

علاقة المحاسبة الخضراء بأبعاد المحاسبة المستدامة وانعكاسها على تحسين الأداء المالي "دراسة استطلاعية لرأء عينة من العاملين في الشركات الصناعية في محافظة السليمانية"

أفریست کمال مصطفیٰ¹، رزگار علی احمد^{2,3}

^{1,2}قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة السليمانية، السليمانية، العراق

³قسم المحاسبة، جامعة جيهران- السليمانية، السليمانية، العراق

Email: avrestava@gmail.com¹, rizgar.acc@gmail.com^{2,3}

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى معرفة مدى مساهمة المحاسبة الخضراء في تحقيق التنمية المستدامة وانعكاسها على تحسين الأداء المالي، و تستند المحاسبة الخضراء على المحاسبة التقليدية، مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل البيئية من خلال حساب التكاليف البيئية للشركات، وذلك باعتبار أن المحاسبة الخضراء هي الوسيلة التي يمكن من خلالها الحكم على مدى التزام المؤسسات في المحافظة على البيئة بما تتوفره من معلومات عن التكاليف البيئية التي تكبدتها المؤسسة في هذا المجال، وأن مشكلة البحث هي عدم وجود الأرضية الملائمة لنجاح تطبيق المحاسبة الخضراء وضمان فاعليتها من خلال الإرشادات والمعايير المحاسبية والتقارير الخاصة بالمحاسبة الواجب اعتمادها، وليس هناك لواحة وقوانين ومعايير دقيقة كفيلة بالحد من التلوث لتنظيم العمل في الوحدات الاقتصادية. والجانب الميداني يعتمد على استمرارة الاستبيان كأداة أساسية للحصول على المعلومات، وذلك من خلال الدراسة الإحصائية التي أخذت عينة من عدد الموظفين والخبراء والشهادات العليا في بعض الشركات الصناعية في محافظة السليمانية، وقد تم استخدام البرامج الإحصائية (SPSS) لتحليل وتقسيم البيانات الخاصة بمحاور الاستبيان، وتم اختيار عينة مكونة من (134) فرداً، ومن خلالها تم التوصل إلى مجموعة من النتائج في الختام أهمها: أن الحاجة إلى المحاسبة الخضراء تُعد أدلة فعالة للمستفيدين ومتخذي القرار بالمعلومات المحاسبية المتعلقة بتكاليف الأداء البيئي والمحافظة على بيئه العمل من التلوث، ومع ذلك هناك بعض من جوانب القصور في المحاسبة الخضراء كمشكلة التقدير النقيدي لبعض المظاهر البيئية وكيفية سيطرتها. ولتحقيق التنمية المستدامة تم الاعتماد على بيانات ومعلومات المؤسسة بدمج البعد البيئي في أثناء ممارسة نشاطاتها إلا أنه لا يتم الإفصاح عن التكاليف البيئية التي يمكن قياسها مالياً بشكل منفصل في القوائم المالية، أي معظم آراء المختصين باتجاه ضرورة تطبيق المحاسبة الخضراء ودمج التكاليف البيئية من ضمن القوائم المالية والتكاليف غير المباشرة. وأثبتت الدراسة الميدانية من خلال التحليل الإحصائي للمختصين بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الخضراء وأبعاد المحاسبة المستدامة، وهي علاقة جيدة، وكذلك وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الخضراء وتحسين الأداء المالي، ولكن انعكاس المحاسبة الخضراء على تحسين الأداء المالي ليست علاقة قوية، والسبب في ذلك يعود إلى أن بعض الشركات لم تطبق المحاسبة الخضراء، ولم تخصص المبالغ الكبيرة لتكاليف وشراء الآلات والمعدات؛ وذلك للتقليل من الأضرار البيئية ولكي تتوافق مع المعايير الدولية لهذا السبب نجد من خلال تحليل البيانات أن العلاقة ضعيفة بين المحاسبة الخضراء وتحسين الأداء المالي والبيئي. وفي التوصيات يمكن أن نوصي بضرورة تطبيق المحاسبة الخضراء في المؤسسات الصناعية وإدراج التكاليف البيئية في القوائم المالية والإفصاح عنها، أي أن لا يتم فصل المحاسبة المالية عن المحاسبة الخضراء، وضرورة القيام بالمزيد من الاهتمام بتطبيق المحاسبة الخضراء، للإسهام بشكل واضح بالمسؤوليات والواجبات التي تتحملها في مجال حماية البيئة والمجتمع، وكذلك بضرورة القيام ببعض التعديلات في النظام المحاسبى المالي في المؤسسات، لكي يتوافق مع تطبيق المحاسبة الخضراء.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الخضراء، التكاليف البيئية، المحاسبة المستدامة، الأداء المالي.

پوخته:

نامانجی ئەم تویزىنەوەيە بىرىتىه لەھەي بىزەنن تاجەند ژمیرىيارى سەوزە بەزدارە لە بەدەھىنەن كەشەي بەرداوامى وە رەنگانەوەي ژمیرىيارى سەوزە لەسەر باشىرىنى جالاکى داراپى. وە ژمیرىيارى سەوزە بىشت ئەبەستىت بە ژمیرىيارى باو بەلەبەر جا كىرتى ھۆكارە ژىنگىمېكەن لەرىكەي بىوانە كەنلىنى تىجوە ژىنگىمېكەنلى كاركەن. بەھۆكارى ئەھەي ژمیرىيارى سەوزە ھۆكارىكە كە لە رىكىمەيە ئەتواتىن بىريار بىدەن لەسەر ئەھەي تاجەند كاركەن بایەندىن بە بارىزكارىكىردىن بە ژىنگىمە بە بىدانى زانىارى لەسەر تىجوە ژىنگىمېكەن كە خەرجىان كەردىوو لە بوارەدا. وە كىشەي ئەم تویزىنەوەيە بىرىتىه لەھەي كە زەھىبەكى

لمبار نیه بؤ جیبهجیکردنی ژمیریاری سهوزه وه کمرهنتی کاریکمیریهکانی لهریکمیریهکانی ریبیریاری و یاساکانی ژمیریاری وه رابورتی تایبیهت به ژمیریاری که ببیویسته بشتی بی بیهسترتیت لمو بوارهدا وه یاساو ریبیریهکی ژمیریهکی وردمان نیه که ببیته هؤی کمکردنمهوی بیسیون وه ریکخستتی کاری یمکه ئابورییهکان. وه بؤ بواری براکتیکی بشتمان بستوه به رابورتیکی رابرسی و مک ئامر از یکی سهرهکی بؤ ئمهوه بکھین به زانیارییهکان وه ئامهش لمریکای ئاماریکموه که ورمانکرتووه له بھشیک له فهرمانههان و ئەزموندارهکان و هملکرانی بروانامه بەرزهکان له هەندیک له کارکه بیشەمیهکان له باریزکای سليمانی وه بەرنامەی (SPSS) مان بەکارهیناوه که یمکیه له بەرنامە ئامارییهکان بؤ شیکردنمهو روکنکردنمهو زانیاریانەی که ئەمەنامەی بەشەکانی رابرسیمەکه وه هەستاین به هەلیزاردنی کۆملەکه که بیکھاتبۇون له (134) کەس وه لەریکمیمەو کەیشتن بە کۆملەلیک ئەنچام لەکۆتاییدا له کرنکردنیان: ببیویستیمان بؤ ژمیریاری سهوزه دەبیتە ئامرازیکی جالاک بؤ ئەوانەی کە سودەنەن لە کارکەکان وه ئەمەنامەی کە بەریار دەرن لمو زانیاریه ژمیریارانەی کە بەشیوندیدارن بە تیجووی جالاکی ژینکمۇه باریزکاری کردنی ژینکەی کار لە بیسیون وه لەکەل ئەمەنەدەن ھەندیک لایەنی کەم و کورتی هەمیه له ژمیریاری سهوزه دا ئەمیش بەریتیه له کیشەی ھەلسەنکاندنی نەختینەی بؤ ھەندیک لە دەرکەمۆتە ژینکمیمەکان وه جون بەنۋانین زالبىن بەسەریدا بؤ بەدەھینانى كەشەی بەردوامى و بەشتبەست بەو زانیاریانەی کارکەکان بە تیکەملەکیش کردنی بواری ژینکەی لە کاتى جیبهجیکردنی جالاکیەکانیاندا وه نابىت ئەو تیجوو ژینکمیمەی کە ئەمەنامەی دارای بکریت لە رابورتیکی دارایی جىادا بیشان بدریت وه زۆرەبەری راو بؤجۇنى ئەمەنامەی کە لمو بوارەدان بە و شیوەمیمە کە ببیویستە ژمیریاری سهوزه جیبەجى بکریت وه تیجوو ژینکمیمەکان تیکەملەکیش بکریت لە جوارجیوە رابورتە دارایمەکاندا لە ناو تیجوو ناراستەخۆکاندا دابنریت وه لە ریکەی شیکردنەمەو ئامارییهکان و كەسانى تایبیت بەو بوارە لە کەرانە براکتیکەمەماندا ئەمەنامەن بؤ جىكىر بولە بەشیوندەن ھەمیه لە نیوان ژمیریاری سهوزه و بەشەکانی ژمیریاری بەردوامى لە ریکەی بەلکە ئامارییهکانەمە دەرکەمۆت کە بەشیوندەن بەشیوندەن بەشە و هەر لە ریکەی بەلکە ئامارییهکانەمە دەرکەمۆت کە بەشیوندەن بەلکە ئامارییهکانەمە دەرکەمۆت کە بەشیوندەن بەشیوندەن بەشە و هەر لە رام رەنگانەمەو ژمیریاری سهوزه لەسەر باشکردنی جالاکی دارایی ھەمیه لەنیوان ژمیریاری سهوزه و باشکردنی جالاکی دارایی بەلام رەنگانەمەو ژمیریاری سهوزه جیبەجى ناكەن وە بارەمەکى زۇر تەرخان ناكەن بؤ تیجوون و كەرینى ئەو ئامىر و ئامرازانەی کە ئەمەنەمەو ھەنگەرەنەن زيان بە ژینکمۇه کە ھاوبۇچۇن بیت لەكەل ریبىرە نیودەلەتىمەکان ھەربۇچە لەئەنچامى شیکردنەمەو زانیاریەکان بۇمان دەرکەمۆت کە بەشیوندەن بەلکە ئامارییهکانەمە دەرکەمۆت کە بەشیوندەن بەشە و ھەر لە كۆتایدا ئامەزكەریمان ئەمەنامەی کە ببیویستە رونى بکەنەمەو کە كرناکە ژمیریاری سهوزه جیبەجى بکریت لە دامەزراوه بیشەمیمەکاندا وه تیجوو ژینکمیمەکان بکریتە ناو رابورتە دارایمەکانەمە و بەشان بدریت وه نابىت ژمیریاری دارایی جىا بىت لە ژمیریاری سهوزه و ببیویستە کۆملەلیک برىارى نیودەلەتى و نىشەمانى دەر بکریت دەر بارە بىشە ئابورى و كۆملەلەتى و ژینکمیمەکان.

