

The Islamic University – Gaza
Research and Postgraduate Affairs
Faculty of Commerce
Master of Accounting & Finance



الجامعة الإسلامية - غزة
شئون البحث العلمي والدراسات العليا
كلية التجارة
ماجستير المحاسبة والتمويل

مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية
في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة
(دراسة ميدانية تحليلية)

The extent to which the elements of implementing
environmental cost accounting are available in the
industrial companies working in the Gaza strip

إعداد الباحث

يحيى جمال اللولو

إشراف

الأستاذ الدكتور

ماهر موسى درغام

قُدِّمَ هَذَا البَحْثُ إِسْتِكْمَالاً لِمُنْتَظَمَاتِ الحُصُولِ عَلَى دَرَجَةِ المَاجِسْتِيرِ
فِي بَرنامِجِ المَحاسِبَةِ وَالمَمويلِ بِكَلِيَةِ التِجارَةِ فِي الجَامِعَةِ الإِسْلامِيَةِ بِغَزَّةِ

رمضان 1437هـ - يونيو 2016م

إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة (دراسة ميدانية تحليلية)

The extent to which the elements of implementing environmental cost accounting are available in the industrial companies working in the Gaza strip

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وأن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل الآخرين لنيل درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

Declaration

I understand the nature of plagiarism, and I am aware of the University's policy on this.

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted by others elsewhere for any other degree or qualification.

Student's name:	يحيى جمال اللولو	اسم الطالب:
Signature:		التوقيع:
Date:	2016/6/15	التاريخ:



نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة شئون البحث العلمي والدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحث/ يحيى جمال حيدر اللولو لنيل درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل وموضوعها:

مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة دراسة ميدانية تحليلية

The extent to which the elements of implementing environmental cost accounting are available in the industrial companies working in Gaza Strip

وبعد المناقشة التي تمت اليوم الأربعاء ٢٤ رمضان ١٤٣٧ هـ، الموافق ٢٩/٠٦/٢٠١٦ م الساعة العاشرة صباحاً، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

.....
.....
.....

أ.د. ماهر موسى درغام
د. هشام كامل ماضي
د. عمر عيد الجعيدي
مشرفاً و رئيساً
مناقشاً داخلياً
مناقشاً خارجياً

وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحث درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل.

واللجنة إذ تمنحه هذه الدرجة فإنها توصيه بتقوى الله و لزوم طاعته وأن يسخر علمه في خدمة دينه ووطنه.

والله ولي التوفيق ،،،

نائب الرئيس لشئون البحث العلمي والدراسات العليا

أ.د. عبدالرؤف علي المناعمة

ملخص الدراسة باللغة العربية

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.

لقد اعتمدت الدراسة على استبانة وزعت على مجتمع الدراسة المكون من العاملين في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، حيث تم توزيع الاستبانة على عينة عشوائية حجمها 120 موظف من العاملين في هذه الشركات، وتم استرجاع 102 استبانة، وتم استبعاد 8 استبانات نظراً لعدم اكتمالها. وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة 94 استبانة. وتم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي واختبارات T-test واختبار ANOVA واختبار شافية.

لقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، عدم توفر الوعي البيئي لدى الإدارة العليا في الشركات الصناعية بالشكل الكافي لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية. إن مستوى التزام الإدارة العليا تجاه البيئة في الشركات الصناعية لا يعتبر كافياً لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية. إنخفاض مستوى إدراك الإدارة العليا في الشركات الصناعية للمزايا والفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.

وخلصت الدراسة إلى عدة توصيات من أهمها، قيام المدارس والمعاهد والجامعات بتحديث المساقات والمناهج الدراسية من خلال تخصيص مقررات تتضمن المشكلات البيئية التي يعاني منها قطاع غزة، ضرورة زيادة الوعي البيئي والعمل على نشره بين العاملين بالشركات الصناعية، ضرورة قيام المستثمرين في الشركات الصناعية، بالأخذ بالدراسات البيئية بعين الاعتبار عند إعداد دراسات الجدوى للمشاريع الصناعية الجديدة، إصدار القوانين والتشريعات المتعلقة بالمحافظة على البيئة ومواردها الطبيعية.

Abstract

This study aims at identifying the availability of the constituents necessary for the application of environmental costs accounting in the industrial companies operating in the Gaza Strip. The study also aims at introducing the environmental costs accounting and the role it plays in minimizing the environmental problem. Moreover, the study tries to explore the level of environmental awareness of the senior management and its commitment to environment preservation. This is in addition to identifying the environmental laws and regulations that bind industrial companies to apply the environment costs accounting.

The tool of the study was a questionnaire that was distributed to the study population that consisted of the employees of the industrial companies operating in the Gaza Strip. Where the questionnaire was distributed to a random sample of 120 employees working in these companies, 102 questionnaires were recovered, and 8 questionnaires were excluded due to the lack of completeness. Thus, the number of questionnaires under the study is to identify 94 questionnaires. The following statistical processes were used: T-test, one way Anova and Scheffe test.

The study reached a number of findings, the most important of which are the following:

The environmental awareness is not available enough at the senior management of the industrial companies to apply the environmental costs accounting. The commitment of the senior management of the industrial companies to environment preservation is not enough to apply the environmental costs accounting. The senior management of industrial companies has low understanding of the benefits of applying the environmental costs accounting.

The study suggested a number of recommendations, the most important of which are the following:

The schools, institutes and universities should update their curricula to include courses relevant to the environmental problems from which the Gaza Strip suffers. It is also necessary to increase the environmental awareness among the employees of the industrial companies. Any feasibility study for a new industrial venture should consider the environmental studies in this regard. Laws and regulations for environment and natural resources preservation should be enacted in the Gaza Strip.

صفحة اقتباس (الآية القرآنية)

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

﴿قُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللّٰهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ
وَسَتُرَدُّونَ اِلَى عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ
تَعْمَلُونَ﴾

[التوبة:105]

إهداء

إلى وطني الغالي،

فلسطين

إلى من كان رضاها غايتي وطموحي، فأعطتني الكثير ولم تنتظر الشكر،

والدتي الحبيبة

إلى الإنسان الذي علمني كيف يكون الصبر طريقاً للنجاح، فكان على الدوام سنداً وقُدوة،

والدي الحبيب

إلى رفقية دربي، صاحبة البصمة الصادقة المضيئة في حياتي العلمية والعملية،

زوجتي العزيزة

إلى من أتمنى لهم حياة مشرقة ودروباً منيرة كنور الصباح، وتفوقاً على مر الأيام،

أبنائي الأعزاء

إلى كل من قدم لي العون والمساعدة في إنجاز هذه الرسالة

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين، سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين، ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

انطلاقاً من قول رسولنا الكريم (من لم يشكر الناس لم يشكر الله) فأول ما أتوجه بالشكر والثناء الحسن على الله تعالى صاحب تحقيق المقاصد والغايات، يسرني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى والدي العزيزان، اللذان حملا همي لرفعة شأني، لهما مني كل الحب والتقدير، كما وأجد نفسي مديناً بالوفاء والعرفان لمعلمي الفاضل الأستاذ الدكتور ماهر موسى درغام الذي تكرم مشكوراً بقبول الإشراف على هذه الرسالة حيث قدم لي النصح والإرشاد طوية فترة إعدادها في سبيل إظهار هذه الدراسة في صورتها الحالية، جعله الله نيراً للعلم والمعرفة.

ويسرني أن أتقدم لكافة الأساتذة الكرام أعضاء الهيئة التدريسية في الجامعة الإسلامية غزة، وأقدم خالص شكري وتقديري للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة، فلهم جيبياً كل الشكر والتقدير على تفضلهم بقراءة ومناقشة هذه الرسالة وإبداء ملاحظاتهم القيمة، كما وأشكر كل من ساهم في إنجاز هذا الجهد سواء بالتشجيع أو المساندة، وخاصة الزملاء عينة الدراسة من العاملين في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.

وإلى كل من أسدى لي مشورة أو قدم لي نصيحة ومعونة، لهم مني جميعاً خالص الشكر والتقدير، فجزاهم الله عني خير الجزاء.

وأخيراً اللهم إن هذا ما يسرت لي من جهد فإن كنت قد وفقت فمن عندك، وإن كنت قد أخطأت أو قصرت فمن نفسي ومن الشيطان، اللهم إجعل هذا العمل مقبولاً وفي ميزان حسناتي، وإجعل سعي فيه مرضياً مشكوراً مبتغياً وجهك الكريم وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

الباحث

يحيى جمال اللولو

فهرس المحتويات

أ.....	إقرار
ب.....	ملخص الدراسة باللغة العربية
ث.....	صفحة اقتباس (الآية القرآنية)
ج.....	إهداء
ح.....	شكر وتقدير
خ.....	فهرس المحتويات
ر.....	فهرس الجداول
ش.....	قائمة الأشكال والرسومات التوضيحية
1.....	الفصل الأول الإطار العام للدراسة
2.....	1.1 المقدمة:
3.....	1.2 مشكلة الدراسة:
4.....	1.3 أهداف الدراسة:
5.....	1.4 أهمية الدراسة:
5.....	1.5 فرضيات الدراسة:
7.....	1.7 الدراسات السابقة:
17.....	1.8 التعليق على الدراسات السابقة
18.....	1.9 ما يميز الدراسة الحالية
20.....	الفصل الثاني التأصيل العلمي لمحاسبة التكاليف البيئية وواقع الشركات الصناعية في قطاع غزة....
21.....	2.1 المقدمة:
22.....	المبحث الأول طبيعة ومكونات التكاليف البيئية
22.....	2.1.0 تمهيد:

22	2.1.1 مفهوم التكاليف البيئية وطبيعتها:
23	2.1.2 أسباب الاهتمام بالتكاليف البيئية:
24	2.1.3 أنواع التكاليف البيئية:
25	2.1.4 توييب التكاليف وفقاً للمدى الزمني للانتفاع بالتكلفة:
26	2.1.5 دور التكاليف البيئية في عملية ترشيد القرارات:
27	2.1.6 خصائص ومميزات التكاليف البيئية:
29	المبحث الثاني ماهية المحاسبة البيئية
29	2.2.0 تمهيد:
29	2.2.1 مفهوم المحاسبة البيئية:
30	2.2.2 مراحل تطور المحاسبة البيئية:
30	2.2.3 المفاهيم ذات العلاقة بالمحاسبة البيئية:
31	2.2.4 مستويات تطبيق المحاسبة البيئية:
32	2.2.5 أهمية المحاسبة البيئية:
33	2.2.6 أسباب ودوافع الاهتمام بالمحاسبة البيئية:
33	2.2.7 أهداف محاسبة التكاليف البيئية:
35	المبحث الثالث قانون البيئة وواقع الشركات الصناعية في قطاع غزة
35	2.3.0 تمهيد:
35	2.3.1 النشاط الصناعي في قطاع غزة:
36	2.3.2 التلوث الصناعي في قطاع غزة:
39	2.3.3 التشريعات البيئية الفلسطينية
41	الفصل الثالث الإطار العملي للدراسة
42	3.1 المقدمة:

42	3.2 أسلوب الدراسة:
43	3.3 مجتمع وعينة الدراسة
43	3.4 أداة الدراسة:
44	3.5 صدق الاستبانة:
50	3.6 أداة ثبات الاستبانة Reliability:
51	3.7 الأساليب الإحصائية:
54	الفصل الرابع تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة
55	4.1 المقدمة:
55	4.2 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة
90	الفصل الخامس النتائج والتوصيات
91	5.1 تمهيد:
91	5.2 نتائج الدراسة:
94	5.3 توصيات الدراسة:
95	5.4 الدراسات المستقبلية المقترحة:
96	المصادر والمراجع
97	أولاً: المراجع العربية:
101	ثانياً: المراجع الأجنبية:
103	الملاحق

فهرس الجداول

- جدول (1.2): أنواع الصناعات حسب توزيعها الجرافي 36
- جدول (2.2): كمية المنبعثات في فلسطين من قطاعات الطاقة والزراعة ونفايات حسب نوع المنبعثات، 2005م-2011م 39
- جدول (3.1): مقياس الاجابات 44
- جدول (3.2): الصدق الداخلي لفقرات المحور الاول: الوعي البيئي لدى الإدارة العليا 45
- جدول (3.3): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: إدراك الإدارة العليا للمزايا 46
- والفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة التكاليف البيئية 46
- جدول (3.4): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: التزام الإدارة العليا تجاه البيئة 46
- جدول (3.5): الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: توفر كفاءات وخبرات في مجال البيئة 47
- جدول (3.6): الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس: تدريب وتأهيل العاملين في مجال البيئة 47
- جدول (3.7): الصدق الداخلي لفقرات المحور السادس: توفر المصادر التكنولوجية والتقنية 48
- جدول (3.8): الصدق الداخلي لفقرات المحور السابع: توفر القوانين والتشريعات البيئية الفلسطينية 48
- جدول (3.9): معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة 49
- جدول (3.10): معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية) 50
- جدول (3.11): معامل الثبات (طريقة الفا كرونباخ) 51
- جدول (3.12): مقياس ليكرت الخماسي 52
- جدول (4.1): العمر 56
- جدول (4.2): المؤهل العلمي 56
- جدول (4.3): التخصص 57
- جدول (4.4): الشهادات المهنية 57
- جدول (4.5): المسمى الوظيفي 58
- جدول (4.6): عدد سنوات الخبرة 59

- جدول (4.7): اختبار التوزيع الطبيعي (1-sample K-S) 59
- جدول (4.8): تحليل فقرات المحور الاول (الوعي البيئي لدى الإدارة العليا) 62
- جدول (4.9): تحليل فقرات المحور الثاني (إدراك الإدارة العليا للمزايا والفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة التكاليف البيئية) 64
- جدول (4.10): تحليل فقرات المحور الثالث (التزام الإدارة العليا تجاه البيئة) 66
- جدول (4.11): تحليل فقرات المحور الرابع (توفر كفاءات وخبرات في مجال البيئة) 69
- جدول (4.12): تحليل فقرات المحور الخامس (تدريب وتأهيل العاملين في مجال البيئة) 71
- جدول (4.13): تحليل فقرات المحور السادس (توفر المصادر التكنولوجية والتقنية) 74
- جدول (4.14): تحليل فقرات المحور السابع (توفر القوانين والتشريعات البيئية الفلسطينية) 76
- جدول (4.15): تحليل محاور الدراسة (مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة) 78
- جدول (4.16): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات آراء أفراد العينة حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى إلى العمر عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ 79
- جدول (4.17): اختبار شففيه للفروق المتعددة حسب متغير العمر 80
- جدول (4.18): نتائج اختبار t حسب للفروق بين متوسطات إجابات المبحوثين حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى إلى المؤهل العلمي عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ 81
- جدول (4.19): اختبار شففيه للفروق المتعددة حسب متغير المؤهل العلمي 82
- جدول (4.20): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات آراء أفراد العينة حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى إلى التخصص عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ 83
- جدول (4.21): اختبار شففيه للفروق المتعددة حسب متغير التخصص 84
- جدول (4.22): نتائج اختبار t حسب للفروق بين متوسطات إجابات المبحوثين حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى إلى الشهادات المهنية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ 85

جدول (4.24): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات آراء أفراد العينة حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى إلى المسمى الوظيفي عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) 86

جدول (4.25): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات آراء أفراد العينة حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى إلى سنوات الخبرة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) 88

جدول (4.26): اختبار شففيه للفروق المتعددة حسب متغير سنوات الخبرة 89

قائمة الأشكال والرسومات التوضيحية

- شكل (1.1) نموذج الدراسة 6
- شكل (2.1): كمية النفايات الصناعية الصلبة المنتجة في فلسطين، 2005-2014 38

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1.1 المقدمة:

شهدت الدراسات البيئية اهتماماً واسعاً في الربع الأخير من القرن العشرين وذلك نتيجة المخاطر التي أصبحت تهدد البيئة والمجتمع مما تطلب وضع آليات وإجراءات من ضمنها إجراءات محاسبية للحد من هذه الآثار الأخذة بالانتشار في أغلب دول العالم، حيث أصبحت حماية البيئة محض اهتمام كافة العلوم كالهندسة والتكنولوجيا لما لها من تأثير سلبي على البيئة، ومن هذا المنطلق وجب على المحاسبة أن تقوم بدورها في هذا المجال، حيث أصبح للتقارير المتكاملة والتي تشمل البيانات المالية والاقتصادية الخاصة بالبيئة قيمة ذات صلة بترشيد القرارات الإدارية المتعلقة بالبيئة (الحو وأخرون، 2012م، ص 43).

كما وأصبح الاهتمام بالبيئة مطلباً ضرورياً في أغلب البلدان وتوجهاً عالمياً نتج عنه ظهور المحاسبة البيئية لما لها من أهمية في توفير معلومات عن التكاليف البيئية لمساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة على أداء الشركات في القطاع الصناعي، كما واهتمت العديد من المنظمات الحكومية وغير الحكومية بإظهار الآثار البيئية للشركات في تقاريرها المالية، وأصدرت العديد من البيانات والمعايير الخاصة بالمحاسبة البيئية، فعلى سبيل المثال ألزم البنك الدولي حكومات الدول بإدخال معلومات المحاسبة البيئية ضمن الحسابات القومية لتلك الدول (الحسين، 2014م، ص 292).

إن عدم قدرة نظم المحاسبة التقليدية على توفير بيانات حول الآثار البيئية للوحدات الاقتصادية أدى إلى تزايد الأصوات المطالبة بضرورة قيام الشركات بتحمل مسؤوليتها تجاه البيئة، ونتيجة لذلك قامت العديد من الشركات بتطوير نظم معلومات محاسبية لإدارة التكاليف البيئية، ومن هنا ظهر مفهوم محاسبة التكاليف البيئية (Eugenio et al., 2010, p. 286).

ولقد باتت المحاسبة البيئية أحد القضايا المحورية في علم المحاسبة، حيث أصبحت موضع دراسة لعدد كبير من الأكاديميين والمهنيين وذلك نتيجة ارتفاع التكاليف التي تتكبدها الشركات من أجل المحافظة على البيئة، حيث تشير إحدى الدراسات التي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية

أن التكاليف البيئية تمثل جزء كبير من المصاريف التشغيلية. وإن هذه الزيادة أدت بدورها إلى زيادة حاجة متخذي القرارات في الشركات الصناعية لبيانات تفصيلية حول طبيعة هذه التكاليف (Zachry et al., 1998, p. 73).

وفي إطار المحافظة على البيئة وجب على كافة الشركات بمختلف أشكالها تبني تطبيق نظام من شأنه أن يساهم في المحافظة على البيئة، حيث إن المحاسبة البيئية واحدة من هذه الأنظمة التي من شأنها المساهمة في تحقيق ذلك، حيث تعد المحاسبة البيئية فرع من فروع المحاسبة التي تهدف إلى تحديد نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي من خلال مدخل بيئي باعتبار أن المؤسسة لها علاقة بفئات المجتمع، ومن حق هذا الأخير الاطلاع على ما تقوم به المؤسسات من أعمال خاصة في الإطار البيئي من خلال آلية الإفصاح المحاسبي (الزهراء، 2014م، ص 12).

1.2 مشكلة الدراسة:

تتلخص مشكلة الدراسة في التحديات التي تواجه العالم نتيجة تزايد المشكلات البيئية نظراً لأثارها على المجتمع والبيئة، ويُعدُّ البحث عن حلول لهذه المشكلات مطلباً ضرورياً، الأمر الذي أدى إلى ضرورة الاعتراف بالمسؤولية الاجتماعية والتي تشمل مسؤولية الشركات والمصانع تجاه البيئة، وكذلك نصت القوانين المحلية والدولية على أهمية الالتزام بالمعايير البيئية، ومنها القانون الفلسطيني رقم (7) لعام 1999م حيث حدد عقوبات وغرامات تخضع لها هذه الشركات والمصانع في حال ثبوت الأضرار المباشرة أو غير المباشرة على البيئة (القطاطي، 2007م، ص 4).

وعلى الرغم من كافة الجهود المبذولة في سبيل المحافظة على البيئة، إلا أن نشاط المحافظة على البيئة من التلوث الصناعي لازال دون المستوى المطلوب، ويأتي ذلك نتيجة اعتقاد الشركات الصناعية أن المحافظة على البيئة هي من مسؤولية الجهات الحكومية فقط (درغام، 2015م، ص 30)،

ولذلك فإن مشكلة الدراسة تتمحور في السؤال الرئيس التالي:

ما مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع

غزة؟، ويتفرع منه الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما مدى توفر الوعي البيئي لدى الإدارة العليا في الشركات الصناعية؟
2. ما مدى إدراك الإدارة العليا للمزايا والفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة التكاليف البيئية؟
3. ما مدى التزام الإدارة العليا تجاه البيئة؟
4. ما مدى توفر كفاءات وخبرات في مجال البيئة؟
5. ما مدى أهمية تدريب وتأهيل العاملين في مجال البيئة؟
6. ما مدى توفر المصادر التكنولوجية والتقنية اللازمة لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية؟
7. ما مدى توفر القوانين والتشريعات البيئية الفلسطينية؟

1.3 أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على محاسبة التكاليف البيئية والدور الذي تلعبه في الحد من المشكلات البيئية.
- بيان مستوى الوعي البيئي لدى الإدارة العليا في الشركات الصناعية.
- الوقوف على المزايا والفوائد التي تحققها الشركات الصناعية في قطاع غزة عند تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.
- الوقوف على مدى التزام الإدارة العليا تجاه البيئة وتأثيرها على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.
- دراسة الدور الذي تلعبه الكفاءات والخبرات في مجال البيئة في إنجاح عملية تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.
- دراسة أهمية تدريب وتأهيل العاملين في مجال البيئة وأثره على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.
- التعرف على مدى توفر المصادر التكنولوجية والتقنية اللازمة لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية
- دراسة القوانين والتشريعات البيئية التي تلزم الشركات الصناعية على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.

1.4 أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من أهمية البيئة ومواردها الطبيعية، وعليه لابد من المحافظة عليها واستخدام مواردها الطبيعية الاستخدام الأمثل، ولذلك وجب البحث في مقومات تطبيق المحاسبة البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، كأحد الإسهامات في محاولة الحفاظ على البيئة ومن الأسباب الأخرى التي تجعل هذه الدراسة مهمة ما يلي:

- تساهم هذه الدراسة في تشخيص المشكلات البيئية وأنواعها وكيفية المحاسبة عنها من خلال تطبيق محاسبة التكاليف البيئية، والتعريف بعوامل نجاح عملية تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.
- إن تطبيق محاسبة التكاليف البيئية يساعد الشركات الصناعية في قطاع غزة على تبني مشاريع أقل إضراراً بالبيئة.
- تعد هذه الدراسة بمثابة دعوة للمحافظة على البيئة ومواردها الطبيعية وذلك من خلال إبراز دور محاسبة التكاليف البيئية في قطاع غزة، ومقومات إنجاح عملية التطبيق.
- لفت أنظار الجهات الرقابية على الشركات الصناعية في قطاع غزة على ضرورة تطبيق محاسبة التكاليف البيئية لما لها من فوائد على المجتمع ككل.

1.5 فرضيات الدراسة:

بناءً على ما ورد في مشكلة الدراسة وأهدافها تمت صياغة الفرضيتين الرئيسيتين التاليتين:

الفرضية الرئيسية الأولى: لا تتوفر لدى الشركات الصناعية في قطاع غزة مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.

وينتزع منها الفرضيات الفرعية التالية:

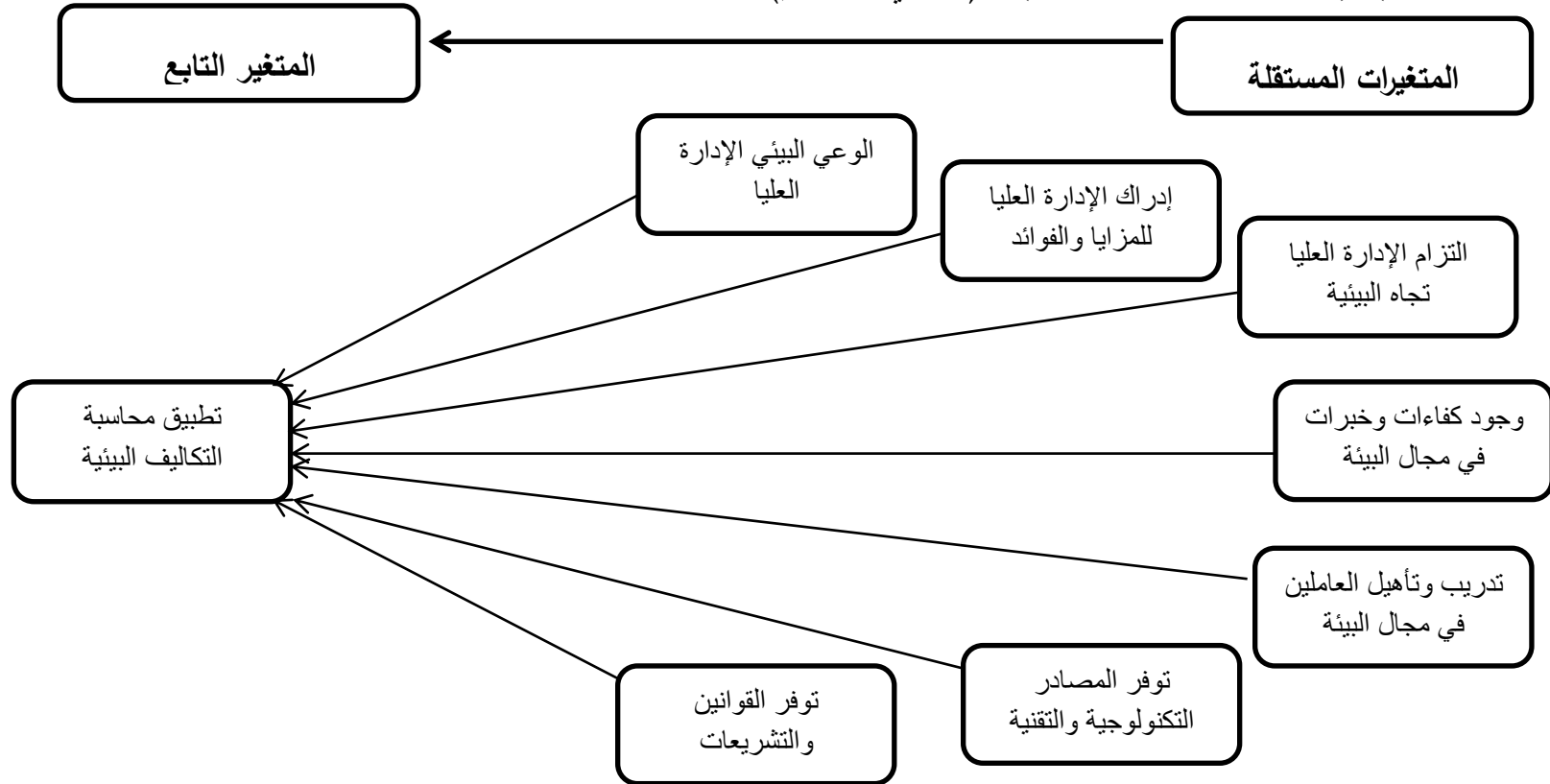
1. لا يتوفر الوعي البيئي لدى الإدارة العليا في الشركات الصناعية في قطاع غزة على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.
2. لا يتوفر لدى الإدارة العليا الإدراك الكافي للمزايا والفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.
3. لا تقوم الإدارة العليا بالالتزام بكافة مسؤولياتها تجاه البيئة.
4. لا يتوفر لدى الشركة الكفاءات والخبرات اللازمة في مجال البيئة.

