



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم

التسيير

قسم العلوم التجارية



الموضوع

واقع التقرير عن التكليف البيئية في المؤسسات  
الاقتصادية الجزائرية (دراسة عينة من المحاسبين)

مذكرة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية

تخصص : محاسبة

الاستاذ المشرف:

جودي ممد رمزي

إعداد الطالب:

نسيب يوسف

.....2019	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2018-2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



شكر

و عرفان

## شكرا و عرفان

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا نهدتي لولا ان هدانا الله  
اللهم صل وسلم وبارك على أشرف الخلق سيدنا محمد وعلى آله الطيبين  
الطاهرين

شكر بيتهج به اللسان دائماً و أبداً لله سبحانه  
و تعالى الذي أعاننا لإنجاز هذه المذكرة  
أتقدم بجزيل الشكر إلى والدي حفظهما الله و أطال في عمرهما دون أن  
أنسى إخوتي وكل من كان له الفضل في وصولي إلى هذه المرحلة  
و بعده أتقدم بالشكر الخالص للدكتور الفضيل جودي محمد رمزي  
الذي لم يذخر جهداً في مساعدتي، فقد فتح لي بيته، كما هي عادته مع  
كل طلبة العلم، و كنت أجلس معه الساعات الطوال أقرأ عليه ولا يجد في  
ذلك حرجاً، وكان يحثني على البحث، ويرغبني فيه، ويقوي عزيمتي عليه  
فله من الله الأجر ومني كل تقدير حفظه الله ومتعته بالصحة والعافية و نفع  
بعلومه.

كما أشكر كل الذين كانوا عوناً لنا في بحثنا هذا و من زرعوا التفاؤل في  
قدموا لنا المساعدات و الأفكار والمعلومات دون أن يشعروا دربنا و  
بدورهم بذلك لهم منا كل تقدير وشكر ، وأخص منهم :

أخي : بلال نسيب

الزميل : بركيبة محمد علي

صديقي : عقون ابراهيم

صديقي : أحمد نوي

كما أتوجه بالشكر و الامتنان إلى جميع أساتذتنا الأفاضل الذين لم يبخلوا  
علي بتوجيهاتهم القيمة وموظفي وعمال كلية العلوم الاقتصادية و  
التجارية و علوم التسيير .

## الإهداء

باسم الله الذي هدانا لنعمة الإسلام و أنار لي

طريق العلم و وفقني في إنجاز هذا العمل.

أهدي ثمرة جهدي إلى الذي تعب من أجلي و طالما شجعني مثلي

الأعلى أبي

إلى أعلى الناس أُمي أطل الله في عمرها و أمدّها بالصحة و الهناء .

إلى إخوتي و أخواتي الأعراء .

إلى كل زملائي بالجامعة .

وإلى جميع أحبتي...

و إلى كل من ساهم في إنجاز هذه المنكرة.

الفهرس

المحتويات

III	..... الشكر و عرفان
III	..... الإهداء
III	..... الفهرس المحتويات
III	..... فهرس الأشكال
III	..... فهرس الجداول
أ - د	..... مقدمة
	..... الفصل الأول: التقارير المالية
02	..... - تمهيد
03	..... المبحث الأول: مفهوم التقارير المالية
03	..... المطلب الأول: المقصود بالتقارير المالية و خصائصها النوعية
03	..... الفرع الأول: المقصود بالتقارير المالية
04	..... الفرع الثاني: الخصائص النوعية للتقارير المالية
06	..... المطلب الثاني: أنواع التقارير المالية
07	..... المطلب الثالث: مستخدمي التقارير المالية
09	..... المبحث الثاني: أهمية و أهداف التقارير المالية
09	..... المطلب الأول: أهداف التقارير المالية
10	..... المطلب الثاني: أهمية التقارير المالية
11	..... المبحث الثالث : القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF
11	..... المطلب الأول : مفهوم القوائم المالية
11	..... الفرع الأول : المقصود بالقوائم المالية
13	..... الفرع الثاني: خصائص النوعية للقوائم المالية
14	..... الفرع الثالث : مستخدمي القوائم المالية
15	..... المطلب الثاني : أهمية و أهداف القوائم المالية
17	..... المطلب الثالث : أنواع القوائم المالية و عناصرها الأساسية
17	..... الفرع الأول : أنواع القوائم المالية
19	..... الفرع الثاني : العناصر الأساسية للقوائم المالية

22	..... خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: التكاليف البيئية
24	..... - تمهيد
25	.....المبحث الأول:التكاليف
25	.....المطلب الأول : مفهوم التكاليف
25	.....المطلب الثاني:عناصر التكاليف
26	.....المطلب الثالث : أنواع و تصنيفات و تبويات التكاليف
34	.....المبحث الثاني :ماهية التكاليف البيئية
34	.....المطلب الأول :مفهوم التكاليف البيئية
36	.....المطلب الثاني:أنواع التكاليف البيئية
36	.....المطلب الثالث : طرق قياس التكاليف البيئية
38	.....المبحث الثالث : عرض التكاليف البيئية
38	.....المطلب الأول : عرضها وفق جدول حساب النتائج
39	.....المطلب الثاني : عرضها وفق الميزانية
43	.....المطلب الثالث : عرضها وفق جدول التدفقات النقدية
44	..... خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث : دراسة ميدانية إحصائية لأراء عينية من الأكاديميين و المهنيين
46	..... - تمهيد
47	.....المبحث الأول : الإطار النظري للأساليب الإحصائية المستخدمة لدراسة الاستبيان
47	.....المطلب الأول : المعلومات و مصادر جمع البيانات
48	.....المطلب الثاني :الأساليب الإحصائية المستخدمة
49	.....المطلب الثالث : صدق و ثبات أداة البحث
50	.....المبحث الثاني : المعالجة الإحصائية لموضوع دراسة الاستبيان
50	.....المطلب الأول : عرض و تحليل النتائج الدراسة
52	.....المطلب الثاني : اختبار التوزيع الطبيعي و تحليل محاور الاستبانة
52	.....الفرع الأول : اختبار طبيعة توزيع البيانات لعينة الدراسة



53	..... الفرع الثاني : تحليل محاور الاستبانة
57	..... الفرع الثالث : دراسة علاقة الارتباط بين محاور الرئيسية للدراسة
59	..... خلاصة الفصل الثالث
60	..... الخاتمة
62	..... قائمة المصادر و المراجع
68	..... قائمة الملاحق

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
27	التبويب الوظيفي	01
29	عناصر التكاليف	02
30	يوضح التكاليف ثابتة بيانيا	03
31	يوضح التكاليف متغيرة بيانيا	04
32	يوضح التكاليف ثابتة و متغيرة بيانيا	05

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
38	جدول حساب النتائج بعد تعديلها بالآثار البيئية	01
40	جدول الميزانية بعد تعديلها بالآثار البيئية	02
43	قائمة التدفقات النقدية بعد تعديلها بالآثار المالية	03
48	يوضح حدود الدنيا و عليا لسلم الدراسة	04
48	يوضح توزيع الأوزان على البدائل الخمسة	05
50	يوضح معامل ألفا كرونيخ	06
51	يوضح توزيع متغير المؤهل العلمي حسب إجابة أفراد عينة الدراسة	07
51	يوضح توزيع متغير الوظيفة حسب إجابة أفراد عينة الدراسة	08
51	يوضح توزيع متغير السن حسب إجابة أفراد عينة الدراسة	09
52	يوضح توزيع متغير الخبرة المهنية حسب إجابة أفراد عينة الدراسة	10
52	يوضح توزيع متغير التخصص حسب إجابة أفراد عينة الدراسة	11
53	يوضح اختبار الطبيعة التوزيع	12
54	يوضح المتوسط الحسابي و انحراف المعياري و أهمية النسبية للمحور الأول : التقارير المالية	13
55	يوضح المتوسط الحسابي و انحراف المعياري و أهمية النسبية للمحور الثاني : التكاليف البيئية	14
56	يوضح المتوسط الحسابي و انحراف المعياري و أهمية النسبية للمحور الثالث : الإفصاح المحاسبي بالتكاليف البيئية	15
57	يوضح دراسة علاقة الارتباط - معامل سبيرمان - بين المحاور الرئيسية للدراسة	16

**مقدمة:**

برزت مشكلة التلوث البيئي بوضوح مع مجيء الثورة الصناعية و امتدت أثارها لتشمل الإنسان و الممتلكات و الأنظمة البيئية السائدة ، حيث يصفها البعض على أنها الوريث الذي حل محل المجاعات و الأوبئة لخطورتها و عمق أذاها الذي امتد إلى كل مجالات الحياة البشرية مما تطلب وضع آليات بها إجراءات من ضمنها إجراءات محاسبية الحد من هذه الآثار التي الأخذ بالانتشار في أغلب دول العالم و من هذا المنطلق وجب على المحاسبة أن تقوم بدورها في هذا المجال ، حيث أصبح للتقارير البيئية قيمة ذات صلة بترشيد القرارات الإدارية المتعلقة بالبيئة .

حيث ظهرت القوانين و التشريعات البيئية ، و بدأ الاهتمام يتجه نحو الشركات الصناعية التي تمارس أنشطة ملوثة للبيئة و بذلك العديد من المنظمات الحكومية و غير الحكومية بإظهار الآثار البيئية للشركات في تقاريرها المالية و أصدرت العديد من البيانات و المعايير الخاصة بالمحاسبة البيئية .

أصبحت نظم المحاسبية التقليدية غير قادرة على توفير البيانات حول الآثار البيئية للوحدات الاقتصادية أدى إلى الأصوات المطالبة بضرورة قيام الشركات بتحميل مسؤوليتها تجاه البيئة و نتيجة لذلك قامت العديد من الشركات بتطوير نظم معلومات محاسبية لإدارة التكاليف البيئية ، ومن هنا ظهر مفهوم محاسبة التكاليف البيئية.

بما أن الجزائر ليست بمنعزل عن العالم الخارجي و المشكلات البيئية تتصف بأنها ظاهرة عابرة للحدود أي أنها مشكلة عالمية فأصبح من الضروري الاستعداد لمواجهة مختلف المشاكل البيئية ، رغم أنا المشاكل البيئة في الجزائر لم تكن ملفتة للانتباه إلا أن النمو الديموغرافي الذي عرف وتيرة سريعة بعد الاستقلال و زاد معه النزوح الريفي إلى المدن و ظهور عمليات التصنيع المكثفة و المتنوعة خاصة صناعة الاسمنت كل هذه التطورات أدت إلى نتائج سلبية أثرت على سيرورة التنمية المستدامة في الجزائر و التي أكدت عليها في التشريعات و القوانين منذ سنة 2003 ، و بالرجوع إلى القوائم المالية للمؤسسات الصناعية في الجزائر لا نجد أثرا للإفصاح عن التكاليف البيئية في قوائمها المالية و هو ما يتناقض مع التشريعات البيئية التي تهدف لحماية البيئة و الذهاب نحو التنمية المستدامة و ذلك لعدم وجود معايير محاسبية يمكن إتباعها خاصة بالقياس و الإفصاح عن التكاليف البيئية و خاصة أن الحاجة للمعلومات البيئية أصبحت ضرورية سواء للأطراف المعنية داخل المؤسسة أو خارجها .

**1/ الإشكالية :**

وهنا نتوصل إلى طرح إشكالية بحثنا و التي يمكن صياغتها بالشكل التالي :

ما واقع التقرير عن التكاليف البيئية ؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بطرح التساؤلات التالية :

- 1- ما هو دور المعلومات التي توفرها التكاليف البيئية ؟
- 2- أين يتم عرض هذه التكاليف البيئية في تقارير المالية ؟
- 3- ما هي طرق قياس التكاليف البيئية ؟

## 2/ الفرضيات :

تتطلب دراسة الإشكالية و الإجابة على الأسئلة الفرعية الفرضيات التالية :

- توفر التكاليف البيئية معلومات تساهم في زيادة قابلية الفهم و المقارنة للتقارير المالية للمنشأة .
- يتم عرضها وفق جدول حساب النتائج و الميزانية و جدول التدفقات النقدية .
- توجد عدة طرق للقياس التكاليف البيئية و أهمها طريقة القياس نقدي و الكمي و الوصفي .

## 3/ أسباب اختبار الموضوع :

من أهم هذه الأسباب :

- إهمال الشركات الصناعية لقياس التكاليف البيئية .
- عدم إدراج التكاليف البيئية بصورة صحيحة و الدقة المطلوبة ضمن التقارير المالية السنوية المنشورة .

## 4/ أهداف الدراسة :

- تسليط الضوء على مفهوم و طبيعة محاسبة التكاليف البيئية و أهميتها ، كذلك أسباب و دوافع المنشآت في الاهتمام بدراسة التكاليف البيئية .
- التعرف على أنواع التكاليف البيئية و كيفية الإفصاح عنها في التقارير المالية .
- بيان أهمية محاسبة التكاليف البيئية و دورها في تحسين جودة التقارير المالية في شركات الصناعة .

## 5/ أهمية الدراسة

تظهر أهمية الدراسة كالآتي :

- أهمية العلمية : تتبع الأهمية العلمية للدراسة في المساهمة في وضع أسس لقياس و رقابة التكاليف البيئية .
- الأهمية العلمية : تتمثل الأهمية العملية للدراسة في الاهتمام بالبيئة التي تمثل المحيط الذي يعيش فيه الإنسان و كما تمثل الأهمية في مساعدة الشركات الصناعية في قياس و رقابة التكاليف البيئية التي تنتج

عن أنشطة هذه الشركات و الإفصاح عنها في التقارير المالية مما يحق جودة هذه التقارير في عرض و الإفصاح .

#### 6/ الدراسات السابقة :

- دراسة منى عبد الله حمد ( مذكرة مقدمة ضمنه متطلبات شهادة الماجستير جامعة دمشق 2014 ) حيث عالجت منى عبد الله حمد في رسالتها ( اثر قياس التكاليف البيئية و الإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي ) ، طرق قياس التكاليف البيئية و الإفصاح عنها بالإضافة إلى التعرف على مظاهر الكفاءة البيئية في الأداء الناجمة عن قياس التكاليف البيئية و الإفصاح عنها بهدف الوصول على اثر الممكن وقوعه في الأداء البيئي في اتخاذ القرارات ذات الصلة ، قامت بإجراء دراسة تطبيقية في شركة الخماسية لصناعة الغزل و النسيج بدمشق .
- دراسة عمر عبد الله أحمد عمر ( مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا 2017 ) حيث عالج عمر عبد الله احمد عمر في رسالته ( محاسبة التكاليف البيئية و دورها في تحسين جودة التقارير المالية ) إن محاسبة التكاليف تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفر محاسبة التكاليف تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفر المعلومات عن الأداء البيئي للمنشأة الصناعية وتوفر محاسبة التكاليف البيئية معلومات عن التكاليف متعلقة بتقليل أضرار المخلفات الصناعية قام بإجراء دراسة تطبيقية على عينة من المنشآت الصناعية بالمنطقة الصناعية الخرطوم بحري .
- دراسة يحي جمال اللولو ( مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير جامعة الإسلامية ، غزة ، 2016 ) حيث عالج يحي جمال اللولو ( مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ) التعرف على محاسبة التكاليف البيئية والدور الذي تلعبه في الحد من المشكلات البيئية ، و بيان مستوى الوعي البيئي والتزامها اتجاه البيئي والتعرف على القوانين و التشريعات البيئية التي تلزم الشركات الصناعية على تطبيق، لقد اعتمدت الدراسات على استبانته و وزعت على مجتمع الدراسة المكون من العاملين في الشركات الصناعية في قطاع غزة .

#### 7/ منهج الدراسة :

تم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي لما يمكنه هذا المنهج من وصف و تحليل الجوانب النظرية للموضوع بغرض التعرف على التقارير المالية و واقع التكاليف البيئية بمؤسسة الاقتصادية ، و منهج دراسة حالة ومن خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة محل الدراسة حتى يمكن من فهم مختلف جوانب الموضوع و كشف أبعاده و كذا التعمق فيه ، إضافة إلى دراسة و تحليل الوثائق و البيانات و المعطيات الفعلية .

8/ هيكل دراسة :

لمعالجة الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاث فصول :

• الإطار النظري للدراسة :

الفصل الأول : التقارير المالية

المبحث الأول : مفهوم التقارير المالية

المبحث الثاني : أهداف التقارير المالية و أهميتها

المبحث الثالث : القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

الفصل الثاني : التكاليف البيئية

المبحث الأول : التكاليف

المبحث الثاني : التكاليف البيئية

المبحث الثالث : عرض التكاليف البيئية

• الإطار التطبيقي للدراسة :

الفصل الثالث : دراسة ميدانية إحصائية لأراء عينية من المحاسبين

المبحث الأول : إطار النظري لأساليب إحصائية المستخدمة لدراسة الاستبيان

المبحث الثاني : المعالجة إحصائية لموضوع دراسة الاستبيان

# الفصل الأول

## التقارير المالية



### تمهيد

تعتبر التقارير من أهم وظائف المحاسبة بصفة عامة فبعد أن يقوم المحاسب بعملية التسجيل و التبويب و التلخيص و التحليل يقوم بإعداد التقارير المضافة و التي تعكس بصورة كاملة و متكاملة عن واقع و حقيقة تلك الأنشطة و الأحداث من جهة ، وحتى تكون مفهومة و واضحة لكل الأطراف المستخدمة لها داخل و خارج الدولة التي تعمل فيها المؤسسة من جهة أخرى ، لابد من تحقيق الانسجام في إعدادها بين مختلف دول العالم .