كليله وشەكان: ژمیریاری سهوزه، تیجوو ژینگەبى، ژمیریاری بەردوامى، جالاکى دارایى.

Abstract:

This research aims to know the extent to which green accounting contributes to achieving sustainable development and its reflection on improving financial performance. Green accounting is based on traditional accounting, taking into account environmental factors by calculating the costs of Environmental for the companies. This is because green accounting is the means by which it is possible to judge the extent of the institutions' commitment to preserving the environment, with the information it provides on the environmental costs incurred by the institution in this field. And that the research problem is that there is no appropriate ground for the success of the application of green accounting and ensuring its effectiveness through accounting guidelines and standards and reports on accounting to be adopted, regulations, there is no laws and precise standards that guarantee the reduction of pollution to organize work in economic units. As for the field aspect, it depends on the questionnaire form as a basic tool for obtaining information, through a statistical study that took a sample of the number of employees, experts and graduate certificates in some industrial companies in the Sulaymaniyah Governorate. Choosing a sample of 134 individuals, through which a set of conclusions are reached, the most important of which are: The need for green accounting is an effective tool for beneficiaries and decision makers with accounting information related to the costs

of environmental performance and the preservation of the work environment from pollution. However, there are some shortcomings in green accounting, such as the problem of critical assessment of some environmental aspects and how to control them. The environmental dimension during the exercise of its activities, however, the environmental costs that can be measured financially separately are not disclosed in the financial statements, most of the specialists' opinions towards the necessity of applying green accounting and integrating environmental costs within the financial statements within the indirect costs. The field study proved, through statistical analysis and specialists, that there is a statistically significant relationship between green accounting and sustainable accounting dimensions, which is a good relationship, and there is also a statistically significant relationship between green accounting and improving financial performance, but the reflection of green accounting on improving financial performance is not a relationship. Strong and the reason is due to some companies that did not apply green accounting and did not allocate large amounts of costs and purchase machinery and equipment to reduce environmental damage and to comply with international standards for this reason, we find through data analysis that the relationship is weak between green accounting and improving financial and environmental performance. In the recommendations, we can clarify that it is necessary to apply green accounting in industrial enterprises and to include environmental costs in the financial statements and their disclosure, that is, financial accounting is not separated from green accounting. This calls for strict international and national decisions about economic, social and environmental policies.

Key words: Green accounting, environmental cost, sustainable accounting, financial performance.

الفصل الأول: منهجية البحث والدراسات السابقة

المبحث الأول: منهجية البحث

1- مشكلة البحث

يمكن صياغة مشكلة البحث فيما يأتي:

لا توجد الأرضية الملائمة لنجاح تطبيق المحاسبة الخضراء وضمان فعاليتها من خلال الإرشادات والمعايير المحاسبية والنقارير الخاصة بالمحاسبة الواجب اعتمادها ولللوائح والقوانين والمعايير الدقيقة الكفيلة بالحد من التلوث لتنظيم العمل في الوحدات الاقتصادية، وإن عدم الإلتزام وقلة الوعي والإدراك لدى الموظفين الماليين في الشركات الصناعية على المحاسبة الخضراء، وعدم الإلمام بالجانب البيئي هي مشكلة كبيرة؛ لأن هذا هو موضوع مهم وحيوي وله تأثير إيجابي على البيئة وواجب على الشركات مراعاته عند إعداد قوائمها المالية، بينما نرى أن معظم الشركات الصناعية ليسوا في مستوى المسؤولية ولم يحافظوا على البيئة وهم مسؤولون عن هذا التلوث والذي له انعكاساته السلبية على البيئة من ناحية، وعلى كل أفراد المجتمع من ناحية أخرى.

ويشار مما سبق الأسئلة الآتية:

- أ- هل تساهم المحاسبة الخضراء في تحقيق المحاسبة المستدامة؟.
- ب- هل يوجد نظام شامل للتکاليف البيئية من خلال تحسين قاعدة البيانات، وتضمينها أنواع الأصول البيئية التي تطرأ عليها تغيرات مع الزمن، وكيفية تقييم الأضرار التي تلحق بها؟.
- ج- هل المحاسبة الخضراء تؤثر في تحسين الأداء المالي في الوحدات الاقتصادية؟.

2- أهمية البحث

يمكن أن نجمل أهمية البحث من خلال النقاط الآتية:

- أ- أصبحت المحاسبة الخضراء من الاهتمامات الرئيسية للوحدات الاقتصادية وخاصة الشركات الصناعية، وفي بحثنا هذا سنحاول أن نشرح بشكل تفصيلي الموضوع، لأنّه موضوع حيوي وهام.
- ب- أبرزت الدراسة أنواع التكاليف البيئية الذي يجب على الشركات الصناعية متابعتها وأخذها بنظر الاعتبار وتطبيقها بشكل جيد.
- ج- الربط والتنسيق والتكامل بين المحاسبة الخضراء والمحاسبة المستدامة.
- د- التعرف على أبعاد المحاسبة المستدامة وعلاقتها مع بعضها البعض.
- هـ- من بيان وإظهار وتحليل البيانات يتبيّن مدى انعكاس المحاسبة الخضراء على الأداء المالي والبيئي.

3- أهداف البحث

وتتمثل أهداف البحث في:

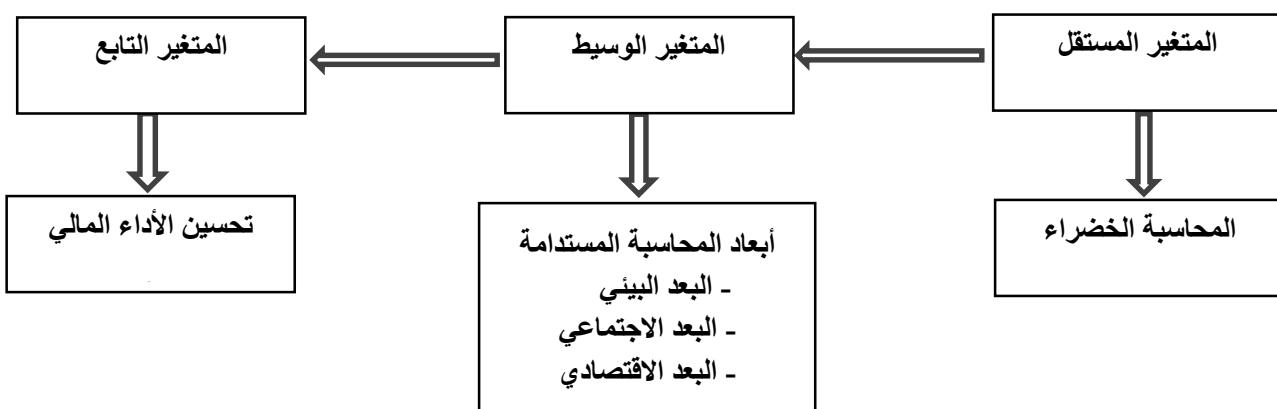
- أ- دراسة الإطار النظري للمحاسبة الخضراء باعتبارها من الفروع الجديدة في المحاسبة وإبراز أهميتها في حماية البيئة ومن ثم تحقيق استدامة الشركات.
- ب- دراسة جوانب القصور المالي في المحاسبة الخضراء كمشكلة لبعض المظاهر البيئية.
- ج- دراسة الإجراءات والتدابير المحاسبية لتشجيع نشاط الشركات وآليات إدماج التكاليف البيئية في أولويات أعمالهم، وكذلك دراسة التجارب الناجحة في مجال المحاسبة الخضراء.
- د- دراسة التجارب الناجحة في مجال المحاسبة الخضراء.

4- فرضية البحث

من خلال ما سبق يمكن إدراج الفرضيات التاليتين:

- أ- توجد علاقة بين المحاسبة الخضراء والمحاسبة المستدامة.
- ب- توجد علاقة بين المحاسبة الخضراء وتحسين الأداء المالي.

5- نموذج البحث:



شكل (1)

المصدر: من إعداد الباحثة



المبحث الثاني: الدراسات السابقة وعلاقتها بالدراسة الحالية

1- دراسة يوريد(2018)، رسالة ماجستير في جامعة العربي بن مهيدى، أم البوachi في الجزائر بعنوان "دور المحاسبة الخضراء في تحقيق التنمية المستدامة"

تهدف هذه الدراسة إلى الإهتمام بظاهرة التلوث البيئي اهتماماً متزايداً، ولاسيما في الآونة الأخيرة، وفي ظل التقدم الصناعي الذي يشهده العالم المعاصر، وتنوع مصادر التلوث، ومحاولة الشركات الصناعية التخلص من نفاثاتها الضارة بالبيئة والإنسان عن طريق إطلاقها في الهواء أو إلقائها في البحر أو دفنه في الأرض، مما كان له تأثير سلبي على الحياة البيئية. إن تطبيق محاسبة التكاليف يكتفى بحصر وحساب عناصر التكاليف المرتبطة بالشركة دون الأخذ في عين الاعتبار تكاليف المحافظة على البيئة من التلوث، مما يؤدي إلى ظهور أرباح غير حقيقة، وهذا يضعف الثقة في المعلومات المحاسبية المقدمة، أي أنها غير كافية للأغراض البيئية، وهنا تبرز الحاجة لمحاسبة الخضراء التي تعنى شمول وتكامل عملية القياس والإفصاح المحاسبي والاقتصادي للأنشطة والبرامج التي تؤثر على البيئة، والتي تمارسها الشركات للوفاء باحتياجات الأطراف المختلفة في المجتمع

