مجلة جامعة الملك سعود، م ٢٥، العلوم الإدارية (٢)، ص ص١٦٣ ـ ١٨٨، الرياض (٢٠١٣م / ١٤٣٤هـ)

تحليل العلاقة بين الإفصاح البيئي والأداء البيئي دراسة ميدانية

مُزنة عبد اللطيف الرفاعي.

أستاذ مساعد، كلية الإدارة والأعمال، جامعة الأميرة نورة بنت عبد الرحمن.

maalrifai@pnu.edu.sa

Muzna.refai@yahoo.com

(قدم للنشر في ١٩/ ١٢/ ٢٠١١م ، وقبل للنشر في ٢٥/ ٨/ ٢٠١٣م)

الكلمات المفتاحية: الإفصاح البيئي، الأداء البيئي، الشركات الصناعية، سورية.

ملخص البحث. أشارت دراسات عديدة إلى أن قيام الشركات بالإفصاح البيئي ما هو إلا دليل على أن هذه الشركات مهتمة بل وملتزمة بمعالجة القضايا البيئية الناتجة عن نشاطها التشغيلي، بينما أشارت دراسات أخرى إلى وجود علاقة سلبية بين الإفصاح البيئي مع الأداء البيئي، وبالتالي فإن هذه الدراسة تهدف إلى معرفة وتحليل العلاقة بين الإفصاح البيئي والأداء البيئي وذلك من وجهة نظر كل من مجموعة المحاسبين والمدراء الماليين في الشركات الصناعية السورية ومجموعة الأكاديميين في جامعة دمشق، وتوصلت الباحثة إلى أن هناك علاقة إيجابية بين الإفصاح البيئي والأداء البيئي، ولذلك أوصت الباحثة بتشجيع الشركات الصناعية السورية على القيام بالإفصاح البيئي العادل من خلال قوائم مالية مستقلة، وأوصت بقيام الدولة بالوسائل الناجعة لتحسين الأداء البيئي كدعم الأبحاث الصناعية والمتعلقة بحماية البيئة.

المقدمة

يتأثر الأداء البيئي بالعديد من العوامل التي قد تؤثر سلباً أو إيجاباً على كفاءته، كالمنافسة وحجم الشركة ونوع الصناعة وكذلك الأداء المالي، إذ يؤكد بعض الباحثين وجود علاقة إيجابية بين كل من الأداء المالي والبيئي للشركة، ويرى البعض عدم وجود علاقة بينهما، وآخرون يشيرون إلى وجود علاقة سلبية بين المتغيرين، كما قد تتأثر درجة الإفصاح البيئي للشركة بالعديد من العوامل كحجم الشركة والحساسية البيئية والضغط الاجتماعي والنشاط في البورصة ونوع الملكية والأداء البيئي، كما يرى العديد من الباحثين أن الإفصاح البيئي دليل على أن الشركات تأخذ باعتبارها الأداء البيئي، وأن هذه الشركات تشعر بمزيد من الالتزام بمعالجة القضايا البيئية الناتجة عن نشاطها التشغيلي بمجرد أن تبدأ بالإفصاح عن أدائها البيئي، فتكون الشركات متحمسة لإطلاع أصحاب المصلحة عن تفاعلاتها وتعاملها مع البيئة (EPA, 1995)، وقد قام بعض الباحثين بتحديد بعض الدوافع التي قد تدفع الشركات للإفصاح عن المعلومات البيئية ومن أهمها (الخويطر، ٢٠٠٣):

١- إتاحة الفرصة للشركة لتحسين صورتها أمام المجتمع الذي تزاول نشاطها من داخله، وهذه المسألة قد تكون على درجة عالية من الأهمية بالنسبة للشركات التي قد تكون سمعتها قد تعرضت للضرر من جراء تسببها بوقوع حوادث أو كوارث بيئية مثل شركة Exxon عندما تسببت ناقلة النفط التابعة لها والمسماة «Exxon Valdez" عند اصطدامها بأحد سواحل ألاسكا بتسرب كميات كبيرة من النفط الخام محدثةً بذلك واحدة من أكبر الكوارث البيئية، ولهذا فإن مثل هذه الشركة قد تلجأ إلى القيام بالإفصاح البيئي ليساهم ذلك بتحسين الصورة وبمحو الآثار السلبية التي نتجت عن ذلك الحادث البيئي.

٢- إتاحة الفرصة لبناء علاقات أفضل بين الشركة وفئات المجتمع.

٣- الاستعداد لتطبيق الأنظمة والقوانين البيئية التي ستتطلب الإفصاح البيئي.

٤- استخدام الإفصاح كوسيلة لإعلام المجتمع ككل أن الشركة تقوم بالإفصاح الطوعي عن المعلومات البيئية.

٥- استخدام الإفصاح كوسيلة للوصول إلى موقع تنافسي متقدم في مجال نشاط الشركة.

ومن جهة أخرى يجد بعض الباحثين علاقة ذات دلالة إحصائية سلبية بين الإفصاح البيئي والأداء البيئي (Cormier et al, 2009) (Aerts, et al,2008) (Plumlee et al, 2010) (Cho and Patten, 2007). ويرى البعض أنه غالباً ما تختار الشركات عدم الإفصاح عن المعلومات البيئية فبعضها يخشى أن يكون للمعلومات المنشورة في أي تقرير عن المسؤولية الاجتماعية للشركات آثار ضارة، إذ إنه يمكن اعتبار الشركات مسؤولة عن تحقيق الأهداف المذكورة في تلك التقارير، كما يمكن أن ترفع دعاوى ضد تلك الشركات إن قدمت معلومات عن الآثار السلبية البيئية التي تحدثها، ويمكن أن تثبط عزيمة البعض الآخر عن تقديم تقارير عن المسؤولية البيئية والاجتماعية لأن تلبية احتياجات أصحاب المصلحة وتوقعاتهم لا تزال تمثل تحدياً حتى بالنسبة إلى من يصدرون تقارير طويلة الأجل، وقد حاول

البعض تحديد الشركات التي ينبغي أن تقدم تقارير لإرضاء أغلبية أصحاب المصلحة، بيد أنه لا يزال هناك الكثير من الالتباس داخل الشركات بشأن ما ينبغي الإفصاح عنه (الأمم المتحدة، ٢٠٠٤). ومن هنا تأتي هذه الدراسة للتعرف على واقع العلاقة بين الإفصاح البيئي والأداء البيئي وذلك من وجهة نظر كل من مجموعة المحاسبين والمدراء الماليين في الشركات الصناعية السورية والأكاديميين في جامعة دمشق، كما تحدد الوسائل الواجب اتباعها لتحسين الأداء البيئي في تلك الشركات.

أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها مما يلي:

١- أهمية الإفصاح البيئي العادل في الشركات الصناعية السورية مما يولد ثقة المجتمع بتلك الشركات.

٢- تشجيع الدولة على القيام بالوسائل الهادفة لتعزيز الأداء البيئي في الشركات الصناعية السورية.

٣- إتاحة الفرصة لبناء علاقات أفضل بين الشركات الصناعية الملوثة للبيئة وفئات المجتمع المختلفة مثل الحكومة والمساهمين والعاملين بالشركة والعملاء والموردين والممولين ومجموعات الضغط.

٤- تحفيز أقسام الإدارة والمحاسبة في الشركات الصناعية الملوثة للبيئة بالاهتمام بتصميم نظم معلومات بيئية لتحسين الأداء البيئي وإدارة المخاطر.

أهداف الدراسة

اتساقاً مع طبيعة المشكلة يهدف هذا البحث إلى ما يلي:

أولاً: دراسة العلاقة بين الإفصاح البيئي والأداء البيئي وذلك من وجهة نظر كل من مجموعة المحاسبين والمدراء الماليين في الشركات الصناعية السورية ومجموعة الأكاديميين في جامعة دمشق.

ثانياً: دراسة الوسائل التي قد تساعد في تحسين الأداء البيئي في الشركات الصناعية السورية وذلك من وجهة نظر كل من مجموعة المحاسبين والمدراء الماليين في الشركات الصناعية السورية ومجموعة الأكاديميين في جامعة دمشق.

ثالثاً: دراسة مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في قيم المتغيرات المتعلقة بالفرضيات المختبرة بين مجموعة المحاسبين والمدراء الماليين في الشركات الصناعية السورية ومجموعة الأكاديميين في جامعة دمشق.

مشكلة الدراسة وعناصرها

لم يعد تعظيم الربح والإفصاح عنه هو الهدف الوحيد للإدارة والذي يعزز مركزها ورفاهيتها أمام أصحاب المصالح Stakeholders، بل إن تحسين الأداء البيئي للشركة والإفصاح عنه قد بات يحظى بنفس درجة أهمية الإفصاح عن النشاط الاقتصادي، فالعديد من المساهمين ينظرون إلى أن الاستثمار في شركات ذات أداء بيئي ضعيف على أنه مخاطرة بالنسبة لهم، وبالتالي تعتبر رغبة المساهمين في الحفاظ على أداء بيئي قوي هو الحافز الأساسي لهم للاهتمام بقضايا البيئة والضغط على إدارة الشركة لتحسين أدائها البيئي،كما يشهد عالم الأعمال حالياً ظهور ما يسمى بالاستثمار المسؤول (الموثوق) (Investment responsible) وهو عبارة عن رؤوس

أموال يولي أصحابها اهتماماً كبيراً بالمسائل الأخلاقية عند اتخاذ قرار الاستثمار بالأسهم، والصناديق الخضراء هي أحد أشكال هذا الاستثمار وهي صناديق استثمار تهتم بتوظيف الأموال في أنشطة حماية البيئة وفي أسهم الشركات التي تثبت فعاليتها البيئية، ويلجأ هذا الصنف من المستثمرين إلى إجراء عمليات تدقيق بيئية قبل اتخاذ قرار شراء الأسهم. وأمام هذه الضغوطات من طرف المستثمرين، تجد الشركات نفسها مجبرة على نشر تقارير متخصصة تتناول مجهوداتها المحققة في مجال حماية البيئة لطمأنة مساهميها ولرفع مستوى الطلب على أسهمها مما يؤدي إلى زيادة قيمتها السوقية (عياض، ٢٠٠٩).