سنتطرق في هذا الفصل إلى التقارير المالية من خلال ثلاث مباحث :

### المبحث الأول : مفهوم التقارير المالية

### المبحث الثاني : أهمية و أهداف التقارير المالية

### المبحث الثالث : القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي SCF .

### المبحث الأول: مفهوم التقارير المالية

تعتبر التقارير المالية المنتج النهائي التي تجيب عن تساؤلاته حول المنشأة وهي أهم مصادر المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرارات الرشيدة.

#### المطلب الأول: المقصود بالتقارير المالية و خصائصها النوعية

##### الفرع الأول: المقصود بالتقارير المالية:

تعرف التقارير عادة بصيغ مختلفة وفقا لأهدافها وخبرتها حيث : تعود كلمة (Report) في أصلها اللاتيني إلى معني (To carry back) أي العودة بالذاكرة إلى ، وبهذا فان التقرير يقصد به لغويا وصف لأحداث أو مواقف سابقة<sup>(1)</sup>.

- تعتبر التقارير المالية بمثابة وثائق إعلامية حاملة لبيانات يتم استعمالها أو الاطلاع عليها من طرف عدة مستعملين.
- تعتبر التقارير المالية بمثابة رسالة من تتدفق خلالها المعلومات المحاسبية المتبادلة بين منتج المعلومة (المؤسسة ) ومستخدميها (متخذ القرار)<sup>(2)</sup>.
- وقد أصبحت التقارير المالية المنشورة من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرين والدائنين و المستخدمين في اتخاذ القرارات المتعلقة بالأعمال وخاصة في أسواق الأوراق المالية (البورصة)<sup>(3)</sup>.
- تضم التقارير المالية كافة المعلومات التي تلتزم المنشأة بتقديمها دوريا أو تقدمها طوعية سواء كانت في شكل قوائم مالية أو غيرها من الأشكال الأخرى المتعلقة بتقديم المعلومات ، ولا تعتبر التقارير المالية هدف في حد ذاتها ، ولكنها وسيلة لتوفير المعلومات عن المركز المالي للمنشأة ( قائمة المركز المالي) و الأداء ( قائمة الدخل ) ، و التغيرات في حجم السيولة ( قائمة التدفقات النقدية ) و غيرها من المعلومات التي تعتبر مفيدة للعديد من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية<sup>(4)</sup>.

<sup>1</sup> - بشير العلق ،أساليب و طرق إعداد التقارير و خطب التقليدية و الالكترونية ، دار البازوري للنشر و التوزيع ،عمان ،2009 ، ص85 ، 86 .

<sup>2</sup> - إبراهيم علي عباس ، حكيم شبوطي ،المحتوي الإعلامي للتقارير المالية ومدى أهمية لمستخدميها في ظل التوجه نحو المعايير الإبلاغ المالي الدولية ، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية ،قسم العلوم الاقتصادية القانونية ،جامعة دكتور يحي فارس ،العدد 19 ،مدية ،2018 ، ص71 .

<sup>3</sup> - إبراهيم فطر بنداس ، أثر التقارير المالية المنشورة في جذب الاستثمارات الأجنبية في الدول النامية ، مجلة العلوم الإدارية ، كلية العلوم الإدارية ، جامعة أفريقية العالمية ، العدد 2 ، الخرطوم ، 2018 ، ص 32.

<sup>4</sup> - حكيمة بوسلمة ، نجوى عبد الصمد،أثر التقارير المالية المنشورة على أسعار أسهم الشركات المدرجة في بورصة تونس ،مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير و العلوم التجارية ،المجلد 11 ، العدد 01 ،باتنة ، 2018 ، ص 54 .

- تعد القوائم المالية جزء من التقارير المالية حيث تقوم الشركة بإعدادها استجابة لزيادة مطالب و احتياجات المستخدمين لها ، ومن المستحيل عمليا في ظل بيئة الأعمال اليوم تلبية تلك المتطلبات و الاحتياجات من خلال القوائم المالية الأساسية فقط ، بسبب الكم الهائل و الكبير من المعلومات المحاسبية و غير المحاسبية (1).
- كما عرفت أيضا كل وسائل توصيل المعلومات المتعلق بشكل مباشر أو غير مباشر بالمحاسبة المالية فهي لا تقتصر فقط على القوائم المالية (2).
- كما عرفت التقارير المالية بأنها توفر جزء رئيسيا من المعلومات التي يحتاجها المستخدمون الخارجيون للمعلومات لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان وغيرها، المحللون الماليون المهنيون مثلا يجمعون و يقيمون المعلومات الاقتصادية و كذلك المعلومات الصناعية قبل القيام بتحليل المعلومات حول شركة ما كذلك فان العديد من المحللين يحصلون على المعلومات عن طريق التحدث مع ممثلي إدارة الشركات (3).

يستنتج الباحث من التعريفات السابقة أن القوائم المالية جزء من التقارير المالية ، و أن التقارير المالية تتسع لتشمل المعلومات غير تلك الوارد في القوائم المالية ، و التقارير المالية هي من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون و الدائنون و المستخدمون حيث أنها تحتوي على المعلومات الكمية و النوعية المفيدة للعديد من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية .

يعرف الباحث التقارير المالية بأنها ، المنتج النهائي الذي يصدر في نهاية السنة المالية أو الفترة المالية للنظام المحاسبي ، تضم التقارير المالية كافة المعلومات التي تلتزم المنشأة بتقديمها دوريا أو تقديمها طواعية سواء كانت في شكل قوائم مالية أو غيرها من أشكال أخرى لتقديم معلومات ، و هي بذلك وسيلة من وسائل إتصال المنشأة بعالمها الخارجي .

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج الخصائص النوعية للتقارير المالية و هي كالآتي :

### الفرع الثاني : الخصائص النوعية للتقارير المالية

الخصائص النوعية هي موصفات معينة يجب توفرها في المعلومات المقدمة في التقارير المالية حتى تصبح مفيدة للمستخدمين .

<sup>1</sup> - زيدي البشير و سعيد يحي ، جودة التقارير المالية و دورها في تقييم الأداء المالي ، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية ، المجلد 2 ، العدد 3 ، الوادي المسيلة ، ص 87 .

<sup>2</sup> - يوحنا أل آدم و صالح رزق ، المحاسبة المالية ، دار الحامد ، عمان ، 2001 ، ص 427 .

<sup>3</sup> - فداغ الفداغ ، المحاسبة المتوسطة نظرية وتطبيق ، دارالنشر والتوزيع مؤسسة الوراق ، عمان، 1999، ص 4 .

و تتمثل الخصائص النوعية في مايلي :

1) **الملائمة** : تكون المعلومات المالية الملائمة قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون ويمكن أن تكون المعلومات قادرة على إحداث فرق في قرار معين حتى و إن اختار بعض المستخدمين عدم الاستفادة منها أو كانوا على علم مسبق بها مكن مصادر أخرى ، و تكون المعلومات المالية قادرة على إحداث فرق في القرارات إذ كانت تنطوي على القيمة التنبؤية و التوقيت المناسب و التغذية العكسية<sup>(1)</sup>.

وحتى تكون المعلومات المالية ملائمة لابد من توافر خصائص فرعية و هي:

- **القيمة التنبؤية** : حتى يكون المعلومات تأثير على عملية اتخاذ القرار يجب أن تؤدي إلى تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالأحداث المتوقعة في المستقبل .
- **التوقيت المناسب** : تفقد المعلومات فعاليتها في اتخاذ القرارات ، إذا ترخى تقديمها فترة طويلة بعد وقوع الأحداث التي تتعلق بها ، مع العلم أن اتخاذ القرار محددة دائما بفترة زمنية معينة .
- **التغذية العكسية** : ويعني بها مدى صحة توقعاته السابقة و إمكانية تقييم نتائج القرارات التي تم اتخاذها بنا على هذه المعلومات<sup>(2)</sup>.

2) **المصدقية ( الموثوقية )** : الخاصية الرئيسية الثانية للمعلومات المحاسبية هي درجة الثقة ، فالمعلومات المحاسبية تعتبر موثوق بها لو أن المستخدمين يمكنهم الاعتماد عليها لإظهار الظروف الاقتصادية والأحداث الخاصة بالشركة ، و لا تعني الثقة الدقة المطلقة ، فمن الواضح أن هناك درجات ثقة ، فالمعلومات المبنية على الحكم الشخصي تتضمن تقديرات و تقريرات لا تكون دقيقة ، و مع ذلك فيجب أن تكون موثوق بها فالهدف هو تقديم المعلومات التي يثق فيها المستخدمين و لتحقيق الهدف<sup>(3)</sup> ، فأن المعلومات يجب أن تحتوي على مواصفات مكونة لخاصية الثقة و حتى تتصف المعلومات المالية بالمصدقية يجب أن تتوفر فيها الخصائص التالية :

- **الصدق في العرض** : إن العبرة من هذه الخاصية هو تمثيل مضمون التقارير المالية بصدق و ليس حسب شكلها القانوني فقط ، و تعتبر هذه الخاصية على درجة من الأهمية إذا لا قيمة لمعلومات فورية و سريعة لكنها غير دقيقة أو خاطئة .
- **الحياد** : يجب أن تكون المعلومات غير متحيزة ، بحيث لا يجب إعداد القوائم المالية لخدمة جبهة معينة و إنما للاستخدام العام .

<sup>1</sup> - أحمد حلمي جمعة ، معايير التقارير المالية الدولية ، دار صفاء للطباعة و نشر و التوزيع ، عمان ، 2015 ص 98.

<sup>2</sup> - زيدي البشير ، سعيدى يحي ، المرجع السابق ص 88.

<sup>3</sup> - كمال الدين مصطفى الدهراوي ، المحاسبة المتوسطة وفقا للمعايير المحاسبية المالية ، المكتب الجامعة الحديث ، الإسكندرية ، 2015 ، ص 40.

- **القابلية للتحقيق :** يتحقق هذا المفهوم عندما تكون النتائج المتوصل إليها من قبل شخص باستعماله لأساليب القياس و الإفصاح محددة هي نفس النتائج التي تم التوصل إليها من قبل شخص آخر لو قام باستخدام نفس أساليب القياس و الإفصاح<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني : أنواع التقارير المالية

و تتعدد أنواع التقارير المالية و تختلف باختلاف محتوى و مضمون كل منها و يمكن تبويب هذه التقارير إلى أهم القوائم المالية : تقرير مدقق الحسابات ، تقرير مجلس الإدارة ، تقرير الإدارة التنفيذية ، فيما يلي تعريف لكل منها :

**1- أهم القوائم المالية :** هي القوائم التي يتم إعدادها بصورة منتظمة و دورية لتوفر لنا الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية الأزمة لتحقيق أهداف المحاسبة المالية و هذه القوائم تتمثل في كونها مترابطة معا بمعنى أنها تخضع جميعا لنفس عملية القياس و أن تأثير هذا القياس ينعكس على جميع القوائم المالية و التي هي كالآتي : - قائمة الدخل .

- قائمة المركز المالي .

- قائمة التغير في حقوق الملكية .

- قائمة التدفق النقدي<sup>2</sup>.

**2- تقرير مدقق الحسابات :** يعتبر تقرير المراجع أو مدقق احد المصادر المعلومات الهامة ، فالمراجع شخص مهني يقوم بالفحص المستقل للبيانات المحاسبية المقدمة بواسطة المنشأة ، و إذا ما توصل المراجع إلى قناعة بأن القوائم المالية للمنشأة تعبر بصدق و عدالة المركز المالي في تاريخ إعدادها و نتائج الأعمال و التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في التاريخ نفسه ، فإنه يقوم بإصدار رأى غير متحفظ أو ايجابي فهو دليل على صدق المعلومات الواردة في القوائم المالية و عدالتها و استخدام هذه المعلومات لغرض التحليل المالي<sup>3</sup>.

**3- تقرير مجلس الإدارة :** هو التقرير الذي يعده مجلس إدارة المؤسسة و الذي يشتمل على العديد من البيانات المتعلقة بالسياسات الإدارية و المالية ، و تقرير مجلس الإدارة لا يحتوي على المعلومات المالية كافية التي يمكن الاعتماد عليها من جانب المحلل المالي أو مستثمرين و دائنين و غيرهم ، و هذه

<sup>1</sup> - زبيدي البشير و سعيدى يحي ، المرجع السابق ، ص 89.

<sup>2</sup> - ابراهيم علي عباس ، حكيم شبوطي ، المرجع سابق ، ص 71 ، 72 .

<sup>3</sup> - محمد سامي راضى ، تحليل التقارير المالية ، دار التعليم الجامعي للنشر و التوزيع ، الإسكندرية ، 2016 ، 22، 23.

المعلومات أيضا لا تخضع لمراجعة مراقب الحسابات و تقرير المجلس يحتوي على المعلومات التكميلية الأخرى التي قد يحتاج إليها المستفيدين من متخذي القرارات<sup>1</sup>.

**4- تقرير الإدارة التنفيذية :** هو تقرير إلزامي تقوم بإعداده الشركة المساهمة ، و يتضمن معلومات أكثر تفصيلا من تقرير مجلس الإدارة مثل معلومات عن الأصول و التغيرات التي حدثت خلال الفترة المعينة و الالتزامات عن العاملين و تكلفة الرعاية الاجتماعية و الخدمات المقدمة من الشركة للعمال بصفة خاصة و للمجتمع بصفة عامة ، و قد تطورت التقارير المالية في السنوات الأخيرة من حيث كمية المعلومات التي تحتويها و نوعها و طريقة عرض البيانات و الحد الضروري للمعلومات التي يجب الإفصاح عنها ضمن هذه التقارير لتكون موصلا جيدا للمعلومات المحاسبية نتيجة للضغوط من الجهات العلمية المعتمدة بالحسابات في الولايات المتحدة الأمريكية و إنجلترا و غيرها من الدول ، بناء على رغبة المستثمرين و الدائنين و البنوك و غيرهم من المستخدمين في طلب المزيد من المعلومات الإضافية التي تساعدهم على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية و هذا التطور أدى إلى ظهور عدد من القوائم الملائمة لتلبية حاجات المستفيدين<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث : مستخدمي التقارير المالية

يمكن تقسيم المستفيدين من التقارير المالية إلى :

**1- إدارة المنشأة :** إن إدارة المؤسسة بمختلف أقسامها تكون على اطلاع مستمر بما يجري ضمن مجال كل وظيفة ، لكن الأمر يقتضي التنسيق فيها بين الوظائف حتى يتم العمل بتناسق و إنتظام ، و لكن لا يحدث ذلك إلا إذا توفر نظام معلومات يضمن تدفق المعلومات بسرعة وبدون انقطاع ، و بأقل تكلفة ، و يتضمن تحقيق أكبر منفعة ممكنة .

تحتاج الإدارة إلى تقارير المالية عن الفترة المنتهية ( السنة ) تعدها هي نفسها و ذلك لتمكن من إجراء مقارنة بين ما تم تحقيقه و ما كان يجب تحقيقه ( المخطط ) للوقوف على الانحرافات و تحليلها ثم دراسة ما يجب القيام به لتحسين نقاط القوة ، و تفادي نقاط الضعف .

**2- الدولة :** ممثلة في أجهزتها المختلفة ( الضرائب ، الحماية الاجتماعية ، الحماية البيئية ) والتي تسهر على ضمان الاحترام المؤسسات تطبيق التشريعات و القوانين المعمول بها ، مستخدمة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية التي تتلقاها بشكل دوري ، أو التي تطلبها إذا ما رأت ذلك ضروريا ، فمصالح الضرائب مثلا تتعامل مع المؤسسات باستمرار ، وهي تحرص بحذر و صرامة على احترام المؤسسات للقواعد و القوانين الضريبية المتعامل بها من خلال مراقبتها للكشوف المحاسبية الختامية ، و التقارير الدورية

<sup>1</sup> - المرجع نفسه ، ص 22.

<sup>2</sup> - عمر عبد الله أحمد عمر ، محاسبة التكاليف البيئية و دورها في تحسين جودة التقارير المالية ، رسالة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا ، 2017 ، ص 49.

كالتصاريح الجبائي و طلب المستندات المؤيدة له إذا اقتضى الأمر ذلك ، تشكل كذلك التقارير المالية على المستوى الاقتصادي الجزئي مصدر المعلومات الأكثر أهمية في إعداد الحسابات الوطنية ( الاقتصاد الكلي ) و تعتبر تقارير هذه الأخيرة مصدر معلوماتي لإعداد السياسات و الخطط الوطنية<sup>1</sup>.

**3- المقرضون :** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم و الفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق .

**4- المستثمرون :** يهتم مقدمي رأس المال و مستشاريهم بالمخاطر و بالمخاطرة المصاحبة لاستثماراتهم و المتأصلة فيها و الفئة المتحقق منها ، حيث يحتاجون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع كما أن المساهمين يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المشروع على توزيع أرباح الأسهم<sup>2</sup>.

**5- الموظفون و العمال الحاليون و المرتقبون :** يهتم الموظفون و العمال الحاليون و المرتقبون بالمعلومات المدرجة بالتقارير المالية للتعرف على المركز المالي للمنشأة و مدى قدرتها على تحقيق الأرباح بغرض الحكم على استمرارها ، فالوضع المالي الجيد و تحقيق الأرباح يساعد بشكل عام على تحقيق الأمن الوظيفي للعاملين و دفع رواتبهم و تحسين مستوى معيشتهم .

**6- النقابات العمالية :** هذه الفئة من المستخدمين تحتاج للمعلومات المحاسبية المتعلقة بالوضع المالي للمنشأة و مستويات الأرباح المحققة فيها للدفاع عن حقوق العمال و تحسين ظروف العمل .

**7- الموردون و العملاء :** يهتم الموردون و العملاء بالتقارير المالية للحصول على معلومات تمكنهم من اتخاذ قرار بشأن استمرار أو عدم استمرار تعاملهم مع المنشأة ، حيث يستخدمون هذه التقارير لدراسة قدرة المنشأة على الاستمرار خاصة في حالة وجود تعاملات طويلة الأجل بينهم و بين المنشأة.

