مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: تأثير ضغط أصحاب المصالح في مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية "دراسة ميدانية على الشركات الصناعية السورية"
اسم الكاتب: د. ماهر الأمين، ساميا أحمد داود
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4517
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 14:00 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (36) العدد (2) 2014
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (36) No. (2) 2014

تأثير ضغط أصحاب المصالح في مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية "دراسة ميدانية على الشركات الصناعية السورية"

الدكتور ماهر الأمين*
ساميا أحمد داود**

(تاريخ الإيداع 24 / 4 / 2013. قُبِل للنشر في 25 / 3 / 2014)

□ ملخّص □

هدف هذا البحث إلى فهم العلاقة بين ضغط أصحاب المصالح ومستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية في الشركات الصناعية السورية. وتم استخدام نظرية أصحاب المصالح لتفسير تبنّي ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية من قبل بعض الشركات الصناعية السورية. وبشكل أكثر تحديدا معرفة العلاقة بين ضغط الحكومة، وضغط الزبائن وضغط نقابات العمال وضغط المجتمع المحلي على مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية. كما تم بناء الفروض على أن هناك علاقة طردية بين ضغط أصحاب المصالح ومستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية. وتم جمع البيانات لاختبار هذه الفروض عن طريق توزيع استبانه على 62 مديرا من مدراء الأقسام العاملين في 20 شركة صناعية سورية. ولقد تم اختبار الفروض من خلال استخدام الانحدار الخطي البسيط والارتباط. وأظهرت النتائج وجود علاقة طردية بين ضغط الحكومة وضغط الزبائن ومستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية. بالإضافة إلى عدم وجود علاقة بين ضغط نقابات العمال والمجتمع المحلي ومستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية. وتم مناقشة هذه النتائج وتقديم التوصيات بناءا على هذه النتائج.

الكلمات المفتاحية: ضغط أصحاب المصالح، نظرية أصحاب المصالح، المحاسبة الإدارية البيئية.

* أستاذ مساعد – قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة تشرين – اللاذقية – سورية.
** طالبة دراسات عليا (دكتوراه) – قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة تشرين – اللاذقية – سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (36) العدد (2) 2014
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (36) No. (2) 2014

The Impact of Stakeholders' Pressures On The Environmental Management Accounting Adoption Level
"An Empirical Study On Syrian Manufacturing Companies"

Dr. Maher Al-Ameen*
Samia Dawood**

(Received 24 / 4 / 2013. Accepted 25 / 3 / 2014)

□ ABSTRACT □

This research examines the impact of stakeholders' pressures on the environmental management accounting (EMA) adoption level. Drawing from the stakeholders theory, the research seeks to identify the extent to which stakeholders' pressures (government, customers, labor unions, and local community) influences EMA adoption level among manufacturing companies in Syria. Hypotheses were constructed for there is a positive relationship between the stakeholders' pressures and EMA adoption level. A total of 62 managers working in 20 Syrian manufacturing companies participated in the survey. stakeholders' pressures was tested against the EMA adoption level via simple regression analysis, correlation, and frequency rate. The findings indicated that there is a positive relationship between the government, customers pressures and the EMA adoption level. In addition, there is no relationship between the labor unions, local community pressures and the EMA adoption level. The findings were discussed, and some recommendations and suggestions were provided.

Key words: Stakeholders' Pressures, Stakeholders Theory, Environmental Management Accounting.

*Associate Professor, Accounting Department, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.
**Postgraduate Student, Accounting Department, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.

مقدمة:

انبثقت نظرية أصحاب المصالح من نظرية الاقتصاد السياسي، حيث ترى نظرية الاقتصاد السياسي أن المجتمع والسياسة والاقتصاد لا يمكن فصلهم عن بعضهم بعضاً، فلا يمكن تصور القضايا الاقتصادية بمعزل عن القضايا الاجتماعية والبيئية (Deegan & Blomquist, 2006). بينما تؤكد نظرية أصحاب المصالح على سلطة ذوي المصلحة في التأثير في الإدارة التنظيمية، علما أنّ السلطة تابعة لدرجة سيطرة أصحاب المصلحة على الموارد المطلوبة من قبل الشركة (Deegan & Blomquist, 2006). وبالتالي تمَّ تعريف أصحاب المصالح بأنهم: "جماعات أو أفراد قادرون وراغبون أو هما معاً في التأثير في قرارات الشركة، أو أنّهم يدركون أنها تؤثر فيهم" (Deegan & Blomquist, 2006, p. 344). ولذلك أدت ضغوطات أصحاب المصالح كالمجتمع المحلي والمجموعات الناشطة في البيئة، وشركاء العمل (كالعملاء والمستثمرين والممولين) إلى فرض تكاليف بيئية إضافية، إذ أصبحت المنظمات مطالبة بتقديم مبادرات لبرامج طوعية للاستجابة لرغبات هذه الجماعات. ومن جهة أخرى، تعد المحاسبة الإدارية البيئية أداة إدارية تساعد في تحقيق العديد من المنافع للمنظمات، حيث اكتشف أن تحسين كفاءة استخدام الطاقة والماء والمواد الأولية سيؤدي ليس فقط إلى تحسينات في البيئة (كتخفيض استخدام الموارد وتقليل النفاية والانبعاثات)، وإنما أيضا تحقيق تخفيضات مالية رئيسية محتملة نتيجة لتقليل تكاليف المواد المشتراة وتكاليف معالجة النفاية. كما أن هناك منافع أكثر يمكن أن تحصل عليها المنظمة نتيجة لتحسين الأداء البيئي، على سبيل المثال، القدرة على تصميم منتجات وخدمات حساسة للبيئة تهدف إلى زيادة الأسواق والأعمال الخضراء، والقدرة على الاستجابة للتغيرات التي تطرأ على القوانين البيئية بشكل أسرع وبكفاءة في التكلفة، وكذلك المحافظة على علاقات أفضل مع أصحاب المصالح كالعملاء والممولين والمجتمع المحلي.

على الرغم من قلة الدراسات التي تطبق نظرية أصحاب المصالح في دراسة المحاسبة الإدارية البيئية، يستند هذا البحث إلى نظرية أصحاب المصالح بغرض فهم تبني أو عدم تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية. ومن ثم فإن هدف هذا البحث هو اختبار تأثير ضغط أصحاب المصالح في مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية في بعض الشركات الصناعية السورية.

مشكلة البحث:

تعد نظرية أصحاب المصالح أن هناك مجموعة من الأفراد والجماعات الذين بإمكانهم التأثير أو التأثر بإنجاز أهداف المنظمة، وهم يمثلون العصب الرئيس لحياة المنظمة وديمومتها، ويعني هذا أن المديرين ينبغي أن يولوا الاهتمام لهذه الجماعات من أجل الحصول على دعمهم (سواء أكانوا راغبين بهم أم لا). لذلك تركز مشكلة البحث هنا على فهم العلاقة بين ضغط أصحاب المصالح ومستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية، وسيتم تحديد مجموعة أصحاب المصالح في هذا البحث بـ: الحكومة والزبائن ونقابة العمال والمجتمع المحلي لدراسة تأثيرهم في مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية، وبالتالي يطرح البحث الأسئلة التالية:

1) ما هي طبيعة العلاقة بين ضغط الحكومة ومستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية؟

2) ما هي طبيعة العلاقة بين ضغط الزبائن ومستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية؟

3) ما هي طبيعة العلاقة بين ضغط نقابات العمال ومستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية؟

4) ما هي طبيعة العلاقة بين ضغط المجتمع المحلي ومستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية؟

أهمية البحث وأهدافه:

هناك قلة في الدراسات القائمة على النظرية في مجال المحاسبة الإدارية البيئية، حيث ركزت أغلب الدراسات التي تناولت هذا الميدان على توصيف الممارسات الحالية للمحاسبة الإدارية البيئية، حيث صرح Booma and Van de Veen (2002، ص. 279) أن أغلب الدراسات التي تناولت المحاسبة البيئية هي دراسات وصفية تساهم في تطوير الأدوات. وأكد Burritt (2004) أن هناك نقصا في الدراسات التي تتناول التفسير النظري للتطورات الحالية للمحاسبة البيئية. بالتالي فإن هذا البحث يعتمد على النظرية لتفسير مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية. فضلا عن ذلك، إن دراسات المحاسبة البيئية الحالية التي تطبق النظرية الشرطية هي دراسات إنشائية (Qian & Burritt, 2009)، حيث أنها افتقدت إلى الاختبار التجريبي الذي سيعتمده هذا البحث.

