



جامعة القدس

عمادة الدراسات العليا

مدى تطبيق المنشآت الصناعية لمحاسبة الأداء البيئي

دراسة ميدانية لجنوب الضفة الغربية

هلين محمود محمد الطقاظة

رسالة ماجستير

القدس - فلسطين

1440هـ - 2019م

مدى تطبيق المنشآت الصناعية لمحاسبة الأداء البيئي

دراسة ميدانية لجنوب الضفة الغربية

إعداد:

هلين محمود محمد الطقاظة

بكالوريوس محاسبة من جامعة القدس المفتوحة/ فلسطين

المشرف : د . إبراهيم عتيق

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في بناء المؤسسات وتنمية الموارد البشرية من معهد التنمية المستدامة - كلية الدراسات العليا، جامعة القدس.

1440هـ - 2019م



جامعة القدس
عمادة الدراسات العليا
بناء المؤسسات والتنمية المستدامة

اجازة الرسالة

مدى تطبيق المنشآت الصناعية لمحاسبة الأداء البيئي

دراسة ميدانية لجنوب الضفة الغربية.

اسم الطالبة: هلين محمود محمد الطقاظة

الرقم الجامعي: 21420080

المشرف: د. ابراهيم عتيق.

نوقشت هذه الرسالة وأجيزت بتاريخ: 2019/ 4/14 من قبل لجنة المناقشة المدرجة أسمائهم وتوقيعهم:

التوقيع:

رئيس لجنة المناقشة : د. ابراهيم عتيق

التوقيع:

ممتحناً داخلياً : د. ساهر عقل

التوقيع:

ممتحناً خارجياً : د. فادي قطان

القدس - فلسطين

1440هـ - 2019م

الإهداء:

أهدي هذه الدراسة:

إلى رفيق الدرب وشريك العمر، إلى الأمل المنغرس في داخلي، إلى من ساندني دوما، إلى من علمني بأنه لا شيء يقف على حافة المستحيل.

زوجي العزيز

إلى الغيمة التي أمطرتني دوما بالخير والعز، إلى من كانوا عوناً لي منذ الصغر، إلى من زرعوا في نفسي الرغبة الشديدة في العلم، إلى الأرض الخصبة التي انشأتني.

أمي وأبي الغاليان

إلى ضحكة القلب العذبة وبسمة الثغر المتألثة، إلى كل تلك الأوقات الجميلة، إلى من قاسم فؤادي لحظات الحزن والفرح.

أخواتي الحبيبات

إلى الصديقة الأنقى وألام الثانية، إلى من ساندتني وقابلتني بدف حنانها وعذوبة ابتسامتها دوما.

أم زوجي

إلى الحب المترعب كالأمير، إلى النبض المتسارع في القلب، إلى العون في الين والشد، إلى من جعل للحياة أنغام مطربة.

إخوتي الأحباء

إلى هذا الثرى المشبع بدماء الشهداء إلى أنين الجرحى وصبر الأسرى، إلى دموع الأمهات إلى ذلك الألم في عيون الآباء، إلى الأمل الذي لم ينفطع يوماً، إلى الأرض التي تستحق الحياة، إلى وطني.

فلسطين

إقرار

اقّرّ انا معدّة الرسالة بأنها قدمت لجامعة القدس، لنيل درجة الماجستير، وأنها نتائج أبحاثي الخاصة، باستثناء ما تمّت الإشارة إليه حيث ما ورد، وان هذه الرسالة، أو أي جزء منها، لم يقدم لنيل درجة عليا لأي جامعة أو معهد آخر.

التوقيع:.....

الاسم: هلين محمود محمد الطقاطقة

التاريخ: 2019 / 4 /14

شكر وتقدير

اشكر الله عز وجل الذي منحني العون على انجاز هذه الدراسة.

الشكر والعرفان إلى الدكتور إبراهيم عتيق على جهوده وتوجيهاته حتى أنجزت هذه الدراسة.

الشكر والتقدير والاحترام لأعضاء الهيئة التدريسية في معهد التنمية المستدامة.

اشكر المنشآت الصناعية في محافظة بيت لحم والخليل على تعاونهم معي لإنجاز هذه الدراسة...

اشكر جميع مدققين الحسابات وموظفين سلطة جودة البيئة في بيت لحم والخليل، وقسم الصحة

خصوصاً في بلديات بيت لحم والخليل وحلحول على تعاونهم لإتمام هذه الدراسة.

اشكر غرفة التجارة والصناعة لبيت لحم والخليل على المعلومات التي قدموها لي...

اشكر جميع الأصدقاء والزملاء وكل من قدم لي الدعم والعون خلال فترة انجاز الدراسة.

هيلين الطقاطقه

تعريفات الدراسة:

• **البيئة Environment**: الوسط الذي يعيش فيه الإنسان ويمارس أنشطته الإنتاجية والاجتماعية، وهي خزان الموارد الطبيعية المتجددة مثل حقول الزراعة ومصايد الأسماك، والموارد غير المتجددة مثل مناجم المعادن وأبار النفط(صابر، 2000).

• **تلوث البيئة Environmental Pollution**: كل تغيير كمي أو كيميائي يطرأ على مكونات البيئة الحية وغير الحية، ينتج معظمه بفعل الإنسان ونشاطه أو العوامل الطبيعية أو كليهما معاً، يؤدي إلى الاختلال بالأنظمة البيئية، ويتسبب عنه أضرار خطيرة على الكائنات الحية بما فيها الإنسان ويؤدي إلى خسائر اقتصادية واجتماعية وأخلاقية (باية، 2008).

• **الضرر البيئي Environmental Harm**: الضرر الناجم عن ممارسة أي نشاط يؤدي إلى إلحاق أضرار بالصحة العامة أو البيئة (قانون رقم 7 لسنة 1999 بشأن البيئة، سلطة جودة البيئة، السلطة الوطنية الفلسطينية).

• **تقييم الأثر البيئي Environmental impact assessment**: إجراء يستخدم لدراسة العواقب أو التأثيرات البيئية لمشروع ما، سواء كانت مفيدة أو معاكسة (UNU-GTP & KenGen, 2007).

• **التكاليف البيئية Environmental costs**: جميع التكاليف التي تنتج عن الإجراءات الاختيارية أو التي يفرضها القانون على ممارسات المنشآت التي تؤثر على بيئتها المحيطة، بهدف منع أو الحد أو المعالجة أو التخلص من النفايات والإنبعاثات الضارة والناجمة عن أنشطتها التشغيلية (Keitel et al, 2011).

• **محاسبة التكاليف البيئية An environmental cost accounting**

هي امتداد للمحاسبة التقليدية يساعد في اتخاذ القرارات، ويستند إلى تحليل النتائج ومسببات التي أدت إلى وقوع التكلفة و تحديد اثر التكاليف البيئية التي تسبب بها مرتكبيها (Letmathe&Doost, 2000).

المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق المنشآت الصناعية لمحاسبة الأداء البيئي في دراسة لجنوب الضفة الغربية (محافظة بيت لحم والخليل)، من خلال التعرف على عدة محاور رئيسية تبنتها الدراسة وهي فحص مدى الوعي بأهمية المحاسبة على الأداء البيئي والتعرف على درجة الالتزام بالتشريعات القانونية الفلسطينية حول البيئة. أيضا فحصت مدى تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية ومدى تأثير تلك البيانات المالية المفصح عنها في القوائم المالية على متخذ القرار سواء كان متخذ قرار خارجي أو متخذ قرار داخلي، والتعرف على المعوقات التي تحد من تطبيق محاسبة الأداء البيئي.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم على دراسة الظاهرة و تحليلها، حيث استخدمت الدراسة الاستبيان كأداة لجمع البيانات الأولية للدراسة، تكون مجتمع الدراسة من متخذي قرار داخلي وهم 400 مصنع في محافظة الخليل و89 مصنع في محافظة بيت لحم، ومتخذ قرار خارجي 29 مدقق حسابات في الخليل و18 مدقق حسابات في بيت لحم بالإضافة إلى سلطة جودة البيئة في بيت لحم والخليل وإلى قسم الصحة والبيئة في بلدية بيت لحم والخليل وحلحول، تم اختيار نوعين من العينات الأولى عينة عشوائية بسيطة لمتخذ القرار الداخلي استهدفت المدراء الماليين والإداريين في المنشآت الصناعية حيث تم توزيع 150 استبيان على المصانع في بيت لحم والخليل بنسبة تمثيل 30.6% لمجتمع الدراسة حيث تم استرجاع 139 استبيان ولقد كان يصلح للتحليل منها 121 استبيان فقط، أيضا تم اختيار عينة قصدية وهم متخذ القرار الخارجي تكونت من أفراد المجتمع المهتمين حيث تم توزيع 45 استبيان(تم استقصاء مدققي الحسابات في بيت لحم والخليل بنسبة تمثيل 63.8%، جميع موظفين سلطة جودة البيئة في بيت لحم والخليل، جميع موظفين قسم الصحة والبيئة في البلديات في بلدية بيت لحم وبلدية الخليل وبلدية حلحول بنسبة تمثيل 100%) استرجع منها 40 استبيان وكان يصلح منها للتحليل فقط 39 استبيان، أيضا تم الرجوع إلى الأدبيات والدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع لتحقيق الغرض من الدراسة.

ولقد خلصت الدراسة إلى ان هنالك تطبيق لمحاسبة الأداء البيئي في المنشآت الصناعية في محافظة بيت لحم والخليل بدرجة متوسطة إلا ان هذه الدرجة غير كافية وتحتاج إلى البحث في السبل اللازمة لتقليل المعوقات التي تحد التطبيق وتعزيز نقاط القوة التي تساهم في التطبيق.

أيضاً تم دراسة العلاقة بين تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية وبين العوامل المؤثرة في مستوى التزام المجتمعات في تطبيق محاسبة الأداء البيئي ولقد أظهرت النتائج بان عامل تأثير بيانات التكاليف البيئية المفصوح عنها في القوائم المالية في عملية صناعة القرار وعامل مدى الالتزام بالتشريعات الفلسطينية حول البيئة يؤثران ايجابيا في تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية، بينما كان تأثير عاملي الوعي بأهمية المحاسبة على الأداء البيئي والمعوقات التي تحد التطبيق لمحاسبة الأداء البيئي تأثيرا سلبيا على تطبيق إجراءات المحاسبة على التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية.

و ل طرح مثال على آلية تعزيز نقاط القوة والحد من نقاط الضعف أمام تطبيق محاسبة الأداء البيئي تم دراسة العلاقة بين المعوقات التشريعية والتنظيمية على محاسبة الأداء البيئي وبين توفير بيانات التكاليف البيئية التي تساهم في الحصول على إعفاء ضريبي، حيث أظهرت النتائج وجود علاقة سلبية، أي انه كلما زادت المعوقات التشريعية والتنظيمية (لا يوجد تشريعات قانونية ملائمة حول المحاسبة عن الأثر البيئي، لا يوجد تخطيط استراتيجي لأعمال المسؤولية البيئية، لا يوجد حوافز حكومية كافية للمؤسسات الصناعية لتبني سياسات اجتماعية بيئية، لا تخضع مؤسساتكم إلى مراجعته خاصة بمكافحة التلوث الحد منه) قل توفير بيانات التكاليف البيئية التي تساهم في الحصول على إعفاء ضريبي، هذا يظهر بوضوح ان الحد من تلك المعوقات يساهم إيجابا في تعزيز إمكانية التطبيق لمحاسبة الأداء البيئي التي بدونها لا يمكن للمنشآت توفير تلك البيانات عن التكاليف البيئية التي يحتاجها متخذ القرار الداخلي و الخارجي.

Extent of application industrial plants of Environmental Accounting of the Performance (EAP) of in the south of West Bank

Prepared by: Helen Mahmoud Mohammed Altakatka

Supervisor: Dr.Ibrahim Ateeq

Abstract:

The study aimed to identify the extent of application industrial plants of Environmental Accounting of the Performance (EAP) of in the south of West Bank (Bethlehem and Hebron Governorates). This study aimed examine the extent of awareness, and the importance of EAP as well as the extent of commitment to Palestinian legal legislations on environment. It also examined the extent of application of accounting procedures regarding environmental expenses and methods of disclosing them in the financial statement. It also aimed to identify the obstacles of application of EAP by Palestinian Industrial sector.

In order to achieve the objectives of this study, the analytical descriptive method was adopted. A questionnaire tool was developed to collect primary data. from internal decision makers of 400 factories in Hebron governorate; 89 factories in Bethlehem Governorate; 29 external decision makers, accountants, in Hebron, 18 accountants in Bethlehem in addition to Environmental Quality Authority in Hebron and Bethlehem, Health and Environment Department in Bethlehem, Hebron and Halhul Municipalities. Two samples were chosen - randomly internal decision makers targeting financial and administrative managers in industrial facilities. 150 questionnaires were distributed on factories in Bethlehem and Hebron with a representative percentage of 30.6% of the study population where 139 questionnaires were recollected. 121 questionnaires were appropriate for analysis. A purposeful sample of external decision makers consisting of society stakeholders was selected. 45 questionnaires (Accountants in Bethlehem and Hebron were targeted with a representative percentage of 63.8%. it included all employees of Environmental Quality Authority in Bethlehem and Hebron, all employees of health and environmental department in Bethlehem, Hebron and Halhul municipalities with a representative

percentage of 100% where 40 questionnaires were recalled. 39 questionnaires were appropriate for analysis. In order to achieve the purpose of study, former literature on the topic was consulted.

The study concluded that there is an application of EAP in Bethlehem and Hebron governorates was observed at an average degree; however this degree is not sufficient. This entails searching for necessary means to reduce the obstacles encountering the application of EAP the sample industrial plants.

The relationship between the accounting procedures application costs and declaration in financial statements on one hand, and the impact factors on the level of commitment of societies to the application of EAp on the other hand. Results revealed that the impact factor of declared costs of environmental expenditure in financial lists in decision making as well as the extent of commitment to Palestinian legislations regarding environment positively affected the application of accounting procedures regarding the environmental expenses and declaration in the financial data. However, the awareness impact of the importance of EAP and the obstacles that obstruct the application of EAP was negative on the application of accounting, procedures on environmental expenditure and declaration in financial lists.

To give an example on the enhancement of strong points and reduction of drawbacks in the EAP, the relationship between the legislative and regulatory obstacles on EAP, the supply of environmental costs data which contribute to obtaining a tax exemption was studied, A negative relationship between them was observed. (There are no appropriate legal legislations on accounting on environmental impact, there is no strategic planning of works of environmental accountability, there are not sufficient governmental incentives for industrial facilities to build social environmental policies, and your institution is not subject to an assessment regarding reduction of pollution) the lesser were environmental expenditures data which lead to tax exemption. This clearly shows that limitation and reduction of those obstacles will positively contribute to reinforcement of EAP application without which the facilities cannot supply data on environmental expenditure which both internal and external decision makers need.

1. الفصل الأول: خلفية الدراسة

1.1 المقدمة:

تعد البيئة بمكوناتها المختلفة نعمة عظيمة منّ بها الخالق علينا ويجب ان نحافظ على هذه النعمة من الزوال من خلال تجنب الممارسات التي من شأنها ان تلحق أضراراً بها فكما ان العقل السليم في الجسم السليم فان العقل والجسم السليم في البيئة السليمة أيضاً، لذا يجب ان نحافظ على استدامة البيئة لضمان إنشاء مجتمعات خالية من الأمراض، فالنتمية المستدامة تهدف إلى تحسين مستوى حياة كل شعوب العالم بدون استنزاف الموارد الطبيعية مما يضمن عدم الإجحاف بحق الأجيال القادمة (وفا، 2003).

تحتوي بلادنا على عدد من المنشآت والمصانع التي ينتج عن ممارستها لأعمالها آثار خارجية سلبية وقد يكون لهذه الآثار السلبية المتمثلة في تلوث بيئي ضرر على صحة الإنسان سواء من موظفون يعملون داخل المصانع أو مجتمع محيط بتلك المصانع عدى عن الضرر الذي قد يلحق في النبات والحيوان والهواء والمياه، بالتالي على هذه المنشآت ان تعمل قدر الإمكان على منع حصول تلك الآثار السلبية باتخاذ إجراءات للوقاية أو الحد أو على الأقل دفع تكاليف علاجية للأضرار الواقعة وحتى تستطيع المنشآت الصناعية القيام بذلك فهي تحتاج إلى إتباع نظام محاسبي يفصح عن التكاليف البيئية الصادرة عن أنشطتها التشغيلية في قوائمها المالية.

بما ان التكاليف التي تتفققها المصانع في سبيل المنع أو الحد أو العلاج للضرر البيئي الذي نتج عن ممارسة المصانع لأنشطتها التشغيلية محاسبياً على أنها تكلفة بيئية بالتالي فان إثباتها في الدفاتر المحاسبية والإفصاح عنها في القوائم المالية يتم تحت بند التكاليف البيئية بدون ان يتم دمجها مع أي نوع من أنواع التكاليف الأخرى، لان الإفصاح بهذه الطريقة يعزز الثقة في مصداقية أداء الشركة، ولقد كانت الانطلاقة الفعلية للبدء بتحمل المنشآت الصناعية مسؤوليتها الاجتماعية تجاه بيئتها المحيطة والاعتراف بالتكاليف البيئية عندما ظهرت المحاسبة البيئية في الولايات المتحدة الأمريكية في التسعينات من القرن العشرين حيث تم إعداد مشروع للمحاسبة البيئية الذي تبنته وكالة البيئة الأمريكية في عام 1992 (عبد الكريم، 2011).

فالحفاظ على البيئة من التلوث الذي ينتج عن المصانع هو ظاهرة هامة تلقى اهتمام عالمي في ظل التقدم الصناعي المتسارع، فسابقا كانت معيار النجاح هو الربح المحقق اما حاليا ومع انتشار الجهات التي تتادي بضرورة حماية البيئة زاد الوعي البيئي فأصبح معيار النجاح والتطور الاقتصادي الحديث ليس الربح فقط بل والعمل بدون أضرار خارجية سلبية تضر بالبيئة.

ولفحص مدى تطبيق المنشآت الصناعية لمحاسبة الأداء البيئي تم العمل على دراسة مدى قناعة مجتمع الدراسة بأهمية إتباع نظام محاسبي يفصح عن الأداء البيئي من خلال فحص مدى الوعي بأهمية المحاسبة على الأداء البيئي وفحص مستوى الالتزام بالتشريعات الفلسطينية البيئية أيضا واقع تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية بالإضافة إلى تأثير بيانات التكاليف البيئية المفصح عنها على متخذ القرار أيضا فحصت المعوقات أمام تطبيق المحاسبة على الأداء البيئي.

1.2 مشكلة الدراسة وأسئلتها:

تتمثل مشكلة الدراسة بتنامي الآثار الخارجية السلبية الناتجة عن قيام المنشآت الصناعية بممارسة أعمالها في سبيل تحقيق أهدافها المنشودة، وان هذه الآثار لا يتم أخذها في الاعتبار من قبل إدارة تلك الشركات رغم جدية وشمولية أثارها على أفراد المجتمع.

تتفاوت إدارات الشركات الصناعية في التعامل مع أثار الأنشطة التشغيلية لها كما يتباين في اتخاذ الإجراءات اللازمة بهدف حماية البيئة مما يترتب على ذلك وجود عجز في عملية الإفصاح عنها في التقارير المالية وهذا مؤشر على تقصيرها في القيام بمسئوليتها الاجتماعية المتمثلة في الحد منه وإزالة للضرر البيئي الذي نشأ عن أنشطتها. وفي نظر متخذ القرار الاقتصادي قد يفيد هذا في تحمل مسؤوليتها تجاه معالجة تلك الأضرار حيث ان نتائج أعمالها غير حقيقية. وهذا يؤدي إلى إضعاف الثقة في المعلومات المحاسبية المفصح عنها في تلك القوائم.

ويتواجد في بيت لحم والخليل العديد من المنشآت الصناعية التي تمارس أعمالها مما ينتج عن ذلك أضرار بالبيئة المحيطة سواء هواء أو ماء أو تربة أو نباتات أو حيوانات أو إنسان، وهي كذلك لا تتحمل مسؤوليتها الاجتماعية تجاه المجتمع المحيط بها. كما أن بيانات القوائم المالية الخاصة بها لا تظهر بوضوح أثار تعاملها مع البنية المحيطة بالتالي تتمثل مشكلة الدراسة بالتساؤلات التالية:

1. ما مدى الوعي بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي ؟
2. ما مدى الالتزام بمتطلبات التشريعات الفلسطينية حول البيئة؟
3. ما مدى تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم ؟
4. ما تأثير الإفصاح عن بيانات التكاليف البيئية في صناعة القرار ؟
5. ما هي المعوقات إلي تواجه المنشآت الصناعية في تطبيق المحاسبة عن الأداء البيئي؟
6. هل يوجد علاقة بين واقع تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية وبين العوامل المؤثرة في مستوى التزام المجتمعات بتطبيق محاسبة الأداء البيئي، ويتفرع منه الأسئلة التالية:
- 1- هل يوجد علاقة بين واقع تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية وبين مدى الوعي بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي؟
- 2- هل يوجد علاقة بين واقع تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية وبين مدى الالتزام بمتطلبات التشريعات الفلسطينية حول البيئة؟
- 3- هل يوجد علاقة بين واقع تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية وبين تأثير الإفصاح عن بيانات التكاليف البيئية في صناعة القرار؟
- 4- هل يوجد علاقة بين واقع تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية وبين مستوى المعوقات على محاسبة الأداء البيئي؟
7. هل يوجد علاقة بين توفير معلومات الأداء البيئي التي تحسن الحصول على إعفاءات ضريبية وبين المعوقات التنظيمية و التشريعية؟

1.3 أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من الأمور التالية:

- 1- من الدراسات القليلة حول الأثر البيئي والمحاسبة عنه ودوره في صناعة القرار الاستثماري في فلسطين.
- 2- بالنسبة لمتخذ القرار الاقتصادي الخارجي: يمثل الإفصاح عن الآثار البيئية للمنشآت الصناعية مصدرا مهما قد يستند إليه في عند اتخاذ قرارات اقتصادية معينة.
- 3- بالنسبة للمجتمع المحلي: فان تطبيق المحاسبة عن الآثار البيئية يعكس مدى الضرر الصحي المادي والمعنوي الناتج عن وجود المنشآت الصناعية مما يشجعهم على العمل على مواجهة تلك الآثار أو طلب التعويض عن الضرر المترتب عليها .
- 4- محاسبيا فان الإفصاح عن التكاليف البيئية يحدث تخفيضا للدخل الخاضع للضريبة وبالتالي يعمل على زيادة حقوق المكية (المساهمين)، وهذا يحسن من مستوى انجازات الإدارة في التصرف في حقوق الملكية كما قد يمثل ذلك تحديا لأصحاب المهنة من اجل الحفاظ على البيانات المالية عادلة وتوفر أساس سليم لاتخاذ القرار الاقتصادي الرشيد.

1.4 أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة فحص مدى تطبيق المنشآت الصناعية لمحاسبة الأداء في جنوب الضفة الغربية(محافظة بيت لحم والخليل)، وينبثق عن ذلك الأهداف الفرعية التالية:

1. التعرف على مدى الوعي بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي.
2. التعرف على مدى الالتزام بمتطلبات التشريعات الفلسطينية حول البيئة.
3. التعرف مدى تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في المنشآت.
4. التعرف على تأثير الإفصاح عن بيانات التكاليف البيئية في صناعة القرار.
5. التعرف على الصعوبات إلي تواجه المنشآت الصناعية في تطبيق المحاسبة عن الأداء البيئي.

6. التعرف إذا يوجد علاقة بين واقع تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية وبين العوامل المؤثرة في مستوى التزام المجتمعات بتطبيق محاسبة الأداء البيئي، ويتفرع منه الأسئلة التالية؟

1- التعرف إذا يوجد علاقة بين واقع تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية وبين مدى الوعي بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي.

2- التعرف إذا يوجد علاقة بين واقع تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية وبين مدى الالتزام بمتطلبات التشريعات الفلسطينية حول البيئة.

3- التعرف إذا يوجد علاقة بين واقع تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية وبين تأثير الإفصاح عن بيانات التكاليف البيئية في صناعة القرار.

4- التعرف إذا يوجد علاقة بين واقع تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية وبين مستوى المعوقات على محاسبة الأداء البيئي.

7. التعرف إذا يوجد علاقة بين توفير معلومات الأداء البيئي التي تحسن الحصول على إعفاءات ضريبية وبين المعوقات التنظيمية والتشريعية.

1.5 فرضيات الدراسة:

1. الفرضية الرئيسية العدمية الأولى :

لا يوجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ حول مدى الوعي بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي بسبب (الموقع الوظيفي للمستجيبين، التخصص العلمي، المستوى التعليمي، سنوات الخبرة).

2. الفرضية الرئيسية العدمية الثانية:

لا يوجد فروق في إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ حول مدى الالتزام بمتطلبات التشريعات فلسطينية حول البيئة بسبب (الموقع الوظيفي للمستجيبين، التخصص العلمي، المستوى التعليمي، سنوات الخبرة).

3. الفرضية الرئيسية العدمية الثالثة:

لا يوجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ حول مدى تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية تعزي بسبب (الموقع الوظيفي للمستجيبين، التخصص العلمي، المستوى التعليمي، سنوات الخبرة).

4. الفرضية الرئيسية العدمية الرابعة:

لا يوجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ حول تأثير الإفصاح عن بيانات التكاليف البيئية في صناعة القرار بسبب (الموقع الوظيفي للمستجيبين، التخصص العلمي، المستوى التعليمي، سنوات الخبرة).

5. الفرضية الرئيسية العدمية الخامسة:

لا يوجد فروق في إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ حول معيقات تطبيق المحاسبة عن البيئية بسبب (الموقع الوظيفي للمستجيبين، التخصص العلمي، المستوى التعليمي، سنوات الخبرة).

6. الفرضية الرئيسية العدمية السادسة:

يوجد علاقة بين واقع تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية وبين العوامل المؤثرة في مستوى التزام المجتمعات بتطبيق محاسبة الأداء البيئي، ويتفرع منه الفرضيات الفرعية التالية:

1- يوجد علاقة بين واقع تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية وبين مدى الوعي بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي.

2- يوجد علاقة بين واقع تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية وبين مدى الالتزام بمتطلبات التشريعات الفلسطينية حول البيئة.

3- يوجد علاقة بين واقع تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية وبين تأثير الإفصاح عن بيانات التكاليف البيئية في صناعة القرار.

4- يوجد علاقة بين واقع تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية وبين مستوى المعوقات على محاسبة الأداء البيئي.

7. الفرضية الرئيسية العدمية السابعة:

يوجد علاقة بين توفير معلومات الأداء البيئي التي تحسن الحصول على إعفاءات ضريبية وبين المعوقات التنظيمية والتشريعية.

1.6 - حدود الدراسة:

1- الحدود الموضوعية: اقتصرت هذه الدراسة على فحص مدى الوعي بأهمية المحاسبة على الأداء البيئي، درجة الالتزام بالتشريعات القانونية الفلسطينية البيئية، واقع تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية، تأثير بيانات التكاليف البيئية المفصح عنها على متخذ القرار بالإضافة إلى دراسة المعوقات التي تحد من تطبيق المحاسبة البيئية في المصانع.

2- الحدود المكانية: جنوب الضفة الغربية (بيت لحم والخليل).

3- الحد البشري: متخذ قرار داخلي (مدير مالي في الشركة، مدير إداري في الشركة)، ومتخذ قرار خارجي وهم أفراد المجتمع المهتمين (قسم الصحة والبيئة في البلديات، مدققين الحسابات المعتمدين وسلطة جودة البيئة).

4-

1.7 متغيرات الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة لتحقيق أهدافها المنشودة على المتغيرات التالية:

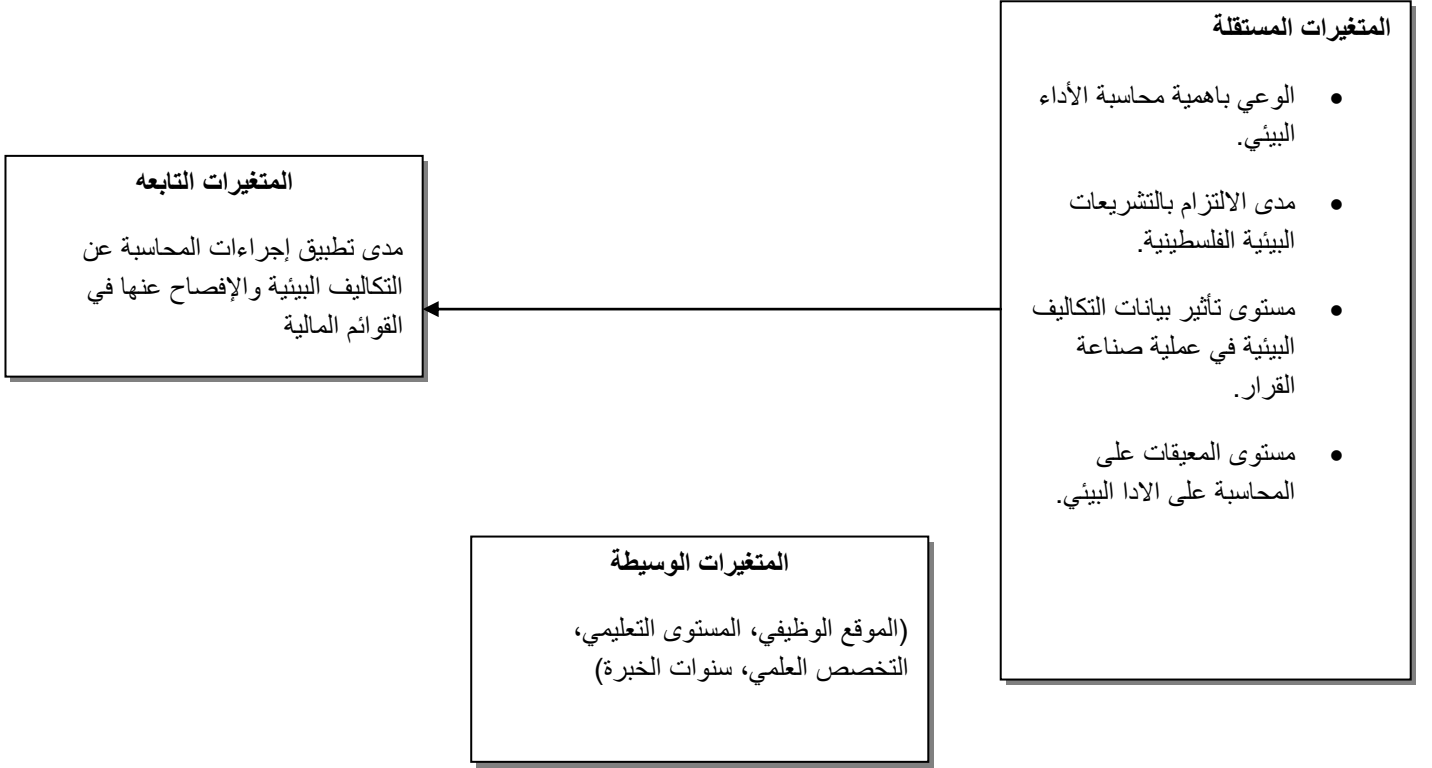
1- المتغيرات المستقلة: الوعي بأهمية محاسبة الأداء البيئي، مدى الالتزام بالتشريعات الفلسطينية حول البيئة، مستوى تأثير البيانات البيئية في عملية صناعة القرار، مستوى المعوقات على المحاسبة على الأداء البيئي.

2- المتغيرات الوسيطة: الموقع الوظيفي، المستوى التعليمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة.

3- المتغيرات التابعة: مدى تطبيق إجراءات محاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية.

الشكل (1) يوضح متغيرات الدراسة الرئيسية:

الشكل (1): متغيرات الدراسة



1.8 هيكلية الدراسة:

بعد الاطلاع على النظريات العلمية ومراجعة الدراسات السابقة، تم تقسيم فصول الدراسة على النحو الآتي:

- الفصل الأول: يحتوي على مقدمة الدراسة ومشكلتها وأسئلتها وأهدافها وأهميتها والفرضيات المشتقة عنها، ونموذج الدراسة وهيكلية الدراسة وحدود الدراسة.
- الفصل الثاني: ويشمل جزأين رئيسيين الأول هو الإطار النظري الذي شمل على مقدمة ثم التطرق إلى سؤال لماذا نحتاج إلى تطبيق محاسبة الأداء البيئي في المنشآت الصناعية، ثم نتحدث عن أهداف المحاسبة عن الأداء البيئي، وصولاً إلى العوامل المؤثرة في مستوى التزام المجتمعات بتطبيق محاسبة الأداء البيئي، والقياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف الناتجة عن الأداء البيئي للمنشآت الصناعية، ثم تطرقت الدراسة إلى العلاقة بين التنمية ومحاسبة الأداء البيئي وإلى العلاقة بين محاسبة الأداء البيئي والضرائب الحكومية. اما الجزء الثاني هو

الدراسات السابقة الذي احتوى على الدراسات السابقة العربية والأجنبية وعلى ملخص لما جاء في الدراسات السابقة وعلى ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.

• الفصل الثالث: يمثل منهجية الدراسة وأداة الدراسة وصدق وثبات الأداة ومجتمع وعينة الدراسة والمعالجة الإحصائية.

• الفصل الرابع: يمثل نتائج الدراسة وتحليلها ونتائج اختبار الفرضيات ومناقشة نتائج الدراسة الحالية مع نتائج الدراسات السابقة.

• الفصل الخامس: يتناول الخلاصة والاستنتاجات وتوصيات الدراسة، والدراسات المقترحة بالإضافة لتوثيق كافة المراجع والدراسات التي استندت إليها هذه الدراسة والملاحق المختلفة بما فيها أداة الدراسة.

2. الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة

2.1- الإطار النظري:

2.1.1- تمهيد:

أصبح الاهتمام بتطبيق محاسبة الأداء البيئي على ممارسات المصانع وأنشطتها المختلفة أمر طبيعي وذلك بهدف الإفصاح عن بيانات التكاليف البيئية التي نتجت عن ممارسة المنشأة لأعمالها والتي قد تحتاجها جهات مختلفة معنية بضمان الحفاظ على البيئة وتحقيق تنمية مستدامة خصوصا مع تزايد الطلب على تلك البيانات من الجهات المحلية والدولية، ولأن البيئة النظيفة عامل أساسي في ازدهار المجتمعات ونموها بشكل مستدام بما يحفظ حق الجيل الحالي والأجيال القادمة في التمتع ببيئة صحية ومخزون طبيعي من الموارد المستدامة، ذلك كله في ظل التزايد في ظهور المنشآت الصناعية التي تصدر عن ممارستها لأعمالها الصناعية آثار خارجية سلبية تعود بضرر على البيئة المحيطة بها دون قيام تلك المنشآت بتبني نظام محاسبي يفصح عن أدائها البيئي، بالتالي على هذه المصانع ان تتخذ خطوات فعلية للبدء بالإفصاح عن أدائها البيئي وعن ما تحقق من تكاليف البيئية سواء كانت للوقاية أو الحد أو إصلاح الضرر المتحقق وهذا قد يتطلب من المنشآت تحمل مسؤوليتها وتكبد تكاليف في سبيل تحقيق ذلك، لذا يجب وضع قواعد وأسس ومعايير محاسبية من اجل تنظيم وضبط الإفصاح عن الأداء البيئي وتحديد الطرق التي تعتمد عليها في القياس للتكاليف البيئية المختلفة والإفصاح عنها في القوائم المالية، مما يعمل على إنتاج قوائم تفصح عن المركز المالي الحقيقي لأنشطة للمنشآت بدون أي تظليل، بالإضافة إلى تحسين أرباح المنظمة وحصتها السوقية على المدى الطويل (شحادة، 2010).

حديثا أصبحت الجهات المتخذة للقرارات سواء كانت اقتصادية أو غير اقتصادية تطالب بتضمين الأداء البيئي للمنشآت في قوائمها المالية المفصح عنها للمجتمع؛ لأنه وبناء على تلك المعلومات المفصح عنها سوف يتم اتخاذ قرارات هامة وهادفة سواء لمتخذي القرار الخارجي (الحكومة، المستثمر، مؤسسات الإقراض والتمويل، مؤسسات الغير ربحية، المجتمع المدني والمحلي غيرها)، أو متخذ القرار الداخلي (المدراء الماليين والمدراء الإداريين للمنشآت الصناعية) هذا زاد من أهمية

الإفصاح عن التكاليف البيئية فهو من ناحية يفيد متخذ القرار ومن ناحية أخرى يقلل عدد المصانع التي لا تتحمل مسؤوليتها تجاه البيئة وتقوم بالإضرار بها، فالمنشآت الصناعية أصبحت بحاجة على استحداث الحد الأدنى من القواعد التي تلائم طبيعة النظام المحاسبي الذي يقوم بإنتاج مخرجات محاسبية لأغراض اجتماعية بيئية وليست اقتصادية فقط (سياف حنان، 2014)

وسوف نتناول هذه الدراسة توضيح لمدى الوعي بأهمية المحاسبة على الأداء البيئي، مدى الالتزام بالتشريعات القانون الفلسطينية البيئية، واقع تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية، تأثير بيانات التكاليف البيئية المفصح عنها على متخذ القرار والمعوقات التي تحد من تطبيق المحاسبة، أيضا فحص العلاقة بين تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية وبين العوامل المؤثرة في مستوى التزام المنشآت في تطبيق محاسبة الأداء البيئي، بالإضافة إلى فحص العلاقة بين المعايير التشريعية والتنظيمية وبين الإفصاح عن معلومات البيئية التي تساهم في الحصول على إعفاءات ضريبية.

2.1.2- مفهوم المحاسبة عن الأداء البيئي (المحاسبة البيئية):

تعد المحاسبة البيئية فرع من فروع المحاسبة بشكل عام، فقد عرفها (الصمد ومقري، 2016) على أنها امتداد للمحاسبة المالية وهي فرع من فروع المحاسبة تشمل على اساليب القياس والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بأنشطة وإجراءات المؤسسة ذات التأثير البيئي في التقارير المالية أو تقارير مستقلة، تهدف إلى تزويد الأطراف الداخلية وفئات المحيط الخارجي للمؤسسة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات ومراقبة الأداء البيئي للمؤسسة وتقييمه.

بينما عرفها البعض بأنها المحاسبة الخضراء حيث تعد واحدة من المجالات الحيوية في مجال المسؤولية الاجتماعية للشركات حيث تقوم بدمج مفهوم العنصر البيئي في عملياتها التجارية (Deshwal: 2015).

اما (Saremi & Nezhad: 2014) فعرفوها بأنها مصطلح أوسع يتعلق بتوفير المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي لأصحاب المصلحة داخل وخارج المؤسسة على حد سواء.

بينما عرفها (الحسين، 2014) على أنها أداة إدارية تتكامل فيها التطبيقات المالية للقضايا البيئية مع النظم الإدارية المالية للمنظمات لأجل تحسين عملية اتخاذ القرارات الفعالة والتي تصب في مفهوم الإدامة البيئية والاقتصادية.

اما (Ramesh:2013) فعرف المحاسبة البيئية بأنها أداة مهمة لفهم الدور الذي تلعبه مؤسسات الأعمال في الاقتصاد نحو سلامة البيئة ورفاهيتها.

ولقد عرفها (Letmathe&Doost:2000) بأنها امتداد للمحاسبة التقليدية يساعد في اتخاذ القرارات، ويستند إلى تحليل النتائج ومسببات التي أدت إلى وقوع التكلفة وتحديد اثر التكاليف البيئية التي تسبب بها مرتكبيها.