**8- السلطات القضائية :** هذه الجهة تحتاج للتقارير المالية و المعلومات المحاسبية الواردة فيها لحل المنازعات القضائية و تصفية المنشأة في حالة الإفلاس .

**9- المحللون و الوسطاء الماليون :** وهم يحتاجون للتقارير المالية بغرض إجراء التحليلات و تقييم المخاطر المحتملة و العوائد المرتبطة بالمنشأة و من ثم تقديم الاستشارات لاتخاذ قرارات استثمارية معينة<sup>3</sup>.

**10- المجتمع :** يتطلع المجتمع إلى معرفة الخدمات الاجتماعية التي تقدمها لهم المنشأة على البيئة المحيطة و يتسنى لهم ذلك من خلال المعلومات التقارير المالية .

<sup>1</sup> عقاري مصطفى ، التقارير المالية لمن ؟ ، مجلة العلوم الاجتماعية و الإنسانية ، كلية العلوم الاقتصادية ، باتنة ، 32 ، 33 ، 34 .

<sup>2</sup> حورية بوقندورة ، جودة المعلومات المحاسبية و أثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة أم البواقي ، 2016 ، ص 36 .

<sup>3</sup> حكيمة بوسلمة ، نجوى عبد الصمد ، المرجع السابق ، ص 59 ، 60 .

## المبحث الثاني : أهمية و أهداف التقارير المالية

للتقارير المالية هدف أساسي هو أن تظهر القوائم المالية نتيجة نشاط مشروع و مركزه المالي بكل عدالة و وضوح في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة ، كما تبرز أهميتها في جميع مجالات الأنشطة الاقتصادية فضلا عن مجالات أخرى اجتماعية ، سياسية ، و ثقافية .

سنتناول في دراستنا لهذا المبحث مطلبين ، المطلب الأول سنتطرق فيه إلى أهداف التقارير المالية أما في المطلب الثاني سنتطرق فيه إلى أهمية التقارير المالية .

## المطلب الأول : أهداف التقارير المالية

الأهداف التي تسعى التقارير المالية لتحقيقها من الاحتياجات الخارجية المستخدمة لها ، و يكون من السهل تحديد هذه الأهداف إذا كان هناك توافق في احتياجات مستخدميها و كانت اهتماماتهم بالمعلومات التي تفصح عنها تلك التقارير واحدة ، و لكن هذا غير ممكن عمليا : فأهداف المستخدمين و من الصعب توفير معلومات خاصة لكل طرف بصفة مستقلة و قد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية ( F A S B ) أهداف التقارير المالية في:<sup>1</sup>

1- يجب أن توفر التقارير المالية معلومات تكون مفيدة لكل مستثمرين و الدائنين الحاليين و المحتملين و مستخدمي المعلومات الأخرى في اتخاذ القرارات السليمة المتعلقة بالاستثمار أو الاقتراض ، و يجب أن تكون هذه المعلومات مفيدة للذين لهم قدرة محدود على فهمها و كذلك لديهم الرغبة في دراسة و تحليل هذه المعلومات<sup>2</sup> .

2- توفير معلومات تقيد المستثمرين و الدائنين و غيرهم في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية من استثماراتهم في المنشأة في شكل أرباح موزعة أو فوائد على الأموال المقرضة و توقيت تلك التدفقات النقدية و درجة المخاطرة المحيطة بها<sup>3</sup> .

3- يجب أن توفر التقارير المالية معلومات عن الموارد الاقتصادية للوحدة و حقوق عن تلك الموارد ، و النتائج المترتبة و المعاملات والأحداث و الظروف التي تؤدي إلى حدوث تغيرات في هذه الموارد و الحقوق على تلك الموارد<sup>4</sup> .

<sup>1</sup> - حكيمة بوسلما ، نجوى عبد الصمد ، المرجع السابق ، ص 54 .

<sup>2</sup> - محمد سامي راضي ، المرجع السابق ، ص 27 .

<sup>3</sup> - حكيمة بوسلما ، نجوى عبد الصمد ، المرجع السابق ، ص 55 .

<sup>4</sup> - محمد سامي راضي ، المرجع السابق ، ص 27 .



- 4- تزويد مستخدمي التقارير المالية بالمعلومات المفيدة لأغراض التنبؤ و المقارنة و تقييم القوة الايرادية للمنشأة .
- 5- توفير معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة و الالتزامات و الموارد ، و آثار العمليات و الأحداث و الظروف التي غيرت هذه الموارد و الالتزامات المرتبطة بها <sup>1</sup> .
- 6- يجب أن توفر التقارير المالية معلومات مفيدة للمديرين و أعضاء مجلس الإدارة يمكن الاعتماد عليها حال قيامهم باتخاذ القرارات <sup>2</sup> .
- 7- تزويد المعلومات التي تساعد في الحكم على مقدرة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة للمنشأة بكفاءة من أجل الوصول إلى تحقيق أهداف المنشأة <sup>3</sup> .

### المطلب الثاني : أهمية التقارير المالية

تؤدي التقارير المالية دوراً أساسياً في جميع مجالات الأنشطة الاقتصادية فضلاً عن مجالات أخرى اجتماعية ، سياسية ، و ثقافية ، فالواقع الاقتصادي يتطلب معلومات مالية ( جزئية ، و كلية ) يستدل بها في إصدار أحكام على أداء ما ، أو يسترشد بها متى ظهرت الحاجة لاتخاذ قرارات مستقبلية <sup>4</sup> .

التقارير المالية توفر جزءاً رئيسياً من المعلومات التي يحتاجها المستخدمون الخارجين للمعلومات لأغراض الاستثمار و منح الائتمان و غيرها ، المحللون الماليون المهنيون مثلاً يجمعون و يقيمون المعلومات الاقتصادية ( مثل الناتج المحلي الإجمالي و أرقام معدلات الفائدة التي توفرها الحكومة ) وكذلك المعلومات الصناعية ( مثل أرقام الإنتاج الأسبوعية أو الشهرية التي توفرها القطاعات الصناعية ) قبل القيام بتحليل المعلومات حول شركة ما ، كذلك العديد من المحللين يحصلون على المعلومات عن طريق التحدث مع ممثلي إدارة الشركات <sup>5</sup> .

إن عملية تخصيص الموارد المالية ( رأس المال ) على مختلف البدائل المتاحة هي قرار حرج و هام لأنها المنطلق الاقتصادي القوي قوامه أن ترتفع فيه نسبة الإنتاجية ، و تتضاعف طاقة الإنتاج و تشجع فيه المهارات الإبداعات ، و تخلق أسواق فعالة تنساب من خلالها السلع و الخدمات المنتجة ، كذلك تنشيط فيه الأسواق المالية ، فيتقارب المستثمرون باعة و شراء ، و من ثم تتوفر لهم ظروف تنافسية مواتية يتبادلون فيها

<sup>1</sup> - حكيمة بوسلمة ، نجوى عبد الصمد ، المرجع السابق ، ص 55 .

<sup>2</sup> - محمد سامي راضي ، المرجع السابق ، ص 28 .

<sup>3</sup> - حكيمة بوسلمة ، نجوى عبد الصمد ، المرجع السابق ، ص 55 .

<sup>4</sup> - عقاري مصطفى ، المرجع السابق ، ص 27 .

<sup>5</sup> - فداغ الفداغ ، المرجع السابق ، ص 4 .

المصالح و يجنون منها المكاسب ، أما إذا حدث العكس حينئذ يتم تخصيص الموارد المالية بكيفيات لا تتسم بالعقلانية بسبب انعدام الدعم المعلوماتي المحاسبي ( المالي و غير المالي ) ، و المعلومات الأخرى . يؤدي بدون شك إلى ممارسة غير مجدية اقتصاديا ، فتكون إنتاجية المشاريع منخفضة و تكون تكلفة رأس المال مرتفعة و غيرها من النتائج السلبية المالية و غير المالية .

إضافة لما سبق ، عندما لا تتوفر المعلومات الضرورية فان المستعملين للتقارير المالية لا يحسنون تقييم الفرص الاستثمارية و لا تقدير حجم المخاطر و درجة احتمال حدوثها الملازمة لتلك الفرص ، أما المعلومات التي يستفيد منها مستخدمها تتوقف على :

- 1- مصادرها ، و درجة دلالتها ، و مدى صدقها .
- 2- تكلفتها و درجة الاستفادة من خدمتها فعندما تكون المعلومات كاملة ( كافية ) و يكون مصدرها موثوقا به من حيث الخبرة و الكفاءة ، يتوقع أن يكون احتمال اتخاذ القرار جيدا <sup>1</sup> .

### المبحث الثالث : القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي S C F

تعرف القوائم المالية على أنها تقارير مكتوبة عن الحالة المالية للمنشأة ، ويتضمن هذا التقرير القوائم المالية الأساسية " قائمة المركز المالي ، قائمة الدخل ، قائمة الأرباح المحتجزة ، قائمة التدفقات النقدية " و القوائم المالية الملحقه وهي بيانات تُنظَّم بناءً على إجراءات منطقيّة، وتهدف إلى نقل معلومات عن أغلب المكونات الماليّة للمنشأة ، وقد تُظهر معلومات عن لحظة معينة، أو قد تُساهم بتوضيح مجموعة من العمليات الماليّة خلال مُدّة معينة .

#### المطلب الأول : مفهوم القوائم المالية

#### الفرع الأول : المقصود بالقوائم المالية

- عرفت القوائم المالية بأنها " مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية و المالية غير قابلة للفصل فيما بينها تسمح بإعطاء صورة صادقة للوضع المالية و للأداء ، و التغير في الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات " .
- كما عرفت بأنها " الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة ، حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة و أدائها المالي و تدفقاتها النقدية ، و تعتبر حجر الزاوية التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرارات ، وهي نتاج النشاط المعلوماتي في المؤسسة خلال الفترة المالية التي

<sup>1</sup> - عقاري مصطفى ، المرجع السابق ، ص 27 ، 28 .

تتعلق بها القوائم المالية ، كما تعتبر ملخصا كميا للعمليات و الأحداث المالية و تأثيراتها على أصول و التزامات المؤسسة و حقوق ملكيتها " <sup>1</sup> .

- تعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها إيصال المعلومات إلى الأطراف الخارجية <sup>2</sup> .
- القوائم المالية من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهمة بأنشطة الوحدة ، و التي من خلالها ستتمكن تلك الأطراف من التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمنشأة و ما حققت من نتائج <sup>3</sup> .
- تعتبر القوائم المالية المنتج النهائي الذي تعتمد عليه إدارة المنشأة في تحديد مسار المنشأة ماليا و إداريا و إنتاجيا ، فهي المرجع الرئيسي في اتخاذ القرارات التي يتم اتخاذها في إدارة المنشأة ، و التي تكون بهدف استمرار المنشأة و رفع الكفاءة الإنتاجية و التمويل و تقرير رأس العامل في المنشأة <sup>4</sup> .

• عرفت كذلك المواد 26 - 27 - 28 - 29 من القانون رقم 11 / 07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي بأنها " تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وافية للوضعية المالية للكيان و نجاعته و كل تغيير يطرأ على حالته المالية ، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين و تعد في أجل أقصاه ( 4 ) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة كما يجب أن تعرض الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنية " <sup>5</sup> .

يستنتج الباحث من التعاريف السابق أن القوائم المالية هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية و المالية غير قابلة للفصل فيما بينها ، وهي تعتبر الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة ، والتي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية و تمكينهم من التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمنشأة و ما حققت من نتائج ، و تعتمد عليه إدارة المنشأة في تحديد مسار المنشأة ماليا و إداريا و إنتاجيا .

يعرف الباحث القوائم المالية هي تقارير توضح الحالة المالية للمنشأة خلال وقت ما ، أو فترات محددة من الزمن ، و من التعاريف القوائم المالية بأنها بيانات تنظم على إجراءات منطقية ، و تمثل القوائم المالية الناتج

<sup>1</sup> - نعيمة قاسمي ، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية حسب المعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، قسم علوم التسيير ، جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي ، 2013/2012 ، ص 46 .

<sup>2</sup> - كمال الدين مصطفى الدهراوي ، المرجع السابق ، ص 13 .

<sup>3</sup> - شناي عبد الكريم ، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبية الدولية ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و التجارة ، جامعة العقيد الحاج لخضر ، باتنة ، 2009/2008 ، ص 43 .

<sup>4</sup> - حسين عبد الجليل آل غزوي ، التقارير المالية في المنشآت الصغيرة ، مركز الكتاب الأكاديمي دار النشر و التوزيع ، عمان ، 2015 ، ص 57 .

<sup>5</sup> - قانون رقم 11 / 07 المؤرخ في 15 ذو القعدة عام 1428 هـ الموافق 25 نوفمبر 2007 م ، المتضمن نظام المحاسبي المالي ، جريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 74 ، ص 5 .

النهائي و الأساسي للعمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية ، و تهدف لنقل المعلومات اللازمة و مفيدة للعديد من الجهات التي لها علاقة ( مباشرة أو غير مباشرة ) بالوحدة الاقتصادية بهدف اتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية من قبل مستخدميها ، و القوائم المالية هي الجزء من التقارير المالية ، حيث هناك بعض المعلومات المهمة التي يمكن الحصول عليها من القوائم المالية و تحتاج إلى معلومات تكميلية يمكن الحصول عليها من التقارير المالية .

ومن خلال التعريف السابقة نستنتج الخصائص النوعية للقوائم المالية وهي كالآتي :

### الفرع الثاني : الخصائص النوعية للقوائم المالية

تعتبر الخصائص النوعية صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين و بالتالي فان تطبيق الخصائص النوعية الأساسية و معايير المحاسبية المناسب يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة و عادلة ، و تتمثل الخصائص النوعية الأساسية فيما يلي :<sup>1</sup>

1- **القابلية للفهم** : يجب أن تكون القوائم المالية قابلة للفهم المباشر من قبل المستخدمين ، لهذا الغرض فانه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من معرفة بالأعمال و الأنشطة الاقتصادية و المحاسبية ، يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أن من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين<sup>2</sup>.

2- **الملائمة** : و يقصد بها أن تكون المعلومات المحاسبية قادرة على التأثير في القرار ، فإذا لم يكن للمعلومات أي تأثير على قرار معين ، فإنها تكون غير ملائمة لهذا القرار ، و لكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة فإنها يجب أن تساعد متخذ القرار على تحسين القدرة على التنبؤ أي أن تكون للمعلومات قيمة تنبؤ ، و أيضا يجب أن تتوفر للمعلومات المحاسبية صفة الوقتية أي أن تتاح لمستخدميها في الوقت المناسب لاتخاذ القرار قبل أن تفقد قدرتها على التأثير<sup>3</sup> .

3- **المصدقية** : تتسم المعلومات بالمصدقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة و التحيز ، وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه و يمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوق بها أو بطبيعتها أو طريقة تمثيلها ، لدرجة أن الاعتراف بها يمكن أن يكون مضللا<sup>4</sup> .

<sup>1</sup> - نعيمة قاسمي ، المرجع السابق ، ص 47 .

<sup>2</sup> - حازم حسين ، المحاسبة المالية إعداد و عرض التقارير المالية ، جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية ، ص 9 .

<sup>3</sup> - يوسف محمود جريوع ، نظرية المحاسبية ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، طبعة ثانية ، عمان ، 2014 ، ص 46 .

<sup>4</sup> - حازم حسين ، المرجع السابق ، ص 10 .

فعل سبيل المثال ، إذا كانت مشروعية و مبلغ التعويضات المطالب بها موضع نزاع قانوني ، فان اعتراف المنشأة بكامل المبلغ المطالب به في الميزانية يعد غير مناسب ، في حين أنه قد يكون المناسب الإفصاح عن المبالغ مع الظروف المحيطة بالمطالبة .

**4- القابلية للمقارنة :** ويقصد بذلك أن يكون لمستخدمي البيانات المالية إمكانية المقارنة بينها عبر الزمن أي من فترة لأخرى و ذلك لتحديد اتجاه التغيير في المركز المالي للمؤسسة و أدائها ، كذلك يجب أن يكون باستطاعة مستخدمي البيانات المالية المقارنة بين البيانات المالية لمختلف المؤسسات من أجل تقييم المركز المالي و التغييرات فيه و كذلك الأداء النسبي لتلك المؤسسة <sup>1</sup> .

### الفرع الثالث : مستخدمي القوائم المالية

يشمل مستخدمي القوائم المالية المستثمرين الحاليين و المحتملين، الموظفين، المقرضين ، الموردين، الدائنين التجاريين الآخرين ، العملاء و الحكومات و وكالاتها ، و الجمهور ، و يستخدم هؤلاء القوائم المالية لاشباع بعض من حاجاتهم للمعلومات المالية ، و التي تشمل ما يلي : <sup>2</sup>

**1- المستثمرين الحاليين و المحتملون :** و أهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة هي :  
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية و الحالية و المستقبلية و أي تغيير في أسعار أسهم الشركة .

- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقديم كفاءة إدارة الشركة .  
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة و مستقبلها و تقييم أسهم الشركة بالمقارنة مع أسهم الشركات الأخرى <sup>3</sup> .

**2- الموظفون :** يضم الموظفون والمجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار و ربحية أرباب العمل ، كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافآتهم و تعويضآتهم و مزايا التقاعد لهم و توفير فرص العمل .

**3- المقرضون :** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد ما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق <sup>4</sup> .

**4- الموردون و الدائنون التجاريون :** تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعدهم في تقديرها إذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه .

<sup>1</sup>- نعيمة قاسمي ، المرجع السابق ، ص 48.

