

دور المحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة  
" دراسة تحليلية من وجهة نظر موظفي شركة سابك السعودية "

**The role of Environmental Accounting in Evaluating the  
Financial Performance of The Joint Stock Companies  
"An analytical study from the point of view of Saudi SABIC  
employees."**

د. عائده عثمان عبدالله

أستاذ المحاسبة المساعد

جامعة الأميرة نوره بنت عبدالرحمن

كلية الادارة والاعمال - قسم المحاسبة

### الملخص

تناولت الدراسة دور المحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة " دراسة تحليلية من وجهة نظر موظفي شركة سابك السعودية " حيث هدفت الدراسة الى ابراز اهمية الواقع التطبيقي للمحاسبة البيئية في شركات المساهمة والتعرف على فعالية المحاسبة البيئية في تقييم الأداء في شركات المساهمة. وأهميتها تنبع في إمكانية قياس مدى تطبيق المحاسبة البيئية في شركات المساهمة و بيان تأثير المحاسبة البيئية على تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة.. وبناء على ذلك تم تنقسم الدراسة الى مقدمة وجزئين وملخص وأهم النتائج: والجزء الاول؛ يتناول مفهوم المحاسبة البيئية وأهدافها وأهميتها وطبيعتها وانواع تكاليفها. والجزء الثاني؛ يتناول مفهوم تقييم الأداء وأنواعه واساليب وطرق تقييم الاداء المالي وتنتهي الدراسة ببعض الاعتبارات التي تساعد على ترسيخ مفهوم المحاسبة البيئية واهميتها. وخلص الباحث إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة البيئية وتقييم الأداء المالي ، كما تؤثر تطبيق المحاسبة البيئية علي تقييم الاداء المالي من حيث تكاليفها . **الكلمات الافتتاحية :** المحاسبة البيئية ، الاداء المالي ، شركات المساهمة .

**Abstract**

The study dealt with the role of environmental accounting in evaluating the financial performance of the joint stock companies. "An analytical study from the point of view of Saudi SABIC employees." The study aimed at highlighting the practical importance of environmental accounting in the shareholding companies and recognizing the effectiveness of environmental accounting in assessing the performance of joint stock companies.

And its importance stems from the possibility of measuring the extent of the application of environmental accounting in the joint stock companies and the impact of environmental accounting on the assessment of financial performance in the joint stock companies .. Accordingly, the study was divided into an introduction and two parts and a summary and the main results: The first part; deals with the concept of environmental accounting and its objectives and importance ،Costs .The second part deals with the concept of performance evaluation and its types, methods and methods of evaluating financial performance. The study ends with some considerations that help to consolidate the concept of environmental accounting and its importance.

The researcher concluded that there is a statistically significant relationship between environmental accounting and financial performance evaluation. The application of environmental accounting also affects the evaluation of financial performance in terms of its costs.

Keywords: Environmental Accounting، Financial Performance، Joint Stock Companies.

**تمهيد :** تعتبر المحاسبة كمهنة من واجبها الارتقاء بوجهة النظر الداخلية لأي وحدة اقتصادية وتطوير المعلومات التي توضح دورها ضمن بيئتها ومساهماتها في تقييم الأداء المالي لشركات المساهمة ، وبعد الإفصاح عن هذه المعلومات ودرجة جودتها ومنفعتاتها من الامور الهامة لقياس التكاليف البيئية التي ستجعل مهنة المحاسبة قادرة على توفير معلومات أكثر أهمية وملائمة للمراجعة بصورة عامة والمراجعة البيئية بصورة خاصة .

**مشكلة الدراسة :** تتمثل مشكلة الدراسة في كيفية الاجابة على التساؤلات التالية :

- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة البيئية وتقييم الأداء المالي؟
  - هل يوجد أثر ذو دلالة احصائية للمحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة؟
- أهمية الدراسة:** تكمن أهمية هذا الدراسة في تسليط الضوء على مدى قياس تطبيق المحاسبة البيئية في شركات المساهمة ، وبيان تأثيرها على تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة .
- أهداف البحث :** تسعى هذه الدراسة للتعرف على الواقع التطبيقي للمحاسبة البيئية في شركات المساهمة .

والوقوف على فعاليتها في تقييم الأداء في شركات المساهمة .

فروض البحث : لتحقيق اهداف الدراسة يجب اختبار الفروض التالية :

- هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة البيئية وتقييم الأداء المالي .
- يوجد أثر ذو دلالة احصائية للمحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة.

#### الدراسات السابقة

١. دراسة عطرة، ٢٠١٤. :<sup>١</sup> الدراسة سعت إلى قياس حجم الإفصاح البيئي الفعلي للشركات الصناعية بالسودان، و حددت أثر الإفصاح البيئي علي الأداء المالي للشركات الصناعية، و دوره في المحافظة علي البيئة .اعتمدت الدراسة مناهج علمية متعددة. تم استخدام المنهج التاريخي و المنهج الاستقرائي ثم المنهج الاستنباطي ثم المنهج المقارن و أخيرا المنهج التحليلي لتقييم اثر الإفصاح البيئي لشركات عينة الدراسة علي أدائها المالي. أهم النتائج: لا توجد قوانين تلزم الشركات بالإفصاح البيئي او تحمل الأضرار البيئية التي تحدثها.ومن أهم التوصيات : اوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتطبيق القوانين البيئية وإلزام الشركات الصناعية السودانية بها .العمل علي تطوير النظام المحاسبي الحالي لمواكبة التغيرات حتى يتم تقويم الأداء البيئي بصورة جيدة .
٢. دراسة محمد مجدي، ٢٠١٠. :<sup>٢</sup> حيث هدف الباحث إلى توضيح العلاقة بين المراجعة البيئية وتحسين الأداء البيئي والتعرف علي العوامل المؤثرة في المراجعة البيئية والمشاكل المصاحبة للممارسات المالية والتعرف علي الدور الرقابي الذي تقوم به الأجهزة المختصة بحماية البيئة، وقد توصلت الدراسة لعدد من النتائج منها : ضعف تأهيل المراجعين القائمين بعملية المراجعة البيئية مما أدى الى تدهور الأداء البيئي، ضعف الرقابة من قبل الجهات المسؤولة عن حماية البيئة ساعد على عدم ظهور المراجعة البيئية.

<sup>١</sup> دور الإفصاح المحاسبي البيئي في رفع كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الصناعية بالسودان عطرة، النور عثمان،(٢٠١٤)، رسالة دكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - السودان.

<sup>٢</sup> دور المراجعة البيئية في تحسين الأداء البيئي دراسة حالة شركة أم درمان للصناعات الكيماوية (الصابون) ، محمد، مجدي عبد الفتاح أبو المجد،(٢٠١٠)، مذكرة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية-السودان

٣. دراسة عاشور، وآخرون، ٢٠١١:٣. هدف الباحثان من خلال هذا البحث طرح إطار علمي لتناول قضية المراجعة البيئية وذلك من خلال دراسة آثار التلوث البيئي الناتج عن العمليات الصناعية ، كما حاولا تحديد الأساليب التي تمكن من تقييم دقة المراجعة البيئية كأداة للتقويم البيئي في منظومة الإدارة البيئية في ظل غياب الوعي البيئي بمخاطر وانعكاسات التلوث الناجم عن الصناعات القدرة على المكونات البيئية الحية وغير الحية "، وقد توصل الباحثان إلى أن إدارة الجودة والبيئة في صناعة الاسمنت على وجه التحديد تواجه مشاكل فنية وعملية ، لعل أهمها وفشل أهم أساليب التخلص من الانبعاثات التي أخذ بها في الماضي وحتى الآن في حماية البيئة حتى عند توفر الشروط اللازمة لضبط العمل وتنظيمه، وارتفاع التكاليف اللازمة لاقتناء التكنولوجيا النظيفة كقناعة تسييرية تغفل أبعاد الجودة البيئية المكمل للجودة الكلية بالمؤسسة.