وبناء على ما سبق يمكن تعريف المحاسبة عن الأداء البيئي او المحاسبة البيئية بأنه فرع من فروع المحاسبة يتخصص في إثبات وقياس وتوثيق جميع الأنشطة المرتبطة بالآثار البيئية من اجل تحويلها إلى بيانات يفصح عنها في قوائمها المالية الموجهة إلى أفراد المجتمع المهتمين من اجل اتخاذ القرارات الاقتصادية وغير الاقتصادية المختلفة.

2.1.3- أهداف المحاسبة عن الأداء البيئي:

تعد المحاسبة عن الأداء البيئي وسيلة وليست غاية، نسعى من خلالها إلى تحقيق عدة أهداف وغايات أهمها ما يلي :

- 1- تحقيق تنمية مستدامة والحفاظ على علاقة جيدة مع المجتمع من خلال متابعة الأنشطة الفعالة التي تحافظ على البيئة (Ministry of the Environment JAPAN، 2005)
- 2- ضبط الأداء البيئي للمنشآت الصناعية.
- 3- فحص مدى التزام المنشآت الصناعية بالتشريعات البيئية.
- 4- تكوين قاعدة بيانات صادقة و نزيهة تلجا إليها الجهات المختلفة بثقة عند اتخاذ القرارات.
- 5- معرفة ان كانت الأهداف القصيرة و الطويلة الأمد تتوافق مع الأولويات الاجتماعية والبيئية مع رؤية المنشأة بتحقيق هامش ربح مقبول (بن عمارة، 2011).

2.1.4 - العوامل المؤثرة في مستوى التزام المجتمعات بتطبيق محاسبة الأداء البيئي:

يتباين مستوى التزام المنشآت الصناعية باعتماد نظام محاسبي يفصح عن أدائها البيئي بسبب عدة عوامل كما يلي:

1. درجة الوعي بأهمية هذا المحاسبة عن الأداء البيئي :

يشمل وعي الدولة بكافة وزاراتها على أهمية هذا الجانب فيكون وعي وزارة التربية والتعليم من خلال إصدار مناهج تعليمية تخصص في هذا المجال يتم طرحها في الكليات والجامعات وهكذا يتم زرع الوعي في الجيل الذي سوف يبني مستقبلا مصانع ومشاريع تؤثر وتتأثر في البيئة فإذا كان قطاع التعليم لا يعطي الأهتمام الكافي لهذا المجال هذا يعني انه ليس لديه وعي بأهمية المحاسبة البيئية بذلك سينعكس سلبا على الوعي البيئي العام للمجتمع، أيضا ان وعي سلطة جودة البيئة ينعكس بما تتبناه وتنتشره من قوانين وتشريعات وقيامها بعمل برامج توعية للقطاع الخاص والمجتمع حول أهمية التزام المصانع بالمحاسبة البيئية فإذا كانت سلطة جودة البيئة تقوم بذلك فهذا يشير إلى ان لديها وعي جيد، ووعي وزارة المالية بجدوى و أهمية إصدار قرارات تشجع و تلزم إدارات المصانع بتبني نظام محاسبي بيئي فإذا كانت تقوم بذلك هذا يشير بان لديها وعي بيئي، ووزارة الاقتصاد وغرفة التجارة والصناعة يتمثل الوعي الحقيقي لها بعدم منح أي مصنع رخصة مزولة المهنة إلا بعد التوضيح في خطتها الإستراتيجية عن طبيعة أدائها البيئي وسبل الحفاظ على البيئة فإذا كانت عملية منح رخصة لمزولة المهنة يتم بدون ذلك هذا يشير إلى قلة وعي غرفة التجارة والصناعة بأهمية محاسبة الأداء البيئي، ووعي المجتمع بأثر أنشطة المنشآت على صحتها وممتلكاتها، ووعي إدارة المصانع بأهمية المحاسبة البيئية أيضا، وعموما إذا زاد الوعي بأهمية المحاسبة البيئية زاد مستوى تطبيقها.

2. واقع الالتزام بمتطلبات التشريعات حول البيئية:

أصدرت السلطة الوطنية الفلسطينية عام 1999 قانون رقم 7 بشأن البيئة، ويهدف هذا القانون حسب ما ورد في بابه الأول بفصله الأول مادة (2) إلى حماية البيئة من التلوث بكافة صوره وأشكاله المختلفة، حماية الصحة العامة وتحقيق الرفاه الاجتماعي، إدخال أسس حماية البيئة في خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية وتشجيع التنمية المستدامة للمصادر الحيوية بما يراعي حق الأجيال القادمة، الحفاظ على التنوع البيولوجي وحماية المناطق ذات الحساسية البيئية وتحسين المناطق التي تضررت

من الناحية البيئية بالإضافة إلى تشجيع جمع ونشر المعلومات البيئية المختلفة وزيادة الوعي الجماهيري بمشاكل البيئة. أيضا أكد القانون في الباب ذاته في الفصل الثاني من المادة (3) بأنه يحق لأي شخص بان يقدم ويتابع أي شكوى أو إجراء قضائي معين دون النظر إلى شروط المصلحة الخاصة ضد أي شخص طبيعي أو اعتباري يسبب ضررا للبيئة، وأكد على الحق في الحصول على المعلومات الرسمية اللازمة للتعرف على الآثار البيئية لأي نشاط صناعي أو زراعي أو عمراني أو غيره من برامج التنمية وفقا للقانون، فبناء على هذه المادة من قانون البيئة رقم 7 لعام 1999، هذا يعطي أهمية لتبني نظام محاسبي يفصح عن التكاليف البيئية للمنشأة.

ولقد فصل هذا القانون في بابه الثاني بعض التعليمات من اجل حماية البيئة الأرضية، البيئة الهوائية، البيئة المائية، البيئة البحرية وتناول حماية الطبيعة والمناطق الأثرية والتاريخية. ثم تطرق في الباب الثالث تحديد المشاريع التابعة إلى تقييم الأثر البيئي، وشروط منح التراخيص ، وصولا على التفتيش والإجراءات الإدارية لمتابعة الآثار البيئية. ولقد تناول القانون في بابه الرابع العقوبات المترتبة على المنشآت التي لا تلتزم بشروط الموافقة البيئة مفصلة كل حسب طبيعة المخالفة، اما الباب الأخير عرض الأحكام ختامية والانتقالية.

أيضا ان قرار مجلس الوزراء رقم 25 لعام 2010 بنظام الشروط البيئية لمناشير الحجر والرخام ومصانع البلاط والباطون الجاهز تناول متطلبات منح الموافقة البيئية لهذه الفئة الهامة من المنشآت الصناعية أكثر من غيرها كونها من أكثر أنواع المنشآت الصناعية انتشارا في فلسطين بالإضافة إلى حجم وكم الضرر الهائل الناتج عن ممارستها أعمالها بدون ضبط للتلوث الناتج عن أنشطتها بالتالي يهدف إلى ضمان التزام المنشآت الصناعية باتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع وقوع أي ضرر بيئي.

وعموما كلما زاد مستوى الالتزام بالتشريعات والقوانين البيئية زاد مستوى التطبيق للمحاسبة البيئية.

3. مستوى تأثير البيانات البيئية المفصح عنها في القوائم المالية على متخذ القرار:

هنالك تساؤلات تتمحور حول المنفعة المتحققة من قيام المنشآت الصناعية باعتماد نظام محاسبي يراعي التكاليف البيئية ويفصح عنها في القوائم المالي وهل هذه المنافع تستحق تبني هذا النظام أم لا، وهل هنالك جدوى منه، هذا يستدعي إلى التعرف على أهم الجهات المتخذة للقرار والتي يتأثر قرارها

بالبينات البيئية المفصّل عنها في القوائم المالية والمنافع المترتبة من تلك المعلومات كما هو موضح في الآتي :

أولا - متخذ قرار خارجي: كالجهاا الحكومية، المسثمرون ومؤسسات التمويل والإقراض (سياف حنان، 2014)

بالإضافة إلى الهيئات والمؤسسات المحلية والدولية المانحة وأفراد المجتمع المحلي، وتتمثل المنافع من الإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية كما يلي :

- الجهاا الحكومية: تقلل من الخسائر التي يمكن أن تحصل على المدى الطويل فكل ما ستنفقه الحكومة لضمان تطبيق محاسبة الأداء البيئي سوف يكون أقل بكثير من قيمة الأضرار المترتبة على المدى الطويل سواء في صحة الإنسان أو بالبيئة المحيطة فمثلا (الإشعاعات والانبعاث المسببة للأمراض الخطيرة مثل السرطان والربو وغيرها، فان الحكومة تدفع مبالغ كبيرة تقدر بملايين الدولارات سنويا من تحويلات طبية لعلاج المواطنين من هذه الأمراض، لكن لو تم اتخاذ نظام وقوانين تلزم المنشاا بتطبيق محاسبة الأداء البيئي فان ذلك سوف يوفر قاعدة بيانات هامة عن المعلومات اللازمة عن طبيعة التكاليف البيئية الناتجة عن أنشطة المنشاة بالتالي يساعد المنشاة والحكومة على ضبط أداء المنشاا بشكل أفضل من خلال التزام المنشاا باتباع معايير صحية صديقة للبيئة عند ممارستها أنشطتها تمنع إلحاق أذى بيئي يتسبب في إيقاع تلك الأمراض)، أيضا من أهم المنافع بالنسبة للجهاا الحكومية هو المساعدة على المتابعة البيئية أول بأول من درجة التزام المنشاا باتباع نظام محاسبي يراعي تحمل المنشاا لمسؤوليتها تجاه البيئة وعدم مخالفتها للقوانين والتشريعات البيئية، بالإضافة إلى الحاجة إلى المساهمة في إعداد تقرير تكاليف التلوث على المستوى القومي والذي يفيد في الحصول على المؤشراا التي تمكن من متابعه التلوث الناتج عن الأنشطة المختلفة وإجراء الدراسات اللازمة المتخصصة (الصوفي والقطيّش ، 2011)
- المسثمرون: يساعد تبني نظام محاسبي يفصح عن الآثار السلبية التي لحقت بالبيئة نتيجة أنشطة المنشاة التشغيلية على التأكد من حقيقة مركز المنشاة المالي وبان الأرباح المفصّل عنها حقيقية لاتخاذ القرار الصائب بالاستثمار من عدمه، فحص درجة تميزها عن غيرها من المنشاا المشابهة ومدى قدرتها على المنافسة.

- مؤسسات التمويل والإقراض: فحص ان كان خيار منح المنشأة الصناعية تمويل صائب أم لا.
- الهيئات والمؤسسات المحلية والدولية المانحة: بعض الجهات المساعدة المعنية بتقديم تمويل للبلديات أو هيئات الحكم المحلي بهدف تحقيق تنمية لبعض المجتمعات تحتاج إلى بيانات حول حجم الضرر البيئي الناتج عن أنشطة المنشآت في تلك المجتمعات بهدف تحديد حجم ونوع الدعم اللازم فالإفصاح عن تكاليف البيئي يكون قاعدة بيانات أيضا يستخدم كمؤشر لقياس درجة الاختلاف المتحققة نتيجة أي مشروع تنموي.
- أفراد المجتمع المحلي: بناء وزيادة الثقة في المنشآت التي تتحمل مسؤوليتها البيئية وتشجيعها على تنمية وتطوير أنشطتها والتوسع في استثماراتها، بالمقابل زيادة الضغط على المنشآت التي لا تفي بهذه المسؤولية لتحجيم أنشطتها، وتحميلها أعباء معالجة الأضرار الناجمة عن تلوث البيئة بسبب أنشطتها(حمد، 2014).

ثانيا - متخذ قرار داخلي : مثال(الإدارة العليا للمنشآت الصناعية، العاملين في المنشآت الصناعية)، والمنافع من تطبيق محاسبة الأداء كما يلي:

1- الإدارة العليا للمنشآت الصناعية : تحديد الأرباح المحققة الفعلية والمركز المالي الحقيقي للمنشأة، زيادة قبول المجتمع للمنشأة الصناعية، زيادة طلب المجتمع على منتجاتها، ضمان بان المنشأة تعمل ضمن التشريعات المطلوبة مما يقي من العقوبات والغرامات، الحصول على قبول لدى مؤسسات التمويل المختلفة، المساعدة وضع خطط إستراتيجية فعالة تراعي كافة الجوانب الهامة، التعرف على البدائل الأفضل والأقل أضرار وتكلفة سواء(مواد خام أو آلات ومعدات أو أنشطة تشغيلية، وضع التسعيرة المناسبة لمنتجاتها من خلال الاحتساب الصحيح لكافة أنواع التكاليف بما فيها البيئية والتي قد أنفقتها في سبيل إنتاج هذا المنتج، الحصول على خصومات وإعفاءات ضريبية(حمد، 2014) إلا ان الخصومات والإعفاءات لا يتم منحها إلا إذا كان نظام الدولة المالي يهتم بهذا المجال.

2- العاملين في المنشآت الصناعية: زيادة رغبة العمال في الاستمرار في وظائفهم ورفع رضاهم الوظيفي حيث أن الالتزام البيئي يحميهم قبل غيرهم من خلال توفير مرافق

صحية مناسبة، تهوية وإضاءة مناسبة، مياه نظيفة، تأمين، ملابس ومعدات لحمايتهم من الاحتكاك والتعرض لمسببات الأضرار و غيرها من الإجراءات.

باختصار يمكن ان نقول بان الإفصاح البيئي يعمل على زيادة درجة التزام المنشآت الصناعية بممارسة أنشطتها التشغيلية بطرق وأساليب صديقة للبيئة، ولا تنحصر المنافع من الإفصاح عن الأداء البيئي بما تم توضيحه بالنسبة لمتخذ القرار أعلاه بل تتجاوز حدود ذلك بكثير فلا تتوقف المنفعة على الإنسان فقط، بل ينتفع من ذلك مختلف الكائنات الحية المحيطة فتقل نسبة الانقراض والهجرة للطيور والحيوانات والنباتات، أيضا يحافظ على بقاء الثروات والمعالم الأثرية، أي انه في المحصلة يعمل على الحد من الممارسات التي تؤدي إلى التقليل من قيمة البيئة المحيطة للمصانع.

4- مستوى المعايير أمام تطبيق المحاسبة عن الأداء البيئي

يمكن تقسم معوقات تطبيق محاسبة الأداء البيئي إلى المعايير التالية:

1- المعوقات التشريعية أهمها: معايير تتعلق بدور الجهات الرسمية والحكومية في الدولة مثل عدم توفر قوانين وتشريعات كافية ومناسبة حول آلية الالتزام بالمحاسبة عن الأداء البيئي، عدم كفاية الحوافر الحكومية ان وجدت لاعتماد هذا النظام، ضعف دور المراجعة والمراقبة القانونية لفحص مستوى الالتزام ان وجد.

2- معوقات مهنية و علمية أهمها: تتمثل في القصور في المعرفة والتوعية الكافية بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية لدى المحاسبين، وقصور في المعرفة بالطرق المناسبة للقياس المحاسبي للأداء البيئي والإفصاح في القوائم المالية.

3- معوقات فنية أهمها: صعوبة فصل التكاليف البيئية (بن عمارة، 2011)، صعوبة القياس النقدي والكمي للضرر البيئي المتحقق (سحيم، 2018).

2.1.5 الإفصاح عن الأداء البيئي:

يتم الإفصاح عن البيانات البيئية عادة في الهوامش المرفقة مع القوائم المالية، أو يتم مناقشتها في أجزاء معينة على شكر تقرير سنوي منفصل، إلا أنه ومن الممكن أن تتضمن الميزانية العمومية العديد من الأصول المتعلقة بمعالجة الالتزامات البيئية مثل المدينون من الأطراف التي تتحمل المسؤولية والمؤمن عليهم والملاك (اتفاقات التعويض لأضرار) وهذه المبالغ تعوض بمقابل التزامات خاصة بالمعالجة البيئية بالتالي يجب تسجيلها كأصول، أيضا قد يتم الإفصاح عن التكاليف الخاصة بمعالجة البيئة على أن يتم تحميلها كمصروف في قائمة الدخل.

أولا- معايير الإفصاح عن الأداء البيئي:

ما زال وضع معيار دولي للإفصاح عن المعلومات البيئية طور الاستحداث، فلا يوجد أحكام محددة تحدد متطلبات واضحة للإفصاح عن الالتزامات البيئية (Robert et al, 2002).

1- قواعد الإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية كما حددها قانون سوق الأوراق المالية الأمريكي:

اعتمدت لجنة مراقبة عمليات سوق الأوراق المالية ثلاثة قواعد تنظم عملية الإفصاح عن الالتزامات البيئية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالي وهي ما يلي (القطاطي، 2007):

1- تتطلب القاعدة الأولى من الشركات أن تقوم بالإفصاح عن الآثار المادية الناتجة عن امتثالها للقوانين الاتحادية الأمريكية والقوانين المحلية الخاصة بكل ولاية والتي صدرت أو التي تم تبنيها من أجل تنظيم البيئة، حيث تشمل الإفصاح عن النفقات الرأسمالية، الأرباح، المركز التنافسي للشركة للسنة الحالية والسنوات القادمة وأي تأثيرات على البيئة.

2- القاعدة الثانية تنص على أن أي دعوى تقدم بدرجة كبيرة في نفس القضايا الناشئة في المحاكم الاتحادية، الولاية المحلية، أو أحكام صدرت أو اعتمدت لتنظيم تصريف المواد في البيئة أو بهدف حماية البيئة حيث يتطلب من الشركة الإفصاح عن الإجراء المهم للشركة هذا الإجراء ينطوي أساسا

على التعويض عن الأضرار, والجزاءات النقدية, النفقات الرأسمالية, وتعد أي سلطة حكومية طرف في إجراء يترتب عليه جزاءات نقدية.

3- القاعدة الثالثة تنص على ان تحليل ومناقشة الإدارة للبيانات المالية وما تشمله من التزامات بيئية مهمة يمكن التنبؤ بها حيث يشترط على الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الأمريكية بضرورة الإفصاح عن أي التزامات وأحداث غير مؤكدة لكنها معروفة للإدارة ومن المحتمل ان يكون لها آثار مادية مهمة على مركز الشركة نتيجة أعمالها التشغيلية.

اما بالنسبة لسوق رأس المال في فلسطين والمسئول عن تنظيم وإصدار التشريعات الخاصة بسوق الأوراق المالية الفلسطيني فقد ترك الحرية لإدارة الشركات بالإفصاح طوعا عن أدائها البيئي (القطاطي، 2007). ونتيجة لان الإفصاح البيئي هو اختياري للشركات المدرجة فقد أثبتت دراسة القطاطي، 2007 بان الشركات الفلسطينية لا تعد تقارير بيئية منفصلة توضح فيها النفقات الرأسمالية والإيرادات الخاصة بالقضايا البيئية ومدى إسهامها في تعزيز المحافظة على البيئة بكل أبعادها.

2- عناصر الإفصاح البيئي الفعال:

وحتى يكون الإفصاح عن التأثيرات البيئية والاجتماعية للمشروع فعال يجب ان تتوفر فيها العناصر الآتية(UNDP,2019):

1- الإفصاح في الوقت المناسب: يجب الإفصاح عن مسودات الفحص والتقييمات والخطط الإدارية وصيغها النهائية والتشاور بشأنها قبل تنفيذ الأنشطة التي قد تؤدي إلى أثار اجتماعية وبيئية ضارة محتملة.

2- المعلومات التي يمكن الوصول إليها: تحتاج الأطراف المعنية ان يكونوا قادرين على الوصول بسهولة إلى المعلومات المتعلقة بالتقييمات وخطط الإدارة. بينما قد تفرض المتطلبات التنظيمية المحلية توافر تقييمات بيئية في المكاتب الحكومية، فقد لا يكون ذلك كافيا لضمان ان الأطراف المعنية المحلية يمكنهم الوصول إلى المعلومات. قد يلزم النظر في وسائل النشر الأخرى، مثل النشر على المواقع الإلكترونية أو الاجتماعات العامة أو المجالس المحلية أو المنظمات أو الصحافة الورقية أو التقارير التلفزيونية والإذاعية أو النشرات أو العروض المحلية أو البريد المباشر.

3- الشكل واللغة المناسبان: يجب أن تكون المعلومات بشكل ولغة مفهومة بسهولة ومصممة خصيصاً لمجموعة الأطراف المعنية.

ثانياً-معايير الإفصاح البيئي المقترحة للإفصاح عن الأداء البيئي للمنشآت الصناعية:

تعد الأمور الواجب توافرها لإمكانية تطبيق نظام محاسبي بيئي فعال تتوفر فيه معايير الإفصاح عن المعلومات البيئية ما يلي(الصوفي والقطيش، 2011):

1- استحداث حد أدنى من القواعد التي تلاءم طبيعة النظام المحاسبي الذي ينتج عنه مخرجات محاسبية لأغراض اجتماعية بيئية وليس اقتصادية فقط ومنها ما يلي:

- الملائمة للغرض الاجتماعي والبيئي بتوخي الدقة والوضوح والبساطة.
 - الإفصاح عن كافة الأنشطة الاجتماعية والبيئية للوحدة الاقتصادية والتي تختلف من منشأة لأخرى ومن وقت لآخر في نفس المنشأة.
 - توحيد الممارسة البيئية والاجتماعية في المنشآت المماثلة.
 - قابلية القوائم المالية للمراجعة الخارجية.
- 2- استحداث المعايير الملائمة للتقدير المحاسبي الاجتماعي والبيئي.

هناك العديد من وجهات النظر التي تناولت موضوع الإفصاح عن البيانات المحاسبية البيئية أهمها ما يلي:

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

المعايير الإفصاح البيئي المقترحة حتى تلتزم المنشآت الصناعية الفلسطينية بالإفصاح عن التكاليف البيئية لأنشطتها ما يلي:

- 1- سن قاعدة من القوانين والتشريعات الحكومية تختص بان تلزم المنشآت الصناعية بالإفصاح عن أدائها البيئي.

2- ان تلتزم المنشآت بإعداد قوائم مالية: فحتى نستطيع قياس مدى التزام المنشآت بتطبيق محاسبة الأداء البيئي يفترض على المنشآت ان تكون قد أعدت قوائم مالية تفصح عن حقيقة أدائها ومركزها المالي.

3- العمل على حث المنشآت الصناعية على التسجيل في سوق الأوراق المالية: من ثم عدم ترك الإفصاح عن الأداء البيئي اختياريا كما هو الوضع الحالي بل يكون إجباريا.

4- في حال كانت المنشآت الصناعية غير مسجلة في سوق الأوراق المالية يتوجب على الجهات الحكومية ان تطالب المنشآت بتقديم تقرير مستقل يوضح أدائها البيئي عند قيام المنشآت بعمل تسوية أمورها الضريبية.

5- عمل قائمة واضحة من الجهات الحكومية المختصة تحدد أنواع وطبيعة التكاليف البيئية الواجب الإفصاح عنها، وهنا نقترح بان يتم اعتماد لوائح تفرضها بعض أسواق الأوراق المالية على الشركات المسجلة فيما يخص الإفصاح البيئي الكشف عن ما يلي (Robert et al, 2002):

1. التكاليف المادية للامتثال للوائح البيئية في السنوات المقبلة.
2. تكاليف معالجة المواقع الملوثة إذا كان من المحتمل تكبد أي التزام، ويمكن تقدير حجمها بصورة تقريبية.
3. الالتزامات الطارئة الناشئة عن التعرض لضرر البيئي.
4. المشاركة كطرف في إجراء قانوني حول قضية بيئية خصوصا مع الجهات الحكومية.
5. أي التزامات متوقعة أو غير متوقعة تنطوي على قضايا بيئية التي سيكون لها تأثير مادي على أعمال الشركة.

6- عمل قائمة بطرق الإفصاح والقياس المحاسبي الممكن استخدامها، وللتسهيل على المنشآت ان تقوم باختيار الطريقة الأنسب لهم تقوم الجهات الحكومية المختصة المسئولة بتحديد الطرق الأنسب للقياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي لكل منشأة كل حسب طبيعة عملها.

7- ان يكون الإفصاح على شكل تقارير سنوية توضح هذه التقارير. ويمكن استخدام النموذج التالي لإعداد التقارير المالية عند الإفصاح البيئي كما الجدول (1) يلي:

جدول (1) نموذج مقترح لإعداد التقارير المالية عن الإفصاح البيئي

معلومات أساسية عن الشركة
1- أهداف واستراتيجيات شاملة.
2- مجال العمل ووصفه وميزاته.
3- اثر هيكل الصناعة على الشركة.
معلومات عن الإدارة وحملة الاسم
1- المدراء والإدارة والتعويضات وحملة الأسهم الرئيسيين والعمليات والعلاقات بين الأطراف المرتبطة بالشركة.
بيانات تاريخية
1- الإفصاحات والقوائم المالية المتعلقة بها
2- مقاييس الأداء على مستوى عالٍ للتشغيل والأمور غير المالية
تحليل الإدارة للبيانات التاريخية
1- تحليل التغييرات في الجوانب المالية، التشغيل، بيان نوعية بيانات الأداء المرتبطة بالشركة، والتأثيرات الماضية للاتجاهات الرئيسية
معلومات مستقبلية
1- الفرص والمخاطر المتوقعة ويشمل ذلك ما نتج عن الاتجاهات الرئيسية
2- خطط الإدارة المستقبلية ويمثل ذلك عوامل النجاح المؤثرة
3- مقارنة أداء العمل الحقيقي بالمعلومات المستقبلية والتي سبق الإفصاح عنها

المصدر: (القطاطي، 2007)

2.1.6- القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف الناتجة عن الأداء البيئي للمنشآت الصناعية:

2.1.6.1 - الطرق المستخدمة في القياس المحاسبي للتكاليف البيئية:

يعد القياس المحاسبي لضرر والتكاليف البيئية أكثر الخطوات صعوبة قد تواجه المنشآت الصناعية عند تبنيتها نظام محاسبي بيئي، لذا يجب اختيار الأسلوب الأمثل لقياس حجم الضرر البيئي الناتج لضمان تحقيق أكبر قدر ممكن من العدالة في تحمل المنشأة مسؤوليتها البيئية، ومن أبرز العوامل التي تؤثر في اعتماد طريقة القياس المناسبة:

- مدى ملائمة أسلوب القياس لطبيعة الضرر البيئي.
- مدى ملائمة أسلوب القياس لطبيعة نشاط المنشأة.

لذا تتعدد الطرق المستخدمة في القياس المحاسبي للأثار البيئية الخارجية السلبية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية للمنشأة، وهي كما يلي:

1- طريقة الأسواق التقليدية وتقسّم إلى كما يلي:

1. الاستجابة والتأثير: يعتمد هذا الأسلوب على تقدير العلاقات بين التعرض لكميات التلوث وأثرها على الأصول سواء كانت بشرية أو مادية كالعقارات والمعدات فعلى سبيل المثال بالإمكان قياس تكاليف المرض الذي ينتج عن التلوث من خلال قياس تكاليف مباشرة وغير مباشرة (فارس وضويفي، 2011) كما يلي:

- التكاليف المباشرة: مثل المبالغ اللازمة لعلاج المرض الذي تسبب به التلوث مثل تكاليف المستشفى والتمريض والعناية الصحية.

- التكاليف غير المباشرة: وهي التكاليف المتعلقة بعجز الشخص المصاب عن العمل بنفس درجة المهارة والكفاءة التي كان يعمل عليها قبل الإصابة بالأمراض التي نتجت عن الضرر البيئي بالتالي يمكن قياسها بانخفاض الإنتاجية، ومن أمثلة هذا النوع تكاليف الوفاة المبكرة التي يتحملها المجتمع نتيجة الإنتاجية المفقودة، ويمكن قياس تكلفة الوفاة المبكرة للعاملين نتيجة الإصابة بأمراض التلوث من خلال النموذج التالي والمعروف بنموذج الوفاة المبكرة (حمد، 2014):

$$Mc = Sp - Cipn$$

Mc: تكلفة الوفاة المبكرة للفرد نتيجة أضرار التلوث البيئي.

Sp القيمة الاجتماعية للفرد، وتمثل قيمته التي تنشأ مع ولادته ثم إعداده و تربيته وتعليمه إلى ان يصبح قادرا على الكسب، بالإضافة إلى قيمته التي تبدأ مع مزاولته لمهنة معينة حتى يصبح شخص بمقدوره تحقيق قدر من الدخل.

Cipn: الجزء من القيمة الاجتماعية للفرد الذي لم يتم تحقيقه بسبب الوفاة المبكرة (الدخل الضائع نتيجة الوفاة المبكرة).

$$Sp = \left[\sum_{T=1}^T \frac{LT + ET}{(1+r)^{22}} + \sum_{T=P}^T \frac{iT}{(1+r)^{T-P}} \right]$$

LT: تكلفة تربية الفرد منذ ولادته إلى عمر 22 سنة وهي الحد الأقصى لتربية الفرد، أي حتى يصبح قادرا على تحقيق دخل.

ET: تكلفة تعلم الفرد حتى سن 22 سنة.

$$Cipn = Ti - Cn$$

Ti: إجمالي الدخل الذي يحصل عليه الفرد عن السنوات المفقودة (أي الفرق بين سن بلوغه إلى المعاش وسن الوفاة المبكرة) نتيجة الوفاة المبكرة بسبب الإصابة بأمراض التلوث البيئي.
Cn: استهلاك الفرد من السلع ومتطلبات المعيشة.

عموما هنالك بيانات يحتاجها تطبيق أسلوب الاستجابة والتأثير وهي كما يلي:

1. تقدير مستويات التركيز للملوثات.
2. تحديد العلاقة بين تركيزات معينة من الملوثات والصحة العامة للموارد البشرية.
3. تحديد حجم العمال أو السكان المعرضين لخسر التلوث.

2. التأثير على الإنتاجية: من خلال الملاحظة للتغير في كمية الإنتاج نتيجة التلوث الواقع، فمثلا الغبار الذي ينتج عن الكسار في المنطقة الصناعية في جنوب بيت لحم وشمال الخليل أدى إلى موت عدد من أشجار الزيتون وانخفاض كمية إنتاج الأشجار الأخرى التي تبقت (حمد، 2014).
ويتم اعتماد المعادلة التالية لقياس قيمة التغير:

القيمة الاقتصادية للتغير = مقدار الانخفاض في الإنتاجية الزراعية كما × سعر الطن.

3. **تكاليف الإحلال:** ينتج عن التلوث البيئي أضرار في الأصول سواء معدات أو عقارات أو أراضي ومن اجل تحديد التأثير للتلوث بقيمة مالية يتم استخدام أسلوب تكلفة إحلال أصل بدل الأصل المتضرر أو إعادته إلى حالته الأصلية مثل أراضي ماتت فيها أشجار الزيتون بفعل التلوث يتم إعادة استصلاح تلك الأراضي وزراعتها مرة أخرى أو عقار تأثر بالتلوث يتم ترممه وإصلاحه، إلا ان هذه الطريقة تواجه صعوبة حيث ان هنالك بعض الأصول يصعب إحلال أخرى مكانها ويصعب إرجاعها لحالتها الأصلية مثل مقالع الحجر المنتشرة بشكل عشوائي في المناطق الصناعية جنوب بيت لحم وشمال الخليل وأيضا مثل المعالم الأثرية والتاريخية التي تعد قيمتها في حفظها كما هي بدون ان يتم التغيير في هويتها(العبيدي، 2015).

4. **التكاليف الوقائية:** كل ما يتوقع دفعه من اجل تجنب أو تقليل ضرر معين مثل استخدام مبيدات لمكافحة حشرات ضارة نتجت عن تلوث البيئي، أو التضحية الاقتصادية مقابل الإقامة في مكان امن نسبيا فعلى سبيل المثال أسرة تمتلك منزل بجانب مصنع يصدر عنه إشعاعات وقامت بترك المنزل وشراء منزل آخر في مكان أكثر نقاء فان التكلفة المنفقة من اجل الوقاية من خلال الانتقال لمكان آخر تعتبر تكلفة وقائية، أي كل ما يتم إنفاقه للوقاية من التعرض للضرر البيئي(كيحلي واحمد، 2012).

2- **طريقة الأسواق الضمنية:** يتم التقييم في الأسواق الضمنية من خلال طريقتان الأولى(فارس وضويفي، 2011):

- **طريقة قيم العقارات:** يعد سعر العقار باختلاف أنواعه سواء كان ارض أو مبنى أو غيره انعكاس لعدة عوامل وخصائص منها عمر العقار، نوعية الإنشاء، وعدد الغرف بالإضافة إلى العوامل الأخرى المتعلقة بالموقع مثل الضوء و المنظر الذي يطل عليه ونوعية الهواء و القرب من مراكز الخدمات بالتالي يعتبر سعر العقار إجمالي الأمور السابقة، وإذا تم الافتراض ان جميع العوامل السابقة المؤثرة في سعر العقار ثابتة عدا العوامل البيئية مثل (الضجيج، الغبار و الغازات المنبعثة و الروائح) بالتالي فان العوامل البيئية تؤثر على سعر العقار، حيث ان قيم العقارات تنخفض كلما زاد حجم الضرر البيئي الذي يتعرض له هذا العقار فمثلا منزلا لهم نفس الخصائص لكن الأول موجود في بيئة ملوثة

والثاني في بيئة نظيفة فان سعر المنزل الأول يكون اقل من سعر الثاني بسبب العامل البيئي ويعد مقدار التكلفة هو قيمة الفرق بين السعريين.

التكلفة البيئية = سعر العقار في بيئة نظيفة - سعر العقار في بيئة ملوثة

- **طريقة اختلاف الأجور:** هنالك تشابه لهذه الطريقة مع طريقة قيمة العقارات إلا ان الاختلاف يتمثل في درجة قبول الأفراد بزيادة الأجور و التعرض لمخاطر صحية نتيجة الإصابة بالأمراض الناتجة عن التلوث.

التكلفة البيئية = الأجر المدفوع لعمال يعملون في بيئة ملوثة - الأجر المدفوع لعمال يعملون في بيئة نظيفة.

3- **طريقة الأسواق الافتراضية:** يستخدم الاستبيان كأداة أساسية في هذه الطريقة يتم من خلال اخذ عينة عشوائية من الأفراد الذين يتوقع تعرضهم أو تعرضوا فعلا لضرر نتيجة التلوث البيئي وتوزيع عليهم استمارة تتضمن عدد من الأسئلة منها ما يلي(فارس وضويفي، 2011):

- مدى رغبتهم في الدفع لتجنب التدهور البيئي.

- مقدار التعويض المناسب لقاء الضرر البيئي الحاصل والذي اثر عليهم.

إلا ان التجارب والدراسات أثبتت ان طريقة الأسواق الافتراضية لا تناسب الدول النامية بل تناسب الدول المتقدمة لاختلاف المستوى المعيشي للأفراد، لكنها تواجه صعوبة في التطبيق في الدول النامية حيث أكثر الطرق ملائمة للدول النامية هي طريقة الأسواق التقليدية وطريقة الضمنية.

4- **القياس الكمي ذو المضمون الواحد:** يتم قياس الضرر البيئي كميًا من خلال احتساب وحدة المنفعة الاجتماعية، ويتم التفريق بين اتجاهين في خصوص القياس أو المضمون الواحد هما(سياف حنان، 2014):

- القياس باستخدام وحدات المنفعة الاجتماعية: يعتمد على محاولة قياس درجة المنفعة كميًا في صورة وحدات منفعة تسمى وحدات المنفعة الاجتماعية.

- القياس باستخدام وحدات نقدية: يعتمد على قياس الآثار البيئية بوحدات نقدية وقد يواجه القياس النقدي عدة معيقات يتم تجاوزها بالطرق التالية:

1. طريقة تقييم البدائل: تقوم على أساس قيمة أشياء بديلة يتم اعتمادها لتحقيق نفس المنافع.

2. طريقة الاستقصاء: يقوم الأشخاص الذين تعرضوا لضرر بيئي بتحديد قيمة الضرر الذي تعرضوا له بقيمة نقدية.

3. طريقة تكلفة التصحيح: تعمل هذه الطريقة على قياس الأنشطة التي نتج عنها آثار سلبية وقياس التكاليف اللازمة لعلاج الضرر أو الوقاية منه.

5- **القياس متعدد الأبعاد:** يقوم هذا الأسلوب على قياس الظواهر بأساليب ومقاييس مختلفة من خلال معلومات تعكس أبعاد خصائص الحالة أو الظاهرة بدون التقيد بأسلوب قياس معين أو الاعتماد على مقياس وحيد، فالمعلومات التي تتعلق بعدد العمال المستفيدين من برامج تخفيض حجم التلوث يكون لها دلالات بيئية أفضل من المعلومات المتوفرة من استخدام أسلوب القياس النقدي، أيضا يشمل هذا الأسلوب جميع الطرق المستخدمة في القياس الكمي ذو المضمون الواحد بالإضافة إلى جانب القياس الوصفي، فيما يلي عرض للأسلوبين (العبيدي، 2015):

- **أسلوب القياس الكمي متعدد الأبعاد:** تختلف صورة المعلومات التي تعكس نتائج القياس الكمي باختلاف القياس المستخدم، حيث توجد طرق إلى جانب الطرق الأصلية أنظمة القياس التالية:

1. نظام القياس الترتيبي: يقوم على ترتيب الأحداث حسب أكبر أو أصغر ما تحتويه من الخاصية محل القياس أو بناء على خصائص معينه حسب الأهمية، بالتالي يفيد هذا الأسلوب في الاختيار بين الأشياء، يستخدم هذا الأسلوب لقياس دلالات اثر بيئي معين، مثال يمكن قياس اثر برنامج تدريبي تعده المنشأة على أساس ترتيب العاملين المستفيدين به طبقا لدرجة المهارة التي اكتسبوها العمال من التدريب.

2. نظام القياس الفاصلي: يحدد هذا النظام مقدار ما تتصف به الأحداث من الخاصية محل القياس تحديدا كميًا، فلا يقتصر القياس الفاصلي بتحديد دالة التفضيل بين الأشياء والأحداث، إنما يحدد أيضا مقدار الفروق التي تحتويها من الخاصية محل القياس، يستخدم لتحديد الانحراف عن المعايير المحددة قانونا لتأثير بعض العمليات البيئية مثل المعدل المحدد قانونا لأدخنة الزنك المنبعثة في الهواء وهو 0.05 ملجم/ م.

3. نظام القياس النسبي: يعمل هذا النظام على قياس العلاقات النسبية بين الأشياء، يتصف بصفات النظام الفاصلي من حيث الفروق في الخاصية محل القياس ويستخدم في قياس نتائج الأداء البيئي

في بعض الحالات مثل تحديد معدل تكرار الإصابة الذي يوضح مدى تعدد الإصابات التي تلحق بالعمالين بالمؤسسة خلال فترة زمنية معينة كان تكون مثلا 45 إصابة لكل مليون ساعة عمل. تتوقف شمولية القياس على توافر مقاييس كمية لكافة التأثيرات البيئية، لكن قد يصعب هذا في بعض الحالات اما بسبب عدم وجود مقاييس كمية لبعض العمليات البيئية أو بسبب ان تكلفة الحصول عليها تفوق ما يمكن ان تتحمله المؤسسة أو ما تحققه من منافع وفي مثل هذه الحالات يستخدم أسلوب القياس الوصفي.

- أسلوب القياس الوصفي: يقوم على وصف إنشائي لخصائص الحالة أو الظاهرة بحيث يستطيع القارئ التوصيف تخيل هذا الحدث على الطبيعة ويعتبر من أهل الأساليب التي يمكن تطبيقها في مجال القياس البيئي وقلها تكلفة، حيث يعتمد على وصف الأنشطة البيئية للمشروع بأسلوب روائي لا يخضع لقواعد محددة، لكن استخدام هذا الأسلوب بصورة مطلقة في مجال القياس البيئي لا يوفر معلومات موضوعية عن الأداء البيئي للمؤسسة لذلك ينبغي ان يقتصر استخدامه في الحالات التي يستحيل فيها القياس الكمي، ففي هذه الحالات فقط تعتبر المعلومات الوصفية عن الأداء البيئي للمؤسسة أفضل من عدم وجود معلومات.