<sup>2</sup>- حازم حسين ، المرجع السابق ، ص 5 .

<sup>3</sup>- نعيمة قاسمي ، المرجع السابق ، ص 48 .

<sup>4</sup>- حازم حسين المرجع السابق ، ص 6 .

5- **العلاء** : و يعتبر العملاء شريان الإيرادات و مصادرها ، حيث أنهم الجهة المقصودة بمخرجات المؤسسة من سلع و خدمات ، لذلك فهم معنيون باستمرارية المؤسسة و قدرتها على تزويدهم بالسلع و الخدمات<sup>1</sup> .

6- **الحكومات و وكالاتها و مؤسساتها** : تهتم الحكومات و وكالاتها بعملية توزيع الموارد ، و بالتالي أنشطة المنشآت ، كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة ، و تحديد السياسات الضريبية و كأساس لإحصاءات الدخل القومي و إحصاءات مشابهة<sup>2</sup> .

7- **الجمهور** : يحتاج الجمهور إلى معلومات التي تخص الأطراف السابقة أعلاه ، كما قد يحتاج إلى معلومات خاصة إضافية قد يكون من صعب توفيرها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام .

و من الجدير بذكره أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المؤسسة سواء يشكل مباشر أو غير مباشر و من هذه الفئات التي لم يرد ذكرها ضمن هذا الإطار عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية نجد: إدارة المؤسسة و المحللون الماليون و السوق المالي و المنافسون و المحامون<sup>3</sup> .

**المطلب الثاني : أهمية و أهداف القوائم المالية**

### 1- أهداف القوائم المالية :

• ورد في الإطار الذي أعدته لجنة معايير المحاسبية الدولية لإعداد القوائم المالية أن القوائم المالية تهدف إلى توفير معلومات حول مركز المالي ، و الأداء و التغيرات في المركز المالي للمنشأة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الإدارية<sup>4</sup> .

• تحقق القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الحاجات العامة لغالبية المستخدمين ، ولكن القوائم المالية لا توفر دائما كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدمون لصنع القرارات الاقتصادية ، لأن :  
أ- هذه القوائم إلى حد كبير تعرض الآثار المالية للأحداث السابقة و ليس توقعها بالأحداث المستقبلية .

ب- هذه القوائم لا توفر بالضرورة معلومات غير مالية<sup>5</sup> .

<sup>1</sup> - نعيمة قاسمي ، المرجع السابق ، ص 49 .

<sup>2</sup> - حازم حسين المرجع السابق ص 6 .

<sup>3</sup> - نعيمة قاسمي ، المرجع السابق ، ص 49 .

<sup>4</sup> - حسين القاضي ، مأمون حمدان ، المحاسبة الدولية و معاييرها ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، 2011 ، ص 273 .

<sup>5</sup> - حازم حسين ، المرجع السابق ، ص 7 .

• لكن القوائم المالية تظهر نتائج عمل الإدارة و تساعد على محاسبة الإدارة عن الموارد الموضوعة في عهدها ، مما يساعد قراء القوائم المالية على اتخاذ قراراتهم حول الاستمرار في الاستثمار في المنشأة أو التنازل عنها أو بيعها و الاتجاه نحو منشأة أخرى و التصويت على الإبقاء على الإدارة أو عزلها<sup>1</sup> .

و أشارت لجنة معايير المحاسبية الدولية إلى أن أهداف القوائم المالية ليست أهداف جامدة و إنما تتأثر بالعوامل الاقتصادية و القانونية و السياسية لتتناسب المجتمع الذي تعد فيه هذه القوائم ، في ضوء ذلك حددت عددا من أهداف القوائم المالية أهمها ما يلي :

1- توفير معلومات تلاءم المستثمرين الحاليين و المحتملين و الدائنين ، لاستخدامها في اتخاذ القرارات الاستثمارية و منح القروض المالية ، و من الضروري أن تكون القوائم المالية مفهومة بالنسبة للمستثمرين و الدائنين الذين يكون لديهم المام معقولا بالأنشطة الاقتصادية و التجارية و المحاسبة المالية .

2- يجب أن توضح طريقة الحصول على الموارد و كيفية استخدامها في شكل أموال مختلفة و أية معلومات تقييد في تقييم الأداء و التنبؤ بالأرباح في المستقبل<sup>2</sup> .

3- يجب أن توضح كل ما يتعلق بحقوق الملكية و حقوق الغير و أية التزامات أخرى بالإضافة إلى أثر العمليات و الأحداث الاقتصادية على هذه حقوق ( قائمة المركز المالي ) .

4- تزويد المعلومات المفيدة للمستثمرين و الدائنين لأغراض التنبؤ و المقارنة و تقييم التدفقات النقدية المتوقعة بالنسبة لهم من حيث المبلغ و التوقيت و حالة عدم التأكد المتعلقة بهذه التدفقات ( قائمة التدفقات النقدية ) ، و ذلك من خلال دراسة و تقويم درجة سيولة الوحدة الاقتصادية و قدرتها على الوفاء بالتزاماتها سواء كانت قصيرة أم طويلة الأجل<sup>3</sup> .

### 2- أهمية القوائم المالية :

- تقديم المعلومات اللازمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسيين التي تساعدهم على تقويم قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية التي تساعد على التنبؤ باستمرارها و تحقيق النتائج الايجابية .

- القياس الدوري لدخل المنشأة .

- تقديم معلومات عن مصادر الأموال المتاحة للمنشأة و كيفية استخدام هذه الأموال .

<sup>1</sup> - حسين القاضي ، مأمون حمدان ، المرجع السابق ، ص 273 .

<sup>2</sup> - رولا كاسر لايقة ، القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف و دورها في ترشيد قرارات الاستثمارية ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، قسم محاسبة ، جامعة تشرين - السورية ، 2007 ، ص 49 .

<sup>3</sup> - رولا كاسر لايقة ، المرجع السابق ، ص 49 .

- تقديم معلومات عن التدفقات النقدية ( كالقروض من و إلى المنشأة ، استثمارات الملاك ، التوزيعات )<sup>1</sup> .
- القوائم المالية مهمة للإدارة ، وذلك بسبب قدرتها على تقييم المراكز المتنوعة للتكلفة ، حيث تُساعد الإدارة في تطبيق الرقابة على التكاليف ، وتحديد طبيعة العمل الذي سيُطبق مستقبلاً .
- يهتمّ الدائنون بمتابعة القوائم المالية ، وخصوصاً الذين تترتب عليهم دفعات قصيرة الأجل ، وتُدفع هذه التزامات من الأصول المتداولة ، كما تُساعدهم القوائم المالية في حساب نسبة السيولة المالية ، من أجل تقييم الوضع المالي الحالي .
- تستخدم الحكومات القوائم المالية ، وذلك لتستطيع تحديد قيمة الضرائب المترتبة على المنشآت في قطاع الأعمال ، كما توفر هذه القوائم معلومات عن مدى تقييد المنشآت بالأنظمة والقوانين ، وتساعد على دراسة الحالة الاقتصادية الخاصة بالدولة<sup>2</sup> .

### المطلب الثالث : أنواع القوائم المالية و عناصرها أساسية

#### الفرع الأول : أنواع القوائم المالية

##### 1- القوائم المالية الأساسية :

أ- **قائمة الأرباح المحتجزة** : يقصد بالأرباح المحتجزة بالأرباح التي لم توزع في الأعوام الماضية من قبل الشركات المساهمة ، و توضح الأرباح المحتجزة التغيرات الحادثة في هذه الأرباح حيث تبدأ هذه القائمة برصيد أول المدة للأرباح المحتجزة و يجمع لها ما في دخل الفترة المالية و يطرح منها توزيعات الأرباح لنفس الفترة للحصول على رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية الفترة ، و تعرض معلومات هذه القائمة بطرق مختلفة فأحياناً تعرض بقائمة مستقلة و أحياناً أخرى تعرض بقائمة ملحقة بقائمة الدخل أو بقائمة تغير في حقوق الملكية حيث يتم من خلال طريقة العرض هذه توضيح العلاقة الوثيقة بين الأرباح المحتجزة من جهة و قائمة الدخل و حقوق الملكية من جهة أخرى<sup>3</sup> .

ب- **قائمة الدخل** : تعرف قائمة الدخل بأسماء كثيرة ، فالمعايير المحاسبية الدولية مثلاً لمعيار المحاسبي الدولي رقم (1) - المعدل - عرض القوائم المالية - و المعيار الدولي رقم ( 8 ) - الخاص بصافي ربح أو خسارة الفترة و الأخطاء الجوهرية و التغيرات في السياسات المحاسبية تشير لهذه القائمة باسم قائمة الدخل ، و مهما كان الاسم المستخدم لهذه القائمة فان هذه القائمة تعد مكوناً رئيسياً في التقارير المالية

<sup>1</sup>- انظر الموقع الالكتروني : <https://accdiscussion.com/acc6567.html>

<sup>2</sup>-انظر الموقع الالكتروني : <https://mawdoo3.com>

<sup>3</sup>- مؤيد راضي خنفر ، غسان فلاح المطارنة ، تحليل القوائم المالية " مدخل نظري و تطبيقي " ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، عمان ، طبعة الأول 2006 ، ص 36 .



الدورية للمنشأة ، و تعبر عن معظم التغيرات الحادثة في المركز المالي للمنشأة على مدى الفترة التي يغطيها التقرير والتي غالبا ما تكون سنة كاملة ، حيث يجب على الإدارة الاهتمام أكثر بهذه القائمة نظر لأنها كانت محط اهتمام و تركيز مستخدمي القوائم المالية .

يعرف الدخل بأنه الزيادات في المنافع الاقتصادية الناشئة خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات إلى الداخل أو زيادة في الأموال أو نقص في الالتزامات ، و التي تؤدي الى زيادة في حقوق الملكية من مصادر غير المرتبطة بالمساهمات المقدمة في المشاركة في حقوق الملكية ، و يشمل تعريف الدخل كل من الإيرادات و المكاسب ، و يتناول المعيار المحاسبي ( 18 ) المعالجة المحاسبية للإيرادات <sup>1</sup> .

### ت- قائمة المركز المالي ( الميزانية ) :

توفر قائمة المركز المالي ( الميزانية ) معلومات عن طبيعة و مقدار الاستثمارات في أصول المنشأة و التزاماتها لدائنيها و حق الملاك في صافي أصولها و بالتالي فهي تعرض المركز المالي للمنشأة في لحظه زمنية معينة .

و تعرف بأنها : " كشف شامل بأصول المنشأة مقوم بالقيمة الحقيقية ليعبر عن المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين " .

و تعرف كذلك بأنها : " عبارة عن صورة فوتوغرافية للحالة المالية للمنشأة ، فهي تصور أصول المنشأة وخصومها و حقوق الملكية الخاصة بها في تاريخ معين "

و تعد قائمة المركز المالي أو الميزانية من القوائم الهامة في المحاسبة مصدر التعريف نظر لما توفره من معلومات ذات أهمية بالغة للملاك و غيرهم من أصحاب المصالح الآخرين ، فتوفر معلومات عن الأصول و الالتزامات و حقوق الملكية .

ويعتبر أساسا لاحتساب عدة مؤشرات منها :

- حساب معدلات العائد على الأموال المستثمرة في المنشأة .
- تقييم هيكل رأس المال في المنشأة .
- تقييم درجة السيولة و ملاءمتها و كذلك المرونة المالية <sup>2</sup> .

### ث- قائمة التدفقات النقدية : هي تقرير لبيان التدفقات النقدية الداخلية و الخارجية عن فترة معينة و تشمل

على معلومات معدة على الأساس النقدي من النشاط التشغيلي و النشاط الاستثماري و النشاط التمويلي للمشروع لخدمة المستثمرين و الدائنين و غيرهم وهذه المعلومات تساعد في التنبؤ بالمقدار النقدي المحتمل تزييعه في المستقبل في شكل أرباح و فوائد أو رد لأصل الدين كما أن هذه المعلومات تساعد

<sup>1</sup> - بن فرج زويبة ، مخطط المحاسبي البنكي بين المرجعة النظرية و تحديات تطبيق ، أطروحة دكتور ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة فرحات عباس - سطيف ، 2014/2013 ، ص 74 ، 75 .

<sup>2</sup> - حكيمة بوسلمة ، نجوى عبد الصمد ، المرجع السابق ، ص 55 ، 65 .

في تقدير درجة المخاطرة من حيث التباين المتوقع للعوائد المستقبلية و احتمال العمر المالي أو الإفلاس<sup>1</sup> .

2- القوائم المالية الملحقه : وهي قوائم إضافية يتم إعدادها بصورة تطوعية أو بناء على توصيات محاسبية لمقابلة ظروف معينة و من أمثلة ذلك ما يلي :

- قوائم تفصيلية لبعض القيم الإجمالية الواردة في القوائم المالية الأساسية ( قائمة الأرباح المحتجزة قائمة الدخل ، قائمة المركز المالي ، قائمة التدفقات النقدية ) .

- قوائم مالية معدة بالتغير في مستويات الأسعار .

- قوائم مالية موحدة لمجموعة من المؤسسات التي تكون وحدة اقتصادية متكاملة.

- قوائم مالية قطاعية عن خطوط الإنتاج و التوزيع في الوحدات ذات النشاط المتعدد<sup>2</sup> .

### الفرع الثاني : العناصر الأساسية للقوائم المالية

تستخدم المحاسبة العديد من المصطلحات ذات المعاني الخاصة والمحددة وهي المصطلحات التي تمثل لغة المحاسبة ، و قد قامت نشرة F Q S B رقم ( 6 ) بتعريف عشرة من العناصر التي تتعلق بصورة مباشرة بقياس الأداء و الحالة المالية للمنشأة ، نبينها في ما يلي :<sup>3</sup>

### عناصر القوائم المالية :

1- الأصول : تتمثل في المنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصل في إمكانية المساهمة - بشكل مباشر أو غير مباشر - في تحقيق التدفقات النقدية و ما في حكمها إلى المنشأة ، و يمكن أن تكون كذلك لمشاركتها في العملية الإنتاجية كجزء من النشاطات التشغيلية للمنشأة ، يمكن أخذ شكل القابلية للتحويل إلى نقدية أو ما في حكمها أو القدرة على تخفيض التدفقات النقدية الخارجية<sup>4</sup> .

2- الالتزامات : الالتزام يمثل واجبا أو مسؤولية العمل و الوفاء بطريقة محددة و يمكن الالتزامات أن تكون ملزمة قانونا كنتيجة لعقد ملزم أو متطلب تشريعي ، كما تنشأ الالتزامات كذلك ممارسة الأعمال العادية و الرغبة في الحفاظ على علاقات أعمال جيدة أو تصرف بطريقة عادلة ، يجب التفرقة بين الالتزام

1- عمر عبد الله أحمد عمر ، المرجع السابق ، ص 45 ، 46 .

2- إبراهيم علي عباس ، حكيم الشبوطي ، المرجع السابق ، ص 72 .

3- أحمد محمد أبو طالب و آخرون ، المحاسبة المتوسطة ، دار النشر و التوزيع منشورات جامعة القاهرة ، مصر ، 2018 ، ص 16 .

4- أحمد علي إبراهيم ، وفاء يحي احمد حجازي ، دار النشر و التوزيع جامعة بنها ، مصر ، 2008 ، ص 16 .

الحالي والتعهد المستقبلي ، فاتخاذ القرار من قبل المنشأة في الحصول على أصول في المستقبل لا يؤدي بحد ذاته إلى التزام حالي .

• إن تسديد الالتزام العادي يتضمن عادة قيام المنشأة بالتخلي عن موارد تحتوي على منافع اقتصادية من أجل مواجهة مطالبة الجهة الأخرى ، و يمكن أن يتم تسديد الالتزام الحالي بعدة طرق ، وليس فقط عن طريق الدفع نقدا .

• تنتج الالتزامات عن عملية مالية سابقة أو أحداث أخرى ماضية ، فمثلا يمكن أن تعترف المنشأة بالخصومات التي تمنح للعملاء مستقبلا على أساس مشترياتهم السنوية كالتزامات ، و في هذه الحالة ، فان بيع السلع في الماضي يمثل العملية المالية التي أدت إلى نشوء التزام<sup>1</sup> .

**3- حقوق الملكية :** هي الحصة المتبقية من الأموال بعد استبعاد الخصوم ، وتمثل حصة الملاك في المنشأة و تتكون من رأس المال المدفوع و التغيرات التي تحدث في هذه الحصة نتيجة صافي الدخل و إجراء توزيعات الأرباح ، و تزداد حقوق الملكية من خلال استثمارات الملاك و صافي الدخل و تقل من خلال توزيعات الأرباح<sup>2</sup> .

**4- استثمارات الملاك :** هي الزيادة في صافي أصول منشأة معينة ، و الناتجة عن تحويلات إليها لشيء ما ذي قيمة من وحدات أخرى و ذلك للحصول على أو زيادة حقوق ملكية في تلك المنشأة ، و عادة ما تكون استثمارات الملاك في شكل أصول مقدمة و لكنها تتضمن أيضا خدمات مقدمة أو تسوية أو تحويل الالتزامات على المنشأة<sup>3</sup> .

**5- التوزيعات على الملاك :** و هي الانخفاضات في صافي أصول المنشأة الناتج عن قيامها بتحويل أصول أو تقديم خدمات أو التحمل بالالتزامات اتجاه ملاكها ، تؤدي التوزيعات على الملاك إلى تخفيض حقوق الملكية بالمنشأة .

**6- الدخل الشامل :** هو التغير في حقوق ملكية ( صافي أصول ) منشأة معينة خلال فترة معينة نتيجة لصفقات و أحداث و ظروف أخرى من مصادر غير مرتبطة بالملكية ، فهي تتضمن كل التغيرات في حقوق الملكية خلال الفترة باستثناء تلك الناتجة عن استثمارات الملاك و التوزيعات عليهم<sup>4</sup> .