٤. دراسة محجوب عبدالله حامد ٢٠٠٠م:٤. هدفت الدراسة إلى وضع إطار فكري يعتمد على مجموعة من المفاهيم والمقومات والإجراءات التي تلائم الموارد الطبيعية والبيئية وتأثيراتها على المستويين بحيث توفر الوحدات الاقتصادية معلومات كافية عن حقيقة أنشطتها الاقتصادية . و فرضت الدراسة عدة فروض منها أن الإطار الفكري للمحاسبة البيئية اعتمد على مجموعة من المفاهيم والمبادئ العلمية والمقومات التي تظهر الآثار البيئية للأنشطة الاقتصادية توصلت الدراسة لعدة نتائج منها النظام المحاسبي يمكن أن تقاس التأثيرات البيئية التي تخلفها أنشطة المشروع باستخدام أساليب مختلفة عليه يمكن التعبير عن معظم تلك التأثيرات بوحدات مالية. أوصت الدراسة بعدة توصيات منها ضرورة إعداد معايير دولية محلية للمحاسبة البيئية لحسم الخلافات وترشيد المحاسبين البيئيين إلى استخدام أفضل لهذه المعايير في الرقابة والمتابعة وللحفاظ على البيئة من عناصر التلوث .

**الاطار النظري :-** ازداد الاهتمام بالمحاسبة البيئية من خلال تشجيع الشركات على القياس المحاسبي والافصاح عن تكاليفها البيئية، وتساعد المحاسبة البيئية على إعداد البيانات المالية للشركة التي تتضمن

٣ المراجعة البيئية كأداة لتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية العربية بالإسقاط على حالة مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف، عاشور، مزريق، وآخرون، (٢٠١١)، مداخلة مقدمة في المنتدى الدولي حول "الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية" ، جامعة سعد دحلب- الجزائر

٤ إطار عام للمحاسبة البيئية (دراسة تحليلية) ، محجوب، عبدالله حامد، (٢٠٠٠) ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة أدرمان الإسلامية - السودان.

بيانات الاصول البيئية والالتزامات البيئية والمنافع البيئية، وكذلك تعظيم الرفاهية الاجتماعية والمسؤولية البيئية للشركات ، ومساعدة الدول في إعداد نظم معلوماتية توضح الإجراءات اللازمة لاستخدام الموارد المتاحة، وإعداد التقارير اللازمة للرقابة على التلوث، ومن ثم مساعدة الإدارة على اكتساب موقع تنافسي من خلال إدارة التكاليف البيئية بشكل افضل وبتالي رفع كفاءة الأداء البيئي للشركة.<sup>٥</sup>

**مفهوم المحاسبة البيئية :** محاسبة البيئية هي مصطلح ذو معان مختلفة، لكن عادة ما تعرف المحاسبة البيئية بأنها: الإفصاح عن التكاليف المحددة بيئياً، مثل تكاليف الالتزام أو تكاليف التخلص من النفايات. أي تمثل المحاسبة والتمويل البيئي القدرة على تحديد القيم النقدية للعوائد والتكاليف الناتجة عن جهود الإدارة البيئية، والقدرة على تطبيق الأدوات المالية التقليدية في اتخاذ القرارات البيئية، ودراسة أثرها في الميزانيات، ومن الضروري أن تبدأ بمقياس الأداء المالي لبرامجها البيئية الأخرى.<sup>٦</sup>

وقد عرف معهد المحاسبة الإدارية الكندي المحاسبة البيئية بأنها تعيين وقياس وتخصيص التكاليف البيئية لأخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية، ثم الإفصاح عن هذه المعلومات لأطراف معينة. أما المحاسبة المالية البيئية: فهي الإفصاح الصحيح عن البيانات المالية التي تتضمن البعد البيئي في نهاية الفترة، وهناك اتجاه آخر يعتبر المحاسبة البيئية أحد مكونات المحاسبة الاجتماعية التي تهدف إلى حماية الموارد البيئية المتجددة وغير المتجددة من النفاذ والتدهور. وسماها آخرون بالمحاسبة الخضراء "ومهمتها قياس تكلفة الأنشطة المختلفة للمنشأة وأثرها على الموارد الطبيعية، واستخدام نتائج هذه القياسات لمساعدة الجهات المختصة باتخاذ القرارات بهدف إدراك وتصحيح التأثيرات السلبية لنشاط الشركة على البيئة.

**أهمية المحاسبة البيئية :**

تقوم المحاسبة بأداء وظائف عدة في العمل التجاري منها:<sup>٧</sup>

- المحاسبة أداة للقيود ومن ثم إنجاز التقارير المالية وبالتالي التوصل إلى نتيجة الأعمال ونقل هذه المعلومات المالية للخارج

<sup>٥</sup> المحاسبة البيئية القياس والإفصاح عن المشاكل البيئية، مزنة، عبداللطيف رفاعي(٢٠١٧)، الرياض، معهد الإدارة العامة، ص ٣١.

<sup>٦</sup> المرجع السابق، ص ٣٢-٣٣ .

<sup>٧</sup> **منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية** ، منير، جمعة القطاطي(٢٠٠٧)، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة، ص ٣٣-٣٤.

- يرى أن الافصاح عن التكاليف البيئية للشركة سوف يساعد في تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية بخصوص مساهمة الشركة في حماية البيئة وتكاليف تلك المساهمة سواء الفعلية أو المحتملة ، الأمر الذي ينعكس على مؤشرات تقييم أداء الشركة
  - تؤدي إلى تطوير البحوث والدراسات في مجال سلامة البيئة .
  - استفاد من الافصاح عن الالتزامات البيئية المحتملة في سن برامج إدارية شاملة عن المخاطر في المستقبل .
  - تحقيق السلامة الصحية للعاملين مما تساعد على زيادة الإنتاجية.
- أهمية التقرير المحاسبي عن التكاليف البيئية:** تمثل أهمية التقرير المحاسبي عن التكاليف البيئية في النقاط التالية :<sup>٨</sup>
- ١ . هناك حاجة ملحة للتعرف على مدى قيام الشركة بتنفيذ كافة أنشطتها اللازمة للتوافق مع التنظيمات والقوانين البيئية أو تكاليف الأنشطة التي تقوم بها بصورة اختيارية مع تحديد أثرها على حجم النشاط والاسعار بالإضافة إلى هيكل التكاليف الاجمالية .
  - ٢ . المساعدة في اخضاع الأنشطة الخاصة بحماية البيئة إلى الرقابة ومن ثم امكانية تنفيذ برامج خفض التكلفة ، الأمر الذي سينعكس على الموقف التنافسي في السوق.
  - ٣ . المساعدة في مجالات تقييم الاداء البيئي الشركة .
  - ٤ . المساعدة في القيام بإجراءات التدقيق البيئي بطريقة صادقة وسليمة .
  - ٥ . ظهور اتجاهات تطالب باستخدام أساليب محفزة لحماية البيئة نظير تحمل الشركة لتلك التكاليف وأهمها فرض ضريبة على الصناعات الملوثة للبيئة ، وكذلك منح إعفاءات جمركية عند استيراد منتجات صديقة للبيئة .
  - ٦ . تزايد الاهتمام بالعوامل والمتغيرات ذات التأثير على البيئة عند التخطيط المستقبلي باعتبار أنه من مجالات المسؤولية الاجتماعية للشركة .

<sup>٨</sup> المرجع السابق ، ص ٣٦-٣٧ .