5. لا تقوم الشركة بتدريب وتأهيل العاملين في مجال البيئة لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية.
6. لا تتوفر المصادر التكنولوجية والتقنية اللازمة لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية.
7. لا تتوفر القوانين والتشريعات البيئية اللازمة لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية.

الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء المبحوثين حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى للمتغيرات التالية: (العمر، المؤهل العلمي، التخصص، الشهادات المهنية، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة).

6-1: نموذج الدراسة

تم جمع هذه المتغيرات من مجموعة من الدراسات، وهي: (Psomas et al., 2011)، (Setthasakko, 2009)، (Yeo and Quazi, 2005)، (Rivera-Camino, 2001)، و(صخري، 2012م):



شكل (1.1) نموذج الدراسة

المصدر: (صخري، 2012م; Psomas et al., 2011; Setthasakko, 2009; Yeo and Quazi, 2005; Rivera-Camino, 2001).

1.7 الدراسات السابقة:

أولاً: الدراسات العربية:

1) دراسة (درغام، 2015م)، بعنوان "المحاسبة البيئية: دليل من فلسطين".

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تبني الشركات الصناعية الفلسطينية لأسلوب المحاسبة الإدارية البيئية (Eenvironmental Management System) وكيفية المحاسبة عن التكاليف البيئية، وقد اعتمدت الدراسة على استبانة وزعت على مجتمع الدراسة المكون من (51) شركة صناعية، حيث تم توزيع استبانة واحدة على كل شركة، واسترداد (43) استبانة، وتم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي واختبار T-Test.

وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: تلتزم الشركات الصناعية الفلسطينية بقانون البيئة رقم (7) لسنة 1999م بدرجة كبيرة، وتتبنى الشركات أسلوب المحاسبة الإدارية البيئية بنسبة 75%، وتقوم الشركات بالمحاسبة ن التكاليف البيئية بدرجة كبيرة، ولا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى التزام الشركات الصناعية الفلسطينية بقانون البيئة الفلسطيني رقم (7) لسنة 1999م والمحاسبة عن التكاليف البيئية، وتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تبني الشركات أسلوب المحاسبة الإدارية البيئية والمحاسبة عن التكاليف البيئية.

وقد كانت أهم توصيات الدراسة، ضرورة تطبيق أسلوب المحاسبة الإدارية البيئية في الشركات الصناعية الفلسطينية، وضرورة قيام الجمعيات المهنية والحكومة بالدور المنوط بهما في عقد الدورات التدريبية وورش العمل في المجال البيئي والمحاسبة البيئية، وضرورة قيام الشركات الصناعية بالمزيد من التتبع للتكاليف البيئية وضرورة حصرها لأهميتها بالنسبة للشركة.

2) دراسة (الحسين، 2014م)، بعنوان "واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت

الصناعية: دراسة تطبيقية على عدد من المنشآت الصناعية في العراق".

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية في العراق، ومدى اهتمام تلك المنشآت بإظهار معلومات المحاسبة البيئية، فضلاً عن التعرف على الصعوبات والمعوقات التي تواجهها المنشآت الصناعية العراقية عند تطبيق المحاسبة البيئية، لقد اتبعت هذه الدراسة المنهج الوصفي والمنهج التحليلي وذلك من خلال الوصف لطبيعة المحاسبة

البيئية وأهميتها ومعايير وقواعد الإفصاح عنها، فضلاً عن توزيع 30 استبانة على عينة من مجتمع الدراسة المكون من المنشآت الصناعية في العراق.

ومن أهم نتائج الدراسة أن عدم وجود قسم مستقل لإدارة البيئة وعدم معرفة غالبية عينة مجتمع الدراسة للمحاسبة البيئية بمعناها الكامل في معظم المنشآت الصناعية يآثر سلباً على تطبيق المحاسبة البيئية. كما أن المنشآت الصناعية في العراق تواجه صعوبات ومعوقات عند تطبيق المحاسبة البيئية، ويعود ذلك لعدة أسباب: نقص معرفة الإدارة بأساليب المحاسبة البيئية، عدم سن القوانين والتشريعات التي تلزم المنشآت الصناعية بالقيام بإجراءات المحاسبة البيئية، عدم توافر المعلومات التفصيلية اللازمة لتطبيق المحاسبة البيئية.

ومن أهم توصيات الدراسة تنمية الوعي لدى مدراء المنشآت الصناعية في العراق بأهمية المحاسبة البيئية، عقد دورات تدريبية متخصصة لمدراء المنشآت وأصحاب القرار حول المحاسبة البيئية وآلية تطبيقها والمزايا التي تعود على الشركة من تطبيقها، إنشاء قسم مستقل للتكاليف والإيرادات البيئية، العمل على تطبيق المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية في العراق لما لها من جدوى ومنفعة كبيرة على المنشآت، سن تشريعات وقوانين تلزم المنشآت الصناعية بقواعد ومعايير المحاسبة البيئية وضرورة التزام الشركات بحماية البيئة والمحافظة عليها.

(3) دراسة (صخري، 2012م)، بعنوان "دور الدولة في دعم تطبيق نظم إدارة البيئة لتحسين

أداء المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة الجزائر".

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية تطبيق نظم إدارة البيئة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بالإضافة إلى إبراز دور الدولة في دعم المؤسسات التي تتبنى تطبيق هذه النظم، من خلال تقديم المساعدات اللازمة لإنجاح عملية التطبيق، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، بالإضافة إلى عرض مختلف الطرق المتبعة لعدم تطبيق نظم إدارة البيئة في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، وقد تم جمع البيانات من خلال إجراء المقابلات الشخصية.

خلصت الدراسة إلى ضرورة الاهتمام بتطوير أداء المؤسسة الاقتصادي، حيث في ظل اشتداد المنافسة والتطور التكنولوجي الكبير وتنامي الاهتمام بالجودة، أصبح السعي للتحسين المستمر لأداء المؤسسة الاقتصادي هو الملاذ لمواجهة هذه التغيرات ومسايرتها، بما يحقق لها

البقاء والاستمرار والتوسع، حيث إن ظروف المنافسة تحتم عليها الأخذ بمتطلبات جديدة تتمثل في مدى احترام المؤسسة ومنتجاتها للمعايير البيئية كجزء من المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة.

ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة قيام الدولة بتقديم تسهيلات ومساعدات مالية للمؤسسات التي تطبق نظم إدارة البيئة، وذلك بقصد تعزيز الفوائد المتحققة وتعميمها على المؤسسة والمجتمع ككل، تقديم الدعم الفني للمؤسسات التي تبدي استعدادها لتطبيق نظم إدارة البيئة، وذلك من خلال تدريب مواردها البشرية والمكلفة بتطبيق هذه الاستراتيجيات على يد خبراء مختصين من وزارة البيئة.

4) دراسة (السبوع، 2009م)، بعنوان "مدى تبني الشركات الصناعية الأردنية لتقنية المحاسبة الإدارية البيئية والمحاسبة عن التكاليف البيئية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تبني الشركات الصناعية الأردنية لتقنية المحاسبة الإدارية البيئية، ومعرفة فيما إذا كانت هذه الشركات تقوم بالمحاسبة عن التكاليف البيئية لأغراض الاستخدام الداخلي، وقد اعتمدت الدراسة البيانات الأولية التي جمعت عن طريق توزيع 68 استبانة على كامل مجتمع الدراسة، بالإضافة إلى الأدبيات المحاسبية المنشورة حول موضوع المحاسبة الإدارية البيئية.

وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات الصناعية الأردنية تقوم بتبني تقنية المحاسبة الإدارية البيئية، كما أنها تقوم بالمحاسبة عن ثلاثة من تصنيفات التكاليف البيئية، وهي تكاليف معالجة النفايات والإشعاعات، وتكاليف الوقاية والإدارة البيئية، فيما تبين أن تلك الشركات لا تقوم بالمحاسبة عن تكاليف التشغيل المتنوعة لأغراض الاستخدام الداخلي.

أوصت الدراسة بتوجه الشركات نحو التحوط بالقيام بالتأمين ضد التعرض للأخطار البيئية التي عادة ما توجد في البيئات الصناعية، والتوجه نحو المزيد من الإنفاق على أنشطة البحث والتطوير المتعلقة بالمشروعات البيئية، كما وأوصت بالمزيد من التحقق حول تكاليف الطاقة غير المستغلة والتكاليف الضائعة والمحاسبة عنها بقدر تواجدها في الشركة، بالإضافة إلى توجه الشركات إلى التحوط في تتبع وحصر التكاليف التي قد تضيع على الشركة لأسباب ولا يستفاد منها في الإنتاج.

5) دراسة (المرزوقي، 2004م)، بعنوان "دراسة وتحليل التكاليف البيئية وأهميتها في ترشيد القرارات الإدارية".

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى اهتمام الشركات الصناعية في مدينة جدة في المملكة العربية السعودية، بالقضايا البيئية وطبيعة التكاليف البيئية التي تتحملها هذه الشركات وأهميتها في ترشيد القرارات الإدارية. لقد استعرضت هذه الدراسة مفهوم التلوث البيئي والتأثيرات الصناعية على التلوث البيئي، كما استعرضت الدراسة أيضاً من خلال العديد من الدراسات السابقة مفهوم وطبيعة التكاليف البيئية وطرق معالجتها، لقد تم جمع البيانات من خلال المسح النظري لأهم الدراسات التي تناولت محاسبة التكاليف البيئية، بالإضافة إلى توزيع 300 استبانة على مجموعة من المدراء الماليين في هذه الشركات بهدف الإجابة عن تساؤلات الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها الآثار البيئية المترتبة على الشركات الصناعية هي الأبخرة والغازات والمياه الملوثة. وإن غالبية الشركات تدرك مفهوم القضايا البيئية ولذلك يتزايد اهتمامها بها من خلال زيادة الحملات الإعلانية والدورات التدريبية لموظفيها لزيادة الوعي بهذه القضية. لا توجد في غالبية الشركات إدارات متخصصة للاهتمام بالتكاليف البيئية ويرجع ذلك إلى قصور نظام المعلومات بالشركة وعدم إمكانية تتبع مثل هذه التكاليف. وجود قلة من الشركات التي تتبع معايير محددة للفرقة بين التكاليف البيئية التشغيلية والرأسمالية، وإن أهم التكاليف البيئية التي تتحملها هذه الشركات تتمثل في تكاليف الحماية من الحريق والإشعاعات.

وقد كانت أهم التوصيات: ضرورة قيام الشركات الصناعية السعودية بإنشاء قواعد معلومات للعمل على توفير جميع أنواع البيانات والمعلومات لكي تساعد في إجراء قياس تكاليف أضرار التلوث البيئي وتكاليف علاجه مع ضرورة تجميع تلك البيانات والمعلومات على أساس شامل ومنظم عن طريق الاستفادة بخبرات المتخصصين في مختلف مجالات المعرفة.

ثانياً الدراسات الأجنبية:

(1) دراسة (Famiyeh et al., 2014)، بعنوان "تحديات تطبيق نظم الإدارة البيئية في الشركات الغانية". **“Challenges of Environmental Management Systems Implementation in Ghanaian Firms”**.

هدفت الدراسة إلى التعرف على عوائق تنفيذ نظم إدارة البيئة في غانا، لما لها من دور في المحافظة على البيئة، حيث يمكن وصف الإدارة البيئية على أنها المنهج المتبع من قبل المنظمات لتقييم عملياتها وأنشطتها للتأكد من امتثالها للمعايير البيئية، لقد تم جمع البيانات من خلال توزيع 55 استبانة على مدراء التشغيل، السلامة، والصحة في الشركات الغانية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن معوقات تطبيق نظم الإدارة البيئية في غانا تكمن في تكاليف التطبيق والتحقق من التكاليف البيئية، وتكاليف الاستشاريين، وأخيراً تكلفة الوقت اللازم للتطبيق. كما وتوصلت أيضاً إلى أن تكلفة الموارد البشرية لا تعد معوقاً من معوقات تطبيق نظم الإدارة البيئية، وذلك نظراً لارتفاع نسبة البطالة وانخفاض معدل الأجور.

ومن أهم التوصيات التي أوصت بها الدراسة ضرورة قيام الهيئات التنظيمية والرقابية على مساعدة الشركات على إيجاد طرق لتخفيض تكاليف تطبيق نظم الإدارة البيئية، وتشجيع هذه الشركات على المشاركة في تطوير نظم الإدارة البيئية، وبالإضافة إلى ذلك وجب على الجهات الرقابية مساعدة الشركات التي لديها قابلية لتطبيق نظم الإدارة البيئية، وعدم محاسبتها على التجاوزات التي تحدث أثناء عملية التخطيط والتطبيق المبدئي.

(2) دراسة (Psomas et al., 2011)، بعنوان "الدوافع والصعوبات والفوائد من تطبيق معيار 14001 نظم إدارة البيئة لمنظمة المعايير الدولية". **“Motives, difficulties and benefits in implementing the ISO 14001 Environmental Management System”**.

هدفت الدراسة إلى التعرف على الدوافع والصعوبات والفوائد التي تعود على الشركات اليونانية عند تطبيق نظم الإدارة البيئية (ISO 14001)، وتحديد العوامل الأكثر تأثيراً في عملية تطبيق نظم الإدارة البيئية، وقد تم جمع البيانات من خلال تصميم استبانة بناءً على محفزات

وصعوبات وفوائد تطبيق نظم الإدارة البيئية حيث تم توزيع 180 استبانة على مجموعة من مديري الشركات اليونانية.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة الدوافع والتي من شأنها تحفيز الشركات على تطبيق نظم الإدارة البيئية ومن أهم هذه العوامل تحسين صورة المؤسسة وتحقيق ميزات تسويقية، تطوير العلاقات المجتمعية، متطلبات الزبائن، العلاقة مع المجتمع والسلطات، تطوير المعرفة البيئية لدى العاملين، تخفيض التكاليف الإنتاجية، ميزات تنافسية، تجنب صعوبات التصدير والاستيراد مع دول تضع شروط ومعايير بيئية. ومجموعة من الصعوبات التي قد تواجه الشركات من أهمها مقاومة العاملين للتغيير، عدم رضا العاملين، تخوف الإدارة من هدر الموارد المتاحة والوقت والجهد، زيادة تكاليف التأسيس المبدئية وتكاليف التطوير والصيانة، عدم توفر الموظفين ذوي الكفاءة، عدم إدراك الإدارة لمفهوم المحافظة على البيئة، التدريب، التزام الإدارة تجاه البيئة، التدقيق البيئي، وتكلفة الإجراءات التصحيحية. إن تحقق الفوائد التي تعود على الشركة من تطبيق نظم الإدارة البيئية تحتاج إلى وقت طويل، حيث إن الفوائد المتحققة من التطبيق يمكن ملاحظتها ابتداءً من البيئة الداخلية للمؤسسة، ثم بعد ذلك يمكن ملاحظتها في البيئة الخارجية، إن من أهم الفوائد المتحققة من تطبيق نظم الإدارة البيئية هي تحسين علاقة الشركات مع المجتمع، وتحسين وضعهم في السوق وذلك من خلال تحسين معالجة المخلفات البيئية، مما ساعد على تحقيق أداء بيئي أفضل.

ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة قيام الشركات المطبقة والشركات التي لديها قابلية لتطبيق نظم الإدارة البيئية بتطوير وإعداد سياسات بيئية ذات أهداف واضحة، وعلى ضرورة التزام الإدارة العليا بهذه السياسات، كما وأوصت الدراسة على ضرورة قيام الشركة بتحديد القضايا البيئية التي تواجهها، وكيفية معالجتها وفقاً للسياسات والمعايير، وذلك يمكن تحقيقه عن طريق تدريب الموظفين على تطبيق ومتابعة المعايير البيئية.

3) دراسة (Setthasakko, 2009)، بعنوان "العوائق التي تحول دون تنفيذ المسؤولية البيئية للشركات التايلاندية". "Barriers to implementing corporate environmental responsibility in Thailand: A qualitative approach".

هدفت الدراسة إلى فهم العوائق الأساسية لتطبيق المسؤولية البيئية في شركات تايلاند، لقد تم جمع البيانات من خلال الملاحظة وإجراء المقابلات الشخصية مع الإدارة العليا لثلاث شركات تعمل في مجال تجميد الأسماك في تايلاند.

لقد توصلت الدراسة إلى ثلاث عوائق أمام تطبيق المسؤولية البيئية: عدم وجود رؤية واضحة لدى الشركات حول استدامة الموارد الطبيعية. غياب التزام الإدارة العليا تجاه البيئة. تنوع الثقافات، إن تطبيق المسؤولية البيئية في الشركات يتطلب زيادة الوعي البيئي، بالإضافة إلى وجود رؤية واضحة للإدارة العليا حول استدامة الموارد الطبيعية والتزامها تجاه البيئة. إن المشكلات البيئية واستدامة الموارد الطبيعية أدت إلى إنشاء منظمات مسؤولة بيئياً، وعلى الرغم من أن معدل نمو الابتكارات والتقنيات البيئية التي تساهم في المحافظة على البيئة في ازدياد إلا أن التلوث الصناعي قد تسبب في تدهور البيئة العامة واستنزاف الموارد الطبيعية.

ومن 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.

(4) دراسة (Yeo and Quazi, 2005)، بعنوان "تطوير والاختبار عوامل نجاح تطبيق نظم الإدارة البيئية". "Development and validation of critical factors of environmental management".

هدفت الدراسة إلى التعرف على مجموعة من عوامل نجاح تطبيق نظم الإدارة البيئية ومدى تأثيرها على عملية التطبيق في الشركات السنغافورية، والتي سوف تمكن المدراء من تقييم وتحسين أداء الشركة البيئي. حيث أشارت الدراسة إلى وجود العديد من الدراسات التي تناولت عوامل ومقومات نجاح تطبيق نظم الإدارة البيئية، إلا أنه لا توجد دراسات تناولت مدى تأثير هذه العوامل إحصائياً على تطبيق نظم الإدارة البيئية، اعتمدت الدراسة في عملية جمع البيانات على استبانة حيث تم توزيع 848 استبانة على شركات تصنيع الإلكترونيات والمواد الكيماوية في سنغافورة.

لقد توصلت الدراسة إلى عدة عوامل لها دور فعال في نجاح تطبيق نظم الإدارة البيئية، من أهم هذه العوامل؛ مدى التزام الإدارة العليا تجاه البيئة من خلال وضع رؤية بيئية شاملة، وضع خطة استراتيجية لترشيد جهود الشركة لتحقيق تلك الرؤية، إشراك الموظفين في عملية وضع وتحديد الأهداف البيئية، تدريب الموظفين لإكسابهم المهارات المطلوبة للوفاء بمسؤولياتهم البيئية وتحقيق الأهداف البيئية للمنشأة، تصميم عمليات الإنتاج والمنتج بطريقة تقلل من الآثار العكسية على

البيئة، وضع معايير وأسس لاختيار الموردين، تحديد مقاييس موضوعية لقياس مستوى الأداء البيئي في الشركة.

ومن أهم ما أوصت به الدراسة ضرورة قيام الشركات بعملية التدقيق البيئي، وذلك من أجل قياس الأداء البيئي للشركة وتحديد مقومات نجاح تطبيق نظم الإدارة البيئية وفق ما يتناسب معها، حيث إن ذلك سوف يساعد المدراء في تحديد أولويات جهود الإدارة البيئية.

(5) دراسة (Zutshi, 2004)، بعنوان "تطبيق ومتابعة نظم الإدارة البيئية: العوامل الأساسية لنجاح التطبيق". "Adoption and maintenance of environmental management systems: Critical success factors".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على عوامل نجاح تطبيق نظم الإدارة البيئية في المنظمات الأسترالية، اعتمدت الدراسة في عملية جمع البيانات على مقبلات أولية ومقابلات مهيكلة، بالإضافة إلى تصميم استبانة تم توزيعها على 286 شركة من الشركات الأسترالية.

لقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من عوامل نجاح تطبيق نظم الإدارة البيئية، ومن أهم هذه العوامل: دعم الإدارة العليا للأمر الحيوية والمهمة للتأكد من إنشار الوعي والفهم اللازم للقضايا البيئية على مستوى المنظمة ككل، بالإضافة إلى التزام الإدارة بتطبيق نظم الإدارة البيئية والمحافظة عليها. التدريب من أهم عوامل نجاح تطبيق أي نظام، حيث إن تدريب الموظفين على النظام الجديد يساهم في نجاح تطبيق هذا النظام، بالإضافة إلى تخفيف أثر مقاومة الموظفين للتغيير مما يساهم إيجاباً في نجاح التطبيق. هناك العديد من التحليلات الضرورية لضمان نجاح تطبيق نظم الإدارة البيئية، ومن ضمن هذه التحليلات تحليل التكلفة والمنفعة، وتحليل الفجوة البيئية "التحليل الأساسي للمراجعة البيئية".

ومن أهم توصيات الدراسة وجوب قيام المدراء بتكليف عملية تطبيق نظم الإدارة البيئية وفق ثقافة الشركة واحتياجاتها، كما إن عوامل النجاح المذكورة أعلاه يمكن تطبيقها على جميع المنظمات بغض النظر عن حجمها أو تصنيفها أو طبيعتها، وإن إتباع هذه العوامل سوف يجعل عملية تطبيق نظم الإدارة البيئية أكثر سرعة وسلاسة وفاعلية.

(6) دراسة (Rivera-Camino, 2001)، بعنوان "ما هي العوامل التي تدفع الشركات الأوروبية لتطبيق نظم الإدارة البيئية؟" "What motivates European firms to adopt environmental management systems?"

هدفت الدراسة إلى التعرف على المتغيرات الاستراتيجية والتنظيمية التي تستخدمها الشركات الأوروبية لتحديد أحد نظم الإدارة البيئية، وتهدف هذه الدراسة أيضاً للتعرف على المعايير البيئية الأكثر استخداماً، والعوامل الخارجية التي تدفع الإدارة لتطبيق المعايير البيئية، والتوجهات الشخصية التي تلعب دوراً رئيساً في تحديد ما إذا كان سيتم اعتماد هذه المعايير، لقد تم جمع البيانات من خلال تصميم استبانة تم توزيعها على 3051 شركة من الشركات الأوروبية.

توصلت الدراسة إلى أن هناك العديد من الأسباب التي تدفع الشركات إلى ضرورة تبني تطبيق نظم الإدارة البيئية، ومن أهم هذه الأسباب: انتشار الوعي العالمي تجاه ضرورة حماية البيئة والمحافظة عليها، اهتمام المستهلكين بالقضايا البيئية مما يدفع الشركات إلى إدارة الأنشطة الإنتاجية والتسويقية وفق المعايير البيئية لمقابلة توقعات المستهلكين البيئية، استخدام معايير لعمليات الإنتاج يؤدي إلى تحفيز الشركات لتطوير نظم إدارة بيئية خاصة بهم وذلك لمقابلة معايير الإنتاج الصادرة من قبل المنظمات الدولية، المنافع السياسية والتنافسية التي يمكن تحقيقها من تطبيق نظم الإدارة البيئية. كما أن هناك عدة عوامل من شأنها أن تؤدي إلى فشل عملية تطبيق نظم الإدارة البيئية، من أهمها ضعف تحديد الأهداف والغايات، نقص الدعم من الإدارة العليا، نقص في المتطلبات التكنولوجية، عدم فاعلية خطوط الاتصال والتواصل بين فريق العمل، عدم كفاية المصادر المخصصة، بالإضافة إلى أن التشريعات القانونية والمجتمعية لها تأثير منخفض إلى متوسط تجاه تطبيق الشركات الأوروبية للمعايير البيئية.

ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة قيام الشركات الأوروبية بتبني احد نظم الإدارة البيئية، والتي تتوافق مع متطلبات الشركة، وذلك من أجل المساهمة في المحافظة على البيئة ومواردها الطبيعية، كما وطالبت الهيئات الرقابية بضرورة متابعة عملية تطبيق نظم الإدارة البيئية وفرض عقوبات على الشركات غير المطبقة.

(7) دراسة (Licona, 2001)، بعنوان "توصيات تطبيق نظم الإدارة البيئية في الصناعات التحويلية المكسيكية". "Recommendations for the implementation of environmental management systems in the Mexican manufacturing industry".

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى أهمية تطبيق نظم الإدارة البيئية، وذلك من خلال تعريف نظم الإدارة البيئية، وتحديد المنافع المتحققة من تطبيق نظم المحاسبة البيئية والعوامل المؤثرة على تطبيقها في الشركات الصناعية المكسيكية، والتحديات التي تواجه الشركات الصناعية المكسيكية عند تطبيق نظم الإدارة البيئية، واقتراح أربعة استراتيجيات لتطبيق هذه النظم البيئية، اعتمدت الدراسة في علمية جمع البيانات على استبانة تم توزيعها على 23 شركة من الشركات المكسيكية.

لقد توصلت الدراسة إلى عدة عوامل من شأنها التأثير على تطبيق نظم الإدارة البيئية، من أهم هذه العوامل: امتثال الشركات الصناعية المكسيكية للقوانين البيئية، الصورة الوطنية للشركة، والتي تنعكس على التسويق والمبيعات، التوفير في عمليات التصنيع، وذلك من خلال تكنولوجيا الوقاية من التلوث واستغلال نظم المحاسبة الجديدة، العولمة. كما أن هناك مجموعة من الأسباب التي من شأنها أن تعيق عملية تطبيق نظم الإدارة البيئية، من أهم هذه العوامل: نقص الموارد، نقص الخبرات في المجالات البيئية، ضعف الجهات الرقابية المختصة بمراقبة امتثال الشركات للمعايير البيئية، نقص الوعي البيئي، تكاليف تطبيق نظم الإدارة البيئية.

ومن أهم ما أوصت به الدراسة ضرورة تطبيق نظم الإدارة البيئية، وإن تطبيق هذه النظم يعد الخطوة الأولى نحو تحسين الأداء البيئي للشركات الصناعية المكسيكية، والتي من شأنها أن تكون جزء من الخطة الاقتصادية للتوسع في الأسواق العالمية، حيث إن تحسين الأداء البيئي يمكن أن يحقق ميزة تنافسية للشركات الصناعية المكسيكية على الشركات الصناعية الأجنبية.

(8) دراسة (Kirkland and Thompson, 1999)، بعنوان "تحديات تصميم وتطبيق ومتابعة نظم الإدارة البيئية". "Challenges in designing, implementing and operating an environmental management system".