تعددت الآراء حول التأثير السلبي أو الإيجابي للإفصاح البيئي على الأداء البيئي أي هل ستفصح الشركات عن الأداء البيئي الفعلي، أم ستشير فقط لمساهماتها الإيجابية وتخفي تأثيراتها السلبية على البيئة عند قيامها بالإفصاح البيئي، فالسؤال الذي يطرح نفسه هو هل يساعد الإفصاح البيئي في إيجاد حوافز لإدارة الشركة للقيام بالرقابة (السيطرة) على التلوث، وبالتالي تحسين الأداء البيئي للشركة؟ أم أن ذلك سيؤدي إلى اتجاه الشركات إلى تضخيم دورها في حماية البيئة مما يؤثر على مصداقية المعلومات المفصح عنها؟ وبناءً على ما سبق فإن هناك العديد من التساؤلات التي يمكن إثارتها حول العلاقة بين الإفصاح البيئي والأداء البيئي من خلال هذا البحث كما يلي:

١- هل يساعد الإفصاح البيئي على إيجاد حوافز قوية للإدارة لتحسين أدائها البيئي وذلك من وجهة نظر كل من مجموعة المحاسبين والمدراء الماليين في الشركات الصناعية السورية ومجموعة الأكاديميين في بجامعة دمشق؟

٢- ما هي الوسائل التي من الممكن أن تتبعها الدولة لتحسين الأداء البيئي في الشركات الصناعية السورية وذلك من وجهه نظر مجموعة المحاسبين والمدراء الماليين في الشركات الصناعية السورية ومجموعة الأكاديميين في جامعة دمشق؟

الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات موضوع العلاقة بين كل من الإفصاح البيئي والأداء البيئي، وستحاول الباحثة تقديم عرض موجز لمجموعة من تلك الدراسات.

أولاً الدراسات المؤيدة للعلاقة الإيجابية بين الإفصاح البيئي والأداء البيئي:

تتنبأ نظرية الإفصاح الطوعي (الاختياري) Voluntary disclosure theoryبوجود علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين الأداء البيئي ومدى الإفصاح البيئي الممارس، فالشركات ذات الأداء البيئي الأفضل ستفصح عن أدائها البيئي بالإشارة إلى معايير ومؤشرات الأداء البيئي الموضوعي والذي يصعب تقليده من قبل الشركات ذات الأداء البيئي الأدنى، وبالتالي ستختار الشركات ذات الأداء البيئي الأدنى بأن تفصح بشكل متدني أو بأن تكون صامتة تجاه أدائها البيئي(LuJun, 2010).

بينت دراسة (Power et al, 2008) فيما إذا كان الإفصاح البيئي يحسن من الأداء البيئي للشركة، واستخدم الباحث بيانات مسحية على مستويات المصنع لتقدير أثر مشروع التقييم الأخضر الهندي (India's Green Rating Project) على الأداء البيئي لمصانع الورق

في الهند، ووجد أن لهذا المشروع أهمية في خفض نسبة التلوث في المصانع الملوثة للبيئة.

أجريت دراسة (Clarkson et al, 2006) لاختبار ما إذا كانت هناك علاقة إيجابية بين الأداء البيئي ومستوى الإفصاح البيئي باستخدام عينة من ١٩١ شركة من أكبر خمس صناعات في الولايات المتحدة، ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحثون بالتعاون مع خبير بالتقارير البيئية باشتقاق مؤشر لتحليل المحتوى المعتمد على إرشادات التقرير التأكيدي الأولي العالمي (يوضح هذا المؤشر مدى إفصاح الشركة المتعلق بتعهدها بحماية البيئة) لتقييم مستوى الإفصاح البيئي بتقارير المسؤولية الاجتماعية والبيئية أو في أية وسائل إفصاح أخرى (شبكة الإنترنت، التقارير المالية)، وقد أشارت النتائج لوجود علاقة إيجابية بين الأداء البيئي ومستوى الإفصاح البيئي.

فحصت دراسة (Patten, 2002) العلاقة بين الإفصاح البيئي والأداء البيئي في عينة من ١٣١ شركة أمريكية في أربعة وعشرين صناعة مختلفة، وقدر الباحث الأداء البيئي بنسبة النفاية الكلية الناتجة والمعاد تدويرها، وتم قياس الإفصاح البيئي باستخدام أسلوب تحليل المحتوى، ووجد الباحث علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين الإفصاح البيئي والأداء البيئي.

استهدفت دراسة (عيسى ٢٠٠٠) اختبار العلاقة بين الأداء البيئي والإفصاح البيئي في قطاع صناعة الكيماويات وصناعة الغاز والبترول في مصر، وقد ركزت الدراسة في هذين القطاعين على أساس أنهما أكثر القطاعات تأثيراً على البيئة المحيطة، وبالتالي فإن هذه النوعية من الشركات تميل لتحسين أدائها البيئي والإفصاح عنه للأطراف المهتمة وذلك بهدف تحسين صورتها العامة. وتم استخدام أسلوب تحليل المحتوى لتحليل محتوى التقارير والقوائم السنوية لشركات العينة عن الفترة من ١٩٩٥ حتى ١٩٩٩ وذلك لدراسة مدى الاهتمام البيئي لشركات العينة والذي يتمثل في الإفصاح البيئي. وتوصلت الدراسة إلى انخفاض مستوى الإفصاح البيئي في تلك الشركات، وبينت الدراسة أن الشركات التي لها نشاط بيئي حرصت على الإفصاح عن الأنشطة البيئية، وأن الإفصاح البيئي السابق دفعها للاستمرار في استكمال نشاطها البيئي وذلك لتحسين صورتها أمام الأطراف المهتمة، وهذا يؤكد وجود علاقة إيجابية متبادلة بين الأداء البيئي والإفصاح البيئي من منظور نظرية الوكالة.

هدفت دراسة(Al-Tuwaijri, 2003) إلى تحليل العلاقة بين الإفصاح البيئي والأداء البيئي والاقتصادي باستخدام أسلوب المعادلة الآنية simultaneous equations approach، فقد قدم هذا الأسلوب تحليلات للعلاقة بين تلك المتغيرات باستخدام عينة من ١٩٨ شركة في الولايات المتحدة، ووجدت الدراسة بأن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأداء البيئي الجيد والأداء الاقتصادي الجيد وكذلك مع الإفصاح البيئي.

يبين (Skillius & Ulrika 1998) أن الإفصاح البيئي يعزز من تحسين الأداء البيئي من خلال إجبار الشركات على قياس تأثيراتها البيئية وإبلاغها لأصحاب المصالح، حيث يعتبر نظام الإدارة البيئية ضرورياً لتحقيق إدارة فعالة للآثار البيئية، كما يعتبر الموظفين مفتاح النجاح في تنفيذ مثل هذا النظام، ويمكن بعد ذلك لنظام الإدارة البيئية توفير البيانات الكمية عن الأداء البيئي ليتم

تضمينها في التقارير البيئية، لإبلاغ أصحاب المصالح عن التقدم المحرز، وبصورة خاصة لإعطاء الفخر للموظفين عن إنجازاتهم، وحثهم على السعي نحو تحقيق أهداف جديدة، ولكن يجب أن يكون هناك اتفاق على توحيد معايير ومؤشرات عن الأداء البيئي لتحسين المصداقية والقابلية للمقارنة.

قام البنك الدولي بدراسة رد فعل سوق الأوراق المالية في الأرجنتين وشيلي و الفلبين والمكسيك وأثر الأداء البيئي عليها وقد أظهر تقرير البنك أن سعر السهم في هذه البلدان قد ارتفع بمعدل ٢٠ ٪ عندما تم الإفصاح عن الأداء البيئي الجيد للشركات المصدرة للأسهم وأنه ينخفض بمعدل ١٥٪ استجابة لشكاوي المواطنين المتضررين من التلوث. وينتهي تقرير البنك الدولي إلى أن الإفصاح عن المعلومات الموثقة بشأن الأداء البيئي يمكن أن يؤثر بصورة مباشرة على أداء الشركات وقدرتها على تحقيق الأرباح وسمعتها من خلال الأسواق المالية حتى عندما يكون من الصعب التصدي لهذه الشركات بصورة مباشرة من خلال النظم و اللوائح الرسمية (بدوي، ٢٠٠٧).

ثانياً الدراسات المعارضة للعلاقة الإيجابية بين الإفصاح البيئي والأداء البيئي:

تتنبأ النظرية السياسية الاجتماعية Socio-political Theory بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية سلبية بين كل من الإفصاح البيئي والأداء البيئي، حيث إن الشركات ذات الأداء البيئي الضعيف تجد الحافز لزيادة جودة الإفصاح البيئي، وهنا تستطيع الشركات تحسين إدراك الأطراف ذات المصلحة لصورة الشركة البيئية من خلال الإفصاح البيئي للتحكم بهذا الإدراك (Cormier et al, 2010) (Aerts, et al,2008) (Plumlee et al, 2010) (Cho and Patten, 2007) (al, 2009.

هدفت دراسة (LuJun, 2010) لتحليل العلاقة بين كل من الإفصاح البيئي والأداء البيئي والأداء المالي في الصين باستخدام متوسط بيانات ٦٨ شركة مدرجة في البورصة، وذلك في قطاعي البناء والورق من عام ٢٠٠٧ وحتى عام ٢٠٠٩، ووجد الباحث علاقة سلبية بين الأداء البيئي والإفصاح البيئي، كما توصل إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية إيجابية بين الأداء المالي والأداء البيئي، ولم يجد الباحث أي علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأداء المالي والإفصاح البيئي، ولكنه أكد وجود تأثير ذي دلالة إحصائية إيجابية لحصول الشركات على شهادة الجودة العالمية لإدارة الأنظمة البيئيةISO١٤٠٠١ على كل من الأداء البيئي والأداء المالي والإفصاح البيئي.

هدفت دراسة (Cormier et al, 2009) إلى معرفة أثر الإفصاح البيئي والاجتماعي على عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين من خلال عينة على كبرى الشركات الكندية، ووجدت الدراسة:

١- أن هناك علاقة إحصائية سلبية بين الإفصاح الاجتماعي والبيئي وعدم تماثل المعلومات في سوق الأسهم.

٢- أن الأداء البيئي يرتبط بعلاقة سلبية مع الإفصاح البيئي.

٣- أن الأخبار البيئية وحجم الشركة هي مفاتيح أساسية للإفصاح البيئي.

تستكشف دراسة (Jaffar 2006) الحوافز الإدارية

للإفصاح البيئي في التقارير السنوية للشركات الماليزية، وتشير نتيجة هذه الدراسة إلى أن ٨٦٪ من هذه الشركات ذات المشكلات البيئية لا تفصح عن المعلومات البيئية في تقاريرها السنوية، أما الشركات التي تفصح عن تلك المعلومات، فغالباً ما تكون هذه المعلومات إيجابية بالإشارة إلى أنها تأخذ الرعاية الجيدة للبيئة، كما أن المعلومات المفصح عنها كانت متحيزة وغير مكتملة، وتتفق نتائج هذه الدراسة مع النظرية السياسية الاجتماعية، وبالتالي ستفصح الشركات ذات الأداء البيئي الضعيف عن معلومات بيئية إيجابية، ولذلك فإن معلومات الأداء البيئي الواردة في التقارير السنوية لم تقدم صورة دقيقة عن الأداء البيئي للشركات.

