

تبنى المحاسبة البيئية وأثرها على الميزة التنافسية من وجهة نظر المختصين في المحاسبة

رمزي بودرجة¹، عبير لخشين²

¹المركز الجامعي عبد الحفيظ بالصفوف ميله (الجزائر)، r.bouderdja@centre-univ-mila.dz

²جامعة 20 أوت 1955 (سكيكدة)، a.lekhchine@univ-skikda.dz

Adopting environmental accounting and its impact on competitive advantage from the point of view of accounting professionals

Ramzi BOUDERDJA¹, Abir LEKHCHINE²

Abdelhafid Boussouf university Centre of Mila (Algeria)¹

20 august 1955 Skikda university (Algeria)²

تاريخ الاستلام: 2022/11/04؛ تاريخ القبول: 2022/12/16؛ تاريخ النشر: 2022/12/30

ملخص :

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية تطبيق أنشطة المحاسبة البيئية المتمثلة في القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها، وكذلك تحديد أثر تطبيقها على أبعاد الميزة التنافسية (قيادة التكلفة، التميز، التركيز) في المؤسسات الاقتصادية. ومن أجل تحقيق هذه الأهداف قمنا بدراسة ميدانية من خلالها تم توزيع 50 استمارة موجهة لعينة من المختصين في مجال المحاسبة (المحاسبين، محافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين في تخصص المحاسبة). وقد تم تحليل معطيات الدراسة باستخدام برنامج (SPSS 21)، ومجموعة من الأساليب الإحصائية. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للمحاسبة البيئية على أبعاد الميزة التنافسية مجتمعة حيث بلغت درجة الارتباط بين المتغيرين 48.9%. وقد أوصت الدراسة بضرورة تصميم نظام لإدارة محاسبة التكاليف البيئية من شأنه مساعدة المؤسسات في قياس وتحليل التكاليف البيئية، مع ضرورة العمل على تدريب الكفاءات البشرية في هذا المجال. الكلمات المفتاح: محاسبة بيئية؛ ميزة تنافسية؛ قياس تكاليف بيئية؛ إفصاح تكاليف بيئية.

تصنيف JEL: M41؛ M42؛ M31

Abstract :

The aims of this study is to highlight the importance of applying environmental accounting activities represented by accounting measurement and disclosure of environmental costs, as well as determine the impact of its application on competitive advantage dimensions (cost leadership, differentiation, focus) in economic enterprises. In order to achieve these goals, 50 questionnaires was distributed to a sample of accounting professionals (accountants, extern auditors and university professors in accounting). The data of the study were analyzed using the program (SPSS 21), and a set of statistical methods.

The more significant results from this study show that there is a positive and statistically significant impact of environmental accounting on competitive advantage dimensions combined, the relevant correlation between the two variables reached the value 48.9%. The study recommended the necessity of designing an environmental cost accounting management system that would assist enterprises in measuring and analyzing environmental costs, with the need to train human competencies in this field.

Keywords: environmental accounting; competitive advantage; measuring environmental costs; Environmental costs disclosure

Jel Classification Codes : M41 ; M42 ; M31:

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA

رمزي بودرجة، عبير لخشين، (2022)، تبنى المحاسبة البيئية وأثرها على الميزة التنافسية من وجهة نظر المختصين في المحاسبة، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 10 (العدد 02)، الجزائر: جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة، صص 129 - 144 .

المؤلف المرسل: رمزي بودرجة، الايميل: ramzimarketer@yahoo.fr

1. مقدمة:

شهدت السنوات الأخيرة زيادة الاهتمام بالبيئة من قبل الدول المختلفة والباحثين والمهتمين بشؤونها حفاظا على التوازن البيئي في ظل التزايد المستمر دوليا ومحليا لاعتبارات ومتطلبات حماية البيئة، وعليه فقد تم وضع آليات وإجراءات من ضمنها إجراءات محاسبية للحد من هذه الآثار الآخذة بالانتشار في اغلب دول العالم، حيث أصبحت حماية البيئة محل اهتمام كافة العلوم كالمهندسة والتكنولوجيا لما لها من تأثير سلبي على البيئة، ومن هذا المنطلق وجب على المحاسبة أن تقوم بدورها في هذا المجال وهو ما نتج عنه ظهور مفهوم المحاسبة البيئية.

لقد باتت المحاسبة البيئية أحد القضايا المحورية في علم المحاسبة حيث أصبحت موضع دراسة لعدد كبير من الأكاديميين والمهنيين، حيث يهتم هذا العلم بقياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية، إذ تسعى هذه المحاسبة إلى تحديد وقياس الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية وتزويد المستفيدين بالمعلومات المحاسبية عن طريق الإفصاح عن كافة التكاليف المتعلقة بالنواحي البيئية لإعطاء صورة كاملة عن أداء المؤسسة وذلك لتحقيق الميزة التنافسية على غرار المؤسسات التي تتبع المحاسبة التقليدية.

1. الإشكالية الرئيسية:

لما كانت قضايا المحاسبة البيئية والميزة التنافسية ترتبط ببعضها البعض بعلاقة من التكامل، واعتماد متبادل نجد من المتعذر استمرار الميزة التنافسية على قاعدة موارد بيئية متدهورة، كما أنه لا يمكن حماية البيئة بإهمال الميزة التنافسية تكلفة أضرار البيئية، حيث بينت العديد من الدراسات أن تطبيق المحاسبة البيئية تمنح الوحدات الاقتصادية العديد من المنافع كما أنها تساعد في تحسين الأداء العام للمؤسسات. وتأتي هذه الدراسة للتعرف على دور المحاسبة البيئية في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة للمؤسسة، واستطلاع آراء عينة من مستخدمي القوائم المالية (محاسبين، محافظي الحسابات، أساتذة جامعيين في المحاسبة في مختلف المؤسسات الجزائرية). وعليه يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

كيف يمكن أن تؤثر المحاسبة البيئية في تحقيق الميزة التنافسية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية؟

الفرضية الرئيسية.

يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للمحاسبة البيئية في تحقيق أبعاد الميزة التنافسية المستدامة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

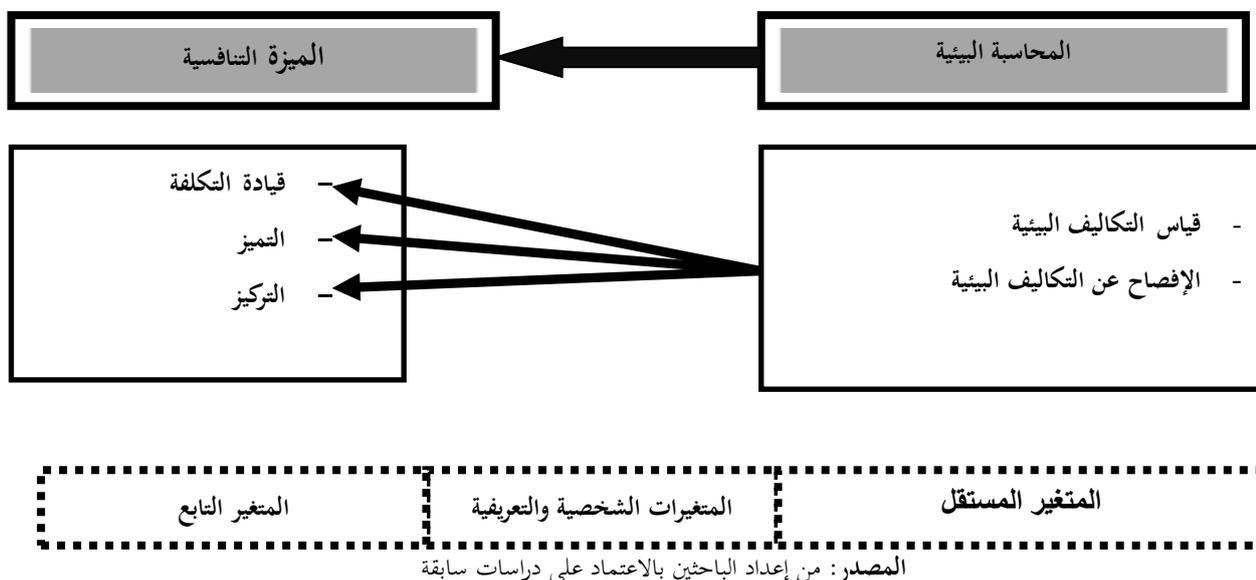
الفرضيات الفرعية.

- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للمحاسبة البيئية في تحقيق بعد قيادة التكلفة عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$)
- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للمحاسبة البيئية في تحقيق بعد التميز عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$)
- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للمحاسبة البيئية في تحقيق بعد التركيز عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$)

2.1. نموذج الدراسة.

وفقا لما تم توضيحه في إشكالية الدراسة وأهدافها، تقوم هذه الدراسة على أساس تحديد أثر تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الاقتصادية في تحقيق الميزة التنافسية باستراتيجياتها الثلاثة، أي أن الإجابة على إشكالية الدراسة واختبار صحة فرضياتها وتحقيق أهدافها، سوف يتم بالاعتماد على الانحدار الخطي، وذلك بالاعتماد على البيانات المجمعة، وقد تم الاعتماد على النموذج الآتي لفحص العلاقة بين الأبعاد المختلفة للدراسة:

شكل 01: نموذج الدراسة



3.1. أهداف الدراسة.

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحديد الإطار المفاهيمي للمحاسبة البيئية؛
- التعريف بالميزة التنافسية وتحديد أبعادها؛
- التعرف على محاسبة التكاليف البيئية والدور الذي تلعبه في الحد من المشكلات البيئية وتحقيق الميزة التنافسية؛
- تبين العلاقة بين المحاسبة البيئية والميزة التنافسية حسب وجهة نظر المختصين.

4.1. أهمية الدراسة.

تتبع أهمية هذه الدراسة من أن الاهتمام بالبيئة لم يعد مطلباً اختيارياً بل أصبح ضرورة وظاهرة علمية جلية، عجلت بظهور نظام المحاسبة البيئية، التي ظهرت أهميتها من خلال الكم الهائل من الأبحاث الميدانية والكتابات والمؤتمرات العلمية، في مختلف حكومات الدول المتقدمة وكذلك كبريات المؤسسات الاقتصادية كوسيلة مهمة في الإدارة تعمل في على تحليل البيانات واستخراج معلومات دقيقة عن التكاليف البيئية، مما يؤدي إلى اتخاذ قراراتهم الاستثمارية التشغيلية على أسس صحيحة، وبالرغم من الأهمية البالغة التي حظي بها الاهتمام بالبيئة ونظام محاسبة التكاليف البيئية إلا أن الدراسات العلمية النظرية والميدانية في هذا المجال محدودة في الأدبيات العربية بصفة عامة وفي الجزائر بصفة خاصة، وتكتسب هذه الدراسة أهميتها كونها ستعالج موضوعاً علمياً ألا وهو مدى مساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق أبعاد الميزة التنافسية المستدامة من وجهة نظر مستعملي القوائم المالية.

2. الإطار النظري للدراسة

1.2. ماهية المحاسبة البيئية.

سنتطرق في هذه النقطة إلى أهم تعاريف المحاسبة البيئية وكذلك أبعادها المتفق عليها من طرف الباحثين

أ. تعريف المحاسبة البيئية : المحاسبة البيئية هي "مصطلح يطلق على الدراسات التي تتناول العلاقة المتبادلة بين المحاسبة والبيئة، تهدف إلى إنشاء نظام معلومات بيئي داخل المؤسسات يمكنها من مراعاة وإدراج البيئة وقضاياها في العديد من القرارات التي يستفيد منها مستخدمو القوائم المالية من داخل وخارج المؤسسة". (Burritt, 2004, p. 13)

كما أن المحاسبة البيئية تعني "تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية، بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية وإزالتها عملاً بمبدأ (من يلوث يدفع)". (موازين و بربري، 2017، صفحة 05)

وتعرف أيضاً أنها: "استخراج وتحليل واستخدام المعلومات البيئية ذات القيم النقدية بهدف تحسين الأداء البيئي والاقتصادي للمؤسسة، وكذا قياس التكاليف والعوائد البيئية لتحديد النتيجة الأكثر شمولاً". (عوادي، شيخ، و العيفة، 2019، صفحة 15).

من خلال التعريفات السابقة يمكن أن نعرف المحاسبة البيئية على أنها: وسيلة تمد أصحاب المصلحة والمهتمين بالمعلومات المحاسبية بمعلومات دقيقة عن التكاليف المتعلقة بالنواحي البيئية لإظهار صورة كاملة ومفصلة عن أداء المؤسسات البيئي، وذلك من خلال عمليتي القياس والإفصاح المحاسبي البيئي.

وبذلك تكون عناصر المحاسبة البيئية حسب التعاريف السابقة هي كما يلي: (عبد الله حمد، 2014، صفحة 35)

- **تكاليف الحفاظ على البيئة (قيمة المالية):** هي المعدات التي تقتنيها المنشأة أو المبالغ التي تنفقها لتقليل أو تجنب الآثار السلبية الضارة على البيئة؛
- **منافع الحفاظ على البيئة (وحدات الطبيعية):** هي عبارة عن الفوائد التي يتم الحصول عليها نتيجة تخفيض أو تجنب الآثار السلبية الضارة؛
- **المنافع الاقتصادية الناجمة عن أنشطة الحفاظ على البيئة (القيمة مالية):** هي عبارة عن زيادة في الأرباح التي حققتها المنشأة نتيجة لقيامها بأنشطة الحفاظ على البيئة

ب. أبعاد المحاسبة البيئية: حدد معظم الباحثين أبعاد المحاسبة البيئية في بعدين رئيسيين هما: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها:

- **القياس المحاسبي للتكاليف البيئية:** عرف القياس المحاسبي عن التكاليف البيئية على أنه: "عملية تحديد قيم بنود قائمة البحث، مما يقضي ضرورة وإثبات الأصول والالتزامات البيئية بالميزانية العامة بقيمتها الحقيقية، وكذلك قياس نتيجة النشاط من خلال مقابلة الإيرادات بالمصاريف ومنها البيئية حيث ينتج عن العمليات البيئية التي تقوم بها المؤسسة في صورة أنشطة وقائية أو أنشطة مراقبة وتحكم أو أنشطة معالجة وإفصاح بيئي أو تعويضات بيئية، باعتبارها تؤثر على المركز المالي للمؤسسة". (بن عمارة، 2011، صفحة 271)
- يعرف كذلك على أنه "ذلك القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الناشئة عن ممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي ويتم ذلك من خلال تجميع وتبويب وتحليل وتسجيل لهذه العمليات الاقتصادية، حيث يتم إعداد الحسابات الختامية للنشاط في نهاية الفترة المالية" (موازين و بربري، 2017، صفحة 35)

من خلال ما سبق يمكن أن نستنتج أن القياس المحاسبي للتكاليف البيئية يعني تحديد التكاليف النقدية والكمية التي تتحملها المؤسسة في سبيل التزامها الإجمالي والطوعي بمسؤوليتها البيئية.

إن التحديات التي تواجه القياس المحاسبي عن التكاليف البيئية تتمثل فيما يلي: (الحمادني، 2011، صفحة 217)

- صعوبة تحديد مصدر الضرر الذي يقع في المجتمع خاصة في حالة وجود كثير من المؤسسات الصناعية وبالتالي صعوبة قياس التكاليف وتحديد المسبب؛
- صعوبة قياس الآثار البعيدة المدى على المؤسسات والبيئة والعاملين؛
- صعوبة تحديد الأضرار التي تصيب البيئة وهذا ما يصعب من عملية تحديد قيمة كل متسبب من التعويض الناشئ عن هذا الضرر لكل متسبب؛

- التكاليف البيئية من المدخل الجديدة في الحاسبة الأمر الذي يستدعي ضرورة وضع إطار فكري واضح يتناول جوانب هذا المدخل الجديد.