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى فاعلية تصميم وتطبيق نماذج نظم الإدارة البيئية الحالية، ومعوقات تطبيق نظم الإدارة البيئية بشكل فعال والتكتيكات الناجحة للتغلب على هذه المعوقات على الشركات الواقعة في غرب وشمال كندا، اعتمدت الدراسة في عملية جمع البيانات على الملاحظة بالإضافة إلى تصميم استبانة تم توزيعها على 32 شركة من الشركات الواقعة في غرب وشمال كندا.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من العوامل التي تحفز الشركة على تطبيق نظم الإدارة البيئية، ومن أهم هذه العوامل: القوانين والمعايير، السياسات الحكومية، الجهات ذات المصالح (المستثمرين، والعملاء، والموظفين)، الأسواق، وتكاليف التطبيق. كما وتوصل أيضاً إلى مجموعة من المعوقات التي تشكل حاجزاً دون تطبيق نظم الإدارة البيئية بشكل ناجح وفعال، ومن أهم هذه العوامل: عدم الإدراك بالحاجة إلى نظم الإدارة البيئية، الاعتقاد بأن الفوائد التي تعود على الشركة من تطبيق نظم الإدارة البيئية أقل من تكاليف التطبيق، الافتقار إلى المهارات والخبرات، نقص الموارد، عدم الاهتمام بالقضايا البيئية، والاعتقاد بأن الممارسات الحالية كافية.

ومن أهم توصيات الدراسة ضرورة توفر توجيه كافي بشأن كيفية تطبيق نظم الإدارة البيئية، حيث إن عملية تصميم نظام فعال للإدارة البيئية عملية معقدة، حيث يمكن هذا التعقيد في نماذج نظم الإدارة البيئية الحالية التي تركز على الإطار العام للنظام ومكوناته، وعلية فإن توفر توجيه كافي بكيفية تطبيق نظم الإدارة البيئية بجانب تصميم نظام فعال من شأنه أن يؤدي إلى تطبيق ناجح وفعال لنظم الإدارة البيئية.

1.8 التعليق على الدراسات السابقة

إن معظم الدراسات السابقة أكدت على ضرورة المحافظة على البيئة ومواردها الطبيعية، بالإضافة إلى أن الجهود المبذولة في سبيل المحافظة على البيئة مازالت في بداياتها، وانفتحت جميع الدراسات على ضرورة وجود معايير وإجراءات تضمن حماية البيئة والاستخدام الأمثل لمواردها.

كما وأكدت الدراسات السابقة على ضرورة وجود تشريعات قانونية خاصة بالبيئة تلزم الوحدات الاقتصادية الالتزام بها، وإيقاع الغرامات والعقوبات المالية على الوحدات التي يثبت عدم التزامها بهذه التشريعات.

بالإضافة إلى ذلك فقد اتفقت الدراسات السابقة على وجود مجموعة من العوامل التي من شأنها إنجاز عملية تطبيق محاسبة التكاليف البيئية، كأحد الطرق في سبيل المحافظة على البيئة ومواردها، ومن أهم هذه العوامل: مستوى الوعي البيئي لدى الإدارة العليا، إدراك الإدارة العليا للمزايا والفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة التكاليف البيئية، التزام الإدارة العليا تجاه البيئة، وجود كفاءات وخبرات، تدريب وتأهيل العاملين، توفر المصادر التكنولوجية والتقنية، وتوفر الدعم الحكومي.

1.9 ما يميز الدراسة الحالية

من خلال النظر والتفحص في الدراسات السابقة تبين وجود عديد الدراسات الأجنبية التي تناولت هذا الموضوع من حيث مقومات محاسبة التكاليف البيئية التي يمكن تطبيقها على جميع المنظمات بغض النظر عن حجمها أو تصنيفها أو طبيعتها. أما بالنظر إلى الدراسات العربية التي تناولت موضوع محاسبة التكاليف البيئية في عديد من الدول العربية عامة وقطاع غزة بصفة خاصة، فإنها تتمحور حول الجانب النظري للموضوع، ومحاولة وضع نماذج لقياس هذه التكاليف، وكيفية الإفصاح المحاسبي عنها، وأكدت هذه الدراسات على ضرورة تطبيق محاسبة التكاليف البيئية وعلى ضرورة اهتمام الجهات التشريعية والرقابية على ضرورة تشريع قوانين ملزمة للوحدات الاقتصادية ومتابعتها، لما لها من تأثير فعال في سبيل المحافظة على البيئة.

وبالتالي، فإن هذه الدراسة تتشابه مع الدراسات الأجنبية من حيث العوامل المؤثرة على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية ومدى توفرها، حيث اعتمدت الدراسة الحالية على مجموعة من مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية التي تناولتها الدراسات الأجنبية السابقة، وتختلف معها من حيث مكان التطبيق، حيث يعتبر قطاع غزة بيئة خصبة لمثل هذه الدراسة ويرجع ذلك إلى انخفاض مستوى الوعي البيئي في المجتمع وعدم فاعلية القوانين والتشريعات البيئية.

وعلى الجانب الآخر، فإن هذه الدراسة تتفق مع الدراسات العربية السابقة على ضرورة تطبيق محاسبة التكاليف البيئية، حيث تأتي هذه الدراسة كدراسة مكملة للدراسات العربية السابقة التي تناولت كيفية معالجة البيانات المحاسبة البيئية والإفصاح عنها، أما هذه الدراسة تعتبر خطوة

أمامية في سبيل تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة من خلال البحث في مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.

الفصل الثاني
التأصيل العلمي لمحاسبة
التكاليف البيئية وواقع الشركات
الصناعية في قطاع غزة

2.1 المقدمة:

إن التعامل مع البيئة بمختلف جوانبها يتطلب مشاركة العديد من الأطراف والجهات من شتى المجالات والتخصصات العلمية، وهذا نظراً لكون الدراسات البيئية في غالبها تعتمد على ما تم التوصل إليه من نتائج في تلك المجالات، وهو ما يبين الأهمية الواضحة للبيئة في رصد وتقييم منحى التطورات العلمية والتكنولوجية الحاصلة، باعتبارها المصدر الرئيس للموارد المستخدمة من قبل المؤسسات الصناعية في عملياتها الإنتاجية.

يلاحظ أن عمليتي التصنيع والتنمية قد أسهمتاً إسهاماً مباشراً في تلوث البيئة، نظراً لعدم أخذ الاعتبارات البيئية موضع الاهتمام عند التخطيط للعملية الصناعية، مما أدى إلى هدر الموارد الأولية والطاقة، نتيجة للخطط الطموحة لتحقيق النمو السريع، إضافة إلى تزايد حدة المنافسة بين المؤسسات العاملة في قطاعات متماثلة، مما ينجم عنه تأثيرات سلبية على البيئة، يواجه المحاسبون صعوبة في قياس التكاليف الناجمة عنها بصيغة نقدية، التي تتحملها المؤسسات الصناعية ويعبر عنها بالتكاليف البيئية.

ومن هنا أصبح لزاماً على مختلف المؤسسات وخاصة منها الناشطة في صناعات حساسة بيئياً، أن تدرج الاعتبارات البيئية ضمن عملية تقييم العائد البيئي، الأمر الذي يتطلب منها ضرورة تطوير طريقة مهنية للقياس تأخذ في الاعتبار الأمور البيئية، والتي يتوافر عليها علم المحاسبة، الذي يضم في فروعه جانباً له علاقة بالبيئة وقضاياها، وكل هذا في إطار محاسبة التكاليف البيئية، التي تهدف إلى توفير معلومات فعلية ومستقبلية، لمتخذي القرارات ولصانعي السياسات البيئية، لغرض تحديد كل من التكاليف البيئية والاجتماعية لكافة العمليات والأنشطة الخاصة بحماية البيئة من الأضرار المباشرة وغير المباشرة.

بناءً على ما تقدم فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى أربع مباحث رئيسة هي كالتالي:

المبحث الأول: ماهية التلوث البيئي وعلاقته بالمحاسبة البيئية.

المبحث الثاني: طبيعة ومكونات التكاليف البيئية.

المبحث الثالث: ماهية المحاسبة البيئية.

المبحث الرابع: قانون البيئة وواقع الشركات الصناعية في قطاع غزة.

المبحث الأول

طبيعة ومكونات التكاليف البيئية

2.1.0 تمهيد:

لقد أدرك قطاع الأعمال وجوب إدراج القضايا البيئية ضمن الخطط الاستراتيجية للشركة للعمل على تحسين الأداء البيئي للشركة على المدى البعيد، وذلك لضمان بقائها في السوق، والذي يترتب عليه الاعتراف بتكاليف يعبر عنها بالتكاليف البيئية، وتتمثل في كافة عناصر التكاليف الخاصة بتخفيض المقدار المفقود في الخدمات والطاقة والموارد الاقتصادية المتاحة، فضلاً عن تكلفة إعادة تدوير المخلفات إلى جانب تكلفة المنتجات الصديقة للبيئة، حيث يواجه المحاسبون مشكلة قياس التكاليف البيئية الناجمة عن التلوث بصيغة نقدية.

2.1.1 مفهوم التكاليف البيئية وطبيعتها:

إن مفهوم التكاليف يعد من المفاهيم المحاسبية والاقتصادية، وتعني التكاليف بشكل عام التضحية الاقتصادية التي تتحملها الوحدة الاقتصادية لقاء خدمة أو منفعة ضرورية لتحقيق أهدافها، أما التكاليف البيئية فإنها تشمل تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط الوحدة الإنتاجية بطريقة مسؤولة بيئياً، فضلاً عن التكاليف الأخرى التي تستدعيها الأهداف والمتطلبات البيئية للوحدة الإنتاجية (جبار، 2011م، ص 54).

إن التكاليف البيئية تتمثل بالنفقات البيئية المتضمنة بالخطوات المتخذة لتفادي وخفض وإصلاح الدمار البيئي الناجم عن ممارسة الوحدة الاقتصادية لنشاطها، أو المحافظة على الموارد المتجددة أو غير المتجددة، وتشمل هذه التكاليف. وتشمل هذه التكاليف نفقات التخلص من النفايات والمحافظة على المياه ونوعية الهواء وتحسينه وخفض الضوضاء، والبحث عن منتجات ومواد أولية وعمليات إنتاجية أقل إضراراً بالبيئة (Kitzman, 2001, p. 21).

ولقد عرفها (Eugenio et al., 2010, p. 289)، بأنها النفقات التي تتحملها الشركة من أجل التوافق مع المعايير والقوانين البيئية والتكاليف التي تنفق من أجل تخفيض أو توقف انبعاث المواد الضارة، والتكاليف الأخرى المصاحبة لعملية تخفيض الآثار البيئية الضارة على العاملين والشركة ككل.

2.1.2 أسباب الاهتمام بالتكاليف البيئية:

إن الأساليب المطبقة في مجال الرقابة على البيئة مازالت محدودة بالنسبة للعديد من الأجهزة الرقابية ومازالت تواجه العديد من الصعوبات، من بينها افتقار هذا المجال إلى المعلومات المتصلة بتكلفة ومنفعة البيئة، وإلى غياب وظيفة التدقيق على الأداء البيئي للمنشأة، كما أن هناك مجموعة من العوامل التي أدت إلى ضرورة الاهتمام بالتكاليف البيئية (الصوفي وآخرون، 2012م، ص 220):

- الطبيعة الكمية المالية للكثير من المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية وتؤثر تأثيراً جوهرياً على أصول المشروع ونفقاته والتزاماته.
- تغير وجهة النظر السائدة حول تكاليف المحافظة على البيئة من كونها تكاليف اجتماعية يتحملها المجتمع إلى تكاليف تتحملها الشركة.
- عدم اشتغال القوائم المالية على المعلومات بالأنشطة البيئية قد وجه اللوم للمحاسبة لتضليلها مستخدمي البيانات المالية.
- الحاجة إلى المساهمة في إعداد تقرير تكاليف التلوث على المستوى القومي، والذي يفيد في الحصول على المؤشرات التي تمكن من متابعة التلوث الناتج عن الأنشطة المختلفة وإجراء الدراسات اللازمة.

ويرى درغام (2015م، ص 41) وبدوي (2000م، ص 104) أن التكاليف البيئية قد كسبت أهميتها من عدة عوامل، وهي كما يلي:

- المفاضلة بين الأساليب البديلة، حيث توفر القياس الكمي أو النقدي لهذه التكاليف يساعد على إجراء المقارنات بين البدائل المتاحة لاختيار البديل الأقل تكلفة.
- توفير المعلومات اللازمة لتخطيط الإنفاق في مجال حماية البيئة، عن طريق إعداد الموازنات التخطيطية مما يساهم بدوره في إحكام الرقابة على هذه العناصر.
- توفير المعلومات اللازمة لمقابلة احتياجات المحاسبة الضريبية، حيث يمكن للسلطات الضريبية وضع إعفاءات للمؤسسات التي تقوم بدوره في حماية البيئة.
- تساهم في تحقيق مزايا تخفيض الطاقة وتحسين البيئة المحيطة، سواء إذا كانت داخل المؤسسة أو خارجها.

- زيادة كفاءة استخدام عناصر مدخلات النشاط واختيار مدخلات التشغيل التي تحسن مستوى الأداء البيئي.
- مساعدة الإدارة في عملية ترشدي اتخاذ القرارات، مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف الكلية للمؤسسة، وبالتالي تحسين سمعة المؤسسة وقيمتها السوقية.

2.1.3 أنواع التكاليف البيئية:

تنشأ التكاليف البيئية عند قيام الشركات بمزاولة نشاطها مما ينتج عنه مخلفات يمكن الاستفادة منها من خلال إعادة تدويرها أو التخلص منها بطريقة لا تضر بالبيئة ولتحقيق ذلك الهدف تتحمل الشركة تكاليف يمكن تصنيفها على أنها تكاليف بيئية (السيد، 2008م، ص 79).

2.1.3.1 تبويب التكاليف وفقاً للأنشطة:

تقسم تكاليف الأداء البيئي من هذه الزاوية إلى أربع مجموعات وهي: تكاليف المنع، وتكاليف الحصر والقياس، وتكاليف الرقابة، وتكاليف الفشل البيئي (ناصر، 2012م، ص 71).

أولاً تكاليف المنع:

وتمثل التكاليف اللازمة لمنع حدوث الآثار الناتجة عن عمليات التصنيع التي تسبب التلوث، كإعادة تصميم العمليات الإنتاجية بحيث لا يتم استخدام مواد ملوثة وضارة للبيئة، وتكلفة استبدال مصادر الطاقة بأنواع أخرى أقل تلويثاً، ومراجعة تصميمات المنتجات الجديدة للتأكد من توافر متطلبات الأمان عند الاستخدام.

ثانياً تكاليف الحصر والقياس:

وتتضمن تكاليف الأنشطة التي تزاولها الشركة بغرض قياس ومتابعة المصادر المحتملة للأضرار البيئية وتتضمن الأنشطة التالية:

- أنشطة متابعة مستويات التلوث في المواد المستخدمة داخل الشركة
- أنشطة متابعة مستويات التلوث في المخلفات الناتجة عن التشغيل
- أنشطة متابعة عمليات المراجعة البيئية
- أنشطة متابعة العلاقة ما بين الشركة والمنظمات البيئية المختلفة

ثالثاً تكاليف الرقابة:

وتتضمن تكاليف الأنشطة التي تزاولها الشركة بغرض الرقابة والتحكم في مصادر التلوث بالمنسأة كافة وتتضمن:

- أنشطة استخدام مواد صديقة للبيئة
- أنشطة استخدام طرق إنتاجية صديقة للبيئة
- أنشطة خفض مصادر التلوث

رابعاً تكاليف الفشل البيئي:

تمثل جميع التضحيات سواء الحالية منها أو المستقبلية، الهادفة لإزالة وعلاج الأضرار البيئية الناجمة عن ممارسة المؤسسات الصناعية لأنشطتها، التي لم يمكنها منعها من خلال أنشطة رقابة الأداء البيئي.

2.1.4 تبويب التكاليف وفقاً للمدى الزمني للانتفاع بالتكلفة:

تقسم تكاليف الأداء البيئي من هذه الزاوية إلى مجموعتين هما: تكاليف بيئية رأسمالية، تكاليف بيئية جارية (الشحادة، 2010م، ص 71).

أولاً تكاليف بيئية رأسمالية:

تشمل هذه المجموعة النفقات المرتبطة بشكل مباشر أو غير مباشرة بالمنافع الاقتصادية التي تحققها المؤسسات في المستقبل، من خلال زيادة قدرة الأصول الأخرى التي تملكها أو تحسين سلامتها وكفاءتها، أو من خلال منع أو خفض التلوث البيئي المرجح أن يحدث نتيجة لعمليات تتم في المستقبل أو من خلال حفظ البيئة، من أمثلتها تكاليف تركيب فلاتر وتجهيزات في مصانع الإسمنت لمنع الانبعاثات.

ثانياً تكاليف بيئية جارية:

تتعلق هذه المجموعة بالفترة التي تحدث فيها التكاليف، أي أنها لا تسفر عن تحقيق منافع في المستقبل أو لا يكون ارتباطها بالمنافع المستقبلية وثيقاً على درجة كافية مما يسمح برسملتها، ومن أمثلتها تكاليف تشغيل وصيانة التجهيزات الرأسمالية المرتبطة بالبيئة، تكاليف القياسات

والفحص للمدخلات والمخرجات، تكاليف معالجة النفايات، الغرامات والعقوبات المترتبة عن عدم الالتزام بالنظم البيئية.

ووفقاً لدراسة UNDS (2001م)، فقد تم تصنيف التكاليف البيئية إلى أربع تقسيمات رئيسية وهي:

1. معالجة النفايات والإشعاعات؛ وتتمثل في تكاليف التخلص من النفايات ومعالجة الإشعاعات.
2. الوقاية والإدارة البيئية؛ وتتمثل في تكاليف وقاية البيئة وتكاليف أنشطة الإدارة البيئية.
3. قيمة المواد المشتراة؛ وتتمثل هذه التكاليف في ضياع جزء من المواد المشتراة نتيجة العمليات التصنيعية خلال المراحل الثلاث التي تمر بها المواد من مرحلة شرائها إلى العمليات التشغيلية وصولاً إلى عملية استبعادها والتخلص منها.
4. تكاليف التشغيل؛ ويقصد بها التكاليف التشغيلية من غير المواد التي تستفيد منها الشركة في إنتاج المنتجات الجيدة مثل الوقت الضائع واهلاك الآلات والمعدات والطاقة الضائعة.

2.1.5 دور التكاليف البيئية في عملية ترشيد القرارات:

وفقاً لدراسة الصوفي وآخرون (2012م، ص 224) فإن للتكاليف البيئية دوراً في عملية

ترشيد القرارات الإدارية، وتتمثل في ما يلي:

انعكس التطور الهائل الذي شهدته مجالات الاتصالات والمعلومات إيجاباً على التقدم الصناعي سواء في مجال التكنولوجيا، أو طرق الإنتاج والأنظمة الإدارية، وكذا على مجال اتخاذ القرارات التي أصبحت الإدارة تستخدم فيها طرقاً وأساليباً مختلفة وجديدة من أجل التوصل إلى ترشيدها بالاعتماد على المعلومات المتوفرة من الأنظمة المختلفة، يعد تدفق المعلومات من هذه الأنظمة نقطة ارتكاز مهمة جداً لاتخاذ هذه القرارات .

إن قرارات الحماية البيئية لم تتبع من المصطلحات المالية، وإنما من متطلبات الأنظمة والقوانين الدولية، خاصة في ظل الحاجة إلى المعلومات البيئية من قبل المؤسسات الصناعية بالإضافة إلى المستثمرين لاتخاذ قرارات أكثر رشداً على اعتبار أن مثل هذه المعلومات تؤثر فيها على الأمد المتوسط والطويل.

كما أن تحديد المدخل المناسب للحماية من التلوث غالباً ما يؤدي إلى نتائج يجب أخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية، فقد تتضمن هذه القرارات الاختيار بين المصاريف الرأسمالية وتلك التي تتعلق بتشكيلة المنتجات وتحديد الأسعار المناسبة لها.

2.1.6 خصائص ومميزات التكاليف البيئية:

تختص التكاليف البيئية عن غيرها من التكاليف بالمميزات والخصائص التالية (بدوي، 2000م، ص 67):

أولاً: مميزات التكاليف البيئية.

- إدخال المفاهيم المحاسبية في نظام المؤسسات والتي تتعلق بالجوانب البيئية.
- تعمل على إتاحة المعلومات المادية عن قيمة التلوث البيئي وتأثيره على البيئة.
- ارتفاع قيمة التكاليف البيئية التي تنفق لإزالة الأثار السالبة على البيئة.
- بعض هذه التكاليف غير قابل للقياس، لعدم قابليتها للتداول في السوق.
- صعوبة تقديرها، مما يؤدي إلى تجنب المؤسسات تحمل نفقات تخفيض الأضرار البيئية.
- تساهم في ترشيد القرارات التي تتعلق باقتناء الآلات والمعدات التشغيلية.
- تقوم التكاليف البيئية بالمشاركة في تحقيق قيم المجتمع من خلال خفضها للآثار البيئية الضارة به وذلك باعتبارها غير قابلة للتصحيح عموماً.

ثانياً: خصائص التكاليف البيئية.

- تساعد التكاليف البيئية عند إدراجها ضمن عناصر تكاليف المؤسسات، على رفع كفاءة نظام محاسبة التكاليف المطبق وترشيد القرارات التشغيلية.
- تعتبر التكاليف البيئية حافزاً لتوجيه المؤسسات نحو الالتزام البيئي والأخذ بالاعتبارات البيئية في تقييم المشاريع.
- يمكن تطبيق أساليب التكاليف البيئية للمؤسسات الصناعية من زيادة أرباحها واستخدام الموارد بأسلوب أكثر كفاءة والاهتمام بحماية البيئة، كما أنه يوفر فرص لاتخاذ قرارات أفضل في مجالات الأداء البيئي وتخطيط الأعمال.

- تمكن التكاليف البيئية المؤسسات من تحديد العمليات والأنشطة التي ينتج عنها تكاليف، مما يساعد على تطبيق استراتيجيات الأعمال البيئية، والتي تؤدي إلى استغلال الفرص المتاحة لمكافحة ومنع التلوث وتحسين البيئة.
- تلقي التكاليف البيئية الضوء على أساليب الإدارة البيئية، مما يؤدي إلى سعي المؤسسات للعمل على تصحيح جوانب القصور فيها وتطويرها.
- تعمل التكاليف البيئية على تحسين الجودة البيئية، ورفع كفاءة أداء المؤسسات الصناعية.
- تطبيق نظام التكاليف البيئية يؤدي إلى توفر فرص تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسات الصناعية.

المبحث الثاني ماهية المحاسبة البيئية

2.2.0 تمهيد:

في ظل تزايد المشكلات البيئية نتيجة التقدم والتطور الصناعي، مثل تلوث الهواء والمياه الناتجة عن المخلفات والانبعاثات التي تطرحها الشركات الصناعية، أصبح من الضروري على هذه الشركات الاعتراف بمسئوليتها تجاه البيئة، ونتيجة للضغوطات التي تبذلها التنظيمات الحكومية والهيئات الدولية والهيئية، تبنت هذه الشركات بما يسمى محاسبة التكاليف البيئية وإدخالها ضمن الإطار العام للمحاسبة كإجراء لتقليل الأضرار البيئية.

2.2.1 مفهوم المحاسبة البيئية:

نشأت المحاسبة وتطورت كبقية العلوم الاقتصادية والاجتماعية تلبية لاحتياجات المجتمع، وقد أجمع الباحثون والمهنيون على أن أهم مقومات استمرارية المحاسبة كعلم اجتماعي، هو قدرتها على الاستجابة لمتطلبات بيئة الأعمال وقضاياها المستحدثة.

وقد بدء الاهتمام بالقضايا البيئية يتزايد تدريجياً مع تزايد الوعي بضرورة العيش في بيئة آمنة ونظيفة، حيث كان الاعتقاد السائد أن المجتمع فقط هو المسؤول على سلامة البيئة، ولكن مع ظهور القوانين والتشريعات البيئية بدأ الاهتمام يتجه نحو الشركات التي تمارس أنشطه ملوثة للبيئة، وفي ظل الكوارث البيئية المتتالية وتعاضم تأثير القوانين البيئية بدأ التركيز على استنباط أساليب لقياس وإدارة التكاليف البيئية خصوصاً مع ظهور مواصفات جديدة للجودة والتي تسمى بالأيزو (ISO 14000) المنبثقة عن المنظمة العالمية للمواصفات القياسية (ناصر، 2012م، ص 69).

كما عرفت المحاسبة البيئية على أنها "النظام المحاسبي الممتد للنظام المحاسبي التقليدي والمبني على تحليل النتائج ومسببات حدوث التكلفة لتحديد وتعيين أثر التكاليف البيئية التي تسببت بها الوحدة الاقتصادية" (Letmathe and Doost, 2000, p. 424).

ولقد عرفت أيضاً على أنها عملية دمج ومقارنة المعلومات البيئية مع الأصول والموارد، والدخل، والتكلفة، بحيث تنعكس هذه المعلومات على تكلفة المنتج أو الخدمة وتظهر في البيانات المالية (Kirschner, 1994, p. 25).

وتعد المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية أحدث مراحل التطور المحاسبي، فالشركات الاقتصادية المعاصرة لها تأثيرات مالية واجتماعية واسعة النطاق سواء من وجهة الاقتصاد الوطني أو من حيث تعدد الأطراف ذوي المصلحة في تتبع اقتصاديات تلك المنشآت (جربوع وحلس، 2006م، ص 8).

2.2.2 مراحل تطور المحاسبة البيئية:

لقد شهدت المحاسبة البيئية تطوراً في أواخر القرن العشرين، حيث قسمت مراحل تطور علم المحاسبة البيئية إلى أربعة مراحل (Mathews, 1997, p. 487)، وهي كما يلي:

المرحلة الأولى: وهي فترة ما بين عام 1970م وحتى عام 1979م، حيث كانت دراسات وصفية باستخدام النماذج المعيارية.

المرحلة الثانية: وهي فترة ما بين عام 1980م وحتى عام 1989م، حيث تناولت هذه المرحلة مناقشات حول دور المحاسبة في الإفصاح عن المعلومات عن الأنشطة البيئية.

المرحلة الثالثة: وهي فترة ما بين عام 1990م وحتى عام 1995م، وقد شهدت هذه المرحلة نضوجاً في مفهوم المحاسبة البيئية، حيث بدأت الشركات بالإفصاح عن أنشطتها البيئية، وظهور ما يسمى بعملية التدقيق البيئي.

المرحلة الرابعة: وهي المرحلة الأخيرة بعد عام 1995م، وفيها أصبح ينظر إلى المحاسبة البيئية كقياس للأداء البيئي بما يفوق المعايير التنظيمية.

2.2.3 المفاهيم ذات العلاقة بالمحاسبة البيئية:

حددت وكالة حماية البيئة الأمريكية المفاهيم ذات العلاقة بالمحاسبة البيئية طبقاً لعلاقتها بالبيئة، حيث تتضمن المحاسبة عن كل ما يتعلق بالبيئة من الناحية المالية، والتدقيق، وإعداد التقارير، والمحاسبة الإدارية، وهي كما يلي (عبد السيد وآخرون، 2009م، ص 5):

أولاً: المحاسبة المالية البيئية: وهي أحد أساليب المحاسبة التي تهدف إلى الإفصاح عن البعد البيئي في القوائم المالية المنشورة في نهاية الفترة المالية.

ثانياً: **المحاسبة الإدارية البيئية**: وهي أحد أساليب المحاسبة الإدارية، حيث عرفت على أنها نظام معلومات مالي وإداري في آن واحد يقوم بتحديد المعلومات المتعلقة بالبيئة وجمعها وتقديرها وتحليلها، بهدف اتخاذ القرارات داخل المؤسسة وتحسين الأداء البيئي والمالي للمؤسسة.