يهدف البحث إلى اختبار العلاقة بين ضغط أصحاب المصالح ومستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية في الشركات الصناعية السورية. بالإضافة إلى استخدام نظرية أصحاب المصالح لتفسير تبنّي ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية من قبل بعض الشركات الصناعية السورية.

فرضيات البحث:

H_1: هناك علاقة طردية بين ضغط الحكومة ومستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية.

H_2: هناك علاقة طردية بين ضغط الزبائن ومستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية.

H_3: هناك علاقة طردية بين ضغط نقابات العمال ومستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية.

H_4: هناك علاقة طردية بين ضغط المجتمع المحلي ومستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية.

منهجية البحث:

منهج البحث تجريبي يستند إلى المدخلين الاستنباطي والاستقرائي حيث إنه يعتمد على استراتيجية النظرية – قبل – البحث، حيث تم بناء نظرية أو نموذج لاستنباط الفروض من النظرية أو اشتقاقها من النموذج. ويستند البحث إلى نظرية أصحاب المصالح لاشتقاق الفروض منها. ولقد تم جمع المعلومات عن طريق توزيع استبانة على 80 مدير يعملون في 20 شركة صناعية سورية. ولقد كان معدل الاستجابة 77.5%، (62 مديرا من مدراء الأقسام العاملين في شركات العينة). كما تم تحليل البيانات باستخدام الحزمة الإحصائية SPSS. 19، والأساليب الإحصائية معامل ارتباط بيرسون وتحليل الانحدار البسيط.

لقد تم استخدام أداة القياس التي أعدها الباحثان (Christ & Burritt, 2013) لقياس ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية، يحتوي المقياس على 13 بند يتعلق بأنشطة المحاسبة الإدارية البيئية وهي: 1) تحديد التكاليف ذات الصلة بالبيئة. 2) تصنيف التكاليف ذات الصلة بالبيئة. 3) توزيع التكاليف المتصلة بالبيئة على عمليات الإنتاج. 4) توزيع التكاليف البيئية على المنتجات. 5) تقدير الالتزامات المحتملة ذات الصلة بالبيئة. 6) تحسين إدارة التكاليف البيئية. 7) إنشاء واستخدام حسابات التكاليف ذات الصلة بالبيئة. 8) تقدير تكاليف دورة حياة المنتج. 9) تطوير واستخدام مؤشرات الأداء البيئي. 10) تحليل مخزون المنتج (مثل المواصفات لأنواع وكميات المواد والطاقة المطلوبة وكمية المخلفات التي تطلق في البيئة). 11) تحليل الآثار البيئية للمنتج (مثل تقدير الآثار البيئية). 12) تحليل

تحسينات المنتج من الناحية البيئية. 13) تقدير الآثار البيئية المحتملة المرتبطة بقرارات الاستثمار. التي تقيس مستوى تبني المحاسبة الإدارية البيئية في مجال النشاط الإداري الذي يمارسه مدراء الأقسام (قسم الإنتاج، قسم المشتريات، قسم المحاسبة، قسم التسويق والمبيعات، قسم الأمن الصناعي إن وجد). ولقد تم قياس جميع العناصر باستخدام مقياس ليكرت ذي النقاط الخمسة، حيث يشير الرقم 1 الى "بشكل عالي جدا" ويشير الرقم 5 إلى "لا شيء على الإطلاق".

لقد تم استخدام أداة القياس التي أعدها الباحث (Elijido-Ten *et al.*, 2010) لقياس مدى تأثير سلطة أصحاب المصالح (الحكومة، الزبائن، نقابات العمال، المجتمع المحلي) في الممارسات والمبادرات التنظيمية، مثل تبني المحاسبة الإدارية البيئية. ولقد تم قياس جميع العناصر باستخدام مقياس ليكرت ذي النقاط الخمسة، حيث يشير الرقم 1 إلى "لها نفوذ عالي جدا" ويشير الرقم 5 إلى "لا شيء على الإطلاق".

الدراسات السابقة:

1) دراسة (Delmas & Toffel, 2004) بعنوان: أصحاب المصالح وممارسات البيئة: إطار للنظرية المؤسساتية.

Stakeholders and Environment Practices: An Institutional Framework.

على الرغم من ازدهار البحوث المتعلقة بالاستراتيجيات البيئية للشركات وممارسات الإدارة البيئية، يظل من غير الواضح سبب تبنّي بعض الشركات لممارسات الإدارة البيئية التي تتجاوز الامتثال للوائح التنظيمية. تهدف هذه الدراسة إلى تقديم نموذج يصف تأثير الضغوط المؤسساتية لأصحاب المصالح بما في ذلك القوانين الحكومية والمستهلكين والمجتمع المحلي والمنظمات ذات الصلة في المصنع والشركة الأم، وتعتمد هذه الدراسة على النظرية المؤسساتية في اقتراح أن أصحاب المصالح يفرضون ضغوطاً قسرية ومعيارية على الشركات، ولكن تتوقف طريقة تصور وتصرف المديرين تجاه هذه الضغوط على مجموعة من العوامل على مستوى المصنع والشركة الأم. وتم تحديد العوامل بما يلي: تتبّع سجل الأداء البيئي (الأداء البيئي التاريخي)، الموقع التنافسي للشركة الأم والهيكل التنظيمي للمصنع.

تمّ تقديم رؤية ليس فقط حول تقييمات التأثيرات النسبية لأصحاب المصالح الخارجيين التي يتم ممارستها على الشركات من خلال الضغوط المؤسساتية، وإنّما توصيف كيف أن خصائص الشركة والهيكل التنظيمي بالإضافة إلى تأثير الصناعة يترأس هذه الضغوط. وبعد تقديم إطار مفاهيمي لكيفية تأثير الضغوط المؤسساتية في الممارسات الإدارية البيئية للشركة، لقد تمّ اقتراح عدّة مقاييس بغرض القياس الكمي للضغوط المؤسساتية، على مستوى الشركة ككل.

يكمّل هذا المدخل المقترح النظرية المؤسساتية حيث يقترح أنّ تؤثر الضغوط المؤسساتية والخصائص التنظيمية في الشركة لتتبنّى ممارسات الإدارة البيئية. ولقد تمّ عرض خصائص الشركة والمصنع كعوامل وسيطة لأنّه من المتوقع أن تزيد أو تقلل تأثير الضغوط المؤسساتية.

2) دراسة (Elijido-Ten, 2007) بعنوان: تطبيق نظرية أصحاب المصالح لتحليل الأداء البيئي للشركة: أدلة من الشركات المدرجة في البورصة الاسترالية.