• **الإفصاح عن التكاليف البيئية:** عرفت مجموعة من خبراء الحاسبة والتقارير الدولية (ISAC) الإفصاح عن التكاليف البيئية بأنه "الشروح والإيضاحات الإضافية الخاصة بنود التكاليف والالتزامات البيئية والتي تضمنها الميزانية العمومية وقائمة الأرباح والخسائر، على أن تكون هذه الإيضاحات مقابل كل بند أو بملحق خاص، ويجب أن يتم تحديد أهمية البنود وطبيعة البند" (القطاطي، 2007، صفحة 56)

وعرف الإفصاح البيئي أيضا أنه: "عرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية للمؤسسة في القوائم والتقارير الدورية والإيضاحات المرفقة بها مما يسهل من مستخدمي البيانات والمعلومات المالية عند تقييم الأداء البيئي وترشيد اتخاذ القرارات المتعلقة بها والحكم على مدى كفاءة الإدارة للأداء البيئي" (مهاوات، 2015، صفحة 88)

من خلال ما سبق يمكن أن نستنتج أن الإفصاح عن التكاليف البيئية هو تحديد وقياس الأنشطة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية للمؤسسة وعرضها في تقارير معبرة عن المعلومات المطلوبة لتحقيق الرفاهية الاجتماعية من قبل النظام المحاسبي لأي مؤسسة اقتصادية. يبدو واضحا في العصر الحالي الأهمية الكبيرة للمعلومات البيئية سواء المالية منها وغير مالية، سواء تم الإعلان عنها في القوائم المالية أو التقارير الدورية أو تقارير مجلس الإدارة... الخ، لما لها من تأثير فعال سواء على أسواق رأس المال أو المستثمرين مما أدى إلى ضرورة إفصاح المؤسسات عن مسؤوليتها البيئية.

يمكن أن تفصح المؤسسة عن معلوماتها البيئية إلى مختلف أصحاب المصلحة بطريقتين: إما إفصاح اختياري أو إفصاح إجباري، ويمكن إيجاز الطريقتين في الآتي: (Hassan & Marston, 2010, p. 07)

- **الإفصاح الاختياري:** حتى تلتزم المؤسسات الاقتصادية بهذه الطريقة يجب أن يتوفر لديها الحوافز للإفصاح الطوعي، فالمعلومات البيئية التي تفصح عنها المؤسسات الصناعية اختياريا يساعد في تحسين أدائها البيئي، تحسين سمعتها وصورتها الذهنية، وقيمتها التنافسية في رأس المال والذي يؤثر بدوره في تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة. والأسباب الرئيسية في ذلك تعود إلى تقليص درجة المخاطرة الأخلاقية وكذلك إلى أن أصحاب المصلحة مع المؤسسة وعلى رأسهم المستثمرين أقل دراية بالمعلومات البيئية الناتجة عن أنشطة المؤسسات. (نوفان، 2010، صفحة 75)

- **الإفصاح الإجباري:** تلجأ إلى هذه الطريقة الجهات الرسمية المعنية بالإفصاح عن طريق مختلف القوانين واللوائح التنظيمية والإدارية في سوق رأس المال، ووفقا للمعايير المحاسبية المقبولة والمتفق عليها. إن الإفصاح البيئي يكون إلزاميا خاصة في المؤسسات ذات الأثر السلبي على البيئة - بالرغم من عدم وجود اتفاق حول محتوى وكمية المعلومات المفصوح عنها والتي يمكن أن تلي رغبات المستفيدين - وأن يتم إصدار القوانين والتشريعات الصارمة التي تحكم عمليات التخلص من النفايات من الصناعات الملوثة إضافة إلى ضرورة أن يوفر الإفصاح لهذه المؤسسات الصناعية معلومات عن التلوث وأسبابه لوفاء المؤسسات بالتزاماتها في مجال مكافحة التلوث.

2.2. الميزة التنافسية.

لقد ساهم تطور المعارف والأدوات التسويقية وزيادة حدة المنافسة بين المؤسسات في محاولتها للبحث والحصول على ميزات جديدة وأكثر تطورا لتضمن بها الاستمرارية والبقاء، ومن هنا انبثق مفهوم الميزة التنافسية.

أ. مفهوم الميزة التنافسية : يعرف (M. Porter) الميزة التنافسية: " بأنها مجموعة من العمليات والأنشطة والكفاءات التي تمتلكها المنظمة والتي تقوم بتنفيذ استراتيجية تقدم قيمة للزبون لا يستطيع احد المنافسين استنساخها أو الاستفادة منها، وتساهم في تحقيق التفوق على المنافسين من خلال امتلاك المنظمة لمزايا تنافسية وموارد مستدامة يصعب تقليدها من قبل المنافسين وتحقق الربح المستدام (Porter m. , 2000, p. 153)

كما يمكن تعريفها كذلك على أنها: "أداء المؤسسة لأنشطتها بصورة أكثر كفاءة بشكل يجعلها منفردة ومتميزة في خلق قيمة لا يستطيع بقية المنافسين تحقيقها لأنشطتهم، ويمكن أن تحافظ عليها لمدة طويلة من الزمن، إذا ما استندت إلى عمليات معرفية ذات منهجية إدارية واضحة". (مبروك و شراد، 2019، صفحة 243)

من خلال التعريفين السابقين يمكن القول أن الميزة التنافسية هي قدرة خاصة تميز منتجات وخدمات وأفكار المؤسسة وتجعلها في وضعية أفضل مقارنة بالمنافسين مما يجعلها تحقق سيطرة نسبية على فئة هامة من السوق. وهي القدرة على تقديم المنتجات أو خدمة للزبون بشكل أفضل من المنافسين ولمدة طويلة من الزمن.

إن الحديث على الحفاظ على البيئة يقودنا للربط بين الاستدامة والميزة التنافسية وهذا لا يعني الدمج ما بين فكرتين أو توجيهين فقط، بل هو استشراف لمسار جديد واستراتيجي لعمل المؤسسة يتوافق مع النظر إلى الموارد الطبيعية المتاحة، والاستشراف المفرط لتلك الموارد، وما يمكن أن تخلقه هذه العملية من تهديد خطير للأجيال القادمة ، وهو ما أدى إلى ظهور مفهوم الميزة التنافسية المستدامة.

من اجل منح الميزة التنافسية المفهوم الأوسع فقد تم إعطاؤها الخصائص التالية: (عزون، 2015، صفحة 78)

- أنها نسبية، أي تتحقق بالمقارنة وليست مطلقة؛
 - أنها تقود إلى التفوق وتحقق الأفضلية مقارنة بالمنافسين؛
 - تنشأ من داخل المؤسسة وتحقق قيمة لها؛
 - تنعكس في فعالية أداء المؤسسة أو في القيمة المدركة المقدمة للزبائن؛
 - تؤثر في الزبائن وإدراكهم الأفضلية فيما تقدم المؤسسة وتحفزهم على طلب الخدمة؛
 - صعوبة محاكاتها وتقليدها على المدى البعيد؛
 - أن تكون مستمرة ومستدامة بمعنى أنه لا يمكن تقليدها على المدى القصير (الغالي و ادريس، 2015، صفحة 309).
- ب. أبعاد الميزة التنافسية: يمكن حصر أبعاد الميزة التنافسية من خلال نموذج بورتر المقدم سنة 1990 كما يلي :

جدول 1: نموذج بورتر للميزة التنافسية

مركز كلفة منخفضة	تميز يدركه العميل	السوق الاستراتيجي
قيادة الكلفة	التميز	نطاق الصناعة واسع
	التركيز	قطاع معين فقط (ضيق)

Source : (Porter E. M., 1990, p. 39)

● قيادة التكلفة: تعرف باستراتيجية تخفيض التكلفة والمقصود بها قدرة المؤسسة على الإنتاج بأقل ما يمكن من التكاليف مقارنة بمنافسيها في نفس المجال. إن التركيز على تخفيض التكلفة سوف ينعكس إيجاباً على السعر النهائي وسوف يمنح تنافسية للمؤسسة ويمكن خفض التكاليف من خلال: (ويلمان، 2018، صفحة 56)

- الوفورات المتحققة من زيادة منحنى الخبرة والتعلم لدى العاملين؛

- الارتقاء بمستوى استغلال الطاقات المتاحة في موجودات المؤسسة لتقليل نسبة تأثير التكاليف الثابتة عن التكلفة الكلية للوحدة الواحدة من الإنتاج؛
- توفر اقتصاديات الحجم ؛
- السوق مكون من مستهلكين على دراية تامة بالأسعار المطبقة في قطاع معين؛
- توافر الفرص المشجعة على تخفيض التكلفة وتحسين الكفاءة.