حددت دراسة (Liu and Anbumozhi, 2009) العوامل التي تؤثر على مستوى الإفصاح البيئي من خلال نظرية أصحاب المصلحة Stakeholder theory، وإعطاء نظرة تجريبية على الشركات الصينية المدرجة، من أجل المساعدة على فهم آلية الإفصاح البيئي من منظور الشركات، ووجدت الدراسة:

١- يتضح من خلال تحليل المحتوى أن ٤٠ ٪ من العينة لا تفصح للجمهور عن المعلومات البيئية الجوهرية.

٢- يرتبط الإفصاح البيئي للشركات مع الحساسية البيئية (الضغط الحكومي) وحجمها.

٣- أن الشركات المختارة تنتقي المعلومات البيئية التي ستفصح عنها، وأن الشركات العاملة في المناطق الساحلية الشرقية تفصح عن بيانات الانبعاثات وهذا يعود لأن ملوثي البيئة يميلون للإفصاح للجماعات المجاورة لهم بأن نسبة الانبعاث الصادرة من مصانعهم مطابقة للمعايير البيئية الوطنية أو المحلية، وبالتالي تتخذ الشركات الصينية من المعلومات البيئية المفصح عنها ملاذاً للتخفيف من الضغوطات والاتهامات الحكومية لأن الشركات صاحبة الأداء البيئي السيئ والمعروفة لدى الجمهور والمقامة دعوى عليها أو معاقبة قد تفصح أكثر عن المعلومات البيئية لتثبت جهودها في تحسين الأداء البيئي، أي أن العلاقة تتجه لتكون سلبية بين كل من الإفصاح البيئي والأداء البيئي في الشركات الصينية.

تفحص دراسة (Deegan 2002et al,) الإفصاح البيئي والاجتماعي لواحدة من أكبر الشركات الأسترالية (Ltd BHP) في الفترة من (١٩٨٣ـ ١٩٩٧) للاطلاع على درجة ونوع الإفصاح البيئي والاجتماعي في التقارير السنوية، وقد استخدمت الدراسة التغطية الصحفية مقياساً يبين اهتمامات المجتمع، كما استخدمت الدراسة أسلوب تحليل المحتوى لقياس كل من الاهتمام الصحفي والإفصاح الاجتماعي في التقارير السنوية، وتدل نتائج الدراسة على أن هناك ميلاً للإفصاح عن المعلومات الإيجابية فقط، وتؤيد نتائج الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين سياسات الإفصاح البيئي والاجتماعي واهتمام المجتمع.

بينت دراسة (Freedman & Wasle 1990) على التقارير البيئية الإلزامية والطوعية على «نماذج ١٠k وهي تقارير مالية تتطلبها هيئة الإشراف على تداول الأوراق المالية بالبورصة الأمريكية"، وتوصل الباحثان إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح البيئي والأداء البيئي، ويشير الباحثان إلى أنه عند عدم وجود علاقة بين هذين المتغيرين فإنه غالباً ما يتجاهل

مستخدمي المعلومات تلك البيانات البيئية المفصح عنها لأنها لا تشير إلى الواقع الفعلي للأداء البيئي للشركات.

اعتمدت دراسة (New et al,1998) على الربط بين النظرية ومستوى التوضيح التجريبي للإفصاح البيئي الوارد في التقارير السنوية للشركات الحكومية الكندية العاملة في استخراج المعادن والغابات والزيت والغاز والصناعات الكيماوية خلال الفترة من عام١٩٨٢ إلى عام ١٩٩١، ويرى الباحثون إلى أنه من الصعوبة التحدث عن أداء الشركة البيئي بشكل مفرد، فيختلف الأداء البيئي باختلاف موقع الشركة الجغرافي وطبيعة عملها، وأن اهتمامات الأطراف الخارجية مثل أصحاب المصالح والمنظمين والبيئيين بالأداء البيئي مختلفة بين تلك الأطراف، ولهذه الأسباب توصل الباحثون إلى أن العلاقة بين الإفصاح البيئي والأداء البيئي هي علاقة غامضة ومتحيزة.

بينت دراسة (Ingram & Frazier 1996) وجود علاقة سلبية بين مستوى الأداء البيئي ومستويات الإفصاح عن المعلومات البيئية، وأن مستوى المعلومات البيئية هو أعلى بالشركات ذات الأداء البيئي الضعيف من الشركات ذات الأداء البيئي الجيد، وفحصت دراسة (Fekrat et al, 1996) عينة من ١٦٨ شركة في ست صناعات وثماني عشرة دولة وتوصل الباحثون إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح البيئي مع الأداء البيئي.

هدفت دراسة (Deegan and Gordon,1996) لاكتشاف ما إذا كان الإفصاح البيئي للشركات الأسترالية يتصف بالموضوعية، وما إذا كانت كمية الإفصاح البيئي لتلك الشركات ترتبط باهتمام قوى معينة في المجتمع مثل جماعات الضغط البيئي، ومن خلال اختيار عينة مكونة من ١٩٧ تقرير كبرى الشركات الأسترالية المقيدة ببورصة الأوراق المالية والمفترض أن لها تأثيراً سلبياً على البيئة، وقد تضمنت العينة شركات من صناعات الفحم والمناجم والبترول والغاز والأسمنت والكيماويات والأخشاب عام ١٩٩١، واستخدمت الدراسة أسلوب تحليل المحتوى لتحديد كمية الإفصاح البيئي بكل تقرير، وتوصلت الدراسة إلى أن ممارسات الإفصاح البيئي تتصف بالمدح والتصريحات الترويجية للجوانب الإيجابية للأداء البيئي مع محاولة تجنب التطرق للجوانب السلبية بقدر الإمكان، وكلما كانت الشركات أكثر حساسية تجاه البيئة كلما كان هناك دافع كبير للشركات للإفصاح عن بعض أشكال المعلومات البيئية الإيجابية وذلك من أجل تغيير وجهات نظر جماعات الضغط حول الآثار السلبية للصناعة.

أشارت دراسة كلٍ من (Deegan & 1996 Rankin, في أستراليا ودراسة(Lemon& Cahan, 1997) في نيوزيلاندا إلى ازدياد الإفصاح البيئي في الشركات ذات المشاكل البيئية وهي طريقة لجعل تصرفات الشركة شرعية ولتخفيض تأثير التكلفة السياسية للأداء الضعيف negative political cost impact. أما دراسة (Rockness 1985) فقط طبقت على عينة لأكبر ٢٦ شركة في صناعة الفولاذ، النفط، والورق في الولايات المتحدة الأمريكية، وأشارت إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستويات الإفصاح البيئي مع مستوى الأداء البيئي.

باستعراض الدراسات السابقة يلاحظ اختلاف وجهات نظر الباحثين حول طبيعة العلاقة بين الإفصاح البيئي والأداء البيئي فالمؤيدين للعلاقة الإيجابية بين المتغيرين يبررون رأيهم بأن الإفصاح البيئي سيخلق شعور لدى الشركات بمزيد من الالتزام بمعالجة القضايا البيئية الناتجة عن نشاطها التشغيلي بمجرد أن تبدأ بالإفصاح عن أدائها البيئي، وبالتالي سيعزز ذلك الإفصاح من الأداء البيئي للشركة من خلال إجبار الشركات على قياس تأثيراتها البيئية وإبلاغها لأصحاب المصلحة. أما المؤيدن لوجود علاقة سلبية بين المتغيرين فيرون أن هناك دافعاً كبيراً للشركات للإفصاح عن بعض أشكال المعلومات البيئية الإيجابية وذلك من أجل تغيير وجهات نظر جماعات الضغط حول الآثار السلبية للصناعة، وبالتالي تفصح الشركات ذات الأداء البيئي الضعيف عن معلومات بيئية إيجابية لتثبت جهودها في تحسين الأداء البيئي. كما أن تلك الدراسات طبقت في بيئات مختلفة، لكن يلاحظ نقص عدد البحوث والدراسات التي تهدف إلى تحديد العلاقة بين الإفصاح البيئي والأداء البيئي في العديد من الدول العربية بشكل عام وفي سورية على وجه الخصوص على حد علم الباحثة، لذا تعتبر هذه الدراسة خطوة جادة لتحديد العلاقة بين الإفصاح البيئي والأداء البيئي، وتحديد أهم الوسائل الواجب اتباعها لتحسين الأداء البيئي في الشركات الصناعية السورية، وذلك من وجهة نظر كل من مجموعة المحاسبين والمدراء الماليين في الشركات الصناعية السورية ومجموعة الأكاديميين في جامعة دمشق.

فرضيات الدراسة

اتساقاً مع مشكلة البحث ومن خلال الدراسات السابقة يمكن صياغة فروض الدراسة على الشكل التالي:

الفرضية الأولى:

يلاحظ مما سبق أن العديد من الدراسات هدفت إلى دراسة العلاقة بين الإفصاح البيئي والأداء البيئي في الشركات كدراسة (LuJun, 2010) (Al-Tuwaijri, 2003)،(عيسى ٢٠٠٠) ومن خلال تلك الدراسات توصلت الباحثة إلى الفرضية الأولى والتي تنص على ما يلي:

١-لا يساعد الإفصاح البيئي على خلق حوافز قوية للإدارة لرفع كفاءة أدائها البيئي.

الفرضية الثانية:

أوضحت دراسة (المرزوقي، ٢٠٠٤) أن أهم الوسائل التي يمكن للدولة أن تتبعها لرفع كفاءة الأداء البيئي في الشركات الصناعية في مدينة جدة هي عدم إصدار تصاريح جديدة ما لم تتوافر في الشركات الصناعية المقومات الأساسية للحفاظ على البيئة، وتحمل الدولة لجزء من التكاليف البيئية التي تتكبدها الشركة كوسيلة لدعم الصناعات الوطنية الحالية مادياً والارتقاء بالأداء البيئي، ونشر الوعي البيئي ليس على المستوى الصناعي فحسب بل من خلال إدراجه ضمن مناهج التعليم. ومن خلال تلك الدراسة توصلت الباحثة إلى الفرضية الثانية والتي تنص على ما يلي:

٢- لا توجد وسائل تقوم بها الدولة لتحسين الأداء البيئي بالشركات الصناعية السورية.

الفرضية الثالثة:

٣- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في قيم كل من المتغيرات المتعلقة بالفرضيات المختبرة بين مجموعة المحاسبين والمدراء الماليين في الشركات الصناعية السورية ومجموعة الأكاديميين في جامعة دمشق.

منهج الدراسة

اعتمدت الباحثة على المنهج الاستقرائي من خلال الاعتماد على الخطوات التالية:

١- وضع وتحديد مشكلة الدراسة.

٢- وضع حلول مبدئية لمشكلة الدراسة متمثلة بفروض البحث.