Applying Stakeholder Theory To Analyze Corporate Environmental Performance: Evidence From Australian Listed Companies.

هدفت هذه الدراسة إلى استخدام نظرية أصحاب المصالح كونها توفر طريقة لمعالجة المطالب المتغيرة في بيئة أعمال ديناميكية لتحليل السلوك البيئي للشركات المدرجة في البورصة الأسترالية. لقد استندت إلى إطار

Ullmann (1985) المفيد في تفسير العلاقات بين الإفصاح الاجتماعي والبيئي والأداء، والذي يتألف من ثلاثة أبعاد 1) سلطة أصحاب المصالح (تستجيب الشركة لمطالب أصحاب المصالح)، 2) الموقف الاستراتيجي (طريقة استجابة الشركة للمطالب المتعلقة بالقضايا الاجتماعية والبيئية)، 3) الأداء الاقتصادي (يحدد الأداء الاقتصادي الماضي والحالي الوزن النسبي للطلب الاجتماعي والاهتمام الذي يتلقاه)، تمّ تطوير نموذج انحدار المربعات العادية ordinary least squares (OLS). وتمّ استخدام ثلاثة مؤشرات لقياس سلطة أصحاب المصالح وهي: سلطة حملة الأسهم، وسلطة الدائنين، وسلطة الحكومة. ويمثل الموقف الاستراتيجي من خلال مستوى الاهتمام البيئي من قبل الإدارة، ويمثل الأداء الاقتصادي من خلال العائد على الأصول للشركة. باستخدام تدرج الأداء البيئي لمؤسسة الحماية البيئية الأسترالية Australian Conservation Foundation في عام 2002، تمّ اختبار نموذج انحدار المربعات العادية (OLS) لأي علاقات هامة بين الأداء البيئي للشركات والمكونات الثلاثة للإطار.

أشارت النتائج إلى أنَّ مستوى تشتت الملكية، وحساسية الصناعة التي تتميز بتشديد العقوبات الحكومية واهتمام الإدارة بالبيئة هي عوامل هامة تؤثّر على قرار إدماج الأنشطة البيئية في الخطط الاستراتيجية للشركة. وأظهرت قياسات الأداء الاقتصادي بأنّه ليس لها علاقة بالأداء البيئي للشركات. وبالمثل، وجدت الدراسة بأنّ اقتراحات حجم وعمر الشركات كمتغيرات متداخلة لم يتم دعمها وفقاً للنتائج.

قدمت هذه الدراسة أدلة تجريبية على أن تطبيق نظرية أصحاب المصالح يمكن أن تسهم في فهم كيفية تصرف الشركات، وبخاصة في التكيف مع بيئة الأعمال المتغيرة بسرعة حيث أصبحت القضايا البيئية ذات أهمية متزايدة.

3) دراسة (Pondeville *et al.,* 2008) بعنوان: تأثير البيئة الخارجية وضغوط أصحاب المصالح والاستراتيجية البيئية على نظم الرقابة الإدارية البيئية.

The Impact of External Environment, Stakeholders Pressures and Environmental Strategy on Environmental Management Control Systems.

هدفت هذه الدراسة للإجابة على الأسئلة التالية: (1) ما هي نظم الرقابة الإدارية البيئية التي يمكن للشركات الصناعية تطويرها وتطبيقها بغرض تحقيق أهدافها البيئية؟ (2) إلى أي مدى يمكن لبعض العوامل السياقية والإستراتيجية أن تؤثر في تطوير وتطبيق هذه النظم الرقابة الإدارية البيئية. ولقد تم جمع المعلومات من خلال توزيع استبانة بريدية على المدراء العاملين في 256 شركة صناعية بلجيكية. وأظهرت النتائج أن الاستراتيجية البيئية مرتبطة بقوة وبعلاقة طردية بمجموعات أصحاب المصالح المختلفين (الأسواق، المنظمات، المجتمع). وبالتالي قامت بعض الشركات بتغيير ممارساتها نتيجة الاستجابة لتوقعات أو متطلبات أصحاب المصالح، ومن جهة أخرى، أظهرت النتائج أن الشركات المنخرطة بالقضايا البيئية تؤثر بشكل قوي في تطور نظم المعلومات البيئية ذات المجال الواسع، بالإضافة إلى نظم الرقابة الإدارية البيئية الرسمية وغير الرسمية. بالإضافة إلى ذلك، أظهرت النتائج وجود تأثير عكسي (علاقة سلبية) لعدم التأكد البيئي في الإستراتيجية البيئية في تطور نظم المعلومات البيئية ذات المجال الواسع. وبالتالي تبين أن عدم التأكد يلعب دوراً مثبطاً (فريم) في تطوير الاستراتيجية الهجومية وتطبيق نظم المعلومات البيئية ذات المجال الواسع. وأخيرا سلطت النتائج الضوء على الدور الهام الذي يلعبه أصحاب المصالح في تطوير الإستراتيجية البيئية للشركة ونظم الرقابة الإدارية البيئية الرسمية وغير الرسمية. ويعتبر الأفراد الداخليين الركيزة الأساسية في تطوير الإستراتيجية والإدارة البيئية. تؤكد هذه النتيجة على أهمية إدارة الموارد البشرية عند تطبيق الاستراتيجيات البيئية. وبالتالي على الشركات التأكيد على تطوير الموظفين من خلال إتباع سياسة المكافآت للموظفين العاملين (المبتكرين) على التحسينات البيئية في أنشطتهم اليومية. كما سلطت الدراسة الضوء على ضرورة التعاون بين مختلف أقسام الشركة

في تنفيذ ومتابعة الإدارة البيئية. تساهم هذه الدراسة في بناء جسر التواصل بين مجالين ألا وهما: الإدارة البيئية والرقابة الإدارية، حيث أنها تطور المضامين الإدارية نحو تكامل أفضل للعوامل البيئية في إدارة المنظمة من خلال التأكيد على الرقابة الجيدة للأهداف البيئية للمنظمة.

4) دراسة (Elijido-Ten *et al.*, 2010) بعنوان: توسيع نطاق تطبيق استراتيجيات نفوذ أصحاب المصالح لعمليات الإفصاح البيئي: دراسة استكشافية في البلدان النامية.

Extending The Application Of Stakeholder Influence Strategies To Environmental Disclosures: An Exploratory Study From A Developing Country.

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم رؤية معمقة لموضوع فيما إذا كان لأصحاب المصالح المختلفين توقعات مختلفة فيما يتعلق بأنواع الإفصاح الذي يجب أن تقوم به الشركة، وفيما إذا كان غير منسجم مع سياسة الإفصاح التي تتبناها الشركة، وهل سيستخدمون استراتيجيات التدخل المختلفة في محاولة للبحث عن نتائج الإفصاح المطلوبة. ولقد تمَّ استخدام تصنيف Frooman (1999) لعلاقات الموارد واستراتيجيات التأثير (النفوذ) لتوفير الأساس لصياغة مقترحات الدراسة، ولقد تمَّ جمع المعلومات من خلال إجراء دراسة استكشافية (تمَّ استخدام الإطار النوعي الاستقرائي)، وتمَّ استخدام المقابلات المتعمقة بالإضافة إلى مواقع الويب ذات الصلة، والنشرات الإعلامية لتحديد أصحاب المصالح البارزين، والقضايا البيئية الرئيسية في بلد نامٍ وهو ماليزيا. بالإضافة إلى استخدام منهج تجريبي يستند إلى الأدوار، حيث عرض على المشاركين ذوي الخبرة تصورات افتراضية تتصل بمسائل بيئية محددة.