ثالثاً: **محاسبة التكاليف البيئية**: ويتم التركيز في هذا الأسلوب من أساليب المحاسبة على التكاليف التي تنشأ نتيجة قياس ورقابة وتصحيح آثار الأنشطة الناتجة عن اتخاذ قرارات لها آثار سلبية على البيئة.

رابعاً: **المحاسبة البيئية المحلية**: يستخدم هذا المصطلح عادةً للإشارة إلى عملية أعداد الحسابات على أساس البيانات المادية فقط دون الأساس النقدي، ويعبر ذلك عن نوع من أنواع المحاسبة البيئية التي تركز على محاسبة الموارد الطبيعية على مستوى الإدارة المحلية بهدف تقييم دورة حياة الموجودات المادية.

خامساً: **محاسبة الموارد الطبيعية**: عرف هذا المصطلح في المحاسبة بعد إدراج البعد البيئي في نظام الحسابات القومية، حيث تم التركيز فيه على الموجودات الطبيعية، وذلك بهدف الحصول على مؤشرات اقتصادية معدلة كما في مؤشرات الدخل القومي البيئي.

2.2.4 مستويات تطبيق المحاسبة البيئية:

تطبق المحاسبة البيئية على ثلاث مستويات (الدوسري، 2011م، ص 25)

المستوى الأول: المحاسبة البيئية على مستوى الوطن.

يتم التركيز في هذا المستوى على قياس التنمية المستدامة، إذ أن تفاقم المشكلات البيئية أدى إلى وجود حاجة لمؤشرات تختص بقياس الحالة الصحية ومعدلات النمو والتقدم الاقتصادي، مثل مفهوم قياس التنمية البشرية والحفاظ على مصادر رأس المال البشري والمادي والطبيعي، باعتباره ضمان استمرار التنمية للأجيال الحالية والمستقبلية.

المستوى الثاني: المحاسبة البيئية على المستوى القطاعي.

يتم التركيز في هذا المستوى على أداء القطاعات الاقتصادية المختلفة بناءً على مدى مراعاة هذه القطاعات للجوانب والاعتبارات البيئية، وخاصة تلك القطاعات التي تعمل على استنزاف الموارد البيئية.

المستوى الثالث: المحاسبة البيئية على مستوى المؤسسة.

يتم التركيز في هذا المستوى على الأطراف الخارجية والداخلية التي تهتم بمؤشرات قياس الأداء البيئي للمؤسسة، وتتمثل هذه الجهات بالمقرضين والمستثمرين وإدارة المؤسسة، إذ أن الريح لم يعد مؤشراً على جودة الأداء، بل أصبح لزاماً على المؤسسات تطوير الأنظمة المحاسبية المعمول بها لتصبح قادرة على التعامل مع القضايا البيئية.

2.2.5 أهمية المحاسبة البيئية:

تتبع أهمية المحاسبة البيئية في مساعدة الوحدات الاقتصادية في ما يلي (ناصر، 2012م، ص 70):

- مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات التي من شأنها تخفيض التكاليف والأعباء البيئية.
- توسيع نطاق عملية التقييم وتحليل الاستثمارات لكي يشمل الآثار البيئية المحتملة.
- التوصل إلى فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بدقة.
- المساعدة في تطوير وتشغيل نظام إداري بيئي للوحدة ككل.
- كون المحاسبة علماً اجتماعياً فإن ذلك يفرض عليها ضرورة التفاعل مع مشكلة تلوث البيئة ونفاذ مواردها لأن تأخرها سيؤدي لتأخر هذا العلم مقارنة بالعلوم الأخرى مثل علم الاقتصاد والإدارة.
- تستند المحاسبة وجودها من اعتراف المجتمع بنتائجها من خلال وظيفتي القياس والتوصيل للمعلومات المالية والاقتصادية للمجتمع واستمرار الطلب على خدمات مهنة المحاسبة والتدقيق مما يستلزم تلبية الاحتياجات المتزايدة للمعلومات البيئية والاجتماعية بجانب المعلومات المالية.
- إن تجاهل قياس التكاليف البيئية الناتجة عن تلوث البيئي من شأنه أن يضلل العديد من مؤشرات قياس الأداء ويضخم النتائج.
- لغرض ترشيد القرارات الإدارية وضمان دقة المعلومات المحاسبية التي على أساسها يتم صنع القرارات الإدارية من خلال المساعدة على المفاضلة بين البدائل الإدارية وعند المفاضلة بين الالتزام وعدم الالتزام بالبرامج البيئية.

ترجع أهمية محاسبة التكاليف البيئية ترجع إلى تقاطعها مع علم المحاسبة في عدة مجالات مثل المعايير المحاسبية، والمحاسبة المالية والإدارية، والضرائب، والمحاسبة الحكومية، بالإضافة

إلى ذلك فإن البيانات المالية المعدة موفق معايير المحاسبة التقليدية قد تكون مضللة أو غير كافية لمستخدمي هذه البيانات حيث إنها لا تتضمن التكاليف البيئية الناتجة عن أثر أنشطة الشركة على البيئة (Parker, 1996, p. 64).

2.2.6 أسباب ودوافع الاهتمام بالمحاسبة البيئية:

نال موضوع المحاسبة البيئية اهتمام الهيئات الدولية والمنظمات الإنسانية والجمعيات العالمية وجماعات حماية البيئة، حيث أوصت بضرورة إظهار النشاطات الاقتصادية والبيئية ضمن الحسابات القومية لكل بلد، بما فيها كافة التدفقات النقدية التي تضمن العلاقات المتبادلة بين النشاط الاقتصادي والبيئي. هناك عدة عوامل أسهمت في زيادة الاهتمام بالمحاسبة البيئية منها (عبد السيد وآخرون، 2009م، ص 4):

- تغير الاتجاه السائد نحو وجهة النظر التي تقتضي بضرورة تحمل المؤسسة تكاليف المحافظة على البيئة بعد أن كانت تعالج كونها تكاليف اجتماعية لا تتحملها الوحدة، وبالتالي تتم معالجة هذه البيانات من خلال وظيفة المحاسبة.
- ضرورة تضمين التقارير والقوائم المالية بالأنشطة البيئية، مما يؤدي إلى إضفاء الثقة في البيانات المحاسبية، إضافة إلى تلبية حاجات المجتمع من المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية.
- الإسهام في إعداد تقارير تكاليف التلوث البيئي على المستوى القومي، والذي يفيد في الحصول على المؤشرات التي تمكن من متابعة التلوث الناتج عن الأنشطة المختلفة للمؤسسات.

2.2.7 أهداف محاسبة التكاليف البيئية:

إن تطبيق المحاسبة البيئية لا يعد هدفاً في حد ذاته وإنما وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف هي على النحو التالي (منصوري ورمزي، 2008م، ص 15):

- إعداد بيانات عن المبيعات والتكاليف الإجمالية، التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة وحمايتها لكل فترة مالية، مما يؤدي إلى متابعة المؤسسة لتطوير هذه النفقات من فترة إلى آخر واتخاذ القرارات المناسبة، التي من شأنها أن تحقق فعاليتها.
- إعداد التقارير عن النفقات البيئية لتوضيح مدى التزام المؤسسات بتطبيق القوانين والتشريعات.

• توضيح المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمؤسسات لضمان الاستمرارية، خاصة في ظل كون هدف تعظيم الرفاهية الاجتماعية وتوفير بيئة نظيفة وخالية من التلوث، أصبح ضماناً لاستمرار ونجاح المؤسسات اقتصادياً.

• إظهار المنافع البيئية التي خصصتها المؤسسة لكل فترة مالية، وقد تتضمن المساحات الخضراء المضافة خلال الفترة أو التخفيض في خسائر وأضرار عناصر التلوث البيئي، تخفيض تكلفة العلاج الطبي، أو زيادة إيرادات وأرباح المؤسسة من تطبيق نظام الإدارة البيئية.

ولتحقيق هذه الأهداف كان لابد من وجود العديد من المتطلبات التي يجب توفرها حتى تلائم طبيعة المعلومات الاجتماعية والبيئية، تتلخص هذه المتطلبات فيما يلي (الصوفي وآخرون، 2012م، ص 226):

أولاً: استحداث حد أدنى من القواعد التي تلائم طبيعة النظام المحاسبي، الذي يقوم بإنتاج مخرجات محاسبية لأغراض اجتماعية بيئية، وليست اقتصادية فحسب ومنها ما يلي:

- الملائمة للغرض الاجتماعي والبيئي مع البساطة، الدقة والوضوح.
- الإفصاح عن الأنشطة البيئية، يختلف من مؤسسة لأخرى، ومن وقت لآخر في نفس المؤسسة.
- توحيد الممارسة البيئية والاجتماعية في المؤسسات المتماثلة.

ثانياً: استحداث المعايير الملائمة للتقدير المحاسبي الاجتماعي والبيئي، وهناك العديد من جهات النظر التي تناولت موضوع الإفصاح عن البيانات المحاسبية البيئية وأهمها:

- أن يتم إلحاق نظام المحاسبة البيئية والبيانات المحاسبية ذات الطابع البيئي، بالنظام التقليدي للمحاسبة المالية.
- أن يكون هناك نظام محاسبي بيئي مستقل، وذلك حتى لا يتم الاكتفاء بالملاحظات والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية المنشورة.

المبحث الثالث

قانون البيئة وواقع الشركات الصناعية في قطاع غزة

2.3.0 تمهيد:

يعد القطاع الصناعي من أهم القطاعات الإنتاجية في اقتصاد الدولة، وذلك لما له من دور مهم في تحديد الأساس المادي للتقدم والنمو في جميع المجالات، سواء الاقتصادية أو السياسية أو الاجتماعية، ولذلك أصبح التطوير والاهتمام في القطاع الصناعي هدفاً أساسياً لمعظم الدول النامية لتحقيق التنمية الاقتصادية المطلوبة، على الرغم من أن القطاع الصناعي في قطاع غزة غير متقدم بشكل كبير وذلك لعدم وجود بنية تحتية تساهم في التخلص من الملوثات البيئية الصلبة والسائلة على حد سواء. ومع قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية عام 1994م كان هناك اهتمام كبير لتأسيس بنية تحتية للإنشاءات الصناعية وتصميم تلك الإنشاءات بشكل يساعد في المحافظة على البيئة، حيث تم سن قوانين وتعليمات وإرشادات تساهم في تخفيض التلوث البيئي (أبو ظريفة، 2011م، ص 484).

2.3.1 النشاط الصناعي في قطاع غزة:

شهد القطاع الصناعي في قطاع غزة تقدماً ملحوظاً في فترة ما بين 1990م وحتى 2000م، نتيجة لإقرار قانون تشجيع الاستثمار وبناء المدن الصناعية، مما ساهم في زيادة حجم الاستثمار المحلي والخارجي، إلا أنه قد واجه ظروفاً صعبة بسبب الكثير من العراقيل والمشكلات التي منعت دون تطويره ونموه، وبالتالي أدت إلى زيادة ارتباطه وتعميق تبعيته للاقتصاد الإسرائيلي، وسعت سلطات الاحتلال الإسرائيلي من أجل تحقيق هذا الهدف مختلف التشريعات والأوامر، بالإضافة إلى فرض المزيد من القيود والتدابير والإجراءات لحصار الصناعة الفلسطينية وخاصة في قطاع غزة، حيث تم إغلاق المنافذ والمعابر الحدودية، مما ألحق خسائر فادحة في جميع القطاعات المكونة للاقتصاد الفلسطيني (قفة ومقداد، 2007م، ص 729).

أنواع الصناعات في قطاع غزة:

يشير اتحاد الصناعات الفلسطينية في قطاع غزة في نشرة لعام 2015م بأن الصناعات القائمة في قطاع غزة تدرج تحت عدة تصنيفات، يوضح الجدول التالي أعداد الشركات الصناعية حسب النشاط الصناعي والتوزيع الجغرافي لهذه الشركات (اتحاد الصناعات الفلسطينية، 2015م):

جدول (2.1): أنواع الصناعات حسب توزيعها الجغرافي

رقم	نوع الصناعة	شمال غزة	غزة	الوسطى	خان يونس	رفح	الإجمالي
1	صناعة النسيج	4	13	-	-	-	17
2	الصناعات الإنشائية	7	45	8	27	4	91
3	صناعة البلاستيك	9	39	13	12	1	74
4	الصناعات الخشبية	73	49	36	64	23	245
5	الصناعات الورقية	-	17	1	1	-	19
6	صناعة الملابس	103	294	123	72	6	598
7	الصناعات المعدنية	25	61	27	18	3	134
8	الصناعات الغذائية	7	22	4	9	-	42
9	صناعة الألومنيوم	36	133	24	45	27	265
10	الصناعات الكيماوية	8	23	2	3	-	36
	الإجمالي	272	696	238	251	64	1,521

المصدر: (اتحاد الصناعات الفلسطينية، 2015م).

2.3.2 التلوث الصناعي في قطاع غزة:

ينتج التلوث الصناعي من فعل الإنسان ونشاطه، وفي استخداماته المتزايدة لمظاهر التقنية الحديثة وابتكاراتها المختلفة، حيث أن الأنشطة الصناعية هي المسؤولة الأول والأساسي عن بروز مشكلة التلوث في عصرنا الحاضر، وبلوغها هذه الدرجة الخطيرة التي تهدد حياة وبقاء الإنسان على سطح الأرض، ومن أهم مصادر التلوث الصناعي في قطاع غزة: المخلفات الصناعية والتجارية وما تتفثه عوادم السيارات، ومداخل المصانع (مركز المعلومات الوطني الفلسطيني - وفا، 2011م).

أهم أنواع التلوث الصناعي في قطاع غزة

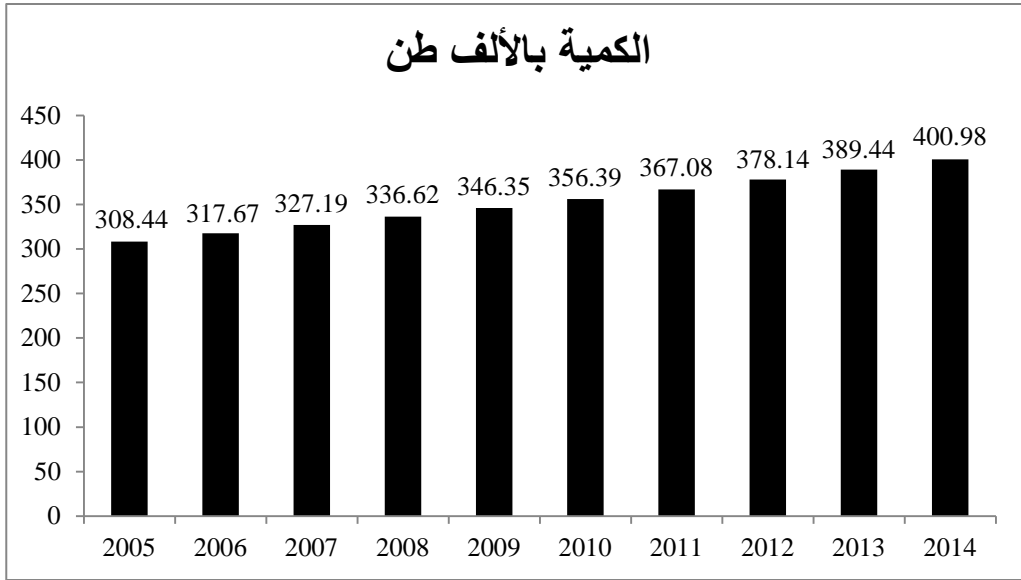
من أهم أنواع التلوث في قطاع غزة تلوث مصادر المياه، واستنزاف المصادر الطبيعية وخاصة في مجال مقالع الحجر، ونقل الرمال، وتلوث الهواء، وتلوث السواحل، والشواطئ البحرية نتيجة لصرف المياه العادمة الناتجة عن الصناعة؛ مما يؤدي إلى تشويه البيئة المحيطة (معهد الأبحاث التطبيقية، 2011م، ص 2).

أولاً: التلوث بالنفايات الصلبة

نتيجة للتطورات الاقتصادية والاجتماعية التي حدثت خلال السنوات الماضية والتي تسببت في ظهور أنماط معيشية جديدة، والتي ساهمت بشكل مباشر في زيادة متطلبات الإنسان وتنوعها، هذا الأمر أدى إلى زيادة كمية النفايات المتولدة يومياً وتنوعها وأصبحت الحاجة ملحة إلى ضرورة اتباع الأساليب العلمية في إدارة هذه النفايات سواء كان في طريقة جمعها أو حفظها أو في النقل والتخلص منها بطرق سليمة.

تحتوي النفايات الصناعية على العديد من المركبات الكيميائية التي تعتبر خطاراً على جميع الكائنات الحية وتسبب تلوث الهواء والمياه والتربة، ومن أهم أسباب ازدياد النفايات الصناعية هو عدم تطوير الطرق السليمة للتخلص منها، إضافة إلى نقص المسؤولية لدى أصحاب الصناعات مما يؤدي بهم إلى التخلص من النفايات الصناعية بطرق غير سليمة (الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، 2014م، ص 49).

شكل (2.1): كمية النفايات الصناعية الصلبة المنتجة في فلسطين، 2005م-2014م



المصدر: (الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، قاعدة بيانات النفايات الصلبة، 2014م).

ثانياً: تلوث الهواء

يعتبر تلوث الهواء من أقدم المشكلات البيئية التي عرفها الإنسان حيث إن مصادره الطبيعية متعددة، ويتميز التلوث الهوائي عن غيره من أشكال التلوث في أنه سريع الانتشار حيث لا يقتصر تأثيره على منطقة المصدر وإنما يمتد إلى المناطق المجاورة والبعيدة، كذلك ويعكس أشكال التلوث الأخرى (المياه العادمة والنفايات الصلبة وغيرها)، فإن التلوث الهوائي لا يمكن السيطرة عليه بعد خروجه من المصدر لذا يجب التحكم به ومعالجته قبل خروجه إلى الجو، كما أنه غالباً ما يكون لا يرى بالعين المجردة بالإضافة إلى أنه متعدد المصادر. كل هذه الصفات تجعل من تلوث الهواء القضية البيئية الكبرى ونحن في بلادنا لسنا بالبعيد عن ذلك (الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، 2014م، ص 18).

جدول (2.2): كمية المنبعثات في فلسطين من قطاعات الطاقة والزراعة ونفايات حسب نوع المنبعثات، 2005م-2011م

كمية المنبعث بالطن / سنة							السنة
ثاني أكسيد الكبريت	المركبات العضوية المتطايرة غير الميثانية	أول أكسيد الكربون	أكاسيد النيتروجين	ثاني أكسيد النيتروجين	الميثان	ثاني أكسيد الكربون	
3,437	36,269	193,486	27,533	696	10,494	1,644,188	2001
4,696	44,481	275,204	33,392	791	13,193	2,321,167	2002
2,367	48,540	182,012	30,998	806	15,100	2,944,313	2003
4,859	37,761	287,104	30,629	783	15,175	2,981,107	2004
3,278	35,867	213,567	26,881	814	15,115	2,991,694	2005
3,533	37,187	213,513	29,800	760	13,944	2,463,168	2006
1,722	37,019	137,805	26,815	706	13,584	2,401,835	2007
3,903	36,200	242,765	29,229	689	13,198	2,260,916	2008
1,966	38,171	152,276	28,223	682	13,120	2,643,222	2009
1,515	44,123	158,158	31,412	711	13,983	3,271,227	2010
4,480	46,552	283,190	40,112	783	14,852	3,100,538	2011

المصدر: (الجهاز المركزي للإحصاء، المنبعثات إلى الهواء، 2011م).

ثالثاً: تلوث المياه

يقصد بتلوث المياه، وجود تغيير في مكونات المجرى، أو تغيير حالته بطريق مباشر أو غير مباشر، بسبب نشاط الإنسان، بحيث تصبح المياه أقل صلاحية للاستعمالات الطبيعية المخصصة لها سواء للشرب، أو للزراعة، أو للأغراض الأخرى. هناك مصادر عديدة لتلوث المياه في قطاع غزة، من أهمها؛ المياه العادمة، والأسمدة الزراعية ومبيدات الآفات الزراعية، والملوثات الصناعية (الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، 2009م، ص 51).

2.3.3 التشريعات البيئية الفلسطينية

أولت فلسطين كباقي الدول اهتماماً كبيراً للبيئة، فقد صدر القانون رقم (7) لعام 1999م في شأن حماية البيئة، حيث ألزم قانون الشركات العاملة في الاقتصاد الفلسطيني بضرورة مراعاة عدم الإضرار بالبيئة، يهدف هذا القانون إلى حماية الصحة العامة والرفاه الاجتماعي، وإدخال أسس حماية البيئة في خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية وتشجيع التنمية المستدامة للمصادر الحيوية بما يراعي حق الأجيال القادمة، والحفاظ على التنوع البيولوجي وحماية المناطق ذات الحساسية

البيئية وتحسين المناطق التي تضررت من الناحية البيئية، وتشجيع جمع ونشر المعلومات البيئية المختلفة وزيادة الوعي الجماهيري بمشكلات البيئة.

كما تضمن القانون بعض النصوص التي تركز على ضرورة مراعاة البعد البيئي عند إجراءات دراسات الجدوى للشركات الاستثمارية بحيث يجب أن تجري دراسة جدوى بيئية لتحديد التأثير البيئي للشركات الجديدة.

بالإضافة إلى ذلك فقد كفل القانون البيئة الفلسطيني رقم (7) لعام 1999م في المادة رقم (5) ما يلي:

أ- حق كل إنسان بالعيش في بيئة سليمة ونظيفة والتمتع بأكبر قدر ممكن من الصحة العامة والرفاه.

ب- حماية ثروات الوطن الطبيعية وموارده الاقتصادية والحفاظ على تراثه التاريخي والحضاري دون أضرار أو آثار جانبية يحتمل ظهورها عاجلاً أو آجلاً نتيجة النشاطات الصناعية أو الزراعية أو العمرانية المختلفة على نوعيات الحياة والنظم البيئية الأساسية كالهواء والماء والتربة والثروات البحرية والحيوانية والنباتية.

وجاء في نفس القانون في المادة رقم (46)، عند ترخيص أية منشأة، تعمل الجهات المختصة على تفادي الأخطار البيئية بتشجيع التحول إلى المشاريع التي تستخدم المواد أو العمليات الأقل ضرراً على البيئة وإعطاء الأولوية لتلك المشاريع وفقاً لأسس التنمية الاقتصادية.

الفصل الثالث

الإطار العملي للدراسة

الفصل الثالث

الإطار العملي للدراسة

3.1 المقدمة:

يتناول هذا المبحث وصفاً لمنهج الدراسة، والأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن هذا المبحث وصفاً للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيراً المعالجات الإحصائية التي اعتمدها الباحث عليها في تحليل الدراسة.

3.2 أسلوب الدراسة:

بناءً على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة ظاهرة معينة وجمع معلومات عنها دون تحيز أثناء الوصف ويتم من خلال دراسة حالة معينة أو المسح الشامل أو مسح العينة، كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة، بل يتعداها إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات بينعليةها التصور المقترح بحيث يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع.

طرق جمع البيانات:

اعتمد الباحث على نوعين من البيانات:

1. البيانات الأولية:

وذلك بالبحث في الجانب الميداني بتوزيع استبيانات لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع الدراسة، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS (Statistical Package for Social Science) الإحصائي واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

2. البيانات الثانوية:

تم مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، والتي تتعلق بدراسة مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، وأية مراجع قد يرى الباحث أنها تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي، وينوي الباحث من خلال اللجوء للمصادر الثانوية في الدراسة، التعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت وتحديث في مجال الدراسة.

3.3 مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة والتي يزيد رأسمالها عن 100,000 دولار أمريكي والحاصلة على رخصة مهن سارية المفعول خلال عام 2015م من وزارة الإقتصاد الوطني الفلسطيني. تم اختيار عينة عشوائية حجمها 120 موظف موزعين على 40 شركة صناعية، حيث تم توزيع الاستبانة على جميع أفراد عينة الدراسة وتم استرجاع 102 استبانة، وبعد تفحص الاستبانات المستلمة تم استبعاد 8 استبانات نظراً لعدم تحقق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبيان، وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة 94 استبانة.

3.4 أداة الدراسة:

تم إعداد إستبانة حول "مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة" ولقد تم تقسيم الاستبانة إلى جزأين كما يلي:

◀ الجزء الأول: يتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة ويتكون من 6 فقرات

◀ الجزء الثاني: تتناول معلومات بيانات تخص مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية وتم تقسيمه سبع (7) محاور كما يلي:

❖ المحور الأول: الوعي البيئي لدى الإدارة العليا ويتكون من 9 فقرات.

❖ المحور الثاني: إدراك الإدارة العليا للمزايا والفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة التكاليف

البيئية ويتكون من 6 فقرات.

- ❖ **المحور الثالث:** التزام الإدارة العليا تجاه البيئة ويتكون من 8 فقرات.
 - ❖ **المحور الرابع:** توفر كفاءات وخبرات في مجال البيئة ويتكون من 7 فقرات.
 - ❖ **المحور الخامس:** تدريب وتأهيل العاملين في مجال البيئة ويتكون من 8 فقرات.
 - ❖ **المحور السادس:** توفر المصادر التكنولوجية والتقنية ويتكون من 7 فقرات.
 - ❖ **المحور السابع:** توفر القوانين والتشريعات البيئية الفلسطينية ويتكون من 8 فقرات.
- وقد كانت الإجابات على حسب مقياس ليكرت الخماسي كما هو موضح في جدول رقم (7)

جدول (3.1): مقياس الاجابات

الدرجة	5	4	3	2	1
التصنيف	موافق بدرجة عالية جداً	موافق بدرجة عالية	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة متدنية	موافق بدرجة متدنية جداً

3.5 صدق الاستبانة:

صدق الاستبانة يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه (العساف، 1995م، ص 429)، كما يقصد بالصدق "شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها" (عبيدات وآخرون 2001م، ص 179)، وقد قام الباحث بالتأكد من صدق أداة الدراسة كما يلي:

أولاً: صدق فقرات الاستبيان: تم التأكد من صدق فقرات الاستبيان بطريقتين.

1) الصدق الظاهري لأداة الدراسة

تم عرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين تألفت من (7) أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية التجارة في الجامعة الاسلامية وجامعة الازهر متخصصين في الادارة والمحاسبة والإحصاء. ويوضح الملحق رقم (1) أسماء المحكمين الذين قاموا مشكورين بتحكيم أداة الدراسة. وقد طلب الباحث من المحكمين من إبداء آرائهم في مدى ملاءمة العبارات لقياس ما وضعت لأجله، ومدى وضوح صياغة العبارات ومدى مناسبة كل عبارة للمحور الذي ينتمي إليه. ومدى كفاية العبارات لتغطية كل محور من محاور متغيرات الدراسة

الأساسية هذا بالإضافة إلى اقتراح ما يروونه ضرورياً من تعديل صياغة العبارات أو حذفها، أو إضافة عبارات جديدة لأداة الدراسة، وكذلك إبداء آرائهم فيما يتعلق بالبيانات الأولية (الخصائص الشخصية والوظيفية المطلوبة من المبحوثين)، إلى جانب مقياس ليكرت المستخدم في الاستبانة. وتركزت توجيهات المحكمين على انتقاد طول الاستبانة حيث كانت تحتوي على بعض العبارات المتكررة، كما أن بعض المحكمين نصحوا بضرورة تقليص بعض العبارات من بعض المحاور وإضافة بعض العبارات إلى محاور أخرى.