● **التميز أو التمايز:** المقصود بها تميز المنتج عن باقي المنتجات المنافسة بطريقة أو بأخرى، سواء جودة عالية، تكنولوجيا رائدة، خدمات متميزة ولا يكون لهذه الجودة المبدولة وزنا في التميز ما لم يكن هناك تقدير من قبل العميل للقيمة التي ستضيفها له خاصة إذا تعددت استخداماته للمنتج، إن الحديث عن تميز المؤسسة يقودنا للحديث عن الابداع الذي يعتبر بعدا رئيسيا للميزة التنافسية المستدامة أو المستمرة من خلال قدرته على اكتشاف الفرص الجديدة ومراقبتها وسرعة الاستجابة لها بإنجاز تطور معين أو عمل خلاق. (شني و بن لخصر، 2017، صفحة 115)

والابداع هنا يعني تطوير أفكار وأساليب وأهداف تتصف بكونها جديدة، مفيدة ومتصلة بحل المشكلات وتعميق الرؤية أو إعادة تركيب الأنماط المعروفة في السلوكيات الإدارية في أشكال متميزة. حيث يشير كل من Ritzman و kraijewski في دراستهما على أن المؤسسات التي تعمل على اتخاذ الابداع كميزة تنافسية يتوجب عليها التنسيق مع قسم البحث والتطوير وتحقيق أفضل استخدام للأساليب، الأمر الذي سوف يسهل أمامها عملية الحصول على المعلومات المرتبطة بمستلزمات تطبيق الخدمات. (منيب و ووعد الله، 2013، صفحة 262).

● **التركيز:** والمقصود بالتركيز أو استراتيجية التركيز هو التخصص في خدمة شريحة معينة من القطاع السوقي الكلي بطريقة أكثر فعالية وكفاءة عما هو عليه الحال عند قيامها بخدمة القطاع السوقي بأكمله، وذلك بهدف بناء ميزة تنافسية مستدامة للحصول على موقع أفضل في السوق بالتركيز على سوق جغرافية محدودة أو بالتركيز على استعمالات معينة للمنتج (مرسي و سليم، 2007، صفحة 246).

ونجاح هذه الاستراتيجية على جميع الأصعدة سيدفع بالمؤسسة لتحقيق أرباح معتبرة وهو ما يضع المؤسسة في وضعية تنافسية قوية مع المنافسين، وهو الأمر الذي سيؤمئها من تهديدات المنافسين داخل القطاع الصناعي، ومن إيجابيات هذه الاستراتيجية أن تطبيقها لا يتطلب الأموال الكثيرة، وهو ما يجعلها ملائمة للمؤسسات محدودة الإمكانيات والموارد. (بن سمو، 2016، صفحة 107).

3. الإجراءات المنهجية للدراسة

تشمل منهجية الدراسة على مجتمع الدراسة، واختيار حجم العينة، وعلى تعريف بأداة جمع البيانات، والأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات.

1.3. مجتمع وعينة الدراسة

ويتضمن مجتمع الدراسة الحالية، جميع المحاسبين ومحافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين أصحاب الاختصاص محاسبة. وقد قمنا باختيار عينة عشوائية ميسرة من مجتمع الدراسة، حيث قمنا بإرسال الاستبيان الإلكتروني لإفراد العينة وذلك بالاستعانة بإمبايلات الأساتذة الجامعيين والمحاسبين ومحافظي الحسابات، كما تم وضع الاستبيان الإلكتروني في المجموعات الخاصة بأفراد العينة في وسائل التواصل الاجتماعي (الفيسبوك). تمت الإجابة على 50 استبيان، وبما أن العدد يفوق 30 يمكننا الاعتماد على هذا العدد وإجراء الأساليب الإحصائية.

وقد تم التأكد من مدى ملائمة حجم العينة بالرجوع إلى ما أورده Sekaran Uma من نقاط يمكن الرجوع إليها بغية تحديد

حجم العينة: (UMA, 2003, p. 494)

- 30 - 500 مفردة ملائم لمعظم الأبحاث والدراسات؛
- يجب أن لا يقل عدد المفردات لكل طبقة عن 30 مفردة في العينات الطبقية؛
- يفضل أن لا تقل مفردات العينة عن عشرة أضعاف عدد متغيرات الدراسة؛
- قد يكون حجم عينة من 10 - 20 مقبولا إذا كان البحث تجريبيا وحجم الضبط والرقابة عالي ومبرر من الباحث.

2.3. ثبات أداة الدراسة (Reliability)

من أجل التأكد من صدق وثبات أداة الدراسة نقوم بحساب معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات، حيث تمكن كرونباخ (Cronbach) من اشتقاق صيغة عامة لتقدير ثبات أنواع الاختبارات والمقاييس المختلفة، تؤدي هذه الطريقة إلى حساب معامل اتساق داخلي لبنية الاختبار يسمى أيضا معامل التجانس وهي كالتالي: (الكناني، 2014، صفحة 266)

$$RTT = \left(\frac{N}{N-1} \right) \left(1 - \frac{\sum sdi^2}{sdi^2} \right)$$

وتعتبر من أفضل الطرق المستعملة لقياس ثبات الاستبانة، وهناك شبه اتفاق بين الباحثين على أن معامل ألفا لتقييم الثبات الذي يكون أعلى من النسبة المقبولة (60%) يعتبر كافيا ومقبولا، وأن معامل ألفا كرونباخ الذي تصل قيمته أو تفوق (80%) يعتبر المقياس مثاليا ذا مستوى ممتاز من الثقة والثبات.

جدول 2: مقياس ثبات ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة

الرمز	المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات "ألفا كرونباخ"	معامل الصدق
X	المحور الأول: المحاسبة البيئية	11	0,618	0.786
Y	المحور الثاني: الميزة التنافسية	15	0,884	0.940
Y1	1. استراتيجية قيادة التكلفة	05	0,848	0.920
Y2	2. استراتيجية التميز	06	0,683	0.826
Y3	3. استراتيجية التركيز	04	0.836	0.914
	إجمالي المحاور	26	0,846	0.919

المصدر: من إعداد الباحثين على ضوء مخرجات spss 21

تعتبر النتائج السابقة نتائج جيدة ومقبولة في مثل هذه الدراسات وأن قيمة معامل ألفا كرونباخ لردود المستجوبين للاستبانة بشكل عام بلغ 84,6% وهي نسبة تفوق قيمة الحد الأدنى المقبول مما يدل على ثبات البنود المكونة لكل محور من محاور الدراسة، وكذلك معامل الصدق كان 91.9% وهو أكبر من 70% مما يدل على صدق البنود المكونة لكل محور من محاور الدراسة ومنه يمكننا الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتعميم نتائج البحث .

4. تحليل ومناقشة النتائج.

قبل التأكد من صحة أو خطأ فرضيات الدراسة الحالية ومناقشة النتائج التي توصلنا إليها، ولكي تكون عملية تحليل وتفسير النتائج أكثر مصداقية نقوم بالتأكد من أن بيانات المجتمع خاضعة للتوزيع الطبيعي.

1.4. اختبار التوزيع الطبيعي.