أشارت النتائج إلى أنَّ الأهمية المدرَكة للحدث البيئي لها تأثير كبير في قرار الإفصاح البيئي. وأنَّ الشكل المفضّل للإفصاح البيئي في الشركات هو ذلك الإفصاح الموصوف بـ "الدفاع" بمعنى الإفصاح عن القضية أو الحدث، ومن ثم الدفاع عن الأسباب الكامنة وراء ذلك و/أو تشرح ما تمَّ عمله لتصحيح هذا الوضع. ويبدو هذا الرأي المعرب عنه متسقاً مع جميع مجموعات أصحاب المصالح. وتؤكد هذه النتائج مجتمعة على أهمية الحفاظ واستعادة الشرعية من خلال الإفصاح عن البيانات، نظراً لأنه مطلب مختلف أصحاب المصالح. كما تشير النتائج إلى درجة معقولة من التوافق بين الاستراتيجيات المتوقعة والمعتمَدة فيما يتعلق بالتأثير على سلوك الشركات في موضوع الإفصاح البيئي. كما تتفق الاستراتيجيات المفضّلة التي حددّها مختلف المشاركين (مع بعض الاستثناءات القليلة نسبياً) مع أنواع الاستراتيجيات المحَّددة في تصنيف Frooman. وتؤكّد النتائج أنه على الرغم من أنَّ تصنيف Frooman مفيد في التنبؤ باستراتيجيات نفوذ أصحاب المصالح، إلاّ أنَّ فعاليته قد تقل نظراً لمستوى أهمية الحدث في عيون أصحاب المصالح.

تقدَم نتائج هذه الدراسة دليلاً على أنَّ نظرية أصحاب المصالح لديها الكثير لتقدّمه من حيث فهم سلوك كل من الإدارة وأصحاب المصالح فيما يتعلّق بقرارات الإفصاح البيئي للشركة. كما تسهم نظرية أصحاب المصالح في فهم الإفصاح عن الأحداث في الاقتصادات النامية مثل ماليزيا الموصوفة بانخفاض متطلبات الكشف الإلزامي.

مناقشة الدراسات السابقة:

أشارت الدراسات السابقة إلى أن المنظمات ستستجيب لمطالب مجموعات أصحاب المصالح الذين يتحكمون في الموارد اللازمة لعملياتها (أي أصحاب المصالح النافذين)، وسوف تميل إلى تجاهل المجموعات التي لا تمتلك السلطة (Belal & Owen, 2007; Deegan & Blomquist, 2006). إن القلق الناتج عن تهديد الشرعية التنظيمية، ومن ثم الحاجة إلى تحسين صورة المنظمة، يدفع إلى حد كبير إلى عملية تقديم التقارير، بدلاً من رغبة إدارة الشركات أن تكون شفافة أو مسؤولة اجتماعياً في حد ذاتها. وبوجه خاص، يتركز التشديد على إدارة توقعات أصحاب المصالح

النافذين، لا سيما من مقدمي رؤوس الأموال، وعلى الظهور بأنها تستجيب سريعاً إلى "الضغط الجماهيري" (Deegan and Blomquist, 2006; Belal & Owen 2007). كما أجرى Bansal and Roth (2000) دراسة استقصائية عن 53 شركة في المملكة المتحدة واليابان للدوافع الكامنة وراء اتخاذ المبادرات الرامية إلى التخفيف من آثارها البيئية. دعم النتائج أن "تركز الشركات التي تتحفز بالشرعية على أصحاب المصلحة الأكثر نفوذاً في فرض أو التعبير عن الهواجس الشرعية" (Bansal & Roth, 2000). تشمل الشرعية، كما هو مبين في نتائجها، الالتزام بالتشريعات، إنشاء لجنة بيئية أو تعيين مدير البيئة وإجراء التدقيق البيئي وتحقيق انسجام الشركة مع دعاة البيئة. ولذلك، قيل أن وضع نظام المحاسبة الإدارية البيئية قد يكون وسيلة لإضفاء الشرعية على الممارسات الداخلية للشركات، في حال وجود ضغط من أصحاب المصالح، ولذلك يمكن القول: إذا زاد اهتمام مجموعة معينة من أصحاب المصالح التي تمتلك نفوذاً بالآثار البيئية الناجمة عن المنظمة، قد تدرك هذه المنظمة الحاجة إلى الإفصاح عن معلومات حول الجهود أو المبادرات التي اتخذت أو قد تتخذ للتخفيف من هذا الضغط. أي قد يجبر أصحاب المصالح المنظمة على تبني نظام محاسبة إدارية بيئية بغرض إضفاء الشرعية على ممارساتها. وبالتالي يمكن القول أنه كلما زاد أو انخفض تأثير ذوي المصالح الذين يمتلكون سلطة اقتصادية على الشركات، زاد أو انخفض احتمال تبني نظام المحاسبة الإدارية البيئية كوسيلة لإضفاء الشرعية على ممارساتها الداخلية.

الإطار النظري وتعريف متغيرات البحث

إن نظرية أصحاب المصالح في الأصل هي نظرية إدارية (Freeman, 1984)، ولقد تم توضيحها وفق طرق عديدة، حيث يمثل أصحاب المصالح في كل طريقة من هذه الطرق مكوناً أوسع نطاقاً لمسؤولية الشركات تجاه أصحاب المصالح، إذ يدور الجدل في نظرية أصحاب المصالح حول ما إذا كانت مسؤولية الشركة تتركز في المقام الأول (أو فقط) على تسليم الأرباح للمساهمين/الملاك أو أن مسؤوليتها تمتد إلى تأمين مصالح أصحاب المصالح غير المرتبطين معها بشكل مباشر. ولقد ظهر مصطلح أصحاب المصالح للمرة الأولى في مذكرة داخلية في معهد بحوث ستانفورد Stanford Research Institute في عام 1963، كمفهوم يستخدم للتمييز بين حملة الأسهم وأي مجموعة أخرى أو أفراد مرتبطين أيضا ببقاء الشركة (Chen & Roberts, 2010). وبهذا المعنى ظهرت تعاريف عديدة لأصحاب المصالح، حيث عرف Freeman مفهوم أصحاب المصالح بشكل عام على أنه "تلك الجماعات التي دون دعمها للشركة سوف تزول الشركة من الوجود". وبالتالي يمكن القول أن التعريف الواسع لأصحاب المصالح هو أي جماعة أو فرد يمكن أن تؤثر أو تتأثر بالمنظمة. يشمل هذا المفهوم الواسع الموردين، العملاء، حملة الأسهم، الموظفين، وسائل الإعلام، المجتمع المحلي، والحكومات. ويشمل التعريف الأضيق لأصحاب المصالح الموظفين والموردين، والعملاء، والمؤسسات المالية والمجتمعات المحلية التي تعمل فيها الشركة. ولكن في كلتا الحالتين، هناك مطالبات على أن يكون ضمير الشركات أكبر بكثير من الضرورات المالية القائلة بتحقيق أكبر عائد مالي لحملة الأسهم.