وتبحث المحاسبة الخضراء في كيفية تأثير البيئة من حيث التكاليف والمنافع على نظام المحاسبة المالية، حيث تقوم الكثير من المصانع بإنتاج كمية كبيرة من التلوث، مما قد يكب الشركة أو الدولة الكثير من الأموال لحماية البيئة من أضرار تلك الشركات. بهدف المحافظة على مقدرات الأجيال القادمة والتي يمكن أن تتحقق التنمية المستدامة والرفاهية الاجتماعية والمتمثلة في الوفاء بالاحتياجات الاجتماعية والرعاية على المدى الطويل، مع الحفاظ على الموارد البشرية والإستهلاك العقلي والرشيد للموارد الطبيعية ومحاولات الحد من التدهور البيئي بالدرجة الأولى. ولتحقيق ذلك يوصي البحث بوجوب التوصل إلى توازن بين التنمية الاقتصادية والاجتماعية من جهة وإدارة الموارد وحماية البيئة من جهة أخرى. وبما أن المؤسسات الجزائرية الاقتصادية أحد أهم الأطراف الفاعلة المتساوية بالتدور البيئي الحاصل، أصبحت مدعوة أكثر من أي وقت مضى إلى المساهمة في تجسيد مرتکزات التنمية المستدامة على أرض الواقع وضمان تطبيق المحاسبة الخضراء على مستوى المؤسسة وعلى المستوى الوطني. وقد انصب مجهود المؤسسة INERGA في تعزيز ودمج البعد البيئي من ضمن نشاطها من خلال ما تتحمله من تكاليف بيئية في مجال المحافظة على البيئة والمحيط، ومساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة واستجابتها للاعتبارات البيئية.

2- دراسة عابدين ورشوان(2017)، بحث منشور في الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا في فلسطين بعنوان: "دور المحاسبة الخضراء في تحسين جودة المعلومات المحاسبية لتحقيق التنمية المستدامة"

يهدف البحث إلى التعرف على دور المحاسبة الخضراء في تحسين جودة المعلومات المحاسبية لتحقيق التنمية المستدامة للشركات الصناعية العاملة والإيجابية عن هذه التساؤلات واختبار الفرضيات، استخدم الباحثان المنهج الوصفي التحليلي وصممت استبانة ووزعت بعد تقييمها وتحكيمها على عينة البحث المكونة من المحاسبين والمدققين ورؤساء الأقسام والمدراء الماليين العاملين في الشركات الصناعية العاملة، وأثبتت النتائج أن تحديد الأنشطة البيئية في الشركات الصناعية ساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مما انعكس بشكل إيجابي على التقارير المالية وتحقيق التنمية المستدامة ببعادها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وأوصى البحث ببذل المزيد من الاهتمام في تطبيق المحاسبة الخضراء في الشركات الصناعية للإسهام بشكل واضح في المسؤوليات التي يجب أن تتحملها في مجال حماية البيئة والمجتمع.

3- دراسة جواد (2015)، أطروحة دكتوراه في جامعة بغداد بعنوان: "المحاسبة الخضراء وأثرها في تخفيض التكاليف البيئية"

يهدف هذا البحث إلى إبراز نشاط الوحدة الاقتصادية في حدوث تأثيرات سلبية على البيئة كتلوث الهواء والماء والتربة يصعب قياس بعضها لكونها نفقات خارجية ولكن يتم تجنب تلك النفقات ينبغي قياسها أو تقدير قيمتها على الأقل وإظهارها من ضمن المطلوبات البيئية المحتملة للوحدة الاقتصادية. إن الهاجس الذي يلاحق كل شعوب الأرض هو كيفية تحقيق تنمية اقتصادية بأقل قدر من التلوث والأضرار البيئية وبالحد الأدنى من استهلاك الموارد الطبيعية، وهذا يتطلب دمج الاعتبارات البيئية وإدارة الموارد الطبيعية في سياسات وخطط التنمية بحيث يكون التخطيط البيئي عملية واحدة.

وأجاءت المحاسبة الخضراء من منطلق أنها تعمل على تغطية جميع النواحي المحاسبية التي من الممكن أن تتأثر باستجابة الوحدة الاقتصادية للأمور البيئية والاجتماعية الداخلية والخارجية من خلال تبنيها عدة اجراءات وأدوات تستطيع من خلالها قياس الأنشطة البيئية الحقيقة والإفصاح عنها، ووضع الاجراءات المناسبة للحد من منها، وأوصت الرسالة بضرورة التنااسب والتوافق مع مطالب أصحاب المصالح، وأن الممارسات والقواعد التقليدية للمحاسبة لا تقوم بوظيفة قياس وتحليل التكاليف البيئية بشكل جيد، وذلك من

أجل إعلام المدراء والمستخدمين للقوائم المالية الخضراء حول انعكاسات التكاليف البيئية وتأثيرها في الدخل المستقبلي للوحدة الاقتصادية.

4- موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

يوجد اختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة بالنسبة لمتغيرات الدراسة ولكن أقرب رسالتين للبحث كانت (دراسة جواد ودراسة يوريد) في بعض الجوانب من المتغيرات. ولكن هذا البحث يبحث عن المحاسبة الخضراء وهو مفهوم تقوم به الشركات في نطاق عمليات الإنتاج وتعطي الأولوية للكفاءة والفاعلية في استخدام الموارد بطريقة مستدامة، بحيث تكون قادرة على موازنة تطوير الشركة مع البيئة ووظائفها، بحيث يمكن أن تقدم فوائد للمجتمع. وفي هذه الحالة يولي تطبيق المحاسبة الخضراء الاهتمام الكامل لمفهوم الأدخار، أي توفير الأرض، وإدخار المواد وتوفير الطاقة، ويقوم على النظام البيئي.

والهدف من تطبيق المحاسبة الخضراء هو زيادة كفاءة الإدارة البيئية عن طريق تقييم الأنشطة البيئية من منظور التكاليف (التكاليف البيئية)، والفوائد أو الآثار (الفوائد الاقتصادية)، وكذلك حماية إنتاج الآثار البيئية، وباختصار تنفيذ المحاسبة الخضراء، ويمكن أن توفر المحاسبة معلومات حول مدى المساهمة الإيجابية أو السلبية لآية منظمة أو شركة في نوعية حياة الإنسان والبيئة، واتخاذ التدابير الالزامية للاعتراف بالتكاليف البيئية والاجتماعية، وتقدم معلومات عن البيانات المالية في العقدين الماضيين وفقاً لذلك، وتشمل التكاليف البيئية حماية التكاليف البيئية وتكاليف تدفق المواد (تكلفة شراء المواد الخام)، وسوف يركز البحث على المحاسبة الخضراء من منظور الشركات بناءً على توضيح المحاسبة الخضراء التي ذكرناها آنفاً، ويمكن أن تكون كذلك خاصة في دراستنا الحالية وهي أن المحاسبة الخضراء هي المحاسبة التي تكشف التكاليف المرتبطة بأنشطة الشركة والمتعلقة بالبيئة والمحاسبة المستدامة.

الفصل الثاني: الجانب النظري

المبحث الأول: المحاسبة الخضراء

1- مفهوم المحاسبة الخضراء

ظهر مفهوم المحاسبة الخضراء عندما اعتبر موضوع النظام البيئي وحماية البيئة أحد أسس التنمية الاقتصادية، وأن الحفاظ على البيئة والموارد هو حق للمجتمع، وأصبحت مواضيع البيئة شأنًا اجتماعياً على المستوى المحلي والوطني والدولي، فاحتاج الأمر لضرورة تطوير الحسابات بما ينسجم مع مشكلة البيئة على مستوى المؤسسة وعلى مستوى الاقتصاد الكلي، ولم تنترق أية دراسة لتعريف واضح للمحاسبة الخضراء، وإنما تعرفها أغلب الدراسات من منطلق المحاسبة البيئية ومحاسبة المسؤولية الاجتماعية، وركز بعضها على أنها تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع القرارات في الإدارات بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية وإزالتها، عملاً بمبدأ: من يلوث يدفع (شعيب، 2009: 5).

2- تعريف المحاسبة الخضراء

هي عبارة عن: "(تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية، واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية، بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية والحد منها). (السيد، 2013: 181).

أو هي عبارة عن: (الوصف المنهجي داخل إطار محاسبي للعلاقات المتبادلة بين البيئة والاقتصاد). (بدران، 2014: 110).

3- أهمية المحاسبة الخضراء

تتمثل أهمية المحاسبة الخضراء في الآتي: (عثمان، 2020: 19)

- أ- تمكين إدارة الشركات من إحتساب تكاليف الإنتاج بدقة، مما تعكس آثارها على دقة تسعير المنتج أو الخدمة.
- ب- تشجيع الوحدة الاقتصادية على إحداث تغيير في العمليات الإنتاجية، أو إعادة تصميم المنتجات وتصنيعها بطريقة لا تسبب أضراراً للبيئة.

4- أهداف المحاسبة الخضراء

إن تطبيق المحاسبة الخضراء وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف هي: (أسماء، 2014: 51)

- أ- إعداد التقارير عن النفقات البيئية لتوضيح مدى التزام المؤسسة بتطبيق القوانين والتشريعات المتعلقة بحماية البيئة.
- ب- تصميم أشكال جديدة من النظم المحاسبية ونظم المعلومات ونظم التحكم المالية وغير المالية، لتشجيع عمل الإدارة البيئية.

5- أسباب ودوافع الإهتمام بالمحاسبة الخضراء

هناك عدّة أسباب وراء الإهتمام بالمحاسبة الخضراء يمكن توضيحها في النقاط الآتية:

- أ- ظهور قوانين حماية البيئة: وذلك نتيجة للآثار السلبية للمؤسسات الاقتصادية مما أجبر العديد من الدول على إصدار قوانين بيئية تهدف إلى حماية البيئة والحفاظ عليها، والقصد من ذلك ضمان استمرار التقدم الاقتصادي دون الإضرار ببيئة الإنسان.
- ب- المستهلكون: وهم الذين يرغبون في الحصول على معلومات عن أداء المنتوج والحصول على منتجات صديقة للبيئة، أي التي لا تسبب أضراراً للبيئة.
- ج- التبادلات التجارية: نتيجة اتساع دائرة التبادلات التجارية وازدياد حدة المنافسة التي تؤثر على التكاليف التي تتحملها المنتوجات ومنها التكاليف البيئية. (عبدالمجيد وأمين، 2017: 29).

