

اثر تطبيق المحاسبة البيئية على تحقيق الميزة التنافسية في شركات
المساهمة الجزائرية -دراسة حالة مجموعة من شركات لولاية بسكرة-

*The Impact of Environmental Accounting Implementation on
Achieving Competitive Advantage in Algerian Joint-Stock
Companies: A Case Study of a Group of Companies in Biskra
Province*

د/زونية مخلخل ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، zouina.mekhalkhal@univ-biskra.dz

د/زايد حميدة ، جامعة الحاج لخضر باتنة 01 ، hamida.zaidi@univ-batna.dz

تاريخ الاستلام: 2025/09/29 تاريخ القبول: 2025/10/29 تاريخ النشر: 2025/12/31

ملخص: هدفت الدراسة إلى بيان دور المحاسبة البيئية في تعزيز الميزة التنافسية من خلال قياس وتحليل التكاليف البيئية الناتجة عن الأنشطة الصناعية. استخدم الاستبيان لجمع البيانات وزع على 30 موظفاً، حيث تم تحليل النتائج بواسطة برنامج SPSS أظهرت النتائج أن المحاسبة البيئية تمثل أداة إستراتيجية تسهم في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة بيئية ، ميزة تنافسية ، أبعاد ميزة تنافسية

تصنيف JEL: Q01، M40

Abstract : The study aimed to identify the role of environmental accounting in enhancing competitive advantage through measuring and analyzing environmental costs resulting from industrial activities. A questionnaire was used to collect data and was distributed to 30 employees, with the results analyzed using the SPSS program. The findings revealed that environmental accounting serves as a strategic tool that contributes to achieving a sustainable competitive advantage.

Keywords: Environmental Accounting, Competitive Advantage, Dimensions of Competitive Advantage

JEL Classification: Q01, M40.

المؤلف المرسل: مخلخل زونية

ايميل المرسل: Zouina.mekhalkhal@univ-biskra.dz

مقدمة:

تعد المحاسبة البيئية من الأدوات الإدارية التي اكتسبت مكانة متميزة في الفترة الأخيرة، وهي تهدف إلى تحليل وتقييم الآثار البيئية التي تنتج عن نشاط المؤسسة الاقتصادية وتسجيلها في الحسابات المالية الخاصة بالمؤسسة.

وقد تطورت المحاسبة البيئية بشكل ملحوظ في السنوات الأخيرة، حيث بدأت المؤسسات الاقتصادية والحكومية في التركيز على ضرورة الحفاظ على الموارد الطبيعية وتقليل الآثار الضارة على البيئة التي يتسبب فيها نشاطهم الاقتصادي.

كما تلعب المحاسبة البيئية دوراً ذو تأثير في ما يخص الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية، حيث يمكنها أن تساعد المؤسسات على اتخاذ القرارات المالية الصائبة بناءً على تحليل الآثار البيئية لنشاط المؤسسة، وبذلك يمكنها تحقيق التوازن بين الإنتاجية والبيئة وتساهم في تعزيز دور المؤسسات الاجتماعي والبيئي. ومن الجدير بالذكر أن تطبيق المحاسبة البيئية يساهم في تحسين صورة المؤسسة في المجتمع، كما يزيد من الثقة لدى المستهلكين والمساهمين والجهات المتعاملة مع المؤسسة، كما يضع طريقة احتساب الآثار البيئية بالشكل الصحيح بداخل المؤسسة، وبذلك يحميها من المسائل القانونية والبيئية غير المرغوبة.

لذلك، يمكن القول أن المحاسبة البيئية أصبحت أسلوباً لا غنى عنه في الحفاظ على البيئة وتحقيق التنمية المستدامة والحفاظ على مكانة المؤسسات الاقتصادية في السوق المحلي والدولي، وذلك بضمان اتخاذ القرارات المستنيرة والمناسبة لضمان خلق قيمة مستدامة ومواكبة التطورات الحديثة للوصول إلى المستويات الأفضل للكفاءة والإنتاجية.

بناء على بناءا على ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

إلى أي مدى يساهم تبني المحاسبة البيئية في تعزيز القدرة التنافسية لشركات المساهمة في الجزائر ؟

ولإحاطة بالموضوع تم تقسيم الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية :

- هل يساهم تبني المحاسبة البيئية في تحقيق بعد قيادة التكلفة ؟
- هل يساهم تبني المحاسبة البيئية في تحقيق بعد التميز ؟
- هل يساهم تبني المحاسبة البيئية في تحقيق بعد التركيز ؟

فرضيات الدراسة

- **الفرضية الرئيسية:** يساهم تبني المحاسبة البيئية في تعزيز الميزة التنافسية من خلال أبعادها (قيادة التكلفة، التميز، التركيز) عند مستوى دلالة 0.05؛

الفرضيات الفرعية:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمحاسبة البيئية في تحقيق بعد قيادة التكلفة عند مستوى دلالة 0.05 .

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمحاسبة البيئية في تحقيق بعد التميز عند مستوى دلالة 0.05 .

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمحاسبة في تحقيق بعد التركيز عند مستوى دلالة 0.05 .

- أهمية الدراسة:

- تقديم إطار مفاهيمي متكامل يوضح مفهوم المحاسبة البيئية وأساسياتها؛
- توضيح المكونات المحاسبية ذات الصلة بالبيئة، مع بيان أساليب قياسها وآليات الإفصاح عنها؛

- تسليط الضوء على مدى تبني المحاسبة البيئية في المؤسسات الاقتصادية، في ظل توجهها نحو دعم الاستدامة والمسؤولية البيئية.