لمعرفة ما إذا كانت البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي، قمنا باستخدام اختبار كولموروف- سمرنوف بحيث تختبر الفرضية الصفرية القائلة بأن "العينة المسحوبة من المجتمع لا تتبع بيانات التوزيع الطبيعي" مقابل الفرضية البديلة القائلة بأن "العينة المسحوبة من المجتمع تتبع بيانات التوزيع الطبيعي" وإذا كانت قيمة (sig) أكبر من أو تساوي مستوى الدلالة (ألفا)، فإنه يخضع للتوزيع الطبيعي.

جدول 3: إختبار التوزيع الطبيعي (إختبار كولمجروف - سمرنوف)

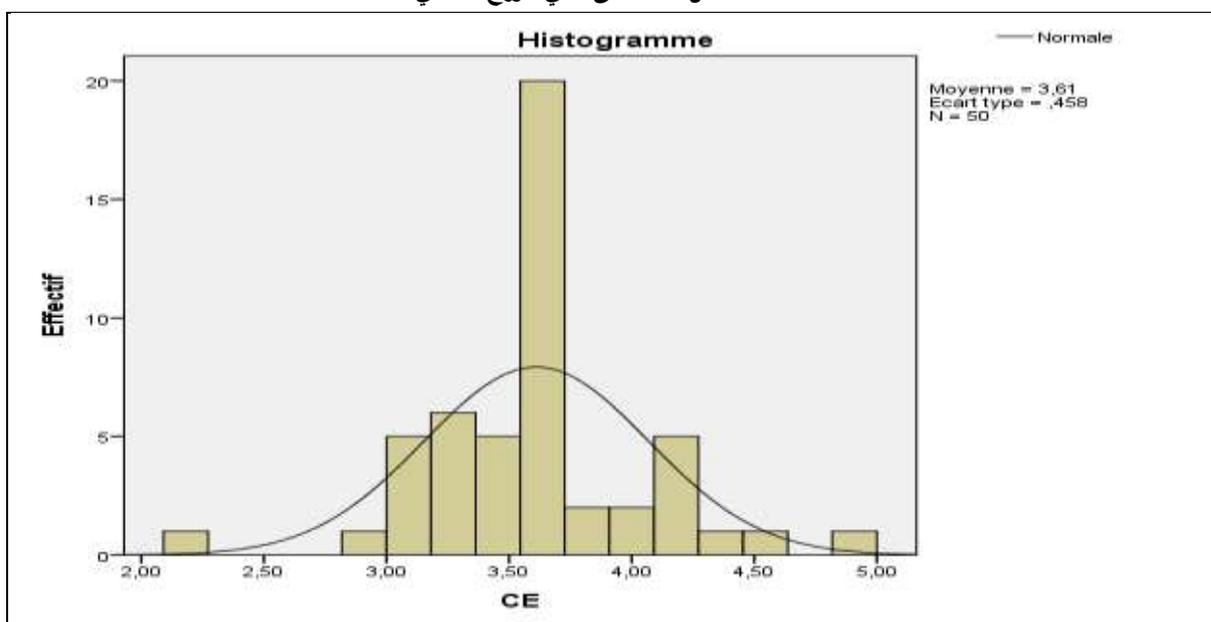
الرقم	البعد	قيمة Z	مستوى الدلالة (القيمة الإحتمالية sig)
01	المحاسبة البيئية	1,129	0.065
02	الميزة التنافسية	0,986	0.075

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS 21

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة (sig) كانت أكبر من مستوى الدلالة (ألفا = 0,05) للبعدين المستقل والتابع، كما يلاحظ من الجدول أن قيمة Z المحسوبة أكبر من 0,05، وبالتالي يمكن القول أن بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي وعليه يمكن أن نقوم بدراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة.

وهذا ما يؤكد كذلك شكل منحنى التوزيع الطبيعي، وكذلك شكل توزع بيانات في شكل خط مستقيم وعليه فإن البيانات تتوزع توزيعاً طبيعياً وعليه يمكن تطبيق مختلف الأساليب الإحصائية.

شكل 2: منحنى بياني لتوزيع الطبيعي



المصدر: مخرجات SPSS 21

2.4. إختبار الفرضية الرئيسية وتفسير النتائج.

أ. نتائج إختبار الفرضية الرئيسية.

يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للمحاسبة البيئية في تحقيق أبعاد الميزة التنافسية (قيادة التكلفة، التميز، التركيز) عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

للتأكد من صلاحية النموذج لإختبار هذه الفرضية تم استخدام نتائج التباين للانحدار والجدول التالي يبين ذلك:

جدول 4: نتائج تحليل التباين للانحدار لإختبار الفرضية الرئيسية

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المسحوبة	مستوى الدلالة
الإنحدار	2,279	1	2,279	15,106	0,000
الخطأ	7,243	48	0,151		
المجموع الكلي	9,522	49			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss 21

من خلال الجدول رقم 3 نلاحظ أنه يوجد ثبات في صلاحية نموذج اختبار الفرضية الرئيسية حيث بلغت F المحسوبة ما قيمته 15.106 وهي أكبر من قيمتها الجدولية وبمستوى دلالة 0,000 أي أقل من مستوى الدلالة المعتمد ($\alpha \leq 0.05$)، هذه النتيجة تثبت صلاحية النموذج للاختبار الفرضية الرئيسية.

ومن أجل حساب قيمة العلاقة بين المتغيرين المستقل الذي يتمثل في المحاسبة البيئية والمتغير التابع المتمثل في الميزة التنافسية باستخدام أسلوب الانحدار البسيط، توصلنا إلى النتائج الموضحة في الجدول رقم 4:

جدول 5: نتائج تحليل الانحدار لأثر المحاسبة البيئية في تحقيق الميزة التنافسية

المتغير المستقل	معامل الانحدار B	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة sig	قيمة F المحسوبة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	مستوى الدلالة sig
المحاسبة البيئية	0,489	3,887	0,000	15,106	0,489	0,239	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss 21

النتائج الواردة في الجدول أعلاه تبين وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين المحاسبة البيئية والميزة التنافسية في العينة محل الدراسة، وهذا ما يؤكد كل من F المحسوبة التي بلغت 15.106 وأيضاً قيمة t البالغة 3.887 وهي أكبر من قيمتهما الجدولية وبمستوى دلالة 0,000. كما أن النتائج تبين أن العلاقة ايجابية وهو ما يلاحظ من خلال قيمة معامل الارتباط الذي بلغ 0,489 هذه القيمة تدل على أن الارتباط ذو علاقة طردية بين المتغيرين.

بالنسبة لمعامل التحديد فقد بلغ قيمة 0,239 أي أن 23.9% من التغيرات الحاصلة في الميزة التنافسية ترجع إلى التغيرات الحاصلة في المحاسبة البيئية، أما العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط فيمكن صياغتها على الشكل التالي:

$$y = 0.489 x + 0.471$$

من خلال قراءة المعادلة السابقة نقول أن التغيير في المحاسبة البيئية بدرجة واحدة تؤدي إلى التغيير الطردي في Y الذي يمثل الميزة التنافسية بمقدار 0.489 درجة، وعلى هذا الأساس يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة أنه: "لا يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للمحاسبة البيئية في تحقيق أبعاد الميزة التنافسية (قيادة التكلفة، التميز، التركيز) عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)"، ونقبل الفرضية البديلة (المطروحة):

يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للمحاسبة البيئية في تحقيق أبعاد الميزة التنافسية (قيادة التكلفة، التميز، التركيز) عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)

ب. نتائج اختبار الفرضيات الفرعية.