واستناداً إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المحكمون تم إجراء التعديلات التي اتفق عليها معظم المحكمين، حيث تم تعديل صياغة العبارات وحذف أو إضافة البعض الآخر منها.

(2) صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة الاستطلاعية البالغ حجمها 30 مفردة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له وتبين الجداول من رقم (3.2) إلى (3.8) أن معاملات الارتباط دالة عند مستوى دلالة (0.05) أو (0.01)، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 أو 0.01، وبذلك تعتبر فقرات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه

جدول (3.2): الصدق الداخلي لفقرات المحور الاول: الوعي البيئي لدى الإدارة العليا

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	الفقرة	
0.000	0.727	تُعد مشكلة التلوث البيئي الصناعي في فلسطين من المشكلات الجوهرية.	1
0.000	0.421	يعد مفهوم محاسبة التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد.	2
0.020	0.691	تقوم الشركة بإنتاج منتجات صديقة للبيئة.	3
0.000	0.754	تعمل الشركة على إيجاد حلول مناسبة للتقليل من مشكلة التلوث البيئي.	4
0.000	0.838	معرفة المخاطر التي يسببها التلوث ليست من اختصاصي.	5
0.000	0.862	تنمية الوعي لدى المواطنين بمخاطر التلوث البيئي ضرورة ملحة.	6
0.000	0.862	تقوم الشركة بإدارة الأنشطة الإنتاجية والتسويقية بحيث لا تؤثر سلباً على البيئة.	7
0.000	0.877	يشترط عملاء وموردو الشركة على ضرورة إتباع المعايير البيئية في عملية الإنتاج.	8
0.000	0.663	يجب تقديم تقارير عن أداء الشركة البيئي لجهات منح الائتمان.	9

جدول (3.3): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: إدراك الإدارة العليا للمزايا

والفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة التكاليف البيئية

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	الفقرة
0.000	0.806	1 تدرك الإدارة العليا أن تطبيق محاسبة التكاليف البيئية يعمل على تحسين صورة المؤسسة.
0.000	0.779	2 تعمل الإدارة العليا على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية لتحقيق ميزات تنافسية وتسويقية.
0.000	0.785	3 تعي الإدارة العليا ان تطبيق محاسبة التكاليف البيئية يساعد في تطوير العلاقات المجتمعية.
0.000	0.863	4 تحرص الإدارة العليا على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية لتلبية متطلبات الزبائن.
0.000	0.770	5 تهتم الإدارة العليا بتطبيق محاسبة التكاليف البيئية لغرض تخفيض التكاليف الإنتاجية.
0.000	0.821	6 تعمل الإدارة العليا على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية لتجنب صعوبات التصدير والاستيراد من دول تضع شروط ومعايير بيئية.

جدول (3.4): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: التزام الإدارة العليا تجاه البيئة

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	الفقرة
0.000	0.661	1 توجد لدى الشركة رؤية بيئية شاملة، تعمل على تحقيقها من خلال تطبيق خطة استراتيجية.
0.000	0.735	2 يوجد في الهيكل التنظيمي للشركة، قسم خاص بمراقبة أنشطة الشركة وأثارها البيئية.
0.000	0.699	3 تعمل الإدارة العليا بشكل مستمر على الوفاء بكافة التزاماتها تجاه البيئة.
0.000	0.779	4 تقوم الإدارة العليا برفع مستوى الوعي البيئي داخل الشركة في كافة الأقسام والمستويات الإدارية.
0.000	0.915	5 تقبل الإدارة العليا بالحقيقة التي تؤكد على أنها المسؤولة عن الأداء البيئي للشركة.
0.000	0.861	6 تحرص الإدارة العليا على التطوير المستمر لنظم الإنتاج من أجل الحفاظ على البيئة ومواردها.

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	الفقرة
0.000	0.611	7 تعتمد إدارة الشركة معايير بيئية في انتقاء الموردين والمواد الخام.
0.000	0.742	8 تعمل الشركة على تحليل العمليات والنتائج وشكاوي الزبائن المتعلقة بالبيئة.

جدول (3.5): الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع: توفر كفاءات وخبرات في مجال البيئة

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	الفقرة
0.000	0.821	1 تمتلك الشركة موارد بشرية ذات كفاءات عالية في مجال البيئة.
0.000	0.781	2 يساعد توفر الكفاءات البشرية على فهم المهام الموكلة للموظفين في الشركة والمتعلقة بالقضايا البيئية.
0.000	0.686	3 يتوفر لدى الشركة الكفاءات والخبرات القادرة على تحديد وقياس التكاليف البيئية.
0.000	0.708	4 تشجع الشركة كفاءاتها على الإبداع في حل المشكلات البيئية.
0.000	0.780	5 تهتم الشركة بتطوير كفاءاتها البشرية في مجال البيئة.
0.000	0.875	6 تقوم الإدارة العليا بالاستعانة بالجهات الاستشارية والخبراء لتقديم المشورة في مجال محاسبة التكاليف البيئية.
0.000	0.770	7 ارتفاع تكلفة الاستعانة بخبراء من خارج الشركة، يشكل عائقاً أمام توجه الإدارة نحو تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.

جدول (3.6): الصدق الداخلي لفقرات المحور الخامس: تدريب وتأهيل العاملين في مجال البيئة

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	الفقرة
0.000	0.601	1 يتم تحديد الاحتياجات التدريبية في مجال البيئة على نحو علمي، وبما يحقق أهداف التدريب.
0.001	0.590	2 يوجد في الشركة خطط تدريب سنوية مرتبطة بالأهداف الاستراتيجية لها.
0.001	0.594	3 توفر إدارة الشركة جميع الإمكانيات اللازمة لتدريب العاملين من وسائل وأدوات مناسبة.
0.000	0.839	4 يمتلك المدربون الخبرات العلمية والعملية اللازمة للتدريب.

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	الفقرة
0.000	0.661	5 يتم تحديد المحتوى التدريبي على أساس التوافق مع القدرات المختلفة للمندربين.
0.004	0.516	6 تقوم إدارة الشركة بتدريب العاملين على استخدام الأساليب التقنية الحديثة التي تساعد على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.
0.019	0.426	7 تقوم إدارة الشركة بتقييم أداء العاملين المندربين بعد الانتهاء من الدورات التدريبية.
0.000	0.822	8 تقوم الشركة بعقد دورات متخصصة لتعريف العاملين بأهمية محاسبة التكاليف البيئية، وأحدث الأساليب المطبقة في هذا المجال.

جدول (3.7): الصدق الداخلي لفقرات المحور السادس: توفر المصادر التكنولوجية والتقنية

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	الفقرة
0.000	0.667	1 يتوفر في السوق الأدوات والبرمجيات الحديثة اللازمة لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية.
0.001	0.578	2 تتوفر في الشركة البنية التحتية اللازمة لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية.
0.000	0.770	3 تمتلك الشركة قواعد بيانات دقيقة ومتكاملة عن الأثار البيئية الناتجة عن ممارسة كافة أنشطتها.
0.000	0.624	4 يوجد ربط شبكي بين جميع أجهزة الشركة.
0.000	0.679	5 وجود قسم مختص لصيانة ومتابعة الأجهزة الالكترونية.
0.000	0.653	6 تسعى الشركة دائماً إلى تطوير أجهزة الحاسب الآلي وأنظمتها.
0.000	0.785	7 توفر الأدلة الإرشادية الموضحة لآليات استخدام الأجهزة الالكترونية.

جدول (3.8): الصدق الداخلي لفقرات المحور السابع: توفر القوانين والتشريعات البيئية الفلسطينية

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	الفقرة
0.000	0.814	1 تتضمن القوانين والتشريعات البيئية الواردة في قانون البيئة الفلسطيني نصوصاً كافية للمحافظة على البيئة وحمايتها.
0.000	0.874	2 عدم مرونة القوانين والتشريعات البيئية المعمول بها بالشكل الذي يلائم التطور السريع في مجال الصناعة.
0.000	0.657	3 تُلزم القوانين والتشريعات البيئية الشركة على اعتماد أنظمة إنتاج أقل إضراراً بالبيئة.

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	الفقرة	
0.000	0.742	تفرض القوانين والتشريعات البيئية غرامات مالية على الشركة في حال مخالفتها للقوانين والتشريعات.	4
0.000	0.700	تفرض القوانين والتشريعات البيئية على الشركة معايير خاصة بعملية الإنتاج والمنتج.	5
0.000	0.597	تلتزم القوانين والتشريعات البيئية الشركة بتقديم تقارير عن الأثار البيئية لأنشطة الشركة.	6
0.000	0.771	تتمتع العقوبات التي تتضمنها النصوص التشريعية المتعلقة بالبيئة بقوة الردع الموازية لحجم المخالفات البيئية.	7
0.000	0.762	تقوم الأجهزة المسؤولة عن شؤون البيئة بمراقبة أنشطة الشركة بشكل دوري لمتابعة تطبيق وإنفاذ النصوص التشريعية المتعلقة بالبيئة.	8

ثانياً: صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

يبين جدول رقم (3.9) معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.361.

جدول (3.9): معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	عنوان المحور	
0.000	0.855	المحور الأول: الوعي البيئي لدى الإدارة العليا.	1
0.000	0.887	المحور الثاني: إدراك الإدارة العليا للمزايا والفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.	2
0.000	0.895	المحور الثالث: التزام الإدارة العليا تجاه البيئة.	3
0.000	0.905	المحور الرابع: توفر كفاءات وخبرات في مجال البيئة.	4
0.000	0.797	المحور الخامس: تدريب وتأهيل العاملين في مجال البيئة.	5
0.000	0.762	المحور السادس: توفر المصادر التكنولوجية والتقنية.	6
0.000	0.851	المحور السابع: توفر القوانين والتشريعات البيئية الفلسطينية.	7

3.6 أداة ثبات الاستبانة Reliability:

يقصد بثبات الإستبانة أن تعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الإستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الإستبانة يعني الاستقرار في نتائج الإستبانة وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد المجتمع عدة مرات خلال فترات زمنية معينة (العساف، 1995: 430). وقد أجرى الباحث خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

(1) طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient:

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل بعد وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سبيرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات = $\frac{r}{1+r}$ حيث r معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (3.10) يبين أن هناك معامل ثبات كبير نسبياً لفقرات الاستبيان حيث بلغ معامل الثبات لجميع فقرات الاستبانة 0.857 مما يطمئن الباحث على استخدام الاستبانة بكل طمأنينة.

جدول (3.10): معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

معامل الارتباط المصحح	معامل الارتباط	عدد الفقرات	عنوان المحور	
0.806	0.675	9	المحور الأول: الوعي البيئي لدى الإدارة العليا	1
0.835	0.717	6	المحور الثاني: إدراك الإدارة العليا للمزايا والفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة التكاليف البيئية	2
0.816	0.689	8	المحور الثالث: التزام الإدارة العليا تجاه البيئة	3
0.790	0.653	7	المحور الرابع: توفر كفاءات وخبرات في مجال البيئة	4
0.836	0.718	8	المحور الخامس: تدريب وتأهيل العاملين في مجال البيئة	5
0.859	0.753	7	المحور السادس: توفر المصادر التكنولوجية والتقنية	6
0.937	0.882	8	المحور السابع: توفر القوانين والتشريعات البيئية الفلسطينية	7
0.857	0.750	53	جميع المحاور	

2) طريقة ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha:

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كطريقة ثانية لقياس الثبات وبيين الجدول رقم (3.11) أن معاملات الثبات مرتفعة حيث بلغ معامل الثبات لجميع فقرات الاستبانة 0.884 مما يطمئن الباحث على استخدام الاستبانة بكل طمأنينة.

جدول (3.11): معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	عنوان المحور
0.815	9	المحور الأول: الوعي البيئي لدى الإدارة العليا
0.872	6	المحور الثاني: إدراك الإدارة العليا للمزايا والفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة التكاليف البيئية
0.837	8	المحور الثالث: التزام الإدارة العليا تجاه البيئة
0.880	7	المحور الرابع: توفر كفاءات وخبرات في مجال البيئة
0.800	8	المحور الخامس: تدريب وتأهيل العاملين في مجال البيئة
0.933	7	المحور السادس: توفر المصادر التكنولوجية والتقنية
0.842	8	المحور السابع: توفر القوانين والتشريعات البيئية الفلسطينية
0.884	53	جميع المحاور

3.7 الأساليب الإحصائية:

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science (SPSS) وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

1) تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، حسب مقياس ليكرت الخماسي، ولتحديد طول فترة مقياس ليكرت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور الدراسة، تم حساب المدى (5-1=4)، ثم تقسيمه على عدد فترات المقياس الخمسة للحصول على طول الفقرة أي (0.8=5/4)، بعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى اقل قيمة في المقياس (وهي الواحد الصحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى للفترة الأولى وهكذا، جدول رقم (3.12) يوضح أطوال الفترات كما يلي:

جدول (3.12): مقياس ليكرت الخماسي

الفترة (متوسط الفقرة)	1-1.8	1.8-2.6	2.6-3.4	3.4-4.2	4.2-5
التقدير	موافق بدرجة منخفضة جداً	موافق بدرجة منخفضة	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة عالية	موافق بدرجة عالية جداً
الدرجة	1	2	3	4	5
الوزن النسبي	%36-%20	%52-%36	%68-%52	%84-%68	%100-%84

(2) تم حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها تجاه عبارات المحاور الرئيسة التي تتضمنها أداة الدراسة.

(3) المتوسط الحسابي Mean وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي (كشك، 1996، ص 89) علماً بأن تفسير مدى الاستخدام أو مدى الموافقة على العبارة.

(4) تم استخدام الانحراف المعياري (Standard Deviation) للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة إلى جانب المحاور الرئيسية، فكلما اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها بين المقياس (إذا كان الانحراف المعياري واحد صحيحاً فأعلى فيعني عدم تركيز الاستجابات وتشتتها).

(5) اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة

(6) معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات

(7) معادلة سبيرمان براون للثبات

(8) اختبار كولومجروف - سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (1-

(Sample K-S

9) اختبار t لمتوسط عينة واحدة (One sample T test) لمعرفة الفرق بين متوسط الفقرة والمتوسط الحيادي "3".

10) تحليل التباين الأحادي للفرق بين ثلاث متوسطات فأكثر.

الفصل الرابع
تحليل البيانات واختبار فرضيات
الدراسة

الفصل الرابع

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

4.1 المقدمة:

يتضمن هذا المبحث عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الإستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على متغيرات الدراسة التي اشتملت على (العمر، المؤهل العلمي، التخصص، الشهادات المهنية، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة)، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من إستبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي تم عرضها وتحليلها.

الجدول التالية تبين خصائص وسمات عينة الدراسة كما يلي:

4.2 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة

1) توزيع مجتمع الدراسة حسب العمر:

يبين جدول رقم (4.1) أن 6.4% من عينة الدراسة بلغت أعمارهم "أقل من 25 سنة"، و41.5% من عينة الدراسة بلغت أعمارهم "من 25 - إلى 35 سنة"، و44.7% من عينة الدراسة بلغت أعمارهم "من 35 - إلى 45 سنة"، و7.4% من عينة الدراسة بلغت أعمارهم "أكثر من 45 سنة"، يظهر من النتائج أن غالبية العاملين في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة يقعون بين الفئات العمرية من 25 سنة إلى 45 سنة، ويعزو الباحث السبب إلى أن الأيدي العاملة في قطاع تتجه إلى سوق العمل فور الإنتهاء من الدراسة الجامعية وحصولهم على درجة البكالوريوس، وهذا ما أتفق مع توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي حيث بلغت نسبة المستجيبين الحاصلين على درجة البكالوريوس 70.2%.

جدول (4.1): العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 25 سنة	6	6.4
من 25 - إلى 35 سنة	39	41.5
من 35 - إلى 45 سنة	42	44.7
أكثر من 45 سنة	7	7.4
المجموع	94	100.0

(2) توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي:

يبين جدول رقم (4.2) أن 8.5% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "دبلوم فما دون"، و70.2% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "بكالوريوس"، و21.3% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "دراسات عليا". ويلاحظ أن معظم مجتمع الدراسة يحملون درجة البكالوريوس، وهذا يدل على أن أفراد العينة يتمتعون بمؤهلات علمية عالية تمكنهم من فهم فقرات الاستبانة والإجابة عليها بمهنية وموضوعية، مما يعطي نتائج أقرب للواقع.

جدول (4.2): المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دبلوم فما دون	8	8.5
بكالوريوس	66	70.2
دراسات عليا	20	21.3
المجموع	94	100.0

(3) توزيع مجتمع الدراسة حسب التخصص:

يبين جدول رقم (4.3) أن 12.8% من عينة الدراسة تخصصهم "إدارة أعمال"، و80.9% من عينة الدراسة تخصصهم "محاسبة"، و6.4% من عينة الدراسة تخصصهم "تمويل ومصارف". وهذا يعطي مدلول إيجابي وذلك لأن موضوع الدراسة متعلق بمحاسبة التكاليف البيئية ومدى توفر مقومات تطبيقها حيث إن المتخصصون في مجال المحاسبة هم الأقدر على فهم موضوع الدراسة والإجابة على أسئلة مهنية عالية.

جدول (4.3): التخصص

التخصص	التكرار	النسبة المئوية
إدارة أعمال	12	12.8
محاسبة	76	80.9
اقتصاد	0	0.0
تمويل ومصارف	6	6.4
غير ذلك	0	0.0
المجموع	94	100.0

4) توزيع مجتمع الدراسة حسب الشهادات المهنية:

يبين جدول رقم (4.4) أن 10.64% من عينة الدراسة حاصلين على "شهادة المحاسب القانوني العربي المعتمد ACPA"، و1.06% من عينة الدراسة حاصلين على "شهادة المحاسب القانوني المعتمد الأمريكية CPA"، و1.06% من عينة الدراسة حاصلين على "شهادة المحاسب القانوني المعتمد البريطانية ACCA"، و87.2% غير حاصلين على أي شهادة مهنية. ويعزو الباحث إنخفاض نسبة المستجيبين من حملة شهادة المحاسب القانوني المعتمد الأمريكية CPA وشهادة المحاسب القانوني المعتمد البريطانية ACCA إلى الأسباب السياسية والإقتصادية التي يمر بها قطاع غزة من حصار وإغلاق للمعابر مما يحول دون تحقيق طموح الشباب بالسفر إلى الخارج والحصول على هذه الشهادات المهنية، أما بالنسبة لشهادة المحاسب القانوني العربي المعتمد ACPA فهي الشهادة المهنية الوحيدة المتاحة في قطاع، ولكنها قد لا تفي بطموح العاملين ومتطلبات الشركات الصناعية الكبيرة حيث إن هذه الشهادة غير معترف بها في بعض الدول الأجنبية.

جدول (4.4): الشهادات المهنية

الشهادات المهنية	التكرار	النسبة المئوية
شهادة المحاسب القانوني العربي المعتمد ACPA	10	10.64
شهادة المحاسب القانوني المعتمد الأمريكية CPA	1	1.06
شهادة المحاسب القانوني المعتمد البريطانية ACCA	1	1.06
لا يوجد	82	87.2
المجموع	94	100.0

5) توزيع مجتمع الدراسة حسب المسمى الوظيفي:

يبين جدول رقم (4.5) أن 2.1% من عينة الدراسة مساهم الوظيفي "مدير عام"، و11.7% من عينة الدراسة مساهم الوظيفي "مدير مالي"، و57.4% من عينة الدراسة مساهم الوظيفي "محاسب رئيسي"، و28.7% من عينة الدراسة مساهم الوظيفي "محاسب". وهذا يعطي مدلول إيجابي وذلك لأن الفئة المستفدة من هذه الدراسة هم الإداة العليا في الشركات الصناعية وبالأخص الإدارة المالية حيث إنهم الأقدر على فهم موضوع الدراسة والمتعلق بحاسبة التكاليف البيئية والإجابة على أسئلة مهنية عالية. وهو ما يتفق من توزيع مجتمع الدراسة حسب التخصص حيث بلغت نسبة المتخصصين في مجال المحاسبة 80.9%، بالإضافة إلى ذلك فإن الباحث يعزو ارتفاع نسبة المستجيبين العاملين في قسم المالية والحسابات إلى أن أغلب الشركات الصناعية الفلسطينية هي شركات عائلية بحيث يكون المحاسب الرئيسي أو المحاسب من الملاك وبالتالي يكون أصحاب صناعات القرار أو اللذين يؤثر عليهم.

جدول (4.5): المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المسمى الوظيفي
2.1	2	مدير عام
11.7	11	مدير مالي
57.4	54	محاسب رئيسي
28.7	27	محاسب
0.0	0	غير ذلك
100.0	94	المجموع

6) توزيع مجتمع الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة:

يبين جدول رقم (4.6) أن 18.1% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم "أقل من 5 سنوات"، و23.4% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم "من 5 - إلى 10 سنوات"، و28.7% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم "من 10 - إلى 15 سنة"، و29.8% من عينة الدراسة بلغت سنوات الخبرة لديهم "أكثر من 15 سنة". وهذا يدل على أن العينة تمثل مجتمع الدراسة بشكل عادل، بالإضافة إلى أن ارتفاع نسبة مستوى الخبرة لدى العاملين في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة يؤدي إلى صحة وسلامة النتائج المراد التوصل إليها.

جدول (4.6): عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	17	18.1
من 5 - إلى 10 سنوات	22	23.4
من 10 - إلى 15 سنة	27	28.7
أكثر من 15 سنة	28	29.8
المجموع	94	100.0

4.3 اختبار التوزيع الطبيعي

تم استخدام اختبار (1-sample K-S) لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا ويستخدم في حالة ان تكون حجم العينة أكبر من 50 حالة، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول رقم (4.7) نتائج الاختبار حيث أن القيمة الاحتمالية لكل محور أكبر من 0.05 ($sig. > 0.05$) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول (4.7): اختبار التوزيع الطبيعي (1-sample K-S)

القيمة الاحتمالية	قيمة Z	عدد الفقرات	عنوان المحور
0.170	1.110	9	المحور الأول: الوعي البيئي لدى الإدارة العليا.
0.288	0.983	6	المحور الثاني: إدراك الإدارة العليا للمزايا والفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.
0.064	1.310	8	المحور الثالث: التزام الإدارة العليا تجاه البيئة.
0.392	0.901	7	المحور الرابع: توفر كفاءات وخبرات في مجال البيئة.
0.084	1.259	8	المحور الخامس: تدريب وتأهيل العاملين في مجال البيئة.
0.169	1.111	7	المحور السادس: توفر المصادر التكنولوجية والتقنية.
0.108	1.208	8	المحور السابع: توفر القوانين والتشريعات البيئية الفلسطينية.
0.428	0.875	53	جميع المحاور

3-2-3 تحليل واختبار فرضيات الدراسة

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T test) لتحليل فقرات وفرضيات الاستبانة، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98 (أو القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 والمتوسط الحسابي أكبر من المتوسط 3)، وغير ذلك تكون الفقرة غير ايجابية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها بدرجة كبيرة .

الفرضية الرئيسية الأولى: تتوفر لدى الشركات الصناعية في قطاع غزة مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

ويتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

1. يساعد توفر الوعي البيئي لدى الإدارة العليا في الشركات الصناعية في قطاع غزة على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (4.8) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الأول (الوعي البيئي لدى الإدارة العليا) وتبين النتائج أن أعلى فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

◀ في الفقرة رقم (2) بلغ الوزن النسبي "84.89%" وهو أكبر من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن مفهوم محاسبة التكاليف البيئية يعد من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد.

◀ في الفقرة رقم (5) بلغ الوزن النسبي "67.45%" وهو أكبر من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.002 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "معرفة المخاطر التي يسببها التلوث ليست من اختصاصي".

كم تبين النتائج أن أقل فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

◀ في الفقرة رقم (9) بلغ الوزن النسبي "35.53%" وهو أكبر من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "لا يجب تقديم تقارير عن أداء الشركة البيئي لجهات منح الائتمان".

◀ في الفقرة رقم (8) بلغ الوزن النسبي "30.21%" وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "عملاء وموردو الشركة لا يشترطون على ضرورة إتباع المعايير البيئية في عملية الإنتاج".

وبصفة عامة يبين جدول رقم (4.8) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول (الوعي البيئي لدى الإدارة العليا) يساوي 2.18 وهو أقل من القيمة المتوسطة (3)، والانحراف المعياري يساوي 0.666 والوزن النسبي يساوي 43.66% وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%"، وقيمة t المحسوبة تساوي 11.890 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن الوعي البيئي لدى الإدارة العليا في الشركات الصناعية في قطاع غزة غير متوفر بشكل يساعد على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

وهو ما اتفق مع ما توصلت إليه دراسة (الحسين، 2014م)، والتي أجريت على عدد من المنشآت الصناعية في العراق، حيث أظهرت الدراسة عدم معرفة غالبية المنشآت الصناعية العراقية للمحاسبة البيئية بمعناها الكامل، ونقص معرفة الإدارة بأساليب المحاسبة البيئية، وما توصلت إليه دراسة (Psomas et al., 2011)، والتي أجريت على مجموعة الشركات اليونانية، حيث أظهرت الدراسة عدم إدراك الإدارة لمفهوم المحافظة على البيئة، وما توصلت إليه دراسة (Licon, 2001)، والتي أجريت على مجموعة من الشركات المكسيكية، حيث أظهرت الدراسة نقص الوعي البيئي البيئي داخل هذه الشركات، وما توصلت إليه دراسة (Setthasakko, 2009)، والتي أجريت على ثلاث شركات تايلاندية، حيث أظهرت الدراسة نقص مستوى الوعي البيئي محل الدراسة، وعدم مراعاة سلوك الإنسان البيئي.

كما اختلفت نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة (المرزوقي، 2004م)، والتي أجريت على مجموعة من الشركات الصناعية في مدينة جدة في المملكة العربية السعودية، حيث أظهرت الدراسة أن غالبية الشركات تدرك مفهوم القضايا البيئية، وما توصلت إليه دراسة (Zutshi, 2004)، والتي أجريت على مجموعة من الشركات الأسترالية، حيث أظهرت الدراسة مستوى مرتفع لدعم الإدارة العليا للأمور الحيوية والمهمة للتأكد من إنشاز الوعي والفهم اللازم للقضايا البيئية على مستوى المنظمة ككل، وما توصلت إليه دراسة (Rivera-Camino, 2001)، والتي أجريت على مجموعة

ممن الشركات الأوروبية، ويعزو الباحث الإختلاف نتيجة التطور الصناعي الكبير الذي شهدته الدول الأوروبية في القرن السابع عشر أدى تدهور الوضع البيئي في القارة الأوروبية، ومن هنا بدأ الإهتمام بالقضايا البيئية وضرورة معالجتها، الأمر الذي أدى إلى تزايد الوعي البيئي بين المجتمعات الأوروبية وكان أحد نتائج هذا الإهتمام ظهور محاسبة التكاليف البيئية، في حين أن الإهتمام بالقضايا البيئية في قطاع غزة لا يزال في بداياته، حيث يعتبر القطاع الصناعي في قطاع غزة يعتبر بسيط وغير متطور بالمقارنة مع الصناعات الأوروبية.