٣- تجميع البيانات من بيئة الأعمال في سورية من خلال الإستبانة بوصفها مصدراً مهماً للحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية، وقد تم تصميم الإستبانة لإخراجها بالشكل الذي يؤدي إلى الحصول على المعلومات المطلوبة بدقة وموضوعية. ولتحويل الآراء الوصفية إلى صيغة كمية أعطت الباحثة للإجابة عن أسئلة الإستبانة مقياس Likert الخماسي بالأوزان الآتية:

موافق بشدة (٥)، موافق (٤)، محايد (٣)، غير موافق (٢)، غير موافق على الإطلاق (١)

٤- تحليل البيانات واختبار الفروض من خلال استخدام حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS والوصول إلى نتائج اختبار فروض البحث.

مصادر جمع البيانات

اعتمدت الباحثة على نوعين من البيانات:

١- البيانات الثانوية: حيث استعانت الباحثة بعدد من الدوريات العربية والأجنبية، فضلاً عن جمع مصادر متاحة عبر شبكة الإنترنت بحيث تم تغطية الجزء النظري من الدراسة.

٢- البيانات الأولية: والتي تم الحصول عليها من خلال أداة الدراسة التي تتمثل في إستبانه تم إعدادها وتصميمها من خلال إتباع عدة خطوات، تمثلت الخطوة الأولى بتصميم إستبانه أولية، وتم عرضها ومناقشتها مع عديد من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة والإحصاء، وبعد أخذ ملاحظات وآراء المحكمين في الاعتبار تم إعداد الصيغة النهائية لإستبانة الدراسة والمبينة في الملحق رقم (١)، مكونة من محورين أساسيين يتمحور أولها حول أثر الإفصاح البيئي على الأداء البيئي، وثانيها حول الوسائل الواجب اتباعها من قبل الدولة لتحسين الأداء البيئي في الشركات الصناعية السورية.

القسم النظري

أولاً: مفهوم الأداء البيئي Environmental Performance Definition.

يعتبر الأداء البيئي امتداداً للأداء الاجتماعي للشركة باعتبار أن البيئة هي الوسط الذي تعمل فيه الشركة بمختلف مكوناته من موارد طبيعية وبشرية، وتعد المحافظة عليها وصيانتها مسؤولية المجتمع بطوائفه المختلفة، ومن ثم فإن الأداء الاجتماعي يوجب الأداء البيئي. ويقصد بالأداء البيئي للشركات Environmental Performanceقيامها بمجموعة من

الأنشطة والإجراءات التي تكفل حماية البيئة ومواردها من التلوث والتدهور (عطية، ٢٠٠٤)، ويرى (الجبوري، Perotto et al,2007, 2010as cited by:) بأن الأداء البيئي هو عملية قياس النتائج لإدارة الشركات فيما يخص الجوانب البيئية مثلاً (السياسة البيئية، والأهداف البيئية، والخطط البيئية وأخرى تتعلق بالأداء البيئي للشركة). ويعرف (المصري، ٢٠٠٤) الأداء البيئي بأنه نتائج قياس المظاهر البيئية مقارنة بسياسة وأهداف الشركة، فالمظهر البيئي هو العنصر الناتج من أنشطة الشركة أو منتجاتها أو خدماتها والذي له تأثير على البيئة، والهدف البيئي والذي تلتزم الشركة بتحقيقه في سياستها البيئية والذي تضعه نصب أعينها لتحقيقه. أما السياسات البيئية فتعرف بأنها بيان تضعه إدارة الشركة حول نواياها وأهدافها ومبادئها المرتبطة بالأداء البيئي، وعند وضع السياسة البيئية على الإدارة العليا في الشركة أن تتأكد من أنها (غالي، ١٩٩٥):

١- تتلاءم مع طبيعة وحجم الآثار البيئية الناجمة عن أنشطتها ومنتجاتها وخدماتها.

٢- ضمان الالتزام بالتحسن البيئي المستمر والحد من التلوث.

٣- ضمان الالتزام بالامتثال للقوانين والقرارات التي تخضع الشركة لها.

٤- تشكيل إطار للعمل من أجل تحقيق ومراجعة كافة الأهداف والغايات البيئية المتوخاة.

٥- أن يتعرف عليها العاملون بالشركة.

عرفت الكفاءة البيئية من قبل الشركات الأعضاء في مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة World Business Council for Sustainable Development كالآتي "تتحقق الكفاءة البيئية عندما تتوفر سلع وخدمات ذات أسعار تنافسية تشبع الحاجات الإنسانية وتحقق جودة الحياة، وتقلل في الوقت ذاته من التأثيرات البيئية وكثافة الموارد المستخدمة خلال دورة الحياة إلى المستوى الذي يتماشى على الأقل مع طاقة الحمل التقديرية لكوكب الأرض earths estimated carrying capacity. وتهدف الكفاءة الاقتصادية البيئية إلى تحقيق المزيد من القيمة (قيمة مضافة) مع مدخلات أقل من المواد والطاقة وخفض الانبعاثات (تأثير بيئي) وأهم أهدافها(2000WBCSD):

١- تقليل استهلاك الموارد والتي تشمل خفض استخدام الطاقة والمواد والمياه وتحسين إعادة تدوير المنتج.

٢- الحد من التأثير على الطبيعة ويشمل ذلك الحد من الانبعاثات إلى الهواء والمياه والتصريف إلى الأرض والتخلص من النفايات والمواد السامة وتعزيز الاستخدام المستدام لموارد الطاقة المتجددة.

٣- زيادة قيمة الخدمات أو المنتجات من خلال تزويد العملاء بفوائد أكثر من خلال فعالية المنتجات، وتقديم خدمات إضافية والتركيز على إشباع الحاجات العملية المرنة والمعيارية التي يرغبها العميل، وهذا يعزز من إمكانية استلام العميل نفس الخدمات والمنتجات اللازمة مع موارد ومواد أقل.

ثانياً التجربة الصينية للإفصاح عن الأداء البيئي

تعد الصين واحدة من أسرع بلدان العالم نمواً كما تعاني من أسوأ مشكلات التلوث البيئي، ولكنها تعمل على إعداد خطة جديدة لرقابة الملوثين ومكافأة الأطراف ذات الأداء البيئي الجيد، في محاولة لخفض حالات الوفاة الناتجة عن التلوث والتي يتجاوز عددها ٣٠٠٠٠٠حالة وفاة سنوياً، فقد اعتمدت

الصين برنامجاً يدعو إلى إطلاع الجمهور على المعلومات المتعلقة بانبعاثات المصانع، والتي كانت تعد بشكل سري، حيث توزع تلك المعلومات على وسائل الإعلام وتنشر على شبكة الإنترنت لتشجيع الشركات الصناعية ذات الأداء البيئي السلبي على تحسين أدائها.

وأعدت وكالة الحماية البيئية الصينية برنامج يعرف باسم Green Watch، بالاستعانة بمساعدة فنية وأفكار ومشورة مقدمة من مجموعة البنك الدولي لأبحاث التنمية، وبعد أن أثبت البرنامج نجاحه في ٢٢ بلدية صينية، قررت الحكومة الوطنية الصينية توسيع نطاقه ليشمل جميع المدن في البلد، وبالفعل تعمل العديد من البلديات على تنفيذه، كما أعلن «هوا وانغ» خبير الاقتصاد البيئي الأول في البنك الدولي أن إدارة الدولة لحماية البيئة State Environmental Protection (SEPA) Administration of China بدأت بتنظيم برنامج تدريبي بتعاون مع الأكاديميين ووسائل الإعلام من أجل إعداد أولي للبرنامج في زنجيانغ Zhenjiang بمقاطعة جيانغسو، وهوهوت بمنغوليا الداخلية Jiangsu Province and Hohhot, Inner Mongolia بالاستعانة بالأموال المقدمة من منحة برنامج المعلومات من أجل التنمية (InfoDev) التابع للبنك الدولي.

وكانت الحكومة الصينية قد جربت العديد من الأساليب التنظيمية للتعامل مع التلوث، بما في ذلك تحصيل ضرائب من الشركات التي تقوم بإطلاق الملوثات، ولكن وعلى الرغم من ذلك لا يزال ما يقرب من ٦٠٪ من الشركات تنتهك معايير الانبعاثات، لكن أثبتت البرامج التجريبية أن التهديد الذي يشكله الإفصاح العلني يمكن أن يحارب التلوث بكفاءة، ففي برنامج Green Watch في زنجيانغ أعطيت الشركات مهلة لمدة عام لتحسين الأداء البيئي قبل الإفصاح الجماهيري عن تقييمه، وقد تضاعف عدد المحققين لأعلى أداء من ٣١٪ إلى ٦٢ ٪.

ويفصح البرنامج عن بيانات التلوث للجمهور العام باستخدام الألوان لإبراز أكثر المصانع نظافة وأكثرها تلويثاً، ويقسّم البرنامج الأداء البيئي إلى خمس فئات يمثل كل منها بلون أخضر وأزرق وأصفر وأحمر وأسود، حيث يمثل الأخضر الأفضل والأسود الأسوأ، وبعد تقييم الأداء وترميزه لونياً يرسل البرنامج المعلومات إلى الجمهور من خلال وسائل الإعلام، خاصة الصحف ومحطات التلفاز الناطقة باللغة الصينية، كما تنشر بعض المدن المعلومات أيضاً على شبكة الإنترنت. وتعود فكرة الترميز اللوني للملوثين بالأساس إلى "نبيل ماركريم"، الذي كان يشغل منصب المدير الإندونيسي لبرنامج مكافحة التلوث، حينما أطلق البنك الدولي برنامجاً مماثلاً في إندونيسيا بالتعاون مع وزارة البيئة في البلد عام ١٩٩٥.