٧ . تزايد الاهتمام الدولي بالمحافظة على البيئة وإصدار تشريعات متعددة ، وحثمية إخضاع الآثار الخارجية السلبية للشركة للقياس بفرض رقابة هذه الآثار وتخفيضها إلى الحد الأدنى والاتجاه نحو تأكيد ضرورة أن تتحمل الشركة تكاليف التلوث الناتج عن ممارستها للأنشطة الانتاجية الملوثة .

### أهداف المحاسبة البيئية :

هناك هدفان أساسيان لتقرير المالي بشكل عام حيث يشمل المحاسبة البيئية الأول هو تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين وغيرهم من المستفيدين لصنع قرارات استثمارية سليمة أما الثاني فيتمثل بتقديم معلومات محاسبية تخدم الإدارة وذلك للحكم على فعالية الإدارة في استخدام موارد الشركة وتسييرها وبصفة عامة فان التقرير المالي يركز على إعداد تقارير ذات هدف عام للوفاء بالحاجات المعلوماتية للمستفيدين الخارجين المحتملين والداخليين . أما من وجهة النظر التفصيلية يمكن تقسيمه كالتالي :<sup>٩</sup>

- ١ - داخلية والتي تكون على مستوى المنشأة وتتلخص فيما يلي:
  - تعزيز قدرة المنشأة في إدارة القضايا البيئية ودمجها ضمن المشكلات الاستراتيجية .
  - تحليل عناصر تكاليف الاداء البيئي وتحديدتها بصورة دقيقة يساهم في التحديد الصحيح لتكلفة المنتجات مما يؤدي إلى ترشيد في قرارات التسعير مما يؤدي إلى تحسين أرباح الشركة وحصتها السوقية على المدى الطويل .
  - تحسين الاداء المالي للمدراء فمثلا تكاليف المنع البيئي تؤدي إلى تخفيض الضرائب البيئية وكذلك فإن المبيعات الناجمة عن إعادة تدوير المخلفات تؤدي إلى تحقيق إيرادات .
- ٢ - خارجية والتي تكون على مستوى المجتمع :
  - تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية عن طريق الإفصاح الكامل عن تكاليف البيئية للمشروع
  - التأثير على القرارات الوطنية الخاصة بجدوى الانفاق على البيئة وقضاياها .
  - تقديم التقارير والمعلومات البيئية للجهات الاحصائية والحكومية .

<sup>٩</sup> أثر قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي، منى، عبدالله حمد(٢٠١٤)، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق- سوريا، ص ٣٩-٤٣.

- تقليل المخاطر الاجتماعية على المشروعات الاقتصادية التي قد تقودها ردود الافعال الرسمية والشعبية نتيجة تخفيض استهلاك سلع معينة استجابة لقوانين حماية البيئة أو تشجيع أنشطة أقل ضرراً على البيئة .
- تحقيق التوازن بين أصحاب المصلحة الاقتصادية المباشرة في المشروع والمجتمع بشكل عام باعتبارهم متضررين من الصناعات والنشاطات المدمرة للبيئة .
- تحقيق المساءلة البيئية التي تنبع من وجود مسؤولية بيئية قائمة على عاتق المشروع حيث لايمكن تحقيق المساءلة عن الاداء البيئي ما لم يتم قياسه أصلاً في صورة قابلة للمقارنة مع الخطط المعلنة أو المعايير والقوانين السائدة

**هناك العديد من الاسباب التي دفعت نحو الاهتمام بالمحاسبة البيئية كالتالي : ١٠**

١. الزيادة الكبيرة في النفقات البيئية سواء كانت نفقات رأسمالية أو نفقات تشغيلية والحاجة إلى وضع أولويات لهذه النفقات .
٢. 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 .
٣. معظم الأنشطة البيئية ذات طبيعة كمية ومالية ، وبالتالي فهي تؤثر بشكل أو باخر على أصول وخصوم المنشأة والتكاليف التي تتحملها .
٤. تزايد الاهتمام الدولي بالمحافظة على البيئة واصدار تشريعات متعددة واخضاع الاثار الخارجية السلبية للشركة للقياس بغرض ضبط ورقابة هذه الاثار ومن ثم تخفيضها إلى الحد الادنى لها
٥. الاتجاه إلى التأكيد على ضرورة تحمل الشركة تكاليف التلوث الناتج عن ممارستها لأنشطتها الانتاجية .
٦. تزايد الاهتمام بالعوامل والمتغيرات ذات التأثير على البيئة عند التخطيط المستقبلي باعتبار أنه من مجالات المسؤولية الاجتماعية للشركة
٧. تقوم الوحدات الاقتصادية بتبني مفهوم المحاسبة البيئية لتلبية احتياجاتها بالحصول على معلومات حول الاداء البيئي ، بالإضافة إلى مراقبة التكاليف المتزايدة المتعلقة بالبيئة .

<sup>١٠</sup> المرجع السابق، ص ٣٧-٣٩ .

٨. عند عدم قيام المحاسبين بتقديم معلومات عن آثار أنشطة المنشآت على البيئة والمجتمع إنما يعني ضمناً تأييد وتشجيع تلك المنشآت على تلويث البيئة وتعاقب بالمقابل المنشآت التي تخصص جزءاً من مواردها للحد من التلوث .

٩. عدم قياس النفقات المتعلقة بتلوث البيئة بالمشروع يتعارض مع الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

١٠. الضغوط التي تمارسها العديد من الهيئات المهنية بهدف مراعاة المخاطر البيئية والتأكيد على المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال .

١١. اهتمام الدراسات والبحوث النظرية والتطبيقية بالبيئة والمحاسبة عنها والتي قدمت أدلة إثبات على أن الانفاق في مجال البيئي يعمل على زيادة أرباح شركات الأعمال .

**مزايا استخدام المحاسبة البيئية :** يمكن تلخيص مزايا المحاسبة البيئية في ثلاث نقاط جوهرية وهي كالتالي :

١ - الالتزام : - تلتزم المحاسبة البيئية بحماية البيئة ومواردها كما تدعم أيضاً الالتزام بكفاءة التكلفة مع القوانين البيئية والتعليمات الدائمة المطبقة في السياسات البيئية عن طريق مما يرشد عملية تخطيط وتنفيذ الاستثمارات .

٢ - الكفاءة الاقتصادية :- تخفض المحاسبة البيئية التكاليف والمؤثرات البيئية في آن واحد عن طريق الكفاءة في استخدام الطاقة والماء والموارد في العمليات الداخلية والمنتجات النهائية ويتم ذلك عن طريق المتابعة الدقيقة لتدفقات الطاقة والماء والموارد الأخرى بالإضافة إلى النفايات الناتجة عنها .

٣ - الموقع الاستراتيجي :- تتم عن طريق تقييم وتنفيذ البرامج الحساسة للبيئة وكفاءة التكلفة للتأكد من موقع المؤسسة الاستراتيجي في الأجل الطويل بالإضافة إلى العمل مع موردين يعنون بتصميم منتجات تغطي السوق الخضراء .

**ماهية تقييم الاداء المالي وأنواعه :** يعتبر الاداء المالي والاداري من المقومات والركائز الأساسية للمؤسسات حيث يوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة والموثوق بها لمقارنة الاداء الفعلي لأنشطة المؤسسات من خلال مؤشرات محددة لتحديد الانحرافات عن الاهداف المحددة سابقاً ويعد الاداء المالي من

<sup>١١</sup> دور محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية ، جرموني ، أسماء (٢٠١٥)، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية ، غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خبصر - الجزائر، ص ٥٣ .