في الواقع، تعد تسمية نظرية أصحاب المصالح إلى حد ما تسمية مزعجة لأنه يتم استخدامها للإشارة إلى نظرية تجريبية للإدارة ونظرية معيارية لأخلاقيات الأعمال التجارية، وغالباً لا يتم توضيح الفرق بين النظرتين (Hasnas, 1998). ولقد أشار الباحث Deegan (2006) إلى أن العديد من الباحثين استخدموا نظرية أصحاب المصالح، ولكنهم في الواقع استخدموا نظريات مختلفة مع أهداف وافتراضات مختلفة – ولقد تم تسمية جميع هذه النظريات المختلفة بنظرية أصحاب المصالح. كما أشار إلى أن هذه النظريات المختلفة ليست نظريات، ولكنها تفسيرات جزئية تم

الاعتماد عليها من النظريات في بعض السياقات. بيد أن هذه التفسيرات تقدم الإرشاد حول لماذا تستجيب المنظمة بطريقة معينة، أو كيف يجب أن تستجيب لأصحاب المصالح.

من الواضح أن هناك جانبين لنظرية أصحاب المصالح – جانب أخلاقي (أو معياري) وآخر إداري (أو إيجابي) حيث يمكن أن تتدرج معظم التفسيرات النظرية في أحد هذين الفرعين. يشدد الجانب الإداري على الحاجة إلى إدارة مجموعات أصحاب المصالح النافذة، بينما يركز الجانب الأخلاقي على تحقيق التوازن بين مصالح مختلف أصحاب المصالح لأن لجميع أصحاب المصالح الحق في أن يعاملوا معاملة أخلاقية، بغض النظر عن قوة كل مجموعة منهم، ولأنه "الشيء الصحيح الذي يتوجب القيام به". يشدد كلا الفرعين لنظرية أصحاب المصالح على الحاجة إلى تقرير المعلومات (Deegan, 2002). ويقول بعض الباحثين في المحاسبة البيئية أن إعداد التقارير إلى أصحاب المصالح هو نتيجة للاعتماد الذي تتصوره المنظمة على أصحاب المصالح. ويعني ذلك أن فشلاً في التقرير قد يؤثر في النجاح أو الاستمرار المالي (الجانب الإداري)، أو يعتبر إعداد التقرير مجرد الشيء الصحيح الواجب عمله (الجانب الأخلاقي). لذلك، يمكن استخدام الإفصاح عن المعلومات للحصول أو الحفاظ على دعم مجموعات أصحاب المصالح الخاصة. على سبيل المثال، إذا كانت مجموعة أصحاب المصالح ولا سيما النافذة تهتم بالآثار البيئية الناجمة عن المنظمة، ومن ثم قد ترى تلك المنظمة حاجة إلى الإفصاح عن معلومات حول الجهود أو المبادرات التي اتخذت، أو هي على وشك تنفيذها، بغية التخفيف من حدّة بعض هواجس أصحاب المصالح النافذين (Deegan & Blomquist, 2006).

المحاسبة الإدارية البيئية

لقد تم تعريف المحاسبة الإدارية البيئية من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountant IFAC (2005) على أنّها: تحديد وتجميع وتحليل واستخدام نوعين من المعلومات بغرض اتخاذ القرارات الداخلية: 1) المعلومات العينية physical information حول استخدام وتدفقات وكميات الطاقة والمياه والمواد (بما فيها النفاية)، و2) المعلومات النقدية monetary information المتعلقة بالتكاليف والإيرادات والوفورات البيئية. لذلك تعدّ المحاسبة الإدارية البيئية أداة إدارية تساعد في تحسين الأداء المالي، والبيئي من خلال تعزيز المسؤولية البيئية. يمكن لهذه الأداة أن توفّر المعلومات التي ببساطة لا يمكن للمحاسبة الإدارية التقليدية أن تقدّمها.

عرضت Wahyuni (2009) العديد من أدوات المحاسبة الإدارية البيئية المتاحة التي يمكن تطبيقها لتحقيق احتياجات محدّدة للشركات. يمكن تصنيفها ضمن ثلاث مجموعات رئيسية وفقاً لمجال التركيز: 1) تحليل التكاليف، 2) وتقييم الاستثمار، 3) وإدارة الأداء. تشمل الفئة الأولى على تقييم دورة الحياة Total Cost Assessment، وتكاليف الأنشطة Activity Based Costing (ABC) ومحاسبة تكاليف تدفق المواد Material Flow Cost Accounting.

يشمل تقييم دورة الحياة على تحليل التكلفة الإجمالية لدورة حياة المنتج، بما في ذلك تحليل العملية والنظام لدورة حياة المنتج، من مرحلة البحث إلى مرحلة التخلص منها، أي "من المهد إلى اللحد". كما يتضمن تحليل دورة الحياة تحديد وقياس الطاقة والمواد المستخدمة والنفايات، وتقييم آثارها البيئية، وتقييم الفرص المتاحة للتحسين، بالتالي سوف يولّد تحليل دورة الحياة بياناتٍ حول الإنبعاثات البيئية وآثارها، والتي بدورها تمكن الشركات من تحديد الفرص المتاحة لمنع التلوث (Wahyuni, 2009).

أما تكاليف الأنشطة (ABC) فتعتبر وسيلة مفيدة لاحتساب التكلفة الإجمالية. إذ تمكن الشركات من تخصيص كل التكاليف بما فيها التكاليف البيئية على مراكز التكلفة (Scavone, 2006). بالإضافة إلى ذلك، يمكن ربط ABC مع تقييم دورة الحياة كما عبر عنه Beer and Firned (2006)، تحسِّن تكاليف الأنشطة احتساب التكلفة الداخلية من خلال تخصيص التكاليف التي توجد عادة في حسابات التكاليف العامة على الأنشطة الملوثة والمنتجات التي تمّ تحديدها من خلال إجراءات تقييم دورة الحياة كمياً. كما تم إضافة دور هام لـ ABC يتمثل بالكشف عن الجزء الأساسي للتكاليف البيئية، مثل الطاقة والماء والتخلص من النفايات ورواتب الموظفين البيئيين التي تسمى عادة بالنفقات العامة. إذ من المرجّح أن تكون هذه التكاليف مخفية عن تقييم المديرين خصوصاً في استراتيجيات تخفيض التكلفة، بالتالي سوف تنتج ABC معلومات تكلفة أكثر دقة ليس فقط بالنسبة لتسعير المنتَج، ولكن أيضاً بالنسبة لتخفيض التكلفة، الكلية ودعم مشاريع الوقاية من التلوث (Wahyuni, 2009).

بينما تشير محاسبة تكلفة التدفق إلى تحليل تدفق الطاقة والمواد (Staniskis and Stasiskiene, 2006). إذ تعرض محاسبة تكلفة التدفق الشركة كنظام تدفق المواد الذي ينقسم إلى خطوات إنتاج مختلفة ومراكز تكلفة. يشمل هذا التدفقات الكلاسيكية للمواد عبر سلسلة القيمة، من المواد الخام إلى المنتج النهائي. كما تتضمن جميع خسائر المواد عبر السلاسل اللوجستية مثل المهملات أو القصاصات أو الخردوات أو الفاقدة الصلاحية أو المنتجات المعطوبة، التي تغادر الشركة من بعد ذلك كقيمة غير مرغوب فيها بيئياً واقتصادياً (نفايات سائلة، نفايات صلبة، انبعاثات) (UN DSD, 2001).

تشمل الفئة الثانية أداة تقييم الاستثمار وهي تقييم التكلفة الإجمالية Total Cost Assessment (TCA). يمكن تعريفها على أنّها تحليل مالي شامل وعلى مدى طويل لكل بنود التكاليف والوفورات من الاستثمار، التي تمّ اختبارها من قبل الشركة التي تقوم بالاستثمار (Wahyuni, 2009).