- منهج الدراسة:

من أجل الإحاطة الشاملة بمختلف جوانب موضوع الدراسة، تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي كإطار نظري، كونه الأنسب لتحقيق فهم دقيق ومفصل لكل من المحاسبة البيئية والميزة التنافسية. أما في الجانب الميداني، فقد تم توظيف أداة الاستبيان لجمع البيانات، مع الاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS لتحليلها. كما تم تطبيق المنهج التحليلي لتفسير النتائج المستخرجة من الجداول المتعلقة بموضوع الدراسة.

العنوان الرئيسي الأول: الإطار العلمي للدراسة

1.2. ماهية المحاسبة البيئية

1.1.2 تعريف المحاسبة البيئية

من المهم التطرق أولاً إلى الدوافع التي أدت إلى تزايد الاهتمام بالمحاسبة البيئية، قبل الخوض في تعريفها، وتتمثل أبرز هذه الدوافع. في : (Hayet & Belkheiter, p100)

- تحوّل في الاتجاه السائد نحو اعتبار تكاليف المحافظة على البيئة مسؤولية تقع على عاتق الوحدة الاقتصادية، بعد أن كانت تُصنّف سابقاً كتكاليف اجتماعية لا تدخل ضمن مسؤولياتها. ويستلزم هذا التحول معالجة هذه التكاليف ضمن الوظيفة المحاسبية للوحدة.

- ضرورة إدراج المعلومات البيئية ضمن التقارير والقوائم المالية، بما يسهم في تعزيز مصداقية البيانات المحاسبية وتلبية احتياجات المجتمع من المعلومات المرتبطة بالأنشطة البيئية.

- المساهمة في إعداد تقارير وطنية عن تكاليف التلوث البيئي، مما يوفر مؤشرات مهمة تتيح متابعة حجم التلوث الناتج عن الأنشطة المختلفة للوحدات الاقتصادية، وإجراء الدراسات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة بشأنها.

وردت عدة تعاريف للمحاسبة البيئية نذكر :

تعريف : تُعد أحد فروع المحاسبة الاجتماعية، وتهدف إلى تطبيق مبادئ وأساليب المحاسبة التقليدية من أجل قياس وتحليل النتائج الاجتماعية والاقتصادية للأنشطة الصناعية، وتقديم حلول ذات طبيعة اقتصادية تسهم في تحسين الأداء العام للمؤسسات . (Stala & Joudi, 2022 p640)

كما تُعرّف : على أنها آلية تساعد المؤسسات على قياس وتحليل والإبلاغ عن التكاليف المتعلقة بحماية البيئة، إلى جانب تقييم التأثيرات البيئية الناجمة عن أنشطتها الصناعية، سواء كانت هذه التأثيرات قابلة للقياس الكمي أو النوعي. وتُبرز هذه المحاسبة الجهود المبذولة للحد من الآثار البيئية السلبية، مما يسهم في تحسين العلاقة مع المجتمع على المدى الطويل، وبالتالي تعزيز الوضع المالي للمؤسسة (Mabsout & Mabsout, 2021 p06.) .

وُعرّف أيضًا بأنها عملية تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية، واستخدام هذه المعلومات في اتخاذ قرارات إدارية تهدف إلى تقليل أو إزالة الآثار البيئية السلبية، انسجامًا مع مبدأ "الملوث يدفع" . (Eddahb & i Mohamed, 2021)

وباستخلاص التعاريف السابقة، يمكن القول إن المحاسبة البيئية هي استخدام للأساليب والتقنيات المحاسبية بهدف تقييم وتحليل الآثار البيئية الناتجة عن أنشطة المؤسسات والشركات وتُسهم هذه المحاسبة في توفير معلومات دقيقة حول التكاليف والمخاطر البيئية، مما يساعد الإدارة في اتخاذ قرارات مستنيرة لتحسين الأداء البيئي، وتحقيق الاستدامة، إلى جانب تحديد الفرص المتاحة لإنتاج وتسويق منتجات صديقة للبيئة تلبي تطلعات العملاء المهتمين بالقضايا البيئية.

3.1.2 عناصر المحاسبة البيئية: تتمثل في :

- **القياس البيئي:** هو جزء من المحاسبة البيئية يركز على تقدير التكاليف البيئية وتضمينها في حسابات المؤسسة. ويهدف إلى: (Tounsi & Bournane, 2017)

✓ قياس وادماج التكاليف البيئية (مثل تكلفة التخلص من النفايات، المعالجة، التلوث...) ضمن التكاليف الإجمالية للمؤسسة.

✓ تقييم المخاطر البيئية التي قد تواجهها المؤسسة نتيجة أنشطتها (مثل مخاطر التلوث أو الغرامات البيئية).

✓ المساعدة في اتخاذ القرارات الاستثمارية التي تراعي الاعتبارات البيئية، مثل الاستثمار في تكنولوجيا نظيفة.

✓ دعم إنشاء نظم الإدارة البيئية (EMS)، والتي تهدف إلى تحسين الأداء البيئي للمؤسسة بشكل منظم وممنهج.

- **الإفصاح البيئي:** ويتعلق بكيفية الإعلان عن المعلومات البيئية المتعلقة بالمؤسسة، سواء كانت كمية (إحصائيات، بيانات...) أو مالية (تكاليف، استثمارات...). ويشمل:

✓ **الإفصاح في التقارير السنوية:** تضمين المعلومات البيئية في تقارير الأداء السنوية للمؤسسة.

الإفصاح أمام الجهات الرسمية: تقديم معلومات حول الأداء البيئي للهيئات الوطنية والحكومية، مثل وزارات البيئة أو الهيئات التنظيمية.