**7- الإيرادات :** ( النواتج ) حسب الإطار المفاهيمي هي زيادة المنافع الاقتصادية خلال الفترة ، في شكل مدخولات أو زيادة الأصول أو انخفاض الخصوم ، التي يترتب عنها زيادة الأصول الخاصة باستثناء الزيادة الناتجة عن تقديم مساهمات جديدة من طرف المساهمين إلى الأموال الخاصة .

<sup>1</sup> - حازم حسين ، المرجع السابق ، ص 14 ، 15 .

<sup>2</sup> - طارق عبد العال حماد ، التقارير المالية ، دار الجامعة للنشر و التوزيع ، مصر 2006 ، ص 120 ، 121 .

<sup>3</sup> - أحمد محمود أبو طالب ، و آخرون ، المرجع السابق ، ص 16 .

<sup>4</sup> - أحمد أبو طالب و آخرون ، المرجع السابق ، ص 17 .

- 8- **المصروفات :** ( الأعباء ) تعرف الأعباء بأنها انخفاض المنافع الاقتصادية خلال الفترة في شكل مخروجات أو انخفاض الأصول التي يترتب عنها نقص الأموال الخاصة ، باستثناء التوزيعات إلى المساهمين في الأموال الخاصة .
- تعريف الأعباء يشمل أيضا الخسائر و كذا الأعباء الناشئة عن النشاطات العادية للمؤسسة مثل " تكلفة البيع ، الأجر و الاهتلاكات " <sup>1</sup> .
- 9- **المكاسب :** هي زيادة في حقوق الملكية ( صافي الأصول ) نتيجة لصفقات عرضية أو طارئة لوحدة محاسبية معينة و كل الأحداث و الظروف الأخرى المؤثرة على المنشأة خلال فترة زمنية معينة باستثناء تلك الناتجة عن الإيرادات و الإستثمارات الملاك .
- 10- **الخسائر :** هي الانخفاض في حقوق الملكية ( صافي الأصول ) نتيجة لصفقات عرضية أو طارئة لوحدة محاسبية معينة و لكل الصفقات والأحداث و الظروف الأخرى المؤثرة على الوحدة خلال فترة زمنية معينة باستثناء تلك الناتجة عن المصروفات أو التوزيعات على الملاك <sup>2</sup> .

<sup>1</sup> - شناي عبد الكريم ، المرجع السابق ، ص 51 .

<sup>2</sup> - أحمد أبو طالب و آخرون ، المرجع السابق ، ص 17 .

### خلاصة الفصل الأول :

تناولنا من خلال هذا الفصل مفهوم التقارير المالية و أهمية و أهداف التقارير المالية و القوائم المالية وفق النظام المحاسبي SCF ، و إن التقارير المالية تمثل المنتج النهائي للنظام المحاسبي في المنشأة و تعتبر التقارير المالية همزة وصل بين منتجها ( المؤسسة ) و مستخدميها ( متخذو القرارات ) ، حيث يتم توضيح هذه العلاقة من خلال أهمية و أهداف التقارير المالية في تقديم المعلومات المعبرة عن نتائج الأنشطة الاقتصادية عن الفترة المنتهية ( مستوى الربح أو الخسارة ) ، وكذلك المركز المالي ( الممتلكات ، و الالتزامات ) ، مما يسمح لمختلف المستعملين باكتساب المعلومات الضرورية لاستخداماتهم ، و حفاظا على صدق و عدالة التقارير المالية تمكن مستخدميها من اتخاذ قرارات استثمارية و ائتمانية رشيدة ، و تستخدم التقارير المالية في عملية التحليل و دراسة واستكشاف الحقائق التي يعتقد كل طرف تناسب اهتماماته و تطلعاته ، فهي من هذا المنظور تؤثر بشكل متفاوت على سلوك المستعمل لها وفق درجة إدراكه و قبول لها و كما تحرص المنظمات و الهيئات المحاسبية و التشريعية على تشجيع المؤسسات على تبليغ التقارير المالية بنوعية عالية .

# الفصل الثاني

## التكاليف البيئية

### تمهيد

ألق التطور الاقتصادي و الاجتماعي على عاتق المؤسسات بالالتزام بالمسؤولية البيئية، وهذا مما أدى إلى ظهور مفهوم جديد وهو التكاليف البيئية، مما يضيف بعدا جديدا ومتطور لمهنة المحاسبة التي كانت تقتصر في الماضي على الجانب المالي والنقدي فقط، إلا أن التطبيق المحاسبي مازال يقوم على افتراض هام وضمني في نفس الوقت وهو أن المشروع غير مسؤول بيئيا واجتماعيا حتى ولو كان هذا المشروع مملوكا للدولة، لذلك سوف نتطرق في هذا الفصل إلى التكاليف البيئية من خلال ثلاث مباحث :

### المبحث الأول : التكاليف

#### المبحث الثاني : ماهية التكاليف البيئية

#### المبحث الثالث : عرض التكاليف البيئية

## المبحث الأول : التكاليف

### المطلب الأول : مفهوم التكاليف

إن مفهوم الكلفة تطور مع تطور احتياجات المحاسبين و الاقتصاديين و أصبح معنى كلفة يعطى معنا عاما باختلاف الغرض الذي تستخدم من أجله و المجال الذي تستخدم فيه ، لذلك أصبح من الضروري تعريفها بإضافة الصفة الدالة لها ، وهذه الصفات مثل : المباشرة - المتغير - الأولية - المتعددة وغيرها من الصفات .

- حيث إن كل صفة تضاف لكلمة الكلفة تعطى خصوصية تختلف عن الأخرى كذلك أن عملية قياس الكلفة و تسجيلها و الغرض منها سوف يختلف باختلاف الصفة المضافة لها <sup>1</sup> .
- التكلفة : هي مجموعة من المصاريف أو الأعباء تعبر عن بلوغ مرحلة معينة من النشاط الاقتصادي .
- فهي تضحية ذات قيمة اقتصادية للحصول على سلع أو خدمة في الحاضر أو المستقبل .
- أي أنها الإنفاقات المالية التي تتحملها إدارة المؤسسة للحصول على الموارد الإنتاجية لغرض إنتاج سلع و خدمات يمكن بيعها <sup>2</sup> .
- أما ناصر نور الدين فعرفها على أنها " تمثل تضحية اختيارية بالموارد الاقتصادية في سبيل الحصول على منافع مادية في الحاضر ( الفترة الحالية ) أو في المستقبل ( الفترات التالية )" <sup>3</sup> .
- يعرفها محمد علي أجبالي " قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة و التي تؤثر بالنقصان على الموجودات عند اكتساب المنفعة بالمستقبل " <sup>4</sup> .

يستنتج الباحث من التعاريف السابقة معنى كلفة يعطى معنا عاما باختلاف الغرض الذي تستخدم من أجله و المجال الذي تستخدم فيه و كل صفة تضاف لكلمة الكلفة تعطى خصوصية تختلف عن الأخرى . يعرف الباحث التكاليف على أنها مجموعة المبالغ المالية المقدمة للحصول على سلع و خدمات أو أعمال و هي تشمل مجموع حسابات صنف ( 6 ) في نظام المحاسبي المالي .

كما يمكن تعريفها على أنها مقدار من التضحية بالموارد الاقتصادية ملموسة أو غير ملموسة بهدف الحصول على منافع محددة حالية أو مستقبلية .

### المطلب الثاني : عناصر التكاليف

إن عناصر التكاليف في أي مشروع ( شركة ) بشكل عام و في الشركات الصناعية بشكل خاص تتكون من :

- 1- **المواد الأولية** : تشمل كافة المواد التي تدخل بصفة أساسية في إنتاج السلعة أو تقديم الخدمة مثل الأخشاب و الحديد في صناعة الأثاث ، و الحليب في منتجات الألبان... الخ ، و تعتبر مواد أولية أيضا بعض

<sup>1</sup> - محمد علي أجبالي ، قصي السامرائي ، محاسبة التكاليف ، دار وائل لنشر و التوزيع ، عمان ، طبعة الأولى ، 2000 ، ص 9 .

<sup>2</sup> - حمادي فاطمة ، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الإنتاج المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة الماستير ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2016 / 2017 ، ص 3 .

<sup>3</sup> - ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف ، دار الجامعة ، مصر ، 2009 ، ص 37 .

<sup>4</sup> - محمد علي أجبالي ، قصي السامرائي ، المرجع السابق ، ص 9 .



السلع الجاهزة و التي تدخل في صناعات أخرى ، مثل الأقفال في صناعة الأبواب و قد تعتبر بعض المواد اللازمة للتشغيل من وقود و زيوت و معدات إدامة و صيانة تعتبر عنصر من المواد .

2- الأجر : هي التي تعبر عن المجهود الإنساني الذي يبذله العمال في الشركة و ينقسم العمل الى نوعين عمل يتعلق بالعملية الإنتاجية و عمل لا يرتبط بالعملية الإنتاجية بل يساعد عليها . وتشمل الأجر المبالغ التي تدفع للعاملين سواء كان الأجر الأساس أو مكافأة الأجر و كذلك العمل الإضافي و المخصصات التي يحصل عليها العاملين .

3- المصروفات ( الخدمات ) : تشمل جميع المبالغ التي تنفقها الشركة ما عدا الأجر و المواد . وهذه العناصر الثلاث السابقة نجدها في جميع الأنشطة الشركة الرئيسية للشركة من إنتاج و تسويق و خدمات إدارية و تمويلية <sup>1</sup> .

### المطلب الثالث : أنواع و تصنيفات و تبويات التكاليف

هناك عدة طرق لتقسيم و تبويب التكاليف تختلف باختلاف الهدف و الغرض من تكلفة ، حيث يتميز كل تبويب بتحقيق غرض معين و قد يلجأ محاسب التكاليف للجمع بين أكثر من تبويب و ذلك لتحقيق الأهداف المرجوة .

#### 1- التكاليف الإنتاجية و التسويقية و الإدارية :

وفقا لهذا التبويب فإنه يتم تبويب و تقسيم التكاليف بحسب الوظائف الرئيسية للمشروع إلى تكاليف إنتاجية و تسويقية و إدارية و ذلك بهدف حصر التكاليف التي تحدث في كل وظيفة من هذه الوظائف وهي كالتالي : <sup>2</sup>

#### أ- التكاليف الإنتاجية ( الصناعية ) : حيث تتضمن جميع المواد الأولية الرئيسية التي تدخل بشكل مباشر في

عملية الإنتاجية أو التي تساهم بفعالية في العملية الإنتاجية ، و المواد الأخرى اللازمة لتسهيل العملية الإنتاجية و لكنها لا تدخل بشكل مباشر في المنتج النهائي .

أما الأجر فإنها تمثل كلفة العمالة الإنتاجية سواء العمال المتعلقين بالعملية الإنتاجية بصورة مباشرة أو العمال الموجودين في مجالات خدمات الإنتاج و التي تلزمها العملية الإنتاجية .

أما عنصر المصاريف فهي كل النفقات الأخرى التي تحدث في الأقسام الإنتاجية من غير عنصري المواد و الأجر <sup>3</sup> .

#### ب- التكاليف التسويقية : وهذه الوظيفة تهدف إلى التسويق و توزيع ما أنتجته الوظيفة الصناعية و أن هذه

الوظيفة أيضا ينفق عليها مواد ( مواد التعبئة و التغليف و مواد اللف والحزم ) و أجر العاملين في هذه

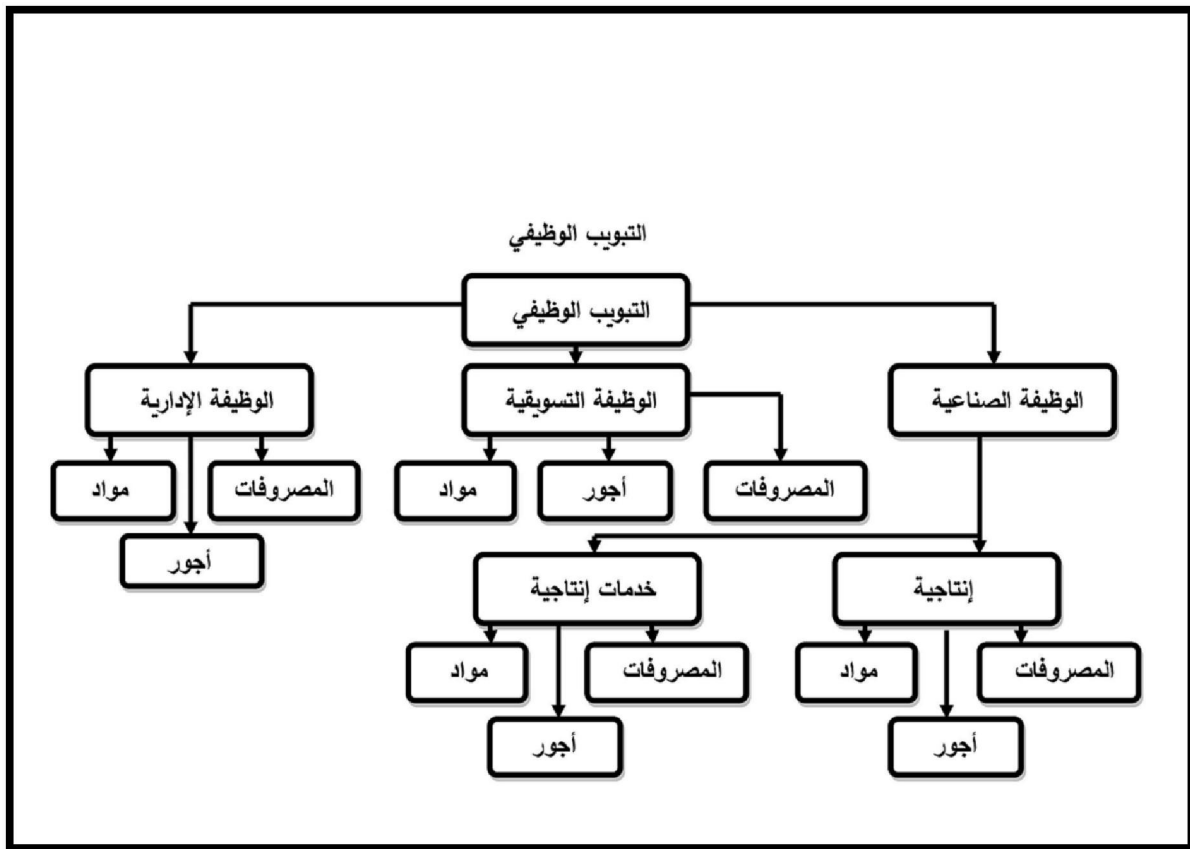
<sup>1</sup> - عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، إثراء للنشر و التوزيع ، طبعة الأولى ، 2008 ، ص 15 .

<sup>2</sup> - انظر الموقع الالكتروني : <http://accountinggate.com/arabic/cost-accounting/types-and-classification>

<sup>3</sup> - عماد يوسف الشيخ ، المرجع السابق ص 16 .

الوظيفة ، كأجور رجال البيع و أجور العاملين داخل معارض البيع ... إضافة إلى المصاريف التسويقية مثل إيجار معارض البيع و مصاريف الإعلان <sup>1</sup> .

ب-التكاليف الإدارية : وهي التي يقع على عاتقها عمليات الإشراف و التنسيق بين الإدارات المختلفة فهي تحتاج إلى مواد مكتبية و قرطاسية و غيرها و تحتاج إلى أجور ( رواتب الإدارات العليا و الموظفين و كافة العاملين داخل هذه الوظيفة ) و مصروفات إدارية و هي كافة النفقات الإدارية من مصاريف ضيافة و إيفاد و بريد و هاتف يخص الوظيفة الإدارية فقط و إن محصلة هذه العناصر تمثل " كلفة الوظيفة الإدارية " <sup>2</sup> .



الشكل رقم 01 : التبويب الوظيفي للمصاريف

المصدر : إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، طبعة الأولى ، 2006 ، ص 36 ،

<sup>1</sup> - إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، طبعة الأولى ، 2006 ، ص 35.

<sup>2</sup> - محمود علي الجبالي و قصي السامرائي ، المرجع السابق ، ص 24 .

### 2- تكاليف مباشرة و غير مباشرة :

إن هذا التبويب لعناصر التكاليف هو حسب علاقة هذه العناصر بالوحدة الإنتاجية حيث تضاف عناصر التكاليف على وفق هذا التبويب إلى :

أ- عناصر التكاليف المباشرة : وهي تلك العناصر التي تتفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية كما أنها العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية كما يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتج منها بشكل مباشر و أهم هذه العناصر :

1- المواد المباشرة .

2- الأجور المباشرة .

3- المصروفات الصناعية المباشرة .