أما الفئة الأخيرة لأدوات المحاسبة الإدارية البيئية المستخدَمة لإدارة الأداء فتتمثل في بطاقة الأداء المتوازن Balance Scorecard. حيث جادل Scavone (2006) بأنّه من الممكن إدراج المنظور البيئي في بطاقة الأداء المتوازن، حيث يمكن لبطاقة الأداء المتوازن البيئية أن تكون بمثابة أداة لإدارة الأداء الشامل في الشركة. ولقد عرف Scavone (2006) بطاقة الأداء المتوازن بأنّها مجموعة من المقاييس التي تمنح الإدارة العليا رؤية شاملة للعمل بما في ذلك تأثير المقاييس البيئية والإجرائية بالنسبة لوجهات النظر المختلفة في الشركة مثل: رضا العملاء والتحسينات الداخلية والبحث والتدريب والمالي ووجهات نظر أخرى متعلقة بإستراتيجية الشركة. وبالتالي تساعد بطاقة الأداء المتوازن الشركات في القياس الشامل، بما في ذلك المخاوف البيئية، من ناحية إدارة الأداء أو التقييم.

منافع استخدام المحاسبة الإدارية البيئية

منافع المحاسبة الإدارية البيئية عديدة. وسوف يتم تلخيص بعض المنافع الرئيسية كما يلي:

1. **تعزيز عملية صنع القرار:** عندما تكون التكاليف واضحة سيتم أخذها في الحسبان عند صناعة القرار، وهذا ما لم يكن يحدث عندما كانت التكاليف مخفية في مداخل المحاسبة التقليدية (مثل التكاليف المخفية في حساب النفقات العامة)، الأمر الذي يقود إلى تحسين ربحية الشركة.

2. **المساعدة في الكشف عن الفرص داخل المنظمة:** يكشف تحليل التكاليف البيئية المخفية عن الفرص، التي قد يقود بعضها إلى توليد الإيرادات من خلال (على سبيل المثال) إعادة التدوير أو إعادة استخدام نفايات المواد أو أنشطة مماثلة.

3. **تحسين تسعير المنتج:** يمكن التدقيق الأعمق في بعض التكاليف الشركة من تعسير منتجاتها بطريقة تعكس تكلفة المنتج بصورة أفضل.

4. **المساعدة في إعداد التقارير الداخلية والخارجية حول القضايا المالية والبيئية:** يمكن أن يساعد تحديد التكاليف البيئية الشركة في جمع بيانات حول الآثار البيئية بغرض إعداد التقارير الداخلية والخارجية .

5. **تحسين المزايا التنافسية:** يمكن أن تعزز التكاليف البيئية الواضحة (وما يترتب عليها من تخفيض) من المزايا التنافسية للشركة.

6. **تحسين سمعة الشركة:** إن الدعاية المرافقة لتبني نظام المحاسبة الإدارية البيئية يمكن أن يعزز من سمعة الشركة بالنسبة لأصحاب المصالح الأساسيين (العملاء والموظفين والمستثمرين والمؤسسات المالية والمجتمع المحلي والمنظمات البيئية والهيئات الحكومية)، وخصوصا إذا استخدمت الشركة المعلومات الحاصلة عليها من نظامها المحاسبي الإداري البيئي بغرض تخفيض الآثار البيئية.

7. **تعزيز إمكانية جذب وتوظيف الموظفين:** يمكن للشركة من خلال إظهار سعيها إلى معالجة وإدارة الآثار البيئية للعمليات التي تضطلع بها من تحسين قدرتها على جذب وتوظيف كادر ذي كفاءة عالية، بالإضافة إلى تحسين أخلاق الموظفين.

8. **توليد منافع اجتماعية:** إن الجهود المبذولة لتخفيض التكاليف البيئية والآثار المسببة لها سيساعد في خلق بيئة نظيفة تقود إلى توليد منافع إنسانية واجتماعية.

النتائج والمناقشة:

أولاً: اختبار الفرض الأول: هناك علاقة طردية بين ضغط الحكومة ومستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية.

❖ **معامل ارتباط بيرسون والانحدار الخطي البسيط:**

يبين الجدول رقم (1) أن قيمة معامل الارتباط الخطي تبلغ 0.724 وهي تدل على أن العلاقة بين المتغيرين طردية وجيدة جدا، أي إنه كلما زاد ضغط الحكومة زاد معه مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية، والعكس صحيح، أي كلما انخفض مستوى ضغط الحكومة، ينخفض مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية. وهذا يبين أن 72 % من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية) تعود إلى التغيرات الحاصلة في المتغير المستقل (ضغط الحكومة). كما تبلغ قيمة معامل التحديد 0.524، وتبلغ قيمة معامل التحديد المعدل 0.516. ويبلغ الخطأ المعياري للتقدير الذي يستخدم لقياس الفروق بين القيم الحقيقة للمتغير التابع والقيم النظرية له: 0.47632.

جدول رقم (1): معامل ارتباط بيرسون والانحدار الخطي البسيط

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.724[a]	.524	.516	.47632

جدول رقم (1): معامل ارتباط بيرسون والانحدار الخطي البسيط

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.724[a]	.524	.516	.47632

a. Predictors: (Constant), ضغط الحكومة

يبين الجدول رقم (2) ANOVA مدى صلاحية النموذج الخطي المختار للتعبير عن العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل انطلاقاً من فرضية ابتدائية مفادها عدم وجود علاقة خطية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين. وبما أن قيمة الاحتمال $P = 0.00 < \alpha = 0.05$ يمكن رفض الفرضية الابتدائية مما يدل على وجود علاقة خطية ذات دلالة إحصائية.

الجدول رقم (2): ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	**Sig.**
1	Regression	14.984	1	14.984	66.042	.000[a]
	Residual	13.613	60	.227		
	Total	28.597	61			

a. Predictors: (Constant), ضغط الحكومة

b. Dependent Variable: مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية

يبين الجدول رقم (3) أن قيمة الثابت في معادلة خط الانحدار تبلغ 0.923، والخطأ المعياري له 0.374. كما تبلغ قيمة الميل في معادلة الانحدار 0.768، والخطأ المعياري له 0.094. ويلاحظ في الجدول أن Beta، والتي تعني درجة التغير في المتغير التابع الناتجة عن المتغير المستقل تبلغ 0.724. وهذا يعني أن 72% من التغير في مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية يعود إلى التغير في ضغط الحكومة. ويوضح اختبار t الذي يقيس معنوية العلاقة وجود علاقة معنوية يمكن الاعتماد عليها.

الجدول رقم (3): معاملات الانحدار[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.923	.374		2.469	.016
	ضغط الحكومة	.768	.094	.724	8.127	.000

الجدول رقم (3): معاملات الانحدار[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.923	.374		2.469	.016
	ضغط الحكومة	.768	.094	.724	8.127	.000

a. Dependent Variable: مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية

<u>النتيجة 1</u>: يتبين مما سبق وجود علاقة طردية بين المتغير التابع (مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية) والمتغير المستقل (ضغط الحكومة).

<u>ثانياً: اختبار الفرض الثاني:</u> هناك علاقة طردية بين ضغط الزبائن ومستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية.

❖ **<u>معامل ارتباط بيرسون و الانحدار الخطي البسيط:</u>**

يبين الجدول رقم (4) أن قيمة معامل الارتباط الخطي تبلغ 0.697 وهي تدل على أن العلاقة بين المتغيرين طردية وجيدة جدا، أي إنه كلما زاد ضغط الزبائن زاد معه مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية، والعكس صحيح، أي كلما انخفض مستوى ضغط الزبائن، ينخفض مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية. وهذا يبين أن 69 % من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع (مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية) تعود إلى التغيرات الحاصلة في المتغير المستقل (ضغط الزبائن). كما تبلغ قيمة معامل التحديد 0.486، وتبلغ قيمة معامل التحديد المعدل 0.477. ويبلغ الخطأ المعياري للتقدير الذي يستخدم لقياس الفروق بين القيم الحقيقة للمتغير التابع والقيم النظرية له: 0.49514.