✓الإفصاح العام عبر وسائل الإعلام: استخدام الإعلام والمنصات المختلفة لإطلاع الجمهور والمجتمع على الأداء البيئي للمؤسسة.

2.2 . الميزة التنافسية

1.2.2 تعريف الميزة التنافسية : تعد الميزة التنافسية من العوامل التي تمكن المؤسسة من التميز عن غيرها من المؤسسات من خلال إتباع أساليب أكثر كفاءة وفعالية. وتظهر هذه الميزة من خلال امتلاك المؤسسة لنقاط تفوق لا يشاركها فيها المنافسون، سواء في مجالات الإنتاج أو التسويق أو التمويل أو الموارد البشرية، أو حتى من حيث الموقع الجغرافي. ويتطلب بناء هذه الميزة إجراء تحليل دقيق للبيئة الداخلية والخارجية، من خلال تقييم نقاط القوة والضعف، بالإضافة إلى دراسة الفرص والتهديدات المحيطة بالمؤسسة مقارنة بوضع المنافسين في السوق. (Habib & Mounir, 2024 p07)

2.2.2 أبعاد الميزة التنافسية

يمكن حصر ابعاد الميزة التنافسية حسب نموذج بورترفي: (Youssef & Dalhoum, 2019p159)

- **قيادة التكلفة :** تهدف إلى تمكين المؤسسة من تقديم منتجاتها بأسعار أقل من المنافسين في نفس القطاع يتحقق ذلك من خلال اكتساب الخبرة، والاستثمار في مرافق إنتاج فعالة، إلى جانب الرقابة الدقيقة على التكاليف التشغيلية الكلية. في الغالب، يكون المنتج المعروض منتجاً أساسياً يتم إنتاجه بتكاليف منخفضة نسبياً. لضمان استمرارية هذه الإستراتيجية، يجب السعي الدائم إلى تقليل التكاليف في جميع جوانب العمل التجاري. وترتبط هذه الإستراتيجية ارتباطاً وثيقاً بآلية توزيع واسعة النطاق، كما أن الأنشطة الترويجية تركز عادة على إبراز ميزة انخفاض السعر كعامل جذب رئيسي. وعادةً ما تتطلب هذه الإستراتيجية امتلاك المؤسسة لحصة سوقية كبيرة تُمكنها من تحقيق وفورات الحجم، مما يعزز قدرتها على المنافسة من حيث التكلفة.

- **التميز :** تسعى المؤسسة من خلال هذه الاستراتيجية إلى التفرد داخل مجال عملها عبر تقديم خصائص أو خدمات ذات قيمة عالية من وجهة نظر العملاء. حيث تقوم باختيار ميزة أو أكثر تعتبرها شريحة كبيرة من الزبائن ذات أهمية، ثم تبني مكانتها

في السوق بطريقة تتيح لها تلبية هذه المتطلبات بطريقة لا يقدمها المنافسون. وتُكافأ المؤسسة على هذا التقرّر بقدرتها على تسعير منتجاتها بأسعار أعلى، نظرًا لما تقدمه من قيمة مضافة لا تتوفر لدى الآخرين.

- التركيز: تختلف هذه الاستراتيجية عن سابقتها في أنها تعتمد على استهداف شريحة محدودة ضمن السوق العام. يقوم من يعتمد هذه الاستراتيجية بتحديد فئة أو فئات معينة من القطاع الصناعي، ويعمل على تصميم استراتيجيته بما يخدم تلك الفئة تحديدًا، مع السعي إلى تحييد المنافسين عنها. وتُعد هذه الاستراتيجية فعالة عندما تتجح المؤسسة في تحقيق ميزة تنافسية داخل هذه الفئة المستهدفة، حتى وإن لم تكن تملك تفوقًا شاملاً على مستوى القطاع بأكمله. (بوهنتالة، 2017، صفحة 63)

3.2 العلاقة بين المحاسبة البيئية والميزة التنافسية

تعد المحاسبة البيئية من الآليات الحديثة التي تعزز قدرة المؤسسات على بناء ميزة تنافسية مستدامة، إذ لا تقتصر وظيفتها على تسجيل التكاليف البيئية فقط، بل تتعدى ذلك إلى تقديم معلومات استراتيجية تسهم في تحسين اتخاذ القرار على مستوى سلسلة القيمة. وفقًا لنموذج بورتر للميزة التنافسية، يمكن للمؤسسة تحقيق التفوق في السوق إما من خلال القيادة في التكلفة أو التميز، وكلا الاتجاهين يمكن دعمه من خلال تطبيقات المحاسبة البيئية. فعلى مستوى القيادة في التكلفة، تساعد المحاسبة البيئية في الكشف عن التكاليف الخفية المرتبطة بالتلوث، والهدر في استخدام الطاقة أو الموارد الطبيعية، ما يمكّن المؤسسة من إعادة تصميم عملياتها الإنتاجية بطريقة أكثر كفاءة، وبالتالي تخفيض التكاليف الكلية. أما من منظور التميز، فإن المحاسبة البيئية توفر إطارًا لتحليل الأداء البيئي للمنتجات والخدمات، مما يمكن المؤسسة من تطوير عروض مستدامة تتماشى مع توقعات العملاء المهتمين بالمسؤولية البيئية. هذا النوع من التميز يعزز الصورة الذهنية للمؤسسة ويمنحها قدرة على التسعير المتميز، كما يفتح آفاقًا جديدة في الأسواق الخضراء. إضافة إلى ذلك، فإن دمج البُعد البيئي ضمن أنشطة سلسلة القيمة – مثل الشراء المستدام، التصنيع النظيف، والتوزيع منخفض الانبعاثات – يرفع من القيمة المضافة للمنتجات ويخلق فرصًا لتحسين التنافسية على المدى الطويل. وبذلك، فإن المحاسبة البيئية لا تُعد مجرد أداة محاسبية، بل أداة استراتيجية تساهم في