أكثر أنواع الاداء استخداماً وذلك لقياس اداء المؤسسة لأنه يمتاز بالاستقرار والثبات ويساهم في توجيه المؤسسات نحو المسار الافضل والصحيح.<sup>١٢</sup>

**مفهوم الأداء:** يعرف الاداء على انه الجهود الذي يبذله كل فرد في المؤسسة وفي نفس الوقت يعبر عن المستوى الذي يحققه هذا الفرد سواء من ناحية كمية وجود العمل المطلوب او الوقت المحدد للقيام به حيث يمكن القول بأن الاداء يشير إلى الجهود التي يبذلها الافراد في اماكن العمل قصد تحقيق الانتاج من الناحية الكمية والنوعية وفقاً لأوقات محددة .

وينقسم تقييم الأداء الى قسمين : أداء مالي وأداء اداري :-

**ماهية الأداء المالي:** يمثل الاداء المالي المفهوم الضيق لأداء المؤسسة حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الاهداف المسطرة ويعبر الاداء المالي عن اداء المؤسسة باعتباره الداعم الاساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها المؤسسة ويساهم في إتاحة الموارد المالية لها وتزويدها بفرص استثمارية في ميادين الاداء المختلفة ومن هذا المنطلق سوف نحاول التطرق إلى مفهوم الاداء بصفه عامة ومفهوم الاداء المالي واهميته بصفة خاصة.<sup>١٣</sup>

**تعريف تقييم الأداء المالي:** لكي تقف أي إدارة على نقاط القوة والضعف وعلى الفرص المتاحة والمعوقات التي يمكن أن تواجهها كان لابد لها من تقييم أداؤها وخاصة الأداء المالي لانه يزود الإدارة بمعلومات ومفاهيم تسمح باتخاذ القرارات الاستثمارية ويعمل على سد الثغرات والمعوقات التي قد تظهر مستقبلاً؛ وعلى هذا فالأداء المالي هو: "مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها ومصادرها في الاستخدامات ذات الأجل الطويل وذات الأجل القصير من أجل تشكيل ثروة" وعليه فعملية تقييم الأداء المالي ما هي إلا : " قياس للنائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة مسبقاً وتقديم حكم على إدارة الموارد الطبيعية والمالية المتاحة للمؤسسة وهذا لخدمة أطراف مختلفة لها علاقة بالمؤسسة.

**العوامل المؤثرة على الأداء المالي:** يتأثر الاداء المالي بمجموعة من العوامل الاساسية والتي يمكن حصرها وتلخيصها في ما يلي<sup>١٤</sup>:

<sup>١٢</sup> مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الاداء المالي، عتبه بن عبدالله وتيطاوي كريم، دراسة حالة ٢٠١٤

<sup>١٣</sup> اساسيات الاداء وبطاقات التقييم المتوازن ، وائل محمد صبحي ادريس وطاهر محسن منصور الغالي ، دار وائل للنشر، الاردن، ٢٠٠٠، ص ٥٠

<sup>١٤</sup> الاداء المالي واثره على عوائد اسهم الشركات ، محمد محمود الخطيب ، دار الحمد للنشر والتوزيع، الاردن ، الطبعة الاولى، ٢٠١٠، ص٤٥،٤٨،٥٠

- الهيكل التنظيمي: يعتبر الهيكل التنظيمي الوعاء او الاطار الذي تتفاعل فيه جميع المتغيرات المتعلقة بالمؤسسة واعمالها .
- المناخ التنظيمي: هو وضوح التنظيم وكيفية اتخاذ القرار واسلوب الادارة وتوجيه لأداء وتنمية العنصر البشري ، ويقصد بوضوح التنظيم إدراك العاملين لمهام المؤسسة واهدافها وعملياتها ونشاطاتها مع الارتباط بالأداء .
- التكنولوجيا: تعبر التكنولوجيا عن الاساليب والمهارات والطرق المعتمدة في المؤسسة لتحقيق الاهداف المنشودة والتي تعمل على ربط المصادر بالاحتياجات.
- الحجم : يقصد بالحجم تصنيف المؤسسة إلى مؤسسة صغيرة او متوسطة او كبيرة الحجم.<sup>١٥</sup>
- آليات الاداء المالي : يحتل تقييم الاداء المالي مكانة بالغة الاهمية في غالبية القطاعات الاقتصادية حيث ركزت عليه الكثير من الدراسات والابحاث المحاسبية والادارية ، وذلك بسبب الندرة النسبية للموارد المالية التي تعتمد عليها مؤسسات الاعمال قياساً بحجم الاحتياجات المالية الكبيرة والمتنافس عليها، ولهذا فإن تقييم الاداء المالي يعد احد العناصر الاساسية للعملية الادارية حيث يوفر للإدارة معلومات وبيانات تستخدم في قياس وتحقيق اهداف المؤسسة والتعرف على اتجاهات الاداء فيها لذا يوفر اساس في تحديد مسيرة المؤسسة ونجاحها ومستقبلها.<sup>١٦</sup>

#### اساليب وطرق تقييم الاداء المالي :

مؤشرات تقييم الاداء المالي :يعتمد تقييم الاداء المالي على مجموعة كبيرة جدا من المؤشرات والمعايير المالية لفهم البيانات المالية والتي يمكن إدراجها تحت عناوين عديدة منها ما يتعلق بالربحية والسيولة والنشاط والرفع المالي والتوزيعات ،وضمن كل عنوان من هذه العناوين هناك العديد من المؤشرات المالية التي تلعب دوراً توعوياً هاماً لمستخدمي البيانات المالية<sup>١٧</sup>.

- تقييم الاداء باستخدام النسب المالية .
- تقييم الاداء المالي باستخدام التوازنات المالية .
- تقييم الاداء المالي باستخدام نسب الهيكلية .

<sup>١٥</sup> المرجع السابق، ص ٢٨

<sup>١٦</sup> مفاهيم حديثة في إدارة البنوك، علا نعيم عبد القادر واخرون ، دار البداية ، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠٠٩، ص ٢٥١

<sup>١٧</sup> رأس المال العامل وتمويل المشروعات الصغيرة ، محمود صبح ، البيان للطباعة والنشر، الطبعة الثانية ١٩٩٩، ص ٢١.

خطوات تقييم الاداء المالي : يمكن تلخيص عملية تقييم الأداء المالي في الخطوات التالية<sup>١٨</sup> :

- الحصول على مجموعة القوائم المالية السنوية وقائمة الدخل .
- احتساب مقاييس مختلفة لتقييم الأداء.
- دراسة وتقييم النسب .
- وضع التوصيات الملائمة.

مراحل عملية تقييم الأداء : تمر عملية تقييم الأداء بأربع مراحل مكتملة لبعضها البعض وهي على التوالي

١٩ :

جمع المعلومات الضرورية لعملية تقييم الأداء ، قياس الأداء الفعلي ، مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المعياري ، دراسة الانحرافات و إصدار الحكم عليها .

١. المرحلة الأولى : جمع المعلومات الضرورية : تتطلب عملية تقييم الأداء توفر المعلومات التي تعد موردا أساسيا في عملية التسيير بمختلف مستوياته إلا أن توفرها ليس بالشيء الكافي بل يجب أن تتميز بالجودة العالية و أن تكون في الوقت المناسب و هناك ثلاث مصادر تتحصل المؤسسة من خلالها على المعلومات و هي :

- الملاحظة الشخصية : و تتمثل في وجود الملاحظين في الميدان و ملاحظة ما يجري فيه .
  - التقرير أو البيان الشفوي : تتمثل في سلسلة المحادثات و اللقاءات التي تتم بين الرئيس و رؤوسيه .
  - التقارير الكتابية : و تتمثل في الميزانية و جدول حسابات التناجج و اليومية ... الخ .
٢. المرحلة الثانية : قياس الأداء الفعلي : تمكن هذه المرحلة المؤسسة من قياس كفاء واداء و فعاليتها ، و ذلك من خلال اختيارها مجموعة مؤشرات و معايير ، ويشمل قياس الأداء بجانبه الكمي و النوعي و عليه فان قياس الأداء يهدف إلى التشخيص و يمكن أن يبين لنا الانحرافات .
٣. المرحلة الثالثة : مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المرغوب في هذه المرحلة تقوم المؤسسة بمقارنة الأداء الفعلي ( المحقق ) بالأداء المرغوب تحقيقه فيما إذا كان هناك تطابق بينهما أم هناك اختلاف و يعتمد في عملية المقارنة على كل من عامل الزمن و على أداء الوحدات و الأهداف