بالتالي يعد مدخل القياس متعدد الأبعاد أفضل من القياس الكمي ذو المضمون الواحد فهو يحاول معالجة عيوب المنهج الكمي في قياس أداء المنشأة البيئي، أيضا يعد مدخل القياس متعدد الأبعاد مناسب من حيث إمكانية التطبيق العملي للقياس الشامل لتأثيرات العمليات البيئية والاجتماعية التي تدور في نطاق المسؤولية البيئية للمؤسسة، وذلك بسبب ما يوفره من معلومات تفيد في التعرف على الأبعاد المختلفة الهامة للأداء البيئي للمؤسسة وتندرج طبيعة هذه المعلومات إلى ثلاثة مستويات:

1. المستوى الأول: معلومات مالية بنتائج قياس العمليات البيئية التي يمكن قياس تأثيراتها بمقياس نقدي.

2. المستوى الثاني: معلومات كمية بنتائج قياس العمليات البيئية التي لا يمكن قياس تأثيراتها بمقياس نقدي و يتوافر لقياسها مقاييس كمية غير نقدية.

3. المستوى الثالث: معلومات وصفية تعبر عن تأثيرات العمليات البيئية التي لا يمكن قياسها بمقاييس كمية .

6- محاسبة التكاليف الفعلية والمعيارية لعناصر البيئة: يعمل هذا الأسلوب على ترشيد الإدارة باستخدام بعض المؤشرات المحاسبية من خلال إجراء مقارنات لبيانات المنشأة من هذه المقارنات (ناصر والخفاف، 2011):

- قياس الفرقية بين التكلفة الأداء البيئي الفعلية للفترة الحالية مع السابقة وهذا يوضح اتجاه الأداء على عدة فترات زمنية.

- مقارنة التكلفة البيئية المحققة أو الفعلية مع ما التكلفة التخطيطية أو المعيارية باستخدام المؤشرات التالية:

1. معدل التكلفة السنوي للتحكم في التلوث لطن المادة أو السلعة المنتجة:

$$= \text{التكاليف السنوية للتحكم في التلوث} \div \text{كمية الإنتاج الفعلية السنوية بالطن} = ** \text{دينار} / \text{طن}$$

2. نسبة تكلفة التحكم إلى التكلفة الصناعية:

$$\text{معدل تكلفة التحكم للطن} \div \text{التكلفة الصناعية النهائية للطن} \times 100 = ** \%$$

3. نسبة التكاليف الرأسمالية السنوية للتحكم بالتلوث إلى إجمالي التكاليف الرأسمالية السنوية للمنشأة (

الأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ) و تحسب كما يلي:

$$\text{التكاليف الرأسمالية السنوية للتحكم بالتلوث} \div \text{إجمالي التكاليف الرأسمالية السنوية للمنشأة} \times 100 = ** \%$$

4. نسبة صافي التكاليف الجارية السنوية للتحكم في التلوث إلى إجمالي تكاليف الإنتاج السنوي:

$$\text{التكاليف الجارية السنوية للتحكم في التلوث ووفورات} \div \text{تكاليف الإنتاج السنوية الفعلية} \times 100 = ** \%$$

5. معدل التحكم في التلوث لكل طن من عنصر ما:

$$\text{التكلفة السنوية للتحكم في العنصر} \div \text{الكمية السنوية لانبعاثات العنصر بالطن} = ** \text{دينار} / \text{طن}$$

6. معدل التحكم في التلوث لكل عنصر سنويا: يتطلب تحديد التكلفة السنوية للتحكم وكمية الانبعاثات الكلية ونسبة التحكم أو المنع لكل عنصر على حده.

التكلفة السنوية للتحكم في العنصر ÷ (كمية الانبعاثات الكلية للعنصر خلال السنة × نسبة التحكم المحققة للعنصر) = **دينار/طن

7. معدل التحكم في التلوث لكل فرد متأثر بالتلوث وبحسب كالاتي:

التكاليف السنوية للتحكم في التلوث ÷ (عدد السكان الكلي بالمنفعة × نسبة السكان المتأثرين) = **دينار/فرد متأثر

7- **دورة حياة المنتج لتحسين الأداء البيئي:** وهي عبارة عن أداة تستخدم لتقييم التأثير البيئي المتوقع لأي نشاط خلال دورة حياة المنتج من خلال قياس استخدام الموارد (مدخلات: طاقة، مواد خام، مياه) والانبعاثات (المخرجات: الهواء، الماء والتربة) المرتبطة بالنظام الجاري تقييمه، أفضل ما يميز هذه الطريقة أنها تتعامل مع التأثيرات والتكاليف المرتبطة بالمنتج من المهد إلى اللحد (Keitel et al, 2011) ويحتاج تطبيق هذا الأسلوب إلى التكاليف البيئية ان تشمل جميع التكاليف (الماضية، الحالية، المستقبلية) في تحليل الربحية طويلة المدى للمنتجات حيث في ظل المفهوم الحديث للبيئة الصناعية المتطورة يعد معرفة تكاليف دورة حياة المنتج بشكل كامل وخصوصا التي تتحقق أثناء وبعد دورة التصنيع أو الإنتاج تعتبر في غاية الأهمية لتحديد أسباب تحقيق تكاليف الإنتاج حيث بموجبه يمكن لمتخذ القرار اتخاذ قرار سليم (ناصر والخفاف، 2011) من مزايا تطبيق هذه الطريقة:

- هذه الطريقة تتعامل مع التكاليف الكلية للمنتج بما فيها البيئية وتقوم بفحص إذا كان الربح المحقق في فترة التصنيع يغطي التكلفة في مرحلة التطوير أو التخلي.

- بما ان التكلفة البيئية تم احتسابها أيضا فان ذلك يساعد في إمكانية اتخاذ قرار من متخذ القرار الداخلي بخفض أو التحكم في تلك التكاليف بالسبل المناسبة

- التعرف على تكلفة التخطيط والاستبعاد في مرحلة التصميم والعملية الإنتاجية للمنتج مما يتيح مجال اكبر للرقابة.

8- **النموذج البيئي المتوازن:** هو نموذج رقابي لأداء المنشأة من الجانب البيئي والجانب الاقتصادي ينتج عن دمج المحاسبة الإدارية مع إدارة البيئة بهدف تحسين جودة استخدام المنشأة لعناصر الإنتاج، يسعى هذا النموذج إلى توجيه المنشآت الصناعية إلى العمل على تحقيق استدامة

بيئية بدون الاقتصار على الابتعاد عن الضرر فقط، أيضا تقوم بتحديد التكاليف بأساليب علمية واضحة وتتخذ القرارات الصائبة بخصوص أي ضرر بيئي كل ذلك في سبيل تحقيق استدامة للبيئة، يعتمد النموذج البيئي على الميزان السلعي الآتي (سياف حنان، 2014):

المدخلات + المنتوجات تحت التشغيل = المخرجات + النفايات البيئية

2.1.6.2- طرق التبويب والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية:

(1) **تبويب التكاليف حسب الأنشطة:** بناء على هذه الطريقة يتم التبويب اما أنشطة منع (وهي كل السبل والإجراءات التي يتم اتخاذها لمنع وقوع أي ضرر بيئي)، أو أنشطة حصر وقياس (يتم من خلالها متابعة مستويات التلوث في كل من المدخلات و العمليات والمخرجات)، أو تكاليف الأنشطة الرقابية والتي تهدف إلى التحكم بمصادر التلوث، أو تكاليف أنشطة الفشل البيئي التي تعد تكاليف تتحملها المنشأة عند فشلها في حصر أو رقابة أو منع التلوث البيئي لذا تقوم بعلاج الضرر الواقع أو دفع غرامات مقابل الفشل (درواسي وآخرون، 2013).

(2) **تبويب التكاليف وفقا لارتباطها بالمنتجات:** تشمل على ستة أنواع من التكاليف وهي التكاليف العادية وتكاليف التشغيل (كالمواد الخام واستخدام العقارات والمعدات وتكاليف التشغيل والعمال والطاقة والتدريب)، التكاليف القانونية (التكاليف المرتبطة بالامتثال للتشريعات الحكومية مثل نفقات الإعلام والتقارير والتصاريح والاختبارات والتدريب والفحص)، التكاليف المحتملة (العقوبات والغرامات المالية التي وقعت نتيجة القيام بعمل لتصحيح الضرر أو لإصابة إنسان أو تدمير ممتلكات)، التكاليف الصريحة (ترتبط بالالتزام بالقوانين والتشريعات الحكومية وتبويب على أنها تكاليف تركيب وصيانة معدات مراقبة التلوث وتكاليف معالجة التلوث الجوي واستخدام مدخلات أقل تلوث في العمليات الإنتاجية للحد من الانبعاثات الملوثة للجو)، التكاليف الضمنية: (تكاليف تؤثر على إجمالي التكاليف تكون عادة في الصناعات الكيماوية والورق والحديد والصلب وتظهر في قد تظهر ضمن مصروفات صناعية غير مباشرة وقد تكون تكاليف البيئية الطارئة) (ناصر والخفاف، 2011).

(3) **التكاليف وفقا لمسببات حدوث التكلفة:** وتصنف إلى ثلاثة أنواع الأولى التكاليف الرأسمالية (التكاليف التي تكبدتها المنشآت الصناعية من توفير الآلات ومعدات وغيرها تساهم في الحد من التلوث ومعالجة أثاره لعدة فترات مالية مثل فلاتر الهواء ومحطات معالجة المياه وغيرها) (العبيدي،

(2015). **الثانية التكاليف المستمرة:** هي التكاليف تحتوي على مجموعات مختلفة من الناحية الزمنية) تكاليف قبل الأنشطة التشغيلية، بعد الأنشطة التشغيلية)، وتكاليف المنتجات غير ضارة بيئياً، وتكاليف المفاضلة بين البدائل المتاحة لرقابة التلوث والتكاليف الإجبارية القانونية كإعداد تقارير بالإضافة إلى التكاليف الرقابة والعلاجية لإزالة الضرر البيئي، **الثالثة التكاليف البيئية الاختيارية من الآثار السلبية:** كالتكاليف التي يتم دفعها من أجل التخلص من النفايات ومخرجات أنشطة المنشأة الضارة بيئياً (درواسي وآخرون، 2013).

رسم توضيحي يلخص الطرق المستخدمة في تبويب التكاليف البيئية:

الشكل (2) : طرق تبويب التكاليف البيئية



تم إعداده من قبل الباحثة بالاعتماد على المراجع السابقة

2.1.7-العلاقة بين التنمية والأداء البيئي في فلسطين:

أصبحت الأصوات التي تنادي بضرورة تحمل المنشآت الصناعية مسؤوليتها تجاه البيئة كثيرة من أجل الحفاظ على مخزون من الموارد الطبيعية خصوصا الغير متجددة ولا يتم استنزافها في سبيل التقدم والتطور في رأس المال الصناعي فالحفاظ على بيئة مناسبة للحياة البشرية هو أساس الاستمرارية للإنسان ومن حق الأجيال القادمة ان ترث منا بيئة نظيفة وموارد كافية لهم وللأجيال التي ستعقبهم، وبالتالي فان استخدام الإنسان للموارد الطبيعية وقيامه بممارسة أعماله بدون ان يكون هنالك ضابط على استخداماته سوف يكون له أثار خارجية ايجابية وسلبية والسلبية توقع أضرار في البيئة المحيطة به سواء كانت تلك الأضرار عن قصد أو غير قصد، ويأتي دور المحاسبة على الأداء البيئي في وضع نظام رقابي على المصانع التي تمارس أعمالها الصناعية ليضمن التزام تلك المصانع بالمعايير المطلوبة لمنع أو الوقاية أو على الأقل علاج الضرر البيئي وتحمل المسؤولية الاجتماعية، فيتم الحد من الاستنزاف للموارد الطبيعية بمختلفها وينظم استخدامها أيضا ذلك يؤدي إلى تحقيق استدامة بيئية.

هنالك العديد من الجهات المحلية والدولية التي تنادي بضرورة الحفاظ على البيئة وتتفق ملايين الدولارات في سبيل ذلك، على المستوى الدولي منها برنامج الأمم المتحدة الإنمائي UNDP ، وعلى المستوى المحلي معهد الأبحاث التطبيقية- أريج والتي أصبحت في عام 2014 عضو في الاتحاد الدولي للحفاظ على الطبيعة IUCN.

فأريج مثلا لها العديد من المشاريع التنموية في الضفة الغربية التي تنطلق من رسالتها المتمثلة في تقييم الخيارات البديلة والسياسات والاستراتيجيات للحفاظ على الموارد الطبيعية، والتي يمكن استخدامها كأساس لصياغة التوصيات وفي عملية صنع القرارات الإستراتيجية لتحسين إدارة الموارد والمساعدة في استدامتها. بالتالي فان معهد أريج قدم ومازال يقدم العديد من البرامج و المشاريع التي من شأنها الحفاظ على البيئة واتخاذ السياسات الإستراتيجية للحفاظ على البيئة، إلا ان هذه المؤسسة كغيرها من المؤسسات لم تركز على منبغ العمل الذي يسبب الأضرار بالبيئة وهو الممارسات الخاطئة للمصانع، وهذا يعني بان على معهد أريج وغيره من المعاهد و الجمعيات والمؤسسات البيئية بمختلفها ان تركز على وضع برامج لتوعية بالمحاسبة على الأداء البيئي والعمل الجماعي مع الحكومة على صياغة قوانين تلزم بتطبيق المحاسبة البيئية والإفصاح عن الأداء البيئي للمصانع في القوائم المالية، والبدء بوضع استراتيجيات لمشاريع من أجل تدريب المصانع على تطبيق المحاسبة البيئية وهكذا سوف يقل

حجم الضرر عندما يتم ضبط أداء المصانع البيئي وتحقيق استدامة بيئية حقيقية عدا على ان المبالغ المنفقة في سبيل الحفاظ على البيئة تكون قد حققت منفعة اكبر من تلك التي أنفقت على علاج الضرر البيئي لان أسلوب العمل تغير من العلاج إلى اتخاذ الإجراءات والضوابط الوقائية.

2.1.8 - بعض الآثار الايجابية لتطبيق محاسبة الأداء البيئي:

عادة يكون الأذى الملحق في البيئة نتيجة المصانع يتم إيقاعه في ممتلكات عاملة (الهواء، المياه والترربة) بالإضافة إلى الممتلكات الخاصة (الأراضي، العقارات والسكان المجاورين للمصانع)، وللضرائب دور هام في توجيه الأداء البيئي فقد تكون هذه الضرائب تفرضها الحكومة بهدف العقاب والردع من خلال فرض ضرائب إضافية على المصانع التي تلوث البيئة، أو قد تعمل الحكومة على التشجيع والترغيب، من خلال منح إعفاءات ضريبية للمصانع التي تلتزم بشروط المحاسبة عن أداؤها البيئي (المعهد العربي للتخطيط، الكويت) فالالتزام بالإفصاح عن الأداء البيئي يعد بمثابة وسيلة ضغط على المنشآت ان تلتزم بيئيا من اجل الإفصاح عن بيانات بيئية لا تعكس سمعة سيئة عن الشركة اما متخذ القرار .

وسيتم التطرق إلى أهم الآثار الايجابية لتطبيق محاسبة الأداء البيئي:

أولاً: تحقيق مزايا ضريبية لكل من المكلفين سواء المعنويين أو الطبيعيين :

وبناء على ما سبق يجب توعية المكلفين بأهمية الإفصاح عن التكاليف البيئية في تقليل الضرائب المترتبة على مصانعهم، حيث ان الإفصاح البيئي يظهر للمنشأة الجوانب البيئية التي بحاجة إلى الإنفاق عليها من اجل منع أو الحد أو الوقاية من الضرر البيئي بالتالي يعتبر كل مصروف ينفق في سبيل تحمل المسؤولية البيئية للمصانع يعد مصرف يتم تنزيهه من الدخل الإجمالي، فالتنزيلات كما ورد في قرار قانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل هي النفقات و المصاريف التي أنفقت أو استحققت في سبيل إنتاج الدخل خلال الفترة الضريبة (قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011، السلطة الوطنية الفلسطينية)، أي انه عند تنزيل تلك المصروفات التي أنفقت في مجال حماية البيئة من الدخل الإجمالي يصبح صافي الدخل الخاضع لضريبة اقل بالتالي تكون نسبة الضريبة اقل عدا ان هنالك العديد من المنشآت تقوم بممارسات للوقاية أو الحد أو العلاج للضرر البيئي مثل أي نفقات لمعالجة الآثار السلبية باعتبارها تنزيلات يعترف بها ضريبيا، وبناء على هنا ينصح بمنح تنزيلات

ضريبية تشجيعية للمنشات التي تمنع وقوع آثار سلبية بيئية لأنشطتها التشغيلية عن طريق الإفصاح عن تلك الآثار، ومن ثم يمكن منح تنزيلات ضريبية على الالتزام بالمسؤولية البيئية، على ان تكون نسبة هذه التنزيلات مدروسة بما لا يحقق مخاسر في جانب إيرادات الدولة الضريبية، وعلى جميع الأحوال فان جزء من العائدات الضريبية يتم إعادة إنفاقه في مشاريع تطويرية للبلد فلا يعتبر منح هذه الإعفاءات خسارة إذا منح بنسب صحيحة فهو يعتبر نفقة تطويرية تنموية أيضا.

بالتالي يشجع الإفصاح عن الأداء البيئي المنشات على الالتزام بممارستها أعمالها بأقل أضرار خارجية بيئية فهو معيار يساعدها على ضبط أدائها بصورة أفضل ويحد قدر الإمكان من الضرر البيئي ويمنحها إعفاءات ضريبية وعند القيام بذلك فان الآثار الخارجية السلبية سوف تقل بطبيعة الحال مما يوفر على الحكومة ما سوف تتفقه على علاج الآثار المترتبة عن التلوث البيئي من تحويلات طبية ونفقات على صحة البشر ومن استصلاح لاماكن وأراضي تعرضت لضرر بيئي أو علاج مشكلة تلوث الهواء أو حتى علاج مشكلة تلوث المياه.

ثانيا: توجيه التنمية الاقتصادية لبعض المناطق الأقل حظا:

فمن اجل الحد من ظاهرة انتشار المصانع التي ينتج عن ممارستها أعمالها تلوث لبيئتها المحيطة تلجأ الحكومة إلى فرض ضرائب إضافية على المصانع المتسببة في التلوث من اجل إلزامها على تحمل مسؤوليتها البيئية، إلا ان هذه الطريقة تواجه العديد من المشاكل أهمها :

1. صعوبة التوصل إلى المستوى المناسب للضريبة الحكومية التي يجب ان يتم فرضها بسبب صعوبة حصر و تحديد اثر التلوث الناتج عن المصانع.

2. صعوبات إدارية ضريبية خصوصا الفساد الإداري المتمثل في تستر جهات عامة مسئولة في على أداء بعض الجهات المسببة للتلوث وإفلاتها من المحاسبة وقد يكون ذلك التستر مقابل رشوة أو مصالح خاصة أخرى.

ورغم الصعوبات السابقة إلا ان إتباع الجهات الحكومية سياسات تلزم المنشات الصناعية على تحمل مسؤوليتها البيئية يخلق عامل ردع ذاتي لإدارات تلك المصانع عن ممارسة أنشطة تلحق أذى بيئي.

2.2-الدراسات السابقة:

أولا - الدراسات العربية:

1. دراسة (سحيم، 2018)، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم التكاليف البيئية وعوامل الاهتمام بها ومشاكل قياسها والأسباب التي تدعو إلى الاهتمام بها، مع محاولة قياس التكاليف البيئية التي تحدث في شركة الزاوية لتكرير النفط في ليبيا.

تم إجراء الدراسة على شركة الزاوية لتكرير النفط خلال سنتي 2009-2010 حيث استخدمت الباحثة المنهج الاستقرائي لهذه الدراسة، تم جمع البيانات من خلال الاطلاع على دليل حسابات الشركة والتقارير والكشوف الصادرة عن قسم الحسابات العامة ومنسقيه حماية البيئة، بالإضافة إلى إجراء المقابلات الشخصية مع المسؤولين بالإدارات والأقسام، أيضا استعانت الباحثة بالاستبيان الموجه إلى المتخصصين الذين لديهم الخبرة العلمية و العملية الكافية لتقدير قيمة التكاليف المختلفة.

أهم النتائج التي تم التوصل إليها الدراسة:

1- عدم قدرة نظم المحاسبة التقليدية على تحديد وقياس التكاليف البيئية لوجود ببطء في استجابة الفكر المحاسبي والتطبيق العملي فيما يتعلق بإدخال تحسينات على النظم المحاسبية لتصبح أكثر قدرة على استيعاب التكاليف البيئية.

2- ان هناك إمكانية لتطبيق القياس المحاسبي للتكاليف البيئية.

3- تقوم الشركة محل الدراسة بحساب تكلفة المنتج بحصر كافة تكاليف الإنتاج دون إظهار التكاليف البيئية في بند مستقل.

4- صعوبة جمع عناصر التكاليف البيئية وصعوبة قياسها.

واهم توصياتها هو تطوير نظام للمعلومات البيئية بإيجاد حلول للمعيقات التي تواجه قياس التكاليف البيئية الناتجة عن أنشطة المصانع.

2. دراسة (العريبي والمقريف، 2017)، هدفت هذه الدراسة إلى فحص دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي واستخدمت لذلك دراسة ميدانية للشركات النفطية التابعة للمؤسسة الوطنية للنفط

الواقعة في المنطقة الشرقية في ليبيا، أيضا هدفت إلى التعرف ان كان المراجعين الداخليين لديهم المؤهلات التعليمية لممارسة دور المراجعة، اعتمدت الدراسة في الجزء النظري على المنهج الاستقرائي الذي يعتمد على دراسة الأدبيات للمراجعة البيئية، وفي الجزء الميداني على المنهج الوصفي التحليلي عن طريق دراسة ميدانية على المراجعين الداخليين في للمنشآت النفطية محل الدراسة من خلال استبيان اعد مخصصا لهذا الغرض ولقد تكون مجتمع الدراسة الميدانية من المراجعين الداخليين والعاملين في الشركات النفطية التابعة للمؤسسة الوطنية للنفط، ممثلة في شركة سرت و شركة الخليج العربي ورأس لانوف وعددهم (25) حيث تم توزيع 25 استبيان وبلغ عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل (21) استبيان .

كانت نتائج الدراسة بأنه لا يوجد دور للمراجعة الداخلية في تقييم الأداء للمنشآت محل الدراسة، وبان المراجعين الداخليين لا يملكون شهادات ومؤهلات مهنية تخولهم لممارسة هذه الوظيفة. أوصت الدراسة بالاهتمام بالمراجعة البيئية والعمل على تأهيل المراجعين الداخليين في مجال المراجعة البيئية.

دراسة (الحاج، 2017)، هدف هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم التكاليف البيئية بغرض الاستفادة منها في وضع السياسات العامة في تقييم أداء المنشآت وتحديد الإفصاح الذي يتناسب مع طبيعة الأنشطة التي تمارسها المنشأة الصناعية في السودان، اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة والمنهج الاستقرائي لاختبار صحة الفروض والمنهج التاريخي لاستعراض الدراسات السابقة بالإضافة إلى المنهج الوصفي "التحليلي" في الدراسة الميدانية، ولقد تم جمع البيانات من خلال المقابلات الشخصية والاستبانة التي استهدفت مجتمع البحث المكون من الموظفين بشركة اسمنت عطبرة ولقد كانت عينة الدراسة عبارة عن 35 فرد تم اختيارهم عشوائيا حيث وزع عليهم 35 استبيان استرجع منها 31 استبيان.

وكانت نتائج الدراسة كما يلي :

- المنشآت التي تهتم بقياس تكاليفها البيئية تساهم في تطوير وتحسين الأداء فيه.
- وجود مقاييس تشتمل على الأداء البيئي تساعد على تقييم أداء المنشآت.

3. دراسة (احمد، 2017)، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير الإفصاح عن الأداء البيئي لمجتمع الدراسة وهو شركة عين التوتة للاسمنت في الجزائر في تحسين أدائها بيئيا والمساعدة في تحديد حماية البيئة، اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي من خلال مجموعة الأدوات (المقابلة، الملاحظة، وتحليل الوثائق) ولقد تم اختيار عينة قصديه من مجتمع الدراسة المتمثل في العاملين في مصنع الاسمنت بعين التوتة حيث تمثلوا في كل من إطارات دائرة المالية والميزانية ودائرة الجودة ودائرة التموين ودائرة الموارد البشرية ودائرة التوثيق والمنهجية ودائرة التجارة حيث بلغ عدد المستهدفين 15 إطار تم التعامل مع 9 منهم.

ولقد توصلت الدراسة ان المؤسسة منذ تبنيتها لنظام الإدارة البيئية و التزامها بالتشريعات والقوانين البيئية الجزائرية أصبحت تفصح للأطراف الأخرى متخذة القرار المعنية بهذه البيانات كالحكومة والجهات الدولية المهتمة بالأداء البيئي، إلا ان الإفصاح مازال في شكله التقليدي فالشركة تقوم بالإفصاح عن تقارير كمية ووصفية تتعلق باستهلاك الطاقة والمواد، كمية الانبعاثات الجوية الملوثة والنفايات، وهو يعتبر تطبيقا لمتطلبات التصريحات المفروضة من مديرية البيئية ولا تظهر الجوانب البيئية في القوائم المالية ولم يدخل ضمن الأطر المحاسبية في وثائق المؤسسة.

4. دراسة (ملاح، 2017)، هدفت هذه الدراسة إلى فحص الإفصاح المحاسبي بالتكاليف البيئية في القوائم المالية في دراسة ميدانية لشركة بناء الهياكل المعدنية المصنعة BATICM وحدة أم البواقي في الجزائر، اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي الموافق للجانب النظري واستخدم منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي من الدراسة، ولقد اقتصرت الدراسة على موظفي إدارة الشركة خصوصا قسم المحاسبة والمالية حيث تم استخدام الاستبيان وتوزيعه على عينه الدراسة التي بلغ حجمها 40 موظف استرجع منها 32 استبيان بعد الفحص تم استبعاد 8 استبيانات، كانت الاستبيان هي الأداة الرئيسية لجمع البيانات الأولية بينما تم جمع البيانات الثانوية من خلال الكتب والأطروحات والمجلات العلمية العربية والأجنبية.

ولقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1- الإفصاح المحاسبي لتكاليف البيئية يضيف الشفافية على القوائم المالية للمؤسسة كما انه يزيد من قدرتها التنافسية.

2- لا تفصح الشركة محل الدراسة عن تكاليفها البيئية بسبب صعوبة فصل التكاليف البيئية عن باقي التكاليف.

3- هناك عدة أسباب تقف دون قيام المؤسسة الصناعية بالإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي مثل (عدم وجود عقوبات قانونية على المؤسسات التي لا تفصح بيئياً، عدم وجود حوافز حكومية كافية للمؤسسات الصناعية لتبني سياسات بيئية، عدم وجود معايير محاسبية للإفصاح عن التأثيرات البيئية لأنشطة المنشآت الصناعية).

5. دراسة (عبد الصمد ومقري، 2016)، هدفت الدراسة إلى تحليل وتقييم واقع القياس المحاسبي البيئي في مؤسسات الاسمنت العمومية عن طريق فحص المجموعة الدفترية والسياسات المحاسبية ومدونة الحسابات لهذه المؤسسات، تم إجراء هذه الدراسة على مؤسسات الاسمنت في الجزائر حيث تم اختيار عينة مكونة من 12 مؤسسة حيث تم مراجعة المجموعة الدفترية لهذه العينة وتفحص الأنظمة المحاسبية للمؤسسات عينة الدراسة.

توصلت الدراسة إلى انه رغم عدم تطبيق هذه المؤسسات للمحاسبة عن الأداء البيئي إلا أنها لديها جزء كبير من المقومات التي تلزم لتطبيق المحاسبة البيئية، و المقومات هي: إنشاء قسم مهتم بشؤون البيئة للمؤسسة، وتوفير مدققين داخليين متخصصين في هذا الفرع، عدا على أنها تمتلك السجلات التي تحتوى على البيانات كمية عن أداء المؤسسة البيئي.

أوصت الدراسة بان التشريعات المتعلقة بالمحاسبة بحاجة إلى مراجعة لمعرفة ان كان هنالك مجال لإضافة أسس ومعايير الإفصاح المحاسبي البيئي، بالإضافة ان المؤسسات التي تنظم مهنة المحاسبة يجب ان تعمل على تطوير هذا المجال عمل دورات توعية للعاملين بهذا التخصص.

6. دراسة (اللولو، 2016)، هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، والتعرف على محاسبة التكاليف البيئية والدور الذي تلعبه في الحد من المشكلات البيئية، وبيان مستوى الوعي البيئي

لدى الإدارة العليا والتزامها تجاه البيئة، والتعرف على القوانين والتشريعات البيئية التي تلزم الشركات الصناعية على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.

ولقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي أداة الدراسة المستخدمة هي الاستبانة حيث وزعت على عينة عشوائية حجمها 120 موظف موزعين على 40 شركة صناعية، بعد طرح الاستبيانات التي لم تسترجع والتي استبعدت لعدم اكتمالها يتبقى 94 استبان فقط.

لقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية وهي: عدم توفر الوعي البيئي لدى الإدارة العليا في الشركات الصناعية بالصورة اللازمة لتطبيق محاسبة البيئية، درجة التزام الإدارة العليا تجاه البيئة غير كافي لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية، انخفاض درجة وعي الإدارة العليا في المنشآت الصناعية للفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.

أوصت الدراسة إلى اعتماد مساقات تعليمية حول المحاسبة البيئية في الجامعات، والحاجة لزيادة الوعي البيئي بين العاملين في المصانع، ضرورة اخذ المستثمرين الآثار البيئية للمشاريع عند وضع الخطط الإستراتيجية، إقرار تشريعات جديدة حول حماية البيئة.

7. دراسة (درغام، 2015)، هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تبني الشركات الصناعية الفلسطينية لأسلوب المحاسبة الإدارية البيئية وكيفية المحاسبة عن التكاليف البيئية مع توضيح مدى التزام الشركات الصناعية بقانون البيئة رقم 7 لعام 1999، تم استخدام أسلوب الحصر الشامل نتيجة صغر حجم مجتمع الدراسة حيث يتمثل مجتمع الدراسة في جميع المنشآت الصناعية الفلسطينية عددهم 51 شركة حسب ما ورد في وزارة الاقتصاد الوطني عام 2013 في غزة بالتالي كانت عينة الدراسة هي 51 مصنع تم توزيع استبيان واحد لكل مصنع واسترد منها 45 استبيان.

كانت نتائج الدراسة كما يلي:

- هنالك التزام بدرجة كبير في قانون البيئة الفلسطيني رقم 7 لعام 1999.
- هنالك التزام بدرجة 75% للمنشآت في تبني المحاسبة الإدارية البيئية.
- درجة كبيرة من التزام الشركة بالمحاسبة عن التكاليف البيئية.
- لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى التزام الشركات الصناعية بقانون البيئية رقم 7 لعام 1999 والمحاسبة عن التكاليف البيئية.

- يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إتباع نظام محاسبة الإدارة البيئية و بين المحاسبة عن التكاليف البيئية.

8. دراسة (العبيدي، 2015)، هدف الدراسة إلى القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي بواسطة دراسة تم عملها ميدانيا لمجتمع الدراسة المتمثل في عدد من المصانع المتخصصة في صناعة الاسمنت بالجزائر، بالإضافة الى جهات أخرى تهتم بالقوائم المالية خصوصا المحاسبين والمؤسسات المالية والضرائب، اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي تم جمع البيانات من خلال الرجوع إلى الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة بالإضافة إلى أداة الدراسة الرئيسية المتمثلة بالاستبيان، ولقد تم توزيع الاستبيان على عينة عشوائية طبقية من مجتمع الدراسة المتمثل في مسؤولي مؤسسات صناعة الاسمنت بالإضافة إلى الأطراف المستفيدة من التقارير المالية لمؤسسات صناعة الاسمنت كالمؤسسات المالية والضرائب وتطبيقاته من أساتذة جامعيين ومراجعي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حيث تم توزيع 203 استبانة على أفراد العينة واسترد 172 استبيان يصلح للتحليل 163 استبيان، وكانت النتيجة للدراسة كما يلي:

- يوجد ارتباط بين أهميه الوعي لدى المسؤولين بضرورة القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.
- يوجد ارتباط بين أهميه الوعي لدى المسؤولين بضرورة القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.
- يوجد ارتباط بين المخاوف والمعوقات التي تحد من تبني تطبيق عمليه القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.
- أن معظم المنشآت ترفض تطبيق محاسبة البيئية والإفصاح عن البيانات البيئية في قوائمها المالية بسبب انعدام التشريعات الملزمة محليا ودوليا.

9. دراسة (صالح، 2015)، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على درجة الوعي البيئي لدى إدارة الشركات الصناعية المدرجة في سوق عمان المالي، ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي، وبيان مدى تأثر القرارات الاستثمارية بالإفصاح المحاسبي البيئي، استخدمت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وكانت أداة الدراسة المستخدمة هي الاستبانة التي وزعت

على عينة الدراسة التي قسمت إلى مجموعتين الأولى إدارة الشركات الصناعية المساهمة العامة عددهم 74 مدير مالي ومحاسبي، والثانية المستثمرين في تلك الشركات عددهم 186.

وكانت نتائج الدراسة كما يلي:

- يوجد وعي لدى إدارة الشركات بالأمر البيئية.
- يوجد تخوف من الإفصاح عن الأداء البيئي لدى عدد من الشركات بسبب عدم الثقة بأهمية التطبيق للمحاسبة البيئية و المنافع منه.
- لا يوجد تأهيل كافي للمحاسبين يمكنهم من تطبيق محاسبة الأداء البيئي، وان التشريعات الخاصة بالبيئية غير كافية.
- الإفصاح البيئي يحقق منافع وأرباح على الأمد البعيد للمنشأة بالاستخدام الفضل للموارد المختلفة.
- لا يوجد اهتمام كافي من طرف البنوك في درجة الإفصاح البيئي للمصانع عند منح الائتمان
- المصانع التي تفصح عن بياناتها البيئية تحقيق ميزة تنافسية أفضل من مثيلاتها
- يساعد الإفصاح على تحديد السعر الأدق للمنتج.

10. دراسة (جرموني، 2015)، هدفت الدراسة إلى التعرف على درجة التزام المؤسسة بالقياس للتكاليف الناتجة عن الأداء البيئي والبحث في إمكانية تحقيق ميزة تنافسية نتيجة ذلك، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي بالإضافة إلى أسلوب دراسة الحالة على مؤسسة الاسمنت بسطيف في الجزائر خلال الفترة 2003-2004 عن طريق فحص السجلات والقوائم المالية للمؤسسة، بالإضافة إلى عمل مقابلات شخصية مع العاملين فيها.

وكانت نتائج الدراسة:

- الأهمية الكبيرة للمحاسبة البيئية بالرغم من صعوبة التطبيق والقياس.
- قصور الخبرة لدى المحاسبين في المؤسسة لتطبيق المحاسبة عن الأداء البيئي.
- ترشيد التكاليف البيئية أدى إلى تقليل التكاليف اقل و إنتاج منتجات بجودة أعلى مما أدلى إلى تحقيق ميزة تنافسية اكبر محليا وعالميا.

- عمليات الاستثمار البيئي سواء تركيب قطع فلانتر أو غيرها أدت إلى زيادة أرباح المؤسسة.
- استطاعت المؤسسة ان تقلل من الانبعاثات الغازية الضارة إلى اقل مستويات تم قياسها ب 6 ميلي غرام في نانو متر مكعب هذا يشير إلى ان الاستثمار البيئي المتمثل في تركيب الفلانتر وغيرها أدى إلى تخفيض حجم التلوث ويعمل على التأكيد على الميزة التنافسية المستدامة.

11. دراسة (الحسين، 2014)، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية في العراق وأيضاً مدى اهتمام تلك المنشآت بإظهار معلومات المحاسبة البيئية، وما المصاعب والعوائق التي تعيق المصانع من تطبيق المحاسبة البيئية، ومن اجل التوصل إلى الهدف من الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي والمنهج التحليلي من خلال وصف طبيعة المحاسبة البيئية ، بالإضافة إلى تصميم استبيان موزع على مجتمع الدراسة، و لقد ضم مجتمع الدراسة مدراء ومحاسبي المنشآت الصناعية العاملة في محافظة النجف الاشراف فقط حيث تم توزيع 30 استبيان على المنشآت الصناعية استرد منها 25 استبانة جميعها تصلح للتحليل، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- يوجد وعي من قبل عينة الدراسة بأهمية المحاسبة البيئية.
- لا يوجد تطبيق حقيقي للمحاسبة البيئية.
- يوجد معوقات أمام تطبيق المحاسبة البيئية في المصانع العراقية بسبب قلة معرفة الإدارة بالطرق المحاسبية المستخدمة لقياس الأداء البيئي.
- لا يوجد قوانين وتشريعات تلزم المصانع بإجراءات المحاسبة البيئية.
- المعلومات اللازمة لتطبيق المحاسبة البيئية غير متوفرة.

أوصى الباحث بان يتم زيادة الوعي لدى الإدارة العليا للمصانع حول أهمية تطبيق المحاسبة البيئية دورها بالنسبة لمتخذ القرار الذي يحتاج للمعلومات البيئية إلى ضرورة سن تشريعات تلزم المصانع بتطبيق المحاسبة البيئية بان تقوم المصانع بإنتاج منتجات صديقة للبيئة.

12. دراسة (حمد ، 2014)، تناولت هذه الدراسة قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها وأثره في كفاءة الأداء البيئي، تم استخدام المنهج الوصفي حيث تم مراجعة الأدبيات السابقة

المتعلقة بالقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية، قامت الباحثة بتصميم استبيان واختيار عينة عشوائية تشمل جميع مستويات العاملين في الشركة سواء إداريين أو عمال أو العاملين في الأقسام المالية الذين هم على إلمام بقضايا القياس والإفصاح في الشركة الخماسية في سوريا، حيث وزع 60 استبيان واستردت جميعا يصلح منها 57 استبيان للتحليل.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- يتم القياس لبعض التكاليف البيئية في المصانع لكن بدون فصلها عن التكاليف الأخرى.
- هنالك إمكانية لقياس التكاليف البيئية التي نتجت عن التلوث وتعلق بالعمال والإفصاح عنها في القوائم المالية
- هنالك تأثير ايجابي يتمثل في زيادة حجم الإنتاج والمبيعات عند قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها.
- يؤدي القياس والإفصاح المحاسبي البيئي إلى تقليل المخاطر البيئية وزيادة سلامة للعمال وترشيد موارد الإنتاج المستخدمة.

13. دراسة (سياف حنان، 2014)، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على درجة التزام مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان SCHB - قسنطينة في الجزائر بالقياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي من خلال دراسة الحالة، حيث تم جمع البيانات من خلال أداتين الأولى هي المقابلات الشخصية والثانية الاستبيان حيث تكونت عينة الدراسة من 32 مفردة من الأفراد العاملين في الإدارة المالية وزعت عليهم استبيان تم تصميمه للإجابة على إشكالية البحث و استردت جميع الاستبيانات وكلها تصلح للتحليل.

النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- لا تهتم المؤسسة بالأمر البيئية عندما تقوم باحتساب نتيجة أعمالها و أرباحها.
- يتم الدمج بين التكاليف المستخدمة في تقليل التلوث كالفلاتر مع التكاليف الاقتصادية.
- هنالك محدودية قيام المؤسسات الصناعية بقياس تأثيراتها البيئية والإفصاح عنها محاسبيا في قوائمها المالية.

- يوجد معايير مختلفة تعيق تطبيق المؤسسة القياس للأداء البيئي والإفصاح عنه مثل معايير تشريعية ومعايير علمية ومهنية ومعايير تتعلق بالجانب الإداري والمالي.
- هنالك فوائد للقياس والإفصاح البيئي تتمثل في الحاجة لتلك البيانات وأهميتها لمتخذ القرار.

14. دراسة (عثمان، 2014)، هدفت الدراسة إلى البحث في دور الإفصاح المحاسبي البيئي في رفع كفاءة الأداء المالي للشركات الصناعية في السودان من خلال البحث في مدى توفر متطلبات محددة للإفصاح البيئي للشركات الصناعية على شكل قوانين أو معايير ملزمة، وفحص ان كان هناك جهات رسمية أو شعبية تراقب مدى التزام المنشآت الصناعية بتحمل الالتزامات البيئية والإفصاح عنها وتحديد اثر الإفصاح البيئي على الأداء المالي للشركات الصناعية ودوره في المحافظة على البيئة، ولقد اعتمدت الباحثة على مناهج علمية مثل المنهج التاريخي والمنهج الاستقرائي ثم المنهج الاستنباطي ثم المنهج المقارن بالإضافة إلى المنهج التحليلي لتقييم اثر الإفصاح البيئي للشركات عينة الدراسة البالغة 23 شركة سودانية على أدائها المالي من مجتمع الدراسة المتمثل في الشركات الصناعية السودانية، استخدمت الباحثة في جمع البيانات الأولية أداة المقابلات وفي جمع البيانات الثانوية استخدمت الكتب، الدوريات العلمية، الرسائل الجامعية، الانترنت، القوائم المالية والتقارير، توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. يوجد عدد كبير من القوانين والداستير التي تنص على حماية البيئة إلا ان هذه القوانين غير ملزمة لشركات الأعمال الهادفة للربح.

2. لا توجد قوانين تلزم المنشآت بالإفصاح البيئي أو تحمل الأضرار البيئي التي تحدثها.

3. لا توجد جهات رقابية فاعلة تعنى بمراقبة مدى الالتزام من قبل المنشآت الصناعية بالإفصاح البيئي للمساعدة في المحافظة على البيئة.

15. دراسة (ناصر والخفاف، 2011)، هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية القياس والتحليل للتكاليف البيئية في المصانع وعلى دور المحاسبة البيئية في التنمية بالإضافة إلى التعرف على طرق القياس للتكاليف البيئية، تم الاعتماد على المنهج الوصفي بالرجوع إلى المراجع والأدبيات التي تناولت الموضوع وكذلك المنهج التطبيقي حيث تم عمل دراسة استطلاعية على مجتمع الدراسة حيث وزع الباحث 37 استبيان على عينه الدراسة في المنشآت الصناعية

في مدينة الموصل المتكونة من 4 مصانع استرجعت جميعها ولقد اجري التحليل الإحصائي لإجابات عينه البحث باستخدام برنامج SPSS وخلصت الدراسة إلى ما يلي:

- هنالك إجماع للأغلبية على ضرورة توفير المعلومات عن الأداء البيئي لمتخذ القرار سواء كان داخلي أو خارجي هذا يتطلب توفير نظام محاسبي وقوائم مالية تحتوي هذه البيانات.
- وافق جميع أفراد العينة على فوائد تطبيق نظام محاسبي بيئي حيث انه يفيد في التحديد الدقيق للتكلفة ومن ثم تسعير صحيح للمنتجات.
- الالتزام بالمحاسبة البيئية يحسن فرصة المنشأة في الحصول على دعم الجهات الحكومية
- الالتزام بالمحاسبة البيئية يحسن فرصة المنشأة في الحصول على التسهيلات المالية من البنوك
- نسبة (62.1 %) يوافقون على ان هنالك معيقات أمام قياس وتحليل التكاليف البيئية كون هذا القياس معقد ويحتاج لتكاليف اكبر
- الحاجة إلى جود محاسبين للتكاليف على درجة عالية من العلم والخبرة
- يعود تقصير المنشآت في القياس للتكاليف البيئية بسبب ضعف التشريعات القانوني والغرامات المفروضة على مرتكبي المخالفات.

16. دراسة (الصوفي والقطيش، 2011)، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف أهمية التكاليف البيئية والإفصاح عنها والدور الذي تساهم فيه المعلومات البيئية في ترشيد القرار الإداري في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، وتقديم المقترحات لتطويرها، اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي من خلال استعراض الأدبيات المرتبطة بالموضوع وعلى المنهج الوصفي التحليلي في الجانب العملي حيث تكون مجتمع الدراسة من مجموعة الشركات الصناعية المساهمة الأردنية في سوق عمان المالي في الأردن، ومن اجل تحقيق الغرض من الدراسة تم تصميم استبان مكون من 31 سؤالاً حيث وزعت على 50 مدير مالي استرد منها 50 استبان ويصلح للتحليل 40 استبيان فقط ، تم استخدام اختبار T-test للعينة الواحدة لاختبار فرضيات الدراسة.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- يوجد علاقة بين قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها وترشيد القرارات الإدارية.
- يوجد علاقة بين التكاليف البيئية والإفصاح عنها ومدى تطبيقها بيئياً.
- لا يتم تطبيق التكاليف البيئية والإفصاح عنها بسبب عدم تتوفر الكوادر المؤهلة.

17. دراسة (الدوسري، 2011)، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي، حيث كان مجتمع الدراسة عبارة عن الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية والبورصة الكويتية عددها 27 شركة، تم توزيع 135 استبيان على عينة الدراسة المكونة من جميع العاملين في أقسام المحاسبة في الشركات استرجع منها 111 بينما كان عدد الاستبيانات التي تصلح للتحليل 105 استبيان.

النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- يوجد اثر لقرارات مستخدمي المعلومات المحاسبية فيما يتعلق بالتكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
- يوجد اثر لالتزام الإدارة العليا بالمعايير البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
- يوجد اثر للمعلومات التي تحول دون تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

18. دراسة (الظاهر، 2010)، هدفت هذه الدراسة للتعرف على مستوى التزام الشركة الأهلية للاسمنت بلبيبا بالإفصاح عن أدائها البيئي وتسليط الضوء على أهم المعوقات التي تعيق المنشأة محل الدراسة بممارسة الإفصاح البيئي.

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة لتحقيق أهداف الدراسة، حيث ان مجتمع البحث هو الشركة الأهلية للاسمنت في ليبيا ولقد صممت استبانته وزعت على الأفراد العاملين في الدوائر المالية والمحاسبية في الشركة الأهلية للاسمنت حيث تم توزيع 36 استبانته.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- لا تفصح الشركة محل الدراسة عن أدائها البيئي.

- يوجد عدد من المعوقات التي تقلل من الإفصاح البيئي وتطبيق المحاسبة البيئية خصوصا قلة البرامج التعليمية بهذا المجال، وعدم توفر قوانين وتشريعات تلزم المنشآت على الإفصاح عن أدائها البيئي، صعوبة القياس للتكاليف البيئية، وعدم الرغبة في الإفصاح عن التكاليف البيئية حتى لو كان هناك معرفة بكيفية القياس.

19. دراسة (الشحادة، 2010)، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على قدرة النظام المحاسبي المطبق في الشركة السورية العامة للأسمدة على إنتاج معلومات نافعة يمكن من خلالها قياس تكاليف الأداء البيئي لنشاطاتها، حيث أيضا عملت على تحليل التكاليف البيئية وراقبتها والتعرف على أثرها على القدرة التنافسية تم اخذ الأرقام الواردة في سجلات الشركة وحساباتها الختامية لأعوام 2004-2008، تتمثل عينة الدراسة في الشركة السورية العامة للأسمدة بخصم التي تضم الشركة ثلاثة معامل لصناعة الأسمدة والمواد الإلية الكيميائية الخاصة بها(معمل السماد الأزوتي، معمل سماد اليوريا، معمل سماد السوبر فوسفات) يعمل في الشركة 3611 موظف بين عامل وإداري، تم الحصول على البيانات من القوائم المالية للشركة محل الدراسة ومن خلال المقابلات الشخصية مع القائمين على الشركة (المدير العام، مدير الإنتاجية، مدير حماية البيئة، مدير الأمن الصناعي، مدير الحسابات،) .

من أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة:

- يوجد تعارض بين متطلبات حماية البيئة والاستغلال الاقتصادي الكفاء لموارد الشركة لالتزامها بإنفاق مبالغ ضخمة، وتحملها لأعباء كبيرة للحد من الآثار السلبية لنشاطات الشركة، ذلك أدى إلى تقليل كفاءة أداء المنشأة حيث زادت تكاليف الإنتاج قلت قدرتها التنافسية في جانب السعر والجودة.
- لا تحافظ المنشأة على البيئة حيث ان أنشطتها التشغيلية تلحق أضرار بالبيئة هذا يؤدي إلى انخفاض مستوى كفاءة الاقتصادية للشركة..

• لا يجاري نظام المنشأة المحاسبي المستجدات البيئية الجديدة، فهو يعاني من القصور في مجال توفير البيانات البيئية اللازمة لقياس التكاليف البيئية وتسجيلها حسب نظام القيد المزدوج وتبويبها من أجل تقييم أداء المنشأة البيئي.

• نظام المنشأة المحاسبي لا يوفر المعلومات البيئية التي تامين الاستقرار المالي والاقتصادي فهي لا تهتم بإدارة التكاليف البيئية على الرغم من المبالغ الضخمة التي تتفقه من أجل منع الآثار البيئية السلبية، أو إزالة المخلفات البيئية الناتجة أنشطة تسببت بضرر بيئي

20. دراسة (السيد وآخرون، 2008)، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية المحاسبة البيئية والإفصاح في القوائم المالية عن البيانات البيئية، وإلى دمج الجانب الاقتصادي والجانب البيئي في إطار مقترح للإفصاح عن الأنشطة المالية والبيئية وعلى مختلف المستويات (شركة، أفراد المجتمع، الدولة) بالطريقة التي تحقق المنفعة للجهاز الأخرى، استخدم الباحثون منهجين في البحث الأول المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري والأدبيات السابقة والثاني منهج الدراسة الميدانية في الاتجاه التطبيقي حيث كان مجتمع البحث عبارة عن العاملين في قسمي الإدارة المالية والبيئية في شركة مصافي الجنوب(شركة مصفى البصرة) وتم جمع البيانات في الجانبين النظري والتطبيقي من خلال الكتب والمراجع الأجنبية والعربية بالإضافة إلى الزيارات الميدانية المتكررة لموقع الشركة عينة الدراسة .

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

• لا يوجد اهتمام كافي في تطبيق المحاسبة على الأداء البيئي بسبب قلة الوعي والمسؤولية البيئية من طرف الإدارة.

• هناك معوقات تعيق تطبيق الإفصاح البيئي أهمها عدم توفر البيانات اللازمة حول التلوث، عدم توفر الكفاءات المؤهلة بهذا المجال.

• الإفصاح البيئي يجعل أنشطة المنشأة أكثر وضوحا خصوصا من ناحية التزامها بالتشريعات البيئية.

• لا تأخذ المنشأة التكاليف البيئية في الاعتبار عند إعداد الحسابات الختامية .

• يواجه المحاسبين صعوبة في تحديد طبيعة التكاليف أن كانت رأسمالية أو تشغيلية اقتصادية أو بيئية

21. دراسة (القطاوي، 2007)، هدفت الدراسة إلى التعرف على الفوائد من الإفصاح عن التكاليف البيئية، واعتمدت الدراسة على الأدبيات الخاصة في هذا المجال من خلال دراسة تطبيقية على المنشآت المدرجة في سوق رأس المال الفلسطيني، ولقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي حيث تم جمع البيانات من مصادر ثانوية كالكتب والمراجع والدراسات السابقة والمجلات المتخصصة والمصادر الأولية كانت عبارة عن استبيان تم توزيعه على مجتمع البحث وهو 240 مفردة (الإدارة الجهات الرقابية، المستهلكون، المستثمرون، مدققوا الحسابات، الموردون) كان حجم عينة الدراسة 120 مفردة كانت الاستبيانات المستردة 107 استبيان فقط.

كانت أهم نتيجة توصلت لها الدراسة:

- بان تحقيق ما يتطلبه الإفصاح عن التكاليف البيئية أمر مهم لان ذلك يعود عليهم بمنافع متعددة فهو يساعد في تخفيض التكاليف مما يزيد قدرة المنشآت التنافسية.
- النظام المحاسبي الفاشل يعطي صورة للمنشآت غير المتحملة مسؤوليتها الاجتماعية بصورة أفضل.
- حتى يستطيع المدققين القيام بدورهم الصحيح لابد من توفير بيانات كمية ومالية عن الأنشطة البيئية.
- يعد الإفصاح الممارس من الشركات المدرجة في سوق رأس المال محدود يهدف للحصول على شهادة الجودة، لكن لم تفصح أي من الشركات الصناعية للعينة بما تقوم به بخصوص البيئية من الناحية المحاسبية وبخصوص الإفصاح والشفافية.

الدراسات الأجنبية:

1.دراسة (Masud et al, 2017)، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المحاسبة البيئية في بنغلادش وحيث ان بنغلادش تواجه العديد من التحديات البيئية، بما في ذلك تلوث الهواء والماء، والتربة، وإدارة النفايات، اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي فقط حيث أنها جمعت المعلومات من المصادر الثانوية المتعلقة بالبيانات المصرفية من تقارير سنوية للشركات المدرجة في بورصة دكا بالإضافة إلى الانترنت والكتب ذات صلة والصحف وغيرها، ولقد تم اختيار 20 مصرف من بين 30 شركة مصرفية مدرجة تحديد البنوك المدرجة في بنغلاديش في 12 فئة رئيسية، تم جمع المعلومات من التقارير السنوية لـ 20 مصرفاً مدرجة في بورصة دكا للفترة من 2010 إلى 2014. وتشير النتائج إلى ما يلي:

- أن البنوك كشفت عن معظم المعلومات البيئية لفئات الخدمات المصرفية الخضراء والطاقة المتجددة، في حين أنها كشفت بصورة أقل عن فئات الالتزام البيئي وإدارة النفايات.
- تكشف المقارنة السنوية أن الإفصاح عن المعلومات البيئية قد ارتفع بشكل كبير من 16% في عام 2010 إلى 83% في عام 2014.
- أظهرت الدراسة أن هنالك آثار إدارية على صناع القرارات والسياسات في الشركات وكذلك الحكومة.

أوصت الدراسة بان تقوم هيئات المحاسبة المهنية في بنغلاديش بالعمل جنباً إلى جنب مع صانعي السياسات الدولية والحكومية، بإعداد إطار مفاهيمي مستقل للمحاسبة البيئية وتعميمه على المؤسسات المالية وغير المالية في البلاد.

2.دراسة (Akeem et al, 2016)، هدفت هذه الورقة العلمية إلى تحديد تأثير التكلفة البيئية على جودة الإفصاح عن أداء خطوط الشحن في نيجيريا، ولقد اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي وتحليل الارتباط، حيث ان مجتمع الدراسة هو شركات خطوط الشحن المسجلة في نيجيريا تم اختيار 101 شركة وعلى شكل عينة عشوائية بسيطة تم توزيع 505 استبيان على عينة الدراسة المتمثلة في الفئات المستهدفة تحديداً (الإدارة القانونية والمالية و قسم الحسابات ، والإدارة الفنية والبحرية لشركات الشحن) استرجع 410 منها. ولقد استخدمت الدراسة البيانات الأولية التي تم جمعها من خلال توزيع استبيانات على موظفين خطوط الشحن في نيجيريا، أيضاً تم استخدام نموذج الانحدار البسيط لتأسيس العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل، و تم تحليل البيانات باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)

ولقد توصلت الدراسة ما يلي:

- أن تحديد التكلفة البيئية أمر بالغ الأهمية محدد لجودة الإفصاح.
- أن تحديد التكلفة البيئية يعزز جودة الإفصاح عن خطوط الشحن في نيجيريا.
- أن هناك علاقة موجبة مشتركة بين متغير للتكلفة البيئية وجودة الإفصاح
- هناك إيجابية علاقة كبيرة بين تحديد التكلفة البيئية وجودة الإفصاح من على خطوط الشحن في نيجيريا.

3.دراسة (Thevaruban & Larojana, 2014)، هدفت هذه الورقة البحثية إلى دراسة ممارسات المحاسبة الإدارة البيئية على الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة كولومبو للأوراق المالية، حيث بلغ حجم مجتمع الدراسة 288 شركة تمثل 20 قطاع صناعي مختلف حيث تم اخذ عينة دراسة تتكون من 37 مصنع من خلال توزيع الاستبيان على عينة الدراسة (مدراء المصانع) فهي دراسة استطلاعية اعتمدت على تحليل البيانات الأولية المجموعة عبر الاستبيان والثانوية من خلال الرجوع إلى الأدبيات السابقة المتعلقة بالموضوع بالإضافة إلى النشرات والدوريات الخاصة المنشورة عن المصانع محل الدراسة، بهدف الإجابة على مشكلة البحث وهو كيف يرتبط تطبيق محاسبة الإدارة البيئية بالأداء المالي في الشركات الصناعية المدرجة في سريلانكا. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين ممارسات محاسبة الإدارة البيئية والأداء المالي.
- هنالك اتجاهات نحو بناء قاعدة معرفة قوية لتطوير مستقبل محاسبة الإدارة البيئية.
- يجب على الحكومة أن تضع قانوناً ينظم إطار للقضايا البيئية.

4.دراسة (Jalaludin et al, 2011)، هدفت هذه الدراسة على التعرف على العلاقة بين الضغط المؤسسي الذي تقوم به الحكومة والجهات الأخرى المعنية في المجتمع ومدى اعتماد نظام المحاسبة الإدارية البيئية في المنشآت الصناعية الماليزية، ولقد اعتمدت أداتين رئيسيتين هما الاستبيان حيث وزع على المحاسبين في المنشآت 74 استبيان بالإضافة إلى المقابلة الشخصية مع أربعة مشاركين في تعبئة الاستبيان.

وتوصلت الدراسة إلى ما يلي:

- هنالك ضغط مؤسسي من أجل اعتماد نظام محاسبي أداري بيئي مثل التدريب والعضوية للمحاسبين في الجمعيات المهنية.

• هناك وعي بالدور الهام الذي يقوم به المحاسب في إدارة التكاليف البيئية في المنشآت الصناعية.

• التدريب والتعليم من المحددات الهامة إمام تبني أسلوب المحاسبة الإدارية البيئية.

5.دراسة(Setthasakko, 2009)، هدفت هذه الدراسة إلى فهم العوائق الأساسية لتطبيق المسؤولية البيئية في شركات تايلاند، وتم جمع البيانات من خلال الملاحظة وإجراء المقابلات الشخصية مع الإدارة العليا لثلاث شركات تعمل في مجال تجميد الأسماك في تايلاند.

توصلت الدراسة إلى المعوقات التالية أمام تطبيق المسؤولية البيئية وهي:

- عدم وجود رؤية واضحة لدى الشركات حول استدامة الموارد الطبيعية.
- غياب التزام الإدارة العليا تجاه البيئة.
- أن تطبيق المسؤولية البيئية في الشركات يتطلب زيادة الوعي البيئي ووجود رؤية واضحة للإدارة العليا حول استدامة الموارد الطبيعي والتزامها تجاه البيئة.
- إن المشكلات البيئية واستدامة الموارد الطبيعية أدت إلى إنشاء منظمات مسئولة بيئيا.

أهم ما أوصت به الدراسة ضرورة التزام الإدارة تجاه البيئة، وضرورة تحديد رؤية واضحة للشركة حول استدامة الموارد، وعلى ضرورة مراعاة سلوك الإنسان وثقافة الشركة، على اعتبار أنها من الأسباب الرئيسية لعدم تطبيق أساليب والتي من شأنها المحافظة على البيئة.

6.دراسة (Eugenio, 2009)، تم عمل دراسة تطبيقية على شركة الاسمنت البرتغالية باعتبارها من الشركات التي تنشط في صناعات ذات تأثيرات بيئية الأمر الذي يجعلها مسئولة اجتماعيا وبيئيا، استخدمت هذه الدراسة منهج دراسة الحالة حيث تم جمع البيانات بواسطة الملاحظة والوثائق والمقابلات الشخصية.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها :

- بان هناك زيادة في مستوى المعلومات البيئية والاجتماعية المفصح عنها في التقارير السنوية خلال السنوات الأخيرة، والتي تتميز بكونها أكثر تواترا في الشركات البرتغالية.
- وجود علاقة قوية بين سياسات الإفصاح البيئي والاجتماعي واهتمام المجتمع وأصحاب المصالح فيه.

أوصت هذه الدراسة بضرورة إعطاء الأهمية لموضوع المحاسبة البيئية والاجتماعية من طرف الشركات الصناعية وخاصة منها ذات النشاط المؤثر في البيئة.

7.دراسة (Dunk, 2007)، حاولت هذه الدراسة معالجة اثر جودة المنتج والمحاسبة الإدارية البيئية على الميزة التنافسية للمؤسسة في استراليا، حيث تناولت كل من المحاسبة البيئية باعتبارها أداة أساسية تساعد الإدارة في تحديد التكاليف البيئية وقياسها، وجودة المنتج باعتباره جوهر تحقيق ميزة تنافسيه. تم اختيار عينة عشوائية بسيطة استهدفت وظيفتي الإنتاج والتسويق مكونة من 119 مدير وزع عليهم الاستبيان واسترد منها 77 استبيان يصلح للتحليل 75 استبيان، ولقد شملت العينة مختلف السلع من أدوية ومواد كيميائية ومواد غذائية.

خلصت الدراسة إلى أن هنالك دور هام للمحاسبة الإدارية البيئية بالمؤسسة، وانه بإمكان هذه الأخيرة تحقيق جودة في منتجاتها أن استطاعت التحكم في المحاسب الإدارية البيئية بنسبة عالية من خلال المعلومات التي تنتجها، هذا ما يكسبها ميزة تنافسية.

8.دراسة(Cormier & Magana, 2007)، تقوم هذه الورقة البحثية على دراسة العلاقة بين سمعة الشركة البيئية وتوقعات أسعار المساهمة والأرباح، و لقياس مدى الارتباط تم تعديل نموذج التراجع للدراسة التي قام بها كولينز، وتراجع العائدات الحالية مقابل التغيرات الحالية والمستقبلية على العائدات، وقد استخدم الباحثان معامل استجابة العائدات المستقبلية كمنطلق لقدرة السوق المالي على توقع عائدات الشركة المستقبلية، حيث توقعوا بارتفاع نسبة العائدات المستقبلية للشركات ذات النقاط العالية في مجال السمعة البيئية.

وقد وجدوا أن النقاط العالية في مجال السمعة البيئية مرتبطة بأسعار الأسهم، والتي تنبئ عن العائدات المستقبلية، وهذا يعني أن السمعة البيئية للشركة تزود المستثمرين بمعلومات تمكنهم من التنبؤ بالعائدات المستقبلية.

9.دراسة (Lankoski, 2000)، علمت هذه الدراسة على فحص وجود علاقة بين الأداء البيئي والاقتصاد للمنشآت في فنلندا، من خلال الإجابة على سؤال التالي : هل يحسن الأداء البيئي من ربح الشركات أم لا؟

كانت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

• يوجد ستة عوامل تحدد الريح البيئي: وهي التكنولوجيا، النظام، الوضوح، الاستعداد للدفع، المقاييس، سعر الخصم. حيث تساعد هذه المحددات على تحديد فيما إذا كان الأداء البيئي يؤدي إلى تحسين نتيجة عمل المنشأة بشكل مريح بيئيا واقتصاديا.

• شكل العلاقة بين الأداء البيئي والاقتصادي للمنشآت حرف U مقلوب إن الشركة عندما تبدأ بالعمل وتتمو يزيد حجم الضرر البيئي الذي تلحقه ببيئتها المحيطة حتى تصل إلى نقطة معينة ثم يصبح نموها يصاحبه انخفاض في حجم الضرر البيئي ويعود ذلك لأسباب متعددة أهمها إتباع أساليب تكنولوجية صديقة بالبيئة والالتزام بتطبيق المعايير والقوانين البيئية التي تحد من التلوث.

2.3- ملخص لما جاءت به الدراسات السابقة:

تناول جزء من الدراسات السابقة البحث في درجة الوعي بدور محاسبة الأداء البيئي فمنها من كان الوعي لديها ضعيف و غير موجود مثل دراسة(اللولو، 2016)،(صالح، 2015) و(السيد وآخرون ، 2008) بينما دراسات أظهرت ان هنالك وعي بأهمية محاسبة الأداء البيئي مثل دراسة(العبيدي، 2015)، (جرموني، 2015)، (الحسين، 2014)،(Thevaruban&Larojana,2014)،(Jalaludin et al, 2011) و(Setthasakko, 2009).

كما تحدثت الدراسات السابقة عن أن هنالك التزام بالتشريعات القانونية حول البيئة مثل دراسة (احمد،2017) و(درغام، 2015) لكنه ليس بالدرجة المطلوبة أو غير موجود نهائيا كما في دراسة (الحسين،2014) (ناصر والخفاف ، 2011).

كما أظهرت أن هنالك وبطئ في القياس و التطبيق للتكاليف البيئية و الإفصاح عنها في القوائم المالية فهو مازال في شكله التقليدي ولم يدخل ضمن الأطر المحاسبية في وثائق المؤسسات مثل دراسة (سحيم 2018) (احمد، 2017) (السيد وآخرون،2008) (القطاطي، 2007) وعدم تطبيق للمحاسبة البيئية كما في دراسة (الصد و مقري، 2016) (الصوفي والقطيش،2011) (وصعوبة في التطبيق في دراسة (جرموني، 2015) (الحسين، 2014).

هنالك مقاييس للأداء البيئي تساعد على تقويم الأداء للمنشآت مثل دراسة (الحاج، 2017) (حمد، 2014).

وان هنالك تطبيق وقياس وإفصاح عن البيانات البيئية مثل دراسة (Masud et al, 2017) (درغام، 2015) فقط هي من تحدثت حول ارتفاع نسبة تطبيق محاسبة الأداء البيئي في المنشآت الصناعية.

وحول مستوى تأثير الإفصاح عن الأداء البيئي على متخذ القرار فأجمعت الدراسات التي تناولت هذا الموضوع على وجود تأثير يتمثل في تحقيق ميزة تنافسية و تحسين فرصتها في الحصول على تسهيلات من جهات مختلفة وغيرها مثل دراسة (احمد، 2017) (Masud et al, 2017) (صالح، 2015) (جرموني، 2015) (حمد، 2014) (سياف حنان، 2014) (ناصر و الخفاف، 2011) (الدوسري، 2011)(Dunk،2007) (Cormier & Magnan, 2007) (Lankoski,2000).

أيضا أجمعت الدراسات السابقة إلى تعدد المعوقات التي تؤثر سلبا على تطبيق محاسبة الأداء البيئي سواء ضعف الثقة والوعي بالأهمية أو الآلية المتبعة في القياس و الإفصاح و ضعف التشريعات الملزمة مثل دراسة (العربي والمقريف، 2017) (ملاح، 2017) (اللولو، 2016) (لعبيدي، 2015) (صالح، 2015) (جرموني، 2015) (الحسين، 2014) (سياف حنان، 2014) (عثمان، 2014) (ناصر والخفاف، 2011) (الطاهر، 2010) (Setthasakko, 2009) (الشحادة، 2009) (السيد وأخرون، 2008)

أما الدراسات المحلية على مستوى فلسطين فاقترنت على فحص مستوى الوعي للإدارة العليا و الالتزام بتطبيق محاسبة الأداء البيئي الذي تبين بعدم توفره بشكل الكافي حول تطبيق ومعرفة المقومات لمحاسبة التكاليف البيئية مثل دراسة (اللولو، 2016)، اما دراسة (درغام، 2015) أظهرت ان هنالك التزام عالي في المنشآت الصناعية في غزة في تطبيق قانون البيئة رقم 7 عام 1999 ووعي وتطبيق عالي للتكاليف البيئية، أيضا بحثت في دور الإفصاح و أهميته في تحقيق المنافع الناتجة عنها لدى الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني التي أظهرت وجود منافع متعددة للإفصاح وان الإفصاح البيئي محدود مثل دراسة (القطاطي، 2007).

2.4- ما يميز الدراسة الحالية:

بالرغم من وجود أدبيات أجنبية وعربية تحدثت بشكل موسع عن محاسبة الأداء البيئي، إلا أن الأدبيات المحلية السابقة في هذا الموضوع على مستوى فلسطين قليلة جدا وفيها بعض الفجوات كما يلي:

1) جزء من الأدبيات السابقة كان حجم عينة الدراسة له صغيرة وغير كافية لتعميم النتائج ولان منطقة جنوب فلسطين تتركز فيها كمية كبيرة من المصانع فالخليل لوحدها يوجد فيها 400 مصنع وبيت لحم 89 مصنع وفق ما ورد في سجلات غرفة التجارة و الصناعة، هذا العدد الكبير من المصانع عندما يقوم بممارسة أعماله فانه ينتج عنها آثار خارجية سلبية تؤثر على بيئتها المحيطة والدراسات السابقة المحلية لم تدرس هذه المنطقة مسبقا، حيث أن هذه أول دراسة موجهة إلى جنوب فلسطين تحديدا بيت لحم و الخليل.

(2) أيضا إن جزء آخر من الدراسات السابقة درس مدى التزام الشركات الصناعية بقانون البيئة رقم 7 لعام 1999 وأهمل فحص الالتزام بتطبيق قرار مجلس الوزراء رقم 25 لعام 2010 حول الأمور الواجب الالتزام فيها من قبل المصانع للحفاظ على البيئة بما يخص التدقيق البيئي.

(3) بعض الدراسات اهتمت بفحص منافع قيام الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالي بالإفصاح عن التكاليف البيئية من عدة جوانب سواء لمستثمرين أو المستهلكين أو المدققين وغيرهم من الجهات ولم يأخذ في الاعتبار رأي تلك المصانع في جدوى إفصاحها عن تكاليفها البيئية في إمكانية حصولها على تمويل من جهات التمويل المختلفة وأيضا إمكانية الحصول على إعفاءات ضريبية وحتى الدراسات العربية و الأجنبية لم تتطرق لجانب الإعفاءات الضريبية.

(4) الدراسات السابقة على مستوى فلسطين لم تتطرق بشكل واضح إلى الآليات والطرق المحاسبية المتعارف عليها من اجل قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية، فهذه الدراسة تربط جانب مهم يتمثل في فحص مدى التطبيق لمحاسبة الأداء البيئي من خلال معرفة أن كانت هذه المصانع تتبنى نظام محاسبي يراعي ذلك وأيضا لفحص مدى قناعة مدراء تلك المصانع والمدققين بأهمية تطبيق تلك المحاسبة البيئية على القرار الاقتصادي من ناحية جدوى التطبيق.

3. الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات

3.1 تمهيد:

تناول هذا الفصل وصف لمنهجية البحث، بالإضافة إلى حدودها ومجتمع وعينة الدراسة وأداة الدراسة وصدق وثبات الأداة بالإضافة إلى المعالجة الإحصائية.

3.2 منهجية الدراسة:

اعتمدت الباحثة في هذه الدراسة الأسلوب الوصفي التحليلي، ولقد تم اختيار نوعين من العينات الأولى عينة عشوائية بسيطة وجهت إلى المدراء الماليين والإداريين في المنشآت الصناعية حيث تم توزيع 150 استبيان على المصانع في بيت لحم والخليل وتم استرجاع 139 استبيان ولقد كان يصلح للتحليل منها 121 استبيان فقط.

أيضا تم اختيار عينة قصديه تتكون من أفراد المجتمع المهتمين تم استقصاء (مدققين الحسابات المعتمدين في بيت لحم والخليل، سلطة جودة البيئة في بيت لحم والخليل ، قسم الصحة والبيئة في بلديات بيت لحم والخليل وحلحول) تم توزيع عليها 45 استبيان وتم استرجاع 40 استبيان فقط وكان يصلح للتحليل منها 39 استبيان.

3.3 أداة الدراسة:

أسوة في الدراسات السابقة التي تبنت الاستبيان كوسيلة مناسبة لجمع البيانات اعتمدت الباحثة على الأداة الرئيسية وهي الاستبانة التي صممت لخدمة هدف الدراسة ولقد تم توزيعها على عينة ممثلة لمجتمع الدراسة.

تكون الاستبيان من جزئين رئيسين كما يلي:

الجزء الأول: يهدف إلى فحص الخصائص الديمغرافية للعينة ويشمل على الموقع الوظيفي والتخصص العلمي والمستوى التعليمي وسنوات الخبرة، ولقد تم الاعتماد على دراسة (الحاج، 2017) (اللولو،

(2016) (درغام، 2015) (العبيدي، 2015) (صالح، 2015) (سياف حنان، 2014) (حمد، 2014) (ناصر والخفاف، 2012) (الدوسري، 2011) (القطاطي، 2007) في بناء هذا الجزء.

الجزء الثاني: تم الاعتماد في بنائه على دراسة (الحاج، 2017) (احمد، 2017) (اللولو، 2016) (درغام، 2015) (العبيدي، 2015) (صالح، 2015) (سياف حنان، 2014) (حمد، 2014) (الحسين، 2014) (ناصر والخفاف، 2012) (الدوسري، 2011) (الصوفي والقطيش، 2011) تناول محاور الدراسة الخمس الرئيسية التالية كما يلي:

جدول (2) محاور الدراسة الرئيسية

عدد الفقرات	المحور
9	أولاً: مدى الوعي بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي
33	ثانياً: مدى الالتزام بمتطلبات التشريعات الفلسطينية حول البيئة
20	ثالثاً: واقع تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في المنشآت الصناعية
26	رابعاً: حدد مستوى تأثير البيانات البيئية في عملية صناعة القرار باعتبار هذه المحتويات موجودة في القوائم المالية للشركات
16	خامساً: حدد مستويات المعايير التالية على المحاسبة عن الأداء البيئي
103	مجموع الفقرات

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي وأسندت إليه أوزان نسبية على النحو التالي (عالية جداً = 4، عالية = 3، متوسطة = 2، ضعيفة = 1، معدومة = 0)، وذلك يفيد تمهيدا لإخضاع البيانات الرئيسية لبرنامج التحليل الإحصائي SPSS .

3.4 صدق وثبات أداة الدراسة :

تم تصميم الاستبيان وعرضه على عدد من المحكمين الذين بلغ عددهم خمسة محكمين منهم من هو متخصص في المحاسبة ومنهم من هو متخصص في البيئية ومنهم من هو متخصص في البحث العلمي وذلك لإبداء آرائهم حول ما جاء في الاستبيان والأخذ بنصائحهم بالتعديلات التي يرونها مناسبة لزيادة شمولية الاستبيان وبناء على الملاحظات التي حصلت عليها الباحثة تم إعداد الاستبيان بصورته النهائية.

تم فحص صدق وثبات أداة الدراسة (الاستبيان) عن طريق معامل الثبات كرونباخ ألفا للمحاور والدرجة الكلية وكانت النتائج كما يلي:

جدول (3) معامل الثبات كرونباخ ألفا لمحاور الدراسة

العبرة	معامل الثبات	حجم العينة	عدد الفقرات
مدى الوعي بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي	0.863	160	9
مدى الالتزام بمتطلبات التشريعات الفلسطينية حول البيئة	0.802	160	33
واقع تطبيق إجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في المنشآت الصناعية	0.778	160	20
حدد مستوى تأثير البيانات البيئية في عملية صناعة القرار باعتبار هذه المحتويات موجودة في القوائم المالية للشركات	0.871	160	26
حدد مستويات المعايير التالية على المحاسبة عن الأداء البيئي	0.896	160	16
مدى تطبيق المنشآت الصناعية لمحاسبة الأداء البيئي	0.929	160	103

كانت جميع معاملات الثبات عالية وكانت الدرجة الكلية هي 92% ، مما يدل على أن الأداة تتمتع بدرجة عالية من الثبات (Brown, 2002).

3.5 مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من 400 مصنع في الخليل و 89 مصنع في بيت لحم، بالإضافة إلى 29 مدقق حسابات في الخليل و 18 مدقق حسابات في بيت لحم، بالإضافة إلى سلطة جودة البيئة في بيت لحم والخليل، وقسم الصحة والبيئة في بلدية بيت لحم والخليل وحلحول.

اما عينة الدراسة فتكونت من :

- متخذ القرار الداخلي: 150 مصنع في بيت لحم والخليل (مدير مالي، مدير إداري) وهي تعادل نسبة 30.6% من مجتمع الدراسة.
- متخذ القرار الخارجي: عينة الدراسة تساوي مجتمع الدراسة في موظفين سلطة جودة البيئة في بيت لحم والخليل (إدارة سلطة جودة البيئة والمفتشين الميدانيين)، موظفين الصحة والبيئة في بلديات في بيت لحم والخليل أي نسبة 100% ، 30 مدقق حسابات معتمد في بيت لحم والخليل أي بنسبة 63.8%.

3.6-المعالجة الإحصائية:

تمت المعالجة الإحصائية على النحو التالي:

- 1- فحص اختبار أداة الدراسة (الاستبيان) الإحصائي باستخدام Chrombach Alpha للتحقق من صدق الأداة الإحصائي وثباتها وذلك ضمن برنامج الرزم الإحصائية (SPSS).
- 2- تم إيجاد توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث العدد والنسبة المئوية بهدف التعرف على خصائص عينة الدراسة.
- 3- للإجابة عن أسئلة الدراسة استخدمت المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والنسب المئوية ودرجة تعدد الإجابة لكل فقرة والدرجة الكلية.

4- تم استخدام اختبار (ت) واختبار تحليل التباين الأحادي (One way analysis of variance) لقياس دلالة الفروق في المتوسطات حسب المتغيرات المستقلة في الدراسة..

5- تم استخدام تحليل الانحدار المتدرج لفحص العلاقة بين المتغيرات وأكثرها تأثيرا.

6- تم استخدام معامل ارتباط بيرسون لفحص العلاقة بين المتغيرات.

7- تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي حيث تم إسناد أوزان نسبية لبدائل الإجابة كما في الجدول التالي:

جدول (4) مقياس ليكرت الخماسي

المؤشر	المقياس
معدومة	0.8 - 0
ضعيفة	1.6 - 0.81
متوسطة	2.4 - 1.61
عالية	3.2 - 2.41
عالية جدا	4 - 3.21

الفصل الرابع

نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها

4 - نتائج الدراسة:

تضمن هذا الفصل عرضاً للنتائج التي توصلت إليها الدراسة، كما يلي:

ولقد كانت خصائص العينة الديمغرافية كما يلي:

جدول (5.1) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الموقع الوظيفي

المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية
الموقع الوظيفي	مدير مالي في الشركة	66	41.3
	مدير إداري في الشركة	55	34.4
	أفراد المجتمع المهتمين	39	24.4
	المجموع	160	100.0

بناءً على الجدول (5.1) الذي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الموقع الوظيفي ان عدد الأفراد الأكبر حسب الموقع الوظيفي الذين قاموا بتعبئة الاستبانة هم المدير المالي في الشركة البالغ عددهم 66 مدير أي ما يعادل نسبة 41.3% من عينة الدراسة هذا يشير إلى ان معظم المدراء في المصانع هم مدراء ماليين يهتمون بالأمور المالية والمحاسبية، ثم يليها المدير الإداري بعدد 55 مدير أي ما يعادل 34.4% من عينة الدراسة، وكانت اقل نسبة للأفراد الذين قاموا بتعبئة الاستبيان تعود لأفراد المجتمع المهتمين بنسبة 24.4 حيث بلغ عددهم 39 شخص.