تحقيق أهداف تنافسية جوهرية وفقاً لنموذج بورتر، وتدعم الانتقال نحو اقتصاد أكثر استدامة.
(Schaltegger و Roger، 2000)

3. الإطار التطبيقي للدراسة

1.3 مجتمع الدراسة وعينتها

يتكوّن مجتمع الدراسة من مجموعة من العاملين في المؤسسات المدرجة في البورصة الجزائرية، ويشمل ذلك كلاً من المدققين الداخليين، المحاسبين، نواب المديرين، ورؤساء المصالح.

تم توزيع عدد إجمالي قدره 30 استبياناً على أفراد العينة، وقد تم استرجاع جميعها، أي بمعدل 30 استمارة صالحة للتحليل ومحققة لشروط الدراسة. ويوضح الجدول التالي توزيع وعدد الاستبيانات المسترجعة والقابلة للاستخدام.

جدول رقم (01): الاستثمارات الموزعة

الاستبيان			
الموزعة	المفقودة	الصالحة	نسبة الردود
30	00	30	100%

المصدر: من اعداد الباحثين بناء على معلومات الاستمارة

2.1.3. أداة الدراسة:

من أجل تطبيق منهجية الدراسة، تم اعتماد مجموعة من الوسائل لجمع البيانات والمعلومات، حيث كانت الاستمارة الأداة الأساسية في الجانب التطبيقي. وقد تم إعداد فقراتها بما يتناسب مع متغيرات الدراسة. وتجدر الإشارة إلى أنه تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي في بناء أسئلة الاستمارة.

4.1.3 ثبات أداة الدراسة :

3.1.3 المعالجة الإحصائية للدراسة

- بعد الانتهاء من جمع وتحليل الاستثمارات الصالحة للدراسة، والتي بلغ عددها 30 استمارة، تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) الإصدار 19، وذلك من خلال تطبيق مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة، والتي شملت ما يلي:

- استخدام التكرارات والنسب المئوية لتحليل استجابات أفراد العينة وفهم توجهاتهم؛
- حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحديد ميول واتجاهات المشاركين تجاه كل فقرة من فقرات الاستبيان؛
- إجراء اختبار كولموغوروف-سميرنوف للتأكد من مدى تمتع البيانات بتوزيع طبيعي؛
- حساب معامل الثبات (ألفا كرونباخ) لقياس درجة الثبات والاتساق الداخلي لأداة الدراسة؛
- تحليل الانحدار البسيط؛
- تحليل اتباين (One-Way ANOVA) لدراسة الاثر ؛
- تطبيق اختبار (T-Test) لعينة واحدة) لاختبار مدى صحة الفرضيات الموضوعة ضمن الدراسة.

لقياس مدى الثبات في الاستبيان تم احتساب معامل ألفا كرونباخ لعبارات القياس لكل ، والجدول التالي يظهر نتائج :

الجدول رقم (02) : معامل الثبات و الصدق لمتغير المحاسبة البيئية والميزة التنافسية

المتغيرات	عدد الفقرات	معامل الثبات ألفا كرونباخ	معامل الصدق
المحاسبة البيئية	20	0.766	0.875
الميزة التنافسية	18	0.723	0.850

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على SPSS

من الجدول السابق أن معامل الثبات لفقرات المتغير ككل (المحاسبة البيئية) بأبعاده كانت نسبته 76.6% وهي نسبة ثبات عالية . كما نلاحظ من خلال الجدول أن معامل الثبات لفقرات المتغير التابع الميزة التنافسية كانت نسبته 72.3% وهي نسبة ثبات عالية.

2.3 تحليل نتائج الدراسة :

1.2.3 تحليل الخصائص الديمغرافية

-تصنيف عينة الدراسة وفقا للجنس

جدول رقم (03): تصنيف عينة الدراسة وفقا للجنس

النسبة المئوية	التكرار	البيان
43.33 %	13	انثى
56.67 %	17	ذكر
100 %	30	النسبة الإجمالية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على SPSS

يتضح من الجدول أن الذكور يشكلون النسبة الأكبر من أفراد العينة، حيث بلغ عددهم 17 فرداً، أي ما يعادل 56.67 %، في حين بلغ عدد الإناث 13، بنسبة 43.33 %. ويُشير هذا التوزيع إلى انخفاض تمثيل النساء في الوظائف ضمن المؤسسات محل الدراسة مقارنة بالرجال.

-تصنيف عينة الدراسة وفقا للعمر

جدول رقم (04): تصنيف عينة الدراسة وفقا للعمر

النسبة المئوية	التكرار	البيان
3.332 %	07	أقل من 30 سنة
46.67 %	14	من 31 إلى 40 سنة
30.00 %	09	من 41 إلى 50 سنة
0.000 %	00	أكبر من 50 سنة
100.00 %	30	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على SPSS

"يتضح من البيانات الواردة في الجدول أن الذكور يشكلون النسبة الأكبر من أفراد العينة، حيث بلغ عددهم 17 مشاركاً، أي ما يعادل 56.67 %، في حين بلغ عدد

الإناث 13 بنسبة 43.33%. ويشير هذا التفاوت إلى انخفاض نسبي في تمثيل الإناث ضمن المؤسسات المشمولة بالدراسة مقارنةً بالذكور.