جدول رقم (4): معامل ارتباط بيرسون والانحدار الخطي البسيط

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.697[a]	.486	.477	.49514

a. Predictors: (Constant), ضغط الزبائن

يبين الجدول رقم (5) ANOVA مدى صلاحية النموذج الخطي المختار للتعبير عن العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل انطلاقاً من فرضية ابتدائية مفادها عدم وجود علاقة خطية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرين. وبما أن قيمة الاحتمال $P = 0.00 < \alpha = 0.05$ يمكن رفض الفرضية الابتدائية مما يدل على وجود علاقة خطية ذات دلالة إحصائية.

الجدول رقم (5): ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	13.887	1	13.887	56.645	.000[a]
	Residual	14.710	60	.245		
	Total	28.597	61			

a. Predictors: (Constant), ضغط الزبائن

b. Dependent Variable: مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية

يبين الجدول رقم (6) أن قيمة الثابت في معادلة خط الانحدار تبلغ 1.142، والخطأ المعياري له 0.374. كما تبلغ قيمة الميل في معادلة الانحدار 0.749، والخطأ المعياري له 0.099. ويلاحظ في الجدول أن Beta، والتي تعني درجة التغير في المتغير التابع الناتجة عن المتغير المستقل تبلغ 0.697. وهذا يعني أن 69% من التغير في مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية يعود إلى التغير في ضغط الزبائن. ويوضح اختبار t الذي يقيس معنوية العلاقة وجود علاقة معنوية يمكن الاعتماد عليها.

الجدول رقم (6): معاملات الانحدار[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.142	.374		3.050	.003
	الزبائن	.749	.099	.697	7.526	.000

a. Dependent Variable: مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية

<u>النتيجة 2:</u> يتبين مما سبق وجود علاقة طردية بين المتغير التابع (مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية) والمتغير المستقل (ضغط الزبائن).

<u>ثالثاً: اختبار الفرض الثالث:</u> هناك علاقة طردية بين ضغط نقابات العمال ومستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية.

❖ **<u>معامل ارتباط بيرسون والانحدار الخطي البسيط:</u>**

يبين الجدول رقم (7) أن قيمة معامل الارتباط الخطي تبلغ 0.57 وهي تدل على أن العلاقة بين المتغيرين ضعيفة، أي إنَّ التغير في ضغط نقابات العمال لا يرافقه تغيير في مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية،

كما تبلغ قيمة معامل التحديد 0.328، وتبلغ قيمة معامل التحديد المعدل 0.317. ويبلغ الخطأ المعياري للتقدير الذي يستخدم لقياس الفروق بين القيم الحقيقة للمتغير التابع والقيم النظرية له: 0.56574.

جدول رقم (7): معامل ارتباط بيرسون والانحدار الخطي البسيط

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.573[a]	.328	.317	.56574

a. Predictors: (Constant), ضغط نقابات العمال

<u>النتيجة 3</u>: بناء على ما سبق يمكن أن ننتهي إلى عدم وجود علاقة بين المتغير التابع (مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية) والمتغير المستقل (ضغط نقابات العمال).

<u>رابعاً: اختبار الفرض الرابع</u>: هناك علاقة طردية بين ضغط المجتمع المحلي ومستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية.

❖ **<u>معامل ارتباط بيرسون و الانحدار الخطي البسيط:</u>**

يبين الجدول رقم (8) أن قيمة معامل الارتباط الخطي تبلغ 0.46 وهي تدل على أن العلاقة بين المتغيرين ضعيفة جداً، أي أنَّ التغير في ضغط المجتمع المحلي لا يرافقه تغيير في مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية، كما تبلغ قيمة معامل التحديد 0.212، وتبلغ قيمة معامل التحديد المعدل 0.199. ويبلغ الخطأ المعياري للتقدير الذي يستخدم لقياس الفروق بين القيم الحقيقة للمتغير التابع والقيم النظرية له: 0.61296.

جدول رقم (8): معامل ارتباط بيرسون والانحدار الخطي البسيط

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.460[a]	.212	.199	.61296

a. Predictors: (Constant), ضغط المجتمع المحلي

<u>النتيجة 4</u>: بناء على ما سبق يمكن أن ننتهي إلى عدم وجود علاقة بين المتغير التابع (مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية) والمتغير المستقل (ضغط المجتمع المحلي).

❖ **<u>معدل التكرار :</u>**

يبين الجدول الرقم (9) أن 53.2% من المستجيبين يجدون أن مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية ضعيف، و27.4% يجدون أن مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية متوسط و19.4% يجدون أنه لا يوجد ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية.

الجدول رقم (9): تكرار مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية.

	المستوى	Frequency	Valid Percent
Valid	متوسط	17	27.4
	ضعيف	33	53.2
	لا شيء على الإطلاق	12	19.4
	المجموع	62	100.0

كما يظهر الجدول رقم (10) أن 58.1% من المستجيبين (وهي النسبة الأكبر) يعتقدون أن ضغط الحكومة منخفض، بينما 51.6% من المستجيبين (وهي النسبة الأكبر) يعتقدون أن ضغط الزبائن منخفض، كما أن 54.1% من المستجيبين يعتقدون أن ضغط نقابة العمال منخفض، و27.4% من المستجيبين يعتقدون أنه لا يوجد ضغط لنقابة العمال على الإطلاق، وأخيرا أن 51.6% (وهي النسبة الأكبر) يعتقدون أن ضغط المجتمع المحلي منخفض، وأن 37.1% من المستجيبين يعتقدون أنه لا يوجد ضغط للمجتمع المحلي على الإطلاق.

الجدول رقم (10): تكرار ضغط أصحاب المصالح (الحكومة، الزبائن، نقابة العمال، المجتمع المحلي).

الدرجة	Frequency ضغط الحكومة	Percent ضغط الحكومة	Frequency ضغط الزبائن	Percent ضغط الزبائن	Frequency ضغط نقابة العمال	Percent ضغط نقابة العمال	Frequency المجتمع المحلي	Percent المجتمع المحلي
متوسط	16	25.8	24	38.7	11	17.7	7	11.3
منخفض	36	58.1	32	51.6	34	54.8	32	51.6
لا شيء على الإطلاق	10	16.1	6	9.7	17	27.4	23	37.1
المجموع	62	100.0	62	100.0	62	100.0	62	100.0

<u>النتيجة 5:</u> بما أن ضغط أصحاب المصالح بأبعاده الأربعة منخفضاً، بالتالي سيكون تبني ممارسات المحاسبة الإدارية منخفضاً، وهذا ما أظهرته النتائج حيث أن النسبة الأكبر من المستجيبين يجدون أن مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية منخفض في ممارساتهم الإدارية.

مناقشة النتائج:

تسلط نتائج هذه الدراسة الضوء على مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية بين بعض الشركات الصناعية السورية. ولقد وجدت أن هناك ارتباطا بين ضغط الحكومة والزبائن ومستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية. تدعم هذه النتيجة نظرية أصحاب المصالح في أن ضغط أصحاب المصالح الذين لديهم سلطة قد يكون عاملاً محفزاً للشركات لتتبني تكنولوجيا إدارية جديدة ألا وهي المحاسبة الإدارية البيئية.