<sup>١٨</sup> التسيير المالي للمؤسسة ، خميسي شبيحة ، دار هومة للطباعة ، الجزائر ، ٢٠١٠ ، ص ٨٣-٨٤

<sup>١٩</sup> قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسات الاقتصادية ، عدنان عبد الغني ، مجلة الباحث ، الجزائر ، العدد الرابع ، ٢٠٠٦ ، ص

٤. المرحلة الرابعة : دراسة الانحراف وإصدار الحكم : هذه العملية هي الخطوة الأخيرة في عملية تحديد الانحراف ونوع هذا الانحراف سواء كان انحراف موجب أو سالب ، انحراف معدوم و أما إذا كان الانحراف موجب فيكون لصالح المؤسسة ، أما إذا كان الانحراف سالب يكون ضد المؤسسة أما الانحراف معدوم لا يؤثر على نتائج المؤسسة لذا فعلى المسؤولين تحليل الانحراف و تحديد أسباب هذا الانحراف لتشجيع ما هو ايجابي و معالجة ما هو سلبى .

**ضرورة تقييم الأداء المالي :** يبرز هنا دور المؤسسة في المجتمع حول الاستخدام الأمثل لسيولة لتحقيق فوائض ايجابية من الأرباح في سبيل تشكيل الثروة ومن ثم تعظيم القيمة السوقية، والتي بدورها تعمل على تعظيم عائد حملة الأسهم إن كانت المؤسسة مدرجة في البورصة بطبيعة الحال، ولا يأتي ذلك إلى من خلال تحقيق أقصى الإيرادات مقابل أقل مخاطر ممكنة<sup>٢٠</sup>.

#### الاطار العملي :

**منهج البحث:** تم استخدام في هذا البحث المنهج الوصفي (المسحي) باعتباره أنسب المناهج لطبيعة البحث ولاعتماده على وصف الحالة عن طريق استجابات مجتمع البحث، ويقصد بالمنهج الوصفي المسحي: " هو ذلك النوع من البحوث الذي يتم بواسطة استجواب جميع أفراد مجتمع البحث أو عينة كبيرة منهم، وذلك بهدف وصف الظاهرة المدروسة من حيث طبيعتها ودرجة وجودها فقط، دون أن يتجاوز ذلك إلى دراسة العلاقة أو استنتاج الأسباب مثلاً" كما " أنه يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كينافياً وكمياً. وتبرز أهمية الأسلوب الوصفي: في كونه الأسلوب الوحيد الممكن لدراسة بعض الموضوعات الإنسانية"<sup>٢١</sup>.

**مجتمع البحث:** "مجتمع البحث مصطلح علمي منهجي يراد به كل من يمكن أن تعمم عليه نتائج البحث سواء أكان مجموعة أفراد أو كتب أو مباني مدرسية ... الخ، وذلك طبقاً للمجال الموضوعي لمشكلة البحث"، حيث تم تطبيق الدراسة على العاملين بمنظمات الأعمال بالمملكة العربية السعودية.<sup>٢٢</sup>

<sup>٢٠</sup> الإدارة الإستراتيجية ، مفاهيم و نماذج تطبيقية ، إدريس ثابت عبد الرحمان والمرسي جمال الدين محمد ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٦ ، ص ٤٨٧.

<sup>٢١</sup> البحث العلمي مفهومه وأدواته وأساليبه، عبيدات واخرون، (٢٠١٤م)، ط١٦، عمان: دار الفكر.

<sup>٢٢</sup> المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية،، العساف، (٢٠١٢م)، ط٢، الرياض: دار الزهراء.

**عينة البحث:** تم الاعتماد في هذا البحث على أسلوب العينة العشوائية، حيث تكونت عينة البحث من (٦٣) من العاملين بشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية، حيث قامت الباحثات بتصميم استبانة الكتروني وتم توزيعها على أفراد مجتمع الدراسة البالغ عددهم (٦٣) من العاملين بشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية.

**أداة البحث:** بناءً على المنهج المتبع في البحث وحدت الباحثات أن الأداة الأكثر ملائمة لتحقيق أهداف البحث هي "الاستبانة"، وعليه فقد تم تصميم استبانة بحثهن بالاعتماد على الدراسات السابقة، والإطار النظري للبحث. وقد تكونت الاستبانة من قسمين رئيسيين كالتالي:

**القسم الأول:** يتضمن خصائص أفراد عينة البحث ويشمل (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص، الخبرة).

**القسم الثاني:** ويتكون من محورين محاور تهدف إلى التعرف على دور المحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة، وهي كالتالي:

**المحور الأول:** يهدف إلى التعرف إلى العلاقة بين المحاسبة البيئية وتقييم الأداء المالي ويتكون من (٩) عبارات. **المحور الثاني:** ويهدف إلى التعرف على أثر المحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة ويتكون من (١٠) عبارات.

**صدق أداة البحث:** تعريف الصدق يقصد بصدق المقياس (instrument validity) إلى درجة يقيس المقياس للغرض المصمم من أجله، وعليه يمكن تعريف صدق أداة جمع البيانات إلى درجة توفر الأداة بيانات ذات علاقة بمشكلة البحث من مجتمع البحث.

الصدق الظاهري: تم تصميم الاستبيان في صورته الأولية ثم تم عرضه على المشرفة لإبداء رأيها حول صلاحية الاستبيان للتطبيق ومدى شمولية الاستبانة ثم عرضها على المحكمين المختصين وفي ضوء آرائهم تم تعديل بعض العبارات وبهذا تم وضع الاستبانة في شكلها النهائي. انظر الملحق رقم (١) استمارة الاستبيان في شكلها النهائي.

صدق الاتساق الداخلي للأداة: يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي للاستبيان وذلك من

خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبيان والدرجة الكلية للمجال نفسه وذلك على النحو الذي توضحه الجداول التالية:

جدول رقم (١)

صدق الاتساق الداخلي للأداة

المحور	م	معامل	م	معامل	م	معامل
المحور الأول: العلاقة بين المحاسبة البيئية وتقييم الأداء المالي	١	**٠,٦٠٥	٤	**٠,٥٣٧	٧	**٠,٤٨٤
	٢	**٠,٥٥٨	٥	**٠,٤٨٩	٨	**٠,٠٧٦
	٣	**٠,٥٠٦	٦	**٠,٥٨٤	٩	**٠,٦٣١
المحور الثاني: أثر المحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة	١	**٠,٦١٩	٥	**٠,٦٥٢	٩	**٠,٥٤٩
	٢	**٠,٠٩٨	٦	**٠,٤١٤	١	**٠,٦٥٢
	٣	**٠,٥٧٠	٧	**٠,٥٧٠		
	٤	**٠,٤٥٠	٨	**٠,٧٨٤		

\*\*دالة إحصائية عند مستوى ٠,٠١

\*دالة إحصائية عند مستوى ٠,٠٥

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على الاستبيان ، ٢٠١٨.