جدول (4.8): تحليل فقرات المحور الاول (الوعي البيئي لدى الإدارة العليا)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية	الترتيب
2	يعد مفهوم محاسبة التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد.	4.24	0.825	84.89	14.619	0.000	1
5	معرفة المخاطر التي يسببها التلوث ليست من اختصاصي.	3.37	1.107	67.45	3.261	0.002	2
1	تُعد مشكلة التلوث البيئي الصناعي في فلسطين من المشكلات الجوهرية.	3.09	0.912	61.70	0.905	0.368	3
6	تنمية الوعي لدى المواطنين بمخاطر التلوث البيئي ضرورة ملحة.	2.87	0.793	57.45	-1.561	0.122	4
4	تعمل لشركة على إيجاد حلول مناسبة للتقليل من مشكلة التلوث البيئي.	2.13	0.964	42.55	-8.771	0.000	5
3	تقوم الشركة بإنتاج منتجات صديقة للبيئة.	1.95	0.781	38.94	-13.073	0.000	6
7	تقوم الشركة بإدارة الأنشطة الإنتاجية والتسويقية بحيث لا تؤثر سلباً على البيئة.	1.95	0.932	38.94	-10.959	0.000	6
9	يجب تقديم تقارير عن أداء الشركة البيئي لجهات منح الائتمان	1.78	1.079	35.53	-10.991	0.000	7
8	يشترط عملاء وموردو الشركة على ضرورة إتباع المعايير البيئية في عملية الإنتاج.	1.51	1.065	30.21	-13.558	0.000	8
	جميع الفقرات	2.18	0.666	43.66	-11.890	0.000	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "93" تساوي 1.98

2. يُعد إدراك الإدارة العليا للمزايا والفوائد المتحققة سبباً لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (4.9) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثاني (إدراك الإدارة العليا للمزايا والفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة التكاليف البيئية) وتبين النتائج أن أعلى فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

◀ في الفقرة رقم (1) بلغ الوزن النسبي "50.21%" وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الإدارة العليا لا تدرك أن تطبيق محاسبة التكاليف البيئية يعمل على تحسين صورة المؤسسة".

◀ في الفقرة رقم (6) بلغ الوزن النسبي "42.34%" وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الإدارة العليا لا تعمل على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية لتجنب صعوبات التصدير والاستيراد من دول تضع شروط ومعايير بيئية".

كما تبين النتائج أن أقل فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

◀ في الفقرة رقم (4) بلغ الوزن النسبي "36.81%" وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الإدارة العليا لا تحرص على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية لتلبية متطلبات الزبائن".

◀ في الفقرة رقم (2) بلغ الوزن النسبي "36.17%" وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الإدارة العليا لا تعمل على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية لتحقيق ميزات تنافسية وتسويقية".

وبصفة عامة يبين الجدول رقم (4.9) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني (إدراك الإدارة العليا للمزايا والفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة التكاليف البيئية) يساوي 2.05 وهو أقل من القيمة المتوسطة (3)، والانحراف المعياري يساوي 0.871 والوزن النسبي يساوي 41.10% وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" وقيمة t المحسوبة تساوي 10.514 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من

0.05 مما يدل على أن مدى إدراك الإدارة العليا في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة للمزايا والفوائد المتحققة لا يُعد كافياً لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

وهو ما اتفق مع ما توصلت إليه دراسة (Kirkland and Thompson, 1999)، والتي أجريت مجموعة الشركات الواقعة في غرب وشمال كندا، حيث أظهرت الدراسة عدم الإدراك بالحاجة إلى نظم الإدارة البيئية، والاعتقاد بأن الفوائد التي تعود على الشركة من تطبيق نظم الإدارة البيئية أقل من تكاليف التطبيق.

كما وأختلفت نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة (Psomas et al., 2011)، والتي أجريت على مجموعة الشركات اليونانية، حيث أظهرت الدراسة أن الإدارة العليا في الشركات اليونانية تدرك الفوائد والمزايا المتحققة من تطبيق نظم الإدارة البيئية، ويعزو الباحث الاختلاف في النتائج نسبةً الحصار المفروض على قطاع غزة، مما أدى إلى ضعف المنافسة في السوق المحلي، بالإضافة إلى عدم إمكانية التصدير إلى الخارج والتعامل مع دول تضع معايير بيئية للمنتجات المستوردة.

جدول (4.9): تحليل فقرات المحور الثاني (إدراك الإدارة العليا للمزايا والفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة التكاليف البيئية)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية	الترتيب
1	تدرك الإدارة العليا أن تطبيق محاسبة التكاليف البيئية يعمل على تحسين صورة المؤسسة.	2.51	0.970	50.21	-4.892	0.000	1
6	تعمل الإدارة العليا على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية لتجنب صعوبات التصدير والاستيراد من دول تضع شروط ومعايير بيئية.	2.12	1.190	42.34	-7.194	0.000	2
3	تعي الإدارة العليا ان تطبيق محاسبة التكاليف البيئية يساعد في تطوير العلاقات المجتمعية.	2.05	1.030	41.06	-8.909	0.000	3
5	تهتم الإدارة العليا بتطبيق محاسبة التكاليف البيئية لغرض تخفيض التكاليف الإنتاجية.	2.00	0.950	40.00	-10.202	0.000	4
4	تحرص الإدارة العليا على تطبيق محاسبة	1.84	1.071	36.81	-10.501	0.000	5

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية	الترتيب
	التكاليف البيئية لتلبية متطلبات الزبائن.						
2	تعمل الإدارة العليا على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية لتحقيق ميزات تنافسية وتسويقية.	1.81	0.987	36.17	-11.707	0.000	6
	جميع الفقرات	2.05	0.871	41.10	-10.514	0.000	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "93" تساوي 1.98

3. يعتبر التزام الإدارة العليا تجاه البيئة أحد عوامل نجاح تطبيق محاسبة التكاليف البيئية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (4.10) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثالث (التزام الإدارة العليا تجاه البيئة) وتبين النتائج أن أعلى فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

◀ في الفقرة رقم (3) بلغ الوزن النسبي "47.66%" وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الإدارة العليا لا تعمل بشكل مستمر على الوفاء بكافة التزاماتها تجاه البيئة".

◀ في الفقرة رقم (5) بلغ الوزن النسبي "46.17%" وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الإدارة العليا لا تقبل بالحقيقة التي تؤكد على أنها المسؤولة عن الأداء البيئي للشركة".

كم تبين النتائج أن أقل فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

◀ في الفقرة رقم (1) بلغ الوزن النسبي "31.49%" وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "لا توجد لدى الشركة رؤية بيئية شاملة، تعمل على تحقيقها من خلال تطبيق خطة استراتيجية".

◀ في الفقرة رقم (7) بلغ الوزن النسبي "29.79%" وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "إدارة الشركة لا تعتمد معايير بيئية في انتقاء الموردين والمواد الخام".

وبصفة عامة يبين الجدول رقم (4.10) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (التزام الإدارة العليا تجاه البيئة) يساوي 1.88 وهو أقل من القيمة المتوسطة (3)، والانحراف المعياري يساوي 0.695 والوزن النسبي يساوي 37.61% وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%"، وقيمة t المحسوبة تساوي 15.612 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن مستوى التزام الإدارة العليا تجاه البيئة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع لا يعتبر كافياً لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

وهو ما اتفق مع ما توصلت إليه دراسة (المرزوقي، 2004م)، والتي أجريت على مجموعة من الشركات الصناعية في مدينة جدة في المملكة العربية السعودية، حيث أظهرت الدراسة عدم وجود إدارات متخصصة للاهتمام بالتكاليف البيئية في الشركات محل الدراسة، وما توصلت إليه دراسة (Psomas et al., 2011)، والتي أجريت على مجموعة الشركات اليونانية، حيث أظهرت الدراسة عدم إدراك الإدارة لمفهوم المحافظة على البيئة، وما توصلت إليه دراسة (Setthasakko, 2009)، والتي أجريت على ثلاث شركات تايلاندية، حيث أظهرت الدراسة غياب التزام الإدارة العليا تجاه البيئية، وعدم وجود رؤية واضحة لدى الشركات حول استدامة الموارد الطبيعية.

كما وأختلفت نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة (Yeo and Quazi, 2005)، والتي أجريت على مجموعة الشركات السنغافورية، حيث أظهرت الدراسة التزام الإدارة العليا تجاه البيئة من خلال وضع رؤية بيئية شاملة، وضع خطة استراتيجية لترشيد جهود الشركة لتحقيق تلك الرؤية، ويعزو الباحث الإختلاف في النتائج لإختلاف مكان تطبيق الدراسة وإختلاف ثقافات المجتمعات.

جدول (4.10): تحليل فقرات المحور الثالث (التزام الإدارة العليا تجاه البيئة)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية	الترتيب
3	تعمل الإدارة العليا بشكل مستمر على الوفاء بكافة التزاماتها تجاه البيئة.	2.38	0.749	47.66	-7.984	0.000	1

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية	الترتيب
5	تقبل الإدارة العليا بالحقيقة التي تؤكد على أنها المسئولة عن الأداء البيئي للشركة.	2.31	0.762	46.17	-8.794	0.000	2
4	تقوم الإدارة العليا برفع مستوى الوعي البيئي داخل الشركة في كافة الأقسام والمستويات الإدارية.	2.22	0.869	44.47	-8.660	0.000	3
6	تحرص الإدارة العليا على التطوير المستمر لنظم الإنتاج من أجل الحفاظ على البيئة ومواردها.	1.82	0.904	36.38	-12.671	0.000	4
8	تعمل الشركة على تحليل العمليات والنتائج وشكاوي الزبائن المتعلقة بالبيئة.	1.64	0.949	32.77	-13.916	0.000	5
2	يوجد في الهيكل التنظيمي للشركة، قسم خاص بمراقبة أنشطة الشركة وأثارها البيئية.	1.61	0.895	32.13	-15.103	0.000	6
1	توجد لدى الشركة رؤية بيئية شاملة، تعمل على تحقيقها من خلال تطبيق خطة استراتيجية.	1.57	0.898	31.49	-15.393	0.000	7
7	تعتمد إدارة الشركة معايير بيئية في انتقاء الموردين والمواد الخام.	1.49	0.729	29.79	-20.078	0.000	8
	جميع الفقرات	1.88	0.695	37.61	-15.612	0.000	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "93" تساوي 1.98

4. يساهم وجود الكفاءات والخبرات في مجال البيئة على نجاح تطبيق محاسبة التكاليف البيئية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (4.11) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الرابع (توفر كفاءات وخبرات في مجال البيئة) وتبين النتائج أن أعلى ففرتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

◀ في الفقرة رقم (7) بلغ الوزن النسبي "48.51%" وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن ارتفاع تكلفة الاستعانة بخبراء من خارج الشركة لا يشكل عائقاً أمام توجه الإدارة نحو تطبيق محاسبة التكاليف البيئية".

◀ في الفقرة رقم (4) بلغ الوزن النسبي "43.19%" وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الشركة لا تشجع كفاءاتها على الإبداع في حل المشكلات البيئية".

كم تبين النتائج أن أقل فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

◀ في الفقرة رقم (1) بلغ الوزن النسبي "33.83%" وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الشركة لا تمتلك موارد بشرية ذات كفاءات عالية في مجال البيئة".

◀ في الفقرة رقم (6) بلغ الوزن النسبي "28.09%" وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "الإدارة العليا لا تقوم بالاستعانة بالجهات الاستشارية والخبراء لتقديم المشورة في مجال محاسبة التكاليف البيئية".

وبصفة عامة يبين الجدول رقم (4.11) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع (توفر كفاءات وخبرات في مجال البيئة) يساوي 1.91 وهو أقل من القيمة المتوسطة (3)، والانحراف المعياري يساوي 0.688 والوزن النسبي يساوي 38.15% وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%"، وقيمة t المحسوبة تساوي 15.404 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على عدم توافر الكفاءات والخبرات في مجال البيئة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة للمساهمة في نجاح تطبيق محاسبة التكاليف البيئية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

وهو ما اتفق مع ما توصلت إليه دراسة (Famiyeh et al., 2014)، والتي أجريت على مجموعة من في الشركات الغانية، حيث أظهرت الدراسة أن تكاليف الإستعانة بالخبراء والإستشاريين تعتبر عائقاً أمام تطبيق نظم الإدارة البيئية وإختلفت معها من حيث أن تكلفة الموارد البشرية لا تعد معوقاً من معوقات تطبيق نظم الإدارة البيئية، وذلك نظراً لارتفاع نسبة البطالة وانخفاض معدل الأجور، كما وأتفقت مع ما توصلت إليه دراسة (Psomas et al., 2011)، والتي أجريت على مجموعة الشركات اليونانية، حيث أظهرت الدراسة عدم توفر الموظفين ذوي الكفاءة في المجالات البيئية في الشركات محل الدراسة، وما توصلت إليه دراسة (Licon, 2001)، والتي

أجريت على مجموعة من الشركات المكسيكية، حيث أظهرت الدراسة نقص الموارد البشرية، والخبرات في المجالات البيئية.

جدول (4.11): تحليل فقرات المحور الرابع (توفر كفاءات وخبرات في مجال البيئة)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية	الترتيب
7	ارتفاع تكلفة الاستعانة بخبراء من خارج الشركة، يشكل عائقاً أمام توجه الإدارة نحو تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.	2.43	1.231	48.51	-4.524	0.000	1
4	تشجع الشركة كفاءاتها على الإبداع في حل المشكلات البيئية.	2.16	0.693	43.19	-11.765	0.000	2
2	يساعد توفر الكفاءات البشرية على فهم المهام الموكلة للموظفين في الشركة والمتعلقة بالقضايا البيئية.	2.02	1.253	40.43	-7.574	0.000	3
5	تهتم الشركة بتطوير كفاءاتها البشرية في مجال البيئة.	1.94	0.787	38.72	-13.104	0.000	4
3	يتوفر لدى الشركة الكفاءات والخبرات القادرة على تحديد وقياس التكاليف البيئية.	1.71	0.935	34.26	-13.353	0.000	5
1	تمتلك الشركة موارد بشرية ذات كفاءات عالية في مجال البيئة.	1.69	0.951	33.83	-13.345	0.000	6
6	تقوم الإدارة العليا بالاستعانة بالجهات الاستشارية والخبراء لتقديم المشورة في مجال محاسبة التكاليف البيئية.	1.40	0.693	28.09	-22.331	0.000	7
	جميع الفقرات	1.91	0.688	38.15	-15.404	0.000	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "93" تساوي 1.98

5. يساعد تدريب وتأهيل العاملين في مجال البيئة على نجاح تطبيق محاسبة التكاليف البيئية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (4.12) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الخامس (تدريب وتأهيل العاملين في مجال البيئة) وتبين النتائج أن أعلى فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

◀ في الفقرة رقم (4) بلغ الوزن النسبي "47.02%" وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "المدرّبون لا يمتلكون الخبرات العلمية والعملية اللازمة للتدريب".

◀ في الفقرة رقم (5) بلغ الوزن النسبي "45.74%" وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "لا يتم تحديد المحتوى التدريبي على أساس التوافق مع القدرات المختلفة للمتدربين".

كم تبين النتائج أن أقل فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

◀ في الفقرة رقم (2) بلغ الوزن النسبي "31.28%" وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "لا يوجد في الشركة خطط تدريب سنوية مرتبطة بالأهداف الاستراتيجية لها".

◀ في الفقرة رقم (6) بلغ الوزن النسبي "31.28%" وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "إدارة الشركة لا تقوم بتدريب العاملين على استخدام الأساليب التقنية الحديثة التي تساعد على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية".

وبصفة عامة يبين الجدول رقم (4.12) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الخامس (تدريب وتأهيل العاملين في مجال البيئة) يساوي 1.93 وهو أقل من القيمة المتوسطة (3)، والانحراف المعياري يساوي 0.719 والوزن النسبي يساوي 38.51% وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%"، وقيمة t المحسوبة تساوي 14.494 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن مستوى

تدريب وتأهيل العاملين في مجالات البيئة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة لا يساعد على نجاح تطبيق محاسبة التكاليف البيئية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

وهو ما اتفق مع ما توصلت إليه دراسة (Psomas et al., 2011)، والتي أجريت على مجموعة الشركات اليونانية، حيث أظهرت الدراسة عدم قيام الشركات محل الدراسة بتدريب وتأهيل العاملين في المجالات البيئية، وما توصلت إليه دراسة (Setthasakko, 2009)، والتي أجريت على ثلاث شركات تايلاندية، حيث أظهرت الدراسة غياب التزام الإدارة العليا تجاه البيئة، وعدم وجود رؤية واضحة لدى الشركات حول استدامة الموارد الطبيعية.

كما وأختلفت نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة (المرزوقي، 2004م)، والتي أجريت على مجموعة من الشركات الصناعية في مدينة جدة في المملكة العربية السعودية، حيث أظهرت الدراسة أن غالبية الشركات تدرك مفهوم القضايا البيئية ولذلك يتزايد اهتمامها بها من خلال زيادة الحملات الإعلانية والدورات التدريبية لموظفيها لزيادة الوعي بهذه القضية، وما توصلت إليه دراسة (Yeo and Quazi, 2005)، والتي أجريت على مجموعة الشركات السنغافورية، حيث أظهرت الدراسة قيام الشركات بتدريب الموظفين لإكسابهم المهارات المطلوبة للوفاء بمسؤولياتهم البيئية، وأيضاً من خلال إشراك الموظفين في عملية وضع وتحديد الأهداف البيئية، وما توصلت إليه دراسة (Zutshi, 2004)، والتي أجريت على مجموعة من الشركات الأسترالية، حيث أظهرت الدراسة أن التدريب من أهم عوامل نجاح تطبيق أي نظام، حيث إن تدريب الموظفين على النظام الجديد يساهم في نجاح تطبيق هذا النظام ويعزو الباحث الاختلاف في النتائج إلى أن الشركات الصناعية في قطاع غزة لا تزال بسيطة وغير متقدمة، حيث صناع القرار إلى عدم ضرورة تدريب وتأهيل العاملين في هذه الشركات.

جدول (4.12): تحليل فقرات المحور الخامس (تدريب وتأهيل العاملين في مجال البيئة)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية	الترتيب
4	يمتلك المدربون الخبرات العلمية والعملية اللازمة للتدريب.	2.35	0.864	47.02	-7.283	0.000	1
5	يتم تحديد المحتوى التدريبي على أساس التوافق مع القدرات المختلفة للمتدربين.	2.29	1.023	45.74	-6.758	0.000	2
3	توفر إدارة الشركة جميع الإمكانيات اللازمة	2.26	0.891	45.11	-8.101	0.000	3

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية	الترتيب
	لتدريب العاملين من وسائل وأدوات مناسبة.						
7	تقوم إدارة الشركة بتقييم أداء العاملين المتدربين بعد الانتهاء من الدورات التدريبية.	1.90	1.006	38.09	-10.559	0.000	4
1	يتم تحديد الاحتياجات التدريبية في مجال البيئة على نحو علمي، وبما يحقق أهداف التدريب.	1.89	1.072	37.87	-10.003	0.000	5
8	تقوم الشركة بعقد دورات متخصصة لتدريب العاملين بأهمية محاسبة التكاليف البيئية، وأحدث الأساليب المطبقة في هذا المجال.	1.59	0.944	31.70	-14.537	0.000	6
2	يوجد في الشركة خطط تدريب سنوية مرتبطة بالأهداف الاستراتيجية لها.	1.56	0.850	31.28	-16.391	0.000	7
6	تقوم إدارة الشركة بتدريب العاملين على استخدام الأساليب التقنية الحديثة التي تساعد على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.	1.56	0.770	31.28	-18.087	0.000	8
	جميع الفقرات	1.93	0.719	38.51	-14.494	0.000	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "93" تساوي 1.98

6. يعتبر توفر المصادر التكنولوجية والتقنية عاملاً من عوامل نجاح تطبيق محاسبة التكاليف البيئية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (4.13) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور السادس (توفر المصادر التكنولوجية والتقنية) وتبين النتائج أن أعلى فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

◀ في الفقرة رقم (5) بلغ الوزن النسبي "46.81%" وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على "عدم وجود قسم مختص لصيانة ومتابعة الأجهزة الالكترونية".

◀ في الفقرة رقم (7) بلغ الوزن النسبي "46.38%" وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على "عدم توفر الأدلة الإرشادية الموضحة لآليات استخدام الأجهزة الالكترونية".

كم تبين النتائج أن أقل فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

◀ في الفقرة رقم (2) بلغ الوزن النسبي "31.70%" وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه "لا تتوفر في الشركة البنية التحتية اللازمة لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية".

◀ في الفقرة رقم (3) بلغ الوزن النسبي "30.85%" وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن " الشركة لا تمتلك قواعد بيانات دقيقة ومتكاملة عن الآثار البيئية الناتجة عن ممارسة كافة أنشطتها".

وبصفة عامة يبين الجدول رقم (4.13) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور السادس (توفر المصادر التكنولوجية والتقنية) يساوي 2.02 وهو أقل من القيمة المتوسطة (3)، والانحراف المعياري يساوي 0.718 والوزن النسبي يساوي 40.43% وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%"، وقيمة t المحسوبة تساوي 13.214 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن المصادر التكنولوجية والتقنية المتوفرة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة لا تساعد على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

وهو ما اتفق مع ما توصلت إليه دراسة (Rivera-Camino, 2001)، والتي أجريت على مجموعة الشركات الأوروبية، حيث أظهرت الدراسة نقص المتطلبات التكنولوجية، وعدم فاعلية خطوط الاتصال والتواصل بين فريق العمل، بالإضافة إلى عدم كفاية المصادر المتخصصة في مجال البيئة في الشركات محل الدراسة، وما توصلت إليه دراسة (Licona, 2001)، والتي أجريت على مجموعة من الشركات المكسيكية، حيث أظهرت نقص الموارد التكنولوجية المتعلقة بالبيئة.

جدول (4.13): تحليل فقرات المحور السادس (توفر المصادر التكنولوجية والتقنية)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية	الترتيب
5	وجود قسم مختص لصيانة ومتابعة الأجهزة الالكترونية.	2.34	0.945	46.81	-6.765	0.000	1
7	توفر الأدلة الإرشادية الموضحة لآليات استخدام الأجهزة الالكترونية.	2.32	1.039	46.38	-6.352	0.000	2
6	تسعى الشركة دائماً إلى تطوير أجهزة الحاسب الآلي وأنظمتها.	2.28	0.809	45.53	-8.674	0.000	3
4	يوجد ربط شبكي بين جميع أجهزة الشركة.	2.24	0.825	44.89	-8.871	0.000	4
1	يتوفر في السوق الأدوات والبرمجيات الحديثة اللازمة لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية	2.02	0.718	40.43	-13.214	0.000	5
2	تتوفر في الشركة البنية التحتية اللازمة لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية.	1.59	0.848	31.70	-16.184	0.000	6
3	تمتلك الشركة قواعد بيانات دقيقة ومتكاملة عن الأثار البيئية الناتجة عن ممارسة كافة أنشطتها.	1.54	0.969	30.85	-14.582	0.000	7
	جميع الفقرات	2.02	0.718	40.43	-13.214	0.000	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" ودرجة حرية "93" تساوي 1.98

7. تساهم القوانين والتشريعات البيئية الفلسطينية على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (4.14) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور السابع (توفر القوانين والتشريعات البيئية الفلسطينية) وتبين النتائج أن أعلى فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

◀ في الفقرة رقم (2) بلغ الوزن النسبي "71.91%" وهو أكبر من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على "عدم مرونة القوانين والتشريعات البيئية المعمول بها بالشكل الذي يلائم التطور السريع في مجال الصناعة".

◀ في الفقرة رقم (1) بلغ الوزن النسبي "48.09%" وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "القوانين والتشريعات البيئية الواردة في قانون البيئة الفلسطيني لا تتضمن نصوصاً كافية للمحافظة على البيئة وحمايتها".

◀ كما تبين النتائج أن أقل فقرتين حسب الوزن النسبي هي كما يلي:

◀ في الفقرة رقم (5) بلغ الوزن النسبي "33.19%" وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "القوانين والتشريعات البيئية لا تفرض على الشركة معايير خاصة بعملية الإنتاج والمنتج".

◀ في الفقرة رقم (6) بلغ الوزن النسبي "30.43%" وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%" والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن "القوانين والتشريعات البيئية لا تلزم الشركة بتقديم تقارير عن الأثار البيئية لأنشطة الشركة".

وبصفة عامة يبين الجدول رقم (4.14) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور السابع (توفر القوانين والتشريعات البيئية الفلسطينية) يساوي 1.98 وهو أقل من القيمة المتوسطة (3)، والانحراف المعياري يساوي 0.575 والوزن النسبي يساوي 39.68% وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%"، وقيمة t المحسوبة تساوي 17.137 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن القوانين والتشريعات البيئية الفلسطينية لا تساهم على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

وهو ما اتفق مع ما توصلت إليه دراسة (الحسين، 2014م)، والتي أجريت على مجموعة المنشآت الصناعية العراقية، حيث أظهرت الدراسة عدم سن القوانين والتشريعات التي تلزم المنشآت الصناعية بالقيام بإجراءات المحاسبة البيئية، وما توصلت إليه دراسة (صخري، 2012م)، والتي أجريت على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، حيث أظهرت الدراسة ضعف القوانين والتشريعات البيئية التي تلزم المؤسسات الاقتصادية على تطبيق نظم الإدارة البيئية، وما توصلت إليه دراسة (Licona, 2001)، والتي أجريت على مجموعة من الشركات المكسيكية، حيث أظهرت الدراسة ضعف الجهات الرقابية المختصة بمراقبة امتثال الشركات للمعايير البيئية، وما توصلت إليه

دراسة (Kirkland and Thompson, 1999)، والتي أجريت على مجموعة من الشركات الواقعة في غرب وشمال كندا، حيث أظهرت الدراسة إلتزام الشركات محل الدراسة بالقوانين والمعايير، السياسات الحكومية.

كما وأختلفت نتائج هذه الدراسة مع نتائج دراسة (Rivera-Camino, 2001)، والتي أجريت على مجموعة من الشركات الأوروبية، حيث أظهرت الدراسة أن التشريعات القانونية والمجتمعية لها تأثير منخفض إلى متوسط تجاه تطبيق الشركات الأوروبية للمعايير البيئية، ويعزو الباحث الاختلاف في النتائج إلى الظروف السيادية والإقتصادية التي تعاني منها فلسطين عموماً وقطاع غزة خصوصاً.