-تصنيف عينة الدراسة وفقاً للمستوى الوظيفي

جدول رقم(04): تصنيف عينة الدراسة وفقاً للمستوى الوظيفي

المستوى الوظيفي	التكرار	%النسبة
نائب مدير	05	16.67
رئيس مصلحة	08	26.67
مدقق داخلي	07	23.33
محاسب	10	33.33
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على SPSS

يتضح من البيانات الواردة في الجدول أن ثلث المشاركين تقريباً (33.33%) يعملون في وظيفة محاسب، بينما يشغل 26.67% من أفراد العينة منصب رئيس مصلحة. أما نسبة الذين يشغلون وظيفة مدقق داخلي فتمثل 23.33% من العينة، في حين أن 16.67% منهم يعملون كنواب للمدير.

تصنيف عينة الدراسة وفقاً للخبرة المهنية

جدول رقم (05): تصنيف عينة الدراسة وفقاً للخبرة المهنية

البيان	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 10 سنوات	10	33.33%
من 10 إلى 20 سنة	12	40.00%
من 20 إلى 30 سنة	08	26.67%
أكثر من 30 سنة	00	00.00%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على SPSS

يتضح من الجدول أن النسبة الأكبر من الأفراد، والبالغة 40%، تتراوح خبرتهم المهنية بين 10 إلى 20 سنة، وهي الفئة الأكثر تمثيلاً في العينة. تليها فئة أصحاب الخبرة التي تقل عن 10 سنوات بنسبة 33.33%. أما أقل نسبة فكانت لفئة الذين تراوح خبرتهم بين 20 و30

سنة، حيث بلغت 26.67%. ويشير هذا التوزيع إلى أن أغلب أفراد العينة يمتلكون خبرة مهنية معتبرة.

2.2.3 تحليل محاول الاستبانة

المحور الأول: المحاسبة البيئية

الجدول رقم(06): تحليل فقرات المحور الأول

العدد	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Sig	درجة الموافقة
01	"تعد المحاسبة البيئية من المفاهيم الحديثة نسبياً، ولا تزال غير معروفة بشكل كافٍ لدى إدارات العديد من المؤسسات الاقتصادية."	3.8333	1.05318	0.000	موافق
02	"تركز المحاسبة البيئية على قياس التكاليف المرتبطة بالتأثيرات البيئية الناتجة عن أنشطة المؤسسة"	4.4000	0.72397	0.000	موافق بشدة
03	"تساهم المحاسبة البيئية فبتحويل تكاليف التلوث البيئي إلى قيم نقدية يمكن قياسها لتحميلها لتكلفة المنتج"	4.1333	0.85836	0.000	موافق
04	"الإفصاح عن التكاليف البيئية يساهم فبتحسين صورة المؤسسة لدى أصحاب المصالح (موردين، مساهمين، الحكومة، الجمعيات...)"	4.1000	0.92289	0.000	موافق
05	"توفر المحاسبة البيئية معلومات تساعد فبتخفيض الفرص المضاعة وتقليل التلوث البيئي"	4.2000	0.71438	0.000	موافق
06	"يُعد توفر بيانات كافية حول التكاليف البيئية عاملاً مهماً في تحسين جودة القرارات التي يتخذها المتعاملون في المجال الاقتصادي."	4.5333	0.62881	0.000	موافق بشدة

07	يُقَدَّم النظام المحاسبي المالي إطارًا منهجيًا واضحًا ودقيقًا لقياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها ضمن التقارير المالية للمؤسسة.	3.6667	1.26854	0.000	موافق
08	"تعتمد غالبية المؤسسات الاقتصادية في الجزائر إلى تضمين قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في تقاريرها المالية."	3.6333	0.80872	0.000	موافق
09	"تتمتع الجزائر بوجود مؤهلات وكفاءات إبداعية في مجال المحاسبة البيئية، تمتلك القدرة على تفعيل وتطبيق هذا المجال في الواقع العملي."	3.5000	1.22474	0.000	موافق
10	"يُعد غياب المعايير المحاسبية والقوانين الملزمة بالاعتراف بالمسؤوليات البيئية عائقًا رئيسيًا أمام تطبيق المحاسبة البيئية."	4.1000	0.62146	0.000	موافق
11	نقص التدريب والتكوين في مجال المحاسبة البيئية يحول دون التطبيق الجيد لقواعدها	3.7667	1.25075	0.000	موافق
المحاسبة البيئية		3.8424	0.22387	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على SPSS

"يتبين من خلال تحليل الجدول المتعلق بآراء أفراد العينة حول محور المحاسبة البيئية أن المتوسط الحسابي بلغ 3.8424، بانحراف معياري قدره 0.2287، وهو ما يشير إلى تقدير (موافق). كما تُظهر النتائج أن معظم العبارات جاءت ضمن نفس مستوى التقدير، مما يعكس درجة عالية من الانسجام والتجانس في إجابات أفراد العينة، ويُظهر قلة في التباين أو التشتت بخصوص فقرات هذا المحور.