6- الخصائص النوعية للمحاسبة الخضراء

المعايير أو المتطلبات الرئيسية في تقديم معلومات المحاسبة الخضراء (Iaco, 2018: 9): تُعدُّ المعايير أو المتطلبات الرئيسية في تقديم معلومات المحاسبة الخضراء جزءاً من الخصائص النوعية للمحاسبة وهي: (Iaco, 2018: 9).

- أ- متكاملة وخاضعة للمساءلة: أي أن المعلومات المحاسبية المقدمة في تقارير المحاسبة الخضراء يجب أن تؤخذ في نظر الاعتبار، وتندمج وتحسب جميع المعلومات المحاسبية المالية والاجتماعية والبيئية المتكاملة في حزمة تقارير واحدة.
- ب- الملاءمة: أي أن المعلومات المقدمة يجب أن تكون ذات صلة باحتياجات المستخدمين من الناحية البيئية في التقييم واتخاذ القرار.
- ج- الموثوقة (التمثيل الصادق): وهي المعلومات المحاسبية المقدمة والتي يجب أن تكون موثوقة بحيث تكون مفيدة للمستخدمين في التقييم وصنع القرار للظروف الاقتصادية وغير الاقتصادية.

7- علاقة المحاسبة الخضراء بالتكاليف البيئية

إن المحاسبة لها دور كبير في توفير المعلومات المحاسبية الضرورية التي يوفرها النظام المحاسبي الذي أخذ مساراً جديداً وبعدأ جديداً وهو بعد البيئي، وكذلك وضع التكاليف في القوائم المالية الخاصة بالشركات، بحيث تقييد الإدارة والمستثمرين في اتخاذ قراراتهم، وإعطاء صورة واضحة تعكس الواقع الحقيقي لهذه التكاليف.

ولا تقتصر هذه البيانات على المعلومات المالية فقط بل إنها تشمل البيانات والمعلومات التي تعكس الآثار البيئية. ونظرأ لزيادة معدلات التلوث وكبر حجم الالتزامات البيئية التي أصبحت تشكل جزءاً من الالتزامات الكلية للشركة، فإن التكاليف البيئية الناجمة عن الالتزامات البيئية تُعدُّ أحد أهم البنود الواجب أخذها بعين الاعتبار عند تقييم ربحية الشركة. (الدوسري، 2011: 22).

ويقصد بالتكاليف البيئية من وجهة نظر الشركات "جميع التضحيات (الصريرة والضمنية) التي تتحملها المنشأة لأجل منع الأضرار البيئية أو تجنبها في الوقت الحاضر أو في المستقبل نتيجة لمزاولتها لنشاطاتها المختلفة، ولأجل تصحيح الأخطاء والأضرار المترتبة على التصرفات والقرارات التي اتخذتها بيئياً". (الشحادة، 2010: 283).

ومن أحد أهم أهداف المحاسبة الخضراء هو إعداد بيانات وتقديم معلومات عن الإيرادات والتكاليف الإجمالية التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة فضلاً عن ذلك أن التكاليف البيئية تنشأ عن قيام الشركات بمزاولة نشاط ينتج عنه مخلفات يمكن الاستفادة منها بإعادة تدويرها أو التخلص منها بطريقة لا تضر بالبيئة ولتحقيق ذلك الهدف تتحمل الشركة التكاليف البيئية.

الفصل الثاني: المبحث الثاني: المحاسبة المستدامة

1- مفهوم وتعريف ونموذج المحاسبة المستدامة

إن الفكرة الأساسية للمحاسبة المستدامة هي أن البحث في الأرباح ورأس المال وحده غير كاف لتقدير أداء المنشآت. بل الاهتمام بالإفصاح عن جميع الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية التي يهتم بها أصحاب المصالح في جميع أنحاء العالم (Bremser, 2014:16)، لذا يتمثل الهدف الأساس لإطار المحاسبة المستدامة في قياس أداء الأبعاد الثلاثة للمنشأة: (الاقتصادي، والبيئي، والاجتماعي) لتحقيق الشفافية والإفصاح عن آثار قيامها بأنشطتها على البيئة والمجتمع. وتقديم المعلومات المفيدة لأصحاب المصالح لغرض اتخاذ القرارات الداخلية والخارجية (Gray, 2010:58).

وهناك العديد من التعريفات للمحاسبة المستدامة منها:

أن المحاسبة المستدامة تُعرف بأنها إدارة المعلومات المحاسبية والأساليب الجديدة التي تهدف إلى خلق وتوفير معلومات عالية الجودة لدعم المنشأة في حركتها نحو تحقيق الاستدامة (Schaltegger et al, 2006:15).

كما عرفها (العرموطي ونور، 2013:7) بأنها نظام معلومات يهدف إلى قياس الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي وبيان مدى إسهاماتها في التنمية المستدامة.

هناك محاولة من قبل (Lamberton, 2005:16) لتحديد نموذج المحاسبة المستدامة مشابه لنموذج المحاسبة المالية بهدف توجيه وإرشاد المحاسبة المستدامة في المستقبل. ويصف النموذج خمسة مكونات للمحاسبة المستدامة وهي:

أ- أهداف المحاسبة المستدامة: إن الهدف الأساس للمحاسبة المستدامة هو قياس الأداء التنظيمي من منظور (اقتصادي بيئي اجتماعي) للمنشأة نحو تحقيق هدف الاستدامة. (Gray, 2010:53).

ب- مبادئ المحاسبة المستدامة: تتشابه مبادئ المحاسبة المستدامة مع مبادئ المحاسبة المالية مثل مبدأ الوحدة المحاسبية، ومبدأ الفترة المحاسبية، ومبدأ وحدة القياس، ومبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ المحافظة على رأس المال، مبدأ الأهمية النسبية. (Mathews, 2009:42) نقلًا عن (سرف، 2015:5).

ج- أساليب القياس والتسجيل: ويرى (البلتاجي وبدوي، 2013:59) أن هناك مدخلين للقياس في المحاسبة المستدامة هما: مدخل القياس الكمي ذي المضمنون الواحد، الذي يقوم على قياس الأشياء والظواهر كمياً بمعيار موحد يعكس خاصية مشتركة بينها. والثاني مدخل القياس متعدد الأبعاد، الذي يستند على أسلوب القياس الكمي متعدد الأبعاد وأسلوب القياس الوصفي. إلا أنهما يرون أن المدخل الأفضل هو مدخل القياس المتعدد الأبعاد لأنه يعتبر أكثر ملائمة من حيث إمكانية التطبيق العملي لتأثيرات الاستدامة.

د- تقارير تستخدم لتقديم المعلومات لأصحاب المصالح: تقدم المحاسبة المستدامة معلومات لأصحاب المصالح الداخليين والخارجيين في شكل تقارير تسمى تقارير الاستدامة تساعد على اتخاذ القرارات، وتعطي صورة عن مدى وعي المنشأة للتوازن بين أبعاد المستدامة الثلاثة: (البعد البيئي، والبعد الاقتصادي، والبعد الاجتماعي).

2- الدوافع والفوائد للمحاسبة المستدامة

هناك ستة دوافع رئيسية لممارسة المحاسبة المستدامة تتمثل فيما يأتي: (شالتيجر، 2010:375).

1. العوائق الأخضر (Greenwashing).
2. التقليد وضغط الصناعة.
3. الضغط التشريعي.
4. ضغط أصحاب المصلحة وضمان "رخصة العمل".
5. التنظيم الذاتي ومسؤولية الشركات والأسباب الأخلاقية.
6. إدارة دراسة الجدوى من أجل الاستدامة.

3- أبعاد المحاسبة المستدامة

تتمثل أبعاد المحاسبة المستدامة بثلاثة أبعاد يمكن توضيحها كالتالي:

أ- **البعد البيئي:** المعروف أيضاً باسم البعد الطبيعي، ويتعلق هذا البعد بأثر الشركات الصناعية على النظم الطبيعية متضمناً الأرض والهواء والماء والنظام البيئية. (أمين لطفي، 2011: 56).

ب- **البعد الاجتماعي:** يُعد بمثابة البعد الذي يمثله الإنسان بالمعنى الضيق والذي يجعل من النمو وسيلة للتقرب الاجتماعي فضلاً عن كونه يهتم بحق الإنسان الطبيعي في العيش في بيئة نظيفة وسليمة يمارس من خلالها جميع الأنشطة مع كفالة حقه في نصيب عادل من الثروات الطبيعية والخدمات البيئية والاجتماعية، يستثمرها بما يخدم احتياجاته الأساسية (المأوى، والطعام، والملابس، والهواء) وغيرها، وتلبية الاحتياجات المتكاملة لرفع مستوى معيشته دون التأثير على الحقوق الاجتماعية للأجيال القادمة، وأن البعد الاجتماعي يشتمل على ممارسات العمالقة والعمل اللائق وحقوق الإنسان والمجتمع ومسؤولية المنتج. (اللاوند وعبد الله، 2012: 416).

ج- **البعد الاقتصادي:** يتعلق البعد الاقتصادي للاستدامة بتأثيرات المنشأة على الظروف الاقتصادية لأصحاب المصلحة فيها، وعلى الأنظمة الاقتصادية على المستوى المحلي، والمستوى الوطني، والمستوى العالمي. ويهدف هذا البعد إلى توضيح تدفق رأس المال بين مختلف أصحاب المصلحة، والآثار الاقتصادية الرئيسية للمنشأة على المجتمع بأسره. (الصاوي، 2012: 105).

ويمكن القول: إن هناك علاقة متبادلة بين هذه الأبعاد الثلاثة: (البيئي، والاجتماعي، والاقتصادي) وكالتالي:

البعد الاجتماعي + البعد الاقتصادي = العدالة.

البعد الاجتماعي + البعد البيئي = التوافق.

البعد الاقتصادي + البعد البيئي = التطبيق. (McKenzie, Stephen, 2004: 54).