ويقول "ديفيد ويلر" الخبير الاقتصادي الأول في مجموعة أبحاث التنمية "إن باحثي البنك الدولي سرعان ما أدركوا الأهمية الكبيرة للترميز اللوني كجزء من البرنامج، نظراً لأن البرنامج يعمل من خلال "تصورات الجمهور" فعندما تفكر في كيفية تقدير درجات الأداء تكون بحاجة إلى شيء يروق لذهن الجمهور، وإن الألوان تعتبر دائماً محل نقاش، نظراً لأنها تعني أشياء مختلفة في مختلف البيئات الثقافية، وحتى فيما

بين نفس المجموعة الثقافية في الصين كانت ثمة مناقشة حول الألوان التي يجب استخدامها، حيث يعتبر استخدام اللون الأحمر للتعبير عن المرتبة قبل الأخيرة في السوء مثاراً للجدل نظراً لارتباط ذلك اللون بالثورة، وكذلك بالسعادة، ولكن الأحمر يعني كذلك "توقف"، لذا اعتبر مناسباً أما اللون الأسود فيعني بالأساس الموت، وبالنسبة للشركة فإنه يعني أنه يجب إغلاقها .ويضيف ويلر "ما أدهشنا حقاً بخصوص تلك البرامج للإفصاح الجماهيري أن ما كان يعتقد سابقاً بشأن عدم إيلاء الجمهور في البلدان شديدة الفقر قيمة كبيرة للبيئة ثبت أنه غير صحيح، وفي اندونيسيا حيث بدأنا حصلنا على نتائج مذهلة من وراء برامج الإفصاح تلك، وإنه في ظل الإفصاح تمنح الشركات الفرصة لمقارنة أدائها البيئي مع شركات أخرى مماثلة، ولن يكون لديها الكثير من الأعذار لتبرير الأداء الضعيف مقارنة بمنافسيها فثمة عامل تنافسي ومقارن يكتنف ذلك الأمر" (http:// web.worldbank.org). وتؤيد الباحثة التجربة الصينية والإندونيسية وترى أنها طريقة تحفيزية لإدارات الشركات الصناعية للاهتمام برفع كفاءة الأداء البيئي والإفصاح عنه.

الدراسة الميدانية

مجتمع وعينة الدراسة

يتألف مجتمع الدراسة من المحاسبين والمدراء الماليين في الشركات الصناعية السورية وكذلك الأكاديميين في حقل المحاسبة في جامعة دمشق، واستهدفت الباحثة في اختبار فرضيات الدراسة عينة عشوائية تتألف من ١٦٠ شخصاً بينهم ١٢١ من المحاسبين والمدراء الماليين في الشركات الصناعية السورية و٣٩ شخصاً من الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة في جامعة دمشق كما يلي:

١- المحاسبون والمدراء الماليون في الشركات الصناعية السورية {٢٧ شركة صناعية (سبع شركات خاضعة لرقابة هيئة الأوراق المالية لكن باقي الشركات غير خاضعة لرقابة هيئة الأوراق المالية نظراً لحداثة سوق الأوراق المالية السورية) تضمنت قطاعات مختلفة قطاع صناعة النفط والغاز، قطاع الاسمنت، صناعات غذائية، صناعات دوائية{، وتم التسليم باليد للشركات الموجودة بمدينة دمشق، واستخدام البريد الإلكتروني والفاكس للشركات العاملة بالمدن الأخرى (حماة، حمص، طرطوس، حلب، ريف دمشق).

٢- الأكاديميون في قسم المحاسبة جامعة دمشق.

درجة استجابة العينة

استناداً للعرض السابق يتكون مجتمع الدراسة من فئتين، ويبين الجدول الآتي هذه الفئات متضمناً العينة المستهدفة التي تعكس الإستبيانات الموزعة، والعينة الفعلية التي تعبر عن درجة الاستجابة الفعلية لأفراد العينة والتي تم تحديدها من خلال الإستبيانات المستردة، حيث قامت الباحثة بتوزيع (١٦٠) إستبياناً على كل من المجموعتين واستردت ١٢٤ إستبيان، حيث وزعت الباحثة ١٢١ إستبيان على المحاسبين في الشركات الصناعية السورية واستردت منها ٩١ إستبياناً، وكان من ضمنها ٧٧ إستبيان صالحاً للتفريغ والاستفادة من بياناته كما وزعت ٣٩ إستبيان على

الأكاديميين في قسم المحاسبة جامعة دمشق واستردت منها ٣٣ إستبياناً وكان من ضمنها ٢٦ إستبياناً صالحاً لتفريغه والاستفادة من بياناته، أي استردت الباحثة ١٠٣ إستبيان صالحاً للتفريغ، أي ما نسبته ٨٣٪ من إجمالي الإستبيانات المعادة و٦٤,٣ ٪ من إجمالي الإستبيانات الموزعة، وتم تفريغها وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS ١١,٥)، ويظهر الجدول (١) أن نسبة الاستجابة الكلية تصل إلى حوالي ثلثي العينة المستهدفة وهذه النسبة تُعد مرتفعة نسبياً:

الجدول رقم (١). العينة المستهدفة ودرجة الاستجابة الفعلية

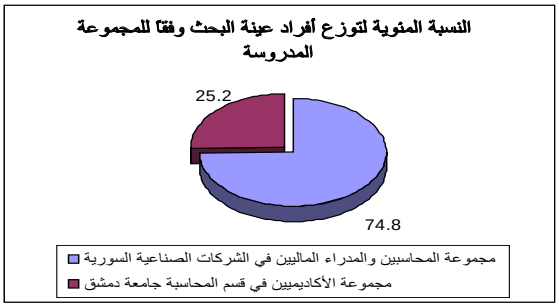
فئتا العينة	عدد أفراد عينة الدراسة		نسبة الاستجابة الفعلية
	المستهدف	الاستجابة الفعلية	
المحاسبون والمدراء الماليون في الشركات الصناعية السورية	١٢١	٧٧	٦٣,٣٦٪
الأكاديمين	٣٩	٢٦	٦٦,٦٪
الإجمالي	١٦٠	١٠٣	٦٤,٣٪

توزع عينة البحث وفقاً للمجموعة المدروسة

يتضح من المخطط رقم (١) أن مجموعة المحاسبين والمدراء الماليين في الشركات الصناعية السورية هي أكبر مجموعة حيث تمثل ما نسبته ٧٤,٨٪، ويعود ذلك إلى أن حجم المجتمع بالنسبة لتلك المجموعة أكبر من مجموعة الأكاديميين.

الجدول رقم (٢).توزع أفراد عينة البحث وفقاً للمجموعة المدروسة.

المجموعة المدروسة	عدد الأفراد	النسبة المئوية
مجموعة المحاسبين والمدراء الماليين في الشركات الصناعية السورية	٧٧	٧٤,٨
مجموعة الأكاديميين في قسم المحاسبة جامعة دمشق	٢٦	٢٥,٢
المجموع	١٠٣	١٠٠



مخطط رقم (١). توزع أفراد عينة البحث وفقاً للمجموعة المدروسة.

توزع الأفراد في عينة البحث وفقاً للمتغيرات الديمغرافية الأخرى

يلاحظ من خلال الجدول رقم (٣) أن أغلب أفراد العينة المستهدفة ٧٩٪ متخصصون في مجال المحاسبة وأن معظمهم لديهم الخبرة الكافية، ويعد ذلك من المؤشرات التي تعبر بأن جميع أفراد العينة مؤهلين بشكل كاف لفهم أسئلة الإستبانة والإجابة عليها بآراء تعزز من موثوقية الاعتماد عليها عند التحليل.

الجدول رقم (٣). توزع الأفراد في عينة البحث وفقاً لكل من المؤهل والتخصص العلمي والوظيفة وعدد سنوات الخبرة.

المتغير المدروس	فئة المتغير الموافقة	عدد الأفراد	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	معهد	٩	٨,٧
	بكالوريوس	٥٨	٥٦,٣
	دبلوم دراسات عليا	١	١,٠
	ماجستير	٢٨	٢٧,٢
	دكتوراه	٧	٦,٨
	المجموع	١٠٣	١٠٠
التخصص العلمي	محاسبة	٧٩	٧٦,٧
	اقتصاد	١٠	٩,٧
	إدارة أعمال	١٣	١٢,٦
	علوم مصرفية	١	١,٠
	المجموع	١٠٣	١٠٠
الوضع الوظيفي	مدير مالي	٧	٦,٨
	رئيس حسابات	٨	٧,٨
	محاسب	٧٨	٧٥,٧
	أستاذ جامعي	٦	٥,٨
	غير ذلك	٤	٣,٩
	المجموع	١٠٣	١٠٠
عدد سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	٦١	٥٩,٢
	من ٥ إلى ١٠ سنوات	٢٧	٢٦,٢
	من ١١ إلى ١٥ سنة	١١	١٠,٧
	أكثر من ١٥ سنة	٤	٣,٩
	المجموع	١٠٣	١٠٠

التأكد من ثبات الإستبيان ودراسة مدى الصدق التكويني له:

للتأكد من ثبات الإستبيان المستخدم تم حساب معامل غوتمان للتجزئة النصفية بطريقة التجزئة النصفية للبنود، كما تم حساب قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ وذلك للبنود المتعلقة بكل فرضية على حدة ولجميع البنود للتأكد من الصدق التكويني للإستبيان، كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (٤). نتائج حساب قيم معاملات الارتباط بين النصفين الأول والثاني من البنود وقيم معاملات غوتمان للتجزئة النصفية وقيم معاملات الثبات ألفا كرونباخ

البنود المدروسة	قيمة معامل الارتباط بين النصفين الأول والثاني	قيمة معامل غوتمان	قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ
البنود المتعلقة بالفرضية الأولى (البنود من ١ – ١٢)	٠,٨٧٦	٠,٩٠٤	٠,٨٣٢
البنود المتعلقة بالفرضية الثانية (البنود من ١٣ – ١٨)	٠,٥٤٨	٠,٥٥٨	٠,٥٨٦

يُلاحظ في الجدول أعلاه أن قيم معاملات الارتباط بين النصف الأول والنصف الثاني من البنود تراوحت بين القيمة ٠,٥٤٨ والقيمة ٠,٨٧٦، وأن قيم معاملات غوتمان للتجزئة النصفية الموافقة تراوحت بين القيمة ٠,٥٥٨ والقيمة ٠,٩٠٤، وجميع القيم المذكورة مرتفعة نسبياً وأكبر من القيمة ٠,٥ مما يدل على الثبات المقبول للإستبيان المستخدم في عينة البحث. ويُلاحظ أيضاً أن قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ بين البنود تراوحت بين القيمة ٠,٥٨٦ والقيمة ٠,٨٣٢ وهي قيم مرتفعة نسبياً وأكبر من القيمة ٠,٥ مما يدل على الاتساق الداخلي المقبول للإستبيان، وبذلك تم التأكد من ثبات الإستبيان وصدقه التكويني.

اختبار الفرضية الأولى (لا يساعد الإفصاح البيئي على خلق حوافز قوية للإدارة لتحسين أدائها البيئي):

لاختبار الفرضية الرئيسة الأولى للبحث تم إجراء اختبار T ستيودنت للعينة الوحيدة لدراسة دلالة الفروق بين القيمة المعيارية ٣ (وهي القيمة الموافقة لفئة الإجابة "محايد") وكل من متوسطات المتغيرات المتعلقة بالفرضية الرئيسة الثانية والبنود المتعلقة بذلك في عينة البحث كما يلي:

الجدول رقم (٥). نتائج اختبار T ستيودنت للعينة الوحيدة لدراسة دلالة الفروق بين القيمة المعيارية (٣) وكل من متوسطات المتغيرات المتعلقة بالفرضية الرئيسة الأولى.