- الفرضية الفرعية الأولى (ف1) : يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للمحاسبة البيئية في تحقيق بعد قيادة التكلفة عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$)

جدول 6: نتائج تحليل الانحدار لأثر المحاسبة البيئية في تحقيق استراتيجية قيادة التكلفة

المتغير المستقل	معامل الانحدار B	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة sig	قيمة F المحسوبة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	مستوى الدلالة sig
استراتيجية قيادة التكلفة	0,450	3,488	0,001	12,169	0,450	0,202	0,001

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss 21

النتائج الواردة في الجدول أعلاه تبين وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين المحاسبة البيئية وبعد قيادة التكلفة في العينة محل الدراسة، وهذا ما يؤكد كل من F المحسوبة التي بلغت 12,169 وأيضاً قيمة t البالغة 3,488 وهي أكبر من قيمتهما الجدولية وبمستوى دلالة 0,001. كما أن النتائج تبين أن العلاقة ايجابية وهو ما يلاحظ من خلال قيمة معامل الارتباط الذي بلغ 0,450 هذه القيمة تدل على أن الارتباط ذو علاقة طردية بين المتغيرين.

بالنسبة لمعامل التحديد فقد بلغ قيمة 0,202 أي أن 20.2% من التغيرات الحاصلة في بعد قيادة التكلفة ترجع إلى التغيرات الحاصلة في المحاسبة البيئية، أما العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط فيمكن صياغتها على الشكل التالي:

$$y = 0.450 X + 0.556$$

من خلال قراءة المعادلة السابقة نقول أن التغيير في المحاسبة البيئية بدرجة واحدة تؤدي إلى التغيير الطردي في Y الذي يمثل بعد قيادة التكلفة بمقدار 0.450 درجة، وعلى هذا الأساس يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة أنه: "لا يوجد أثر ايجابي ذو دلالة إحصائية للمحاسبة البيئية في تحقيق بعد قيادة التكلفة عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$)"، ونقبل الفرضية البديلة أي: يوجد أثر ايجابي ذو دلالة إحصائية للمحاسبة البيئية في تحقيق بعد قيادة التكلفة عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$)

● الفرضية الفرعية الثانية: يوجد أثر ايجابي ذو دلالة إحصائية للمحاسبة البيئية في تحقيق بعد التميز عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$)

جدول 7: نتائج تحليل الانحدار لأثر المحاسبة البيئية في تحقيق استراتيجية التميز

المتغير المستقل	معامل الإنحدار B	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة sig	قيمة F المحسوبة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	مستوى الدلالة sig
استراتيجية التميز	0,318	2,323	0,024	5,397	0,318	0,101	0,000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss 21

النتائج الواردة في الجدول أعلاه تبين وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين المحاسبة البيئية وبعد التميز في العينة محل الدراسة، وهذا ما يؤكد كل من F المحسوبة التي بلغت 5,397 وأيضاً قيمة t البالغة 2,323 وهي أكبر من قيمتهما الجدولية وبمستوى دلالة 0,024 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد. كما أن النتائج تبين أن العلاقة ايجابية وهو ما يلاحظ من خلال قيمة معامل الارتباط الذي بلغ 0,318 هذه القيمة تدل على أن الارتباط ذو علاقة طردية بين المتغيرين.

بالنسبة لمعامل التحديد فقد بلغت قيمة 0,101 أي أن 10.1% من التغيرات الحاصلة في بعد التميز ترجع إلى التغيرات الحاصلة في المحاسبة البيئية، أما العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط فيمكن صياغتها على الشكل التالي:

$$y = 0.318 X + 0.309$$

من خلال قراءة المعادلة السابقة يمكن القول أن التغيير في المحاسبة البيئية بدرجة واحدة تؤدي إلى التغيير الطردي في Y الذي يمثل بعد التميز للميزة التنافسية بمقدار 0,318 درجة، وعلى هذا الأساس يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة أنه: "لا يوجد أثر ايجابي ذو دلالة إحصائية للمحاسبة البيئية في تحقيق بعد التميز عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$)"، ونقبل الفرضية البديلة أي: يوجد أثر ايجابي ذو دلالة إحصائية للمحاسبة البيئية في تحقيق بعد التميز عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$)

● الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد أثر ايجابي ذو دلالة إحصائية للمحاسبة البيئية في تحقيق بعد التركيز عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$)

جدول 8: نتائج تحليل الإنحدار لأثر المحاسبة البيئية في تحقيق استراتيجية التركيز

المتغير المستقل	معامل الانحدار B	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة sig	قيمة F المحسوبة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	مستوى الدلالة sig
استراتيجية التركيز	0,441	3,406	0,001	11,599	0,441	0,195	0,001

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

النتائج الواردة في الجدول أعلاه تبين وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين المحاسبة البيئية وبعد التركيز في العينة محل الدراسة، وهذا ما يؤكد كل من F المحسوبة التي بلغت 11,599 وأيضاً قيمة t البالغة 3,406 وهي أكبر من قيمتهما الجدولية وبمستوى دلالة 0,001 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد. كما أن النتائج تبين أن العلاقة ايجابية وهو ما يلاحظ من خلال قيمة معامل الارتباط الذي بلغ 0,441 هذه القيمة تدل على أن الارتباط ذو علاقة طردية بين المتغيرين. بالنسبة لمعامل التحديد فقد بلغ قيمة 0,195 أي أن 19.5% من التغيرات الحاصلة في المحاسبة البيئية.

أما العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط فيمكن صياغتها على الشكل التالي:

$$y = 0.441 X + 0.549$$

من خلال قراءة المعادلة السابقة يمكن القول أن التغيير في المحاسبة البيئية بدرجة واحدة تؤدي إلى التغيير الطردي في Y الذي يمثل بعد التركيز للميزة التنافسية بمقدار 0,441 درجة، وعلى هذا الأساس يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة أنه: "لا يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للمحاسبة البيئية في تحقيق بعد التركيز عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$)"، ونقبل الفرضية البديلة أي يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للمحاسبة البيئية في تحقيق بعد التركيز عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$)

وكحوصلة لما تقدم في هذا المحور يمكن ترتيب أبعاد الميزة التنافسية حسب درجة تأثرها بأنشطة المحاسبة البيئية كما يلي:

- احتل **بعد قيادة التكلفة** المرتبة الأولى من حيث تأثره بأنشطة المحاسبة البيئية إذ بلغت درجة الارتباط 45% وهي نتيجة منطقية باعتبار أن المحاسبة البيئية تساهم في تخفيض التكلفة من خلال الإنتاج بمعايير عالمية ورقابة محكمة للتكاليف البيئية مما يؤدي إلى خفض الأسعار وحصة سوقية أكبر، بمعنى آخر أن تطبيق المحاسبة البيئية سيساعد أن يعكس سعر المنتج القيمة الحقيقية لتكلفته من خلال تحديد التكاليف البيئية وتحميلها لكل منتج على حدى.
- احتل **بعد التركيز** المرتبة الثانية وهذا ما تبينه درجة الارتباط التي بلغت 44.1% وهي علاقة ايجابية متوسطة، ذلك أن تطبيق المحاسبة البيئية يساهم في تحديد مجموعة معينة من العملاء والتركيز على خط إنتاجي أو سوق معين مع الجودة العالية في الإنتاج بمواصفات تتماشى مع البيئة؛
- احتل **بعد التميز** المرتبة الأخيرة من حيث تأثره بأنشطة المحاسبة البيئية إذ بلغت درجة الارتباط 31,8% هي علاقة ايجابية ومتوسطة ذلك أن التزام المؤسسة بالقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية يجعلها تتمايز على المؤسسات الأخرى من خلال ولاء الزبائن ذووا الوعي البيئي الكبير حتى مع ارتفاع الأسعار واستقطاب موارد بشرية مسؤولة بيئياً، مما يمكن المؤسسات في حصول على شهادات ISO 14000.

5. الخاتمة.

