشاطاتها اتجاه البيئة أكثر من الجوانب السلبية L'information environnementale fournie par l'entreprise représente davantage les aspects positifs de ses activités à l'égard de l'environnement que les aspects négatifs.					

المحور الثاني: تطبيق المحاسبة البيئية وتحقيق الميزة التنافسية بأبعادها المختلفة
فرضية المحور: تطبيق المحاسبة البيئية يساهم في تحقيق وتدعيم الميزة التنافسية بأبعادها المختلفة
أولاً: بعد التكلفة

الترتيب	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
13	تساهم المحاسبة البيئية في ترشيد استهلاك الطاقة خلال العملية الإنتاجية للمؤسسة La comptabilité environnementale contribue à rationaliser la consommation d'énergie lors du processus de production					
14	تحميل التكلفة البيئية لكل منتج على حدى يساعد المؤسسة للوصول إلى تسعير أكثر دقة Prendre en considération le coût environnemental de chaque produit aide l'entreprise à avoir une tarification plus précise					
15	تخفيض التكاليف البيئية سوف يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج النهائية la réduction des couts environnementaux entraîne une baisse du coût de revient					
16	تساعد المحاسبة البيئية المؤسسة على التحكم في تكاليف المواد الأولية وتخفيضها إلى أدنى حد ممكن La comptabilité environnementale aide l'entreprise à contrôler et à minimiser les coûts des matières premières					
17	تتجنب المؤسسات التي تطبق المحاسبة البيئية تكاليف الامتثال (الغرامات) الناتجة عن مخالفة التشريعات المعمول بها en appliquant la comptabilité environnementale, les entreprises évitent les coûts de conformité environnementale					
18	تطبيق المحاسبة البيئية يساعد المؤسسة على تفادي تكاليف الفشل البيئي* L'application de la comptabilité environnementale permet à l'entreprise d'éviter les coûts de la défaillance environnementale					

* يتضمن تكاليف الأنشطة التي تزاولها المؤسسة، وتهدف إلى إزالة الأضرار البيئية التي حدثت نتيجة فشل المؤسسة في منعها وحصرها والرقابة عليها في الماضي.

الترتيب	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
19	يساعد تطبيق المحاسبة البيئية المؤسسة على تقديم منتجات بمزايا ومواصفات عالية يصعب على المنافسين تقليدها L'application de la comptabilité environnementale aide les entreprises à proposer des produits avec des caractéristiques et des spécifications élevées difficiles à imiter par les concurrents					
20	تساهم المحاسبة البيئية في تحسين جودة المنتجات من خلال زيادة خصائصها ، la comptabilité environnementale contribue à l'amélioration de la qualité perçue des produits en augmentant ses caractéristiques opérationnelles et leurs utilisations					
21	تساهم المحاسبة البيئية في زيادة جودة المنتجات من خلال تخفيض أثارها البيئية السلبية La comptabilité environnementale contribue à augmenter la qualité des produits en réduisant leurs impacts sur l'environnement.					
22	تساهم المحاسبة البيئية على تقليل الوقت المستغرق لتجديد منتجات المؤسسة La comptabilité environnementale contribue à augmenter la fréquence de renouvellement des produits.					
23	تسمح المحاسبة البيئية للمؤسسة احترام الخصائص المعيارية لتجاوز عقبات الولوج للأسواق العالمية La comptabilité environnementale permet à l'entreprise de respecter les critères normatifs pour obtenir un accès aux marchés mondiaux					
24	تمنح المحاسبة البيئية المؤسسة سمعة تؤثر على القيمة المدركة من الزبون la comptabilité environnementale donne à l'entreprise une valeur ajoutée perçue pour le client					

الترتيب	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
25	تسمح المحاسبة البيئية بتلبية حاجات ورغبات شرائح من المستهلكين للمنتجات أقل تأثيرا على البيئة La comptabilité environnementale répond aux besoins et aux désirs de certains segments de consommateurs par des produits qui, par leur composition ou par leur mode de fabrication, ont un moindre impact sur l'environnement					
26	تساعد المحاسبة البيئية المؤسسة على تقديم منتجات تتلائم والتغيرات البيئية المستمرة la comptabilité environnementale aide l'entreprise à proposer des produits correspondant aux changements environnementaux permanents					
27	تتمتع المؤسسات التي تطبق محاسبة بيئية بعلاقة حسنة مع المجتمع مقارنة بغيرها L'application de la comptabilité environnementale crée une bonne relation avec la société					
28	المحاسبة البيئية تراعي المحافظة على البيئة الخضراء من خلال تطوير منتجات صديقة للبيئة la comptabilité environnementale respecte l'environnement vert en développant des produits respectueux de l'environnement					
29	تساعد المحاسبة البيئية المؤسسة على الحفاظ على البيئة والتوازن الايكولوجية la comptabilité environnementale aide l'entreprise à préserver l'environnement et les grands équilibres écologiques					
30	تمنح المحاسبة البيئية طرق وأساليب مبتكرة لتحسين جودة المنتجات la comptabilité environnementale fournit des outils et des méthodes visant à améliorer la qualité des produits					