رقم البند	البيان	القيمة المعيارية = ٣				
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	tقيمة المحسوبة	قيمة مستوى الدلالة المحسوبة	دلالة الفروق
بند ١	بناء سمعة وشهرة الشركة من خلال استخدام كفء ونظيف للموارد	٤,٢٦	٠,٦٩	١٨,٦٨٨	٠,٠٠٠	توجد فروق دالة
بند ٢	تحمل الشركة مسؤولية الأضرار التي يسببها التلوث للغير، وبالتالي معالجة الأضرار البيئية، وتعويض الأفراد الذين تأثروا بها	٤,١٣	٠,٨٦	١٣,٢٩٨	٠,٠٠٠	توجد فروق دالة
بند ٣	تقليل المخلفات المترتبة على أنشطة الشركة إلى أدنى حد ممكن، والتخلص منها بطريقة آمنة	٤,٠٥	٠,٧١	١٥,٠٨٥	٠,٠٠٠	توجد فروق دالة
بند ٤	تقليل استهلاك الموارد والتي تشمل خفض استخدام الطاقة والمواد والمياه وتحسين إعادة تدوير المنتج	٣,٨٤	٠,٧٩	١٠,٨٦٣	٠,٠٠٠	توجد فروق دالة
بند ٥	الاهتمام بتطوير الموارد الناضبة والحفاظ على التنوع البيئي	٣,٥٩	٠,٩٥	٦,٢٩٩	٠,٠٠٠	توجد فروق دالة
بند ٦	إدامة علاقات متوازنة بين عناصر البيئة الطبيعية وعدم الإضرار بالأرض والهواء والماء	٣,٨٣	٠,٩١	٩,٣٢٧	٠,٠٠٠	توجد فروق دالة
بند ٧	الحدّ من الانبعاثات إلى الهواء والمياه والتصريف إلى الأرض والتخلص من النفايات والمواد السامة	٤,١٢	٠,٦٥	١٧,٥٣٣	٠,٠٠٠	توجد فروق دالة
بند ٨	تعظيم استخدام مصادر الطاقة المتجددة	٣,٨٥	٠,٨٢	١٠,٥٥٧	٠,٠٠٠	توجد فروق دالة
بند ٩	زيادة قيمة الخدمات أو المنتجات من خلال إشباع الحاجات العملية، المرنة والمعيارية التي يرغبها الزبون	٣,٧٩	٠,٩٤	٨,٥٣٠	٠,٠٠٠	توجد فروق دالة
بند ١٠	تسويق منتجات وخدمات لا تسبب أضراراً للبيئة	٤,١٨	٠,٧٠	١٧,٢٥٧	٠,٠٠٠	توجد فروق دالة
بند ١١	تطوير طرق إنتاج وتوزيع رحيمة في البيئة	٣,٨٣	٠,٩٦	٨,٦٨٥	٠,٠٠٠	توجد فروق دالة
بند ١٢	تخفيض المخاطر البيئية، وتلك المتعلقة بصحة وأمان العاملين، والجمهور بصفة عامة	٣,٨٦	٠,٧٨	١١,٢٣٩	٠,٠٠٠	توجد فروق دالة
أثر الإفصاح البيئي على خلق حوافز قوية للإدارة لتحسين أدائها البيئي (البنود من ١ – ١٢)		٣,٩٤	٠,٤٩	١٩,٧٤٥	٠,٠٠٠	توجد فروق دالة

يبين الجدول أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة (P value)كانت أصغر بكثير من القيمة ٠,٠٥ بالنسبة لجميع البنود والمتغيرات المحسوبة، أي أنه عند مستوى الثقة ٩٥٪ توجد فروق دالة إحصائياً بين القيمة المعيارية (٣) والمتوسط الحسابي لكل من البنود والمتغيرات المتعلقة بالفرضية الرئيسة الثانية والبنود المتعلقة بذلك، ويُلاحظ أن قيم جميع المتوسطات الحسابية المذكورة أعلى من القيمة المعيارية (٣)، أي أن أفراد عينة البحث عموماً كانوا موافقين على مضمون جميع البنود المتعلقة بالفرضية الرئيسة الثانية عنها وبالتالي فالفرضية الرئيسة الأولى غير محققة وكنتيجة لذلك يساعد الإفصاح البيئي على خلق حوافز قوية للإدارة لتحسين أدائها البيئي، من خلال ما يلي:

١- البند رقم (١) بناء سمعة وشهرة الشركة من خلال استخدام كفء ونظيف للموارد، فكانت قيمة المتوسط الحسابي ٤,٢٦ بانحراف معياري ٠,٦٩، حيث تركزت إجابات أغلب أفراد العينة (٨٩ من أفراد العينة) ما بين الموافق والموافق تماماً على هذا البند، فعندما تتوسع الشركات في الإفصاح البيئي تتحسن الشركة في استخدام كفء ونظيف للموارد لبناء سمعة الشركة وبالتالي تحسين كفاءة الأداء البيئي.

٢- البند رقم (١٠) تسويق منتجات وخدمات لا تسبب أضراراً للبيئة والذي يعتبر نتيجة لتوافر حافز للشركات في تحسين أدائها البيئي حيث تركزت إجابات أغلب أفراد العينة (٨٦ من أفراد العينة) ما بين الموافق والموافق تماماً على هذا البند وكانت قيمة المتوسط الحسابي ٤,١٨.

٣- البند رقم (٢) تحمل الشركة مسؤولية الأضرار التي يسببها التلوث للغير، وبالتالي معالجة الأضرار البيئية، وتعويض الأفراد الذين تأثروا بها وكانت قيمة المتوسط الحسابي ٤,١٣ حيث تركزت إجابات أغلب أفراد العينة (٨٧ من أفراد العينة) ما بين موافق وموافق تماماً على هذا البند، أي أن أغلبية أفراد العينة موافقة على أن الإفصاح البيئي يؤدي إلى تحمل الشركة لمسؤوليتها تجاه البيئة.

٤- البند رقم (٧) الحدّ من الانبعاثات إلى الهواء والمياه والتصريف إلى الأرض والتخلص من النفايات والمواد السامة وكانت قيمة المتوسط الحسابي ٤,١٢ كما تركزت إجابات أغلب أفراد العينة (٨٧ من أفراد العينة) ما بين الموافق والموافق تماماً على هذا البند

اختبار الفرضية الرئيسة الثانية للبحث والتي تنص على (لا توجد وسائل تقوم بها الدولة لتحسين الأداء البيئي بالشركات الصناعية السورية):

لاختبار الفرضية الرئيسة الثانية للبحث تم إجراء اختبار T ستيودنت للعينة الوحيدة لدراسة دلالة الفروق بين القيمة المعيارية ٣ (وهي القيمة الموافقة لفئة الإجابة "محايد") وكل من متوسطات المتغيرات والبنود المتعلقة بالفرضية الرئيسة الرابعة في عينة البحث كما يلي:

الجدول رقم (٦) . نتائج اختبار T ستيودنت للعينة الوحيدة لدراسة دلالة الفروق بين القيمة المعيارية (٣) وكل من متوسطات المتغيرات المتعلقة بالفرضية الرئيسة الثانية.

رقم البند	البيان	القيمة المعيارية = ٣				
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	tقيمة المحسوبة	قيمة مستوى الدلالة المحسوبة	دلالة الفروق
بند١٣	تحمل الدولة لجزء من التكاليف البيئية التي تتكبدها الشركة كوسيلة لدعم الصناعات الوطنية الحالية ماديا والارتقاء بالأداء البيئي	٣,٨٥	٠,٩٣	٩,٢٩٢	٠,٠٠٠	توجد فروق دالة
بند١٤	عدم إصدار تصاريح صناعية جديدة ما لم تتوافر بها المقومات الأساسية للحفاظ على البيئة	٤,١٨	٠,٩٠	١٣,٢٨٧	٠,٠٠٠	توجد فروق دالة
بند١٥	إجبار الشركات الصناعية للحصول على شهادة الجودة العالمية ISO ١٤٠٠١ لإدارة الأنظمة البيئية	٤,١٠	٠,٧٩	١٤,١٦٤	٠,٠٠٠	توجد فروق دالة
بند١٦	حث الشركات الصناعية على إنشاء إدارات متخصصة داخلها لشؤون البيئة	٤,١٨	٠,٥٤	٢٢,٣٥٥	٠,٠٠٠	توجد فروق دالة
بند١٧	نشر الوعي البيئي ليس على المستوى الصناعي فحسب بل من خلال إدراجه ضمن مناهج التعليم	٤,٢٤	٠,٧٥	١٦,٨٨٢	٠,٠٠٠	توجد فروق دالة
بند١٨	دعم الأبحاث الصناعية والمتعلقة بحماية البيئة	٤,٣٥	٠,٦٨	٢٠,٠٨٨	٠,٠٠٠	توجد فروق دالة
استخدام الدولة لوسائل ترفع كفاءة الأداء البيئي بالشركات الصناعية السورية (البنود من ١٣ – ١٨)		٤,١٥	٠,٤٢	٢٨,٠٤٦	٠,٠٠٠	توجد فروق دالة

يبين الجدول أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة كانت أصغر بكثير من القيمة ٠,٠٥ بالنسبة لجميع البنود والمتغيرات المحسوبة، أي أنه عند مستوى الثقة ٩٥٪ توجد فروق دالة إحصائياً بين القيمة المعيارية (٣) والمتوسط الحسابي لكل من البنود والمتغيرات المتعلقة بالفرضية الرئيسة الرابعة، ويُلاحظ أن قيم جميع المتوسطات الحسابية المذكورة أعلى من القيمة المعيارية (٣)، أي أن أفراد عينة البحث عموماً كانوا موافقين على مضمون جميع البنود المتعلقة بالفرضية الرئيسة الثانية وبالتالي فالفرضية الرئيسة الثانية غير محققة وهناك وسائل تقوم بها الدولة لتحسين الأداء البيئي بالشركات الصناعية السورية كما يلي:

١- البند رقم (١٨) دعم الأبحاث الصناعية والمتعلقة بحماية البيئة فكانت قيمة المتوسط الحسابي ٤,٣٥، حيث تركزت إجابات أغلب أفراد العينة (٩١ من أفراد العينة) ما بين موافق وموافق تماماً على هذا البند، فعندما تتوسع الدولة في دعم الأبحاث البيئية قد تساهم في اكتشاف العديد من الثغرات في الأداء البيئي للشركات الصناعية مما يؤدي لتحسين الأداء البيئي.

٢- البند رقم (١٧) نشر الوعي البيئي ليس على المستوى الصناعي فحسب بل من خلال إدراجه ضمن مناهج التعليم مما يساهم في تحسين الأداء البيئي حيث تركزت إجابات أغلب أفراد العينة (٨٤ من أفراد العينة) ما بين موافق وموافق تماماً على هذا البند وكانت قيمة المتوسط الحسابي ٤,٢٤.