جدول (5.2) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية
التخصص العلمي	محاسبة	83	51.9
	إدارة	58	36.3
	اقتصاد	11	6.9
	أخرى	8	5.0
	المجموع	160	100.0

يوضح الجدول (5.2) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي بان اكبر تخصص علمي للأشخاص الذين استجابوا للاستبيان هو تخصص المحاسبة حيث بلغ عددهم 83 محاسب بنسبة 51.9 أي نصف حجم عينة الدراسة بالرغم من ان الاستبيان وجه إلى المدراء الماليين و الإداريين و أفراد المجتمع المهتمين هذا يشير إلى أن أكثر من نصف أفراد عينة الدراسة ويجوزون على شهادات في تخصص المحاسبة هذا يشير إلى ان الطلب على تخصص المحاسبة في المصانع أكثر من غيره من التخصصات، يليهم تخصص الإدارة حيث يبلغ عدد المدراء الذين يمتلكون تخصص إدارة 58 شخص بنسبة 36.3%، و اقل التخصصات العلمية التي عبئت الاستبيان هم الاقتصاد و التخصصات الأخرى حيث بلغ عدد حملة تخصص الاقتصاد الذين عبئوا الاستبيان 11 شخص بنسبة 6.9% ويليه التخصصات الأخرى عددهم 8 بنسبة 5%.

جدول (5.3) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية
المستوى التعليمي	دبلوم و اقل	32	20.0
	بكالوريوس	104	65.0
	ماجستير فأعلى	24	15.0
	المجموع	160	100.0

يظهر الجدول رقم (5.3) توزيع أفراد العينة الذين قاموا بتعبئة الاستبيان حسب مستواهم التعليمي ان أكثر مستوى تعليمي يتمتع به المستجيبين هو مستوى البكالوريوس حيث بلغ عددهم 104 مستجيب بنسبة 65% هذا يشير إلى مستوى تعليمي جيد جدا لأكثر فئة في عينة الدراسة، يليه الدبلوم عددهم 32%، وقل نسبة بلغت 15% كانت لتخصص ماجستير فاعلا عددهم 24 مستجيب.

جدول (5.4) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية
سنوات الخبرة	اقل من 5	41	25.6
	5-15	63	39.4
	15 فأكثر	56	35.0
	المجموع	160	100.0

يظهر الجدول رقم (5.4) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات خبرتهم حيث كان عدد سنوات الخبرة الأكثر يعود لفئة 5-15 سنة عددهم 63 مستجيب هذا يشير إلى ان نسبة 39.4 من الأشخاص الذين عبئوا الاستبيان قد مضى على وجودهم سنوات خبرة جيدة تجعلهم على علم ودراية بكافة شؤون المصانع المالية و الإدارية وغيرها، أيضا يشير إلى ان المصانع تميل إلى الاحتفاظ بالأفراد العاملين سنوات لا تقل 5 سنوات و لا تزيد عن 15 سنة، قد يكون ذلك أشار إلى ان الأفراد الذين عبئوا الاستبيان كونهم في الأصل هم مدراء إداريين أو ماليين أو أفراد مجتمع مهتمين فالمدراء الإداريين و الماليين قد يكونون هم أنفسهم ملاك الشركات أو أبنائهم أو أقاربهم.

بينما كان عدد المستجيبين ذوي سنوات الخبرة 15 فأكثر هو التالي حيث بلغ عدد المستجيبين 56 مستجيب بنسبة 35% هذا يشير إلى اتجاهين الأول تم ذكره سابقا غالبا في مجتمعاتنا يكون المدراء هم أصحاب المصانع أو أقاربهم لذا يميلون للبقاء و الاحتفاظ بهم على عملهم بالإضافة إلى ان جزء من أفراد المجتمع المهتمين طبيعة عمله تحتاج سنوات خبرة اكبر فمثلا مدققين الحسابات معظمهم يزاولون هذه المهنة منذ أكثر من خمس سنوات أو 15 سنة فأكثر.

كانت اقل فئة هي درجة بخبرة اقل من 5 سنوات عددهم 41 مستجيب بنسبة 25.6%، وعموما فان نتائج توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي تشير إلى ان الجزء الأكبر من الأفراد الذين قام بتعبئة الاستبيان يمتلكون خبرة تزيد عن 5 سنوات في مجال عملهم.

4.2 - نتائج السؤال الأول و الفرضية الاولى و مناقشة وتحليل النتائج:

جدول (6.1.1) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرة مدى الوعي بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي

الدرجة	النسبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	الرقم
عالية	76%	0.77	3.03	من الضروري إظهار أثار مدى الالتزام بالمتطلبات القانونية لحماية البيئة المحيطة من قبل إدارة الشركة.	1.
عالية	75%	0.85	2.99	إعداد التقارير المالية البيئية يساعد في الحصول على مؤشرات سليمة لمقاومة أثاره السلبية.	2.
عالية	75%	0.70	2.98	يمثل الأداء البيئي احد المعايير الهامة في تطبيق تقييم الأداء العام.	3.
عالية	72%	0.91	2.89	الأطراف ذات العلاقة تهتم بمراقبة اثر أنشطة الشركة في مقاومة التلوث و الحد منه.	4.
عالية	72%	0.76	2.88	تكاليف حماية البيئة هي تكاليف اجتماعية يجب على الشركة تحملها.	5.
عالية	71%	0.91	2.83	من الضروري أن تساهم الشركة في منع تحقيق الآثار البيئية السلبية لنشاطاتها.	6.
عالية	69%	0.70	2.74	التكاليف البيئية مرتبطة برقابة وتحديد وتصحيح أخطاء تضر بحياة الإنسان والبيئة التي يعيش فيها أمر مهم.	7.
عالية	65%	0.93	2.61	الطبيعة المالية للكثير من المعلومات الخاصة بالبيئة تؤثر على مصداقية المركز المالي وقائمة الدخل للشركة.	8.
عالية	63%	0.83	2.54	عدم تضمين القوائم المالية بيانات حول التكاليف البيئية لا يؤثر في مصداقيتها.	9.
عالية	71%	0.51	2.83	الدرجة الكلية	

اولا - نتيجة السؤال الاول : ما مدى الوعي بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي ؟

أقصى درجة للاستجابة 4 درجات

نلاحظ من الجدول أن أهم الفقرات من الضروري إظهار آثار مدى الالتزام بالمتطلبات القانونية لحماية البيئة المحيطة من قبل إدارة الشركة بمتوسط حسابي 3.03 يليها إعداد التقارير المالية البيئية يساعد في الحصول على مؤشرات سليمة لمقاومة آثاره السلبية بمتوسط 2.99 وقد كانت أقل الفقرات عدم تضمين القوائم المالية بيانات حول التكاليف البيئية لا يؤثر في مصداقيتها. بمتوسط مقداره 2.54 وبلغت الدرجة الكلية 2.83 .

ثانيا - نتيجة الفرضية الأولى:

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ حول مدى الوعي بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي باختلاف متغيرات الموقع الوظيفي، التخصص العلمي، المستوى التعليمي، سنوات الخبرة.

لفحص هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لفحص الفروق في المتوسطات الحسابية وكانت النتائج كما يلي :

جدول (6.1.2) تحليل التباين الأحادي للفرضية الأولى

قيمة ف	مستوى الدلالة	دالة / غير دالة	
5.415	.006	دالة	الموقع الوظيفي
2.963	.035	دالة	التخصص العلمي
.463	.630	غير دالة	المستوى التعليمي
1.421	.246	غير دالة	سنوات الخبرة

تشير المعطيات الواردة في الجدول السابق إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ في " مدى الوعي بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي باختلاف الموقع الوظيفي، التخصص العلمي لمعرفة مصدر الفروق تم استخدام اختبار شيفيه للمقارنات البعدية لصالح مدير مالي في الشركة، والمحاسبة.

ثالثا - مناقشة نتيجة الفرضية الأولى و السؤال الأول:

أظهرت نتائج الدراسة المتعلقة بفحص مدى الوعي بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي ان جميع أفراد عينة الدراسة لديهم درجة وعي عالية وهذا الوعي العالي لصالح المستجيبين الذين يعد موقعهم الوظيفي مدير مالي وتخصصهم العلمي محاسبة، ولقد كان معامل الاختلاف للدرجة الكلية للوعي هو 18% حيث أن اختلاف إجابات المستجيبين كان قليل أي ان هنالك انسجام عالي.

- و تتفق إجابة أفراد العينة بان درجة الوعي لديهم عالية بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي، مع دراسة: (الحاج، 2017): الذي تحدث عن أن قياس التكاليف البيئية مهم في تطوير وتحسين أداء المنشآت وان القياس للتكاليف البيئية يساعد في تقويم أداء المنشآت، (لعبيدي، 2015) : التي أظهرت أن الوعي لدى المسؤولين بضرورة القياس و الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي مهم في تحسين الأداء البيئي للمنشآت الصناعية، (جرموني، 2015): التي أظهرت الأهمية الكبيرة للمحاسبة البيئية بالرغم من صعوبة التطبيق، و ان عمليات الاستثمار البيئي تزيد أرباح المنشأة، (الحسين، 2014): أظهرت وجود وعي من قبل عينة الدراسة بأهمية المحاسبة البيئية، (حمد، 2014): يزيد حجم الإنتاج والمبيعات عند القياس والإفصاح البيئي، (سياف حنان، 2014): حيث فوائد القياس و الإفصاح البيئي لمتخذ القرار، (Jalaludin et al, 2011): هنالك وعي بالدور الهام الذي يقوم به المحاسب في إدارة التكاليف البيئية في المنشآت الصناعية، (ناصر والخفاف، 2011): حيث أظهرت بان اغلب عينة الدراسة أجمعت بضرورة توفير معلومات حول الأداء البيئي لمتخذ القرار، (السيد وأخرون، 2008): التي أوضحت ان الإفصاح البيئي يجعل أنشطة المنشأة، (القطاطي 2007): التي أظهرت إن تحقيق متطلبات الإفصاح البيئي أمر هام لما له من منافع متعددة، (Akeem et al, 2016): التي إن تحديد التكاليف البيئية بالغ الأهمية، (Setthasakko, 2009): حيث أظهرت إن تحمل المسؤولية البيئية في الشركات يتطلب زيادة الوعي و الالتزام تجاه البيئة، (Dunk, 2007) : التي أظهرت إن هنالك دور هام للمحاسبة الإدارية البيئية بالمؤسسة، وهذا الاتفاق ناتج عن إن طبيعة البيئة الثقافية التي تعمل فيها المنشآت الصناعية متشابهة.

و لا تتفق مع دراسة: (اللولو، 2016): التي أظهرت بعدم توفر الوعي البيئي لدى الإدارة العليا في المنشآت الصناعية بالصورة اللازمة، (صالح، 2015): عدم الثقة بأهمية التطبيق للمحاسبة البيئية.

يشير الوعي العالي لعينة الدراسة بأهمية المحاسبة على الأداء البيئي للمنشآت الصناعية في محافظة بيت لحم و الخليل إلى الوعي بان هنالك منافع يمكن الاستفادة منها و تحقيقها إذا اعتمدت المنشآت الصناعية نظام محاسبي بيئي حيث ان تطبيق محاسبة عن الأداء البيئي يظهر للمنشأة المجالات الواجب التركيز عليها من أنشطة منع أو علاج للضرر المتوقع حتى لو لم تقرر المنشأة اتخاذ أي إجراء لتحمل مسؤوليتها تجاه البيئة فان الإفصاح البيئي على الأقل يظهر حقيقة الضرر الناتج عن أنشطة المنشأة التشغيلية بالتالي يضع أمام ناظرها على الأقل تجنب الأنشطة الممكن تجنبها في سبيل التقليل من الضرر البيئي بالتالي يتم تحقيق منافع على مستوى المجتمع كحماية الإنسان من الأضرار الناجمة عن التلوث أو الهواء أو المياه وغيرها من الموارد بالتالي تحقيق استدامة، ومنافع للمنشأة تتمثل في المساعدة على تقييم أداء الشركة بشكل صحيح وتحديد مركزها المالي بدقة وبدون تحيز.

إلا انه وبرغم الوعي العالي بكل الأمور السابقة إلا إن عينة الدراسة تؤمن وبدرجة عالية إن عدم تضمين القوائم المالية بيانات حول التكاليف البيئية لا يؤثر في مصداقيتها، وحسب تفسير الباحث وبناء على مقابلة مع عينة من مجتمع الدراسة يعود ذلك إلى سببين:

السبب الأول: أن ليس كل المستجيبين في المنشآت الصناعية في محافظة بيت لحم والخليل يعرفون الطريقة والمعايير المتبعة في التضمين.

الجانب الثاني: أن المستجيبين على قناعة بان تضمين البيانات البيئية لا يؤثر في مصداقيتها بالنسبة لمتخذ القرار سواء كان خارجي أو داخلي، فهم لا يهتمون بوجود تلك البيانات البيئية.

4.3 - نتائج السؤال الثاني والفرضية الثانية ومناقشة النتائج:

أولاً- نتيجة السؤال الثاني: مدى الالتزام بمتطلبات التشريعات الفلسطينية حول البيئة (قانون البيئة رقم 7 لعام 1999)

جدول (6.2.1) A-المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرة حدد مدى الالتزام بالمتطلبات القانونية التالية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	الدرجة
10.	الحفاظ على تراثه التاريخي والحضاري دون أضرار أو آثار جانبية يحتمل ظهورها نتيجة النشاطات الصناعية المختلفة على نوعيات الحياة.	2.43	0.84	61%	عاليه
11.	تلتزم منشاتكم بمقاييس ضبط نسبة ملوثات المياه.	2.37	0.89	59%	متوسطة
12.	توفير المعلومات الرسمية اللازمة للتعرف على الآثار لأي نشاط صناعي تمارسه منشاتكم .	2.36	0.69	59%	متوسطة
13.	حماية النظم البيئية الأساسية كالهواء والماء والتربة والثروات البحرية والحيوانية و النباتية.	2.34	0.85	58%	متوسطة
14.	نقل ما ينتج عن أعمال المصنع من مخلفات أو أتربة بطريقة آمنة.	2.33	1.09	58%	متوسطة
15.	تلتزم المنشأة بتوفير سبل الحماية اللازمة للعاملين	2.33	1.10	58%	متوسطة
16.	تلتزم منشاتكم بمقاييس ضبط نسبة ملوثات التربة.	2.31	0.98	58%	متوسطة
17.	حماية ثروات الوطن الطبيعية وموارده الاقتصادية	2.29	0.84	57%	متوسطة
18.	تلتزم منشاتكم بمقاييس ضبط نسبة ملوثات الهواء.	2.28	1.06	57%	متوسطة
19.	عمليات المراقبة الذاتية حسب المقاييس والشروط التي تضعها الوزارة بالتنسيق مع الجهات المختصة .	2.25	0.90	56%	متوسطة
20.	تلتزم جميع الجهات أو الأفراد عند القيام بأعمال الحفر أو البناء أو الهدم أو التعدين باتخاذ الاحتياطات اللازمة للتخزين المخلفات الناجمة .	2.23	0.78	56%	متوسطة
21.	تمكين المفتشين التابعين للوزارة والجهات المختصة من القيام بمهامهم و تزويدهم بالمعلومات و البيانات التي يرون ضرورة الحصول عليها .	2.19	1.06	55%	متوسطة
22.	تلتزم المنشأة بتوفير سبل الحماية اللازمة للمجاورين للمنشأة تنفيذا لشروط السلامة والصحة المهنية ضد أي تسرب أو انبعاثات لأي ملوثات داخل مكان العمل أو خارجه.	2.11	1.06	53%	متوسطة
	الدرجة الكلية	2.29	0.66	57%	متوسطة

نلاحظ من الجدول أن أهم الفقرات الحفاظ على تراثه التاريخي والحضاري دون أضرار أو آثار جانبية يحتمل ظهورها نتيجة النشاطات الصناعية المختلفة على نوعيات الحياة. بمتوسط حسابي 2.43 يليها

تلتزم منشاتكم بمقاييس ضبط نسبة ملوثات المياه بمتوسط 2.37 وقد كانت اقل الفقرات موافقة تلتزم المنشأة بتوفير سبل الحماية اللازمة للمجاورين للمنشأة تنفيذا لشروط السلامة و الصحة المهنية ضد أي تسرب أو انبعاثات لأي ملوثات داخل مكان العمل أو خارجه بمتوسط مقداره 2.11 وبلغت الدرجة الكلية 2.29 .

جدول (6.2.2) B- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرة الالتزام بتطبيق قرار مجلس الوزراء رقم 25 لعام

2010

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	الدرجة
23.	تلتزم منشاتكم بإجراءات التدقيق البيئي وفق سياسة التقييم البيئي و شروط الموافقة البيئية .	2.43	0.95	61%	عالية
24.	مساحة المنشأة الصناعية تلبى شروط السلامة المهنية بما يتناسب مع طبيعة عمل المنشأة الصناعية.	2.43	1.06	61%	عالية
25.	يوجد جدار من الطوب أو الاسمنت حول حدود المنشأة بارتفاع متر ونصف على الأقل.	2.34	0.94	58%	متوسطة
26.	تقوم منشاتكم بتوفير وسائل الإضاءة الطبيعية و الصناعية الكافية .	2.33	1.00	58%	متوسطة
27.	تقع منشاتكم على شارع تنظيمي معبد بعرض اثني عشر مترا.	2.32	1.08	58%	متوسطة
28.	تقيم منشاتكم الصناعية داخل المنطقة الصناعية أو الأراضي التي تم تغيير صفة استخدامها إلى صناعي .	2.31	0.90	58%	متوسطة
29.	منع نقل المياه العادمة الصناعية أو النفايات الصلبة أو النفايات الحجرية إلا في وسائل نقل مخصصة وبالحمولات المحورية للشاحنات المعتمدة من وزارة النقل و المواصلات	2.30	0.96	58%	متوسطة
30.	يوجد أماكن مخصصة لوقوف السيارات والشاحنات وللاغراض التحميل و التفريغ داخل حدود المنشأة.	2.27	0.94	57%	متوسطة
31.	اتخاذ الإجراءات الوقائية للحد من الأثر السلبي في المنطقة المحيطة .	2.26	1.08	57%	متوسطة
32.	تلتزم منشاتكم بالتخلص من النفايات الصلبة وفق شروط معينة.	2.17	0.95	54%	متوسطة
33.	توفير أماكن مناسبة لتخزين المواد الخام والمواد المنتجة مع ضرورة الفصل بينهما.	2.14	0.94	54%	متوسطة
34.	تقوم منشاتكم بتوفير التهوية المناسبة.	2.14	0.96	54%	متوسطة
35.	توفير وسائل الحد من الضجيج الناتج عن الأجهزة و المعدات أو أي نشاط داخل المنشأة.	2.06	0.88	52%	متوسطة
36.	توفير أدوات الصحة والسلامة المهنية للعمال والزبائن.	2.03	1.04	51%	متوسطة
37.	وضع إشارات الإرشاد والتحذير من المخاطر.	2.03	0.82	51%	متوسطة

متوسطة	50%	0.97	1.98	توفير ممرات كافية للانتقال و مخارج للطوارئ .	38.
متوسطة	49%	0.91	1.96	اتخاذ الإجراءات للمحافظة على المشهد الجمالي للبيئة .	39.
متوسطة	49%	1.15	1.96	حملات تنظيف دورية للشوارع المؤدية إلى المنشأة الصناعية.	40.
متوسطة	47%	1.16	1.89	إتباع الإجراءات اللازمة لتغطية الشاحنات المحملة من والى الموقع.	41.
متوسطة	44%	1.04	1.76	تركيب وتوفير أجهزة إطفاء في الشركة.	42.
متوسطة	54%	0.69	2.16	الدرجة الكلية	

نلاحظ من الجدول أن أهم الفقرات تلتزم منشاتكم بإجراءات التدقيق البيئي وفق سياسة التقييم البيئي و شروط الموافقة البيئية بمتوسط حسابي 2.43 يليها مساحة المنشأة الصناعية تلبى شروط السلامة المهنية بما يتناسب مع طبيعة عمل المنشأة الصناعية بمتوسط 2.43 وقد كانت اقل الفقرات موافقة تركيب وتوفير أجهزة إطفاء في الشركة بمتوسط مقداره 1.76 وبلغت الدرجة الكلية 2.16 .
ثانياً - نتيجة الفرضية الثانية:

لا يوجد فروق في إجابات أفراد عينة الدراسة عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ حول مدى الالتزام بمتطلبات التشريعات الفلسطينية حول البيئة باختلاف متغيرات الموقع الوظيفي، التخصص العلمي، المستوى التعليمي، سنوات الخبرة.

لفحص هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لفحص الفروق في المتوسطات الحسابية وكانت النتائج كما يلي :

جدول (6.2.3) تحليل التباين الأحادي للفرضية الثانية

قيمة ف	مستوى الدلالة	دالة / غير دالة
0.880	0.880	غير دالة
0.382	0.382	غير دالة
0.214	0.214	غير دالة
0.061	0.061	غير دالة

تشير المعطيات الواردة في الجدول السابق إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ في " مدى الالتزام بمتطلبات التشريعات الفلسطينية حول البيئة باختلاف الموقع الوظيفي، التخصص العلمي، المستوى التعليمي، سنوات الخبرة

ثالثا - مناقشة نتائج الفرضية الثانية والسؤال الثاني:

تشير النتائج أعلاه أن درجة التزام عينة الدراسة بالتشريعات الفلسطينية الخاصة بالبيئة متوسط حيث بلغ متوسطه الحسابي 2.21، بدون أن يكون هنالك فروق لصالح أي فئة في الدراسة، هذا يتفق مع دراسة: (احمد، 2017): المؤسسة ملتزمة بالتشريعات و القوانين البيئية إلا أن الإفصاح البيئي ما زال في شكله التقليدي ولم يدخل ضمن الأطر المحاسبية في وثاق المؤسسة، (درغام، 2015) : هنا التزام في قانون البيئة رقم 7 عام 1999 بدرجة عالية. ويرى الباحث ان عدم الالتزام بالدرجة المطلوبة بالمتطلبات التشريعية يعود إلى ضعف المراقبة من الجهات المسؤولة بالالتزام بالتشريعات أو قيام بعض الجهات المسؤولة عن الرقابة بالتواطؤ مع الشركات الغير ملتزمة بعدم إظهار التزامها بالتشريعات وهذه الظاهرة موجودة أكثر في المجتمعات النامية خصوصا مما يؤدي عدم الالتزام بالدرجة المطلوبة.

من وجهة نظر الباحث فان هذا مؤشر غير جيد وله عدة تبعات سلبية على تطبيق محاسبة الأداء البيئي، حيث أن الالتزام المتوسط يكون على حساب حماية الإنسان سواء كانوا عمال يعملون في المصانع أو الأفراد المجاورون لها وبيئتهم المحيطة من هواء و مياه و تربة، أيضا الالتزام المتوسط يقلل من حجم البيانات المرتبطة بالبيئة والتي تحتاجها المنشآت من اجل أن تفصح عن أدائها البيئي بشكل واقعي، أيضا هناك تخوف من قبل عينة الدراسة في إجاباتهم حول التزامها بالتشريعات الفلسطينية، فقد كانت إجابة أفراد العينة على البند "تلتزم منشاتكم بإجراءات التدقيق البيئي وفق سياسة التقييم البيئي وشروط الموافقة البيئية" عالية، لكن شروط الموافقة البيئية تتمثل في البنود الأخرى كافة والتي كانت معظم إجابات المستجيبين عليها متوسطة فعلى سبيل المثال الالتزام المتوسط في المتطلب "سبل الحماية اللازمة للمجاورين للمنشأة من أي تسرب أو انبعاث لأي ملوث داخل مكان العمل أو خارجه"، وهذا يؤكد ما تم الحديث عنه مسبقا فلو كان هنالك التزام عالي بمتطلبات التدقيق وفق سياسة التقييم البيئي و شروط الموافقة البيئية لكان الالتزام عالي أيضا في توفير الحماية للمجاورين من التلوث الناتج عن المصنع درجة الالتزام وليست متوسطة كما أظهرت النتائج.

أظهرت النتائج أيضا أن درجة الالتزام متوسطة بتركيب وتوفير أجهزة إطفاء في الشركة بمعامل اختلاف 59% و إتباع الإجراءات اللازمة لتغطية الشاحنات المحملة من و إلى الموقع بمعامل اختلاف 61%، فنتيجة معامل الاختلاف تعني أن هنالك اختلاف كبير نوعا ما في إجابات المستجيبين فجزء منهم لا يلتزم وجزء يلتزم لذا كان معامل الاختلاف كبير، وبناء عليه هذا مؤشر غير جيد فرغم الحملة المكثفة المتبعة من قبل الدفاع المدني على المتاجر و المنشآت خصوصا بما يخص تركيب أجهزة إطفاء إلا إن إجابة أفراد العينة تثبت بان مازالت هذه الحملات التي تعمل على إلزامهم قانونيا بتوفير أجهزة الإطفاء غير كافية وهذا يتوافق مع إجابة المستجيبين بالالتزام المتوسط في البند "درجة تمكين للمفتشين التابعين للوزارة والجهات المتخصصة من القيام بمهامهم وتزويدهم بالمعلومات اللازمة"، فإذا كان التمكين متوسط هذا سيقفل درجة الالتزام بتطبيق التشريعات البيئية.

ولقد كانت إجابات عينة الدراسة حول الالتزام بمتطلبات التشريعات الفلسطينية حول البيئة منسجمة نوعا ما حيث بلغ معامل الاختلاف للالتزام بقانون البيئة رقم 7 لعام 1999 28%، بينما 32% لقرار مجلس الوزراء 25 لعام 2010.

4.4- نتائج السؤال الثالث والفرضية الثالثة ومناقشة النتائج:

اولا - نتائج السؤال الثالث: واقع تطبيق إجراءات المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية والإفصاح عنها:

جدول (6.3.1) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات واقع تطبيق إجراءات المحاسبة البيئية في المنشآت و الإفصاح عنها

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	الدرجة
43.	الإفصاح حسب الارتباط بالمنتجات إلى تكاليف قانونية و محتمله.	2.16	0.83	54%	متوسطة
44.	تقوم منشاتكم بحساب اثر التلوث من خلال حساب التكاليف المترتبة على التصرف بالأصول الثابتة التشغيلية.	2.15	1.13	54%	متوسطة
45.	الإفصاح في قوائمها المالية عن التكاليف المتعلقة بالأداء البيئي بشكل عام.	2.04	0.96	51%	متوسطة
46.	تكاليف رأسمالية و تكاليف تشغيلية.	2.03	1.05	51%	متوسطة
47.	الإفصاح عن تكاليف الفشل البيئي.	1.96	1.10	49%	متوسطة
48.	يتم تطبيق معايير ملائمة للتقارير الاجتماعية و البيئية في إعداد القوائم المالية	1.94	1.11	48%	متوسطة
49.	يتم الإفصاح عن النفقات المستنفذة في محاربة أثار البيئة السلبية في قائمة الدخل.	1.94	0.92	49%	متوسطة
50.	تعتمد منشاتكم نظام محاسبي يراعي الآثار البيئية (التكاليف البيئية).	1.89	0.99	47%	متوسطة
51.	تقوم منشاتكم بقياس اثر التلوث من خلال معرفة تكاليف العلاج للمرضى المصابين نتيجة التلوث سواء تكاليف مستشفى أو التمريض أو الرعاية الصحية.	1.89	1.10	47%	متوسطة
52.	يتم الإفصاح عن الأصول المستخدمة في مكافحة الآثار السلبية للبيئة في المركز المالي للشركة.	1.89	1.02	47%	متوسطة
53.	إنتاج قوائم مالية قابلة للتدقيق تظهر اثر الأداء البيئي للشركة .	1.88	1.07	47%	متوسطة
54.	تقوم منشاتكم بقياس اثر التلوث البيئي الناتج عن ممارستها أعمالها من خلال معرفة اثر ذلك التلوث على الإنتاجية سواء الانخفاض في الإنتاجية الزراعية، ويتم حساب الانخفاض من خلال حساب القيمة الاقتصادية لهذا التغير .	1.86	1.11	47%	متوسطة
55.	تقوم منشاتكم بحساب الأثر الناتج عن التلوث من خلال حصر الفرق بين تكلفة الإقامة بجانب منشاتكم و المبلغ الذي سوف يتم	1.86	1.18	47%	متوسطة

				دفعه مقابل الرحيل لمناطق اقل تلوثا.	
متوسطة	46%	0.90	1.86	يتم إعداد تقارير تفصيلية حول أثار البيئة السلبية وسبل معالجتها .	.56
متوسطة	46%	1.05	1.84	الإفصاح عن التكاليف البيئية وفقا للأنشطة التي تمارسها منشاتكم إلى تكاليف أنشطة المنع.	.57
متوسطة	46%	0.95	1.83	تقوم منشاتكم بحساب الأثر الناتج عن التلوث من خلال تحديد قيمة الانخفاض في العقارات نتيجة الآثار السلبية الناتجة عن ممارستكم أنشطتكم.	.58
متوسطة	45%	0.92	1.81	تقوم منشاتكم بحساب تكلفة أنشطتها من خلال استطلاع رأي الأفراد الذين يتعرضون أو يحتمل تعرضهم للتلوث و يسألونهم عن مدى رغبتهم للدفع من اجل تجنب الأثر السليبي الناتج بسببهم.	.59
متوسطة	44%	1.00	1.76	يتم الإفصاح عن أية خسائر ناتجة عن أثار البيئة السلبية في قائمة الدخل.	.60
متوسطة	43%	1.18	1.71	تقوم منشاتكم بحساب الفرق بين الأجر المدفوع للموظفين الذين يعملون في بيئة ملوثة و بين الأجر المدفوع في حال كانت البيئة بدون تلوث.	.61
متوسطة	41%	1.03	1.64	الممارسة المحاسبية الموحدة للأنشطة البيئية المتماثلة مع الشركات الزميلة يتم مراعاتها عادة.	.62
متوسطة	47%	0.76	1.90		الدرجة الكلية

نلاحظ من الجدول أن أهم الفقرات الإفصاح حسب الارتباط بالمنتجات إلى تكاليف قانونية و محتمله بمتوسط حسابي 2.16 يليها تقوم منشاتكم بحساب اثر التلوث من خلال حساب التكاليف المترتبة على التصرف بالأصول الثابتة التشغيلية بمتوسط 2.15 وكانت اقل الفقرات الممارسة المحاسبية الموحدة للأنشطة البيئية المتماثلة مع الشركات الزميلة يتم مراعاتها عادة بمتوسط حسابي 1.64 وبلغت الدرجة الكلية 1.90 .

ثانيا- نتيجة الفرضية الثالثة:

الفرضية الثالثة : لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05α حول مدى تطبيق إجراءات المحاسبة البيئية في المنشآت و الإفصاح عنها باختلاف متغيرات الموقع الوظيفي، التخصص العلمي، المستوى التعليمي، سنوات الخبرة؟

للإجابة عن هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لفحص الفروق في المتوسطات الحسابية وكانت النتائج كما يلي :

جدول (6.3.2) تحليل التباين الأحادي للفرضية الثالثة

قيمة ف	مستوى الدلالة	دالة / غير دالة	
الموقع الوظيفي	.195	غير دالة	
التخصص العلمي	.552	غير دالة	
المستوى التعليمي	.092	غير دالة	
سنوات الخبرة	.426	غير دالة	

تشير المعطيات الواردة في الجدول السابق إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ في " واقع تطبيق إجراءات المحاسبة البيئية في المنشآت و الإفصاح عنها باختلاف الموقع الوظيفي، التخصص العلمي، المستوى التعليمي، سنوات الخبرة

ثالثا: مناقشة نتائج الفرضية الثالثة والسؤال الثالث:

أظهرت النتائج أن هنالك تطبيق متوسط إجراءات المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية والإفصاح عنها فجميع أفراد العينة يطبقونها بدرجة متوسطة وبمعدل اختلاف 38% وهو معدل يشير إلى إن إجابات المستجيبين منسجمة حول واقع التطبيق والإفصاح بدون إن يكون هنالك فروق لصالح أي فئة كما اظهر اختبار تحليل التباين الأحادي، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة: (سحيم 2018): حيث

أظهرت وجود بطء في التطبيق العملي للمحاسبة البيئية، (Masud et al, 2017): أن الإفصاح عن المعلومات البيئية قد بدا في الارتفاع، (درغام، 2015) هنالك التزام بدرجة عالية في المحاسبة الإدارية البيئية ومحاسبة التكاليف البيئية، (Thevauban & Larojana, 2014): هناك اتجاهات نحو بناء قاعدة معرفية لتطوير مستقبل محاسبة الأداء البيئي، (Eugenio, 2009): بان هناك زيادة في مستوى المعلومات البيئية و الاجتماعية المفصح عنها في التقارير السنوية خلال السنوات الأخيرة. أيضا أن النتيجة تتعارض مع دراسة:.

(الصمد ومقري 2016): التي أظهرت عدم تطبيق المحاسبة البيئية رغم وجود كل مقومات التطبيق الخاصة بها من معلومات ومدققين متخصصين، (الحسين، 2014): التي اظهر عدم وجود تطبيق حقيقي للمحاسبة البيئية)، (سياف حنان، 2014): حيث أظهرت عدم اهتمام المؤسسة بالأمور البيئية عند احتساب نتيجة أعمالها، (الطاهر، 2010): لا تفصح الشركة محل الدراسة عن أدائها البيئي، (الشحادة، 2009): التي أظهرت قصور في مجال توفير البيانات البيئية، (السيد وأخرون، 2008): التي أظهرت أن المنشأة لا تأخذ التكاليف البيئية في الاعتبار عند إعداد الحسابات الختامية، (القطاطي، 2007): التي أظهرت أن الإفصاح الممارس من الشركات المدرجة في سوق رأس المال محدد يهدف للحصول على شهادة الجودة.

ويؤدي التطبيق و الإفصاح المتوسط الذي أظهرته النتائج في مستوى تطبيق إجراءات المحاسبة البيئية الإفصاح عنها إلى عدم إصدار قوائم مالية بدرجة فعالة ومناسبة لمتخذ القرار فالتطبيق مازال لم يصل إلى الدرجات المناسبة لعكس الواقع البيئي فهناك تطبيق لكنه متوسط وليس كافي.

4.5- نتائج السؤال الرابع والفرضية الرابعة ومناقشة النتائج:

أولاً- إجابة السؤال الرابع: حدد مستوى تأثير البيانات البيئية في عملية صناعة القرار باعتبار هذه المحتويات موجودة في القوائم المالية للشركات.

جدول (6.4.1) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات حدد مستوى تأثير البيانات البيئية في عملية صناعة القرار باعتبار هذه المحتويات موجودة في القوائم المالية للشركات.

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	الدرجة
63.	المعلومات التي تساهم في زيادة قدرتك على المنافسة.	2.37	1.06	59%	متوسطة
64.	بيانات التكاليف الاجتماعية المتمثلة في مصاريف التامين ضد التعرض لمخاطر البيئة.	2.31	1.07	58%	متوسطة
65.	معلومات الأداء البيئي حول قبول أعلى من المجتمع المحيط بكم.	2.23	1.08	56%	متوسطة
66.	بيانات التكاليف الاجتماعية المتمثلة في غرامات و عقوبات نتيجة المخالفات البيئية.	2.22	0.97	55%	متوسطة
67.	بيانات الأداء البيئي المتمثلة في الأضرار على الإنتاج الزراعي بسبب النشاط الصناعي (الإنتاج).	2.19	0.98	55%	متوسطة
68.	يساهم إصاحكم عن تكاليف البيئة الخاصة بكم في زيادة إقبال المستثمرين إلى الاستثمار لديكم.	2.18	1.03	55%	متوسطة
69.	التكاليف البيئية الخاصة المسببة في زيادة درجة إقبال المجتمع على منتجاتكم .	2.16	1.07	54%	متوسطة
70.	جهود ترشيد نظام الإدارة البيئية.	2.15	1.07	54%	متوسطة
71.	بيانات التكاليف الاجتماعية المتمثلة في الوقاية البيئية من أنشطة المشروع الملوثة.	2.14	0.92	53%	متوسطة
72.	بيانات التكاليف الاجتماعية المتمثلة في تحسين أو استرداد الحرارة.	2.13	0.86	53%	متوسطة
73.	بيانات التكاليف الاجتماعية المتمثلة في تقليل الفوضى والضوضاء.	2.09	0.93	52%	متوسطة
74.	جهود تقلل الأضرار البيئية من قبل إدارة المنشأة الصناعية.	2.07	1.15	52%	متوسطة
75.	بيانات التكاليف الاجتماعية المتمثلة في الأضرار على الصحة العامة بسبب التخلص من النفايات.	2.06	1.15	52%	متوسطة
76.	بيانات التكاليف الاجتماعية المتمثلة في الأعباء المالية المترتبة على	2.04	0.90	51%	متوسطة

				استخدام البنية التحتية مثل المجاري.	
متوسطة	50%	1.22	2.02	بيانات التكاليف الاجتماعية المتمثلة في مصاريف التنظيف و تدوير النفايات.	.77
متوسطة	50%	0.92	2.01	بيانات التكاليف الاجتماعية المتمثلة في تقليل تلوث الهواء.	.78
متوسطة	50%	1.18	2.00	معلومات الأداء البيئي التي تحسن الحصول على تنزيلات و إعفاءات ضريبية.	.79
متوسطة	50%	1.15	2.00	بيانات التكاليف الاجتماعية المتمثلة التي تعكس الأضرار على الصحة العامة بسبب النشاط الصناعي (الإنتاج).	.80
متوسطة	49%	1.00	1.95	بيانات التكاليف الاجتماعية المتمثلة في الأضرار على الإنتاج الزراعي بسبب التخلص من النفايات.	.81
متوسطة	49%	1.04	1.94	التكاليف البيئية الهادفة إلى تحسين الحصول على تمويل من البنوك و مؤسسات الاقتراض المختلفة.	.82
متوسطة	48%	1.19	1.93	بيانات حول كمية الأموال التي يتم استثمارها لتحسين توافق المنتج مع البيئة المحيطة.	.83
متوسطة	48%	1.12	1.91	بيانات التكاليف الاجتماعية المتمثلة في استهلاك الأجهزة و المعدات لإزالة النفايات المتعلقة بالنشاط الصناعي.	.84
متوسطة	47%	0.86	1.87	بيانات التكاليف الوقائية المتمثلة في تكاليف صياغة التقارير البيئية و الأنشطة المترتبة عليها.	.85
متوسطة	46%	0.81	1.86	بيانات التكاليف الوقائية المتمثلة في تكاليف الخدمات الاستشارية لإدارة أنشطة التلوث.	.86
متوسطة	45%	1.02	1.80	بيانات التكاليف الوقائية من التلوث البيئي.	.87
متوسطة	44%	1.10	1.78	بيانات تكاليف البحث و التطوير الخاصة بتحسين ملائمة مواصفات المنتج مع المتطلبات البيئية.	.88
متوسطة	51%	0.71	2.05	الدرجة الكلية	

نلاحظ من الجدول أن أهم الفقرات المعلومات التي تساهم في زيادة قدرتك على المنافسة بمتوسط حسابي 2.37 يليها بيانات التكاليف الاجتماعية المتمثلة في مصاريف التأمين ضد التعرض لمخاطر البيئة بمتوسط 2.31 وقد كانت اقل الفقرات موافقة بيانات تكاليف البحث و التطوير الخاصة بتحسين ملائمة مواصفات المنتج مع المتطلبات البيئية بمتوسط مقداره 1.78 وبلغت الدرجة الكلية 2.05 .