-تحليل فقرات الثاني

قيادة التكلفة

الجدول رقم(07): تحليل فقرات المحور الثاني

العدد	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Sig	درجة الموافقة
01	تؤدي قدرة المؤسسة على إنتاج وتسويق منتج بأقل تكلفة بيئية مقارنة بالمنافسين إلى تحقيق عوائد اكبر	4.0667	0.94443	0.000	موافق
2	يساهم تطبيق المحاسبة البيئية في خفض تكاليف معالجة النفايات مما يؤدي إلى تحقيق وفورات مالية	3.2000	0.96132	0.000	موافق
03	يحقق تطبيق المحاسبة البيئية تطوير في الأداء بتعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف البيئية	5.5333	0.31900	0.000	موافق بشدة
04	يؤدي تطبيق المحاسبة البيئية إلى السيطرة و التحكم في التكاليف البيئية مما يساهم في زيادة فاعلية التخطيط وبالتالي في خفض تكلفة الوحدة المنتجة على المدى الطويل	3.4667	0.89955	0.000	موافق
05	تحقق قيادة التكلفة البيئية الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية	4.4333	0.56832	0.000	موافق بشدة
	قيادة التكلفة	4.1400	0.53681	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على SPSS

من خلال الجدول الذي يبين آراء أفراد العينة فيما يتعلق بمحور الميزة التنافسية الخاص ببعد قياس التكلفة حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.1400 بتقدير موافق بعيدا عن الحياد، ، كما أن قيمة الانحراف المعياري تساوي إلى 1.53681 وهي تدل على توافق و انسجام وتجانس في الإجابات المستلمة من أطراف العينة وعدم تشتتها بخصوص فقرات محور الاستبيان المتعلقة بقيادة التكلفة.

بعد التميز :

الجدول رقم(08): تحليل فقرات بعد التميز

العدد	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Sig	درجة الموافقة
01	"يُعد التزام المؤسسة بالقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية أحد العوامل التي تسهم في تميزها وتفوقها على المؤسسات الأخرى.	4.1000	0.95953	0.000	موافق
02	"يُعد الالتزام بمبادئ المحاسبة البيئية عاملاً مؤثراً في ترسيخ ولاء الزبائن، رغم التغيرات في مستويات الأسعار.	4.1000	0.71197	0.000	موافق
03	"يُعزز تبني المؤسسة لنظام المحاسبة البيئية من قدراتها الإبداعية والابتكارية.	3.3000	1.08755	0.000	موافق
04	"يسهم تبني مبادئ المحاسبة البيئية في المؤسسة في استقطاب موارد بشرية ذات وعي عالي بالمسؤولية البيئية."	3.7000	0.17884	0.000	موافق
05	والمؤسسة تجاه الأهداف البيئية في تعزيز القدرة على تحقيق التميز."	4.1222	0.57235	0.000	موافق
06	"يُعد التطبيق الفعال للمحاسبة البيئية عاملاً رئيسياً يمكن المؤسسة من نيل شهادات دولية معترف بها في التسيير البيئي مثل (ISO 14001).	3.9000	0.75886	0.000	موافق
	التميز	3.9333	0.28567	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على SPSS

يعكس الجدول المعروض آراء أفراد العينة حول محور الميزة التنافسية المرتبط ببعد التميز، حيث بلغ المتوسط الحسابي للدرجات 3.9333، مع قيمة احتمالية (sig) بلغت 0.000، مما يشير إلى أن ردود المشاركين تميل بشكل واضح نحو الموافقة بعيداً عن الحياد. كما أن

الانحراف المعياري بمقدار 0.28567 يعكس وجود توافق وتجانس في إجابات العينة، ويُبرز قلة التششت فيما يتعلق بفقرات هذا المحور في الاستبيان.

بعد التركيز

الجدول رقم(09): تحليل فقرات بعد التركيز

العدد	العبارات	المتوسط الحسابي	الإحراف المعياري	Sig	درجة الموافقة
01	"يمكن تطبيق المحاسبة البيئية المؤسسة من تخصيص مواردها لتلبية متطلبات شريحة من المستهلكين الذين يمتلكون وعيًا بيئيًا متزايدًا.	3.4000	1.03724	0.000	موافق
02	يسهم تبني المحاسبة البيئية في استقطاب شركاء وأصحاب أسهم ذوي وعي بيئي متقدم.	3.6667	1.15470	0.000	موافق
03	يساهم التركيز على تلبية احتياجات سوق جغرافي محدد عبر تطبيق المحاسبة البيئية في بناء ميزة تنافسية مستدامة.	3.4333	0.85836	0.000	موافق
04	يؤدي تطبيق المحاسبة البيئية إلى التركيز على الإبداع والابتكار البيئي في أنشطة المؤسسة بالتأكيد! إليك بعض الصياغات البديلة:	3.9000	0.95953	0.000	موافق
	التركيز	3.6000	0.63856	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على SPSS

: يوضح الجدول آراء أفراد العينة بشأن محور الميزة التنافسية المرتبط ببعد التركيز، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.6000، مما يشير إلى أن أغلب أفراد العينة أبدوا موافقة على الفقرات المتعلقة بهذا المحور. كما يعكس الانحراف المعياري بقيمة 0.63856 وجود توافق وانسجام في إجابات المشاركين، مع قلة التششت بين آرائهم حول فقرات محور التركيز في الاستبيان.

4. اختبار فرضيات وتفسير النتائج

1.4 اختبار الفرضية الرئيسية: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للمحاسبة البيئية في تحقيق ميزة تنافسية بشركات المساهمة الجزائرية مستوى الدلالة: $\alpha = 0.05$.

تم استخدام نتائج تحليل التباين للانحدار (Analysis of variance) للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار هذه الفرضية و الجدول يبين ذلك.

جدول رقم (10): نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الرئيسية

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة
الانحدار	10.477	1	10.477	54.223	*0.000
الخطأ	11.207	58	0.193		
المجموع الكلي	21.684	59			

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على SPSS

تشير النتائج الواردة في الجدول أعلاه إلى ثبات صلاحية النموذج المستخدم لاختبار الفرضية الرئيسية، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة 223.54، مع قيمة احتمالية (Sig) تساوي 0.000، وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha = 0.05$). وهذا يؤكد صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الأساسية.