جدول (4.14): تحليل فقرات المحور السابع (توفر القوانين والتشريعات البيئية الفلسطينية)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية	الترتيب
2	عدم مرونة القوانين والتشريعات البيئية المعمول بها بالشكل الذي يلائم التطور السريع في مجال الصناعة.	3.60	1.101	71.91	5.248	0.000	1
1	تتضمن القوانين والتشريعات البيئية الواردة في قانون البيئة الفلسطيني نصوصاً كافية للمحافظة على البيئة وحمايتها.	2.40	0.766	48.09	-7.536	0.000	2
3	تُلزم القوانين والتشريعات البيئية الشركة على اعتماد أنظمة إنتاج أقل إضراراً بالبيئة.	2.17	0.838	43.40	-9.603	0.000	3
4	تفرض القوانين والتشريعات البيئية غرامات مالية على الشركة في حال مخالفتها للقوانين والتشريعات.	2.00	0.748	40.00	-12.966	0.000	4
7	تتمتع العقوبات التي تتضمنها النصوص التشريعية المتعلقة بالبيئة بقوة الردع الموازية لحجم المخالفات البيئية.	1.97	0.897	39.36	-11.148	0.000	5
8	تقوم الأجهزة المسؤولة عن شؤون البيئة بمراقبة أنشطة الشركة بشكل دوري لمتابعة تطبيق وإنفاذ النصوص التشريعية المتعلقة بالبيئة.	1.74	0.950	34.89	-12.816	0.000	6
5	تفرض القوانين والتشريعات البيئية على الشركة	1.66	0.824	33.19	-15.777	0.000	7

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية	الترتيب
	معايير خاصة بعملية الإنتاج والمنتج.						
6	تُلمز القوانين والتشريعات البيئية الشركة بتقديم تقارير عن الأثار البيئية لأنشطة الشركة.	1.52	0.852	30.43	-16.834	0.000	8
	جميع الفقرات	1.98	0.575	39.68	-17.137	0.000	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05 " ودرجة حرية " 93 " تساوي 1.98

الفرضية الرئيسية الأولى: تتوفر لدى الشركات الصناعية في قطاع غزة مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار t للعينات الواحدة والنتائج مبينة في جدول رقم (4.15) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في جميع محاور الدراسة وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع محاور المتغيرات المستقلة يساوي 2.00 وهي أقل من القيمة المتوسطة (3)، والانحراف المعياري يساوي 0.613 والوزن النسبي يساوي 39.99% وهو أقل من الوزن النسبي المتوسط "60%"، وقيمة t المحسوبة المطلقة تساوي 15.828 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على عدم توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية لدى الشركات الصناعية في قطاع غزة عند مستوى دلالة احصائية $\alpha \leq 0.05$ ، وبالتالي رفض الفرضية البديلة وقبول العدمية.

بناءً على مورد في اختبار وتحليل نتائج الفرضيات الفرعية يظهر اهتمام الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة بالقضايا البيئية بالرغم من عدم كفايتها، حيث يجب على الشركات أن تأخذ خطوات أفضل وأكثر جدية فيما يتعلق بتنمية مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية، وبالتالي تقوم الشركة بتحمل مسؤوليتها تجاه الأثار البيئية السلبية الناتجة عن ممارستها أنشطتها، وذلك من أجل المساهمة في المحافظة على البيئة ومواردها الطبيعية.

جدول (4.15): تحليل محاور الدراسة (مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	القيمة الاحتمالية	الترتيب
1	المحور الأول: الوعي البيئي لدى الإدارة العليا	2.18	0.666	43.66	-11.890	0.000	1
2	المحور الثاني: إدراك الإدارة العليا للمزايا والفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة التكاليف البيئية	2.05	0.871	41.10	-10.514	0.000	2
6	المحور السادس: توفر المصادر التكنولوجية والتقنية	2.05	0.607	40.94	-15.230	0.000	3
7	المحور السابع: توفر القوانين والتشريعات البيئية الفلسطينية	1.98	0.575	39.68	-17.137	0.000	4
5	المحور الخامس: تدريب وتأهيل العاملين في مجال البيئة	1.93	0.719	38.51	-14.494	0.000	5
4	المحور الرابع: توفر كفاءات وخبرات في مجال البيئة	1.91	0.688	38.15	-15.404	0.000	6
3	المحور الثالث: التزام الإدارة العليا تجاه البيئة	1.88	0.695	37.61	-15.612	0.000	7
	جميع المحاور	2.00	0.613	39.99	-15.828	0.000	

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة " 0.05 " ودرجة حرية " 93 " تساوي 1.98

الفرضية الرئيسية الثانية: لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين استجابات الباحثين عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى للمتغيرات التالية: (العمر، المؤهل العلمي، التخصص، الشهادات المهنية، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة).

ويتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

1. لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين استجابات الباحثين عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى إلى العمر.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين متوسطات آراء أفراد العينة حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة تعزى إلى العمر، والنتائج مبينة في جدول رقم (4.16) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 6.105 وهي أكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.71، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.001 وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود فروق بين متوسطات آراء أفراد العينة حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة تعزى إلى العمر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) وببين اختبار شفيه للفروق المتعددة جدول رقم (4.17) أن الفروق بين فئتي "أكثر من 45 سنة" و"أقل من 25 سنة" والفروق لصالح فئة "أقل من 25 سنة"، ويعزو الباحث هذه الفروقات نتيجة قلة الوعي البيئي والخبرة لدى الفئة العمرية "أقل من 25 سنة"، حيث يرى الباحث أن العلاقة بين العمر والوعي البيئي علاقة طردية، وذلك ما يبرر أن متوسط إجابات الفئة العمرية "أكثر من 45 سنة" كانت أقل من متوسط إجابات الفئة العمرية "أقل من 25 سنة".

جدول (4.16): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات آراء أفراد العينة حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى إلى العمر عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	القيمة الاحتمالية
المحور الأول: الوعي البيئي لدى الإدارة العليا	بين المجموعات	7.909	3	2.636	7.116	0.000
	داخل المجموعات	33.343	90	0.370		
	المجموع	41.252	93	-		
المحور الثاني: إدراك الإدارة العليا للمزايا والفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة التكاليف البيئية	بين المجموعات	14.965	3	4.988	8.065	0.000
	داخل المجموعات	55.667	90	0.619		
	المجموع	70.633	93	-		
المحور الثالث: التزام الإدارة العليا تجاه البيئة	بين المجموعات	5.600	3	1.867	4.268	0.007
	داخل المجموعات	39.366	90	0.437		
	المجموع	44.966	93	-		
المحور الرابع: توفر كفاءات وخبرات في مجال البيئة	بين المجموعات	7.738	3	2.579	6.404	0.001
	داخل المجموعات	36.250	90	0.403		
	المجموع	43.988	93	-		

القيمة الاحتمالية	قيمة "F"	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المحور
0.002	5.275	2.395	3	7.184	بين المجموعات	المحور الخامس: تدريب وتأهيل العاملين في مجال البيئة
		0.454	90	40.857	داخل المجموعات	
		-	93	48.041	المجموع	
0.007	4.318	1.435	3	4.306	بين المجموعات	المحور السادس: توفر المصادر التكنولوجية والتقنية
		0.332	90	29.914	داخل المجموعات	
		-	93	34.220	المجموع	
0.003	4.911	1.441	3	4.322	بين المجموعات	المحور السابع: توفر القوانين والتشريعات البيئية الفلسطينية
		0.293	90	26.404	داخل المجموعات	
		-	93	30.726	المجموع	
0.001	6.105	1.968	3	5.905	بين المجموعات	جميع المحاور
		0.322	90	29.016	داخل المجموعات	
		-	93	34.921	المجموع	

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 90" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.71

جدول (4.17): اختبار شففيه للفروق المتعددة حسب متغير العمر

أقل من 25 سنة	من 25 إلى 35 سنة	من 35 إلى 45 سنة	أكثر من 45 سنة	الفرق بين المتوسطات
-	0.613	0.152	0.706*	أقل من 25 سنة
-0.613	-	-0.461	0.093	من 25 إلى 35 سنة
-0.152	0.461	-	0.554	من 35 إلى 45 سنة
-0.706*	-0.093	-0.554	-	أكثر من 45 سنة

2. لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين استجابات الباحثين عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى إلى المؤهل العلمي.

تم استخدام اختبار t لاختبار الفروق بين متوسطات إجابات المبحوثين حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى إلى المؤهل العلمي عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم (4.18) والذي يبين أن قيمة t المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 3.656 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 3.656 وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود فروق بين متوسطات إجابات المبحوثين حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى إلى المؤهل العلمي عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) ويبين اختبار شفیه للفروق المتعددة جدول رقم (4.19) أن الفروق بين فئتي "بكالوريوس" و"دراسات عليا" والفروق لصالح فئة "البكالوريوس". ويعزو الباحث هذه الفروق إلى أن المستجيبين الحاصلين شهادة دراسات عليا يتمتعون بمؤهلات علمية عالية تمكنهم من فهم وإدراك وتحديد المشكلات البيئية التي يمر بها قطاع غزة بشكل أكبر من الحاصلين على شهادة البكالوريوس، وبالتالي كانت إجاباتهم دقة وأكثر موضوعية.

جدول (4.18): نتائج اختبار t حسب للفروق بين متوسطات إجابات المبحوثين حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى إلى المؤهل العلمي عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)

المحور	المؤهل العلمي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
المحور الأول: الوعي البيئي لدى الإدارة العليا	بكالوريوس	74	2.189	0.714	0.213	0.833
	دراسات عليا	20	2.161	0.460		
المحور الثاني: إدراك الإدارة العليا للمزايا والفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة التكاليف البيئية	بكالوريوس	74	2.209	0.914	5.971	0.000
	دراسات عليا	20	1.483	0.264		
المحور الثالث: التزام الإدارة العليا تجاه البيئة	بكالوريوس	74	1.965	0.752	3.807	0.000
	دراسات عليا	20	1.569	0.252		
المحور الرابع: توفر كفاءات وخبرات في مجال البيئة	بكالوريوس	74	2.012	0.728	4.639	0.000
	دراسات عليا	20	1.521	0.283		
المحور الخامس: تدريب وتأهيل العاملين في مجال	بكالوريوس	74	1.931	0.794	0.209	0.835
	دراسات عليا	20	1.906	0.322		

المحور	المؤهل العلمي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
البيئة						
المحور السادس: توفر المصادر التكنولوجية والتقنية	بكالوريوس	74	2.093	0.672	2.468	0.015
	دراسات عليا	20	1.879	0.169		
المحور السابع: توفر القوانين والتشريعات البيئية الفلسطينية	بكالوريوس	74	2.064	0.609	4.044	0.000
	دراسات عليا	20	1.688	0.271		
جميع المحاور	بكالوريوس	74	2.063	0.675	3.656	0.000
	دراسات عليا	20	1.763	0.108		

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "92" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.98

جدول (4.19): اختبار شففيه للفروق المتعددة حسب متغير المؤهل العلمي

الفرق بين المتوسطات	بكالوريوس	دراسات عليا
بكالوريوس	-	0.300*
دراسات عليا	-0.300*	-

3. لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين استجابات المبحوثين عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى إلى التخصص.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين متوسطات آراء أفراد العينة حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى إلى التخصص، والنتائج مبينة في جدول رقم (4.20) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 5.162 وهي أكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي 3.10، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.008 وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود فروق بين متوسطات آراء أفراد العينة حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى إلى التخصص عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) ويبين اختبار شففيه للفروق المتعددة جدول رقم (4.21) ان الفروق بين فئتي "تمويل ومصارف" و"محاسبة" والفروق لصالح الفئة "تمويل ومصارف" كما توجد فروق بين فئتي "محاسبة" و"إدارة أعمال" والفروق

لصالح الفئة "إدارة أعمال". ويعزو الباحث هذه الفروقات إلى أن تخصص المحاسبة هو الأقدر على الإجابة بدقة وموضوعية على أسئلة الإستبانة، ويرجع ذلك إلى قدرة المحاسبين على تحديد وقياس التكاليف البيئية، ويتبعه تخصص إدارة الأعمال والقادر على تحديد نوع هذه التكاليف واتخاذ القرارات بيكيفية تجنبها أو طرق معالجتها.

جدول (4.20): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات آراء أفراد العينة حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى إلى التخصص عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)

القيمة الاحتمالية	قيمة "F"	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المحور
0.014	4.453	1.839	2	3.677	بين المجموعات	المحور الأول: الوعي البيئي لدى الإدارة العليا
		0.413	91	37.575	داخل المجموعات	
		-	93	41.252	المجموع	
0.001	7.056	4.742	2	9.483	بين المجموعات	المحور الثاني: إدراك الإدارة العليا للمزايا والفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة التكاليف البيئية
		0.672	91	61.149	داخل المجموعات	
		-	93	70.633	المجموع	
0.001	6.999	2.997	2	5.994	بين المجموعات	المحور الثالث: التزام الإدارة العليا تجاه البيئة
		0.428	91	38.972	داخل المجموعات	
		-	93	44.966	المجموع	
0.000	10.530	4.133	2	8.267	بين المجموعات	المحور الرابع: توفر كفاءات وخبرات في مجال البيئة
		0.393	91	35.721	داخل المجموعات	
		-	93	43.988	المجموع	
0.013	4.580	2.197	2	4.394	بين المجموعات	المحور الخامس: تدريب وتأهيل العاملين في مجال البيئة
		0.480	91	43.648	داخل المجموعات	
		-	93	48.041	المجموع	
0.002	6.668	2.187	2	4.374	بين المجموعات	المحور السادس: توفر المصادر التكنولوجية والتقنية
		0.328	91	29.846	داخل المجموعات	
		-	93	34.220	المجموع	
0.124	2.132	0.688	2	1.376	بين المجموعات	المحور السابع: توفر القوانين والتشريعات البيئية الفلسطينية
		0.323	91	29.351	داخل المجموعات	

القيمة الاحتمالية	قيمة "F"	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المحور
		-	93	30.726	المجموع	
0.008	5.162	1.779	2	3.558	بين المجموعات	جميع المحاور
		0.345	91	31.362	داخل المجموعات	
		-	93	34.921	المجموع	

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "2، 91" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 3.10

جدول (4.21): اختبار شففيه للفروق المتعددة حسب متغير التخصص

الفرق بين المتوسطات	إدارة أعمال	محاسبة	تمويل ومصارف
إدارة أعمال	-	0.553*	-0.190
محاسبة	-0.553*	-	-0.742*
تمويل ومصارف	0.190	0.742*	-

4. لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين استجابات الباحثين عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى إلى الشهادات المهنية.

تم استخدام اختبار t لاختبار الفروق بين متوسطات إجابات الباحثين حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى إلى الشهادات المهنية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ والنتائج مبينة في جدول رقم (4.22) والذي يبين أن قيمة t المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 1.311 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.98، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.193 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسطات إجابات الباحثين حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى إلى الشهادات المهنية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)، ويعزو الباحث عدم بوجود فروقات ذات دلالة احصائية بين متوسط إجابات الحاصلين على شهادة المحاسب القانوني العربي المعتمد "ACPA" وبين متوسط إجابات غير الحاصلين على شهادات مهنية إلى أن متطلبات الحصول على شهادة المحاسب القانوني العربي المعتمد "ACPA" لا تشمل على معايير متخصصة في البيئية والمحاسبة البيئية.

جدول (4.22): نتائج اختبار t حسب للفروق بين متوسطات إجابات المبحوثين حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى إلى الشهادات المهنية عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الشهادات المهنية	المحور
0.178	1.358	0.610	2.426	12	شهادة المحاسب القانوني العربي المعتمد ACPA	المحور الأول: الوعي البيئي لدى الإدارة العليا
		0.670	2.148	82	لا يوجد	
0.951	0.061	1.118	2.069	12	شهادة المحاسب القانوني العربي المعتمد ACPA	المحور الثاني: إدراك الإدارة العليا للمزايا والفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة التكاليف البيئية
		0.838	2.053	82	لا يوجد	
0.978	0.027	1.040	1.885	12	شهادة المحاسب القانوني العربي المعتمد ACPA	المحور الثالث: التزام الإدارة العليا تجاه البيئة
		0.639	1.880	82	لا يوجد	
0.452	0.755	1.038	2.048	12	شهادة المحاسب القانوني العربي المعتمد ACPA	المحور الرابع: توفر كفاءات وخبرات في مجال البيئة
		0.627	1.887	82	لا يوجد	
0.030	2.202	1.192	2.344	12	شهادة المحاسب القانوني العربي المعتمد ACPA	المحور الخامس: تدريب وتأهيل العاملين في مجال البيئة
		0.609	1.864	82	لا يوجد	
0.015	2.470	1.036	2.440	12	شهادة المحاسب القانوني العربي المعتمد ACPA	المحور السادس: توفر المصادر التكنولوجية والتقنية
		0.500	1.990	82	لا يوجد	
0.099	1.665	0.894	2.240	12	شهادة المحاسب القانوني العربي المعتمد ACPA	المحور السابع: توفر القوانين والتشريعات البيئية الفلسطينية

المحور	الشهادات المهنية	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
	لا يوجد	82	1.947	0.510		
جميع المحاور	شهادة المحاسب القانوني العربي المعتمد ACPA	12	2.215	0.928	1.311	0.193
	لا يوجد	82	1.968	0.553		

قيمة t الجدولية عند درجة حرية "92" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 1.98

5. لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين استجابات الباحثين عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى إلى المسمى الوظيفي.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين متوسطات آراء أفراد العينة حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى للمسمى الوظيفي، والنتائج مبينة في جدول رقم (4.23) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 1.458 وهي أقل من قيمة F الجدولية والتي تساوي 2.71، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.231 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق بين متوسطات آراء أفراد العينة حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى إلى المسمى الوظيفي عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

جدول (4.23): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات آراء أفراد العينة حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى إلى المسمى الوظيفي عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	القيمة الاحتمالية
المحور الأول: الوعي البيئي لدى الإدارة العليا	بين المجموعات	4.280	3	1.427	3.473	0.019
	داخل المجموعات	36.972	90	0.411		
	المجموع	41.252	93	-		
المحور الثاني: إدراك الإدارة العليا للمزايا والفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة التكاليف البيئية	بين المجموعات	2.835	3	0.945	1.254	0.295
	داخل المجموعات	67.798	90	0.753		
	المجموع	70.633	93	-		

القيمة الاحتمالية	قيمة "F"	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المحور
0.722	0.444	0.218	3	0.655	بين المجموعات	المحور الثالث: التزام الإدارة العليا تجاه البيئة
		0.492	90	44.311	داخل المجموعات	
		-	93	44.966	المجموع	
0.864	0.246	0.119	3	0.358	بين المجموعات	المحور الرابع: توفر كفاءات وخبرات في مجال البيئة
		0.485	90	43.630	داخل المجموعات	
		-	93	43.988	المجموع	
0.020	3.464	1.658	3	4.973	بين المجموعات	المحور الخامس: تدريب وتأهيل العاملين في مجال البيئة
		0.479	90	43.068	داخل المجموعات	
		-	93	48.041	المجموع	
0.005	4.514	1.492	3	4.476	بين المجموعات	المحور السادس: توفر المصادر التكنولوجية والتقنية
		0.330	90	29.744	داخل المجموعات	
		-	93	34.220	المجموع	
0.249	1.397	0.456	3	1.368	بين المجموعات	المحور السابع: توفر القوانين والتشريعات البيئية الفلسطينية
		0.326	90	29.359	داخل المجموعات	
		-	93	30.726	المجموع	
0.231	1.458	0.540	3	1.619	بين المجموعات	جميع المحاور
		0.370	90	33.302	داخل المجموعات	
		-	93	34.921	المجموع	

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 90" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.71

6. لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين استجابات المبحوثين عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى إلى سنوات الخبرة.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي لاختبار الفروق بين متوسطات آراء أفراد العينة حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى سنوات الخبرة، والنتائج مبينة في جدول رقم (4.24) والذي يبين أن قيمة F المحسوبة لجميع المحاور مجتمعة تساوي 6.142 وهي أكبر من قيمة F الجدولية والتي تساوي

2.71، كما أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.001 وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود فروق بين متوسطات آراء أفراد العينة حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى إلى سنوات الخبرة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) وبيّن اختبار شفبه للفروق المتعددة جدول رقم (4.25) ان الفروق بين فئتي "من 10 - إلى 15 سنة" و"أقل من 5 سنوات" والفروق لصالح الفئة "أقل من 5 سنوات" كما توجد فروق بين فئتي "أكثر من 15 سنة" و"أقل من 5 سنوات" والفروق لصالح الفئة "أقل من 5 سنوات" كما توجد فروق بين فئتي "من 5 - إلى 10 سنة" و"أكثر من 15 سنة" والفروق لصالح الفئة "من 10 - إلى 15 سنة". ويعزو الباحث هذه الفروق إلى أن زيادة سنوات الخبرة تؤدي إلى زيادة الإهتمام بالقضايا البيئية وأسبابها وطرق حلها، وبالتالي فإن متوسط إجابات الفئة "أقل من 5 سنوات" كانت أعلى من متوسطات الفئات الأخرى ومتوسط إجابات الفئة "أكثر من 15 سنة" كانت أقل من متوسطات الفئات الأخرى، وهو ما اتفق أيضاً مع تحليل وجود فروقات بين استجابات المبحوثين تعزى للعمر.

جدول (4.24): نتائج تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) بين متوسطات آراء أفراد العينة حول مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية في قطاع غزة تعزى إلى سنوات الخبرة عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$)

المحور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "F"	القيمة الاحتمالية
المحور الأول: الوعي البيئي لدى الإدارة العليا	بين المجموعات	10.887	3	3.629	10.756	0.000
	داخل المجموعات	30.365	90	0.337		
	المجموع	41.252	93	-		
المحور الثاني: إدراك الإدارة العليا للمزايا والفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة التكاليف البيئية	بين المجموعات	6.999	3	2.333	3.300	0.024
	داخل المجموعات	63.634	90	0.707		
	المجموع	70.633	93	-		
المحور الثالث: التزام الإدارة العليا تجاه البيئة	بين المجموعات	6.718	3	2.239	5.269	0.002
	داخل المجموعات	38.249	90	0.425		
	المجموع	44.966	93	-		
المحور الرابع: توفر كفاءات وخبرات في مجال البيئة	بين المجموعات	6.054	3	2.018	4.787	0.004
	داخل المجموعات	37.935	90	0.421		
	المجموع	43.988	93	-		
المحور الخامس: تدريب وتأهيل	بين المجموعات	10.308	3	3.436	8.195	0.000

القيمة الاحتمالية	قيمة "F"	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	المحور
		0.419	90	37.733	داخل المجموعات	العاملين في مجال البيئة
		-	93	48.041	المجموع	
0.000	8.399	2.495	3	7.485	بين المجموعات	المحور السادس: توفر المصادر التكنولوجية والتقنية
		0.297	90	26.735	داخل المجموعات	
		-	93	34.220	المجموع	
0.041	2.863	0.892	3	2.676	بين المجموعات	المحور السابع: توفر القوانين والتشريعات البيئية الفلسطينية
		0.312	90	28.050	داخل المجموعات	
		-	93	30.726	المجموع	
0.001	6.142	1.978	3	5.935	بين المجموعات	جميع المحاور
		0.322	90	28.986	داخل المجموعات	
		-	93	34.921	المجموع	

قيمة F الجدولية عند درجة حرية "3، 90" ومستوى دلالة 0.05 تساوي 2.71

جدول (4.25): اختبار شففيه للفروق المتعددة حسب متغير سنوات الخبرة

الفرق بين المتوسطات	أقل من 5 سنوات	من 5 - إلى 10 سنوات	من 10 - إلى 15 سنة	أكثر من 15 سنة
أقل من 5 سنوات	-	0.057	0.734*	0.740*
من 5 - إلى 10 سنوات	-0.057	-	0.006	-0.683*
من 10 - إلى 15 سنة	-0.734*	-0.006	-	0.051
أكثر من 15 سنة	-0.740*	-0.683*	-0.051	-

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

5.1 تمهيد:

في ضوء الجوانب النظرية والتطبيقية وتحليل ومناقشة فرضيات الدراسة المتعلقة بموضوع مدى توفر موقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة تم التوصل إلى النتائج التالية:

5.2 نتائج الدراسة:

أولاً: أشارت نتائج الدراسة إلى عدم توفر الوعي البيئي لدى الإدارة العليا في الشركات الصناعية بالشكل الكافي لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية، حيث أظهرت النتائج ما يلي:

- يعد مفهوم محاسبة التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد بالنسبة للعاملين في الشركات الصناعية في قطاع غزة.
- عدم اهتمام غالبية العاملين في الشركات الصناعية في قطاع غزة بمعرفة المشكلات البيئية التي يعاني منها القطاع وأسبابها، بالإضافة إلى عدم إقتناعهم بأن تنمية الوعي بضرورة ملحة.
- لا تقوم الشركات الصناعية بإدارة انشطتها بحيث لا تؤثر على سلباً، كما وأنها على تعمل على إيجاد حلول مناسبة للتقليل من مشكلة التلوث البيئي.
- إنخفاض مستوى الوعي البيئي لدى أصحاب المصالح أدى إلى عدم اهتمام الإدارات العليا في الشركات الصناعية في قطاع غزة بمشكلة التلوث البيئي.

ثانياً: أظهرت نتائج الدراسة أن مستوى التزام الإدارة العليا تجاه البيئة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع لا يعتبر كافياً لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية، حيث أظهرت النتائج ما يلي:

- عدم إدراك الإدارة العليا أن تطبيق محاسبة التكاليف البيئية يعمل على تحسين صورة الشركة وتطوير العلاقات المجتمعية.

- لا تعمل الإدارات العليا للشركات الصناعية في قطاع غزة على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية لتحقيق ميزات تنافسية وتسويقية أو لتجنب صعوبات التصدير والاستيراد من دول تضع شروط ومعايير بيئية.

- تحرص الإدارات العليا في الشركات الصناعية على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية لتلبية متطلبات الزبائن، ولكن بشرط عدم تحمل تكاليف إضافية، حيث إن الشركات لا تلبى متطلبات الزبائن في حال كانت تحملها تكاليف إضافية.

ثالثاً: أوضحت نتائج الدراسة أن مستوى التزام الإدارة العليا تجاه البيئة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة لا يعتبر كافياً لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية، حيث أظهرت النتائج ما يلي:

- عدم وجود رؤية بيئية شاملة لدى الشركات الصناعية تعمل على تحقيقها من خلال تطبيق خطة استراتيجية، بالإضافة إلى عدم وجود قسم خاص بمراقبة أنشطة الشركة وأثارها البيئية في الهيكل التنظيمي للشركة.

- لا تقوم الشركات الصناعية في قطاع غزة بالوفاء بكافة التزاماتها تجاه البيئة بشكل مستمر، كما وأنها لا تقبل بحقيقة أنها المسؤولة عن الأداء البيئي للشركة.

- لا تعتمد إدارات الشركات الصناعية في قطاع غزة على معايير بيئية في انتقاء الموردين والمواد الخام، ولا تحرص على التطوير المستمر لنظم الإنتاج من أجل الحفاظ على البيئة ومواردها.

رابعاً: هناك موافقة من قبل المستجيبين على عدم توافر الكفاءات والخبرات في مجال البيئة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة للمساهمة في نجاح تطبيق محاسبة التكاليف البيئية، حيث أظهرت النتائج ما يلي:

- عدم توفر الكفاءات والخبرات القادرة على تحديد وقياس التكاليف البيئية، بالإضافة إلى أن الشركات الصناعية لا تشجع كفاءاتها على الإبداع في حل المشكلات البيئية.