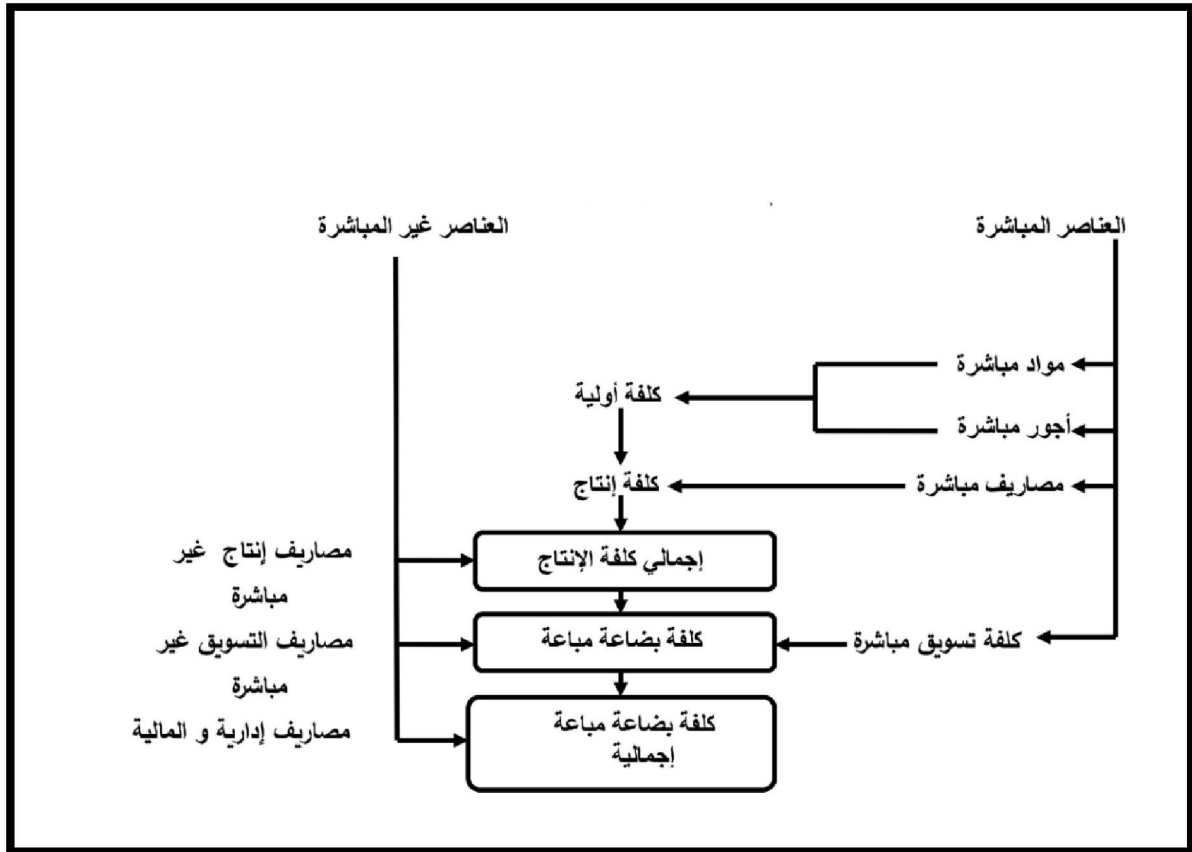
ب- عناصر التكاليف غير المباشرة : وهي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها بالوحدة الإنتاجية و التي يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج و يمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل و عناصر التكاليف غير المباشرة تشمل :

1- المواد غير المباشرة .

2- الأجور غير المباشرة .

3- المصروفات غير المباشرة <sup>1</sup> .

<sup>1</sup> - إسماعيل يحي التكريتي ، المرجع السابق ، ص 36 ، 37 .



الشكل رقم 02 : عناصر التكاليف

المصدر : عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، إثراء للنشر و التوزيع ، طبعة الأولى ، 2008 ، ص 18 .

### 3- تكاليف ثابتة و تكاليف متغيرة و تكاليف شبه متغير أو شبه ثابتة :

تسلك عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجوم الإنتاج سلوك مختلف ، فهي إما أن تكون ثابتة مع التغيرات في حجوم الإنتاج أو أن تكون متغيرة مع تغيرات الإنتاج أو أن تكون شبه ثابتة أو شبه متغيرة<sup>1</sup>.

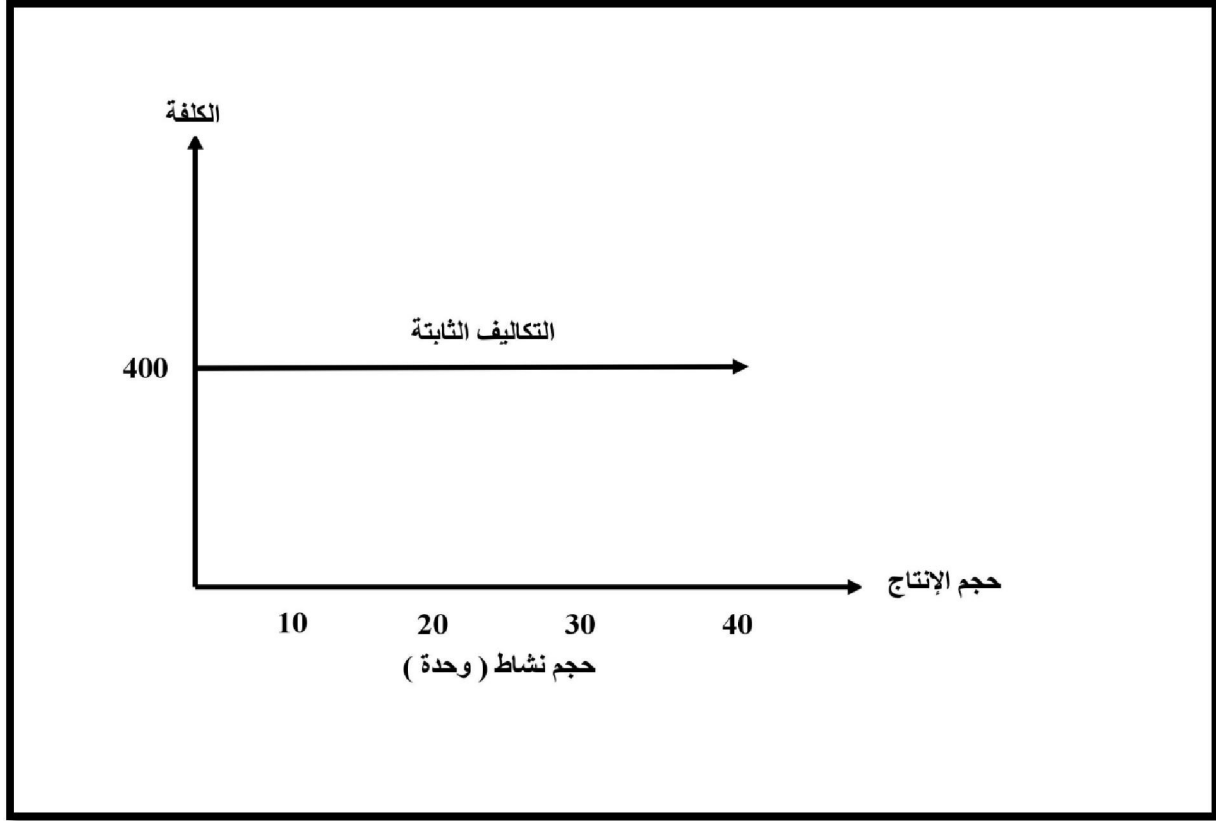
أ- التكاليف الثابتة : وهي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط أي أنها تبقى ثابتة بدون تغير و من خلال دراسة سلوك هذه العناصر يتبين بأن نصيب الوحدة المنتجة منها يتغير بتغير حجم النشاط أي أنه ينخفض إذا زاد حجم النشاط و نصيب الوحدة يزداد من هذه التكاليف إذا انخفض حجم الإنتاج ، لذا فمن مصلحة المنشأة أن تزيد من حجم نشاطها و عدم ترك طاقة عاطلة حتى تنخفض تكلفة الوحدة من التكاليف الثابتة و هذا فائدة للمنشآت خاصة في ظل سوق المنافسة و من أمثلة هذه التكاليف :

- مصروف الإيجار .
- مصروف التأمين .
- إيجار الإدارة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - محمود علي ألبالي ، قصي السامرائي ، المرجع السابق ، ص 25 .

<sup>2</sup> - إسماعيل يحي التكريتي ، المرجع السابق ، ص 40 .

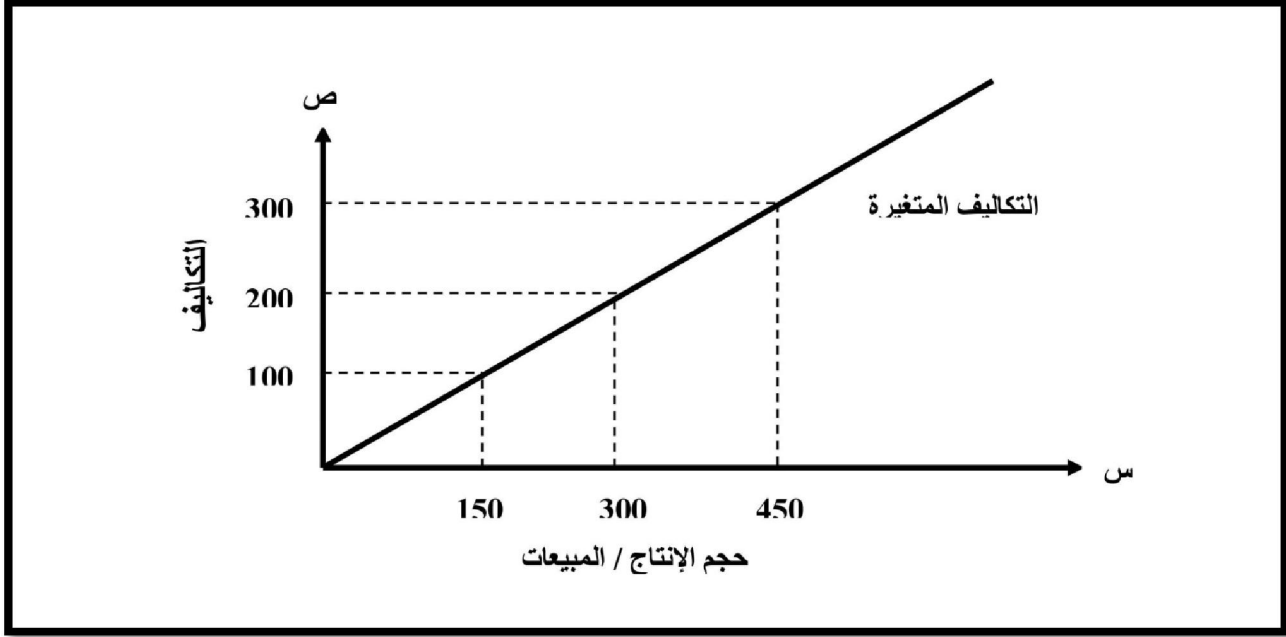
ويمكن إيضاح هذه العلاقة بالشكل البياني التالي :



الشكل رقم 03 : يوضح التكاليف ثابتة بيانيا

المصدر : إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، طبعة الأولى ، 2006 ، ص 40 .

ب- التكاليف المتغيرة : وهي تلك التكاليف التي تتغير في مجموعها مع تغيرات حجم إنتاج في حين يبقى نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف ثابتة مهما تغير حجم الإنتاج<sup>1</sup> .  
ويعبر بيانيا عن التكاليف المتغيرة بالشكل التالي :



شكل رقم 04 : يوضح التكاليف متغيرة بيانيا

المصدر : كمال حسين جمعة الربيعي ، سعدون مهدي الساقى ، محاسبة التكاليف الصناعية ، أثر للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى و 2008 ، ص39.

وتشمل هذه التكاليف العناصر التالية :

- عناصر التكاليف المباشرة : كالمواد و الأجور و المصاريف .
- عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغير منها بعض العناصر التي تتغير بالمجموع بتغير حجم الإنتاج مثل الزيوت و الشحوم .
- عناصر التكاليف التسويق المتغيرة و هذه تمثل العناصر التي يتغير حجم المبيعات كالمواد المستخدمة في التعبئة و التغليف ... الخ<sup>2</sup> .

<sup>1</sup> - محمود علي ألبالي ، قصي السامرائي ، المرجع السابق ، ص 27.

<sup>2</sup> - كمال حسين جمعة الربيعي ، سعدون مهدي الساقى ، محاسبة التكاليف الصناعية ، أثر للنشر و التوزيع ، 2008 ، ص38.

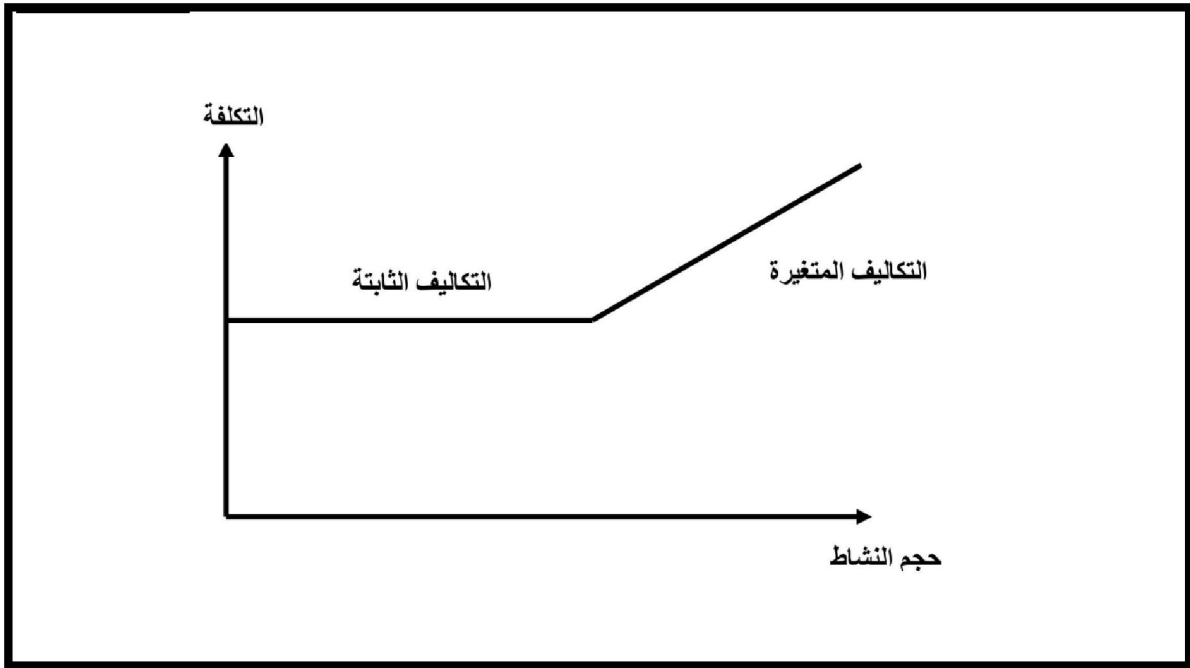
ج- التكاليف شبه المتغير و شبه الثابتة : وهي التكاليف التي تجمع بين خصائص المجموعتين من تكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة ، وهناك طرق عدة لفصل الجزء الثابت من هذه التكاليف منها : - طريقة الحد الأعلى و طريقة الحد الأدنى .

- طريقة خارطة الانتشار .

- طريقة المربعات الصغرى <sup>1</sup> .

ومن أمثلة هذه التكاليف ، تكاليف الصيانة الآلات أي أن كلفتها تبقى ثابتة في حالة الصيانة الدورية للآلات ولكن هذه الكلف تزداد عندما زيادة عدد مرات الصيانة بسبب بدء عملها .

وهذه التكاليف يمكن إيضاحها بالشكل البياني التالي <sup>2</sup> .



الشكل رقم 05 : يوضح التكاليف ثابتة و المتغير بيانيا

المصدر : إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، طبعة الأولى ، 2006 ، ص 42 .

#### 4- تكاليف خاضعة للرقابة و غير خاضعة للرقابة :

يهدف هذا التبويب إلى إخضاع عناصر التكاليف إلى الرقابة خلال عملية الإنتاج حيث يتم مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعمارية أو مقارنة الأداء الفعلي مع المعايير الموضوعية سلفا لهذه التكاليف و التعرف

<sup>1</sup> - إسماعيل يحي التكريتي ، المرجع السابق ، ص 41 .

<sup>2</sup> - إسماعيل يحي التكريتي ، المرجع السابق ، ص 41 ، 42 .

على الانحرافات في العمل و التكاليف و العمل على تصحيح هذه الانحرافات في الوقت الملائم و تقسم التكاليف على أساس الأغراض الرقابية إلى قسمين :

أ- تكاليف خاضعة للرقابة : وهي التكاليف التي يمكن التحكم فيها بعملية الإنتاج و بالتالي يمكن تعديلها قبل وقوعها .

ب- تكاليف غير خاضعة للرقابة : وهي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها بسبب تعاقد الإدارة عليها و لا بد من تنفيذها بالكمية و السعر المتفق عليه <sup>1</sup> .

5- التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات : إضافة إلى ما مر بنا من طرق تبويب التكاليف ، فان هناك طرق أخرى لتبويب التكاليف لأغراض التقارير التي تقدم إلى الإدارة لاستخدامها في اتخاذ القرارات مثل : <sup>2</sup>

أ- التكاليف الغارقة : وهي تلك التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الفترة الماضية و لا تستطيع إدارة المنشأة إيقافها <sup>3</sup> .

ب- التكاليف المناسبة أو الملائمة : هته التكلفة ترتبط بقرار إداري معين فعند رفض قرار إنتاجي معين تصبح هذه التكلفة لا غية و غير مناسبة أو إذا صدر قرار إداري بالشراء بدل الصنع اعتبرت تكلفة القرار الذي تمت الموافقة عليه تكلفة مناسبة أو ملائمة و كذلك قرارات إحلال الآلات ، و التوسيع بافتتاح خط إنتاجي جديد و غيرها <sup>4</sup> .