الترتيب	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
31	تساعد المحاسبة البيئية المؤسسة على الحصول على المواصفات والشهادات الدولية la comptabilité environnementale aide l'entreprise à obtenir les certifications internationales					
32	تطبيق المؤسسة للمحاسبة البيئية يساهم في تسهيل تصميم وتنفيذ نظم الإدارة البيئية l'application de la comptabilité environnementale facilite la conception et l'exécution des systèmes de gestion environnementale					
33	تساعد المحاسبة البيئية المؤسسة في بناء لاستراتيجيات تتماشى والسياسات البيئية الوطنية والدولية la comptabilité environnementale aide l'entreprise à élaborer des stratégies conformes aux politiques environnementales nationales et internationales					
34	تساهم المحاسبة البيئية في تبني المؤسسة لسياسات واستراتيجيات إنتاجية أكثر حفاظاً على البيئة وأقل استهلاكاً للطاقة la comptabilité environnementale dans l'entreprise contribue à adopter des politiques et stratégies productives plus respectueuses de l'environnement et moins consommatrice énergétique					
35	تعمل المحاسبة البيئية على تقديم صورة واضحة عن مجهودات المؤسسة اتجاه حماية البيئة. la comptabilité environnementale vise à mettre en évidence les efforts de l'entreprise envers la conservation et la protection de l'environnement					
36	تطبيق المحاسبة البيئية يساعد المؤسسة على زيادة سرعة الاستجابة لتطلعات الزبائن بتقديم منتجات صديقة للبيئة L'application de la comptabilité environnementale permet à l'entreprise de répondre plus rapidement aux attentes des clients en fournissant des produits respectueux de l'environnement					

الملخص: تعتبر المحاسبة البيئية نظام متكامل لتحديد، الاعتراف وقياس الآثار البيئية الناتجة عن مختلف أنشطة المؤسسة والافصاح عن التزام المؤسسة بمسؤوليتها البيئية، والتي تنعكس إيجاباً على تنافسية المؤسسة. وفي هذا السياق، جاءت هذه الدراسة لإبراز دور المحاسبة البيئية في دعم الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية، حيث نعتبر تحقيق بعد واحد من أبعاد الميزة التنافسية كافٍ لاكتسابها، ومن خلال الدراسة الميدانية، أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود علاقة بين مكونات المحاسبة البيئية (الاعتراف والقياس المحاسبي البيئي والافصاح البيئي) ومختلف أبعاد الميزة التنافسية (التكلفة، الجودة، الابتكار والمرونة)، وهو ما يسمح للمؤسسة الجزائرية باكتساب ودعم ميزتها التنافسية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة البيئية، الميزة التنافسية، أبعاد الميزة التنافسية، الإفصاح البيئي، التكاليف البيئية. القياس المحاسبي البيئي

Abstract : Environmental accounting is an integrated system to identify, recognize and measure the environmental impacts resulting from the company's various activities besides the disclosure of the company's commitment to its environmental responsibility, which in turn reflects positively on the competitiveness of the company. In this context, this study came to highlight and pinpoint the role of environmental accounting in supporting the competitive advantage of economic companies, as we consider the achievement of one dimension of the competitive advantage sufficient to acquire it. Through the field study, the results of the statistical analysis demonstrated the existence of a rapport between the components of environmental accounting (recognition and measurement of environmental accounting and environmental disclosure) and the various dimensions of competitive advantage (cost, quality, creativity, innovation and flexibility), which allows the Algerian company to gain and support its competitive advantage.

Key Words: Environmental accounting, Competitive advantage, Competitive advantage dimensions, Environmental disclosure, Environmental costs, Environmental accounting measurement.

Résumé : La comptabilité environnementale est un système intégré qui consiste à identifier, évaluer et mesurer les impacts environnementaux des activités de l'entreprise, et divulguer son engagement envers sa responsabilité environnementale, ce qui se reflète positivement sur la compétitivité de l'établissement. Dans ce contexte, cette étude vise à identifier le rôle de la comptabilité environnementale dans le soutien de l'avantage concurrentiel des entreprises économiques, alors que nous considérons que la réalisation de l'une des dimensions de l'avantage concurrentiel suffisant pour l'acquérir, les résultats de l'analyse statistique ont montré une relation entre les composants de la comptabilité environnementale (reconnaissance et mesure de la comptabilité environnementale et divulgation environnementale) et les différentes dimensions de l'avantage concurrentiel (coût, qualité, créativité, innovation et flexibilité), ce qui permet à l'entreprise Algérienne d'acquérir et soutenir son avantage concurrentiel.

Mots-clés ; comptabilité environnementale, l'avantage concurrentiel, les dimensions de l'avantage concurrentiel, la divulgation environnementale, les coûts environnementaux