- لا تقوم الشركات الصناعية بالاستعانة بالجهات الاستشارية والخبراء لتقديم المشورة في مجال محاسبة التكاليف البيئية، كما وأظهرت النتائج أن تكلفة الاستعانة بخبراء من خارج الشركة، لا يشكل عائقاً أمام توجه الإدارة نحو تطبيق محاسبة التكاليف البيئية

خامساً: أشارت نتائج الدراسة إلى أن مستوى تدريب وتأهيل العاملين في مجالات البيئة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة لا يساعد على نجاح تطبيق محاسبة التكاليف البيئية، حيث أظهرت النتائج ما يلي:

- عدم وجود خطط تدريب سنوية مرتبطة بالأهداف البيئية، بالإضافة إلى عدم توفر مدربين يمتلكون الخبرات العلمية والعملية اللازمة للتدريب، وضعف المحتوى التدريبي، وعدم قيام الشركة بتقييم المتدربين بعد الإنتهاء من التدريب.
- لا تقوم الشركات الصناعية بتدريب العاملين على استخدام الأساليب التقنية الحديثة التي تساعد على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية، بالإضافة إلى عدم قيام الشركات عقد دورات متخصصة لتعريف العاملين بأهمية محاسبة التكاليف البيئية، وأحدث الأساليب المطبقة في هذا المجال.

سادساً: أوضحت نتائج الدراسة أن المصادر التكنولوجية والتقنية المتوفرة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة لا تساعد على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية، حيث أظهرت النتائج عدم توفر الأدوات والبرمجيات الحديثة اللازمة لتطبيق محاسبة التكاليف في الأسواق، كما ولا تسعى الشركة إلى تطوير أجهزة الحاسب الآلي وأنظمتها، بالإضافة إلى عدم توفر البنية التحتية وقواعد البيانات اللازمة لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية.

سابعاً: هناك موافقة من قبل العاملين في الشركات الصناعية على أن القوانين والتشريعات البيئية الفلسطينية لا تساهم على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية، حيث أظهرت النتائج ما يلي:

- عدم تضمن القوانين والتشريعات البيئية الواردة في قانون البيئة الفلسطيني نصوصاً كافية للمحافظة على البيئة وحمايتها، بالإضافة إلى عدم مرونتها بالشكل الذي يلائم التطور السريع في مجال الصناعة.
- لا تقوم الأجهزة المسؤولة عن شؤون البيئة بمراقبة أنشطة الشركة بشكل دوري لمتابعة تطبيق وإنفاذ النصوص التشريعية المتعلقة بالبيئة.
- لا تتمتع العقوبات التي تتضمنها النصوص التشريعية المتعلقة بالبيئة بقوة الردع الموازية لحجم المخالفات البيئية، حيث لا تفرض القوانين والتشريعات البيئية غرامات مالية رادعة على الشركة في حال مخالفتها للقوانين والتشريعات.

- لا تُلزم القوانين والتشريعات البيئية الشركة بتقديم تقارير عن الأثار البيئية لأنشطة الشركة، كما ولا تُلزم الشركات على اعتماد أنظمة إنتاج أقل إضراراً بالبيئة.

5.3 توصيات الدراسة:

- بناءً على النتائج السابقة، يقدم الباحث أهم التوصيات فيما يأتي، وتعنى لكل من الجهات المهنية والرقابية والهيئات التشريعية وإدارات الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة:
1. ضرورة زيادة الوعي البيئي والعمل على نشره بين العاملين بالشركات الصناعية، لمعرفة الأثار البيئية الضارة الخاصة ببعض الأنشطة والعمليات، وقيام إدارات هذه الشركات بتوفير وسائل الأمن الصناعي المتعلقة بالبيئة لهؤلاء العاملين.
 2. إعادة النظر في الهياكل التنظيمية للشركات الصناعية التي تؤثر سلباً على البيئة لضمان وجود أقسام مختصة في نظم الإدارة البيئية والمحاسبة البيئية ومن ضمنها محاسبة التكاليف البيئية مما يساعد على الوفاء بالالتزامات والمتطلبات البيئية.
 3. قيام الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ببناء قاعدة بيانات عن نشاطاتها بهدف القياس السليم للتكاليف البيئية ومصادر اتلوث الناجمة عن هذه الأنشطة.
 4. قيام جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين بإلزام الشركات الصناعية على تطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالبيئة باعتبارها الجهة المسؤولة عن ضمان التزام الشركات بالمعايير المحاسبية الدولية.
 5. ضرورة قيام المستثمرين في الشركات الصناعية في قطاع غزة، بالأخذ بالدراسات البيئية بعين الإعتبار عند إعداد دراسات الجدوى للمشاريع الصناعية الجديدة للتأكد من أن هذه المشاريع لن تؤثر سلباً على البيئة.
 6. ضرورة قيام الشركات الصناعية بعقد دورات متخصصة لتعريف العاملين بأهمية محاسبة التكاليف البيئية، وأحدث الأساليب المطبقة في هذا المجال، وتوفير كافة الإمكانيات اللازمة للتدريب، بالإضافة إلى ضرورة الإستعانة بالخبراء من خارج الشركة للإستفادة من تجاربهم وخبراتهم في حال عدم توفر هذه الخبرات داخل الشركة.

7. ضرورة الإستفادة من تجارب وخبرات الدول المتقدمة وخاصة الملتزمة بتطبيق محاسبة التكاليف البيئية في كيفية تحديد وقياس التكاليف البيئية، وأيضاً المحاسبة والإفصاح عنها في التقارير المالية.
8. إصدار القوانين والتشريعات المتعلقة بالمحافظة على البيئة ومواردها الطبيعية، على أن تضمن هذه القوانين والتشريعات مواد ملزمة للشركات الصناعية لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية، بالإضافة إلى ذلك يجب أن تتمتع هذه القوانين والتشريعات بقوة الردع، بحيث تتضمن غرامات مالية تفرض على الشركات التي لا تلتزم بتطبيق محاسبة التكاليف البيئية.
9. قيام المدارس والمعاهد والجامعات بتحديث المساقات والمناهج الدراسية من خلال تخصيص مقررات تتضمن المشكلات البيئية التي يعاني منها قطاع غزة وطرق علاجها، وذلك من أجل رفع مستوى الوعي البيئي في المجتمع ككل. بالإضافة إلى ذلك قيام الجامعات بإدخال المحاسبة البيئية ضمن مساقات قسم المحاسبة، لتحسين قدرات المحاسبين على تحديد التكاليف البيئية وقياسها والإفصاح عنها.

5.4 الدراسات المستقبلية المقترحة:

- في ضوء التوصيات السابقة يقترح الباحث القيام بالدراسات الآتية:
1. مدى إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في ظل الظروف التي تعاني منها قطاع غزة.
 2. التحديات والوصعوبات التي تواجهها الشركات الصناعية في سبيل تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.
 3. دور الدولة في دعم تطبيق محاسبة التكاليف البيئية لتحسين أداء الشركات الصناعية والمحافظة على البيئة ومواردها الطبيعية.
 4. منافع تطبيق محاسبة التكاليف البيئية من وجهة نظر الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة.
 5. بيان أهمية البيانات المحاسبية عن الأداء البيئي وأثرها في حماية البيئة ووقايتها من التلوث.
 6. تحليل التكاليف البيئية وأنواعها في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة وكيفية قياسها والمحاسبة عنها.

المصادر والمراجع

المصادر والمراجع

أولاً: المراجع العربية:

- أبو ظريفة، سامي. (2011م). المشاكل التي توجه القطاع الصناعي ودور وزارة الاقتصاد الوطني في دعم المنتج الوطني. مجلة جامعة الأزهر، 13 (2)، 491-483.
- بدوي، محمد عباس. (2000م). المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية - بين النظرية والتطبيق. الإسكندرية، مصر: دار الجامعة الجديدة للنشر.
- البناء، أبو بكر عبد العزيز. (2002م). دور المراجعة البيئية نحو تحسين الأداء البيئي. المجلة العلمية لكلية التجارة - جامعة الأزهر الإسكندرية، ع (27)، 339-317.
- جبار، ناظم شعلان. (2011م). تحليل البيانات المحاسبية عن الأداء البيئي وأثره في حماية البيئة ووقايتها من التلوث. مجلة القادسية للعلوم الإدارية، 13 (4)، 71-50.
- جربوع، يوسف محمود وحلس، سالم عبدالله. (2004م). مدى تأثير الأداء البيئي على ممارسة المحاسبة ومراجعة الحسابات في المنشآت الصناعية. مجلة الرافدين، 28 (3)، 34-9.
- الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني. (2009م). تقرير حول واقع ظروف السكن في الأراضي الفلسطينية. فلسطين.
- الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني. (2011م). تقرير حول البيئة والتنمية المستدامة. فلسطين.
- الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني. (2014م). تقرير حول البيئة والتنمية المستدامة. فلسطين.
- الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني. (2014م). قاعدة بيانات النفايات الصلبة. فلسطين.
- الحسين، أمل عبد. (2014م). واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية، دراسة تطبيقية على عدد من المنشآت الصناعية في العراق. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، 8 (31)، 309-290.

الحو، عقيل حميد وإبراهيم، عبد الرسول جابر وعذافه، حيدر حسين. (2000م). الآثار الاقتصادية للتلوث البيئي، المخاطر، والتكاليف، والمعالجات. المجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، 5 (1)، 43-66.

درغام، ماهر موسى. (2015م). المحاسبة الإدارية البيئية: دليل من فلسطين. مجلة جامعة الأزهر غزة، 7 (2)، 27-60.

الدوسري، عبد الهادي منصور. (2014م). أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

الزهراء، بومعراف فاطمة. (2014م). مساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة، دراسة حالة مجمع الإخوة عموري للآجر (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة محمد خضير، بسكرة، الجمهورية الجزائرية.

القطاقي، منير جمعة. (2007م). منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية، (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني) (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

السبوع، سليمان سندر. (2009م). مدى تبني الشركات الصناعية الأردنية لتقنية المحاسبة الإدارية البيئية والمحاسبة عن التكاليف البيئية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 5 (4)، 433-452. السلطة الوطنية الفلسطينية. (1999م). قانون البيئة الفلسطيني رقم (7) لعام 1999م. فلسطين.

السيد، رانيه عمر محمد الباز. (2008م). أهمية المحاسبة عن التكاليف البيئية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية.

الشحادة، عبد الرزاق قاسم. (2010م). القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 26 (1)، 273-304.

- صخري، عمر. (2012م). دور الدولة في دعم تطبيق نظم إدارة البيئة لتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة الجزائر. *مجلة الباحث*، 1 (11)، 157-164.
- الصوفي، فارس جميل والقطيش، حسن فليح وقرقيش، جهاد. (2012م). أهمية التكاليف والإفصاح البيئي في ترشيد القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة. *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية*، ع (13)، 209-242.
- عبد السيد، ناظم حسن وسطلن، أياد شاكر وزينب، جبار يوسف. (2009م). المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد. *مجلة التقني*، 22 (5)، 1-24.
- عبد، احسان نياب. (2008م). تحليل التكاليف البيئية في الشركة العامة للإسمنت الشمالية. *مجلة الإدارة والاقتصاد*، ع (71)، 26-49.
- عبيدات، ذوقان، وعدس، عبد الرحمن، وعبد الخالق، كايد. (2001م). *البحث العلمي، مفهومه، أدواته، وأساليبه*. عمان: دار الفكر.
- العساف صالح حمد. (1995م). *المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية في العلوم السلوكية*. الرياض، المملكة العربية السعودية: مكتبة العبيكان.
- قفة، بشير عبد المجيد ومقداد، محمد إبراهيم. (2007م). آفاق نمو قطاع الصناعات الغذائية في فلسطين. *مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)*، 15 (2)، 727-777.
- القيسي، ايناس عبد الرحمن. (2011م). دور المحاسبة البيئية في حماية البيئة والمجتمع. *مجلة كلية التراث الجامعة*، ع (11)، 70-100.
- كشك، محمد بهجت. (1996م). *مبادئ الإحصاء واستخداماتها في مجالات الخدمة الاجتماعية*. الإسكندرية، مصر: دار الطباعة الحرة.

المرزوقي، مها عباس. (2004م). دراسة وتحليل التكاليف البيئية وأهميتها في ترشيد القرارات الإدارية، دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية بمدينة جدة (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، المملكة العربية السعودية.

مركز المعلومات الوطني الفلسطيني - وفا. (2011م). الاستراتيجية البيئية الفلسطينية. فلسطين.

معهد الأبحاث التطبيقية. (2011م). الوضع الراهن للبيئة الفلسطينية من منطلق حقوق الإنسان. فلسطين.

منصوري، كمال محمد ورمزي، جودي محمد. (2008م، 7-8 نيسان). المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة. مداخلة في المؤتمر العلمي الدولي (التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة). الجزائر: جامعة فرحات.

ناصر، طه عليوي. (2012م). أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات. مجلة الإدارة والاقتصاد، 35 (92)، 65-103.

الهيبي، نواز عبد الرحمن. (2002م). البيئة والتنمية في دول مجلس التعاون والإنجاز والتحديات. مجلة آفاق اقتصادية، 23 (90)، 141-165.

الياسري، محمد فاضل. (2007م). المحاسبة البيئية ودورها في الحفاظ على البيئة. مجلة جامعة كربلاء العلمية، 5 (4)، 479-487.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Eugenio, T., Lourenco, I. C. & Morais, A. I. (2010). Recent developments in social and environmental accounting research. *Social Responsibility Journal*, 6 (2), 286-305.
- Famiyeh, S., Kuttu, S. & Anarfo, E. B. (2014). Challenges of Environmental Management Systems Implementation in Ghanaian Firms. *Journal of Sustainable Development*, 7 (1), 105-114.
- Johnson, C. (2014). *American Heritage Dictionary of Student Science - Second Edition*. United States of America: Houghton Mifflin Harcourt Publishing Company.
- Karna, J., Hansen, E., & Juslin, H. (2003). Social responsibility in environmental marketing planning. *European Journal of Marketing*, 37 (5/6), 848-871.
- Kirkland, L., & Thompson, D. (1999). Challenges in designing, implementing and operating an environmental management system. *Business strategy and the environment*, 8 (2), 128-143.
- Kirschner, E. (1994). Full-cost accounting for the environment. *Chemical Week*, 154 (9), 25-26.
- Kitzman, K. (2001). Environmental cost accounting for improved environmental decision making. *Pollution Engineerin*, 33 (11), 20-23.
- Letmathe, P., & Doost, R. (2000). Environmental cost accounting and auditing. *Managerial Auditing Journal*, 15 (8), 424-430.
- Licona, S. M. (2001). *Recommendations for the implementation of environmental management systems in the Mexican manufacturing industry* (Unpublished Master Thesis). University of Calgary, Calgary, Alberta.
- Mathews, M. R. (1997). Twenty-five years of social and environmental accounting research Is there a silver jubilee to celebrate? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 10 (4), 481-531.

- Parker, J. N. (1996). The importance of environmental cost accounting. *Management Accounting*, 78 (6), 63-66.
- Psomas, E., Fotopoulos, C., & Kafetzopoulos, D. (2011). Motives, difficulties and benefits in implementing the ISO 14001 Environmental Management System. *Management of Environmental Quality: An International Journal*, 22 (4), 502-521.
- Rivera-Camino, J. (2001). What motivates European firms to adopt environmental management systems? *Eco - Management and Auditing*, 8 (3), 134-143.
- Setthasakko, W. (2009). Barriers to implementing corporate environmental responsibility in Thailand: A qualitative approach. *International Journal of Organizational Analysis*, 17 (3), 169-183.
- Yeo, S. W. & Quazi, H. (2005). Development and validation of critical factors of environmental management. *Industrial Management and Data Systems*, 105 (1), 96-114.
- Zachry, B., Gaharan, C. & Chaisson, M. (1998). A critical analysis of environmental costing. *American Business Review*, 16 (1), 71-73.
- Zutshi, A. & Sohal, A. (2004). Adoption and maintenance of environmental management systems: Critical success factors. *Management of Environmental Quality*, 15 (4), 399-419.

الملاحق

ملحق (1): قائمة بأسماء السادة محكمي أداة الدراسة

رقم	الاسم	التخصص	الوظيفة
1	د. حمدي شحدة زعرب	محاسبة	نائب عميد كلية التجارة - الجامعة الإسلامية - غزة
2	د. زهران دراغمة	محاسبة	أستاذ المحاسبة المشارك - الجامعة العربية الأمريكية
3	د. سالم عبدالله حلس	محاسبة	نائب رئيس الجامعة للشؤون الإدارية - الجامعة الإسلامية - غزة
4	د. صبري ماهر مشتهى	محاسبة	أستاذ المحاسبة المشارك - جامعة القدس المفتوحة
5	د. علي عبدالله شاهين	محاسبة	مساعد نائب رئيس الجامعة للشؤون الإدارية - الجامعة الإسلامية بغزة
6	د. نافذ محمد بركات	إحصاء	أستاذ الإحصاء وتحليل البيانات - الجامعة الإسلامية بغزة
7	د. هشام كامل ماضي	محاسبة	أستاذ المحاسبة المساعد - الجامعة الإسلامية بغزة

ملحق (2): استبانة الدراسة



الجامعة الإسلامية - غزة

عمادة الدراسات العليا

كلية التجارة

قسم المحاسبة والتمويل

الأخ الفاضل ،، الأخت الفاضلة ،، حفظه/ها الله

تحية طيب وبعد ،،،

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان "مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة" دراسة ميدانية تحليلية، وهذا البحث جزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من الجامعة الإسلامية - غزة.

ولتحقيق ذلك تقتضي متطلبات البحث وكجزء من الدراسة إعداد استبيان لمعرفة وجهات نظر العاملين في الشركات الصناعية في قطاع غزة، حيث تحتوي هذه الاستبانة على جزئين الأول بيانات عامة والثاني يشمل بيانات تخص مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.

لذلك يأمل الباحث منكم التفضل بالاطلاع على هذه الاستبانة والإجابة على الأسئلة المرفقة بعناية وموضوعية، لما في ذلك من دور في تحقيق أهداف هذا البحث، ونؤكد لكم على حرصنا الشديد على سرية البيانات المقدمة من قبلكم وأنها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

ولكم جزيل الشكر والتقدير ،،،

الباحث

يحيى جمال اللولو

جوال: 059-7930156

فقرات الاستبانة

الرجاء وضع (4) أمام الإجابة المناسبة

الجزء الأول: البيانات العامة:

(1) العمر:

() أقل من 25 سنة

() من 25 - إلى 35 سنة

() من 35 - إلى 45 سنة

() أكثر من 45 سنة

(2) المؤهل العلمي:

() دبلوم فما دون

() بكالوريوس

() دراسات عليا

(3) التخصص:

() إدارة أعمال

() محاسبة

() اقتصاد

() تمويل ومصارف

() غير ذلك/ حدد

(4) الشهادات المهنية (يمكن اختيار أكثر من إجابة):

() شهادة المحاسب القانوني العربي المعتمد ACPA

() شهادة المحاسب القانوني المعتمد الأمريكية CPA

() شهادة المحاسب القانوني المعتمد البريطانية ACCA

() غير ذلك/ حدد

() لا يوجد

(5) المسمى الوظيفي:

() مدير عام

() مدير مالي

() محاسب رئيسي

() محاسب

() غير ذلك/ حدد

(6) عدد سنوات الخبرة:

() أقل من 5 سنوات

() من 5 - إلى 10 سنوات

() من 10 - إلى 15 سنة

() أكثر من 15 سنة

الجزء الثاني: بيانات تخص مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية:

م.	البيان	درجة الموافقة				
		عالية جداً	عالية	متوسطة	متدنية	متدنية جداً
المحور الأول: الوعي البيئي لدى الإدارة العليا						
1	تُعد مشكلة التلوث البيئي الصناعي في فلسطين من المشكلات الجوهرية.					
2	يعد مفهوم محاسبة التكاليف البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد.					
3	تقوم الشركة بإنتاج منتجات صديقة للبيئة.					
4	تعمل الشركة على إيجاد حلول مناسبة للتقليل من مشكلة التلوث البيئي.					
5	معرفة المخاطر التي يسببها التلوث ليست من اختصاصي.					
6	تنمية الوعي لدى المواطنين بمخاطر التلوث البيئي ضرورة ملحة.					
7	تقوم الشركة بإدارة الأنشطة الإنتاجية والتسويقية بحيث لا تؤثر سلباً على البيئة.					
8	يشترط عملاء وموردو الشركة على ضرورة إتباع المعايير البيئية في عملية الإنتاج.					
9	يجب تقديم تقارير عن أداء الشركة البيئي لجهات منح الائتمان					
المحور الثاني: إدراك الإدارة العليا للمزايا والفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة التكاليف البيئية						
1	تدرك الإدارة العليا أن تطبيق محاسبة التكاليف البيئية يعمل على تحسين صورة المؤسسة.					
2	تعمل الإدارة العليا على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية لتحقيق ميزات تنافسية وتسويقية.					
3	تعي الإدارة العليا ان تطبيق محاسبة التكاليف البيئية يساعد في تطوير العلاقات المجتمعية.					
4	تحرص الإدارة العليا على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية لتلبية متطلبات الزبائن.					

م.م	البيان	درجة الموافقة				
		عالية جداً	عالية	متوسطة	متدنية	متدنية جداً
5	تهتم الإدارة العليا بتطبيق محاسبة التكاليف البيئية لغرض تخفيض التكاليف الإنتاجية.					
6	تعمل الإدارة العليا على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية لتجنب صعوبات التصدير والاستيراد من دول تضع شروط ومعايير بيئية.					
المحور الثالث: التزام الإدارة العليا تجاه البيئة						
1	توجد لدى الشركة رؤية بيئية شاملة، تعمل على تحقيقها من خلال تطبيق خطة استراتيجية.					
2	يوجد في الهيكل التنظيمي للشركة، قسم خاص بمراقبة أنشطة الشركة وأثارها البيئية.					
3	تعمل الإدارة العليا بشكل مستمر على الوفاء بكافة التزاماتها تجاه البيئة.					
4	تقوم الإدارة العليا برفع مستوى الوعي البيئي داخل الشركة في كافة الأقسام والمستويات الإدارية.					
5	تقبل الإدارة العليا بالحقيقة التي تؤكد على أنها المسؤولة عن الأداء البيئي للشركة.					
6	تحرص الإدارة العليا على التطوير المستمر لنظم الإنتاج من أجل الحفاظ على البيئة ومواردها.					
7	تعتمد إدارة الشركة معايير بيئية في انتقاء الموردين والمواد الخام.					
8	تعمل الشركة على تحليل العمليات والنتائج وشكاوي الزبائن المتعلقة بالبيئة.					
المحور الرابع: توفر كفاءات وخبرات في مجال البيئة						
1	تمتلك الشركة موارد بشرية ذات كفاءات عالية في مجال البيئة.					
2	يساعد توفر الكفاءات البشرية على فهم المهام الموكلة للموظفين في الشركة والمتعلقة بالقضايا البيئية.					
3	يتوفر لدى الشركة الكفاءات والخبرات القادرة على تحديد وقياس التكاليف البيئية.					

درجة الموافقة					البيان	م.
متدنية جداً	متدنية	متوسطة	عالية	عالية جداً		
					تشجع الشركة كفاءاتها على الإبداع في حل المشكلات البيئية.	4
					تهتم الشركة بتطوير كفاءاتها البشرية في مجال البيئة.	5
					تقوم الإدارة العليا بالاستعانة بالجهات الاستشارية والخبراء لتقديم المشورة في مجال محاسبة التكاليف البيئية.	6
					ارتفاع تكلفة الاستعانة بخبراء من خارج الشركة، يشكل عائقاً أمام توجه الإدارة نحو تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.	7
المحور الخامس: تدريب وتأهيل العاملين في مجال البيئة						
					يتم تحديد الاحتياجات التدريبية في مجال البيئة على نحو علمي، وبما يحقق أهداف التدريب.	1
					يوجد في الشركة خطط تدريب سنوية مرتبطة بالأهداف الاستراتيجية لها.	2
					توفر إدارة الشركة جميع الإمكانيات اللازمة لتدريب العاملين من وسائل وأدوات مناسبة.	3
					يمتلك المدريون الخبرات العلمية والعملية اللازمة للتدريب.	4
					يتم تحديد المحتوى التدريبي على أساس التوافق مع القدرات المختلفة للمتدربين.	5
					تقوم إدارة الشركة بتدريب العاملين على استخدام الأساليب التقنية الحديثة التي تساعد على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.	6
					تقوم إدارة الشركة بتقييم أداء العاملين المتدربين بعد الانتهاء من الدورات التدريبية.	7
					تقوم الشركة بعقد دورات متخصصة لتعريف العاملين بأهمية محاسبة التكاليف البيئية، وأحدث الأساليب المطبقة في هذا المجال.	8
المحور السادس: توفر المصادر التكنولوجية والتقنية						
					يتوفر في السوق الأدوات والبرمجيات الحديثة اللازمة لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية.	1

درجة الموافقة					البيان	م.
متدنية جداً	متدنية	متوسطة	عالية	عالية جداً		
					تتوفر في الشركة البنية التحتية اللازمة لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية.	2
					تمتلك الشركة قواعد بيانات دقيقة و متكاملة عن الأثار البيئية الناتجة عن ممارسة كافة أنشطتها.	3
					يوجد ربط شبكي بين جميع أجهزة الشركة.	4
					وجود قسم مختص لصيانة ومتابعة الأجهزة الالكترونية.	5
					تسعى الشركة دائماً إلى تطوير أجهزة الحاسب الآلي وأنظمتها.	6
					توفر الأدلة الإرشادية الموضحة لآليات استخدام الأجهزة الالكترونية.	7
المحور السابع: توفر القوانين والتشريعات البيئية الفلسطينية						
					تتضمن القوانين والتشريعات البيئية الواردة في قانون البيئة الفلسطيني نصوصاً كافية للمحافظة على البيئة وحمايتها.	1
					عدم مرونة القوانين والتشريعات البيئية المعمول بها بالشكل الذي يلائم التطور السريع في مجال الصناعة.	2
					تُلزم القوانين والتشريعات البيئية الشركة على اعتماد أنظمة إنتاج أقل إضراراً بالبيئة.	3
					تفرض القوانين والتشريعات البيئية غرامات مالية على الشركة في حال مخالفتها للقوانين والتشريعات.	4
					تفرض القوانين والتشريعات البيئية على الشركة معايير خاصة بعملية الإنتاج والمنتج.	5
					تُلزم القوانين والتشريعات البيئية الشركة بتقديم تقارير عن الأثار البيئية لأنشطة الشركة.	6
					تتمتع العقوبات التي تتضمنها النصوص التشريعية المتعلقة بالبيئة بقوة الردع الموازية لحجم المخالفات البيئية.	7
					تقوم الأجهزة المسؤولة عن شؤون البيئة بمراقبة أنشطة الشركة بشكل دوري لمتابعة تطبيق وإنفاذ النصوص التشريعية المتعلقة بالبيئة.	8

شكراً جزيلاً لتعاونكم معنا،،،،،