ثانيا - إجابة الفرضية الرابعة:

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ حول تأثير البيانات البيئية في عملية صناعة القرار باعتبار هذه المحتويات موجودة في القوائم المالية للشركات باختلاف متغيرات الموقع الوظيفي، التخصص العلمي، المستوى التعليمي، سنوات الخبرة.

لفحص هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لفحص الفروق في المتوسطات الحسابية وكانت النتائج كما يلي :

جدول (6.4.2) تحليل التباين الأحادي للفرضية الرابعة

دالة / غير دالة	مستوى الدلالة	قيمة ف	
غير دالة	.350	.350	الموقع الوظيفي
غير دالة	.071	.071	التخصص العلمي
غير دالة	.236	.236	المستوى التعليمي
غير دالة	.920	.920	سنوات الخبرة

تشير المعطيات الواردة في الجدول السابق إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ في " مستوى تأثير البيانات البيئية في عملية صناعة القرار باعتبار هذه المحتويات موجودة في القوائم المالية للشركات باختلاف الموقع الوظيفي، التخصص العلمي، المستوى التعليمي، سنوات الخبرة

ثالثا - مناقشة نتائج الفرضية الرابعة و السؤال الرابع:

تظهر النتائج بان جميع أفراد عينة الدراسة يرون إن هنالك تأثير متوسط في مستوى تأثير البيانات البيئية في عملية صناعة القرار بمعامل اختلاف 34% هذا يشير إلى انسجام إجابات عينة الدراسة، كما أظهرت النتائج إن التأثير متوسط بدون أن يكون هنالك فروق لصالح أي فئة، هذا لا يتعارض مع

الدراسات السابقة بل يتفق مع دراسة: (صالح 2015): أظهرت عدم وجود اهتمام كافي من طرف البنوك في درجة الإفصاح البيئي عند منح الائتمان، و مع أن المصانع التي تفصح عن بياناتها البيئية تحقق ميزة تنافسية أفضل من مثيلاتها، وان الإفصاح يساعد في تحديد سعر أدق للمنتج، (جرموني، 2015): ترشيد التكاليف البيئية أدى إلى تقليل التكاليف اقل و إنتاج منتجات بجودة أعلى مما أدى إلى تحقيق ميزة تنافسية أكبر محليا وعالميا، (ناصر و الخفاف 2011): الالتزام بالمحاسبة البيئية يحسن فرصة المنشأة في الحصول على دعم الجهات الحكومية، ويحسن من فرصة الحصول على تسهيلات مالية من البنوك، (الدوسري، 2011): يوجد اثر لقرارات مستخدمي المعلومات المحاسبية فيما يتعلق بالتكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، (Eugenio, 2009): التي أظهرت وجود علاقة قوية بين سياسات الإفصاح البيئي واهتمام المجتمع أصحاب المصالح فيه. ويعود السبب في اتفاق النتائج مع الدراسات السابقة في هذه الجزئية لان المنشآت الصناعية جميعها تهدف إلى تحقيق الربح والاستمرارية أيضا والميزة التنافسية وتخفيض التكاليف وغيرها من الأمور التي من شأنها إن تقييد المنشآت الصناعية.

4.6- نتائج الفرضية الخامسة والسؤال الخامس ومناقشتها:

أولا- نتائج السؤال الخامس:

حدد مستويات المعينات التالية على المحاسبة عن الأداء البيئي؟

جدول (6.5.1.1) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المعوقات التنظيمية والتشريعية

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	الدرجة
89.	لا يوجد تشريعات قانونية ملائمة حول المحاسبة عن الأثر البيئي.	2.27	0.97	57%	متوسطة
90.	لا يوجد حوافز حكومية كافية للمؤسسات الصناعية لتبني سياسات اجتماعيه بيئيه.	2.26	0.80	56%	متوسطة
91.	لا تخضع مؤسساتكم إلى مراجعة خاصة بمكافحة التلوث والحد منه.	2.08	1.06	52%	متوسطة
92.	لا يوجد تخطيط استراتيجي لأعمال المسؤولية البيئية.	2.01	1.05	50%	متوسطة
	الدرجة الكلية	2.15	0.86	54%	متوسطة

نلاحظ من الجدول أن أهم الفقرات لا يوجد تشريعات قانونية ملائمة حول المحاسبة عن الأثر البيئي بمتوسط حسابي 2.27 يليها لا يوجد حوافز حكومية كافية للمؤسسات الصناعية لتبني سياسات اجتماعية بيئية بمتوسط 2.26 وقد كانت اقل الفقرات موافقة لا يوجد تخطيط استراتيجي لأعمال المسؤولية البيئية بمتوسط مقداره 2.01 وبلغت الدرجة الكلية 2.15 .

جدول (6.5.1.2) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المعوقات المهنية و العلمية

الرقم	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	النسبة	الدرجة
93.	لا يوجد طرق واضحة للإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية للمؤسسات الصناعية.	2.37	1.22	59%	متوسطة
94.	لا يوجد برامج تعليمية و تدريبية كافية لتعريف بمتطلبات و طرق القياس و الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.	2.19	1.23	55%	متوسطة
95.	لا يوجد طرق واضحة للقياس المحاسبي للأداء البيئي في المنشآت الصناعية.	1.98	1.16	49%	متوسطة
96.	لا يوجد معرفة وتوعيه كافيه بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية لدى المحاسبين.	1.93	1.00	48%	متوسطة
	الدرجة الكلية	2.11	1.02	53%	متوسطة

نلاحظ من الجدول أن أهم الفقرات لا يوجد طرق واضحة للإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية للمؤسسات الصناعية بمتوسط حسابي 2.37 يليها لا يوجد برامج تعليمية و تدريبية كافية لتعريف بمتطلبات و طرق القياس و الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي بمتوسط 2.19 وقد كانت اقل الفقرات موافقة لا يوجد معرفة وتوعيه كافيه بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية لدى المحاسبين بمتوسط مقداره 1.93 وبلغت الدرجة الكلية 2.11 .

جدول (6.5.1.3) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرة المعوقات الفنية

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	الدرجة
.97	العوائد المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن المسؤولية البيئية اقل من تكاليف القيام بها.	2.36	0.96	59%	متوسطة
.98	لا يوجد آلية واضحة للفصل بين التكاليف البيئية والتكاليف الكلية الأخرى للنشاط الصناعي.	2.26	0.98	56%	متوسطة
.99	صعوبة القياس النقدي لأثار الأنشطة البيئية.	2.18	0.84	55%	متوسطة
.100	استثناء بعض الأنشطة الإجبارية و اقتصارها على الأنشطة الاختيارية بما لا يتماشى مع المفهوم المنطقي لمحاسبة البيئة.	2.16	0.95	54%	متوسطة
.101	لا يوجد نظام محاسبي مناسب للقياس و الإفصاح البيئي.	2.07	1.03	52%	متوسطة
.102	صعوبة القياس الكمي لبعض تكاليف البيئة.	2.07	1.08	52%	متوسطة
.103	لا تتجنب المنشآت الصناعية الإفصاح عن المعلومات الخاصة بأدائها البيئي والتي يمكن أن يستفيد منها المنافسون.	1.99	0.95	50%	متوسطة
.104	عدم الاهتمام بتوقعات الأطراف المعنية الأخرى في تقارير الأثر عن الأنشطة البيئية.	1.97	0.44	49%	متوسطة
	الدرجة الكلية	2.13	0.66	53%	متوسطة

نلاحظ من الجدول أن أهم الفقرات استثناء بعض الأنشطة الإجبارية و اقتصارها على الأنشطة الاختيارية بما لا يتماشى مع المفهوم المنطقي لمحاسبة البيئة بمتوسط حسابي 2.36 يليها العوائد المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن المسؤولية البيئية اقل من تكاليف القيام بها بمتوسط 2.26 وقد كانت اقل الفقرات موافقة صعوبة القياس النقدي لأثار الأنشطة البيئية بمتوسط مقداره 1.97 وبلغت الدرجة الكلية 2.13 .

ثانيا: نتائج الفرضية الخامسة:

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ حول معيقات تطبيق المحاسبة عن الأداء البيئي باختلاف متغيرات الموقع الوظيفي، التخصص العلمي، المستوى التعليمي، سنوات الخبرة.

لفحص هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لفحص الفروق في المتوسطات الحسابية وكانت النتائج كما يلي :

جدول (6.5.2) تحليل التباين الأحادي للفرضية الخامسة

قيمة ف	مستوى الدلالة	دالة / غير دالة	
الموقع الوظيفي	10.487	.000	دالة
التخصص العلمي	.309	.819	غير دالة
المستوى التعليمي	6.969	.001	دالة
سنوات الخبرة	0.69	0.503	غير دالة

تشير المعطيات الواردة في الجدول السابق إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ في " مستويات المعوقات التالية على المحاسبة عن الأداء البيئي باختلاف الموقع الوظيفي لصالح أفراد المجتمع المهتمين، المستوى التعليمي لصالح ماجستير فاعلي، سنوات الخبرة

ثالثا : مناقشة نتائج الفرضية الخامسة و السؤال الخامس

أظهرت الدراسة بان هنالك معوقات ودرجتها متوسطة، وأظهرت أيضا وجود فروق في إجابات المستجيبين حول المعوقات أمام تطبيق المحاسبة البيئية في المصانع لصالح حملة شهادة الماجستير من أفراد المجتمع المهتمين(مدققين الحسابات، سلطة جودة البيئة، موظفين الصحة في البلديات) حيث تحدثت دراسة القطاطي 2007 إن المدققين حتى يستطيعون القيام بدورهم الصحيح لا بد من توفير بيانات كمية ومالية عن الأنشطة. و تحديدا من يحملون شهادة الماجستير، فهذه الفئة هي أكثر فئة دراية بوجود المعوقات يعود ذلك لأسباب عدة أهمها: ليس لديهم تخوف من أي جهة من إظهار رأيهم

بمصادقية حول تطبيق المحاسبة البيئية فهم جهة خارجية لا ترتبط بالمصانع، أيضا هم أكثر فئة لديهم اطلاع على طبيعة المعوقات.

وتتنفق نتيجة الدراسة مع دراسة: (العريبي والمقرنف، 2017): حيث أوضحت بان المراجعين الداخليين لا يملكون شهادات ومؤهلات مهنية تخولهم لممارسة هذه الوظيفة، (ملاح، 2017) لا تفصح الشركة محل الدراسة عن تكاليفها البيئية بسبب صعوبة فصل التكاليف البيئية عن باقي التكاليف، هناك عدة أسباب تقف دون قيام المؤسسة الصناعية بالإفصاح المحاسبي عن أداؤها البيئي مثل (عدم وجود عقوبات قانونية على المؤسسات التي لا تفصح بيئيا، عدم وجود حوافز حكومية كافية للمؤسسات الصناعية لتبني سياسات بيئية، عدم وجود معايير محاسبية للإفصاح عن التأثيرات البيئية لأنشطة المنشآت الصناعية)، (اللولو، 2016): عدم توفر الوعي البيئي للإدارة العليا للفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة التكاليف البيئية، (العبيدي، 2015): انعدام التشريعات الملزمة محليا ودوليا، (صالح، 2015): يوجد تخوف من تطبيق المحاسبة البيئية بسبب عدم الثقة بأهمية التطبيق والمنافع منه، (جرموني، 2015): قصور الخبرة لدى المحاسبين في المؤسسة لتطبيق المحاسبة البيئية، (الحسين، 2014): قلة معرفة الإدارة بالطرق المحاسبية المستخدمة لقياس الأداء البيئي، لا يوجد قوانين وتشريعات تلزم المصانع بإجراءات المحاسبة البيئية، والمعلومات اللازمة لتطبيق المحاسبة البيئية غير متوفرة، (حمد، 2014): عدم الفصل للتكاليف البيئية عن التكاليف الأخرى، (عثمان، 2014) لا توجد قوانين تلزم المنشآت بالإفصاح البيئي أو تحمل الأضرار البيئي التي تحدثها ولا توجد جهات رقابية فاعلة تعنى بمراقبة مدى الالتزام من قبل المنشآت الصناعية بالإفصاح البيئي للمساعدة في المحافظة على البيئة، (سياف حنان، 2014): دمج التكاليف البيئية مع غيرها، المعوقات التشريعية والمهنية، (ناصر والخفاف، 2011): يحتاج تحليل البيانات البيئية إلى تكاليف أكبر كونها معقدة، (الطاهر، 2010): قلة البرامج التعليمية في هذا المجال، عدم جود قوانين تلزم المنشآت بالإفصاح البيئي، صعوبة القياس للتكاليف البيئية، عدم الرغبة في الإفصاح عن التكاليف البيئية، (الشحادة، 2009): تعارض بين متطلبات حماية البيئة والاستغلال الاقتصادي الكفاء للموارد، (السيد وآخرون، 2008): عدم توفر الكفاءات المؤهلة بهذا المجال ، صعوبة تحديد طبيعة التكاليف أن كانت رأسمالية أو تشغيلية اقتصادية أو بيئية، (القطاطي، 2007) إن المدققين حتى يستطيعون القيام بدورهم الصحيح لا بد من توفير بيانات كمية ومالية عن الأنشطة، (Setthasakko, 2009) : عدم وجود

رؤية واضحة لدى الشركات حول استدامة الموارد الطبيعية، و غياب التزام الإدارة العليا تجاه البيئة. وجميع الدراسات السابقة تتفق على وجود معيقات تحد من تطبيق محاسبة الأداء البيئي بدون وجود دراسات تنفي ذلك، ويعود وجود المعوقات المتفق عليها بين دراستنا والدراسات السابقة إلى نقص الثقافة البيئية في هذه المجتمعات.

تشير النتائج بان المنشآت تواجه معيقات مختلفة سواء تشريعية أو مهنية أو فنية بدرجة متوسطة، وكانت أهم المعوقات القانونية والتشريعية والتي تواجه تطبيق والإفصاح البيئي هو عدم وجود تشريعات قانونية ملائمة حول المحاسبة البيئية وعدم توفر الحوافز الحكومية التي تشجع على الالتزام البيئي.

بينما كان أهم المعوقات المهنية يتمثل بعدم وجود طرق واضحة للإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية وعدم توفر برامج تعليمية وتدريبية كافية لتعريف بمتطلبات وطرق القياس والإفصاح عن الأداء البيئي ومن أجل التغلب على تلك المعوقات يعتبر وضع معايير للإفصاح عن الأداء البيئي أساسيا لنجاح اعتماد نظام المحاسبة عن التكاليف البيئية ولقد تم اقتراح هذه المعايير وهي ان تلتزم المنشآت بإعداد قوائم مالية ويتم تسجيلها في سوق الأوراق المالية فرض لائحة على المنشآت المسجلة في سوق الأوراق المالية ان يفصحوا عن أدائهم البيئي وتحديد أنواع وطبيعة التكاليف البيئية الواجب الإفصاح عنها، وعمل قائمة بطرق الإفصاح والقياس المحاسبي وتحديد الطرق الأنسب للقياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي لكل منشأة كل حسب طبيعة عملها.

أيضا كان أهم المعوقات الفنية هو اعتقاد المستجيبين بان العوائد المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن المسؤولية البيئية اقل من تكاليف القيام بها، وعدم وجود آلية واضحة للفصل بين التكاليف البيئية و التكاليف الكلية الأخرى للنشاط الصناعي، وتجاوز هذه المعوقات بمختلف مستوياتها يحتاج إلى نهضة في الثقافة البيئية و الفكر البيئي وبدء بخطوات عملية لتحقيق ذلك وليس الاكتفاء فقط بالشعارات التي تقف عند التنفيذ.

4.7 - نتائج الفرضية السادسة والسؤال السادس ومناقشتها:

يوجد علاقة بين واقع تطبيق إجراءات المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية والإفصاح عنها وبين العوامل المؤثرة في مستوى التزام المجتمعات بتطبيق محاسبة الأداء البيئي، ويتفرع منه الفرضيات الفرعية التالية:

1- يوجد علاقة بين واقع تطبيق إجراءات المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية والإفصاح عنها وبين مدى الوعي بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي.

2- يوجد علاقة بين واقع تطبيق إجراءات المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية والإفصاح عنها وبين مدى الالتزام بمتطلبات التشريعات الفلسطينية حول البيئة.

3- يوجد علاقة بين واقع تطبيق إجراءات المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية والإفصاح عنها وبين تأثير الإفصاح عن بيانات التكاليف البيئية في صناعة القرار.

4- يوجد علاقة بين واقع تطبيق إجراءات المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية والإفصاح عنها ومستوى المعوقات على محاسبة الأداء البيئي.

لفحص العلاقات السابقة تم استخدام تحليل الانحدار المتدرج لفحص العلاقة بين المتغيرات وأكثر المتغيرات تأثيرا وكانت النتائج كما يلي :

أولاً: نتائج الفرضية السادسة

جدول (6.6) تحليل الانحدار المتدرج للفرضية السادسة

المتغير	قيمة B	قيمة R- square	التغير في R_square	مستوى الدلالة
مستوى تأثير البيانات البيئية في عملية صناعة القرار باعتبار هذه المحتويات موجودة في القوائم المالية للشركات	.457	.614	.614	.000
مدى الالتزام بمتطلبات التشريعات الفلسطينية حول البيئة	.410	.685	.072	.000
حدد مستويات المعوقات التالية على المحاسبة عن الأداء البيئي	-.210	.729	.044	.000
مدى الوعي بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي	-.158	.737	.008	.030

أظهرت النتائج أن أكثر العوامل تأثيراً على واقع تطبيق إجراءات المحاسبة البيئية في المنشآت و الإفصاح عنها هو مستوى تأثير البيانات البيئية في عملية صناعة القرار باعتبار هذه المحتويات موجودة في القوائم المالية للشركات وقد فسر تباين بنسبة 61.4 % تلاه مدى الالتزام بمتطلبات التشريعات الفلسطينية حول البيئة وفسر تباين بنسبة 7.2 % وفسر المتغيرين معا 68.5% و مستويات المعوقات التالية على المحاسبة عن الأداء البيئي كان تأثيرها سلبيا بنسبة 4.4% و أخيرا مدى الوعي بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي بنسبة 0.8% وفسرت جميعها 73.7 % من التباين في واقع تطبيق إجراءات المحاسبة البيئية في المنشآت و الإفصاح عنها.

ثانيا: مناقشة نتائج الفرضية السادسة

تم استخدام تحليل الانحدار المتدرج لفحص العلاقة بين المتغيرات وأكثر المتغيرات تأثيرا على واقع تطبيق إجراءات المحاسبة البيئية في المنشآت والإفصاح عنها هو مستوى تأثير البيانات البيئية في عملية صناعة القرار باعتبار هذه المحتويات موجودة في القوائم المالية للشركات وقد فسر تباين بنسبة 61.4 % أي إن هنالك ارتباط ايجابي قوي نوعا ما بلغ 61.4% هذا يشير إلى انه كلما زاد مستوى تأثير البيانات البيئية في عملية صناعة القرار زاد تطبيق والإجراءات المحاسبية البيئية والإفصاح عنها هذا يعود ذلك لان متخذون القرار يطلبون توفير البيانات التي تظهر التكاليف البيئية في القوائم المالية لاتخاذ قراراتهم المتصلة بالمنشأة الصناعية.

تلاه مدى الالتزام بمتطلبات التشريعات الفلسطينية حول البيئة وفسر تباين الذي كان إيجابا بنسبة 7.2 % وفسر المتغيرين معا 68.5%.

مستويات المعوقات على المحاسبة عن الأداء البيئي كان تأثيرها سلبيا بنسبة 4.4% هذا يعني انه كلما زادت المعوقات على المحاسبة عن الأداء البيئي قل تطبيق إجراءات المحاسبة البيئية في المنشآت والإفصاح عنها.

وأخيرا مدى الوعي بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي بنسبة 0.8% وفسرت جميعها 73.7 % من التباين في واقع تطبيق إجراءات المحاسبة البيئية في المنشآت والإفصاح عنها، هذا يشير إلى ارتباط سلبي.

4.8 – إجابة الفرضية السابعة والسؤال السابع مناقشة النتائج:

توجد علاقة بين توفر معلومات الأداء البيئي التي تحسن الحصول على إعفاءات ضريبية و بين المعوقات التنظيمية والتشريعية

لفحص هذه العلاقة تم استخدام معامل ارتباط بيرسون لفحص العلاقة بين المتغيرات

اولاً: نتائج الفرضية السابعة

جدول (6.7) معامل الارتباط بيرسون لفحص العلاقة في الفرضية السابعة

معلومات الأداء البيئي التي تحسن الحصول على إعفاءات ضريبية		
مستوى الدلالة	معامل الارتباط	المتغير
.000	-.535	لا يوجد تشريعات قانونية ملائمة حول المحاسبة عن الأثر البيئي.
.000	-.532	لا يوجد تخطيط استراتيجي لأعمال المسؤولية البيئية.
.000	-.566	لا يوجد حوافز حكومية كافية للمؤسسات الصناعية لتبني سياسات اجتماعيه بيئية.
.000	-.596	لا تخضع مؤسساتكم إلى مراجعة خاصة بمكافحة التلوث والحد منه.
.000	-.631	المعوقات التنظيمية والتشريعية

اظهرت النتائج بانه توجد علاقة سلبية بين معلومات الأداء البيئي التي تحسن الحصول على إعفاءات ضريبية والمعوقات التنظيمية والتشريعية

ثانيا - مناقشة النتيجة للفرضية السابعة :

أظهر معامل ارتباط بيرسون لفحص العلاقة بين المتغيرات وجود علاقة سلبية، حيث أن عدم خضوع المنشأة إلى مراجعة قانونية خاصة بمكافحة التلوث والحد منه و عدم التخطيط الاستراتيجي لأعمال المسؤولية البيئية وعدم سن تشريعات قانونية مناسبة للمحاسبة على الأثر البيئي وعدم وجود حوافر حكومية كافية للمؤسسات الصناعية لتبني سياسات اجتماعية وبيئية يؤثر سلبا في توفير المعلومات التي تحسن من الحصول على إعفاءات ضريبية.

أي انه كلما زادت المعينات التشريعية والتنظيمية قل توفير معلومات الأداء البيئي التي تحسن من الحصول على تنزيلات وإعفاءات ضريبية، هذا يعني أن المنشآت الصناعية لا توفر هذه المعلومات لا الدولة لا تمنح الجهات التي تتبع نظام محاسبي بيئي ميزات تشجعها في تبني هذا النظام، فهي لا تعتمد تشريعات و قوانين تقضي بمنح إعفاءات ومساعدات وتنزيلات من الضرائب لمن يتبع نظام محاسبي بيئي، بالتالي هي تؤثر سلبا على تبني وعي بيئي من المنشآت الصناعية.

4.9 - إجابة السؤال الرئيسي والفرضية الرئيسية ومناقشتها :

أولا: إجابة السؤال الرئيسي للدراسة:

ما مدى تطبيق المنشآت الصناعية لمحاسبة الأداء البيئي ؟

جدول (6.8) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الأداة عند قيمة 2 لدرجة الالتزام

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة	الدرجة	قيمة ت	مستوى الدلالة
مدى الوعي بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي	2.83	0.51	71%	عالية	20.7	.000
مدى الالتزام بمتطلبات التشريعات الفلسطينية حول البيئة	2.21	0.63	55%	متوسطة	4.2	.000
مدى تطبيق إجراءات المحاسبة البيئية في المنشآت و الإفصاح عنها	1.90	0.76	47%	متوسطة	-1.7	.092
حدد مستوى تأثير البيانات البيئية في عملية صناعة القرار باعتبار هذه المحتويات موجودة في القوائم المالية للشركات	2.03	0.71	76%	متوسطة	0.9	.344
حدد مستويات المعايير التالية على المحاسبة عن الأداء البيئي	2.13	0.71	53%	متوسطة	2.4	.019
مدى تطبيق المنشآت الصناعية لمحاسبة الأداء البيئي.	2.16	0.58	54%	متوسطة	3.41	.001

أقصى درجة للاستجابة 4 درجات

نلاحظ من الجدول أن أهم المحاور مدى الوعي بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي بمتوسط حسابي 2.83 يليها مدى الالتزام بمتطلبات التشريعات الفلسطينية حول البيئة بمتوسط 2.21 وقد كانت أقل المحاور موافقة واقع تطبيق إجراءات المحاسبة البيئية في المنشآت و الإفصاح عنها بمتوسط مقداره 1.90 و بلغت الدرجة الكلية لمدى تطبيق محاسبة الأداء البيئي في المنشآت الصناعية 2.16 بدرجة متوسطة.

ثانياً - إجابة الفرضية الرئيسية للدراسة:

لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ حول مدى تطبيق المنشآت الصناعية لمحاكاة الأداء البيئي باختلاف متغيرات الموقع الوظيفي، التخصص العلمي، المستوى التعليمي، سنوات الخبرة.

لفحص هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لفحص الفروق في المتوسطات الحسابية وكانت النتائج كما يلي :

جدول (6.9) تحليل التباين الأحادي للفرضية الرئيسية

قيمة ف	مستوى الدلالة	دالة / غير دالة	
الموقع الوظيفي	.301	غير دالة	
التخصص العلمي	.661	غير دالة	
المستوى التعليمي	1.627	غير دالة	
سنوات الخبرة	1.206	غير دالة	

تشير المعطيات الواردة في الجدول السابق إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ في " مدى تطبيق المنشآت الصناعية لمحاكاة الأداء البيئي باختلاف الموقع الوظيفي المستوى التعليمي والتخصص العلمي وسنوات الخبرة

ثالثاً: مناقشة نتائج الفرضية الرئيسية مع السؤال الرئيسي للدراسة

أظهرت الدراسة ان المنشآت الصناعية تطبيق محاكاة الأداء البيئي في محافظة بيت لحم والخليل بدرجة متوسطة بلغت 2.16 وبمعامل اختلاف 27% ان هنالك انسجام بين إجابات المستجيبين بان التطبيق لمحاكاة الأداء البيئي متوسط اظهر تحليل التباين الأحادي انه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 5% حول واقع محاكاة الأداء البيئي في المنشآت الصناعية في بيت لحم والخليل .

الفصل الخامس

الخلاصة و التوصيات

5.1-الخلاصة:

خلصت الدراسة التي استهدفت المدراء الماليين والإداريين في المنشآت الصناعية و أفراد المجتمع المهتمين (سلطة جودة البيئة، مدققين الحسابات، قسم الصحة والبيئة في البلديات) في جنوب الضفة الغربية (بيت لحم والخليل) إلى ان المنشآت الصناعية تطبيق محاسبة الأداء البيئي في محافظة بيت لحم والخليل بدرجة متوسطة إلا ان هذه الدرجة غير كافية وتحتاج إلى البحث في السبل اللازمة لتقليل المعوقات التي تحد التطبيق والعمل على تعزيز نقاط القوة التي تساهم في التطبيق، حيث انه تم فحص درجة الوعي بأهمية المحاسبة على الأداء البيئي ولقد أظهرت النتائج بان هناك وعي عالي بأهمية المحاسبة على الأداء البيئي من وجهة عينة الدراسة، أيضا أظهرت نتائج الدراسة ان هنالك التزام متوسط في متطلبات التشريعات القانونية الفلسطينية حول البيئية فقد كان الالتزام في قانون البيئة رقم 7 لعام 1999 و في قرار مجلس الوزراء رقم 25 لعام 2010 هو التزام متوسط، أيضا هنالك تطبيق متوسط لإجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية، بينما كان هنالك تأثير متوسط لبيانات التكاليف البيئية المفصح عنها في القوائم المالية على متخذ القرار، أيضا تم دراسة المعوقات التي تحد من تطبيق المحاسبة البيئية سواء كانت معوقات تشريعية وتنظيمية أو علمية ومهنية أو فنية حيث أظهرت النتائج ان هنالك معوقات على تطبيق محاسبة الأداء البيئي وبدرجة متوسطة أيضا.

ولقد تم دراسة العلاقة بين تطبيق إجراءات المحاسبة عن الأداء البيئي والإفصاح عنها في القوائم المالية وبين العوامل المؤثرة في مستوى التزام المنشآت الصناعية في تطبيق المحاسبة على الأداء البيئي وهي (الوعي بأهمية المحاسبة على الأداء البيئي ودرجة الالتزام بالتشريعات البيئية وتأثير بيانات التكاليف البيئية على متخذ القرار والمعوقات التي تحد التطبيق لمحاسبة الأداء البيئي)، حيث أظهرت النتائج ان لعامل دور البيانات المفصح عنها على متخذ القرار والالتزام بالتشريعات القانونية البيئية تأثير ايجابي على تطبيق إجراءات المحاسبة والإفصاح عن التكاليف البيئية، بخلاف الوعي بأهمية المحاسبة على الأداء البيئي والمعوقات على تطبيق المحاسبة والتي أثرت سلبا على التطبيق.

و ل طرح مثال على آلية تعزيز نقاط القوة والحد من نقاط الضعف أمام تطبيق محاسبة الأداء البيئي تم دراسة العلاقة بين المعوقات التشريعية والتنظيمية على محاسبة الأداء البيئي وبين توفير بيانات التكاليف البيئية التي تساهم في الحصول على إعفاء ضريبي حيث أظهرت وجود علاقة سلبية هذا يظهر بوضوح ان الحد من تلك المعوقات يساهم إيجابا في تعزيز إمكانية التطبيق لمحاسبة الأداء البيئي التي بدونها لا يمكن للمنشآت توفير تلك البيانات عن التكاليف البيئية التي يحتاجها متخذ القرار الداخلي و الخارجي.

5.2- توصيات الدراسة:

1- إعداد واعتماد قوانين تختص بتطبيق محاسبة الأداء البيئي في المنشآت الصناعية في فلسطين.

2- منح إعفاءات ضريبية وغيرها للمصانع من اجل مساعدتها و تحفيزها على اعتماد نظام محاسبي بيئي.

3- منح تسهيلات حكومية مميزة للمنشآت الملتزمة بالإفصاح البيئي عن غيرها.

4- الاستعانة بالخبراء و المختصين من اجل إعداد واعتماد مساق يوضح الأسس والإجراءات المستخدمة في القياس و الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي، يتم توزيعه بنسختين الاولى لإدارة الشركات الصناعية و الثانية للمعاهد و الكليات و الجامعات من اجل تاسيس جيل لديه القدرة على ممارسة هذا النوع من المحاسبة.

5- عمل ندوات ورشات عمل من قبل الجهات الرسمية و غير الرسمية من اجل الحث على اعتماد نظام محاسبي بيئي.

6- ان تعمل سلطة جودة البيئة والجهات الحكومية المختصة على وضع مقاييس وأساليب للقياس والإفصاح المحاسبي تتناسب مع طبيعة عمل المنشآت الصناعية ولا يحتاج تطبيقها على تحمل أعباء فوق طاقة المنشآت.

7- التوعية من الجهات المسؤولة (حكومية وخاصة) بجدوى الإفصاح البيئي للمنشآت وتحديد تكاليف الإفصاح أيضا.

8- تبني جمعية مدقبين الحسابات القانونيين الفلسطينية مسؤوليتها حول إعداد دورات تدريبية إلزامية تتضمن التدريب على آلية استخدام نظام محاسبي بيئي.

9- التشدد في منح تراخيص العمل لأي شركة لا تفصح عن أدائها البيئي في خطتها الإستراتيجية.

10- ان تتبنى مؤسسة أريج وغيرها من المؤسسات المعنية بتحقيق استدامة بيئية بتبني مشروع يختص بمساعدة المنشآت الصناعية إتباع نظام محاسبي بيئي وعلاج ومنع والحد من الإضرار البيئية الناتجة عن ممارستهم أعمالهم.

11- تبني إدارة المنشآت الصناعية نظام محاسبي يفصح عن التكاليف المرتبطة بأداء المنشأة البيئي.

5.3-دراسات مقترحه:

بعد إجراء هذه الدراسة تبين ان هنالك مجالات مازالت بحاجة إلى تركيز الضوء عليها وهي كما يلي:

1-مدى الرضا الوظيفي للعمال الذين يمارسون عملهم في منشآت صناعية خطيرة.

2-مدى تناسب الأجر الذي يتقاضاه العمال في المنشآت الصناعية مع درجة المخاطر التي يتعرضون لها.

3-آلية مقترحة لضبط عشوائية استخدام الموارد الطبيعية الغير متجددة.

4-تأثير التستر عن الأداء البيئي على استمرارية المنشأة.

5.4-المراجع:

المراجع العربية:

1. احمد، س (2017): دور الإفصاح البيئي في تحسين الأداء البيئي (دراسة حالة شركة الاسمنت عين توتة-باتنة-SCIMAT)، جامعة محمد خضير بسكرة، الجزائر.
2. اعراب، خ (2015): الابعاد التسويقية للمؤسسة البيئية وانعكاساتها على تنافسية المؤسسة الصناعي دراسة حالة "مؤسسة اسمنت متيجة بمفتاح"، جامعة بومرداس، الجزائر.
3. باية، ب (2008): تلوث البيئة و التنمية بمدينة بسكرة، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر.
4. بن عمارة، ن (2011): المحاسبة عن الأداء البيئي الافاق والمعوقات، مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي، المنعقد جامعة ورقلة يومي 22 و23 نوفمبر 2011، الجزائر.
5. جرموني، ا (2015): دور محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية(دراسة حالة مؤسسة الاسمنت بسطيف خلال فترة (2003-2013)، جامعة محمد خضير، بسكرة، الجزائر.
6. جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين، (2018): قائمة العضوية، الاشخاص الطبيعيين، المزاولة المنفردة.
7. الحاج، و (2017): مجلة الدراسات العليا- جامعة النيلين مجلد 7 عدد 28.
8. حمد، م (2014): ، اثر قياس التكاليف البيئية و الإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
9. الحسين، ا (2014): واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية(دراسة تطبيقية على عدد من المنشآت الصناعية في العراق)، الكلية التقنية الإدارية/كوفة، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الإدارية، السنة العاشرة- المجلد الثامن-العدد الحادي و الثلاثون 2014.
10. درغام، م (2015): المحاسبة الادارية البيئية: دليل من فلسطين، مجلة جامعة الازهر - غزة، سلسلة العلوم الانسانية، المجلد 17 العدد 2(1).

11. درواسي، م و الهادي، ض & رضا، ز (2013): مداخلة بعنوان واقع محاسبة التكاليف البيئية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في ظل النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني حول واقع و أفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر يومي 5 و6 ايار 2013، جامعة الوادي، الجزائر.
12. الدوسري، ع (2011): أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للاوراق المالية) جامعة الشرق الاوسط.
13. رابوحي، ن (2016): دراسة اثر الأداء البيئي على قيمة المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الار ENSP خلال الفترة 2009-2014، جامعة قاصدي مراح، ورقله، الجزائر.
14. سحيم، م (2018): القياس المحاسبي للتكاليف البيئية (دراسة تطبيقية لشركة الزاوية لتكرير النفط)، كلية الاقتصاد/ العجيلات، جامعة الزاوية، مجلة دراسات الانسان و المجتمع.
15. سياف، ح (2014): القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية، دراسة حالة مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان - SCHB قسنطينة، جامعة قسنطينة، الجزائر ص 71+72.
16. الشحادة، ع (2010): القياس المحاسبي للتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة و تأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية- المجلد 26 - العدد الاول- 2010.
17. صابر، م (2000): الإنسان و تلوث البيئة، مدينة الملك عبد العزيز للعلوم و التقنية، المملكة العربية السعودية.
18. صالح، م (2015): الوعي البيئي و دوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الاردنية المساهمة العامة و اثره على قرارات المستثمر في سوق عمان المالي، كلية ادارة الاعمال، جامعة الجنان، طرابلس- لبنان.
19. الصمد، ن و مقري، ز (2016): واقع القياس المحاسبي البيئي في مؤسسات الاسمنت العمومية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية عدد 4 .

20. الصوفي، ف و القطيش، ح (2011) أهمية التكاليف و الإفصاح البيئي في ترشيد القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، كلية العلوم الإدارية و المالية، جامعة الإسراء.
21. الطاهر، ع (2011): الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الاهلية للاسمنت بليبيا(دراسة استطلاعية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية - المجلد 27- العدد الاول - 2011.
22. عبد الكريم، ن (2011): تطبيق المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية و السياسية، جامعة إفريقيا العالمية، كلية الاقتصاد العلمية، العدد 1 يونيو 2011.
23. عثمان، ع(2014): دور الإفصاح المحاسبي البيئي في رفع كفاءة الأداء المالي للمؤسسات الصناعية بالسودان-دراسة تطبيقية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
24. العريبي، ع، المقريف، ا (2017): دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي كمطلب لتحقيق التنمية المستدامة، جامعة اجدابيا، ليبيا، مجلة البحوث الاقتصادية و المالي، المجلد الرابع/ العدد الاول.
25. فارس، ف و صوفي، ح (2011): المحاسبة البيئية كألية لدعم و تحسي الأداء البيئي في ظل المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، جامعة الجزائر 3 & المركز الجامعي تيسمسلت، الجزائر .
26. قانون رقم 7 لسنة (1999) بشأن البيئة، سلطة جودة البيئة، السلطة الوطنية الفلسطينية
27. قرار بقانون رقم 8 لسنة (2011) بشأن ضريبة الدخل، وزارة المالية، دائرة ضريبة الدخل، السلطة الوطنية الفلسطينية.
28. قرار مجلس الوزراء رقم (25) لعام 2010 بنظام الشروط البيئية لمناشير الحجر و الرخام و مصانع البلاط و الباطون الجاهز.
29. كحلي، س و احمد، س.& (2012): مداخلة بعنوان 2012التكاليف الاقتصادية للمشكلات البيئية و أهم طرق التقييم البيئي المستخدمة،الملتقى العلمي الدولي حول : سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة و العدالة الاجتماعية يومي 20 و21 نوفمبر، جامعة قاصدي مرياح - ورقلة، الجزائر

30. لعبيدي، م (2015): القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و الإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي(دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر)، جامعة محمد خضير بسكرة، الجزائر.
31. اللولو، ج (2016): مدى توفير مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة(دراسة ميدانية تحليلية)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
32. المعهد العربي للتخطيط، تحليل الآثار الاقتصادية للمشكلات البيئية ب 21 الكويت ص 41-42.
33. ملاح، ا (2017): الإفصاح المحاسبي بالتكاليف البيئية في القوائم المالية دراسة حالة شركة بناء الهياكل المعدنية المصنعة- ام البواقي، الجزائر.
34. ناصر ط & لخفاف، ه (2011): أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات دراسة استطلاعية لأراء عينة من المنشآت الصناعية بمدينة الموصل، مجلة الإدارة و الاقتصاد السنة الخامسة والثلاثون - عدد اثنان و تسعون، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة الموصل.
35. وفا (2003): ملخص التقرير الوطني الأول للتنمية المستدامة في فلسطين للتحضير للقيمة العالمية حول التنمية المستدامة في جوهانسبرغ،
http://info.wafa.ps/ar_page.aspx?id=2327

المراجع الأجنبية

1. Akeem·L& Memba· F& Muturi·W (2016): The effect of identification of environmental cost on quality of disclosure: a critical analysis of shipping lines in Nigeria· Jomo Kenyatta University of Agriculture and Technology Juja· KENYA.
2. Brown· J:(2002) The Cronbach alpha reliability estimate ،University of Hawai'i at Manoa.
3. Cormiera·D& Magnanb·M (2007):The revisited contribution of environmental reporting to investors' valuation of a firm's earnings: An international perspective· b John Molson School of Business· Concordia University· Canada.
4. Dunk· A. S.(2007) Assessing the Effects of Product Quality and vironmental Management Accounting on the Competitive Advantage of Firms·Australasian Accounting Business and Finance Journal and Authors· university of wollongong Australia.