من الجدول السابق يتضح أن جميع المفردات المكونة للاستبيان تساهم في زيادة الثبات لهذا الاستبيان، كما يتضح من الجدول رقم (١) أن كل معاملات الارتباط بين المفردات المكونة للاستبيان وبين المجموع الكلي للمحور وكذلك المجموع الكلي محذوفاً منه درجة المفردة دالة عند مستوى ٠,٠١

ثبات أداة البحث: يقصد بثبات المقياس أن يعطي هذه الأداة نفس النتيجة لو تم إعادة تطبيق الأداة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات المقياس يعني الاستقرار في نتائج الأداة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد تم التحقق من ثبات الأداة من خلال معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient، ومعامل التجزئة النصفية، كما يلي:

جدول رقم (٢)

ثبات الاستبيان بطريقة معامل ألفا كرونباخ

المحور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	معامل التجزئة النصفية

٠,٧١٨	٠,٨١٨	٩	المحور الأول: العلاقة بين المحاسبة البيئية وتقييم الأداء المالي
٠,٦١٩	٠,٧٣٠	١٠	المحور الثاني: أثر المحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة
٠,٦٥٤	٠,٨٣١	١٩	الدرجة الكلية

المصدر: .: إعداد الباحثة بالاعتماد على الاستبيان، ٢٠١٨.

من خلال النتائج الموضحة أعلاه يتضح أن ثبات الأداة مرتفع حيث بلغ (٠,٨٣١) مما يدل على ثبات الأداة وصلاحيتها للتطبيق الميداني، وبذلك قد تم التأكد من صدق وثبات المقياس في صورته النهائية، وأنه صالح للتطبيق على عينة البحث الأساسية، مما يجعلها على ثقة تامة بصحة المقياس وصلاحيته لجمع البيانات اللازمة للإجابة عن أسئلة البحث.

#### حدود البحث: -

- الحدود المكانية: تم تطبيق البحث الحالي في المملكة العربية السعودية -الرياض- شركات المساهمة.
- الحدود الزمنية: سيجرى البحث الحالي خلال الفصل الدراسي الثاني من العام الجامعي ١٤٣٨ هـ.
- الحدود البشرية: يتكون مجتمع البحث من العاملين بشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية بمدينة الرياض.

الأساليب الإحصائية للبحث: لتحقيق أهداف البحث وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences والتي يرمز لها اختصاراً بالرمز (SPSS).

وذلك بعد أن تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، ولتحديد طول خلايا المقياس الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور البحث، تم حساب المدى (٥-١=٤)، ثم تقسيمه على عدد خلايا المقياس للحصول على طول الخلية الصحيح أي (٤/٥ = ٠,٨٠) بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس ( أو بداية المقياس وهي الواحد الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، وهكذا أصبح طول الخلايا كما يأتي :

جدول رقم (٣)

توزيع للفئات وفق التدرج المستخدم في أداة البحث لمقياس ليكرت الخماسي

الوصف	المدى
موافق بشدة	٥,٠٠ - ٤,٢١
موافق	٤,٢٠ - ٣,٤١
محايد	٣,٤٠ - ٢,٦١
غير أوافق	٢,٦٠ - ١,٨١
غير موافق بشدة	١,٨٠ - ١,٠٠

المصدر: .إعداد الباحثة بالاعتماد على الاستبيان، ٢٠١٨.

وللإجابة على تساؤلات البحث تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- المتوسط الحسابي " Mean " وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد عينة البحث عن المحاور الرئيسة (متوسطات العبارات)، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب المحاور حسب أعلى متوسط حسابي.

- تم استخدام الانحراف المعياري "Standard Deviation" للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد عينة البحث لكل عبارة من عبارات متغيرات البحث، ولكل محور من المحاور الرئيسة عن متوسطها الحسابي.

مناقشة نتائج البحث الميداني : سعى هذا البحث إلى التعرف على دور المحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة، ولتحقيق تلك الأهداف سيتم خلال هذا الفصل استعراض ما أسفر عنه نتائج البحث الميداني المطبق على العاملين في شركات المساهمة بمدينة الرياض بالمملكة العربية السعودية، من خلال الإجابة عن تساؤلات البحث وتحليل النتائج حيث كانت النتائج كالتالي:  
أولاً: خصائص مفردات البحث:

جدول رقم (٤)

توزيع أفراد عينة الدراسة وفق الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
أنثى	٣٠	٤٧,٦
ذكر	٣٣	٥٢,٤

النسبة	التكرار	الجنس
١٠٠,٠	٦٣	المجموع

المصدر: .. إعداد الباحثة بالاعتماد على الاستبيان، ٢٠١٨.

يوضح الجدول رقم (٤) توزيع أفراد البحث وفق الجنس، ويتضح أن النسبة الأعلى من أفراد عينة البحث من الذكور بنسبة بلغت (٤, ٥٢%)، مقابل (٦, ٤٧%) من أفراد عينة البحث من الإناث.

### جدول رقم (٣)

#### توزيع أفراد عينة البحث وفق العمر

العمر	التكرار	النسبة
٢٠ إلى أقل من ٣٠	٤٠	٦٣,٥
٣٠ إلى أقل من ٤٠	١٦	٢٥,٤
٤٠ إلى أقل من ٥٠	٥	٧,٩
٥٠ سنة فأكثر	٢	٣,٢
المجموع	٦٣	١٠٠,٠

المصدر: .. إعداد الباحثة بالاعتماد على الاستبيان، ٢٠١٨.

يوضح الجدول رقم (٥) توزيع أفراد مجتمع البحث وفق العمر، وتوضح النتائج أن النسبة الأعلى من أفراد عينة البحث تتراوح أعمارهم من ٢٠ إلى أقل من ٣٠ سنة، مقابل (٤, ٢٥%) من أفراد عينة البحث أعمارهم تتراوح من ٣٠ إلى أقل من ٤٠ سنة، في حين أن هناك (٩, ٧%) من أفراد عينة البحث أعمارهم تتراوح من ٤٠ إلى أقل من ٥٠ سنة، ويوجد (٢, ٣%) من أفراد عينة البحث أعمارهم ٥٠ سنة فأكثر.

### جدول رقم (٦)

#### توزيع أفراد عينة البحث وفق المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
بكالوريوس	٤٣	٦٨,٣
ماجستير	١٧	٢٧,٠
دكتوراه	٣	٤,٨
المجموع	٦٣	١٠٠,٠

المصدر: .. إعداد الباحثة بالاعتماد على الاستبيان، ٢٠١٨.

يوضح الجدول رقم (٦) توزيع أفراد مجتمع البحث وفق المؤهل العلمي، وتبين النتائج أن النسبة الأعلى من أفراد عينة البحث من أصحاب المؤهل العلمي بكالوريوس بنسبة بلغت (٣, ٦٨%)، مقابل

(٢٧,٠%) من أفراد عينة البحث من أصحاب المؤهل العلمي ماجستير، ويوجد ما نسبتهم (٤,٨%) من أفراد عينة البحث من أصحاب المؤهل العلمي دكتوراه.

جدول رقم (٧/)

توزيع أفراد عينة البحث وفق التخصص

النسبة	التكرار	التخصص
٦,٣	٤	إدارة أعمال
٣,٢	٢	اقتصاد + مالية
١١,١	٧	مالية
٧٩,٤	٥٠	محاسبة
١٠٠,٠	٦٣	المجموع

المصدر: .: إعداد الباحثة بالاعتماد على الاستبيان، ٢٠١٨.

يوضح الجدول رقم (٧) توزيع أفراد مجتمع البحث وفق التخصص، وتبين النتائج أن النسبة الأعلى من أفراد عينة البحث من أصحاب التخصص "محاسبة" بنسبة بلغت (٧٩,٤%)، مقابل ما نسبتهم (١١,١%) من أصحاب التخصص "مالية"، في حين أن هناك (٦,٣%) من أصحاب التخصص إدارة أعمال، ويوجد (٣,٢%) من أصحاب التخصصات "اقتصاد، مالية".