وإن البدء بأخذ عوامل الاستدامة في الحسبان كان بوساطة إدراج بعض المؤشرات البيئية (كاستخدامات الموارد والطاقة)، والمؤشرات الاجتماعية (سلامة العاملين، والتأثير في المجتمع المحلي، والتبرعات). والتي تكون من ضمن التقارير المالية التقليدية. وفي أواخر الثمانينيات، وأوائل التسعينيات من القرن الماضي أصبحت التقارير البيئية ومن بعدها الاجتماعية تعرض عرضاً مفصلاً، واستمر ذلك إلى أواخر التسعينيات إذ ظهر مفهوم التقرير المشترك الذي يشمل إلى جانب الأداء المالي/الاقتصادي كلاً من الأداء البيئي والأداء الاجتماعي، فيما أصبح يعرف بالخط السفلي الثلاثي للإبلاغ، وصار كثيراً ما يشار إلى تقارير الاستدامة (Milne, Gray, 2007: 32).

4- مشاكل تطبيق أبعاد المحاسبة المستدامة

هناك العديد من المشاكل منها: (Degan, 2002: 310).

أ- صعوبة جمع الأبعاد الثلاثة في رقم واحد منفرد يعبر عن أداء المؤسسة الاقتصادية، والبيئي، والاجتماعي معاً، ومن ثم الاستدامة.

ب- يشار عادة إلى فكرة التعظيم عند التحدث عن الأداء الاقتصادي، أما بالنسبة للأداء البيئي أو الأداء الاجتماعي فإن الأمر لا يُعد ضروريًّا كذلك. (Degan, Unerman, 2002: 310).

5- المحددات التي تواجه أبعاد المحاسبة المستدامة: (GEM, 2003: 28)

أ- اختلاف الثقافات وأثرها في تطور الاتصالات بين المحاسبة و المهن الأخرى.

ب- اختفاء المعلومات المتعلقة بكلف البيئة من ضمن حسابات الكلف غير المباشرة.

ج- صعوبة تتبع كلف المواد وتدفتها واستخدامها.

د- صعوبة الحصول على معلومات كلفوية عن البيئة من السجلات المحاسبية.

الفصل الثاني: المبحث الثالث: الأداء المالي

1- تعريف وأهمية وأهداف تقييم الأداء المالي

يمكن تعريف تقييم الأداء المالي على أنه قياس النتائج المحققة أو المنظرة في ضوء معايير محددة مسبقاً وتقديم حكم على إدارة الموارد البشرية والمالية المتاحة للشركة، وهذا لخدمة أطراف مختلفة لها علاقة بالشركة (دبابش وفوري، 2013:7).

كما يقصد بتقييم الأداء المالي استخدام المؤشرات المالية التي يفترض أنها تعكس تحقيق الأهداف الاقتصادية أو ذلك النظم الذي يساعد الإداريين على معرفة مدى التقدم الذي تحرزه الشركة في تحقيق أهدافها، وفي تحديد بعض مجالات التنفيذ التي تحتاج إلى عناية وأهتمام أكبر. (حزيزية، 2011:70)

وتتبع أهمية الأداء المالي أيضاً وبشكل خاص من عملية متابعة أعمال الشركة، وتفحص سلوكها، ومراقبة أوضاعها، وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها، وتوجيه الأداء نحو الاتجاه الصحيح والمطلوب من خلال تحديد المعوقات، وبيان أسبابها، واقتراح إجراءاتها التصحيحية وترشيد الاستخدامات العامة للمؤسسة واستثماراتها وفقاً للأهداف العامة للمؤسسة والمساهمة في اتخاذ القرارات السليمة لحفظها على استمرارية وبقاء الشركة. (الخطيب، 2010:47)

إن الهدف من عملية التقييم يتمثل عموماً في ما يأتي: (غربة، 2015:5)

- أ- الوقف على مستوى إنجاز الشركة مقارنة بالأهداف المدرجة في خطتها الإنتاجية.
- ب- اتخاذ القرارات حول الاستثمار أو التمويل أو توزيع الأرباح أو تغيير رأس المال.
- ج- تباين أهم نقاط القوة والضعف للشركة والتي تساعد المقيم في تقييم الشركة.

2- خطوات تقييم الأداء المالي

يمكن تلخيص عملية تقييم الأداء المالي بالخطوات الآتية: (الخطيب، 2010:51)

- أ- الحصول على القوائم المالية السنوية وقائمة الدخل، إذ إن من خطوات الأداء المالي إعداد الموازنات والقوائم المالية والتقارير السنوية المتعلقة بأداء الشركات خلال فترة زمنية معينة.
- ب- احتساب مقاييس مختلفة لتقييم الأداء مثل الربحية والسيولة والنشاط والرفع المالي والتوزيعات وتقديرها وإعداد وإختيار الأدوات المالية التي ستستخدم في عملية تقييم الأداء المالي.
- ج- دراسة وتقييم النسب، وبعد استخراج النتائج يتم معرفة الإنحرافات والفروقات وموازن الضعف بالأداء المالي الفعلي ومقارنته بالأداء المتوقع أو مقارنته بأداء الشركات التي تعمل في القطاع نفسه.

3- مقاييس الأداء المالي وغير المالي

يُعد موضوع قياس أداء الشركات أحد الموضوعات التي حظيت بمزيد من الاهتمام من الباحثين والممارسين في مجال المحاسبة الإدارية؛ لأنه أكثر شمولاً من الرقابة، حيث يزيد عليها في عملية تحليل النتائج ومعرفة الأسباب وتحديد المسؤول. وجوهر مرحلة قياس الأداء هو جمع المعلومات التي تمثل الأداء الفعلي للنشاط أو للأفراد بهدف توفير تغذية عكسية لمساعدة إدارة الشركة على تحديد القصور وتحسين مستوى الأداء. ومن أهم الشروط التي يجب أن تتوافر في مقاييس الأداء أن تعكس متطلبات أصحاب المصلحة لتعظيم رضاهما وتحسين الوضع التنافسي للشركة، ثم يجب أن يتضمن نظام قياس الأداء كلاً من مقاييس الأداء المالي وغير المالي.

أ- مقاييس الأداء المالي

نظرًا إلى اهتمام إدارة الشركات بزيادة ثروة المساهمين وتقييم الأداء الاقتصادي للوحدات الفرعية في الشركة فقد انتشر استخدام مقاييس الأداء المالي التي تعتمد على المعلومات المالية والمحاسبية، ومنها على سبيل المثال مقاييس الربحية ومقاييس مخاطر الاستثمار ومقاييس السيولة وملاءة رأس المال، وثُعد مقاييس الأداء المالي ترجمة لنتائج القياس التشغيلي التي تستخدم في تحديد مدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة. (Banker et al., 2000:67).

ومن أهم فوائد استخدام المقاييس المالية لتقدير أداء الشركات أنها تصور تأثير القرارات بوحدة قياس قابلة للمقارنة وهي النقود التي تسمح بتجميع النتائج بوساطة وحدات الشركة. وكذلك توضح تكاليف المبادرات بين الموارد، ومن ثم يبقى الأداء المالي مؤشراً ضرورياً لقياس الأداء. (الجهني، 2008: 24).

بـ- مقاييس الأداء غير المالي

إن التغيير في البيئة التكنولوجية للعمليات التصنيعية الحديثة، وما صاحبها من زيادة احتياجات الزبائن وشدة المنافسة قد أدى إلى ضرورة إيجاد مقاييس جديدة للأداء التشغيلي للشركة تتلاءم مع الأهداف الصناعية الحديثة كمقاييس الجودة وأداء المخزون والانتاجية والمرؤنة والابتكارات.

وتعُدُّ مقاييس الأداء غير المالي (مقاييس الكمية) أداة أساسية للرقابة الاستراتيجية، فهي تمثل محاولة لتأكيد أهمية توجيه العمليات الداخلية، فضلاً عن ذلك فإن مقاييس الأداء غير المالي يتضمن مقاييس كمية مثل إدارة الإنتاج على أساس عدد الوحدات المنتجة، وهناك مقاييس كيفية تقيس مثلاً (سمعة المنتج، أو الخدمة وإرضاء المستهلك ولواؤه، ومرؤنة عمليات التصنيع)، وتعُدُّ مقاييس الأداء غير المالي مهمة لاستمرار نجاح الشركة في الأجل الطويل.

(Banker et al., 2000: 68). وتتميز مقاييس الأداء غير المالي بسهولة تتبعها وربطها باستراتيجيات الشركة، فهي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات الصحيحة في الوقت المناسب وكذلك سهولة تتبعها وربطها باستراتيجيات الشركة. (الجهني، 2008: 26).

4- المعلومات المحاسبية وتحسين الأداء المالي (دور القوائم المالية في تحسين الأداء المالي)

يعتمد تقدير الأداء المالي أساساً على القوائم المالية التي تُعد وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فتوفر معلومات ذات جودة تساعد في تحليل وضعية الشركة والتنبؤ بالوضعية المستقبلية والتقييم الارتدادي للتبؤات السابقة، وهذا ما يجعلها ذات أهمية، فهي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المالية الخاصة سواء كانت تشغيلية أو تمويلية أو استثمارية، مما يؤثر في رفع الأداء وزيادة القيمة التنافسية ومن ثم تعظيم ثروة المساهمين، وفي النتيجة الاستمرار في السوق. وتستمد القوائم المالية أهميتها في أنها تلبّي الاحتياجات المشتركة لمستخدميها، ويرجع ذلك إلى أن غالبية المستخدمين يوافقون باتخاذ قرارات اقتصادية (شعيب، 2008، 189).

وكذلك أهمية القوائم المالية في الشركات لما لها من تأثير مباشر على الأداء، حيث تعمل على مَدَّ الإدارة بالمعلومات عن طريق السجلات والمستندات، والقصد منها إعداد الكشوفات المالية ودراستها والوقوف على الصعوبات والمشاكل والظروف التي تحبط بها ثم على تيسير الشركة، ومن ثم الوصول إلى النقطة التي يمكن من خلالها تحسين الأداء المالي داخل الشركات. (عبد الباسط، 2015: 76).

الفصل الثالث: الجانب الميداني

المبحث الأول: مجتمع وعينة الدراسة

يشمل مجتمع الدراسة عدد من الموظفين والخبراء وذوي الشهادات العليا في بعض الشركات الصناعية المحلية والعالمية، وقد تم اختيار عينة مكونة من (134) فرداً، وبعد توزيع استمرارات الاستبانة على هذه العينة تم إرجاعها، وبذلك أصبحت عدد الاستمرارات الخاضعة للدراسة (134) استماراً.