من خلال هذه الدراسة توصلنا أن المؤسسات الاقتصادية إذا ما تبنت فلسفة القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية فإن ذلك يعزز من صورة علامتها التجارية كما سينمي درجة الرضا لدى العاملين وذلك من خلال استماع لآراء ووجهة نظر كل أصحاب المصلحة

وبالتالي تحقيق ميزة التنافسية وتعزيز حصتها السوقية، كما توصلنا من خلال دراستنا وتحليلنا لنتائج الدراسة الميدانية التي قمنا بها إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل (المحاسبة البيئية) على المتغير التابع (أبعاد الميزة التنافسية المستدامة)، حيث توصلنا إلى وجود علاقة ارتباط إيجابية متوسطة بين المتغير المستقل والتابع بلغت قيمته **48,9%**، وهذا ما يؤكد الأثر الفاعل لالتزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق المحاسبة البيئية في تحقيق الميزة التنافسية.

6. توصيات واقتراحات الدراسة

من خلال ما توصلنا إليه من نتائج يمكن تقديم التوصيات والاقتراحات التالية:

- العمل على وضع نظام معلومات محاسبي بيئي يتم من خلاله تحديد التكاليف البيئية التي تحملتها المؤسسة والتي من شأنها تحسين جودة المعلومات المالية؛
- نشر ثقافة الإفصاح المحاسبي الطوعي عن التكاليف البيئية لما لها من إشارة خاصة في السوق المالي لمدة تحمل المؤسسة لمسؤوليتها البيئية؛
- تشجيع الأفراد والكوادر البشرية العاملة على إيجاد حلول للمشاكل البيئية التي تصادف المؤسسة الاقتصادية من خلال التحفيزات المادية والمعنوية والتي تنعكس إيجاباً على أدائهم المستقبلي؛
- التأكيد من عقد الدورات الإعلامية والتحسيسية لأهمية المحافظة على البيئة؛
- عقد دورات تكوينية وتدريبية للكوادر البشرية في مجال تفعيل دور المحاسبة البيئية في استدامة المؤسسات وبالتالي حثهم على الابتكار والتجديد؛
- على مؤسسات الصناعات التحويلية التحلي بالمسؤولية القانونية وإتباع المعايير والمقاييس البيئية بخصوص حدود انبعاث الملوثات، نسب الضوضاء المسموح بها، انبعاث الغازات السامة، كيفية التخلص من النفايات.. الخ؛
- محاولة إبرام المعاهدات والاتفاقيات على مختلف الأصعدة العربية، الإفريقية والدولية ببيعة الاستفادة من المزايا الناشئة عنها كحجم التكاليف وتوسيع بيئة الأعمال التنافسية.

7. المراجع والاحالات.

- Burritt, R. L. (2004). Environmental management accounting: roadblocks on the way to the green and pleasant land. *Business Strategy and the Environment* , 13 (1), 13.
- Hassan, O., & Marston, C. (2010). Disclosure Measurement in the Empirical Accounting Literature :Areview Article. *economics and Finance working paper series* , 10 (18).
- Lynelle ,Preston .(2011) .sustainability at hewlett-packard .*managment review* ، vol (43) n 03
- Porter, E. M. (1990). *Competitive Advantage of Nations* . USA: The Free Press .
- Porter, m. (2000). *l'avantage concurrentiel*. Paris: Dunod.
- UMA, S. (2003). *research methods for business buildingapproach* (éd. forth edition) . singapore : john wibey& sons (asia) pte.
- أحمد مرسي، و محمد سليم. (2007). الإدارة الاستراتيجية. مصر، مصر: أبو الخير للطباعة و التجليد.
- أندرو ويلمان. (2018). قيادة تخفيض التكلفة ترجمة الدكتور طلعت اسعد. مصر: جامعة المنصورة.
- بسام منيب، و اسراء ووعده الله. (2013). الأثر التتابعي لمتطلبات إدارة الجودة الشاملة و التغيير التنظيمي في تحقيق الميزة التنافسية . مجلة كلية الإدارة و الاقتصاد ، 05 (10).
- ثامر البكري، و خالد بن حميدان. (2013). الاطار المفاهيمي للاستدامة و الميزة التنافسية - محاكاة شركة hp في اعتمادها لاستراتيجية الاستدامة. مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية الانسانية ، المجلد 09 (العدد 03).

- حامد محمد عليوات نوفان. (2010). القياس المحاسبي للتكاليف الأنشطة المسؤولة الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية- حالة تطبيقية على شركات مصفاة البيترول الأردنية العامة. سوريا: كلية الاقتصاد دمشق.
- خليل ابراهيم رجب الحمادي. (2011). التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية - نموذج مقترح-. الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات (صفحة 217). جامعة ورقلة.
- صليحة مبروك، و صابر شراد. (2019). تكنولوجيا المعلومات كأداة تحقيق الميزة التنافسية 243. مجلة المنهل الاقتصادي ، المجلد 2 (العدد 2).
- صورية شني، و السعيد بن لخضر. (2017). تحقيق استراتيجية التنمية المستدامة من خلال الميزة التنافسية للمؤسسة . مجلة البحوث الإدارية و الاقتصادية (02).
- طاهر الغالي، و وائل ادريس. (2015). الإدارة - منظور منهجي متكامل - . عمان، الأردن: دار وائل للنشر و التوزيع.
- عابد كريم عبدعون الكناي. (2014). مقدمة في الاحصاء وتطبيقات الطبعة العربية . عمان، الأردن: دار اليازوني العلمية للنشر والتوزيع.
- عبد الغاني مولودي، و آخرون. (2020). دور سياسة تمكين العاملين في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة - دراسة ميدانية مصنع الاسمنت سيدي موسى - . مجلة الاقتصاد و إدارة الاعمال ، 03 (02).
- عبد المجيد موازين، و محمد الأمين بربري. (2017). قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية في ظل التوجه نحو تحقيق التنمية المستدامة. مجلة العلوم الإدارية والمالية ، 01 (01)، 5.
- فاروق عزون. (2015). دور الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة -دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. الجزائر: جامعة سطيف 1.
- لعبيدي مهاوات. (2015). القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و الافصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الاداء البيئي -دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة بسكرة-الجزائر.
- مصطفى عوادي، عبد القادر شيخ، و رحمة العيفة. (2019). اثر المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة. مجلة دراسات متقدمة في المالية و المحاسبة ، 02 (02)، 15.
- منى عبد الله حمد. (2014). اثر قياس التكاليف البيئية و الافصاح عنها في رفع كفاءة الاداء البيئي - دراسة تطبيقية. كلية الاقتصاد. دمشق: جامعة دمشق-سوريا-.
- منير جمعة القساطلي. (2007). منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية - دراسة تطبيقية على شركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال. كلية التجارة. غزة، فلسطين: جامعة الإسلامية.
- نجاة بن حمو. (2016). • إدارة علاقات الزبائن كاداة لتحقيق الميزة التنافسية لمنظمات الاعمال - دراسة حالة مؤسسة كوندور . الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
- نوال بن عمارة. (2011). المحاسبة عن اداء البيئي الافاق و المعوقات، جامعة ورقلة-الجزائر-، يومي 22 23 نوفمبر 2011، ص 271. المؤتمر الدولي حول الاداء المتميز للمنظمات و حكومات (صفحة 71). الجزائر: جامعة ورقلة.
- وصفي. (2001). المنهجية الكاملة لادارة الجودة الشاملة . عمان، الأردن: دار وائل للنشر و الطباعة.