ت- التكاليف التفاضلية : هي الفرق في التكاليف ما بين بديلين و غالبا ، ما تسعى الإدارة عند دراسة عدة بدائل متاحة أمامها ، تسعى للمقارنة بين تكاليف تلك البدائل و كذلك الإيرادات المتحققة من تلك البدائل المتاحة ، و لعل أفضل مثال على التكاليف التفاضلية هو أن الإدارة لديها مجموعة منتجات من عملية إنتاجية واحدة و أمامها قرار إداري هل تستمر في إدخال تلك المنتجات إلى عمليات إنتاج إضافية و بيعها بالأسواق أم الاكتفاء بعملية الإنتاج الأولى و بيعها كما هي عليه في الأسواق ، إن العنصر الحاسم في ذلك هو مقارنة التكاليف الإضافية مع تلك الإيرادات الإضافية التي ستحقق من العمليات الإضافية <sup>5</sup> .

ث- تكلفة الفرصة البديلة : عندما تتخذ الإدارة قرار بشأن اختيار بديل معين ، فإنها ستخسر المنافع الخاصة بالخيارات الأخرى ... إن هذه المنافع التي تخسرها الشركة نتيجة رفض أفضل بديل ثاني هي الكلفة الفرصة للبدل الذي تم اختياره ، على الرغم من أن التكاليف الفرصة لم تتحقق بالفعل و لم تسجل في الدفاتر المحاسبية إلا إنها تكاليف ملائمة لأغراض اتخاذ القرار ، و يجب أن تؤخذ بنظر الاعتبار ، عند تقييم أي بديل مقترح <sup>6</sup> .

<sup>1</sup> - عبد الناصر نور ، عليان الشريف ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، طبعة الأولى ، عمان ، 2002 ، ص 32 .

<sup>2</sup> - كمال حسين جمعة الربيعي ، سعدون مهدي الساقى ، المرجع السابق ، ص 43 .

<sup>3</sup> - إسماعيل يحي التكريتي ، المرجع السابق ، ص 43 .

<sup>4</sup> - عبد الناصر نور ، عليان الشريف ، المرجع السابق ص 33 .

<sup>5</sup> - عماد يوسف الشيخ ، المرجع السابق ، ص 28 .

<sup>6</sup> - كمال حسين جمعة الربيعي ، سعدون مهدي الساقى ، المرجع السابق ، ص 45 .



6- تكاليف فعلية و تكاليف معيارية :

ينم تبويب التكاليف بحسب عامل الزمن إلى تكاليف فعلية و تكاليف معيارية كالتالي :

أ- التكاليف الفعلية : و هي التكاليف التي حدثت فعلا في سبيل إنتاج السلع و الخدمات و التي تثبتها المستندات المحاسبية .

ب- التكاليف معيارية : و هي التكاليف التي تم تحديدها و التنبؤ بها قبل البدء بعملية الإنتاج و بناء على دراسات و طرق عملية ، يتم إعدادها من قبل الإدارة لمقارنة التنفيذ الفعلي مع البيانات المعيارية لتحديد الانحرافات و مسبباتها و العمل على تصحيحها .

7- تكاليف المنتج و تكاليف الفترة : يمكن تبويب التكاليف بحسب علاقتها بالفترة المالية إلى تكاليف المنتج و تكاليف الفترة كالتالي :

أ- تكاليف المنتج : وهي التكاليف التي يتم تحميلها على المنتج و تسمى بالتكاليف القابلة للتخزين لأنها ستظهر كمخزون إذا لم يتم بيعها ، فتظهر في جانب الأصول ، و عند بيع المنتج ستتحول هذه التكاليف إلى تكاليف فترة فتظهر في قائمة الدخل مخصومة من إيرادات الفترة تحت بند تكلفة الإنتاج المباع.

ت- تكاليف الفترة : وهي التكاليف التي لا يتم تحميلها على المنتج، وتعامل كمصاريف تخصم من الإيرادات في نهاية الفترة، مثل راتب مدققي الحسابات و أتعاب المحامين، وراتب المدير العام ، و مصاريف الهاتف و الكهرباء ، مكاتب الإدارة و غيرها <sup>1</sup> .

المبحث الثاني : ماهية التكاليف البيئية

أن التكاليف البيئية هي مجموعة عناصر التكاليف المرتبطة ذات العلاقة برقابة وتحديد وتصحيح تلك الأخطاء التي تنجم عن تصرفات وقرارات سلبية ومحتملة على حياة الإنسان والحيوان والنبات، وذلك يشمل العوامل الملوثة للماء والهواء والتربة .

المطلب الأول : مفهوم التكاليف البيئية

ينظر الفكر المحاسبي إلى التكاليف البيئية على أنها تمكن المؤسسات من إعداد تقارير مالية لاستخدامها بواسطة المستثمرين و المقرضين و باقي المستفيدين من تلك التقارير ، و ذلك تطبيقا لمبدأ الإفصاح وهو من المبادئ المقبولة قبولا عاما ، و على ذلك تكون تكاليف البيئية هي التقديرات الخاصة بالالتزامات البيئية و تكلفة الموارد البيئية <sup>2</sup> .

يمكن تعريف التكاليف البيئية بأنها ، مجموعة عناصر التكاليف التي تنشأ نتيجة قياس و رقابة و تصحيح آثار الأنشطة الناتجة عن اتخاذ قرارات لها آثار سلبية محتملة على كافة مكونات البيئة

<sup>1</sup> - انظر الموقع الالكتروني : <http://accountinggate.com/arabic/cost-accounting/types-and-classification>

<sup>2</sup> - رضا إبراهيم صالح ، دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات و تحسين جودة التقارير المالية ، مجلة البحوث التجارية ، جامعة الزقازيق ، المجلد 31 ، العدد 01 ، الزقازيق ، 2009 ، ص 68 .

( الإنسان ، الحيوان ، الهواء ، التربة )<sup>1</sup> .

إن التكاليف البيئية تتمثل بالنفقات البيئية المتضمنة بالخطوات المتخذة لتفادي و خفض و إصلاح الدمار البيئي الناجم عن ممارسة الوحدة الاقتصادية لنشاطها ، أو المحافظة على الموارد المتجددة أو غير المتجددة ، و تشمل هذه التكاليف نفقات التخلص من النفايات و المحافظة على المياه و نوعية الهواء و تحسنه و خفض الضوضاء ، و البحث عن منتجات و مواد أولية و عمليات إنتاجية أقل إضراراً بالبيئة<sup>2</sup> . كما عرفت على أنها التكاليف التي تتعلق بالتدهور الفعلي أو المحتمل للموارد الطبيعية و البيئية الناشئة عن الأنشطة الاقتصادية<sup>3</sup> .

كما عرفت بأنها الالتزام بالقوانين و التشريعات البيئية ، و تكاليف الأضرار التي وقعت على المجتمع و التي تتحملها المنظمة في صورة الأنشطة التي تقوم بها للمجتمع كعلاج من أجل المساهمة في تخفيض الآثار البيئية السلبية<sup>4</sup> .

كما تعرف على أنها واحدة من أنواع التكاليف التي تتحملها المنشآت عند قيامها بتزويد السلع و الخدمات لعملائها .

وعرفت أيضاً على أنها عناصر النفقات المتولدة نتيجة وفاء المنشأة بمسؤوليتها تجاه البيئة المحيطة بها<sup>5</sup> . و يرى الباحث أن تعريف التكاليف البيئية ينبغي أن يشمل جميع العناصر التي و ردت في التعاريف السابقة ، فهي يمكن أن تعرف على أنها ، التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المنشأة في سبيل حماية البيئة و المحافظة عليها من آثار التلوث التي تحدثها الأنشطة التي تمارسها هذه المنشآت و كذلك النفقات التي تتحملها المنظمة في سبيل الحد من الآثار السلبية لأنشطتها الاقتصادية و تحسين الظروف البيئية ، و من أجل اتخاذ قرارات إدارية جيدة .

<sup>1</sup> - عادل حسين علي ، التكاليف البيئية و دورها في تحسين المعلومات المحاسبية المقدمة لاتخاذ القرارات دراسة ميدانية في الشركات الصناعية / الانبار ، مجلة دنانير ، العدد 08 ، الانبار ، ص 53 .

<sup>2</sup> - يحي جمال اللولو ، مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ، رسالة ماجستير كلية التجارة ، جامعة الإسلامية - غزة شؤون البحث العلمي و الدراسات العليا ، غزة ، 2016 ، ص 22 .

<sup>3</sup> - منى عبد الله حمد ، أثر قياس التكاليف البيئية و الإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، قسم محاسبة ، جامعة دمشق ، دمشق ، 2014 ، ص 45 .

<sup>4</sup> - أيمن صابر سيد علي ، مدخل محاسبي مقترح لقياس و تقييم أداء البعد البيئي في مصر ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد 02 ، القاهرة ، 2008 ، ص 289 .

<sup>5</sup> - منى عبد الله حمد ، المرجع السابق ، ص 47 .

المطلب الثاني : أنواع التكاليف البيئية

تتحمل المنشآت الصناعية تكاليف مختلفة نتيجة لمزاولة نشاطها ومن هذه التكاليف البيئية و التي يمكن تصنيفها من حيث طبيعتها كما يلي: <sup>1</sup>

**1- التكاليف البيئية الرأسمالية :** تشمل هذه النفقات المرتبطة بشكل مباشر أو غير مباشر بالمنافع الاقتصادية التي تحققها المؤسسات في المستقبل من خلال زيادة قدرة الأصول الأخرى التي تملكها أو تحسين سلامتها و كفاءتها ، أو من خلال منع أو خفض التلوث البيئي المرجح أن يحدث نتيجة لعمليات تتم في المستقبل أو من خلال حفظ البيئة ، من أمثلتها تكاليف تركيب فلاتر و تجهيزات في مصانع الاسمنت لمنع الانبعاثات <sup>2</sup> .

**2- تكاليف بيئية جارية :** ويقصد بها النفقات التي تتحملها المنشأة للحفاظ على البيئة كتكاليف تشغيل نظم حماية البيئة و يتم الاستفادة منها في الفترة الحالية و لا يكون لها أية منافع مستقبلية .

كما يمكن تقسيم التكاليف البيئية حسب علاقتها بأقسام المصنع و كما يلي :

**أ- التكاليف الصريحة الخاصة بالقسم :** و يقصد بها التكاليف البيئية المرتبطة بقسم معين و التي يتم إنفاقها و تسجيلها على حسابات ذلك القسم الذي تسبب في حدوثها .

**ب- التكاليف الضمنية الخاصة بالقسم :** ويقصد بها تكاليف الأصول التي تم استعمال جزء منها لأغراض بيئية خاصة بقسم معين ، وعليه تعتبر تكلفة هذا الجزء تكلفة ضمنية يتم تسجيلها على حسابات القسم الذي تسبب في حدوثها .

**ت- التكاليف الصريحة العامة :** ويقصد بها التكاليف البيئية المركزية المرتبطة بالشركة ككل و يتم توزيعها على كل أقسام الشركة أو على وحدة النشاط .

**ث- التكاليف الضمنية العامة :** ويقصد بها التكاليف البيئية غير المباشرة كتكاليف صيانة الأقسام و تتضمن تكاليف صيانة الآلات المرتبطة بالبيئة التي تبقى ضمن قسم الصيانة ، ويتم توزيعها على وحدة النشاط دون الرجوع للقسم المستفيدة <sup>3</sup> .

المطلب الثالث : طرق قياس التكاليف البيئية

توجد عدة طرق للقياس يتم الاختيار من بينها بما يناسب مجالات و أهداف القياس المختلفة و من أهم هذه الطرق ما يلي : <sup>4</sup>

**1- طريقة القياس النقدي :** يعتمد القياس في المحاسبة المالية على أسعار التبادل و فيما يختص بالمحاسبة البيئية غالباً ما تكون هذه الأسعار غير متاحة ، أو تعد مؤشراً غير صالحاً للقيمة عندما لا يعبر السعر عن

<sup>1</sup> - عادل حسين علي ، المرجع السابق ، ص 53 .

<sup>2</sup> - يحي جمال اللولو ، المرجع السابق ، ص 25 .

<sup>3</sup> - عادل حسين علي ، المرجع السابق ، ص 53 ، 54 .

<sup>4</sup> - أمال صلاح ، الإفصاح المحاسبي بالتكاليف البيئية في القوائم المالية دراسة حالة شركة بناء الهياكل المعدنية المصنعة ، مذكرة الماستر

كلية العلوم التجارية ، جامعة أم البواقي ، 2016 / 2017 ، ص 27 .

المنفعة التي تحققها السلعة أو الخدمة ، و للتغلب على هذه الصعوبات يتم الاستناد إلى بعض طرق التقدير غير المباشرة مثل طريقة التقييم البديل ، و طريقة الاستقصاء و طريقة تكلفة التصحيح أو التجنب <sup>1</sup> .

**2- طريقة القياس الكمي :** يعرف القياس تعيين أعداد للأشياء أو الأحداث طبقاً لقواعد محددة تشمل أنظمة القياس التالية :

- نظام قياس الترتيبي حيث يقوم على ترتيب الأشياء أو الأحداث و إعطائها رتبا وفق أكبر أو أصغر ما تحويه من الخاصية محل القياس .

- نظام القياس ألفاصلي حيث يستخدم لتحديد الانحراف عن المعايير المحددة قانوناً لتأثير بعض العمليات البيئية مثل المعدل المحدد قانوناً لأدخنة أكسيد الزنك المنبعثة في الهواء و هو 0.05 مليجرام / م <sup>3</sup> .

- نظام القياس النسبي حيث يستخدم في قياس نتائج الأداء البيئي في بعض الحالات مثل تحديد معدل تكرار الإصابة الذي يوضح مدى تعدد الإصابات التي تلحق بالعاملين بالمشروع خلال فترة زمنية معينة كأن تكون مثلاً 45 إصابة لكل مليون ساعة عمل <sup>2</sup> .

**3- طريقة القياس الوصفي :** يقوم على التوصيف الإنشائي لخصائص أو مظاهر حدث معين بحيث يمكن القارئ التوصيف تخيل هذا الحدث على الطبيعة و يعتبر من أسهل الأساليب التي يمكن تطبيقها في مجال القياس البيئي و أقلها تكلفة فهو يعتمد على وصف الأنشطة البيئية للمشروع بأسلوب روائي لا يخضع لقواعد محددة ، إلا أن الاعتماد عليه بصفة مطلقة في مجال القياس البيئي لا يوفر معلومات موضوعية عن الأداء البيئي للمشروع ، لا ينبغي أن يقتصر استخدامه في الحالات فقط ، تعتبر المعلومات الوصفية عن الأداء البيئي للمشروع أفضل من عدم وجود معلومات <sup>3</sup> .

<sup>1</sup> - منى عبد الله حمد ، المرجع السابق ، ص 61 .

<sup>2</sup> - أمال ملاح ، المرجع السابق ، ص 27 .

<sup>3</sup> - محمد عباس بدوي ، المحاسبة عن التأثيرات البيئية و المسؤولية الاجتماعية للمشروع ، دار الجامعة للنشر و توزيع ، الإسكندرية ، 2000 ، ص 146 ،

المبحث الثالث : عرض التكاليف البيئية

تعرض التكاليف البيئية في قائمة حساب النتائج و الميزانية و قائمة التدفقات النقدية كبيان يوضح الآثار البيئية و عرض هذه البيانات و المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية للمنشأة في القوائم و التقارير الدورية و الايضاحات المرفق بها ، مما يسهل من مهمة مستخدمي البيانات و المعلومات المالية عند تقييم الأداء البيئي ، و ترشيد اتخاذ القرارات المتعلق بها .

المطلب الأول : عرضها وفق جدول حسابات النتائج

حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ، و لا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب و يبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح / الكسب أو الخسارة<sup>1</sup> .

جدول رقم 01 : جدول حساب النتائج بعد تعديلها بالآثار البيئية

الملاحظات	البيان	جزئي	كلي
	صافي المبيعات	××	
	تكلفة المبيعات	××	
	مجمل الربح		××
	مصروفات إدارية وعمومية	××	
	مصروفات بيئية	××	
	مخصصات بخلاف الإهلاك	××	
	مخصصات بيئية	××	

<sup>1</sup> - قرار وزارة مالية رقم 2.220 المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يونيو 2009 ، قواعد التقييم والمحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 19 ، ص 24 .

الملاحظات	البيان	جزئي	كلي
	بدلات حضور وانتقال أعضاء مجلس الإدارة	xx	
	إجمالي المصروفات		xx
	مجمل الربح		xx
	إيرادات تمويلية	xx	
	ايرادات أوراق مالية	xx	
	فوائد دائنة	xx	
	ايرادات أخرى	xx	
	أرباح رأسمالية	xx	
	مصروفات أخرى	(xx)	xx
	صافي الربح قبل الضريبة		xx
	الضريبة		xx
	صافي الربح بعد الضريبة		xx

المصدر : منى عبد الله حمد ، أثر قياس التكاليف البيئية و الإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي ، رسالة ماجستير كلية الاقتصاد ، قسم محاسبة ، جامعة دمشق ، دمشق ، 2014 ، ص 73 .

#### المطلب الثاني : عرضها وفق الميزانية (قائمة المركز المالي)

هي قائمة توفر معلومات عن طبيعة ومقدار الاستثمارات في أصول المنشأة، والتزامات المنشأة لدائنها، وحق المالك على صافي أصول المنشأة، حيث يتمثل المركز المالي للمنشأة في ما لها من أصول وما عليها من خصوم أو التزامات تجاه الآخرين، وذلك في اللحظة الأخيرة من الفترة المالية المنتهية، وتعد هذه القائمة بعد إعداد الحسابات الختامية ومعرفة صافي نتيجة النشاط من ربح أو خسارة، وهي تتضمن جميع الحسابات التي لم تزل مفتوحة في الحسابات الختامية أي التي لم تقفل بعد، وللميزانية جانبان، الأول ويسمى الجانب الأيمن وتدرج فيه كافة البنود الخاصة بأصول المنشأة وحقوقها على الآخرين، والثاني ويسمى الجانب الأيسر وتدرج فيه كافة البنود الخاصة بخصوم المنشأة والتزاماتها تجاه الآخرين، وتختلف طريقة ترتيب بنود الحسابات في الميزانية بحسب طبيعة المنشأة<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> - فايز زهدي الشلتوني ، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة و التمويل ، جامعة الإسلامية بغزة ، غزة ، 2005 ، ص 21 .