ولتحديد العلاقة بين المتغير المستقل (المحاسبة البيئية) والمتغير التابع (الميزة التنافسية)، تم استخدام أسلوب الانحدار البسيط، وقد تم تلخيص أهم النتائج كما يلي:

الجدول رقم (11): نتائج تحليل الانحدار لاثـر المحاسبة البيئية في تعزيز الميزة

التنافسية عند مستوى دلالة 0.05

المتغيرات	B معامل الانحدار	قيمة t المحسوبة	f مستوى الدلالة T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²
المحاسبة البيئية	0.633	0.086	7.364	0.695	0.483

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على SPSS

تشير النتائج المعروضة في الجدول أعلاه إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة البيئية والميزة التنافسية عند مستوى دلالة 0.05 في العينة المدروسة. وتعكس هذه النتائج وجود ارتباط إيجابي بين المتغيرين، كما يتضح من قيمة (F) المحسوبة التي بلغت 7.364، وقيمة (t) التي بلغت 0.086 مع مستوى دلالة 0.000.

كما بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين 0.695، مما يدل على وجود علاقة طردية قوية بين المحاسبة البيئية والميزة التنافسية. ويشير معامل التحديد البالغ 0.483 إلى أن حوالي 48.3% من التغيرات في الميزة التنافسية يمكن تفسيرها بالتغيرات في المحاسبة البيئية. وبناءً على هذه النتائج، يتم قبول الفرضية البحثية. "يوجد اثر ذو دلالة احصائية للمحاسبة البيئية في تعزيز الميزة التنافسية من خلال أبعادها التنافسية (قيادة التكلفة، التمييز، التركيز) عند مستوى الدلالة 0.05.

2.4 نتائج اختبار الفرضيات الفرعية

- الفرضية الفرعية الأولى : توجد علاقة ذات دلالة احصائية للمحاسبة البيئية في تعزيز الميزة التنافسية من خلال بعد قيادة التكلفة عند مستوى دلالة 0.05

الجدول رقم (12): نتائج تحليل الانحدار لأثر المحاسبة البيئية في تعزيز بعد قيادة

التكلفة عند مستوى دلالة 0.05

المتغيرات	Bمعامل الانحدار	قيمة t	f مستوى	معامل	معامل
		المحسوبة	الدلالة T	الارتباط R	التحديد R ²
قيادة التكلفة	0.396	0.069	5.767	0.604	0.364

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على SPSS

تُظهر النتائج الواردة في الجدول أعلاه وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة البيئية وبعد قيادة التكلفة، وذلك عند مستوى دلالة 0.05، بالنسبة للعينة محل الدراسة. وتشير هذه النتائج إلى وجود علاقة إيجابية بين المتغيرين، وهو ما تؤكد قيمة (F) المحسوبة التي بلغت 5.767، بالإضافة إلى قيمة (t) التي بلغت 0.069 عند مستوى دلالة 0.000. كما بلغ معامل الارتباط 0.604، وهو ما يدل على وجود علاقة طردية متوسطة القوة بين المحاسبة البيئية وبعد قيادة التكلفة. أما معامل التحديد الذي بلغ 0.364، فيشير إلى أن

36.4% من التغيرات في قيادة التكلفة يمكن تفسيرها من خلال التغيرات في المحاسبة البيئية. وبناءً على ذلك، يتم قبول الفرضية المطروحة. يوجد اثر ذو دلالة احصائية للمحاسبة البيئية في تعزيز الميزة التنافسية من خلال بعد قيادة التكلفة عند مستوى الدلالة 0.05.

-الفرضية الفرعية الثانية : توجد علاقة ذات دلالة احصائية للمحاسبة البيئية في تعزيز الميزة التنافسية من خلال بعد التميز عند مستوى دلالة 0.05

الجدول رقم (12): نتائج تحليل الانحدار لاثـر المحاسبة البيئية في تعزيز بعد التميز عند

مستوى دلالة 0.05

المتغيرات	Bمعامل الانحدار	قيمة t المحسوبة	قيمة f المحسوبة	مستوى الدلالة T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²
بعد التميز	0.396	0.069	1.297	0.069	0.295	0.069

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على SPSS

تُبين نتائج الجدول أعلاه وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة البيئية وبعد التميز، وذلك عند مستوى معنوية 0.05 في إطار العينة المدروسة. وتشير هذه العلاقة إلى ارتباط إيجابي بين المتغيرين، وهو ما تدعمه قيمة (F) التي بلغت 1.295، بالإضافة إلى قيمة (t) البالغة 0.069 عند مستوى دلالة 0.000.

كما بلغ معامل الارتباط 0.295، مما يدل على وجود علاقة طردية ضعيفة بين المحاسبة البيئية وبعد التميز. ويُظهر معامل التحديد، البالغ 0.069، أن نحو 6.9% من التغيرات في بعد التميز يمكن تفسيرها بالتغيرات في ممارسات المحاسبة البيئية. وبناءً على هذه النتائج، يتم قبول الفرضية. "يوجد اثر ذو دلالة احصائية للمحاسبة البيئية في تعزيز الميزة التنافسية من خلال بعد التميز عند مستوى الدلالة 0.05.

- الفرضية الفرعية الثالثة : توجد علاقة ذات دلالة احصائية للمحاسبة البيئية في تعزيز الميزة التنافسية من خلال بعد التركيز عند مستوى دلالة 0.05.