5. Eugénio, T (2009) SOCIAL AND ENVIRONMENTAL ACCOUNTING: A CASE STUDY ON A PORTUGUESE CEMENT COMPANY, ISCTE Business School.
6. Jalaludin, D & Sulaiman, M & Ahmad, N (2011): Understanding environmental management accounting (EMA) adoption: a new institutional sociology perspective, Social Responsibility Journal, VOL. 7 NO .4.
7. Keitel, Becerra; Elizabeth, Gomez; Grisel, Pérez; Reynier, Reyes (2011) : How to calculate the environmental costs? Case company GRAFIA CIENFUEGOS, Universidad de Cienfuegos Carlos Rafael Rodriguez Vision de future " Ano 8, volume N 15, N2, Julio-Diciembre 2011.
8. Lankoski, L (2000): DETERMINANTS OF ENVIRONMENTAL PROFIT An analysis of the firm-level relationship between environmental performance and economic performance , Helsinki University of Technology, Institute of Strategy and International Business, Finland.
9. Larojana, C & Thevaruban, J (2014): Impact of Environmental Management Accounting Practices on Financial Performance of Listed Manufacturing Companies in Sri Lanka, a Faculty of Business Studies, Vavuniya Campus of the University of Jaffna, Sri Lanka.
10. Letmathe, P & Doost, R (2000): Environmental cost accounting and auditing, Managerial Auditing Journal, Vol. 15 Issue: 8.
11. Masud, A & Bae, S & Kim, J (2017): Analysis of Environmental Accounting and Reporting Practices of Listed Banking Companies in Bangladesh, Department of Sustainability Management, Inha University, Korea.
12. Ministry of the Environment JAPAN, (2005): Environmental Accounting Guidelines, JAPAN, February 2005.
13. Office of Pollution Prevention, Environmental Protection Agency (2000) Enhancing Supply Chain Performance with Environmental Cost Information: Examples from commonwealth Edison, Andersen Corporation, and Ashland Chemical, United States, USEPA.
14. Ramesh, L (2013): A study of environmental accounting practices in selected Indian companies, Government first Grade college, BASAVAPATTANA.
15. Repetto, R & MacSkimming, A & Isunza, G (2002): Environmental Disclosure Requirements in the Securities Regulations and Financial Accounting Standards of Mexico and the United States, for the commission for environmental cooperation, for the meeting Finance and the environment: Transparency, disclosure and environmental reporting, New York City.
16. Setthasakko, W (2009): Barriers to implementing corporate environmental responsibility in Thailand A qualitative approach, Thammasat Business School, Thammasat University, Bangkok, Thailand, International Journal of Organizational Analysis Vol. 17 No. 3.
17. UNDP (2019) :Environmental and Social Management Framework: Emergency Response Project in Yemen Draft for consultation.

- 18.** UNU-GTP & KenGen (2007): ENVIRONMENTAL IMPACT ASSESSMENT GENERAL PROCEDURES. Presented at Short Course II on Surface Exploration for Geothermal Resources, Kenya, 2-17 November, 2007.

الملاحق

استبيان

مدى تطبيق المنشآت الصناعية لمحاسبة الأداء

دراسة ميدانية لمحافظة بيت لحم والخليل

تحية وبعد،

تقوم الباحثة بإجراء دراسة حول (مدى تطبيق محاسبة الأداء البيئي للمنشآت الصناعية) ارجوا من حضرتكم ملئ هذه الاستبانة المقدمة في إطار إتمام متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في تخصص بناء المؤسسات والتنمية البشرية، علما أن المعلومات المدلى بها لن تستخدم إلا بموضوعيه وسرية لأغراض البحث العلمي فقط .

تقبلوا مني فائق الاحترام والتقدير.

ملاحظة : الرجاء وضع العلامة (x) في الخانة المناسبة.

إعداد الطالبة :هلين محمود محمد الطقاظة

الجزء الأول: بيانات شخصيه

1-الموقع الوظيفي.

() مدير مالي في الشركة () مدير إداري في الشركة
() أفراد المجتمع المهتمين، حدد.....

2- التخصص العلمي.

() محاسبة () إدارة () اقتصاد
() أخرى، حدد.....

3- المستوى التعليمي.

() دبلوم و أقل () بكالوريوس () ماجستير فأعلا
4- سنوات الخبرة.

() أقل من 5 () 5 - 15 () 15- فأكثر

الجزء الثاني : اختر بديل الإجابة الأنسب من بين البدائل التالية (عالية جدا،عالية، متوسطة،ضعيفة،معدومة) حول كل عبارة واردة في المجالات التالية :

أولاً: مدى الوعي بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي:

العبارة	عالية جدا	عالية	متوسطة	ضعيفة	معدومة
1					
يمثل الأداء البيئي احد المعايير الهامة في تطبيق تقييم الأداء العام.					
2					
التكاليف البيئية مرتبطة برقابة و تحديد و تصحيح أخطاء تضر بحياة الإنسان و البيئة التي يعيش فيها أمر مهم.					
3					
الطبيعة المالية للكثير من المعلومات الخاصة بالبيئة تؤثر على مصداقية المركز المالي و قائمة الدخل للشركة.					
4					
تكاليف حماية البيئة هي تكاليف اجتماعية يجب على الشركة تحملها.					
5					
عدم تضمين القوائم المالية بيانات حول التكاليف البيئية لا يؤثر في مصداقيتها.					
6					
من الضروري أن تساهم الشركة في منع تحقيق الآثار البيئية السلبية لنشاطاتها.					
7					
إعداد التقارير المالية البيئية يساعد في الحصول على مؤشرات سلبية لمقاومة أثاره السلبية.					
8					
الأطراف ذات العلاقة تهتم بمراقبة اثر أنشطة الشركة في مقاومة التلوث و الحد منه.					
9					
من الضروري إظهار آثار مدى الالتزام بالمتطلبات القانونية لحماية البيئة المحيطة من قبل إدارة الشركة.					

ثانيا: مدى الالتزام بمتطلبات التشريعات الفلسطينية حول البيئة :

A- حدد مدى الالتزام بالمتطلبات القانونية التالية:

معدومة	ضعيفة	متوسطه	عالية	عالية جدا	العبرة	
					1 توفير المعلومات الرسمية اللازمة للتعرف على الآثار لأي نشاط صناعي تمارسه منشاتكم.	
					2 حماية ثروات الوطن الطبيعية وموارده الاقتصادية	
					3 الحفاظ على تراثه التاريخي و الحضاري دون أضرار أو آثار جانبية يحتمل ظهورها نتيجة النشاطات الصناعية المختلفة على نوعيات الحياة.	
					4 حماية النظم البيئية الأساسية كالهواء و الماء و التربة و الثروات البحرية و الحيوانية و النباتية.	
					5 تلتزم جميع الجهات أو الأفراد عند القيام بأعمال الحفر أو البناء أو الهدم أو التعدين باتخاذ الاحتياطات اللازمة للتخزين المخلفات الناجمة.	
					6 نقل ما ينتج عن أعمال المصنع من مخلفات أو أتربة بطريقة آمنة.	
					7 تلتزم منشاتكم بمقاييس ضبط نسبة ملوثات الهواء.	
					8 تلتزم منشاتكم بمقاييس ضبط نسبة ملوثات المياه.	
					9 تلتزم منشاتكم بمقاييس ضبط نسبة ملوثات التربة.	
					10 تلتزم المنشاة بتوفير سبل الحماية اللازمة للعاملين.	
					11 تلتزم المنشاة بتوفير سبل الحماية اللازمة للمجاورين للمنشاة تنفيذا لشروط السلامة و الصحة المهنية ضد أي تسرب أو انبعاثات لأي ملوثات داخل مكان العمل أو خارجه.	
					12 تمكين المفتشين التابعين للوزارة و الجهات المختصة من القيام بمهامهم و تزويدهم بالمعلومات و البيانات التي يرون ضرورة الحصول عليها.	
					13 عمليات المراقبة الذاتية حسب المقاييس و الشروط التي تضعها الوزارة بالتنسيق مع الجهات المختصة.	

B - الالتزام بتطبيق قرار مجلس الوزراء رقم 25 لعام 2010 .

العبارة	عاليه جدا	عالية	متوسطه	ضعيفة	معدوم ة
1					
تلتزم منشاتكم بإجراءات التدقيق البيئي وفق سياسة التقييم البيئي و شروط الموافقة البيئية.					
2					
تقيم منشاتكم الصناعية داخل المنطقة الصناعية أو الأراضي التي تم تغيير صفة استخدامها إلى صناعي.					
3					
تقع منشاتكم على شارع تنظيمي معبد بعرض اثني عشر مترا.					
4					
يوجد جدار من الطوب أو الاسمنت حول حدود المنشأة بارتفاع متر ونصف على الأقل.					
5					
مساحة المنشأة الصناعية تلي شروط السلامة المهنية بما يتناسب مع طبيعة عمل المنشأة الصناعية.					
6					
منع نقل المياه العادمة الصناعية أو النفايات الصلبة أو النفايات الحجرية إلا في وسائل نقل مخصصة و بالحمولات المحورية للشاحنات المعتمدة من وزارة النقل و المواصلات					
7					
يوجد أماكن مخصصة لوقوف السيارات و الشاحنات ولإغراض التحميل و التفريغ داخل حدود المنشأة.					
8					
توفير أماكن مناسبة لتخزين المواد الخام و المواد المنتجة مع ضرورة الفصل بينهما.					
9					
اتخاذ الإجراءات الوقائية للحد من الأثر السلبي في المنطقة المحيطة.					
10					
اتخاذ الإجراءات للمحافظة على المشهد الجمالي للبيئة.					
11					
حملات تنظيف دورية للشوارع المؤدية إلى المنشأة الصناعية.					
12					
تلتزم منشاتكم بالتخلص من النفايات الصلبة وفق شروط معينة.					
13					
تقوم منشاتكم بتوفير التهوية المناسبة.					
14					
توفير وسائل الحد من الضجيج الناتج عن الأجهزة و المعدات أو أي نشاط داخل المنشأة.					
15					
تقوم منشاتكم بتوفير وسائل الإضاءة الطبيعية و الصناعية الكافية.					
16					
إتباع الإجراءات اللازمة لتغطية الشاحنات المحملة من والى					

					الموقع.
					17 توفير أدوات الصحة و السلامة المهنية للعمال والزبائن.
					18 وضع إشارات الإرشاد و التحذير من المخاطر.
					19 تركيب وتوفير أجهزة إطفاء في الشركة.
					20 توفير ممرات كافية للانتقال و مخارج للطوارئ.

ثالثا: واقع تطبيق إجراءات المحاسبة البيئية في المنشآت و الإفصاح عنها :

العبارة	عالية جدا	عالية	متوسطة	ضعيفة	معدومة
1					
تعتمد منشاتكم نظام محاسبي يراعي الآثار البيئية (التكاليف البيئية).					
2					
تقوم منشاتكم بقياس اثر التلوث من خلال معرفة تكاليف العلاج للمرضى المصابين نتيجة التلوث سواء تكاليف مستشفى أو التمريض أو الرعاية الصحية.					
3					
تقوم منشاتكم بقياس اثر التلوث البيئي الناتج عن ممارستها أعمالها من خلال معرفة اثر ذلك التلوث على الإنتاجية سواء الانخفاض في الإنتاجية الزراعية، ويتم حساب الانخفاض من خلال حساب القيمة الاقتصادية لهذا التغير.					
4					
يتم تطبيق معايير ملائمة للتقارير الاجتماعية و البيئية في إعداد القوائم المالية					
5					
تقوم منشاتكم بحساب اثر التلوث من خلال حساب التكاليف المترتبة على التصرف بالأصول الثابتة التشغيلية.					
6					
تقوم منشاتكم بحساب الأثر الناتج عن التلوث من خلال حصر الفرق بين تكلفة الإقامة بجانب منشاتكم و المبلغ الذي سوف يتم دفعه مقابل الرحيل لمناطق اقل تلوثا.					
7					
تقوم منشاتكم بحساب الأثر الناتج عن التلوث من خلال تحديد قيمة الانخفاض في العقارات نتيجة الآثار السلبية الناتجة عن ممارستكم أنشطتكم.					

					تقوم منشاتكم بحساب الفرق بين الأجر المدفوع للموظفين الذين يعملون في بيئة ملوثة و بين الأجر المدفوع في حال كانت البيئة بدون تلوث.	8
					تقوم منشاتكم بحساب تكلفة أنشطتها من خلال استطلاع رأي الأفراد الذين يتعرضون أو يحتمل تعرضهم للتلوث و يسألونهم عن مدى رغبتهم للدفع من اجل تجنب الأثر السلبي الناتج بسببهم.	9
					الممارسة المحاسبية الموحدة للأنشطة البيئية المتماثلة مع الشركات الزميلة يتم مراعاتها عادة.	10
					إنتاج قوائم مالية قابلة للتدقيق تظهر اثر الأداء البيئي للشركة.	11
					الإفصاح في قوائمها المالية عن التكاليف المتعلقة بالأداء البيئي بشكل عام.	12
					الإفصاح عن التكاليف البيئية وفقا للأنشطة التي تمارسها منشاتكم إلى تكاليف أنشطة المنع.	13
					الإفصاح عن تكاليف الفشل البيئي.	14
					الإفصاح حسب الارتباط بالمنتجات إلى تكاليف قانونية و محتمله.	15
					تكاليف رأسمالية و تكاليف تشغيلية.	16
					يتم الإفصاح عن الأصول المستخدمة في مكافحة الآثار السلبية للبيئة في المركز المالي للشركة.	17
					يتم الإفصاح عن النفقات المستنفذة في محاربة أثار البيئة السلبية في قائمة الدخل.	18
					يتم الإفصاح عن أية خسائر ناتجة عن أثار البيئة السلبية في قائمة الدخل.	19
					يتم إعداد تقارير تفصيلية حول أثار البيئة السلبية وسبل معالجتها.	20

رابعاً: حدد مستوى تأثير البيانات البيئية في عملية صناعة القرار باعتبار هذه المحتويات موجودة في القوائم المالية للشركات:

العبارة	عالية جدا	عالية	متوسطة	ضعيفة	معدومة
1					
التكاليف البيئية الهادفة إلى تحسين الحصول على تمويل من البنوك و مؤسسات الاقتراض المختلفة.					
2					
معلومات الأداء البيئي التي تحسن الحصول على تنزيلات وإعفاءات ضريبية.					
3					
معلومات الأداء البيئي حول قبول أعلى من المجتمع المحيط بكم.					
4					
يساهم إصاحكم عن تكاليف البيئة الخاصة بكم في زيادة إقبال المستثمرين إلى الاستثمار لديكم.					
5					
التكاليف البيئية الخاصة المسببة في زيادة درجة إقبال المجتمع على منتجاتكم.					
6					
المعلومات التي تساهم في زيادة قدرتك على المنافسة.					
7					
جهود تقلل الأضرار البيئية من قبل إدارة المنشأة الصناعية.					
8					
جهود ترشيد نظام الإدارة البيئية.					
9					
بيانات حول كمية الأموال التي يتم استثمارها لتحسين توافق المنتج مع البيئة المحيطة.					
10					
بيانات تكاليف البحث و التطوير الخاصة بتحسين ملائمة مواصفات المنتج مع المتطلبات البيئية.					
11					
بيانات التكاليف الاجتماعية المتمثلة التي تعكس الأضرار على الصحة العامة بسبب النشاط الصناعي (الإنتاج).					
12					
بيانات الأداء البيئي المتمثلة في الأضرار على الإنتاج الزراعي بسبب النشاط الصناعي (الإنتاج).					
13					
بيانات التكاليف الاجتماعية المتمثلة في الأضرار على الصحة العامة بسبب التخلص من النفايات.					
14					
بيانات التكاليف الاجتماعية المتمثلة في الأضرار على الإنتاج الزراعي بسبب التخلص من النفايات.					

					15	بيانات التكاليف الاجتماعية المتمثلة في الوقاية البيئية من أنشطة المشروع الملوثة.
					16	بيانات التكاليف الاجتماعية المتمثلة في استهلاك الأجهزة و المعدات لإزالة النفايات المتعلقة بالنشاط الصناعي.
					17	بيانات التكاليف الاجتماعية المتمثلة في تحسين أو استرداد الحرارة.
					18	بيانات التكاليف الاجتماعية المتمثلة في تقليل تلوث الهواء.
					19	بيانات التكاليف الاجتماعية المتمثلة في تقليل الفوضى والضوضاء.
					20	بيانات التكاليف الاجتماعية المتمثلة في الأعباء المالية المترتبة على استخدام البنية التحتية مثل المجاري.
					21	بيانات التكاليف الاجتماعية المتمثلة في غرامات و عقوبات نتيجة المخالفات البيئية.
					22	بيانات التكاليف الاجتماعية المتمثلة في مصاريف التأمين ضد التعرض لمخاطر البيئة.
					23	بيانات التكاليف الاجتماعية المتمثلة في مصاريف التنظيف و تدوير النفايات.
					24	بيانات التكاليف الوقائية المتمثلة في تكاليف الخدمات الاستشارية لإدارة أنشطة التلوث.
					25	بيانات التكاليف الوقائية المتمثلة في تكاليف صياغة التقارير البيئية و الأنشطة المترتبة عليها.
					26	بيانات التكاليف الوقائية من التلوث البيئي.

خامسا : حدد مستويات المعيفات التالية على المحاسبة عن الأداء البيئي

العبارة	عالية جدا	عالية	متوسطة	ضعيفة	معدومة
					المعوقات التنظيمية والتشريعية:
1					لا يوجد تشريعات قانونية ملائمة حول المحاسبة عن الأثر البيئي.
2					لا يوجد تخطيط استراتيجي لأعمال المسؤولية البيئية.
3					لا يوجد حوافز حكومية كافية للمؤسسات الصناعية لتبني سياسات اجتماعية بيئية.
4					لا تخضع مؤسستكم إلى مراجعة خاصة بمكافحة التلوث والحد منه.
					المعوقات المهنية و العلمية:
5					لا يوجد معرفة وتوعيه كافيه بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية لدى المحاسبين.
6					لا يوجد طرق واضحة للقياس المحاسبي للأداء البيئي في المنشآت الصناعية.
7					لا يوجد برامج تعليمية و تدريبية كافيه لتعريف بمتطلبات و طرق القياس و الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.
8					لا يوجد طرق واضحة للإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية للمؤسسات الصناعية.
					المعوقات الفنية:
1					لا يوجد آلية واضحة للفصل بين التكاليف البيئية والتكاليف الكلية الأخرى للنشاط الصناعي.
2					لا يوجد نظام محاسبي مناسب للقياس و الإفصاح البيئي.
3					لا تتجنب المنشآت الصناعية الإفصاح عن المعلومات الخاصة بأدائها البيئي والتي يمكن أن يستفيد منها المنافسون.
4					العوائد المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن المسؤولية البيئية أقل من تكاليف القيام بها.

					5	صعوبة القياس النقدي لأثار الأنشطة البيئية.
					6	صعوبة القياس الكمي لبعض تكاليف البيئة.
					7	استثناء بعض الأنشطة الإجبارية و اقتصارها على الأنشطة الاختيارية بما لا يتماشى مع المفهوم المنطقي لمحاسبة البيئة.
					8	عدم الاهتمام بتوقعات الأطراف المعنية الأخرى في تقارير الأثر عن الأنشطة البيئية.

مع الشكر

قائمة بالمصانع في محافظة بيت لحم وفق غرفة التجارة والصناعة بيت لحم

#	اسم المنشأة	النشاط الاقتصادي الرئيسي
1	شراكة كسارة أبو الزحيف	منتجات الكسارات
2	شركة انكر للتجارة والاستثمار م خ م	لوحات وتابلوهات وخزائن للمفاتيح الكهربائية
3	الشركة الهندسية الكهروميكانيكية م.م	لوحات وتابلوهات وخزائن للمفاتيح الكهربائية
4	مشغل الاتحاد للحجر و النحت	قطع وتشكيل واتمام وتجهيز الأحجار
5	شركة هولتي لاند للمزايكو ومغاسل الحجر م خ م	قطع وتشكيل واتمام وتجهيز الأحجار
6	شركة فنون للحجر المنحوت الجيري و الرخام	قطع وتشكيل واتمام وتجهيز الأحجار
7	شركة آر كي الصناعية التجارية م.خ.م.	صنع منصات وألواح التحميل الخشبية
8	شركة كوميت الصناعية م خ م	صنع منتجات المعادن المشكلة الأخرى غير المصنفة في موضع آخر
9	سمارتو للأدوات الصحية	صنع منتجات المطاط واللدائن (البلاستيك)
10	مخبز حوسان	صنع منتجات المخابز
11	مخبز الحرابوي	صنع منتجات المخابز
12	مخبز التاج	صنع منتجات المخابز
13	مخبز الأمير	صنع منتجات المخابز
14	مخابز ربيع	صنع منتجات المخابز
15	شركة مخابز دعنا م خ م	صنع منتجات المخابز
16	شركة المخبز الذهبي م.خ.م.	صنع منتجات المخابز
17	شركة السندباد الذهبي لتجارة التبغ والمعسل	صنع منتجات التبغ
18	الشركة الأوروبية الفلسطينية لصناعة العصائر والألبان	صنع منتجات الألبان

19	سابرسو	صنع منتجات الأغذية الأخرى
20	شركة أبو طربوش للصناعات وأشغال ستانلس ستيل	صنع آلات وتجهيز الأغذية والمشروبات والتبغ
21	مصنع بتير لتغليف الورق	صنع أصناف أخرى من الورق والورق المقوى
22	الشركة الفلسطينية لتصنيع المناديل الورقية والصحية	صنع الورق الصحي والمناديل والفوط
23	شركة دبدوب للتجاره والصناعه	صنع المواد والمنتجات الكيماوية
24	مصنع بيت جالا للنيلون	صنع المنتجات اللدائنية(البلاستيك)
25	مصنع الرائد للصناعات البلاستيكية	صنع المنتجات اللدائنية(البلاستيك)
26	شركة بلاستيك بيت لحم	صنع المنتجات اللدائنية(البلاستيك)
27	شراكة مصنع نجمة بيت لحم للعبوات البلاستيكية	صنع المنتجات اللدائنية(البلاستيك)
28	مصنع ناشونال للمنظفات	صنع المنتجات الكيماوية الأخرى غير المصنفة في موقع آخر
29	مصنع زيدان للنسيج والخياطة	صنع الملابس من مواد مشتترة
30	مخيطة عوني جابر محمد ابو بلح	صنع الملابس من مواد مشتترة
31	شركة مؤسسة صلاح شويكي للخياطة و النوفوتيه العادية العامة	صنع الملابس من مواد مشتترة
32	شركة الروبيينا لصناعة الملابس	صنع الملابس من مواد مشتترة
33	شركة الامير للالبسة الجاهرة	صنع الملابس من مواد مشتترة
34	مصنع امل	صنع الملابس المشتركة من مواد مقدمة من الغير (اجرة)
35	مخيطة كل شيء	صنع الملابس المشتركة من مواد مقدمة من الغير (اجرة)
36	مخيطة ساره	صنع الملابس المشتركة من مواد مقدمة من الغير (اجرة)

37	مخيطة روبرت	صنع الملابس المشتركة من مواد مقدمة من الغير (اجرة)
38	شركة مودلز لصناعة الالبسة م خ م	صنع الملابس المشتركة من مواد مقدمة من الغير (اجرة)
39	شركة معكرونة ابو عيطه للصناعة والتجاره والاستيراد م خ م	صنع المعكرونة والشعيرية والمغربية والمنتجات النشوية المماثلة
40	شركة البردويل للتجارة والتصنيع م.خ.م	صنع المحركات والمولدات والمحولات الكهربائية
41	شركة جورجوس للمجوهرات	صنع المجوهرات والأصناف المتصلة بها
42	سويتي	صنع الكاكاو والشوكولاتة والحلويات السكرية
43	شركة ليالينا لصناعة الحلويات والتوزيع ع ع	صنع الفطائر والحلويات والمخبوزات الفاخرة
44	شركة حنضل للحلويات م خ م	صنع الفطائر والحلويات والمخبوزات الفاخرة
45	مصنع سخانات ابوعليا	صنع الصهاريج والخزانات والأوعية من المعادن
46	مصنع خزانات الولجة	صنع الصهاريج والخزانات والأوعية من المعادن
47	مشغل ناجي عوض	صنع الصهاريج والخزانات والأوعية من المعادن
48	شراكة قنيص للحدادة والتصنيع المعدني	صنع الصهاريج والخزانات والأوعية من المعادن
49	شركة ادم لصناعة وتجارة الاخشاب	صنع الصفائح من قشرة الخشب ،صنع الخشب المصفح ، والألواح الخشبية وغير ذلك من ألواح الخشب
50	شركة لألىء البحر الميت للصحة والعناية بالجمال	صنع الصابون والمطهرات ومستحضرات التنظيف والتلميع والعطور ومستحضرات التجميل
51	شركة الرائد لصناعة مواد التجميل والتنظيف م.م	صنع الصابون والمطهرات ومستحضرات التنظيف والتلميع والعطور ومستحضرات التجميل
52	شركة الجراشي للتجارة والصناعة والمقاولات م.م	صنع الدهانات والورنيشات والطلاءات المماثلة وأحبار الطباعة
53	شركة الاتحاد للجوارب	صنع الجوارب

54	شركة الواندا للاستثمار م خ م	صنع الأثاث
55	شركة البندك للمفروشات (معمل السرير الوطني)	صنع الأثاث
56	مشغل يادو	صنع الأبواب والشبابيك وأجزائها المعدنية من الحديد والصلب
57	زياد موسى محمد ابوحماد	صنع الأبواب والشبابيك وأجزائها المعدنية من الحديد والصلب
58	مشغل فضل عوض للالمنيوم	صنع الأبواب والشبابيك من الالمنيوم
59	مشغل صليبا ابو عوض	صنع الأبواب والشبابيك من الالمنيوم
60	مشغل سمير ابو جوره للالمنيوم	صنع الأبواب والشبابيك من الالمنيوم
61	مشغل النبتيتي للالمنيوم	صنع الأبواب والشبابيك من الالمنيوم
62	مشغل المنار	صنع الأبواب والشبابيك من الالمنيوم
63	مشغل القيسي للالمنيوم	صنع الأبواب والشبابيك من الالمنيوم
64	مشغل القصاص للالمنيوم	صنع الأبواب والشبابيك من الالمنيوم
65	مشغل الخضر الحديث للالمنيوم	صنع الأبواب والشبابيك من الالمنيوم
66	مشغل الجنة المقفلة للالمنيوم	صنع الأبواب والشبابيك من الالمنيوم
67	شركة ماستر بروفيل للالمنيوم	صنع الأبواب والشبابيك من الالمنيوم
68	شركة جي أم لصناعة الالمنيوم والتجارة العامة	صنع الأبواب والشبابيك من الالمنيوم
69	شركة تيكنيكال للالمنيوم والزجاج والمعادن	صنع الأبواب والشبابيك من الالمنيوم
70	شركة النبروخ للالمنيوم	صنع الأبواب والشبابيك من الالمنيوم
71	شركة المهدي للالمنيوم والزجاج م.خ.م	صنع الأبواب والشبابيك من الالمنيوم
72	شركة الاخطبوط للالمنيوم	صنع الأبواب والشبابيك من الالمنيوم
73	شركة اسطفان للتجاره والاستثمار م خ م	صنع الأبواب والشبابيك من الالمنيوم
74	شراكة العجوري للالمنيوم	صنع الأبواب والشبابيك من الالمنيوم
75	سامر زيدان للالمنيوم	صنع الأبواب والشبابيك من الالمنيوم

76	الاتفاق للألمنيوم	صنع الأبواب والشبابيك من الألمنيوم
77	اسعد للألمنيوم	صنع الأبواب والشبابيك من الألمنيوم
78	مصنع بيت ساحور لعلب الكرتون	صنع الورق المقوى والكرتون المموج
79	شركة المصنع الحديث للورق والكرتون	صنع الورق المقوى والكرتون المموج
80	مصنع الصداقة للطوب	صناعة الطوب الاسمنتي
81	شركة المكرر الحديث للطوب	صناعة الطوب الاسمنتي
82	شركة العهد الجديد للانشاءات	صناعة الطوب الاسمنتي
83	شركة الصوص العالمية للصناعات الانشائية	صناعة الطوب الاسمنتي
84	شركة الاخوة لصناعة الطوب	صناعة الطوب الاسمنتي
85	شركة اراج للصناعة والتجاره م خ م	صناعة الطوب الاسمنتي
86	شركة بيت جالا لصناعة الادوية	صناعة الأدوية
87	شركة منجرة حميدة واولاده	صناعة الأثاث المنزلي الخشبي
88	الأمل للنجارة	صناعة الأثاث المنزلي الخشبي
89	ابراهيم محمد خليل نواوره	صناعة الأثاث المنزلي الخشبي

قائمة بالمصانع في الخليل وفق غرفة التجارة و الصناعة في الخليل

اسم المنشأة	النشاط الاقتصادي الرئيسي
1	دنديس للأثاث المعدني
2	شركة اس جي سنقرط وجويحان الصناعية التجارية
3	شركة مصنع الاقصى للمنسوجات و التجاره
4	مخابز وحلويات فنون
5	مشغل ليدي شوز
6	معمل رخام وشايش ابو جحيشه
7	أحذية جليل لصناعة وتجارة الأحذية
8	أحذية عزمي النتشة
9	أحذية عمار
10	الأمل للورق الصحي ومواد التنظيف
11	الاشهب للتجارة والاستثمار
12	البان عبد الحميد مجاهد
13	الشركة الالفية للاستثمار
14	الشركة الاهلية لعب الكرتون
15	الشركة الحديثة لدباغة الجلود
16	الشركة الدولية لصناعة الكرتون
17	الشركة العالمية لصناعة الفرشات
18	الشركة الفلسطينية للزيوت المعدنية - بتروبال
19	الشركة النموذجية للكرتون
20	الشريف للخزف الشرقي
21	المؤسسة النسوية الوطنية الأولى لإنتاج الزراعة العضوية
22	المؤسسة النسوية الوطنية الأولى لإنتاج منتجات الثروة الحيوانية
23	المؤسسة النسوية الوطنية الأولى لإنتاج الفطر العضوي

منتجات التغليف للسلع من البلاستيك	الماهر لصناعة البلاستيك	24
صناعة الأثاث المنزلي المعدني	المجمع الصناعي الحديث للتجارة والصناعة	25
خدمات التدفئة والتبريد	المصطفى للهندسة المتقدمة	26
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	المعمل الفني للرخام	27
صنع الأحذية	انور جودي عثمان ابو ارميله	28
البيع بالجملة للعطور ومستحضرات التجميل والصابون ومواد التنظيف	اوربت كوزمتمكس	29
صنع الفطائر والحلويات والمخبوزات الفاخرة	بيتزا محمود ابو علان	30
صنع الفطائر والحلويات والمخبوزات الفاخرة	جان جنام للحلويات الغربية	31
صنع الفطائر والحلويات والمخبوزات الفاخرة	حلويات الفزازين	32
صنع الفطائر والحلويات والمخبوزات الفاخرة	حلويات بردايس	33
أدوات المائدة والمطبخ وأصناف منزلية للزينة من البورسلين	خزف الفاخوري	34
طباعة الكتب والكراسات والخرائط والكتب الموسيقية (عدا الإعلان)	دار الاسراء للطباعة والقرطاسية	35
البيع بالجملة للخضار والفواكه الطازجة /معلبة/مجففة	دنديس لمنتجات العنب	36
أصناف من فخار عادي	سيراميك وخزف الشريف	37
أجزاء الأحذية	شراكة أسامه أبو قويدر وإخوانه لصناعة الاحذية (Zamsh)	38
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شراكة الاقصى للرخام والحجاره	39
صنع الفرشات	شراكة الجمل الصناعية التجارية	40
منتجات التغليف للسلع من البلاستيك	شراكة السعافين اخوان للبلاستيك	41
صنع الفطائر والحلويات والمخبوزات الفاخرة	شراكة السهل الاخضر للحلويات	42
أدوات المائدة والمطبخ وأصناف منزلية للزينة من البورسلين	شراكة الفاخوري للخزف	43
صنع المنتجات اللدائنية (البلاستيك)	شراكة الفيحاء للنايلون	44
منتجات التغليف للسلع من البلاستيك	شراكة النجوم للنايلون	45
منتجات التغليف للسلع من البلاستيك	شراكة جي ال تي لصناعة البلاستيك	46
زجاج على شكل كتل وصفائح وألواح	شراكة زلوم اخوان	47

أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شراكة سحاب للحجارة والرخام	48
صنع المنتجات المعدنية الإنشائية	شراكة علامة التجارية الصناعية	49
صنع الأحذية	شراكة فضل وسليم للأحذية	50
صنع الأحذية	شراكة فينوس للأحذية	51
صنع المنتجات اللدائنية (البلاستيك)	شراكة مصنع الاحبه لصناعة النايلون	52
منتجات التغليف للسلع من البلاستيك	شراكة مصنع بلاستيك ابو رجب	53
طحين الحبوب	شراكة مطحنة الامانه للحبوب	54
صنع الورق ، الورق المقوى المموج ، الأوعية المصنوعة من الورق والورق المقوى	شراكة ناصر الدين للكرتون	55
صنع الأحذية	شركة G.R.S جي ار س للاحذية	56
صنع الأحذية	شركة أبناء الحاج خيرى الجعبري الصناعية التجارية	57
احجار البناء غير المشدبة	شركة أرابكم للانشاءات والصناعة	58
طباعة الكتب والكراسات والخرائط والكتب الموسيقية (عدا الإعلان)	شركة آرتك للطباعة والتجارة	59
منتجات الكسارات	شركة أمزونا للكسارات و المقاولات	60
إنتاج الجلد المدبوغ	شركة آي بي اتش للجلود و التجارة	61
ايس كريم	شركة ابو خرشيق التجارية	62
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة ابوحمديه للرخام	63
صنع الأبواب والشبابيك وأجزاؤها المعدنية من الحديد والصلب	شركة انتش آي تي الصناعية التجارية	64
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة انتش ال القدس للحجاره والرخام	65
طحين الحبوب	شركة احمد جبر الرجوب واولاده التجارية الصناعية	66
صنع الأحذية	شركة استثمارات باما فورزا م.خ.م	67
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة اقصى الجنوب للرخام	68

69	شركة افنديي اخوان لتصنيع السلام و خراطة الاخشاب	صناعة الأثاث المنزلي الخشبي
70	شركة الأطرش الحديثة الصناعية الإستثمارية	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
71	شركة الأطرش للحجارة والرخام العادية العامة	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
72	شركة الإعمار للحجارة والرخام	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
73	شركة الاتحاد لدباغة الجلود	إنتاج الجلد المدبوغ
74	شركة الاتحاد للتغليف	صنع الأطباق والأواني المنزلية الورقية
75	شركة الاحمد للحجر والرخام	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
76	شركة الاخنف للحجارة والرخام	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
77	شركة الاخوة لتجارة و دباغة الجلود و صناعة وتجارة الاحذية	إنتاج الجلد المدبوغ
78	شركة الادهم للحجارة و الرخام	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
79	شركة الاسراء الحديثة للصناعة والتجارة	منتجات التغليف للسلع من البلاستيك
80	شركة الاطرش للحجارة والرخام	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
81	شركة الامير العقارية الاستثمارية	الخرسانة الجاهزة
82	شركة الاميره ومجدولين لمواد التجميل	العطور ومستحضرات التجميل
83	شركة الانظمة الموثوقة للكمبيوتر وتكنولوجيا المعلومات م.خ.م	تحليل وتصميم وبرمجة النظم
84	شركة البتراء لصناعة البلاط و الطوب و الحجارة	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
85	شركة البرادعي للرخام و الجرانيت	جرانيت
86	شركة البراق انترناشونال الصناعية التجارية	ايس كريم

صنع المنتجات اللدائنية (البلاستيك)	شركة البراق للصناعات الكهربائية والمعدنية والاستثمار	87
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة البكري للحجارة والرخام	88
صنع الصناديق وعلب التعبئة	شركة البهاء للتجارة و الاستثمار	89
منتجات التغليف للسلع من البلاستيك	شركة البيان لصناعة وتجارة النايلون	90
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة التتبير الفلسطينية للتعهدات والتجارة العامة	91
صناعة اثاث مكتبي	شركة التقدم لصناعة القبانات والموازين والأثاث المعدني	92
صنع منتجات الألبان	شركة الجبريني لصناعة الاجبان	93
صنع منتجات الألبان	شركة الجبريني للصناعات الغذائية	94
صنع منتجات الألبان	شركة الجبريني لمنتجات الالبان والمواد الغذائية	95
صنع الأبواب والشبابيك وأجزاؤها المعدنية من الحديد والصلب	شركة الجعبة لاسلاك المعدنية والصناعة	96
صنع الأطباق والأواني المنزلية الورقية	شركة الجنوب للتعبئة و التغليف	97
صنع منتجات الألبان	شركة الجنيدي لتصنيع الالبان والمواد الغذائية	98
صنع الأحذية	شركة الجيل الجديد لتجارة وصناعة الأحذية	99
طحين الحبوب	شركة الحامدين لتصنيع وتجارة الاعلاف والحبوب	100
صنع المنتجات المعدنية الإنشائية	شركة الحداد لتشكيل المعادن	101
صنع المنتجات المعدنية الإنشائية	شركة الحداد للاستثمار والتعدين	102
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة الحسنات للحجارة و الرخام	103
تحضير وغزل الألياف النسيجية ، نسج المنسوجات	شركة الديك الذهبي للغزل والنسيج والتجارة العامة	104
منتجات التغليف للسلع من البلاستيك	شركة الرحا للصناعة والتجارة	105
منتجات التغليف للسلع من البلاستيك	شركة الرحمة للصناعات البلاستيكية	106
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة الرحمن للحجارة والرخام	107
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة الرضوان للمقالع والرخام	108

أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة الرضى للحجارة والرخام	109
صنع الأحذية	شركة الرماح الماسية التجارية للصناعة والاستثمار	110
صنع الأحذية	شركة الرنين للصناعة والاستثمار	111
صنع المنتجات المعدنية الإنشائية	شركة الزرو اخوان للاثاث المعدني التجارية الصناعية	112
تحضير وغزل الألياف النسيجية ، نسج المنسوجات	شركة الزعتري الحديثة للفرو و المنسوجات	113
صنع المنتجات المعدنية الإنشائية	شركة الزيتونه لصناعة لوازم البناء	114
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة الساحل الغربي للحجر الصناعي	115
أدوات المائدة والمطبخ وأصناف منزلية للزينة من البورسلين	شركة السلام لصناعة الزجاج والخزف	116
تشكيل المعادن بالطرق والكبس والسبك والدلفنة(ميثالوجيا المساحيق)	شركة السليمانية للصناعة و الاستثمار	117
منتجات الكسارات	شركة الشبل للكسارات و المحاجر	118
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة الشرباتي الحديثه للرخام والحجارة المساهمه الخصوصية المحدوده	119
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة الشرق الاوسط للشايش والرخام التجارية الصناعية	120
صنع الفطائر والحلويات والمخبوزات الفاخرة	شركة الشريف لصناعة وتجارة المواد الغذائية	121
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة الشهامه للتعهدات والتجارة م.خ.م	122
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة صاحب التميمي الصناعية التجارية	123
صنع الأحذية	شركة الصداقه لصناعة الاحديه	124
جرانيت	شركة العراقة للحجارة والجرانيت	125
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة العز للحجارة والرخام	126
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة العلا للمناشير والمحاجر والاستثمار	127