الجدول (1) عدد ونسبة الاستثمارات الموزعة والمستثمرة والصالحة للتحليل الإحصائي

اسم الشركة	الموزع	الاستثمارات المستثمرة	الاستثمارات الصالحة للتحليل	النسبة الصالحة للتحليل
شركة ماس العراقية لصناعة الأسمنت	24	24	24	%18
معلم أسمنت اللافارج - بازيان	20	20	20	%15
معلم أسمنت طاسلوحة	15	15	15	%11
معلم أسمنت الكاسن	15	15	15	%11
معلم ثيوكسيم	25	25	25	%19
معلم أيرالكس	15	15	15	%11
معلم آزادى	20	20	20	%15

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على استماراة الاستبانة

الجدول (2) البيانات الشخصية للعينة المبحوثة

المعلومات الشخصية	النكرارات	النسبة المئوية %	الجنس
ذكر	91	67.9	الجنس
أنثى	43	32.1	
المجموع	134	100	
سنة 30-20	38	28.4	
العمر	67	50	العمر
سنة 40-31	20	14.9	
سنة 50-41	9	6.7	
أكثر من 50 سنة	134	100	
المؤهلات العلمية	بكالوريوس	90.3	المؤهلات العلمية
دبلوم عالي	11	8.2	
ماجستير وما يعادلها	2	1.5	
المجموع	134	100	
المستوى الإداري	المدير التنفيذي	1.5	المستوى الإداري
المدير	2	2.2	
مدير الحسابات	14	10.45	
الموظف المالي	81	60.45	
الدقق	20	14.9	المستوى الإداري
الفني	8	6	
الأخرى	6	4.5	
المجموع	134	100	
الخبرة	سنوات 10-5	58.9	الخبرة
سنوات 20-10	47	35.1	
سنوات 30-20	4	3	
أكثر من 30 سنة	4	3	
المجموع	134	100	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على استماراة الاستبانة

المبحث الثاني: تحليل وتفسير البيانات الخاصة بمحاور الاستبانة:

1- مناقشة وتحليل النتائج المتعلقة بالمحور الأول (المحاسبة الخضراء والتكاليف البيئية):

سيتم تحليل المحور الأول للاستبانة اعتماداً على النتائج الموضحة في الجدول رقم (3) وهي كالتالي:

الجدول (3) تقييم مفردات العينة بالنسبة للمحور الأول (المحاسبة الخضراء والتكاليف البيئية)

الرتب	التعاريف	الرمز	العبارات
الترتيب	درجة القياس	المنوال	الأهمية النسبية %
4	موافق	4	80.15 بصفتك موظف هل لديك دراية بأهمية المحاسبة الخضراء للشركات؟.
1	موافق	4	84.63 أنه من الضروري تطبيق المحاسبة الخضراء في مؤسسات الإقليم من أجل تحسين الأداء المالي للمؤسسة.
7	موافق	4	77.76 أن مؤسستي تأخذ بعين الاعتبار متطلبات المحاسبة الخضراء.
9	موافق	4	77.31 هل تعتقد أن الحافز الذي تقدمه الإدارة البيئية يعتمد على أصحاب المصالح والضغط عليهم؟.
2	موافق	4	83.43 تهتم المؤسسة الذي تعمل فيها بأكبر قدر ممكن من الاهتمام بالتكاليف البيئية وإعادة تدوير المواد، الضياع.
12	موافق	4	74.33 أن المؤسسة التي أعمل فيها تقوم بإعداد تقرير عن التكاليف البيئية دوريًا.
10	محايد	3	76.27 أن المؤسسة التي أعمل فيها تقوم بتطبيق متطلبات معيار ISO 14001 المتعلقة بنظام الإدارة البيئية.
4	موافق	4	80.15 تلعب وظيفة المحاسبة (المحاسبة الخضراء) دوراً مهماً في تطبيق ISO 14001.
13	موافق	4	73.73 هل شاركت بصفتك موظف في الدورات التدريبية أو السeminars للفهم والاطلاع على معيار ISO 14444 المتعلقة بنظام الإدارة البيئية؟.
5	موافق	4	78.36 تأخذ الإدارة الوحدة الاقتصادية بعين الاعتبار والمعلومات المتعلقة بحماية البيئة والمحاسبة الخضراء عند اتخاذ القرارات المالية.
11	موافق	4	75.22 تأخذ الإدارة الوحدة الاقتصادية بعين الاعتبار المعلومات المتعلقة بحماية البيئة والمحاسبة الخضراء في الميزانية.
6	موافق	4	78.06 تأخذ الإدارة الوحدة الاقتصادية بعين الاعتبار والمعلومات المتعلقة بحماية البيئة والمحاسبة الخضراء على وجه الخصوص عند إحتساب التكاليف وأثرها.
3	موافق	4	80.45 تأخذ الإدارة الوحدة الاقتصادية بعين الاعتبار والمعلومات المتعلقة بحماية البيئة والمحاسبة الخضراء عند اتخاذ القرارات الرأسمالية بخصوص الاستثمارات.
8	موافق	4	77.46 هل تصنف المؤسسة التي تعمل فيها بتصنيف الجانب المتعلق بحماية البيئة عند إعداد تقرير الإداري؟.
14	محايد	3	72.69 هل تقوم المؤسسة التي تعمل فيها بتطبيق عناصر المحاسبة الخضراء؟.
	موافق	4	78

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على البرامج الإحصائي SPSS

يبين الجدول (3) بأن فقرات المحور الأول (المحاسبة الخضراء والتكاليف البيئية) قد حازت على قيمة المنوال (4- موافق)، وكانت الأهمية النسبية (78%)، وهي نسبة جيدة، وحصلت (الفقرة- 2) والتي كانت نصها: ((أنه من الضروري تطبيق المحاسبة الخضراء في مؤسسات الإقليم من أجل تحسين الأداء المالي للمؤسسة)) على المرتبة الأولى من الأهمية النسبية بمنوال قدرة (4- موافق)، والأهمية النسبية بمقدار (63.84%). مما يعني أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على هذه الفقرة.

2-عرض وتحليل النتائج المتعلقة بفقرات المحور الثاني (المحاسبة المستدامة)

سيتم تحليل المحور الثاني للاستبانة اعتماداً على النتائج الموضحة في الجدول رقم (4) وهي كالتالي:

الجدول (4) تقييم مفردات العينة بالنسبة للمحور الثاني (المحاسبة المستدامة)

الرتب	العين	الدرجة	المنوال	الأهمية %	العيارات	الرمز
6	موافق	4	81.94	تؤدي المحاسبة الخضراء إلى تخطيط بيئي أكثر استباقية من خلال التعرف على التكلفة البيئية وخفتها، ومن ثم تحسين ربحية المؤسسات من خلال المحاسبة المستدامة.	MP1	
8	موافق	4	81.19	بالاستناد على المعلومات البيئية أصبحت المحاسبة المستدامة لها دور بارز في تحسين البيئة والمجتمع من خلال إنشاء نظام محاسبة بيئي والذي يعتبر الاتجاه السائد في المستقبل.	MP2	
11	موافق	4	80.75	تؤدي المحاسبة المستدامة إلى تغييرات جديدة في عملية خفض التكاليف البيئية.	MP3	
9	موافق	4	81.04	المحاسبة المستدامة المصممة بشكل صحيح هي أن تعزز الابتكار وتخفض التكاليف الإجمالية، وأن تقدّم المؤسسات إلى تقليل التكلفة والتحسين البيئي.	MP4	
2	موافق	4	83.58	تعزيز المحاسبة المستدامة لتحسين فكرة الأداء البيئي وتشجير المؤسسات بصورة أكبر في المستقبل.	MP5	
6	موافق	4	81.94	إن أداء الابتكار الأخضر للمؤسسات له تأثير إيجابي على القراءة التنافسية عندما يكون لدى المنافسين قدرة أقل.	MP6	
1	موافق	4	84.33	يمكن من خلال المحاسبة المستدامة السيطرة الكاملة على المعلومات المالية البيئية من أجل تحسين وتصميم نظام لحماية البيئة ومن ثم تقليل الفيابات وخفض التكاليف البيئية وتجنب المخاطر.	MP7	
7	موافق	4	81.49	تشير وجهات النظر الحديثة للمحاسبة المستدامة إلى أن الاستخدام الفعال للموارد الصديقة للبيئة سوف يؤدي إلى تقليل الفاقد، وبالتالي يوفر التكلفة.	MP8	
5	موافق	4	82.84	تشمل الطرائق الجديدة للمحاسبة المستدامة الحد من تلوث تشغيل المعدات وإعادة تدوير المواد الخام وتصميم المنتجات والوعي البيئي عند إنشاء متطلبات السوق وخفض التكاليف.	MP9	
13	موافق	4	79.55	تعتمد الأفكار الجديدة الموجهة نحو البيئة والمحاسبة المستدامة على العلاج النهائي بمعنى آخر، يمكن دمج مفاهيم خفض التكلفة وزيادة حجم المبيعات وتقليل التلوث.	MP10	
10	موافق	4	80.90	يساهم استخدام الابتكارات التكنولوجية العالية الجودة في تحقيق وفورة في الموارد وزيادة في الانتاج.	MP11	
10	موافق	4	80.90	يمكن أن يؤدي استخدام الطاقة بشكل أكثر فاعلية ومخرجات أقل من النفايات إلى تقليل استهلاك الموارد الضارة للبيئة والمجتمع.	MP12	
4	موافق بشدة	5	82.99	التصميم الأخضر أحد المتطلبات الأساسية للإنتاج النظيف، وهي منتجات خالية من السم وتحفظ البيئة من التلوث.	MP13	
12	موافق	4	80.30	تأثيرات تخمين التكاليف البيئية هي مطلب أساسي للتصميم الأخضر لكي تستخدم في تقييم دورة المنتوجات الصديقة للبيئة.	MP14	
3	موافق بشدة	5	83.43	استخدام الموارد القابلة لإعادة التدوير، والمتعددة، وتجاهل استهلاك الموارد المحدودة سوف يؤدي إلى التأثير على التوازن البيئي للأرض.	MP15	
	موافق	4	81.80			

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرامج الإحصائي SPSS

- يبين الجدول (4) بأن فقرات المحور الأول (المحاسبة المستدامة) قد حازت على قيمة المنوال (4- موافق) وكانت الأهمية النسبية (81.80%)، وهي نسبة جيدة جداً، وتبيّن نتيجة (الفقرة 7)، والتي كانت نصها: (أنه يمكن من خلال المحاسبة المستدامة السيطرة الكاملة على المعلومات المالية البيئية من أجل تحسين وتصميم نظام لحماية البيئة، ومن ثم تقليل الفيابات

وخفص التكاليف البيئية وتجنب المخاطر) على المرتبة الأولى من الأهمية النسبية بمنوال قدرة (4- موافق). والأهمية النسبية بمقدار (84.33%). مما يعني أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على هذه الفقرة.