جدول رقم (٨)

توزيع أفراد عينة البحث وفق الخبرة

النسبة	التكرار	الخبرة
٦٠,٣	٣٨	سنة إلى أقل من ٥
١٤,٣	٩	٥ إلى أقل من ١٠
٩,٥	٦	١٠ إلى أقل من ١٥
١٥,٩	١٠	١٥ سنة فأكثر
١٠٠,٠	٦٣	المجموع

المصدر: .: إعداد الباحثة بالاعتماد على الاستبيان، ٢٠١٨.

يوضح الجدول رقم (٨) توزيع أفراد مجتمع البحث وفق الخبرة، وتبين النتائج أن النسبة الأعلى من أفراد عينة البحث سنوات خبرتهم سنة إلى أقل من ٥ سنوات بنسبة بلغت (٦٠,٣%)، مقابل (١٥,٩%) من أفراد عينة البحث سنوات خبرتهم ١٥ سنة فأكثر، ويوجد ما نسبتهم (١٤,٣%) تتراوح

سنوات خبرتهم من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات، وهناك (٩,٥%) من أفراد عينة البحث تتراوح سنوات خبرتهم من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة.

ثانياً: فرضيات البحث: الفرضية الأولى: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة البيئية وتقييم الأداء المالي:

للتحقق من الفرضية القائلة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة البيئية وتقييم الأداء المالي، تم استخدام اختبار T-TEST للعينة الواحدة، وكانت النتائج كما تظهر في الجدول التالي:

جدول رقم (٩)

نتيجة الفرضية القائلة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة البيئية وتقييم الأداء المالي

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت)	مستوى الدلالة	الترتيب
١	توجد رؤية واضحة لإدارة الشركة لمفهوم المحاسبة البيئية	٢,٩٨	١,١٨	١٩,٩٩٧	٠,٠٠٠	٨
٢	تُطبق الشركة التي تعمل بها المحاسبة البيئية	٢,٨١	١,١٣	١٩,٦٦٧	٠,٠٠٠	٩
٣	يتماشى مفهوم المحاسبة البيئية مع فرض استمرارية الشركة	٣,٥١	١,٠٠	٢٧,٩٠١	٠,٠٠٠	٧
٤	تعد مشكلة التلوث البيئي الصناعي من المشكلات الجوهرية	٤,٤٦	٠,٥٩	٥٩,٩٠٩	٠,٠٠٠	٢
٥	يشمل الأداء البيئي اهتمام الشركة بأنشطة إعادة تدوير المخلفات	٤,٠٠	٠,٨٨	٣٦,٠٨٣	٠,٠٠٠	٣
٦	يعتبر الأداء المالي من المقومات والركائز الأساسية للشركات	٤,٥٤	٠,٦٧	٥٣,٩٥٦	٠,٠٠٠	١
٧	بيانات الأداء المالي البيئي لها علاقة بقرارات المستثمرين والمقرضين والحكومة	٣,٩٤	٠,٩٣	٣٣,٥٥٩	٠,٠٠٠	٥
٨	التكاليف البيئية ترتبط بالتكاليف الاجتماعية	٣,٩٠	٠,٨٩	٣٤,٧١١	٠,٠٠٠	٦
٩	من الجيد أن يتم تضمين القوائم المالية للتكاليف البيئية	٣,٩٧	٠,٨٤	٣٧,٤١٦	٠,٠٠٠	٤
	المتوسط العام	٣,٧٩	٠,٩٠	٣٥,٩١١	٠,٠٠٠	

\* المتوسط العام من ٥ درجات

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على الاستبيان، ٢٠١٨.

يوضح الجدول أعلاه محور العلاقة بين المحاسبة البيئية وتقييم الأداء المالي ، حيث تشير النتائج إلى أن مستوى الدلالة أقل من (0,05%) لذلك نقبل الفرض القائل بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة البيئية وتقييم الأداء المالي، مما يعني وجود علاقة بين المحاسبة البيئية وتقييم الأداء المالي، حيث تبين من النتائج أن أفراد عينة البحث موافقون على العلاقة بين المحاسبة البيئية وتقييم الأداء المالي بمتوسط موافقة (3,79 من 5) مما يشير إلى العلاقة بين المحاسبة البيئية مرتبطة بتقييم الاداء المالي.

حيث تمثلت أبرز ملامح العلاقة بين المحاسبة البيئية وتقييم الأداء المالي في الموافقة على العبارات التالية:

- 1- جاءت العبارة رقم (6) وهي: (يعتبر الأداء المالي من المقومات والركائز الأساسية للشركات) في المرتبة الأولى بين العبارات التي تقيس وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة البيئية وتقييم الأداء المالي بمتوسط حسابي بلغ (4,54).
  - 2- جاءت العبارة رقم (4) وهي: (تعد مشكلة التلوث البيئي الصناعي من المشكلات الجوهرية) في المرتبة الثانية بين الفقرات التي تقيس وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة البيئية وتقييم الأداء المالي بمتوسط حسابي بلغ (4,46).
  - 3- جاءت العبارة رقم (5) وهي: (يشمل الأداء البيئي اهتمام الشركة بأنشطة إعادة تدوير المخلفات) في المرتبة الثالثة بين الفقرات التي تقيس وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة البيئية وتقييم الأداء المالي بمتوسط حسابي بلغ (4,00).
  - 4- جاءت العبارة رقم (9) وهي: (من الجيد أن يتم تضمين القوائم المالية للتكاليف البيئية) في المرتبة الرابعة بين الفقرات التي تقيس وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة البيئية وتقييم الأداء المالي بمتوسط حسابي بلغ (3,97).
  - 5- جاءت العبارة رقم (7) وهي: (بيانات الأداء المالي البيئي لها علاقة بقرارات المستثمرين والمقرضين والحكومة) في المرتبة الخامسة بين الفقرات التي تقيس وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة البيئية وتقييم الأداء المالي بمتوسط حسابي بلغ (3,94).
- الفرضية الثانية: توجد أثر ذو دلالة احصائية للمحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة:

للتحقق من الفرضية القائلة بوجود أثر ذو دلالة احصائية للمحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة، تم استخدام اختبار T-TEST لعينة الواحدة، وكانت النتائج كما تظهر في الجدول التالي:

جدول رقم (١٠)

نتيجة الفرضية القائلة بوجود أثر ذو دلالة احصائية للمحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في

شركات المساهمة

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت)	مستوى الدلالة	الترتيب
١	من المهم للشركة أن تراعي تكاليفها البيئية ومحاولة تقليلها	٤,٣٧	٠,٧٠	٤٩,٣١٥	٠,٠٠٠	٢
٢	مراعاة الشركة لتكاليفها البيئية يقوي سمعتها وشهرتها	٤,٤٤	٠,٦٩	٥١,٠٩٣	٠,٠٠٠	١
٣	اهتمام الشركة بالتكاليف البيئية يساعدها في عملية الرقابة	٣,٩٧	٠,٨٦	٣٦,٥٩٢	٠,٠٠٠	٤
٤	تؤثر التكاليف البيئية على أصول المشروع تأثير جوهري	٣,٦٣	١,٠٤	٢٧,٨٣٦	٠,٠٠٠	٦
٥	عدم الاهتمام بالتكاليف البيئية من الممكن أن يؤثر سلباً على الشركة	٣,٩٢	٠,٨٥	٣٦,٦٨٩	٠,٠٠٠	٥
٦	التكاليف البيئية تؤثر على العمليات المالية للشركة	٣,٦٢	٠,٨٥	٣٣,٧٧١	٠,٠٠٠	٧
٧	يظهر تأثير المحاسبة البيئية فقط على الأداء المالي للشركة	٢,٧١	٠,٩٢	٢٣,٣٣٣	٠,٠٠٠	١٠
٨	تطبيق المحاسبة البيئية يؤثر تأثير مباشر على قيمة الضريبة التي تُنفقها الشركة	٣,٣٠	٠,٩٨	٢٦,٨٠٢	٠,٠٠٠	٩
٩	تؤثر بيانات الأداء البيئي على تقييم الأداء المالي للشركة	٣,٥٤	٠,٧٨	٣٦,٠٥٣	٠,٠٠٠	٨
١٠	يعزز استخدام المحاسبة البيئية الكفاءة الاقتصادية للشركة	٤,٠٦	٠,٧٨	٤١,٣٣٦	٠,٠٠٠	٣
	المتوسط العام	٣,٧٦	٠,٨٥	٣٦,٢٨٢	٠,٠٠٠	

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على الاستبيان، ٢٠١٨.