الجدول رقم (13): نتائج تحليل الانحدار لأثر المحاسبة البيئية في تعزيز بعد التركيز عند مستوى دلالة 0.05

المتغيرات	B معامل الانحدار	قيمة t المحسوبة	قيمة f المحسوبة	مستوى دلالة T	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²
بعد التركيز	0.421	0.94	4.461	0.000	0.505	0.255

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على SPSS

تشير النتائج المبينة في الجدول أعلاه إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة البيئية وبعد التركيز، وذلك عند مستوى دلالة 0.05 ضمن العينة محل الدراسة. وتُظهر البيانات وجود علاقة إيجابية بين المتغيرين، كما تؤكد ذلك قيمة (F) المحسوبة التي بلغت 4.461، إلى جانب قيمة (t) التي وصلت إلى 0.94 عند مستوى دلالة 0.000. وبلغ معامل الارتباط 0.505، مما يعكس وجود علاقة طردية متوسطة بين المحاسبة البيئية وبعد التركيز، في حين يشير معامل التحديد البالغ 0.255 إلى أن نحو 25.5% من التغيرات في بعد التركيز يمكن تفسيرها من خلال تطبيق المحاسبة البيئية. وبناءً على هذه النتائج، يتم قبول الفرضية المقترحة. يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للمحاسبة البيئية في تعزيز الميزة التنافسية من خلال بعد التركيز عند مستوى الدلالة 0.05.

5. خاتمة:

استنادًا إلى المنهجية المتبعة في هذه الدراسة، والتي جمعت بين الجانب النظري والتحليل العملي، تم اختبار الفرضيات والوصول إلى مجموعة من النتائج، تلتها مجموعة من التوصيات، يمكن تلخيصها كما يلي:

النتائج

- تُعد المحاسبة البيئية أداة فعالة يمكن من خلالها تقييم مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بالحفاظ على البيئة، وذلك من خلال ما توفره من بيانات متعلقة بالتكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسة.

- يحظى موضوع المحاسبة البيئية بأهمية متزايدة داخل المؤسسات، نظراً لدوره في الكشف عن الأثر البيئي لأنشطتها وقياس مدى فعالية التزاماتها البيئية.
- تواجه المؤسسات محل الدراسة تحديات حقيقية في الإفصاح عن تكاليفها البيئية، ويرجع ذلك إلى غياب الوسائل التقنية والمعرفية الدقيقة لقياس هذه التكاليف بشكل موثوق.
- أدى غياب معايير محاسبية واضحة تتعلق بالبيئة إلى نقص في توافر البيانات التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد مؤشرات ومقاييس بيئية دقيقة.

التوصيات:

- على الجزائر، كدولة تسعى إلى تحقيق التميز في المجال البيئي، أن تعمل على حصر وتحديد المشكلات البيئية بشكل شامل، مما يُسهل تصنيفها والتعامل معها بطريقة منهجية، ووضع حلول مناسبة لها.
- من الضروري تعزيز الوعي البيئي لدى مختلف الفاعلين من خلال تبسيط النصوص القانونية ذات الصلة، ونشرها عبر وسائل الإعلام والاتصال المختلفة، لضمان فهمها وتطبيقها بشكل فعال.
- يُوصى بالانخراط في مقاربات تشاركية، وعقد اتفاقيات تعاون وشراكة بيئية مع أطراف دولية، بما يُسهم في مواجهة التحديات البيئية المعقدة التي تواجه المجتمعات وتُخلف آثاراً يصعب السيطرة عليها.
- ينبغي توفير برامج تدريب وتكوين متخصصة لفائدة المحاسبين والمراقبين الماليين، تُمكنهم من أداء دورهم في الإفصاح والقياس المحاسبي للتكاليف البيئية، سواء على مستوى النشاط الصناعي أو الإنتاجي، وضمان إدراج هذه المعلومات ضمن التقارير المالية والرقابية.
- التأكيد على ضرورة تبني المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة بالبيئة، وخاصة تلك المتعلقة بالإفصاح والقياس المحاسبي البيئي، لضمان التوافق مع أفضل الممارسات العالمية في هذا المجال.

6. قائمة المراجع

1. Eddahb, A., & i Mohamed, B. D. (291) :Environmental Accounting in Algerian Oil Companies as a Strategic Approach to Achieve Sustainable Development. *Journal of the Institute of Economic Sciences*.
2. Habib, I., & Mounir, A. H. (2024). The Impact of Accounting Information Systems Security on Enhancing the Competitive Advantage of Business Organizations. *Journal of Financial, Accounting, and Managerial Studies*.
3. Hayet, H., & Belkheiter, S. (n.d.). Environmental Accounting and Its Role in Environmental Risk Management. *Journal of Law and Human Science*.
4. Mabsout, T., & Mabsout, H. (2021). The Reality of Using Environmental Accounting in Industrial Companies. *Algerian . Journal of Economics and Management*.
5. Stala, A. A.-Q., & Joudi, M. R. (2022). The Reality of Applying Environmental Accounting in Libyan Cement Sector Companies.. *Financial, Banking Economics and Business Management*.
6. Tounsi, A., & Bournane, L. (2017). The Role of Environmental Culture in Supporting the Implementation of Environmental Accounting. *Studies and Research. Studies and Research*.
7. Youssef, A., & Dalhoum, M. L. (2019). Analysis of the Forces Affecting the Competitiveness of Algerian Economic Enterprises. *Journal of Management, Development, Research, and Studies*.
8. Schaltegger, S., & Roger, B. (2000). *Contemporary Environmental Accounting: Issues, Concepts and Practice*. Sheffield, UK: Greenleaf Publishing.