3- عرض وتحليل النتائج المتعلقة بفترات المحور الثالث (تحسين الأداء المالي والبيئي)
 سيتم تحليل المحور الثالث للاستبانة اعتماداً على النتائج الموضحة في الجدول رقم (5) وهو كالتالي:

الجدول (5) تقييم مفردات العينة بالنسبة للمحور الثالث (تحسين الأداء المالي والبيئي)

الرتب	الرمز	العبارات	النسبة %	المنوال	درجة القياس
1	MD1	الأداء البيئي يساعد على تحسين وتصميم ومعالجة الأداء المالي الإيجابي للبيئة الخارجية أكبر من الأداء السلبي ومن ثم إظهار التحسين البيئي للمجتمع.	87.31	5	موافق بشدة
9	MD2	من أجل تحسين الأداء المالي من الضروري أن تكون مدخلات الخام متساوية لمخرجات المنتج، في محاولة أفضل لجعل المواد المتبقية والمهدمة والإبعاث الصاراء تميل إلى الصفر.	81.79	4	موافق
9	MD3	إن المحاسبة الخضراء وتحسين الأداء المالي والبيئي هما الاتجاهان اللذان لا مفر منها، ويجب تطبيقهما من قبل الوحدات الاقتصادية.	81.79	4	موافق
6	MD4	إن إرشادات المحاسبة الخضراء وتحسين الأداء المالي تصنف عالمياً بالمرتبة الثانية على الإنتاج النظيف (صرف التلوث)، وإعادة تصميم عملية الإنتاج والتعبئة وتطوير منتجات صديقة للبيئة، والإنتاج على أساس الاهتمامات البيئية وتقييم دورة الحياة لتقليل التأثيرات البيئية والحد من إبعاثات المواد الضارة.	82.39	4	موافق
5	MD5	إن التصميم الأخضر للأداء البيئي وتحسين الأداء المالي يمكنهما أن يحققان فوائد كبيرة للمؤسسات، ويقللا من التلوث البيئي والإبعاث الصاراء ويزيدا من الكفاءة الإنتاجية.	83.13	4	موافق
8	MD6	هناك إجماع في جميع أنحاء العالم على أن التصميم الأخضر وزيادة الاهتمام بالأداء المالي وتحسين الأداء البيئي ضروري من أجل تقليل الإنتاج المضر بالبيئة وحماية المجتمع.	81.94	4	موافق
10	MD7	إذا طبقت المؤسسات المحاسبة الخضراء تماماً ووفقاً للسياسات، فسيتم الاستدلال عليها من النتائج الجيدة والتي تزيد توفير الطاقة فضلاً عن زيادة الإنتاج ومنع التدهور البيئي وتحسين الأداء المالي.	81.49	4	موافق
1	MD8	إذا كانت المؤسسات مستعدة أو ملزمة من قبل الحكومة لتنفيذ المحاسبة الخضراء في المستقبل، فيمكن اعتماد طريقة التصميم الأخضر للحفاظ على تشغيل المؤسسة بشكل مستدام.	87.31	5	موافق بشدة
12	MD9	استخدام سياسة (3R) recycling, reuse، resources تؤدي إلى تحسين كفاءة الإنتاج وزيادة إعادة استخدام أو تدوير الموارد، ويعود ذلك إلى تحسين أدائها المالي والبيئي.	80.15	4	موافق
7	MD10	عدم تلوث البيئة يعني لا يكون المنتج ضاراً بجسم الإنسان ولا ينتج عنه تلوثاً في أثناء عملية الإنتاج.	82.24	4	موافق
4	MD11	إعادة تصميم عملية الإنتاج والتعبئة تعني تقليل الآثار البيئي في أثناء الإنتاج والتسويق وزيادة كفاءتها وتحسين أدائها المالي.	83.28	4	موافق
3	MD12	يجب أن لا تؤدي عمليات الإنتاج والتخلص من النفايات إلى التلوث البيئي.	84.18	4	موافق
11	MD13	الإنتاج على أساس الاهتمامات البيئية وتحسين الأداء المالي والبيئي في كافة الزواجي (البيئية، والاجتماعية، والاقتصادية).	80.45	5	موافق بشدة
13	MD14	تقدير دورة حياة المنتج سوف يؤدي إلى تقليل الآثار البيئية، لذا يجب إجراؤه في الوحدات الاقتصادية في أثناء الإنتاج والاستخدام وبعد الاستخدام.	79.70	4	موافق
4	MD15	التخلص من نفايات المنتج سوف يؤدي إلى التخلص من المواد الضارة البيئية.	83.28	4	موافق
			82.70	4	موافق

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرامج الاحصائية SPSS

DOI: <http://dx.doi.org/10.25098/7.1.15>



Distributed under the terms and conditions of the License 4.0 (CC BY-NC-ND 4.0)

يبين الجدول (5) بأن فقرات المحور الثالث (تحسين الأداء المالي والبيئي) قد حازت على قيمة المنشول (4- موافق)، وكانت الأهمية النسبية (82.70%)، وهي نسبة جيدة جداً، وحصلت (الفقرة 8)، والتي كانت نصها: ((إذا كانت المؤسسات مستعدة أو ملزمة من قبل الحكومة لتنفيذ المحاسبة الخضراء في المستقبل، فيمكن اعتماد طريقة التصميم الأخضر للحفاظ على تشغيل المؤسسة بشكل مستدام)) على المرتبة الأولى من الأهمية النسبية بمنوال قدرة (5- موافق بشدة) والأهمية النسبية بمقدار (87.31%). مما يعني أن افراد عينة الدراسة يوافقون على هذه الفقرة بشدة.

الجدول (6) يوضح العلاقة بين متغيرات الدراسة

تحسين الأداء المالي والبيئي	المحاسبة المستدامة	المحاسبة الخضراء والتكاليف البيئية		
0.240	0.514	1	معامل الارتباط	المحاسبة الخضراء والتكاليف البيئية
0.005	0.000		القيمة الاحتمالية	
134	134	134	حجم العينة	
0.590	1	0.514	معامل الارتباط	المحاسبة المستدامة
0.000		0.000	القيمة الاحتمالية	
134	134	134	حجم العينة	
1	0.590	0.240	معامل الارتباط	تحسين الاداء المالي والبيئي
	0.000	0.005	القيمة الاحتمالية	
134	134	134	حجم العينة	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرامج الاحصائية (SPSS)

نلحظ من خلال الجدول أعلاه ما يأتي:

- إن معامل ارتباط الرتب لسييرمان بين المحاسبة الخضراء والتكاليف البيئية وتحسين الأداء المالي والبيئي يساوي ($r=0.240$)، والقيمة الاحتمالية له تساوي (0.005)، وهي أقل من المستوى المعنوي (0.05). وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين المحاسبة الخضراء والتكاليف البيئية وتحسين الأداء المالي والبيئي.
- إن معامل ارتباط الرتب لسييرمان بين المحاسبة الخضراء والتكاليف البيئية والمحاسبة المستدامة يساوي ($r=0.514$)، والقيمة الاحتمالية له تساوي (0.000)، وهي أقل من المستوى المعنوي (0.05). وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين المحاسبة الخضراء والتكاليف البيئية والمحاسبة المستدامة.
- إن معامل ارتباط الرتب لسييرمان بين المحاسبة المستدامة وتحسين الأداء المالي والبيئي يساوي ($r=0.590$)، والقيمة الاحتمالية له تساوي (0.000)، وهي أقل من المستوى المعنوي (0.05). وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين المحاسبة المستدامة وتحسين الأداء المالي والبيئي.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات البحث

سنقوم خلال هذا المبحث باختبار الفرضيتين التاليتين:

1- **اختبار الفرضية الأولى:** توجد علاقة بين المحاسبة الخضراء والمحاسبة المستدامة عند المستوى المعنوي (0.05).

الجدول (7) يوضح العلاقة بين المحاسبة الخضراء والتكاليف البيئية والمحاسبة المستدامة

القيمة الاحتمالية Sig.	معامل ارتباط الرتب لسييرمان	العلاقة بين المحاسبة الخضراء والتكاليف البيئية والمحاسبة المستدامة
0.005	0.514	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرامج الاحصائية (SPSS)

يبين الجدول (7) أن معامل ارتباط الرتب لسييرمان بين المحاسبة الخضراء والتكاليف البيئية والمحاسبة المستدامة يساوي ($r=0.514$)، والقيمة الاحتمالية له تساوي (0.000)، وهي أقل من المستوى المعنوي (0.05). وهذا يدل على وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين المحاسبة الخضراء والتكاليف البيئية والمحاسبة المستدامة.

2- **اختبار الفرضية الثانية:** يوجد علاقة بين المحاسبة الخضراء التكاليف البيئية وتحسين الأداء المالي عند المستوى المعنوي (0.05).

الجدول (8) يوضح العلاقة بين المحاسبة الخضراء والتكاليف البيئية وتحسين الأداء المالي والبيئي

القيمة الاحتمالية Sig.	معامل ارتباط الرتب لسييرمان	العلاقة بين المحاسبة الخضراء والتكاليف البيئية وتحسين الأداء المالي والبيئي
0.005	0.240	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على البرامج الاحصائية (SPSS)

يبين الجدول (8) أن معامل ارتباط الرتب لسييرمان بين المحاسبة الخضراء والتكاليف البيئية وتحسين الأداء المالي والبيئي يساوي ($r=0.240$)، والقيمة الاحتمالية له تساوي (0.005)، وهي أقل من المستوى المعنوي (0.05). وهذا يدل على هناك وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين المحاسبة الخضراء وتحسين الأداء المالي. ولكن انعكاس المحاسبة الخضراء على تحسين الأداء المالي ليست علاقة قوية، والسبب في ذلك يعود إلى أن بعض الشركات لم تطبق المحاسبة الخضراء ولم تخصص المبالغ الكبيرة لتكاليف وشراء الآلات والمعدات لتفادي أضرار البيئية، ولكي يتواافق مع المعايير الدولية؛ لهذا السبب نجد من خلال تحليل البيانات أن العلاقة ضعيفة بين المحاسبة الخضراء وتحسين الأداء المالي والبيئي.