يوضح الجدول أعلاه محور أثر المحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة، حيث تشير النتائج إلى أن مستوى الدلالة أقل من (٠,٠٥%) لذلك نقبل الفرض القائل بوجود أثر ذو دلالة احصائية للمحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة، مما يعني وجود أثر ذو دلالة احصائية للمحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة، حيث تبين من النتائج أن أفراد عينة البحث موافقون على وجود أثر ذو دلالة احصائية للمحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة بمتوسط موافقة (٣,٧٦ من ٥) مما يشير إلى تأثير المحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة.

حيث تمثلت أبرز ملامح أثر المحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة في الموافقة على العبارات التالية:

- ١- جاءت العبارة رقم (٢) وهي: (مراعاة الشركة لتكاليفها البيئية يقوي سمعتها وشهرتها) في المرتبة الأولى بين العبارات التي تقيس وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة بمتوسط حسابي بلغ (٤,٤٤).
- ٢- جاءت العبارة رقم (١) وهي: (من المهم للشركة أن تراعي تكاليفها البيئية ومحاولة تقليلها) في المرتبة الثانية بين الفقرات التي تقيس وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة بمتوسط حسابي بلغ (٤,٣٧).
- ٣- جاءت العبارة رقم (١٠) وهي: (يعزز استخدام المحاسبة البيئية الكفاءة الاقتصادية للشركة) في المرتبة الثالثة بين الفقرات التي تقيس وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة بمتوسط حسابي بلغ (٤,٠٦).
- ٤- جاءت العبارة رقم (٣) وهي: (اهتمام الشركة بالتكاليف البيئية يساعدها في عملية الرقابة) في المرتبة الرابعة بين الفقرات التي تقيس وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة بمتوسط حسابي بلغ (٣,٩٧).
- ٥- جاءت العبارة رقم (٥) وهي: (عدم الاهتمام بالتكاليف البيئية من الممكن أن يؤثر سلباً على الشركة) في المرتبة الخامسة بين الفقرات التي تقيس وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة البيئية وتقييم الأداء المالي بمتوسط حسابي بلغ (٣,٩٢).

#### الخاتمة :-

أولاً : نتائج البحث: أسفر البحث عن العديد من النتائج يمكن ذكر أهم هذه النتائج فيما يلي:

#### نتائج البحث:

- ١- كشفت النتائج عن وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة البيئية وتقييم الأداء المالي، مما يعني وجود علاقة بين المحاسبة البيئية وتقييم الأداء المالي، حيث تبين من النتائج أن أفراد عينة البحث موافقون على العلاقة بين المحاسبة البيئية وتقييم الأداء المالي بمتوسط موافقة (٣,٧٩ من ٥) مما يشير إلى العلاقة بين المحاسبة البيئية مرتبطة بتقييم الاداء المالي، وتمثلت أبرز ملامح العلاقة بين المحاسبة البيئية وتقييم الأداء المالي في اعتبار الأداء المالي من المقومات والركائز الأساسية للشركات، وأن مشكلة التلوث البيئي الصناعي من المشكلات الجوهرية.

٢- بينت النتائج وجود أثر ذو دلالة احصائية للمحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة، مما يعني وجود أثر ذو دلالة احصائية للمحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة، حيث تبين من النتائج أن أفراد عينة البحث موافقون على وجود أثر ذو دلالة احصائية للمحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة بمتوسط موافقة (٣,٧٦ من ٥ مما يشير إلى تأثير المحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة، حيث تمثلت أبرز ملامح أثر المحاسبة البيئية في تقييم الأداء المالي في شركات المساهمة في مراعاة الشركة لتكاليفها البيئية يقوي سمعتها وشهرتها، وأنه من المهم للشركة أن تراعي تكاليفها البيئية ومحاولة تقليلها.

**توصيات البحث:** في ضوء النتائج التي تم التوصل الي ما يلي:

- عقد دورات تدريبية متخصصة لمدرء الشركات وأصحاب القرار حول المحاسبة البيئية وآلية تطبيقها والمزايا التي تعود على المنشأة من تطبيقها .
- إنشاء قسم مستقل للتكاليف والإيرادات البيئية، أي قسم يجمع ما بين البيئة والمحاسبة معاً.
- سن تشريعات وقوانين تلزم الشركات المساهمة بقواعد ومعايير المحاسبة البيئية وضرورة التزام الشركات بحماية البيئة والمحافظة عليها من خلال إنتاج منتجات صديقة للبيئة والإفصاح عن معلومات المحاسبة البيئية بشكل منتظم .
- ضرورة اهتمام الفكر والأدب المحاسبي بإجراء الدراسات والبحوث العلمية والعملية للمحاسبة البيئية وكذلك المراجعة البيئية لتوفير المعايير البيئية التي تساعد في تحديد الدول الفعالة للمنشآت في مكافحة التلوث البيئي وذلك بتوفير معلومات عن النشاط البيئي في تقاريرها المالية السنوية المنشورة.

**المراجع**

اولا: الكتب:

- المحاسبة البيئية القياس والإفصاح عن المشاكل البيئية مع الإشارة إلى المملكة العربية السعودية ، مزنة عبداللطيف الرفاعي، معهد الإدارة العامة، الرياض، ١٤٣٨ .
- الاداء المالي واثره على عوائد اسهم الشركات دار الحمد للنشر والتوزيع ،الاردن ، محمد محمود الخطيب ، الطبعة الاولى ، ٢٠١٠ .

- التسيير المالي للمؤسسة ، خمستي شيحة دار هومة للطباعة ، الجزائر ، ٢٠١٠ .
- مفاهيم حديثة في إدارة البنوك ، علا نعيم عبد القادر واخرون ، دار البداية ، الأردن ، الطبعة الأولى ، ٢٠٠٩ .

ثالثا: الرسائل العلمية والأبحاث غير المنشورة:

- مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ، يحيى جمال اللولو ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية بغزة ، ٢٠١٦ م .
- منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، منير ، جامعة القطايطي (٢٠٠٧) ، غير منشورة ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية - غزة .
- أثر قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي ، منى ، عبدالله حمد (٢٠١٤) ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق - سوريا .
- دور محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية ، جرموني ، أسماء (٢٠١٥) ، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية ، غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خبضر - الجزائر .
- مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الاداء المالي ، عتبة بن عبدالله وتيطاوني كريم ، دراسة حالة ٢٠١٤
- تقييم الأداء الوظيفي ، عدنان ماشي والي (٢٠١١) ، دائرة التخطيط والمتابعة ، قسم التطوير الاداري
- دراسة الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، عادل عشي ، رسالة ماجستير في علوم تسيير المؤسسات الصناعية ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، ٢٠٠٢ م .

رابعا :المجلات والدوريات :

- قراءة في الأداء المالي و القيمة في المؤسسات الاقتصادية ،عدنان عبد الغني ، مجلة الباحث ، الجزائر ، العدد الرابع ، ٢٠٠٦ .
- الإدارة الإستراتيجية ، إدريس ثابت عبد الرحمان والمرسي جمال الدين محمد ، مفاهيم و نماذج تطبيقية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، ٢٠٠٦ .