٣- البند رقم (١٦) حث الشركات الصناعية على إنشاء إدارات متخصصة داخلها لشؤون البيئة، وكانت قيمة المتوسط الحسابي ٤,١٨ وتركزت إجابات أغلب أفراد العينة (٩٦ من أفراد العينة) ما بين موافق وموافق تماماً على هذا البند.

٤- البند رقم (١٤) عدم إصدار تصاريح صناعية جديدة ما لم تتوافر بها المقومات الأساسية للحفاظ على البيئة وكانت قيمة المتوسط الحسابي ٤,١٨ كما تركزت إجابات أغلب أفراد العينة (٨٤ من أفراد العينة) ما بين الموافق والموافق تماماً على هذا البند.

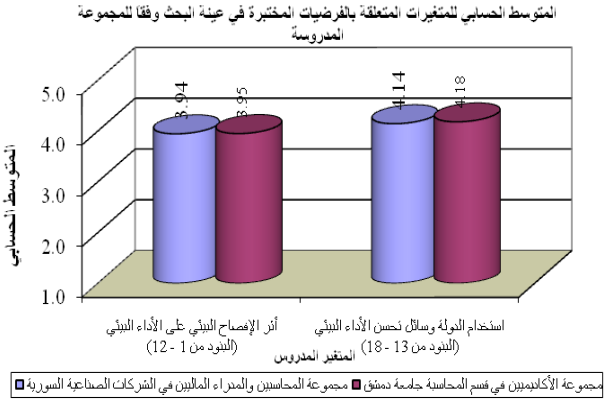
اختبار الفرضية الثالثة لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في قيم كل من المتغيرات المتعلقة بالفرضيات المختبرة بين مجموعة المحاسبين والمدراء الماليين في الشركات الصناعية السورية ومجموعة الأكاديميين في جامعة دمشق

تم إجراء اختبار T ستيودنت للعينات المستقلة لدراسة دلالة الفروق في قيم كل من المتغيرات المتعلقة بالفرضيات المختبرة بين مجموعة المحاسبين والمدراء الماليين في الشركات الصناعية السورية ومجموعة الأكاديميين في قسم المحاسبة جامعة دمشق في عينة البحث كما يلي:

الجدول رقم (٧). المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والخطأ المعياري لكل من المتغيرات المتعلقة بالفرضيات المختبرة في عينة البحث وفقاً للمجموعة المدروسة.

المتغير المدروس	المجموعة المدروسة	عدد الأفراد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
أثر الإفصاح البيئي على خلق حوافز قوية للإدارة لتحسين أدائها البيئي (البنود من ١ - ١٢)	مجموعة المحاسبين والمدراء الماليين في الشركات الصناعية السورية	٧٧	٣,٩٤	٠,٤٨	٠,٠٥
	مجموعة الأكاديميين في قسم المحاسبة جامعة دمشق	٢٦	٣,٩٥	٠,٥٢	٠,١٠
استخدام الدولة لوسائل ترفع كفاءة الأداء البيئي بالشركات الصناعية السورية (البنود من ١٣ - ١٨)	مجموعة المحاسبين والمدراء الماليين في الشركات الصناعية السورية	٧٧	٤,١٤	٠,٤١	٠,٠٥
	مجموعة الأكاديميين في قسم المحاسبة جامعة دمشق	٢٦	٤,١٨	٠,٤٣	٠,٠٩

مخطط رقم (٢). المتوسط الحسابي لكل من المتغيرات المتعلقة بالفرضيات المختبرة في عينة البحث وفقاً للمجموعة المدروسة.



الجدول رقم (٨). نتائج اختبار T ستيودنت للعينات المستقلة .

المتغير المدروس	tقيمة المحسوبة	درجات الحرية	الفرق بين المتوسطين	الخطأ المعياري للفرق	قيمة مستوى الدلالة المحسوبة	دلالة الفروق
أثر الإفصاح البيئي على خلق حوافز قوية للإدارة لتحسين أدائها البيئي (البنود من ١ – ١٢)	-٠,٠٤٥	١٠١	-٠,٠٠٥	٠,١١١	٠,٩٦٤	لا توجد فروق دالة
استخدام الدولة لوسائل ترفع كفاءة الأداء البيئي بالشركات الصناعية السورية (البنود من ١٣ – ١٨)	-٠,٣٨٦	١٠١	-٠,٠٣٧	٠,٠٩٥	٠,٧٠٠	لا توجد فروق دالة

يُلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أكبر بكثير من القيمة ٠,٠٥ بالنسبة لجميع المتغيرات المدروسة، أي أنه عند مستوى الثقة ٩٥٪ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في قيم كل من المتغيرات المتعلقة بالفرضيات المختبرة بين مجموعة المحاسبين والمدراء الماليين في الشركات الصناعية السورية ومجموعة الأكاديميين في قسم المحاسبة بجامعة دمشق في عينة البحث وبالتالي فالفرضية الثالثة محققة.

النتائج والتوصيات:

تبين للباحثة من خلال الدراسة الإحصائية ما يلي:

١- توجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين كل من الإفصاح البيئي والأداء البيئي وذلك من وجهة نظر كل من مجموعة المحاسبين والمدراء الماليين في الشركات الصناعية السورية ومجموعة الأكاديميين في جامعة دمشق، وهو ما يتفق مع نتائج دراسة كل من(Al-Tuwaijri, 2003)، (عيسى ٢٠٠٠)، (patten

(Clarkson et al, 2006)، (Power et al, 2008)، (2002)، لكنها تختلف مع نتائج دراسة كل من (LuJun, 2010)، (Lemon& Cahan, 1997)، (Liu and Anbumozhi 2009) (Jaffar 2006)، (Deegan & Rankin 1996)، (Ingram & Frazier 1996)، (Fekrat et al, 1996)، أي يساعد الإفصاح البيئي على خلق حوافز قوية للإدارة لتحسين أدائها البيئي من خلال ما يلي:

- بناء سمعة وشهرة الشركة من خلال استخدام كفء ونظيف للموارد وكذلك تطوير طرق إنتاج وتوزيع أكثر رحيمة في البيئة.
- تسويق منتجات وخدمات لا تسبب أضراراً للبيئة وذلك نتيجة لخلق حافز للشركات في تحسين الأداء البيئي.
- تحمل الشركة لمسؤولية الأضرار التي تسببها البيئة للغير، وبالتالي معالجة الأضرار البيئية، وتعويض الأفراد الذين تأثروا بها.
- الحد من الانبعاثات إلى الهواء والمياه والتصريف إلى الأرض والتخلص من النفايات والمواد السامة.

٢- توجد وسائل تقوم بها الدولة لتحسين الأداء البيئي بالشركات الصناعية السورية وهو ما يتفق مع نتائج (المرزوقي، ٢٠٠٤).

٣- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة بين مجموعة المحاسبين والمدراء الماليين في الشركات الصناعية السورية ومجموعة الأكاديميين في قسم المحاسبة جامعة دمشق في عينة البحث.

وأوصت الباحثة بما يلي:

١- لا بد من تشجيع الشركات الصناعية السورية على الإفصاح البيئي العادل من خلال قوائم مالية مستقلة.

١- لا بد من قيام الدولة في سورية بما يلي لتحسين الأداء البيئي في الشركات الصناعية السورية:

- دعم الأبحاث الصناعية والمتعلقة بحماية البيئة.
- نشر الوعي البيئي ليس على المستوى الصناعي فحسب بل من خلال إدراجه ضمن مناهج التعليم.
- حث الشركات الصناعية على إنشاء إدارات متخصصة داخلها لشؤون البيئة.
- عدم إصدار تصاريح صناعية جديدة ما لم تتوافر بها المقومات الأساسية للحفاظ على البيئة.
- إجبار الشركات الصناعية للحصول على شهادة الجودة العالمية لإدارة الأنظمة البيئية ISO14001.
- تحمل الدولة لجزء من التكاليف البيئية التي تتكبدها الشركة كوسيلة لدعم الصناعات الوطنية الحالية ماديا والارتقاء بالأداء البيئي.

٣- توصي الباحثة بمزيد من الدراسات التي تربط بين الإفصاح البيئي وعوامل أخرى كحجم الشركة، نوع نشاط الشركة (الحساسية البيئية)، ربحية الشركة، والضغط (الاهتمام) البيئي.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

١- بدوي، عباس» المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسئولية الاجتماعية للمشروع»، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ٢٠٠٧.

٢- الجبوري، عامر عبد الرزاق عبد المحسن "انعكاسات تكنولوجيا المعلومات على الأداء البيئي: مدخل القيمة المضافة"، جامعة الزيتونة الأردنية كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، المؤتمر العلمي الدولي السنوي التاسع، " اقتصاديات البيئة والعولمة" ٢٠-٢٣ نيسان، ٢٠٠٩.

٣- الخويطر، عبد الرحمن "المحاسبة والإفصاح البيئي في المملكة العربية السعودية"، الندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة بالمملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، كلية الاقتصاد والإدارة، ٢٠٠٣.

٤- عطية، خالد وعلاء زهران، وصالح المحمود، "دراسة تحليلية لتقييم موقف منشآت الأعمال في الدول النامية تجاه المحاسبة البيئية"، مجلة التعاون الصناعي في الخليج العربي، عدد ٩٧-٩٨، ٢٠٠٤.

٥- عياض، محمد عادل، دراسة نظرية لمحددات سلوك حماية البيئة في المؤسسة، مجلة الباحث، الجزائر، عدد ٧، ٢٠٠٩.

٦- عيسى، سمير كامل محمد "العلاقة بين الأداء البيئي والإفصاح البيئي من منظور نظرية الوكالة- دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الكيماوية وصناعة الغاز والبترول". مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية تجارة بني سويف جامعة القاهرة، ٢٠٠٠.

٧- غالي، جورج دانيال، «أثر التأثيرات البيئية أنشطة الوحدات الاقتصادية على ممارسة مهنة المراجعة»، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ١٩٩٥، ص ص ١٤٧٧-١٥٨١

٨- المرزوقي، مها عباس، "دراسة وتحليل التكاليف البيئية وأهميتها في ترشيد القرارات الإدارية دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بمدينة جدة"، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، (٢٠٠٤).

٩- المصري، أحمد، اعتبارات الأمور البيئية في مراجعة البيانات المالية، دار الرضا للنشر، دمشق، ٢٠٠٤.

١٠- منشورات الأمم المتحدة، كشف البيانات المتعلقة بتأثير الشركات على المجتمع الاتجاهات والقضايا الراهنة، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، ٢٠٠٤.