نصف مشغولة		
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة العلمين للحجارة و الرخام	128
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة العماد للحجارة و الرخام	129
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة العنان للمناشير والمحاجر والاستثمار	130
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة العويوي لتجارة و صناعة الحجاره و الرخام	131
صنع الأحذية	شركة الفؤاد للأحذية	132
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة الفارس للحجارة والرخام	133
صنع المشروبات المرطبة	شركة الفرات الاستثمارية	134
منتجات لحوم طازجة أو مجمدة أو معلبة	شركة الفلوجة للمواد الغذائية الصناعية	135
صنع الفرشات	شركة القادسية لصناعة و تجارة الفرشات	136
تجهيز البطاطا	شركة القصراوي التجارية الصناعية	137
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة القصور لتجارة الحجارة و الرخام	138
صنع الورق المقوى والكرتون المموج	شركة القفيشة لصناعة الكرتون	139
تشكيل المعادن بالطرق والكبس والسبك والدلفنة(ميتالوجيا المساحيق)	شركة القواسمي لزخرفة الحديد و الاسقف البلاستيكية	140
صنع الأطباق والأواني المنزلية الورقية	شركة الكاظم للصناعة و الاستثمار	141
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة اللؤلؤة للحجارة والرخام والجرانيت	142
منتجات التغليف للسلع من البلاستيك	شركة الليان لصناعة و تجارة البلاستيك	143
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة المباني للحجارة والرخام	144
منتجات لحوم طازجة أو مجمدة أو معلبة	شركة المحاريق الاستثمارية للدواجن	145
تحضير وغزل الألياف النسيجية ، نسج المنسوجات	شركة المحاريق التجارية	146

147	شركة المراد للحجارة و الرخام	احجار البناء غير المشذبة
148	شركة المروة الفلسطينية للتجارة و الصناعة	الصناعات شبه البلاستيكية والاسفنج الصناعي
149	شركة المستقبل للتعبئة والتغليف	صنع الأطباق والأواني المنزلية الورقية
150	شركة المشروبات الوطنية م.خ.م	صنع المشروبات المرطبة
151	شركة المشير للحجارة والرخام	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
152	شركة المصبح الاستثمارية العقارية	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
153	شركة المصدر لحجر تفوح المقدسي	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
154	شركة المصنوعات الورقيه م.خ.م	صنع أصناف أخرى من الورق والورق المقوى
155	شركة الميس للمجوهرات المساهمة الخصوصية المحدودة	صنع الفلزات الثمينة /الفضة/الذهب/البلاتين
156	شركة النخيل للحجر والرخام	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
157	شركة النسيم اخوان للتجارة والاستثمار	تشكيل المعادن بالطرق والكبس والسبك والدلفنة(ميثالوجيا المساحيق)
158	شركة النشامى العمرانيه الصناعيه التجاريه	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
159	شركة النعمان للصناعات الغذائية والاستثمار	المياه المعدنية
160	شركة النمر للشوادر وخدمات الاعلان	أغطية الارض والجدران والأسقف من البلاستيك
161	شركة النهضة للرخام والتجارة العامة	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
162	شركة الهديل للحجارة والرخام	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
163	شركة الهضبة للمقالع و المناشير	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
164	شركة الورود لصناعة الاحذية والتجارة العامة م.خ.م	صنع الأحذية

منتجات التغليف للسلع من البلاستيك	شركة الوفاء للصناعات البلاستيكية	165
الخرسانة الجاهزة	شركة الوكيل لصناعة الباطون	166
إنتاج الجلد المدبوغ	شركة الوليد لدباغة و صناعة الجلود و الاحذية	167
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة اليعقوبي للمقالع والحجارة	168
أدوات نجارة وحدادة	شركة ايجلفلكس ابريسيف	169
العطور ومستحضرات التجميل	شركة ايفينس العالمية لصناعة مستحضرات التجميل	170
تحليل وتصميم وبرمجة النظم	شركة ايليا سوفت لبرمجيات الكمبيوتر	171
أدوات مائدة ومطبخ من البلاستيك	شركة ايليت للصناعات البلاستيكية	172
صنع الأحذية	شركة باك فاير لصناعة وتجارة الاحذية	173
صنع أصناف أخرى من الورق والورق المقوى	شركة بال بوكس للكرتون	174
صنع الفطائر والحلويات والمخبوزات الفاخرة	شركة بان كوت سويت للحلويات	175
صنع الأحذية	شركة برج باريس لصناعة الاحذية	176
تحضير وغزل الألياف النسيجية ، نسج المنسوجات	شركة بروفيشينال تكس ستايل للخياطة	177
صنع الأحذية	شركة بريما الصناعية التجارية	178
صنع الأحذية	شركة بست شوز لصناعة الاحذية	179
طباعة الكتب والكراسات والخرائط والكتب الموسيقية (عدا الإعلان)	شركة بست ليليل الصناعية التجارية	180
منتجات التغليف للسلع من البلاستيك	شركة بلاستوبال للصناعات البلاستيكية و الاستثمار	181
صنع الأحذية	شركة بونتو بلو لصناعة الاحذية	182
صنع المنتجات اللدائنية(البلاستيك)	شركة بيو زمم للصناعات البلاستيكية	183
صنع الأحذية	شركة توستي للاحذية م.خ.م	184
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة تي. اتش. اف لصناعة الحجر ومواد البناء	185
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة جابر وامام للحجارة والرخام	186
صنع الأحذية	شركة جلاذ بيبي لصناعة وتجارة الاحذية ع.ع	187

تجهيز البطاطا	شركة جنات الصناعية الاستثمارية	188
صنع الفطائر والحلويات والمخبوزات الفاخرة	شركة جنة الحلويات (بردايس سويت)	189
أدوات مائدة ومطبخ من البلاستيك	شركة جولف بلاستيك الصناعية	190
صنع الأحذية	شركة جولف هورس التجارية الصناعية	191
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة جي اس للمحاجر و الاستثمار	192
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة جيروسلم ماربل اندستونز للاستثمار	193
صنع الفرشات	شركة حرباوي الصناعية التجارية	194
صناعة الصابون ومستحضرات التنظيف	شركة حسونة النسر التجارية الصناعية	195
صنع المشروبات المرطبة	شركة حيفا للمواد الغذائية	196
أدوات المائدة والمطبخ وأصناف منزلية للزينة من البورسلين	شركة خزف التميمي العادية العامة	197
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة خليله للحجاره والرخام	198
الصناعات شبه البلاستيكية والاسفنج الصناعي	شركة درمان للصناعة والتجارة العادية العامة	199
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة دلائل الخير للحجر والرخام	200
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة دنيا للحجارة والرخام	201
صنع الأحذية	شركة دونا تيلا للأحذية	202
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة ذا لايت روكس لتجارة الحجر والرخام والإستثمار	203
احجار البناء غير المشدبة	شركة رائد ادريس وشركاؤه للحجارة والرخام	204
صنع الأحذية	شركة روفال للأحذية	205
صنع الأحذية	شركة روكا للصناعة و التجارة	206
صنع الأحذية	شركة روكسي لصناعة وتجارة الاحذية	207
الأدوات الصحية من البلاستيك	شركة رويال الصناعية التجارية	208
صنع الأحذية	شركة رويال لصناعة الاحذية العادية العامة	209
صنع الأحذية	شركة ريدكو للتصنيع والتجارة العامة والاستثمار	210

صنع الأحذية	شركة ريم سبورت لصناعة الاحذية	211
أدوات المائدة والمطبخ وأصناف منزلية للزينة من البورسلين	شركة زجاج الخليل	212
منتجات التغليف للسلع من البلاستيك	شركة زد. انتش للصناعة والتجارة	213
الخرسانة الجاهزة	شركة زلوم للاعمار م.خ.م	214
منتجات التغليف للسلع من البلاستيك	شركة زمزم للصناعات البلاستيكية م.خ.م	215
صنع المنتجات اللدائنية(البلاستيك)	شركة زين للصناعات البلاستيكية	216
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة سعيان للحجاره والرخام	217
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة سكافي و ابو زينه للحجارة و الرخام	218
صنع المنتجات اللدائنية(البلاستيك)	شركة سنقرط للصناعات البلاستيكية	219
تحضير وغزل الألياف النسيجية ، نسج المنسوجات	شركة سوبر تكس الصناعية التجارية	220
خدمات التركيبات الأخرى	شركة سيف لاين لتكنولوجيا المباني	221
صنع الزيوت النباتية الأخرى	شركة شاور لصناعة الطحينه و الاستثمار	222
صنع الأحذية	شركة شريفكو لصناعة الاحذية والتجارة والاستثمار	223
صنع الشيكولاتة	شركة شوكو نتشة لصناعة الحلويات والاستثمار	224
زجاج على شكل كتل وصفائح وألواح	شركة شويكي اخوان الصناعية التجارية	225
تجهيز البطاطا	شركة صلاح التجارية لصناعة المواد الغذائية م خ م	226
صناعة الصابون ومستحضرات التنظيف	شركة عاشور للمنظفات الكيماويه	227
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	شركة عبيده و زكريا للتجارة و الاستثمار	228
صنع منصات وألواح التحميل الخشبية	شركة علي غانم و شركاه للسلام و الاخشاب	229
منتجات التغليف للسلع من البلاستيك	شركة عيسى المصري واولاده الصناعية التجارية	230
تشكيل المعادن بالطرق والكبس والسبك والدلفنة(ميثالوجيا المساحيق)	شركة عين سارة للصناعة والتجارة الدولية	231
صنع المنتجات المعدنية الإنشائية	شركة فاسكرو لصناعة البراغي	232
صنع الأحذية	شركة فالكون لصناعة الاحذية	233

234	شركة فتليست التجارية للحياكة و النسيج	تحضير وغزل الألياف النسيجية ، نسج المنسوجات
235	شركة كريستال ابو اسنيه	زجاج على شكل كتل وصفائح وألواح
236	شركة كريستال سيكوريث الحديثة للزجاج	زجاج على شكل كتل وصفائح وألواح
237	شركة كنوز الارض للحجارة و الرخام	أحجار بناء وأحجار تبليط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
238	شركة كي ام تويز التجارية الصناعية	درجات اطفال
239	شركة لاراكو للصناعات ورقية	صنع الورق ، الورق المقوى المموج ، الأوعية المصنوعة من الورق والورق المقوى
240	شركة لايزر للصناعة والتجارة	إستتساخ أشرطة وديسكات الكمبيوتر
241	شركة ليدي فاين الصناعية التجارية	صنع الورق الصحي والمناديل والفوط
242	شركة ماجدة لتجارة الحجر والرخام والبناء	احجار البناء غير المشدبة
243	شركة مترو للاحذية	صنع الأحذية
244	شركة محاجر الوطن للرخام م.خ.م	أحجار بناء وأحجار تبليط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
245	شركة محامص المنتشه التجارية	المكسرات المحمصه
246	شركة مزايا للتعبئة والتغليف	صنع الأطباق والأواني المنزلية الورقية
247	شركة مسك جروب للرخام والجرانيت	حفر وطبع ولحام وخراطة المعادن
248	شركة مصنع احذية روما م.خ.م	صنع الأحذية
249	شركة مصنع الخليل للحجارة و الرخام	أحجار بناء وأحجار تبليط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
250	شركة مصنع الشرق للالكترود	أسلاك وعيدان وأنابيب وألواح واقطاب لحام كهربائي
251	شركة مصنع الهرم لمنتجات البلاستيك	منتجات التغليف للسلع من البلاستيك
252	شركة مصنع تيرانو لصناعة الاحذية	صنع الأحذية
253	شركة مصنع ربحي عبد اللطيف الكرد و شركاهه للبوظه	ايس كريم
254	شركة مطاحن ومحامص الدويك للمكسرات والبن	المكسرات المحمصه
255	شركة منابع الصخور للحجارة والرخام	أحجار بناء وأحجار تبليط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
256	شركة مناوس للتجارة العامة والاستثمار -	أحجار بناء وأحجار تبليط من حجر طبيعي مشغولة أو

بالبرامارسكو	نصف مشغولة	
257	شركة مودرن ستون للحجارة و الرخام	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
258	شركة نابولي لصناعة الاحذية	صنع الأحذية
259	شركة ناجي شاور للتجارة والصناعات الغذائية	صنع الزيوت النباتية الأخرى
260	شركة نبيل لصناعة وتجارة الاحذية العادية العامة	صنع الأحذية
261	شركة نوتسلينا لصناعة و تجارة المواد الغذائية	المكسرات المحمصه
262	شركة نيجار للحجارة والرخام	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
263	شركة نيروخ لصناعة القبانات والموازين والاثاث المعدني م خ م	صناعة اثاث مكتبي
264	شركة نيو جيرسي لصناعة وتجارة الاحذية	صنع الأحذية
265	شركة نيو ستايل لصناعة وتجارة الاحذية	صنع الأحذية
266	شركة نيوتوسيتي لتجارة وصناعة الاحذية	صنع الأحذية
267	شركة نيوماكس الاستثمارية الصناعية	صنع الأحذية
268	شركة هولبي لاند سيراميك للخزف والزجاج	أدوات المائدة والمطبخ وأصناف منزلية للزينة من البورسلين
269	شركة هولبي لاند للمصادر الطبيعية	جرانيت
270	شركة هينكو للاستثمار الصناعي	صنع المنتجات اللدائنية(البلاستيك)
271	شركة يافا للصناعات المعدنية	صنع الأفران وأفران الصهر ومواقد أفران الصهر
272	شركة يوماكس لصناعة و تجارة الاحذية	صنع الأحذية
273	عالم الحجارة للحجر والشايش	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
274	عراي للحجارة والرخام	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
275	عطور الزين	العطور ومستحضرات التجميل
276	فرن ابو اسنينه	صنع الخبز
277	مؤسسة زاهدة واحريز	العطور ومستحضرات التجميل
278	ماستر لصناعة وتجارة البلاستيك	أجزاء ولوازم الإضاءة من البلاستيك
279	مجموعة الزغل للاستثمار والصناعة	صنع الأحذية

280	محامص عوض ابو اسنينه	المكسرات المحمصه
281	محجر اسامه ادريس	احجار البناء غير المشذبة
282	محجر عادل برقان	احجار البناء غير المشذبة
283	محجر و منشار عبد المهدي برقان	احجار البناء غير المشذبة
284	محجر و منشار نافذ ماجد حسين ادريس للحجارة و الرخام	احجار البناء غير المشذبة
285	محددة حاتم ديب	صناعة الأثاث المنزلي المعدني
286	محل الخباز لجميع انواع المعجنات و الحلويات	صنع الفطائر والحلويات والمخبوزات الفاخرة
287	محل النتشة للحجر والرخام	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
288	محل حلويات مصلىح	صنع الفطائر والحلويات والمخبوزات الفاخرة
289	محل فلور لمواد التنظيف	صناعة الصابون ومستحضرات التنظيف
290	محل محمد ربيع الفاخوري للفخار	أصناف من فخار عادي
291	محلات ابو زينه للالبسة	صنع الملابس من مواد مشتترة
292	محلات البطش للحلويات والمواد الغذائية	صنع الفطائر والحلويات والمخبوزات الفاخرة
293	محلات الحاج فوزي شاور واولاده للطحينة والحلاوة	صنع الزيوت النباتية الاخرى
294	محلات الديك للزخرفة	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
295	محلات الصفا	صناعة الأثاث المنزلي المعدني
296	محلات الفاخوري للفخار و التحف و الهدايا و النثريات	أصناف من فخار عادي
297	محلات بيسان للرخام / فلاح جابر و شركاه	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
298	محلات حمدي غيث لصناعة وتجارة الحديد	صنع الصهاريج والخزانات والأوعية من المعادن
299	محلات سليمان الشويكي للزجاج و المرايا	زجاج على شكل كتل وصفائح وألواح
300	محلات سموح لصناعة الافران	صنع الأفران وأفران الصهر ومواقد أفران الصهر
301	محلات سند لتجارة الكرتون	صنع الورق المقوى والكرتون المموج
302	محلات عرفات الجعبة لتجارة الحديد	صنع الأبواب والشبابيك وأجزائها المعدنية من الحديد والصلب

303	محلات محمد اسماعيل ابو مرخية للزجاج و المرايا	زجاج على شكل كتل وصفائح وألواح
304	محلات محمد نبيل ابو مرخيه للزجاج	زجاج على شكل كتل وصفائح وألواح
305	محمد رسمي الفاخوري للفخار	أصناف من فخار عادي
306	محمص العائلات للمكسرات	المكسرات المحمصه
307	مخبز ابو اسنينه	صنع الخبز
308	مخبز البركة	صنع الخبز
309	مخبز بيكري	صنع الخبز
310	مخبز مكة الحديث	صنع الخبز
311	مخبز و حلويات القاضي - فيصل بركات القاضي	صنع الفطائر والحلويات والمخبوزات الفاخرة
312	مخبز وحلويات القاضي	صنع الخبز
313	مشغل أحذية كلارك	صنع الأحذية
314	مشغل ابو سنيه لصناعة و تصليح الافران	صنع الأفران وأفران الصهر ومواقد أفران الصهر
315	مشغل ابو عودة للاحذية	أجزاء الأحذية
316	مشغل احذية ياهو	صنع الأحذية
317	مشغل الحرمين لمنتجات العنب	البيع بالجملة للخضار والفواكه الطازجة /معلبة/مجففة
318	مشغل الراية لجلي وقص الشايش	أحجار بناء وأحجار تبليط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
319	مشغل السجا للمجوهرات	صنع الفلزات الثمينة /الفضة/الذهب/البلاتين
320	مشغل الصفا للاحذية	صنع الأحذية
321	مشغل العدل للرخام و الجرانيت	جرانيت
322	مشغل القدس للفخار	أصناف من فخار عادي
323	مشغل بلال للأحذية	صنع الأحذية
324	مشغل جي إم سي للاحذية	صنع الأحذية
325	مشغل رائد لتجميع و صناعة و تجارة الدراجات و العاب الاطفال	دراجات اطفال
326	مشغل رمضان خليل احمد خمائسه	صنع الملابس من مواد مشتراة
327	مشغل سفيان لصناعة الأحذية	صنع الأحذية

صنع الأحذية	مشغل سوار للأحذية	328
صنع الأحذية	مشغل شادي للأحذية	329
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	مشغل طيبة للحجارة والرخام	330
جرانيت	مشغل عادل محمد جرادات لقص الحجر والتعهدات	331
صنع الأحذية	مشغل فايكنج للأحذية	332
أعمال التجصيص والجبس	مشغل فلسطين لكافة انواع الجبس	333
صنع الأحذية	مشغل محمد حسام الشويكي للأحذية	334
صنع الأحذية	مشغل مراد للأحذية	335
صنع الأحذية	مشغل منجد أبو عمر للأحذية	336
صنع الأحذية	مشغل ميرا للأحذية	337
صنع الأحذية	مشغل نادر أبو شامة للأحذية	338
صنع الأحذية	مشغل نانا للأحذية	339
أدوات المائدة والمطبخ وأصناف منزلية للزينة من البورسلين	مصنع أرض كنعان لصناعة الزجاج التقليدي	340
منتجات التغليف للسلع من البلاستيك	مصنع ابو السعيد النجار للنايلون و البلاستيك	341
صنع الأفران وأفران الصهر ومواقد أفران الصهر	مصنع ابوالحلاوه للادوات المعدنية	342
تحضير وغزل الألياف النسيجية ، نسج المنسوجات	مصنع أذنا للنسيج	343
أجزاء الأحذية	مصنع الإتحاد لصناعة ولوازم الأحذية	344
أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	مصنع الأصدقاء للرخام	345
صنع المنتجات اللدائنية(البلاستيك)	مصنع الاتحاد للتجارة و الصناعة	346
إنتاج الجلد المدبوغ	مصنع البدوي لدباغة الجلود والاحذية	347
صنع الورق الصحي والمناديل والفوط	مصنع الجعبري لتعبئة البامبرز والتواليت	348
تحضير وغزل الألياف النسيجية ، نسج المنسوجات	مصنع الحاج صالح الجعبري واولاده للنسيج	349
تحضير وغزل الألياف النسيجية ، نسج المنسوجات	مصنع الحراوي للنسيج و التجاره العامه	350
تحضير وغزل الألياف النسيجية ، نسج المنسوجات	مصنع الحرمين للنسيج	351
إنتاج الجلد المدبوغ	مصنع الخليل لدباغة الجلود	352
صنع المنتجات المطاطية الأخرى	مصنع الدبابسة لانتاج القطع المطاطية	353

مصنع الزرو للمواد الغذائية	354	مصنع الزيوت النباتية الاخرى
مصنع السعادة للنسيج	455	تحضير وغزل الألياف النسيجية ، نسج المنسوجات
مصنع السلام للطوب و البلاط	456	صناعة البلاط الاسمنتي
مصنع الشلالة للمواد الغذائية	357	ايس كريم
مصنع المفيد للأثاث المعدني	358	صناعة الأثاث المنزلي المعدني
مصنع النمر لدباغة الجلود	359	إنتاج الجلد المدبوغ
مصنع النيل لأكياس النايلون	360	منتجات التغليف للسلع من البلاستيك
مصنع برونوتو للأحذية	361	صنع الأحذية
مصنع بوظة البدر	362	ايس كريم
مصنع بيت المقدس للنايلون	363	منتجات التغليف للسلع من البلاستيك
مصنع جابر لصناعة النايلون	364	منتجات التغليف للسلع من البلاستيك
مصنع حلويات الزغير	365	صنع الفطائر والحلويات والمخبوزات الفاخرة
مصنع خزف الشرق اليدوي	366	أدوات المائدة والمطبخ وأصناف منزلية للزينة من البورسلين
مصنع زجاج وخزف الخليل	367	أدوات المائدة والمطبخ وأصناف منزلية للزينة من البورسلين
مصنع سنقرط للنسيج	368	تحضير وغزل الألياف النسيجية ، نسج المنسوجات
مصنع شاور للبلاستيك	369	منتجات التغليف للسلع من البلاستيك
مصنع شاور للكاسات الورقية	370	صنع الأطباق والأواني المنزلية الورقية
مصنع شاور للمواد الغذائية	371	صنع الزيوت النباتية الاخرى
مصنع ضرغام عمرو لتدوير الإطارات والبلاستيك	372	منتجات بترولية أخرى
مصنع طوب ابو عيشة	273	صناعة الطوب الاسمنتي
مصنع غندور للنسيج	374	تحضير وغزل الألياف النسيجية ، نسج المنسوجات
مصنع فخار وخزف الجعبري والتجارة العامه	375	أصناف من فخار عادي
مصنع فلسطين لدباغة الجلود	376	إنتاج الجلد المدبوغ
مصنع نصار حسين عبد الشكور غيث للحجارة و الرخام	377	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة
مصنع نبروخ للسخانات الشمسية و التدفئة المركزية	378	صنع الصهاريج والخزانات والأوعية من المعادن
مصنع هايل لمواد التنظيف	379	صناعة الصابون ومستحضرات التنظيف
مطابع الاعتصام الفنية للطباعة و التجارة	380	طباعة الكتب والكراسات والخرائط والكتب الموسيقية (عدا

	(الإعلان)	
381	صنع الفطائر والحلويات والمخبوزات الفاخرة	مطبخ زمان
382	طباعة الكتب والكراسات والخرائط والكتب الموسيقية (عدا الإعلان)	مطبعة الشريف الحديثة
383	طباعة الكتب والكراسات والخرائط والكتب الموسيقية (عدا الإعلان)	مطبعة اول كلار لطباعة النايلون
384	طباعة الكتب والكراسات والخرائط والكتب الموسيقية (عدا الإعلان)	مطبعة رابطة الجامعيين
385	طحين الحبوب	مطحنة المعتز
386	جرانيت	معرض القدس للرخام والجرانيت
387	صناعة اثاث مكثبي	معرض شركة التقدم لصناعة القبانات والموازين
388	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	معرض نزار غيث للبلاط و الشايش
389	معاصر الزيتون	معصرة الجنوب لعصرالزيتون
390	جرانيت	معمل ابو عيده للشايش والجرانيت
391	الحلويات السكرية والساكر (لا تحتوي الكاكاو)	معمل الاسراء للساكر والحلويات
392	صناعة البلاط الاسمنتي	معمل بلاط الخضري
393	صنع الفطائر والحلويات والمخبوزات الفاخرة	مملكة حلويات ابو العبد
394	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	منشار ابو العاص-ابو غالب لقص جميع انواع الحجاره
395	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	منشار التقوى للرخام
396	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	منشار الجمل للشايش والحجر
397	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	منشار النصر للرخام
398	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو نصف مشغولة	منشار جابر للرخام لصاحبه سليمان عمر محمد جابر
399	أحجار بناء وأحجار تلبيط من حجر طبيعي مشغولة أو	منشار سميح جابر للحجاره والرخام

قائمة العضوية 2018

الأشخاص الطبيعيين / المزاولة المنفردة

#	اسم المدقق	العنوان
1	إبراهيم خليل إبراهيم فرعون	العزيزيه
2	إبراهيم خليل أنور كردي	رام الله
3	إبراهيم محمد طه سالم	بيت لحم
4	إحسان تحسين يوسف عوض	طولكرم
5	احمد عبد الجليل حسن انجاص	رام الله
6	احمد عمر سعدي ميناوي	نابلس
7	احمد مصطفى خليل حوامده	الخليل
8	اسامة مصطفى موسى صبري	قلقيلية
9	اسلام بدوي محمود الداغور	الخليل
10	اسيل احمد زيدة	طولكرم
11	اكرم بشارة بو عاز ابو الزلف	بيت ساحور
12	اكرم محمود حسين نشوان	غزة
13	انور علي إبراهيم فريحات	جنين
14	اياد عيسى كريزم	غوة
15	ايمن وليد موسى لحام	رام الله
16	ايهاب "محمد إبراهيم" كاظم حسونه	الخليل
17	باجس زكي باسيل بيترو	رام الله
18	باسم احمد يوسف اب شمه	بيت لحم
19	بسام عبد الجبار عبد الله شايب	نابلس
20	بسام محمود محمد احمد	غزة
21	بشار حمدي رفيق فتوح	نابلس

22	بلال إبراهيم احمد ابو بكر	نابلس
23	بهجت حمدي يوسف بكري	القدس
24	بيتر ميخائيل إبراهيم الحصري	رام الله
25	توفيق شكري امسيح اصبح	رام الله
26	تيسير داود يوسف الصايغ	غزة
27	جريس نيقولا غطاس اليتيم	بيت لحم
28	جلال محمد حسن دويكات	نابلس
29	جمال احمد عبد الهادي ابو فرحة	جنين
30	جمال محمد حمدان ابو شمه	رام الله
31	جمال محمود ديب حوسو	طولكرم
32	جميل خالد محمد العمله	الخليل
33	جورج عادل امين خضر	بيت لحم
34	حسام جليل جريس وهاب	بيت لحم
35	حسام عبدو يوسف عقروق	نابلس
36	حسن احمد قاسم ابو ديه	الخليل
37	حسني إبراهيم اسعد ربايعه	جنين
38	حسني ابراهيم حسن جلبوش	رام الله
39	حمدان توفيق ناجي عارضه	البيرة
40	حمدي عمران محمد نابلسي	القدس
41	خالد هاني ناجي عبد المسيح	بيت ساحور
42	خليل إبراهيم علي عريقات	القدس
43	خليل محمد عبد الله خليل	طولكرم
44	خليل يوسف احمد رزق	رام الله
45	راند إبراهيم فريد سعد	طولكرم
46	رانية عارف محمد شاويش	رام الله
47	رتيبه عبد الحميد محمود العيسه	بيت لحم
48	رنده احمد حسين اسماعيل	رام الله
49	روحي مفلح احمد كنعان / ابو عون	رام الله
50	زهدي محمد حسن شبيطة	البيرة

الخليل	زهرة عبد الفتاح محمد صغير	51
غزة	زهير محمد الحاطوم	52
الخليل	زياد اسحق رشدي بالي	53
رام الله	زياد فتحي محمد العالول	54
نابلس	زياد محمد يوسف بليه	55
الخليل	سامح صلاح ناصر الدين	56
القدس	سامر ريمون عيد قواس	57
بيت ساحور	سامي متري قسطندي بنوره	58
جنين	سامي محمد صالح دحبور	59
الخليل	سحر "محمد صادق" التكروري	60
الخليل	سعد محمد عمر جلال التميمي	61
جنين	سعيد مبدا سلامة زكارنه	62
غزة	سفيان حماد الترك	63
غزة	سلامة عبد الغفور سعيد القيشاوي	64
غزة	سهام عبد الحكيم خليل غزال	65
نابلس	سهيل نعيم محمد ميالة	66
رام الله	شادي شكري حنا قرع	67
غزة	شحادة مصطفى شحادة بدر الدين	68
بيت لحم	شحده محمد جاد الله خليفه	69
رام الله	شفيق محمد حسين عواشرة	70
الخليل	صابر ربيع عبد الرزاق علامه	71
طولكرم	صالح عمر حسين الاسعد	72
غزة	صلاح خليل علي الاشقر	73
غزة	صلاح عبد محمود ابو وطفة	74
الخليل	طارق عيسى حسن خضور	75
القدس	طارق كامل مصطفى الكلاغاصي	76
جنين	عادل جلال فريد جرادات	77
جنين	عبد الغني صبري خليل شمالي	78
غزة	عبد الحكيم محمد عبد الفتاح ابو دغيم	79

رام الله	عبلة سميح يعقوب معاينة	80
رام الله	عبد الفتاح سعيد صلاح	81
الخليل	عبد الفتاح عيسى سرحان فروخ	82
بيت لحم	عبد الله مصلح عبد غنام	83
غزة	عبد الحكيم عبد اللطيف العلمي	84
الخليل	عثمان داود شكري زلوم	85
نابلس	عدنان احمد عسكر خطيب	86
بيت لحم	عدنان عبد المحسن عبد الهادي التوايهة	87
رام الله	عصام عدنان عبد الله جفال	88
البييرة	عصام محمد سليم صوفان	89
غزة	عطيه مسلم عطيه قرمان	90
بيت لحم	عمر مصطفى إبراهيم قتيص	91
رام الله	عمران حمدان محمد ناصر	92
البييرة	عودة حسين جبريل طويل	93
بيت لحم	عيسى غريغوري سابا ابو فرحه	94
البييرة	عنان عدنان عبد الرحمن قيمري	95
الخليل	عيسى طه سلهب تميمي	96
البييرة	غسان محمد سليم صوفان	97
طوباس	غسان محمود يوسف عبد الرازق	98
غزة	فارس محمد عبد الرحمن كريزم	99
بيت ساحور	فايز بنايوت يوسف خير	100
رام الله	فراس حنا خليل فواضله	101
غزة	فرج الله حمدي ياسين مرتجى	102
بيت ساحور	فريد بطرس جريس سعيد	103
غزة	فوزي جمعة حامد الخولي	104
غزة	كمال إبراهيم عبد اللطيف المدينة	105
رام الله	ماجد احمد حسين اسماعيل	106
غزة	ماجد حسين خميس كريزم	107
اريجا	ماجد خليل عبد الغني سليمان	108

109	ماجدة انور احمد مقبول	نابلس
110	مامون "محمد جميل" جاسر ذرة	قلقيلية
111	مجدي شفيق الياس شوملي	بيت لحم
112	محمد اسامة عبد الحافظ مسوده	الخليل
113	محمد احمد هليل الضميدي	نابلس
114	محمد امجد "محمد جميل" محتسب	الخليل
115	محمد جمال محمد بلبيسي	الرام
116	محمد اكرم كاظم حسونة	الخليل
117	محمد جودي عبد المحسن الجعبري	الخليل
118	محمد خالد محمود عرفات	نابلس
119	محمد راشد احمد الشيخ	رام الله
120	محمد رجائي يوسف القيسي	الخليل
121	محمد عبد الرحمن ربيع غراب	غزة
122	محمد محمود ذيب حوسو	طولكرم
123	محمد محمود محمد ارفاعيه	الخليل
124	محمد نضال بسام عرموش	نابلس
125	محمد يوسف محمد ابو رميله	رام الله
126	محمود فريد سعيد جيوسي	طولكرم
127	محمود مصطفى عيسى طعمه	طولكرم
128	مخيمر محمد ابو زيد	غزة
129	مروان احمد العبد حسين	رام الله
130	منذر احمد حسين اسماعيل	الرام
131	منذر غازي محمد البردويل	غزة
132	منذر كامل داود الناظر	الخليل
133	منذر ماجد عاشوري الجعبري	الخليل
134	منذر محمد مفلح نجم	البيرة
135	مها صالح محمد سنان	جنين
136	مير ابو نائل بولص شماس	رام الله
137	نادر محمد حافظ الدجاني	القدس

رام الله	ناصر الدين اكرم راغب عسلي	138
رام الله	ناصر عدنان سليمان طاهر	139
الخليل	نافذ احمد يوسف عمرو	140
غزة	ناهض عثمان خليل حبوش	141
الخليل	نبيل إبراهيم عبد الحميد الايوبي	142
رام الله	نبيل لويز نعمه الله عودة	143
الخليل	نبيل محمد يعسى طنينة	144
رام الله	نبيل محمود سلامة زيدان	145
جنين	نسرين رضوان رضا الاطرش	146
الرام	نضال عبد المعطي شكري نيروخ	147
نابلس	نعمان عبد الجواد نعمان تميمي	148
غزة	نهاد احمد عبد المعطي حمادة	149
الخليل	هشام محمد رشيد سيد احمد	150
الخليل	هاني جوهر محمود دعنا	151
غزة	هاني محمد محمد احمد	152
جنين	هشام محمود يوسف مساد	153
غزة	هيام سليم عبد القادر عكيمة	154
الخليل	وضاح سعدي محمود المحتسب	155
جنين	وليد طاهر عبد اللطيف عودة	156
رام الله	وليد محمد سالم الخليلي	157
بيت جالا	وليد هاشم احمد حيمور	158
الرام	يحيى سلامة عبد الرحمن ابو ارميله	159
غزة	يحيى مصطفى رجب ابو جبل	160

2018/7/29

المحكمين لأداة الدراسة (الاستبيان):

#	اسم المحكم	التخصص
1	الدكتور فادي قطان	دكتور محاسبة
2	الدكتور إبراهيم عتيق	دكتور محاسبة
3	الأستاذ عمر قنيص	مدقق حسابات
4	الأستاذ إبراهيم مطر	محلل إحصائي
5	الأستاذ فادي صالح	مدير سلطة جودة البيئة

رقم الجدول	البيان	الصفحة
(1)	نموذج مقترح لإعداد التقارير المالية عن الإفصاح	22
(2)	محاور الدراسة الرئيسية	60
(3)	معامل الثبات كرومباخ ألفا لمحاور الدراسة	61
(4)	مقياس ليكرت الخماسي	63
(5.1)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الموقع الوظيفي	46
(5.2)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	56
(5.3)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	66
(5.4)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	66
(6.1.1)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرة مدى الوعي بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي	67
(6.1.2)	تحليل التباين الأحادي للفرضية الأولى	68
(6.2.1)	A- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرة حدد مدى الالتزام بالمتطلبات القانونية التالية	71
(6.2.2)	B- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرة الالتزام بتطبيق قرار مجلس الوزراء رقم 25 لعام 2010	73
(6.2.3)	تحليل التباين الأحادي للفرضية الثانية	74
(6.3.1)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات واقع تطبيق إجراءات المحاسبة البيئية في المنشآت والإفصاح عنها	77
(6.3.2)	تحليل التباين الأحادي للفرضية الثالثة	79
(6.4.1)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات حدد مستوى تأثير البيانات البيئية في عملية صناعة القرار باعتبار هذه المحتويات موجودة في القوائم المالية للشركات	81
(6.4.2)	تحليل التباين الأحادي للفرضية الرابعة	83
(6.5.1.1)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المعوقات التنظيمية والتشريعية	84
(6.5.1.2)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المعوقات المهنية والعلمية	85
(6.5.1.3)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المعوقات الفنية	86
(6.5.2)	تحليل التباين الأحادي للفرضية الخامسة	87

91	تحليل الانحدار المتدرج للفرضية السادسة	(6.6)
93	معامل الارتباط بيرسون لفحص العلاقة في الفرضية السابعة	(6.7)
95	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الأداة عند قيمة 2 لدرجة الالتزام	(6.8)
96	تحليل التباين الأحادي للفرضية الرئيسية	(6.9)

فهرس الأشكال:

رقم الصفحة	البيان	رقم الشكل
8	متغيرات الدراسة	1
32	طرق تبويب التكاليف البيئية	2

فهرس الملاحق:

رقم الصفحة	الملحق
107	أداة الدراسة (الاستبيان)
118	قائمة بالمصانع في محافظة بيت لحم وفق ما ورد في غرفة التجارة والصناعية في بيت لحم
121	قائمة بالمصانع في محافظة الخليل وفق ما ورد في غرفة التجارة والصناعية في الخليل
141	قائمة العضوية 2018، الأشخاص الطبيعيين/ المزاولة المنفردة، وفق ما ورد في جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين
142	قائمة بأسماء المحكمين للاستبيان

فهرس المحتويات

الفصل الأول : خلفية الدراسة		
رقم الصفحة	البيان	#
1	المقدمة	1.1
2	مشكلة الدراسة وأسئلتها	1.2
3	أهمية الدراسة	1.3
4	أهداف الدراسة	1.4
5	فرضيات الدراسة	1.5
6	حدود الدراسة	1.6
7	متغيرات الدراسة	1.7
8	هيكلية الدراسة	1.8
الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة		
10	الإطار النظري	2.1
10	تمهيد	2.1.1
11	مفهوم المحاسبة عن الأداء البيئي (المحاسبة البيئية)	2.1.2
12	أهداف المحاسبة عن الأداء البيئي	2.1.3
13	العوامل المؤثرة في مستوى التزام المجتمعات بتطبيق محاسبة الأداء البيئي	2.1.4
18	الإفصاح عن الأداء البيئي	2.1.5
23	القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف الناتجة عن الأداء البيئي للمنشآت الصناعية	2.1.6
33	العلاقة بين التنمية والأداء البيئي في فلسطين	2.1.7
34	بعض الآثار الايجابية لتطبيق محاسبة الأداء البيئي	2.1.8
34	الدراسات السابقة	2.2
56	ملخص لما جاءت به الدراسات السابقة	2.3
57	ما يميز الدراسة الحالية	2.4

الفصل الثالث : الطريقة والإجراءات		
59	تمهيد	3.1
59	منهجية الدراسة	3.2
59	أداة الدراسة	3.3
61	صدق وثبات الأداة	3.4
62	مجتمع وعينة الدراسة	3.5
62	المعالجة الإحصائية	3.6
الفصل الرابع : نتائج الدراسة ومناقشتها		
64	نتائج الدراسة	4
64	خصائص العينة الديمغرافية	4.1
67	نتائج السؤال الأول والفرضية الأولى ومناقشة وتحليل النتائج:	4.2
70	نتائج السؤال الثاني والفرضية الثانية ومناقشة النتائج	4.3
76	نتائج السؤال الثالث والفرضية الثالثة ومناقشة النتائج:	4.4
81	نتائج السؤال الرابع والفرضية الرابعة ومناقشة النتائج	4.5
85	نتائج الفرضية الخامسة والسؤال الخامس ومناقشتها	4.6
91	نتائج الفرضية السادسة والسؤال السادس ومناقشتها:	4.7
93	نتائج الفرضية السابعة والسؤال السابع مناقشة النتائج:	4.8
95	إجابة السؤال الرئيسي والفرضية الرئيسية ومناقشتها:	4.9
الفصل الخامس : الاستنتاجات والتوصيات والدراسات المقترحة		
98	الخلاصة	5.1

99	التوصيات	5.2
100	الدراسات المقترحة	5.3
101	المراجع	5.4