■ ترجمة المراجع:

- **wilman, A.** (2018). *Cost Reduction Leadership Translated by Dr. Talaat Asaad.* Egypt: Mansouria University.
- **bakri. T & Bani Hamdan.k**(2013) *Sustainability Conceptual Framework and Sustainable Competitive Advantage-Stimulation for HP in its Adoption of Sustainability Strategy, 5.(1),*
- الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الانسانية، 5(1)، 03-11. استرجع في من
<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/73483>
- Moursi, A., & Salim, M. (2007). *Strategic management.* Egypt: Abu Al-Khair for printing.
- Elsabaoui, I. O. hamdi, & ELTAII, B. M. A. mohamed. (2013). The sequential effect of the total quality management and organizational change requirements in achieving competitive advantage . *Journal of the Faculty of Management and Economics, 05(10), 243-282.*
- Alhamdani, khalil I. R. (2011). *Challenges facing measuring environmental costs - a proposed model.* The second international conference on the outstanding performance of organizations and governments, Ouargla University.
- ALGHALIBI, T., & IDRIS, wael. (2015). *Management - an integrated systemic perspective.* Ammaan, Jordan: Dar Wael for publishing and distribution.
- Noufane, H. M. A. (2010). *Accounting measurement of the costs of social responsibility activities and their disclosure in the final financial statements - an applied case on the Jordanian public petroleum refinery companies* (Thèse de Doctorat). Faculty of Economics, Damascus, Syria.
- سورية . ش. ، & السعيد . . ب. ل. (2017). تحقيق إستراتيجية التنمية المستدامة من خلال الميزة التنافسية للمؤسسة .
Achieving Sustainable Development Strategy through the competitive Advantage of the enterprise .
<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/121734>مجلة البحوث الإدارية والاقتصادية، 1(2)، 105-128. استرجع في من
- mabrouk, saliha & cherad, saber. (2019) *مجلة المنهل* . (تكنولوجيا المعلومات كأداة لتحقيق الميزة التنافسية.
<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/104923>الاقتصادي، 2(2)، 241-254. استرجع في من
- BENAMARA, N. (2011). *Accounting for environmental performance- prospects and constraints.* International conference on the outstanding performance of organizations and governments, OUARGLA university, Algeria.
- Azoune, F. (2015). *The role of total quality in achieving sustainable competitive advantage - a case study of some Algerian economic institutions* (Thèse de Magister). Setif university 1, Algeria.
- OUASFI, N. (2001). *The complete methodology of total quality management.* Ammaan Jordan: Dar Wael for publication and distribution.
- ABDELAH HAMED, M. (2014). *The effect of measuring environmental costs and disclosing them in raising the efficiency of environmental performance - an applied study* (Thèse de Magister). faculty of economics, Damascus University, Syria.
- laifa, rahima, auadi, mostafa & chikh, abdelkader. (2019) *أثر المحاسبة البيئية في تحقيق تنمية مستدامة* . (Impact of environmental accounting on achieving sustainable development في مجلة دراسات متقدمة في
<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/97500>المالية والمحاسبة، 2(2)، 14-29. استرجع في من
- Alkanani, A. K. A. A. (2014). *Introduction to Statistics and Applications* (Arabic Edition). Ammaan Jordan: Dar Al-Yazuri for Publishing and Distribution.
- YAHYAOU, A & BELBALI, A. (2019) *مجلة الاقتصاد* . (دور سياسة تمكين العاملين في تحقيق الميزة التنافسية.
<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/110650> وإدارة الأعمال، 3(2)، 84-105. استرجع في من

- عبد المجيد . م . ، & محمد أمين . ب . (2017). قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية في ظل التوجه نحو تحقيق التنمية المستدامة. *مجلة العلوم الإدارية والمالية، I (1)*، 43-24. استرجع في من <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/69348>
- MAHAOUAT, L. (2015). *Accounting measurement of environmental costs and their disclosure in the financial statements to improve environmental performance - a case study of a group of industrial enterprises in Algeria* (Thèse de Doctorat). Biskra university, Algeria.
- BENHAMOU, N. (2016). *Customer Relationship Management as a tool to achieve competitive advantage for business organizations - a case study of Condor Corporation* (Thèse de Doctorat). Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences., Tlemcen, Algeria.
- ELKATATI, M. J. (2007). *Benefits of Disclosure of Environmental Costs - An Empirical Study on Industrial Shareholding Companies Listed in the Capital Market* (Thèse de Magister). Islamic University, College of Commerce, Gaza, Palestine.

ملاحق .

ملحق I: الاستبيان

المحور الأول: المحاسبة البيئية

العبرة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
1- تعد المحاسبة البيئية من المفاهيم الحديثة غير معروفة بشكل جيد لدى إدارة المؤسسات الاقتصادية					
2- تهتم المحاسبة البيئية بقياس تكاليف التأثير الاقتصادي الذي يخلفه نشاط المؤسسة على البيئة					
3- تساهم المحاسبة البيئية في تحويل تكاليف التلوث البيئي إلى قيم نقدية يمكن قياسها لتحميلها إلى تكلفة المنتج					
4- الإفصاح عن التكاليف البيئية يساهم في تحسين صورة المؤسسة لدى أصحاب المصالح (موردين، مساهمين، الحكومة، الجمعيات... الخ)					
5- توفر المحاسبة البيئية معلومات تساعد في تخفيض الفرص المضاعة وتقليل التلوث البيئي					
6- يساعد توفر المعلومات الكافية حول التكاليف البيئية في ترشيد قرارات المتعاملين الاقتصاديين					
7- يوفر النظام المحاسبي المالي للمؤسسة آليات واضحة ودقيقة عن كيفية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية					
8- تقوم معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بقياس مختلف التكاليف البيئية والإفصاح عنها، ضمن قوائمها المالية					
9- توجد في الجزائر مؤهلات وطاقات إبداعية في مجال المحاسبة البيئية لديها القدرة على تطبيقها					
10- عدم وجود معايير محاسبية أو قوانين ملزمة بتحمل أو بالاعتراف بالمسؤوليات البيئية يحول دون تطبيق المحاسبة البيئية					
11- نقص التدريب والتكوين في مجال المحاسبة البيئية يحول دون التطبيق الجيد لقواعدها					

المحور الثاني: أبعاد الميزة التنافسية

البعد الأول: قيادة التكلفة (السيطرة على التكاليف)

العبارة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
1. تؤدي قدرة المؤسسة على إنتاج وتسويق منتج بأقل تكلفة بيئية مقارنة بالمنافسين الى تحقيق عوائد أكبر					
2. يساهم تطبيق المحاسبة البيئية في خفض تكاليف معالجة النفايات مما يؤدي إلى تحقيق وفورات مالية					
3. يحقق تطبيق المحاسبة البيئية تطوير في الأداء بتعظيم الإيرادات وتخفيض التكاليف البيئية					
4. يؤدي تطبيق المحاسبة البيئية إلى السيطرة و التحكم في التكاليف البيئية مما يساهم في زيادة فاعلية التخطيط وبالتالي خفض تكلفة الوحدة المنتجة على المدى الطويل					
5. تحقق قيادة التكلفة البيئية الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية					

البعد الثاني: بعد التمييز

العبارة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
1. يؤدي التزام المؤسسة بقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية إلى تحقيق تميزها عن المؤسسات الأخرى					
2. يحقق الالتزام بمبادئ المحاسبة البيئية ميزة ولاء للزبائن حتى مع زيادة الأسعار					
3. يؤدي تطبيق المؤسسة للمحاسبة البيئية إلى تعزيز مستوى الإبداع لديها					
4. يساهم تطبيق مبادئ المحاسبة البيئية في استقطاب موارد بشرية مسؤولة بيئيا					
5. تؤدي الرؤية المشتركة للأهداف البيئية بين العمال و المؤسسة إلى تحقيق القدرة على التمييز					
6. التطبيق الجيد لمبادئ المحاسبة البيئية يسمح للمؤسسة بالحصول على شهادات دولية في التسيير الجيد للأنشطة البيئية (ISO 14001)					

البعد الثالث: بعد التركيز

العبارة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
1. تطبيق المؤسسة للمحاسبة البيئية يجعلها تركز مواردها على إشباع حاجات قطاع من المستهلكين يتمتعون بثقافة بيئية عالية					
2. يساهم تطبيق المؤسسة للمحاسبة البيئية في استقطاب الشركاء وأصحاب الأسهم ذوي الوعي البيئي الكبير					
3. يؤدي التركيز على إشباع الحاجات الخاصة لسوق جغرافي محدد من خلال تطبيق المحاسبة البيئية إلى بناء ميزة تنافسية مستدامة					
4. يؤدي تطبيق المحاسبة البيئية إلى التركيز على الإبداع والابتكار البيئي في أنشطة المؤسسة					