فصل الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

- 1- اختلاف المحاسبة الخضراء عن المحاسبة من أجل التنمية المستدامة من خلال ترکيز الثانية على الجوانب الإقتصادية والبيئية والإجتماعية للوحدة الإقتصادية، وهو ما يميزها عن المحاسبة الخضراء التي لا تأخذ الجانب الإجتماعي.
- 2- المحاسبة الخضراء تُعد فرعاً جديداً في المحاسبة، وتبرز أهميتها في حماية البيئة، ومن ثم تحقيق التنمية المستدامة.
- 3- تتخذ التدابير المحاسبية لموازنة نشاط المؤسسات وآليات إدماج التكاليف البيئية من ضمن نطاق الوظيفة المحاسبية ومدى كفافتها.
- 4- وجود بعض جوانب القصور في المحاسبة الخضراء كمشكلة التقدير النقدي لبعض المظاهر البيئية وكيفية سيطرتها.
- 5- في ظل التوجه الدولي نحو التنمية المستدامة ومتطلبات تحقيقها فإن مسؤولية البيئة تُعد من أهم محاورها.
- 6- رفع مستوى الأداء البيئي والمالي للمؤسسة من خلال تخفيف التكلفة وتحسين الأوضاع البيئية في آنٍ واحد، ويعود ذلك إلى تحقيق التقدّم الصناعي والحماية المستدامة للبيئة.
- 7- الحاجة إلى المحاسبة الخضراء، حيث تُعدّ أدلة فعالة للمستفيدين ومتخذي القرار بالمعلومات المحاسبية المتعلقة بتكليف الأداء البيئي والمحاسبة المستدامة.
- 8- أثبتت الدراسة الميدانية من خلال التحليل الإحصائي وآراء المتخصصين أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الخضراء وأبعاد المحاسبة المستدامة وهي علاقة جيدة.
- 9- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الخضراء وتحسين الأداء المالي، ولكن علاقة انعكاس المحاسبة الخضراء على تحسين الأداء المالي ليست علاقة قوية، والسبب في ذلك يعود إلى أن بعض الشركات لم تطبق المحاسبة الخضراء ولم تخصص المبالغ الكبيرة لتكاليف وشراء الآلات والمعدات لقليل الأضرار البيئية ولكنها تتوافق مع المعايير الدولية.

التوصيات

- 1- ضرورة تطبيق المحاسبة الخضراء في المؤسسات الصناعية، وهذا يساعد على الإفصاح عن الأنشطة البيئية لمستخدمي المعلومات وعلى اتخاذ القرارات.
- 2- ضرورة قيام المؤسسات الصناعية بالمزيد من الاهتمام بتطبيق المحاسبة الخضراء، للإسهام بشكل واضح بالمسؤوليات والواجبات التي تتحملها في مجال حماية البيئة والمجتمع.
- 3- ضرورة إدراج التكاليف البيئية في محاسبتها المالية ليتم الإفصاح عنها في القوائم المالية بصفة عامة، أي لا يتم فصل المحاسبة المالية عن المحاسبة الخضراء.
- 4- ضرورة القيام ببعض التعديلات في النظام المحاسبي المالي في المؤسسات لكي يتوافق مع تطبيق المحاسبة الخضراء.
- 5- ضرورة وضع وصياغة قواعد محاسبية توضح وتضبط وتحدد متطلبات القياس والعرض عن معلومات البيئة والتنمية، من خلال إصدار معيار محاسبي تلزم به الشركات.
- 6- ضرورة تقييم مدى تقدم الدول والمؤسسات في مجال تحقيق المحاسبة المستدامة بصورة فعلية، مما يستدعي أخذ قرارات صارمة دولية وطنية حول السياسات الإقتصادية والاجتماعية والبيئية.

المصادر والمراجع

- 1- موزارين عبد الحميد، بربري محمد امين، 2017، "قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية في ظل التوجه نحو تحقيق التنمية المستدامة"، مجلة العلوم الإدارية و المالية، المجلد الأول، العدد الأول.
- 2- شعيب، ماجدة، 2009، "المحاسبة البيئية" ورقة عمل، المحاسبة البيئية، ورشة عمل، بيروت.
- 3- الشحادة، عبد الرزاق قاسم، 2010، "القياس المحاسبي للتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية وتأثيره على القدرة التنافسية "، مجلة جامعة دمشق للعلوم القانونية والإدارية، المجلد 12، العدد الأول.
- 4- الالوند، اعتراف لقمان، عبدالله، على مال الله، 2012، "نظام المحاسبة الاقتصادية البيئية المتكامل(SEEAA) ودوره في توفير متطلبات قياس التنمية المستدامة في العراق" مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة 35، العدد 93، جمهورية العراق.
- 5- الصاوي، عفت أبو بكر محمد، 2012، "نموذج مقترن للإفصاح المحاسبي عن تقارير الاستدامة دراسة تطبيقية "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 49، العدد 2، الجزء 2، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.
- 6- دبابش، محمد نجيب وفوري، طارق، 2013، "دور النظام المحاسبي المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة" ، دراسة تطبيقية لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، الملتقى الوطني حول واقع آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المترتبة في الجزائر، جامعة الوادي.
- 7- عبد الهادي منصور الدوسي، 2011، "أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية "، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط.
- 8- أسماء، جرموني، 2014، "دور محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية" أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسويق، جامعة محمد خضر، بسكرة.
- 9- عثمان، ئافان أسعد، 2020، "إمكانية تطبيق المحاسبة عن البيئة المستدامة ودوره في تعزيز جودة الإبلاغ المالي" ، دراسة تطبيقية في شركة Petroleum Shamaran المحدودة للتنقيب واستخراج النفط، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، الكلية التقنية الإدارية، جامعة بولتكنيك أربيل-كورستان العراق.
- 10- شرف، أحمد عبد القادر، 2015، "مدخل مقترن لتأكيد تقارير استدامة المنظمات المصرية وانعكاسه على إدارة أصحاب المصالح، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- 11- عبد الباسط، غانم، 2015، "دور القوائم المالية في تحسين الأداء المالي- دراسة حالة المؤسسة العمومية لتسبيير ومعالجة النفايات الحضرية لولاية بسكرة" رسالة الماجستير في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسويق، قسم العلوم التجارية.
- 12- ليندة غربة، 2015، "تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام نسب النشاط والربحية " مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.
- 13- إبراهيم جابر السيد، 2013، "محاسبة التلوث البيئي" الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان.
- 14- مؤيد الفضل وأخرون، 2002، "المشاكل المحاسبية المعاصرة" دار المسيرة، عمان، ط 1.
- 15- بدوي، محمد والبلتاجي، 2013، يسرى "المحاسبة في مجال التنمية المستدامة بين النظرية والتطبيق" المكتب الجامعي الحديث للطباعة والنشر، الاسكندرية، جمهورية مصر العربية.
- 16- الجنيني، عمر، 2008، "تقييم أداء المنظمات" ، جامعة الأزهر، القاهرة، مصر.
- 17- شعيب شنوف، 2008، "محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية" ، ج 1، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر.
- 18- الخطيب، محمد محمود، 2010، "الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات" ، بدون طبعه، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان.
- 19- لطفي، السيد، أمين، 2011، "نظرية المحاسبة" ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر.
- 20- المراياتي، كامل جاسم، 2001، "مفهوم البيئة من منظور علم الاجتماع" منشورات بيت الحكم، بغداد.
- 21- أحمد جابر بدران، 2014، "التنمية الاقتصادية والتنمية المستدامة" ، مركز الدراسات الفقهية والاقتصادية، الطبعة الأولى، القاهرة.
- 22- العرموطى، أحمد عدنان ونور، عبد الناصر، 2013، "أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية" ، رسالة قدمت استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط لكلية إدارة الأعمال، الأردن.

23- حيزية، بنيه، 2013، "أهمية التخطيط المالي في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، دراسة حالة مؤسسة بوفال وحدة المسبيك بالبرواقية، رسالة ماجستر في علوم التسيير، تخصص الاقتصاد التطبيقي في إدارة الأعمال والمالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المدية، غير منشورة.

- 24- Gray,R., 2010, Is Accounting for Sustainability Actually Accounting for Sustainability and How Would Know? An Exploration of Narratives of Organizations and the Planet. Accounting Organizations and Society, 35 (1), 47-62
- 25- McKenzie, Stephen , 2004, Social sustainability: Towards some Definition p.54
- 26- Bunker, R. D.; G. Potter and D. Srinivasan, 2000, An Empirical Investigation of An Incentive Plan That Includes Non-Financial Performance Measures, The Accounting Review, 75,(1), P.65
- 27- Milne, Gray, R, 2007 , A Re-evaluation of Social, Environmental and Sustainability Accounting: An exploration of an emerging transdisciplinary field ?, Sustainability Management and Policy Journal, Vol..1 Iss: 1, P32.
- 28- Bremser, Wayne G., 2014, a Growing Interest in Sustainability, the Cpa Journal, Vol. 84, No. 3.p.p 15-17.
- 29- lamberton, Geoff, 2005, Sustainability accounting A brief History and Conceptual Framework , Accounting Forum, Vol.29, Issue 1.p.p7-26.,2005
- 30- Schaltegger, Stefan & Bennett, Martin & Burritt, Roger, 2006, Sustainability Accounting and Reporting, Edition1, Eco-Efficiency in Industry and Science Series, Vol. 21, Published By Springer Netherlands.
- 31- Lako, A., 2018, Conceptual framework of green accounting. Accounting.
- 32- (www.ar.swewe.org)
- 33-Degan, 2002, introduction the legitimizing Effect of social and environmental disclosure, theoretical foundation. Accounting, auditing and accountability journal.
- 34-German Environment Ministry, 2003, Guide to Corporate Environmental Cost Management
- 35_ شلتيرج، إس. بوريت، 2010، "محاسبة الاستدامة للشركات: شعار أم دعم القرار لقادة الأعمال؟"، مجلة الأعمال العالمية . / j.jwb.2009.08.002.10.1016 / DOI: 10.1016/j.jwb.2009.08.002.10.1016 (4): 375-384.