ثانياً: المراجع الأجنبية

1. Aerts, W., Cormier, D. and Magnan, M.. "Corporate environmental disclosure, financial markets and the media: An international perspective", Ecological Economics, vol 64, 2008,pp 643-659.
2. Al-Tuwaijri S., Christensen T., Hughes K., "The relations among environmental disclosure, environmental performance, and economic performance: A simultaneous equations approach" Working Paper, www.ssrn.com, 2003, pp1-39.
3. An Introduction to Environmental Accounting As A Business Management Tool: United States, Washington, Environmental Protection Agency, June 1995.
4. Cho, C.H. and Patten, D.M.. "The role of environmental disclosures as tools of legitimacy: A research note Accounting", Organizations and Society, vol 32, No 7/8, 2007, pp 639-647.
5. Clarkson P., Gordon Y., Richardson L., Vasvari F., "Revisiting the Relation Between Environmental Performance and Environmental Disclosure: An Empirical Analysis" (Working Paper, www.ssrn.com, 2006, pp1-41).
6. Cormier D. Ledoux M., Magnan M.,"The Informational Contribution of Social and Environmental Disclosures for Investors" (Working Paper, www.ssrn.com, 2009)
7. Darnall N., Seol I., Sarkis J.," Perceived Stakeholder Influences and Organizations' Use of Environmental Audits Accounting, Organizations and Society, 2008.
8. Deegan, C. , Rankin, M."Do Australian companies report environmental news objectively?" Accounting, Auditing and Accountability,

(1996) Vol. 9:pp 50-67

9. Deegan, C., Gordon, B., "A Study of The Environmental Disclosure Practices of Australian Corporations", Accounting and Business Research, Vol 26, No. 3, Summer, 1996, pp 187 – 199
10. Deegan. C., Rankin., M. and Tobin, J. (2002), "An examination of corporate social and environmental disclosures of BHP from 1983-1997: Atesr of legitimacy theory" Accounting Auditing & Accountability Journal, Vol.15.pp 312-343.
11. Fekrat, M. A., Inclan, C. & Petroni, D. "Corporate environmental disclosure: competitive disclosure hypotheses using 1991 annual report data". The International Journal of Accounting, Vol 31, (1996). pp 175-195.
12. Freedman, M., & Wasley, C., "The Association between Environmental Performance and Environmental Disclosure in Annual Reports and 10Ks", Advances in Public Interest Accounting, vol 3, (1990), pp183-193.
13. Ingram, R. W. & Frazier, K. B. "Environmental performance and corporate disclosure". Journal of Accounting Research, Vol 18, (1980). pp 615-622.
14. International Institute for Industrial Environmental Economics at, Lund University a report commissioned by the European Environment Agency, February, 1998.
15. Jaffar R., "The Environmental Reporting Practice of Environmentally Problematic Companies in Malaysia", The International Journal of Accounting, Governance & Society 1, 37-47 (2006)
16. Lemon, A. J. & Cahan, S. F.."Environmental legislation and environmental disclosure: Some evidence from New Zealand", Asian Review of Accounting, Vol 5, (1997) pp 78-105.
17. Liu X, Anbumozhi V., (2009) "Determinant factors of corporate environmental information disclosure: an empirical study of Chinese listed companies" Journal of Cleaner Production, Vol)17(, pp 593–600
18. LuJun, "The Relations among Environmental Disclosure, Environmental Performance and Financial Performance: an Empirical Study in China", working paper, www.ssrn.com, 2010.
19. Neu, D. Warsame, H. & Pedwell, K. "Managing Public Impressions: Environmental Disclosures In Annual Reports", Accounting Organizations And Society Journal, vol 23, No 3, (1998), pp 265-282.
20. Patten, D., "The relation between environmental performance and environmental disclosure: a research note" Accounting, Organizations and Society, vol 27, No 8, (2002) pp. 763-773.
21. Perotto, E., R. Canziani, R. Marchesi & P. Butelli, "Environmental Performance: Indicators & Measurement & Uncertainty in EMS Context: a Case study", Journal of Cleaner Production, Vol16, (2007).
22. Plumlee M, Brown D, Hayes R, & Marshall S, "Voluntary Environmental Disclosure Quality and Firm Value: Further Evidence", Working Paper, www.ssrn.com, 2010.
23. Power N., Blackman A., Lyon T., and Narain U., "Does Disclosure Reduce Pollution? Evidence from India's Green Rating Project" Working Paper, www.ssrn.com, 2008, pp1-33.
24. Rockness, J.W. "An assessment of the relationship between corporate environmental performance and disclosure'. Journal of Business Finance and Accounting, Vol 12, (1985). pp 339-354.
25. Sekaran, U., Research Methods for Business, 3rd Edition, John Wiley, New York, (2000)
26. SkilliusA., and Ulrika W., " Continuity, Credibility and Comparability, Key challenges for corporate environmental performance measurement and communication", The International Institute for Industrial Environmental Economics at, Lund University a report commissioned by the European Environment Agency, February, 1998.
27. WBCSD "eco-efficiency creating more value with less impact" World Business Council for Sustainable Development (2000).

الإنترنت

1. www.worldbank.org
2. www.ssrn.com

ملحق (١)

الإستبيان.

السيد المحترم تحية طيبة وبعد:

الإستبيان الذي بين يديكم هو جزء من متطلبات إعداد البحث "تحليل العلاقة بين الإفصاح البيئي والأداء البيئي" ويحوي هذا الإستبيان أسئلة صممت بهدف معرفة تحديد العلاقة بين الإفصاح البيئي والأداء البيئي، ويتوقف تحقيق هذا الهدف على إجاباتكم الدقيقة والصحيحة على جميع أسئلة الإستبيان، كما ترحب الباحثة بأي إضافات أو ملاحظات علمية يمكنكم تدوينها على الصفحات الخلفية للإستبيان، مؤكدةً أن آرائكم ستكون محل تقدير لما تمثله من إضافة قيّمة لموضوع البحث. ولكم خالص الشكر والتقدير.

أولاً: المعلومات العامة:

يحتوي الجزء التالي على بعض الأسئلة عن المعلومات الشخصية والتي ستساعد على تحليل الدراسة، الرجاء وضع إشارة (X) أمام الإجابة المناسبة:

التخصص العلمي:

محاسبة اقتصاد إدارة أعمال علوم مصرفية غير ذلك (حددها).....

آخر مؤهل علمي حصلت عليه:

معهد بكالوريوس دبلوم دارسات عليا ماجستير دكتوراه غير ذلك (حددها).....

عدد سنوات الخبرة في مجال المحاسبة:

أقل من ٥ سنوات. من ٥ إلى ١٠ سنوات من ١١ إلى ١٥ سنة ١٥ سنة فأكثر

الوضع الوظيفي:

مدير مالي محاسب أستاذ جامعي مدير حسابات غير ذلك (حددها).....

ثانياً: أسئلة الإستبيان:

المحور الأول: ما هي درجة موافقتك من عدمها في أن الإفصاح البيئي يؤدي إلى:

رقم البند	السؤال	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
بند ١	بناء سمعة وشهرة الشركة من خلال استخدام كفء ونظيف للموارد					
بند ٢	تحمل الشركة مسؤولية الأضرار التي يسببها التلوث للغير، وبالتالي معالجة الأضرار البيئية، وتعويض الأفراد الذين تأثروا بها					
بند ٣	تقليل المخلفات المترتبة على أنشطة الشركة إلى أدنى حد ممكن، والتخلص منها بطريقة آمنة					
بند ٤	تقليل استهلاك الموارد والتي تشمل خفض استخدام الطاقة والمواد والمياه وتحسين إعادة تدوير المنتج					
بند ٥	الاهتمام بتطوير الموارد الناضبة والحفاظ على التنوع البيئي					
بند ٦	إدامة علاقات متوازنة بين عناصر البيئة الطبيعية وعدم الإضرار بالأرض والهواء والماء					
بند ٧	الحدّ من الانبعاثات إلى الهواء والمياه والتصريف إلى الأرض والتخلص من النفايات والمواد السامة					
بند ٨	تعظيم استخدام مصادر الطاقة المتجددة					
بند ٩	زيادة قيمة الخدمات أو المنتجات من خلال إشباع الحاجات العملية، المرنة والمعيارية التي يرغبها الزبون					
بند ١٠	تسويق منتجات وخدمات لا تسبب أضراراً للبيئة					
بند ١١	تطوير طرق إنتاج وتوزيع رحيمة في البيئة					
بند ١٢	تخفيض المخاطر البيئية، وتلك المتعلقة بصحة وأمان العاملين، والجمهور بصفة عامة					

المحور الثاني: ما هي درجة موافقتك من عدمها في أن كل عبارة من العبارات التالية يمكن أن تتبعها الدولة كوسائل لتحسين الأداء البيئي بالشركات الصناعية:

رقم البند	السؤال	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
بند ١٣	تحمل الدولة لجزء من التكاليف البيئية التي تتكبدها الشركة كوسيلة لدعم الصناعات الوطنية الحالية ماديا والارتقاء بالأداء البيئي					
بند ١٤	عدم إصدار تصاريح صناعية جديدة ما لم تتوافر بها المقومات الأساسية للحفاظ على البيئة					
بند ١٥	إجبار الشركات الصناعية للحصول على شهادة ISO 14001 الجودة العالمية لإدارة الأنظمة البيئية					
بند ١٦	حث الشركات الصناعية على إنشاء إدارات متخصصة داخلها لشؤون البيئة					
بند ١٧	نشر الوعي البيئي ليس على المستوى الصناعي فحسب بل من خلال إدراجه ضمن مناهج التعليم					
بند ١٨	دعم الأبحاث الصناعية والمتعلقة بحماية البيئة					

Analyze the Relationship between Environmental Disclosure and Environmental Performance Field study

Dr.Mouzneh Al rifai,
Assistant Professor, Faculty of Business and Administration,
Princess NouraBintAbdulrahman University
maalrifai@pnu.edu.sa
E mail: Muzna.refai@yahoo.com

(researchdeliverydate19/12/2011 ، researchacceptancedate08/25/2013)

Keywords: environmental disclosures, environmental performance, industrial companies, Syria.

Abstract. Many researchers showed that disclosing environmental performance data is a sign that an organization feel more committed to addressing the environmental aspects of their operations once they start disclosing their environmental performance, another studies indicated a negative relationship or no relationship between the levels of environmental disclosure with the level of environmental performance. So this study analyzed the relationship between environmental disclosure and environmental performance, from the perspective of accountants in Syrian industries and academic people at Damascus University. The researcher found that there was a good relationship between environmental disclosure and environmental performance. The study recommended for the necessity of the disclosure of environmental performance of industrial companies by separate financial statements to judge the efficiency of environmental performance, also the necessity of government's encouragement for use many tools to encourage improving environmental performance at Syrian Industries, such as developing researches that purpose to protect our environment.