تتفق هذه النتائج مع الجدل النظري الذي أثاره كل من (Elijido-Ten, 2007)، ودراسة (Delmas & Toffel, 2004) ، ودراسة (Elijido-Ten *et al.*, 2010). كما تتفق نتائج هذه الدراسة مع نتائج الدراسات التجريبية المرتكزة على نظرية أصحاب المصالح (Pondeville *et al.*, 2008) القائلة إذا زاد اهتمام مجموعة معينة من أصحاب المصالح التي تمتلك نفوذاً بالآثار البيئية الناجمة عن المنظمة، قد تدرك هذه المنظمة الحاجة إلى الإفصاح عن معلومات حول الجهود أو المبادرات التي اتخذت أو قد تتخذ للتخفيف من هذا الضغط. أي قد يجبر أصحاب المصالح المنظمة على تبني نظام محاسبة إدارية بيئية بغرض إضفاء الشرعية على ممارساتها. أي بمعنى كلما ارتفعت درجة عدم التأكد البيئي زاد استخدام متخذي القرار لنظم المحاسبة الإدارية. أي بمعنى كلما زاد أو انخفض تأثير ذوي المصالح الذين يمتلكون سلطة اقتصادية على الشركات، زاد أو انخفض احتمال تبني نظام المحاسبة الإدارية البيئية كوسيلة لإضفاء الشرعية على ممارساتها الداخلية.

الاستنتاجات والتوصيات:

بعد التحليل الإحصائي للبيانات توصل البحث إلى النتائج التالية:

1) وجود علاقة طردية بين ضغط الحكومة ومستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية.

2) وجود علاقة طردية بين ضغط الزبائن ومستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية.

3) عدم وجود علاقة بين ضغط نقابة العمال ومستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية.

4) عدم وجود علاقة بين ضغط المجتمع المحلي ومستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية.

5) **بما أن ضغط أصحاب المصالح بأبعاده الأربعة منخفضا، بالتالي سيكون تبني ممارسات المحاسبة الإدارية منخفضاً.**

بناء على ما سبق توصي الدراسة بما يلي:

أشارت النتائج إلى انخفاض مستوى تبني ممارسات المحاسبة الإدارية البيئية في الشركات الصناعية السورية، ويعود السبب الرئيس في ذلك إلى انخفاض ضغط الحكومة وضغط الزبائن بما في ذلك المستورد الأجنبي وعدم وجود تأثير لنقابة العمال والمجتمع المحلي على هذه الشركات مما يعني:

a) انخفاض الضغط الحكومي، وذلك لعدم إتباعها سياسة بيئية تجاه الشركات، وبالتالي ضرورة إصدار قوانين، وفرض عقوبات وغرامات تلزم الشركات بتحمل مسؤولياتها تجاه البيئة.

b) ضرورة إصدار الحكومة لمعايير الإنتاج / التلوث، الأمر الذي له أثر إيجابي في إنتاجية الشركات.

c) ضرورة العمل على زيادة الوعي بالقضايا البيئية في المجتمع المحلي من خلال إثارة مواضيع تتعلق بالبيئة في الدوريات والمجلات والتلفاز والمؤتمرات بحيث تشكل ضغطاً على الشركات لتحسين أدائها البيئي.

d) ضرورة على زيادة الوعي بالقضايا البيئية عند أصحاب المصالح مثل نقابة العمال بحيث تشكل ضغطاً على الشركات لتحسين أدائها البيئي.

المراجع:

1. Bansal, P & Roth, K, *'Why Companies Go Green: A Model of Ecological*, The Academy of Management Journal, 2000, Vol. 43, No. 4, Aug., 717-736.
2. Bouma, JJ., & van der Veen, M., *"Wanted: A Theory for Environmental Management Accounting"*, in M Bennett, JJ Bouma & T Wolters, *Environmental Management Accounting: Informational and Institutional Development*, Kluwer Academic Publisher, Dordrecht, 2002, 279-90.
3. Burritt, R. *Environmental management accounting: Roadblocks on the way to the green and pleasant land*, Business Strategy and the Environment, Vol. 13, 2004, 13-32.
4. Chen, J. & Roberts, R.*"Toward a More Coherent Understanding of the Organization–Society Relationship: A Theoretical Consideration for Social and Environmental Accounting Research"*, Journal of Business Ethics, (2010) 97:651–665.
5. Christ, K. & Burritt, R. "Environmental Management Accounting: the Significance of Contingent Variables for Adoption", Journal of Cleaner Production, 41, (2013), 163-173.
6. Deegan, C. & Blomquist, C. "Stakeholder Influence on Corporate Reporting: An Exploration of the Interaction between WWF-Australia and the Australian Minerals Industry", *Accounting, Organizations and Society*, 2006, Vol. 31, 343-372.
7. Deegan, C. *Financial Accounting Theory*, 2nd edn, McGraw-Hill, Sydney, (2006).
8. Deegan, C. 'Introduction. *The Legitimising Effect of Social and Environmental Disclosures - A Theoretical Foundation'*, Accounting, Auditing & Accountability Journal,(2002), vol. 15, no. 3, pp. 282-311.
9. Delmas, M & Toffel, M. 'Stakeholders and Environmental Management Practices: An Institutional Framework', *Business Strategy and the Environment*, 2004, vol. 13, 209-22.
10. Elijido-Ten, E. Kloot, L. & Clarkson, P. *"Extending The Application Of Stakeholder Influence Strategies To Environmental Disclosures: An Exploratory Study From A Developing Country"*. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 2010, Volume: 23 Issue: 8, pp. 1032-1059.
11. Elijido-Ten, E. *Applying Stakeholder Theory To Analyze Corporate Environmental Performance: Evidence From Australian Listed Companies*, Asian Review of Accounting, 2007, Volume: 15. Issue: 2, 164-184.
12. Freeman, R. *Strategic Management: a Stakeholder Approach*, Pitman, Boston, 1984.
13. Hasnas, J. *"The Normative Theories of Business Ethics: A Guide for the Perplexed Business",* Ethics Quarterly, 1998, vol. 8, no. 1, 19-42.
14. IFAC. *"International Guidelines on Environmental Management Accounting*". the International Federation of Accountants, August, (2005). <http://scholar.google.com/>.
15. Pondeville, S.M; Swaen, V & Rongé, Y. *The Impact of External Environment, Stakeholders' Pressures and Environmental Strategy on Environmental Management Control Systems.* 2008. http://www.iae.univ-poitiers.fr/afc07/Programme/PDF/p93.pdf.
16. Qian, W. & Burritt, R. *Contingency Perspectives on Environmental Accounting : An Exploratory Study in Local Government*, 2009. <http://www.clg.uts.edu.au/shortcourses/Resources/LEM/Module10-QianandBurritt2009.pdf >

Responsiveness', *Academy of Management Journal*, vol. 43, no. 4, 717-36.

17. Scavone, GM. "Challenges In Internal Environmental Management Accounting Reporting In Argentina", Journal of Cleaner Production 14, 2006, 1276-1285.
18. Staniskis, J. K, & Stasiskiene, Z. "Environmental Management Accounting in Lithuania: Exploratory Study of Current Practices, Opportunities and Strategic Intents", *Journal of Cleaner Production,* 14: 1252-1261.
19. UNDSD . *"Environmental Management Accounting: Procedures and Principles", United Nations Division for Sustainable Development*, New York. 2001.
20. Wahyuni, D. *Environmental Management Accounting: Techniques and Benefit,* Jurnal Akuntansi Universitas Jember*,* Vol. 7, No. 1, 2009, 23-35.