جدول رقم 2 : الميزانية بعد تعديلها بالآثار البيئية

الخصوم				الأصول					
الملاحظات	البيان	التكلفة	مجمع الاهتلاك	الصافي	الملاحظات	البيان	التكلفة	مجمع الاهتلاك	الصافي
	الالتزامات المتداولة					الأصول طويلة الأجل			
	بنوك دائنة	xx				الأصول الثابتة	Xx	Xx	Xx
	مخصصات	xx				الأصول الثابتة البيئية	Xx	Xx	Xx
	مخصصات بيئية	xx				مشروعات قيد التنفيذ	Xx		Xx
	أقساط مستحقة السداد	xx				مشروعات بيئية قيد التنفيذ	Xx		Xx
	موردون	Xx				استثمارات طويلة الأجل			Xx
	دائنو توزيعات	Xx				مجموع الأصول طويلة الأجل			Xx

	الالتزامات البيئية	Xx				الأصول متداولة			
Xx		حسابات دائنة	Xx				المخزون	Xx	
xx		مجموع الالتزامات المتداولة		Xx			المدينون	Xx	
xx		رأس المال العامل			xx		نقدية بالصندوق و البنوك	Xx	
	xx	الإجمالي			Xx		مجموع الأصول المتداولة		Xx
		حقوق الملكية							
	رأس المال			Xx					
	الاحتياطات			Xx					
	أرباح مرحلة			Xx					



	أرباح العام			Xx					
	الإجمالي			Xx					

المصدر : منى عبد الله حمد ، أثر قياس التكاليف البيئية و الإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي ، رسالة ماجستير كلية الاقتصاد ، قسم محاسبة ، جامعة دمشق ، دمشق ، 2014 ، ص 74 .

المطلب الثالث : عرضها وفق قائمة التدفقات النقدية

جدول رقم 03 : قائمة التدفقات النقدية بعد تعديلها بالآثار البيئي

ملاحظات	البيان	جزئي	كلى
	أولاً: التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل		××
	مقبوضات نقدية	(+)	
	مشتريات نقدية ومدفوعات موردين	(-)	
	أجور مدفوعة	(-)	
	نقدية متولدة من أنشطة التشغيل	(+)	
	فوائد محلية وخارجية مدفوعة	(-)	
	ضرائب دخل مدفوعة	(-)	
	فوائد مقبوضة	(+)	
	توزيعات مقبوضة	(+)	
	متحصلات أخرى	(+)	
	مدفوعات أخرى	(-)	
	التدفقات النقدية من الأنشطة البيئية	(+)	
	ثانياً: التدفقات النقدية من النشاط الاستثماري		××
	مدفوعات لاقتناء أصول ثابتة	(-)	
	مدفوعات لاقتناء أصول بيئية	(-)	
	استثمارات في أوراق مالية محلية	(-)	
	متحصلات بيع أصول ثابتة	(+)	
	متحصلات بيع أصول بيئية	(+)	
	متحصلات بيع استثمارات مالية	(+)	
	التدفقات النقدية من الأنشطة البيئية	(+)	
	ثالثاً: التدفقات النقدية من النشاط التمويلي		××
	سداد قروض طويلة الأجل	(-)	
	متحصلات من قروض طويلة الأجل	(+)	
	توزيعات أرباح مدفوعة	(-)	
	التغير في حركة النقدية خلال العام		××
	التغير في حركة النقدية من أنشطة التشغيل		
	التغير في حركة النقدية من النشاط الاستثماري		
	التغير في حركة النقدية من النشاط التمويلي		
	رصيد النقدية أول الفترة		××
	رصيد النقدية آخر الفترة		××
	نقدية بالصندوق		
	نقدية بالبنوك		
	بنوك دائنة		

المصدر : منى عبد الله حمد ، أثر قياس التكاليف البيئية و الإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي ، رسالة ماجستير كلية الاقتصاد ، قسم محاسبة ، جامعة دمشق ، دمشق ، 2014 ، ص 73 .

## خلاصة الفصل الثاني :

تناولنا من خلال هذا الفصل مفهوم شامل عن التكاليف و عناصرها و أنواعها ، وكذلك بصفة خاصة مفهوم التكاليف البيئية و أنواعها و طرق قياسها و عرضها وفق جدول حساب النتائج و الميزانية و جدول التدفقات النقدية ، و بيان مدى أهمية التكاليف البيئية و تسليط الضوء على دور المحاسبة في قياس و تحليل التكاليف البيئية و أثرها على قرارات المستخدمين للمعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي ، تعتبر أحد مكونات المحاسبة الاجتماعية الهادفة لحماية الموارد البيئية المتجددة و غير المتجددة من النفاذ و التدهور، و حتى تتمكن المحاسبة من أداء دورها الفعال يجب الأخذ بعين الاعتبار الاعتبارات البيئية و كذلك من أجل رسم السياسات الهادفة للوقاية من التأثيرات البيئية و الحد منها ، لابد من توفر المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية و التي يتم عرضها في القوائم المالية كالتالي : حساب النتائج ، الميزانية ( قائمة المركز المالي ) ، و جدول تدفقات النقدية .

# الفصل الثالث

دراسة ميدانية إحصائية لآراء

عينة من المحاسبين

تمهيد :

بعد التطرق في الجانب النظري و الذي يتمحور حول واقع التقارير المالية عن التكاليف البيئية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، و إلى بعض مفاهيم التقارير المالية و كذا مفاهيم التكاليف البيئية و إبراز تأثير التكاليف البيئية على التقارير المالية وتوزيع استثمارات الاستبيان على مؤسسة نفضال ومطاحن الأصيل و مطاحن الشرقية و ديوان الوطني للتطهير من أجل إعطاء المحاسبين و المحافظين الحسابات هذه المؤسسات وجهات نظرهم حول أهمية التكاليف البيئية في التقارير المالية سوف نستعرض في هذا الفصل الإجراءات المنهجية للبحث و ذلك من خلال الأساليب الإحصائية التي استخدمت في معالجة البيانات والمعلومات التي تم جمعها من أفراد عينة البحث، وأخيرا توضح كيفية بناء أداة البحث والإجراءات التي يستخدمها الباحث للتحقق من صدقها وثباتها حيث قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي :

( التحليل الإحصائي و ذلك بالاستعانة ببرنامج spss.v23 )

**المبحث الأول : الإطار النظري للأساليب الإحصائية المستخدمة لدراسة الاستبيان**

**المبحث الثاني : المعالجة الإحصائية لموضوع دراسة استبيان**

## المبحث الأول : الإطار النظري للأساليب الإحصائية المستخدمة لدراسة الاستبيان

نتناول في هذا المبحث مصادر جمع البيانات والمعلومات والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات .

### المطلب الأول : المعلومات و مصادر جمع البيانات

تم اعتماد الاستبيان كأداة رئيسة في جمع البيانات اللازمة لموضوع الدراسة ، والتي صممت في صورتها الأولية بعد الاطلاع على الأدبيات والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، وقد تم اعتماد الاستبانة على النحو التالي :

1. إعداد استبانة من اجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات بالاستعانة مما توفر لنا من دراسات و أبحاث في الموضوع.

2. عرض الاستبيان على المشرف من اجل التأكد من ملائمة الأسئلة للموضوع وبالتالي ملائمة الاستبيان لجمع البيانات، تم توزيع الاستبيان على أفراد العينة محل دراسة كما تم الاعتماد على نوعين أساسيين من البيانات :

- **البيانات الأولية** : تم الحصول عليها من خلال تصميم استبانة وتوزيعها على عينة من مجتمع الدراسة ، ومن تم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج **Spss. V.23**، وباستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى الدلالات ذات قيمة، ومؤشرات تدعم موضوع البحث.

- **البيانات الثانوية**: قمنا بمراجعة الكتب والدوريات والمنشورات الورقية والإلكترونية والرسائل الجامعية والتقارير المتعلقة قيد البحث والدراسة سواء بشكل مباشر أو غير مباشرة، والتي ساعدتنا في جمع مراحل البحث.

## الفصل الثالث : الدراسة ميدانية الإحصائية لآراء عينة من المحاسبين

### المطلب الثاني : الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS<sup>23</sup>) ، وذلك بعد ترميز و إدخال البيانات إلى الحاسب الآلي ولتحديد طول خلايا المقياس الخماسي ، الحدود الدنيا والعليا، المستخدمة في محاور الدراسة (4=1-5)، تم تقسيمه على عدد خلايا المقياس للحصول على طول الخلية الصحيح أي (0.80=4/5) وهكذا أصبح طول الخلايا كما يأتي:

### جدول رقم 04 : يوضح الحدود الدنيا والعليا لسلم الدراسة

الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المتوسط الحسابي	من 1 إلى 1.79	من 1.8 إلى 2.59	من 2.60 إلى 3.39	من 3.40 إلى 4.19	من 4.20 إلى 5

المصدر: صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية (دراسة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة) ، رسالة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بسكرة 2012 ، ص 131.

### جدول رقم 05: يوضح توزيع الأوزان على البدائل الخمسة

الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: صابر عباسي، أثر التسيير الجبائي على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية (دراسة تحليلية قياسية لعينة من المؤسسات في ولاية بسكرة) ، رسالة مقدمة لنيل متطلبات شهادة الماجستير، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2012 ، ص 131.

وللإجابة على أسئلة البحث، تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي والتحليلي وذلك باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS<sup>23</sup>) والذي يتكون من:

I. معامل الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach's Coefficient Alpha) : وذلك لقياس ثبات أداة

البحث .

II. معامل صدق المحك: وذلك لقياس صدق أداة البحث .

III. الجداول البسيطة للبيانات الشخصية المتعلقة بالدراسة .

- IV. اختبار معامل (Kolmoorov – Shapiro) : لأجل التحقق من التوزيع الطبيعي للبيانات.
- V. مقاييس الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistic Measures): وذلك لوصف مجتمع البحث وإظهار خصائصه، بالاعتماد على قيمة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية وترتيب العبارات.
- VI. معامل الارتباط بين المتغيرات : لدراسة طبيعة العلاقة بين المتغيرات.

### المطلب الثالث : صدق وثبات أداة البحث

1- صدق أداة البحث (Validity) : يقصد بصدق الأداة قدرة الاستبانة على قياس المتغيرات التي

صممت لقياسها. وللتحقق من صدق الاستبانة المستخدمة في البحث نعتمد على ما يلي:

#### أ. صدق المحتوى أو الصدق الظاهري:

للتحقق من صدق محتوى أداة البحث، وللتأكد من أنها تخدم أهدافه، تم عرض الاستبانة على هيئة من الأساتذة الجامعيين- المختصين في مجال علم المحاسبة من جامعة محمد خيضر بسكرة، لدراسة الاستبانة، وإبداء رأيهم فيها من حيث مدى مناسبة العبارات للمحتوى وطلب منهم أيضا النظر في مدى كفاية أداة البحث من حيث عدد العبارات، وشموليتها، ومحتوى عباراتها، أو أية ملاحظات أخرى يرونها مناسبة، وتم القيام بدراسة ملاحظات المحكمين واقتراحاتهم، وأجريت تعديلات على ضوء توصيات وآراء لتصبح أكثر تحقيقا لأهداف البحث، وقد اعتبر أن الأخذ بملاحظات المحكمين وإجراء التعديلات المطلوبة هو بمثابة الصدق الظاهري، وصدق محتوى الأداة.

#### ب. صدق المحك:

تم حساب معامل "صدق المحك" من خلال أخذ الجذر التربيعي لمعامل الثبات " ألفا كرونباخ"، إذ نجد أن معامل الصدق الكلي لأداة البحث بلغ (93.48%)، وهو معامل مرتفع جدا ومناسب لأغراض وأهداف هذا البحث. وبهذا يمكننا القول إن جميع عبارات أداة البحث هي صادقة لما وضعت لقياسه.



## 2- ثبات الأداة (Reliability):

ويقصد بها مدى الحصول على نفس النتائج أو نتائج متقاربة لو كرر البحث في ظروف متشابهة باستخدام الأداة نفسها. وفي هذا البحث تم قياس ثبات أداة البحث باستخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ Cronbach's ، الذي يحدد مستوى قبول أداة القياس بمستوى ( 0.60 فأكثر )، حيث كانت النتائج كما هي موضحة في الجدول .

### جدول رقم 06 :يوضح معامل ألفا كرونباخ

عدد عبارات القياس	القيمة الإحصائية
16	0.874

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.v23.

تم حساب الثبات للمقياس من خلال ألفا كرونباخ، فمن خلال الجدول يمكن أن نلاحظ أن قيمة ألفا كرونباخ %87.4 وهي أكبر من 0.60، وهو ما يشير إلى ثبات النتائج في حالة إعادة تطبيق الاستبيان مرة أخرى، أو بصفة أخرى % 87.4 من عينة البحث ستكون ثابتة في إجابتها في حالة ما إذا قمنا باستجوابهم من جديد وفي الظروف نفسها، وهي نسبة توضح المصادقية العالية للنتائج التي يمكن استخلاصها. كما يقدر صدق المحك وهو ما يعبر عن الجذر التربيعي ل ألفا كرونباخ حيث كانت قيمته تقدر ب : ( 0.934 ).

## المبحث الثاني : المعالجة الإحصائية لموضوع دراسة استبيان

### المطلب الأول : عرض وتحليل نتائج الدراسة

يتضمن هذا المبحث وصفا للخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة، وكذا التعرف على مدى التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة، وعرض نتائج البحث وتحليلها وتفسيرها ، بالإضافة إلى دراسة الارتباط .

#### - خصائص أفراد عينة البحث:

توضح الجداول التالية توزيع متغيرات العوامل الشخصية لعينة الدراسة والتي هي مرفقة بالتكرارات والنسبة المئوية :

## الفصل الثالث : الدراسة ميدانية الإحصائية لآراء عينة من المحاسبين

### 1- توزيع أفراد العينة من حيث المؤهل العلمي :

من خلال جدول رقم (07) الموضح أدناه يتضح لنا أكبر فئة المؤهل العلمي شاركت في إجابة على أسئلة الاستبيان هي فئة ليسانس بنسبة 70.6 و تليها مباشرة فئة دراسات عليا بنسبة 17.6 و تليها دكتوراه بنسبة 11.8.

### جدول رقم 07 : يوضح توزيع متغير المؤهل العلمي حسب إجابات أفراد عينة الدراسة

المؤهل_العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
ليسانس	12	70,6%
دكتوراه	2	11,8%
دراسات عليا	3	17,6%
المجموع الكلي	17	100,0

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.v23.

### 2- توزيع أفراد العينة من حيث الوظيفة :

من خلال جدول رقم ( 08 ) الموضح أدناه يتضح لنا أكبر فئة الوظيفة شاركت في إجابة على أسئلة الاستبيان هي فئة محاسب بنسبة 100.0 و وظيفة محافظ الحسابات و أكاديمي بنسبة 0.

### جدول رقم 08 : يوضح توزيع متغير الوظيفة حسب إجابات أفراد عينة الدراسة

الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية
محاسب	17	100,0%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.v23.

### 3- توزيع أفراد العينة من حيث السن :

من خلال جدول رقم (09) الموضح أدناه يتضح لنا أكبر فئة السن شاركت في إجابة على أسئلة الاستبيان هي فئة من 30-40 سنة بنسبة 70.6 و تليها مباشرة فئة أقل من 30 سنة بنسبة 17.6 و أكثر من 50 سنة بنسبة 11.8.

### جدول رقم 09 : يوضح توزيع متغير السن حسب إجابات أفراد عينة الدراسة

السن	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	3	17,6%
من 30-40 سنة	12	70,6%
أكثر من 50 سنة	2	11,8%
المجموع الكلي	17	100,0

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.v23.

4- توزيع أفراد العينة من حيث الخبرة المهنية :

من خلال جدول رقم ( 10 ) الموضح أدناه يتضح لنا أكبر فئة للخبرة المهنية شاركت في إجابة على أسئلة الاستبيان هي بتساوي بين فئة ما بين 5-10 سنوات و أكثر من 10 سنوات بنسبة 47.1 و تليها مباشرة فئة أقل من 5 سنوات بنسبة 5.9 .

جدول رقم 10 : يوضح توزيع متغير الخبرة المهنية حسب إجابات أفراد عينة الدراسة

الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	1	5,9%
ما بين 5-10 سنوات	8	47,1%
أكثر من 10 سنوات	8	47,1%
المجموع الكلي	17	100,0

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.v23.

5- توزيع أفراد العينة من حيث التخصص :

من خلال جدول رقم ( 11 ) الموضح أدناه يتضح لنا أكبر فئة تخصص شاركت في إجابة على أسئلة الاستبيان هي فئة العلوم المحاسبة و المالية بنسبة 41.2 و تليها مباشرة فئة أخرى بنسبة 41.2 و تليها علوم التسيير بنسبة 17.6.

جدول رقم 11 : يوضح توزيع متغير التخصص حسب إجابات أفراد عينة الدراسة

التخصص	التكرارات	النسبة المئوية
العلوم المحاسبة والمالية	7	41,2%
علوم التسيير	3	17,6%
أخرى	7	41,2%
المجموع الكلي	17	100,0

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.v23.

المطلب الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي وتحليل محاور الاستبانة

سنحاول التطرق في هذه المطلب إلى ما إذا كانت عينة البحث تتبع التوزيع الطبيعي أو غير ذلك بالإضافة إلى تحليل محاور استبانته الدراسة.

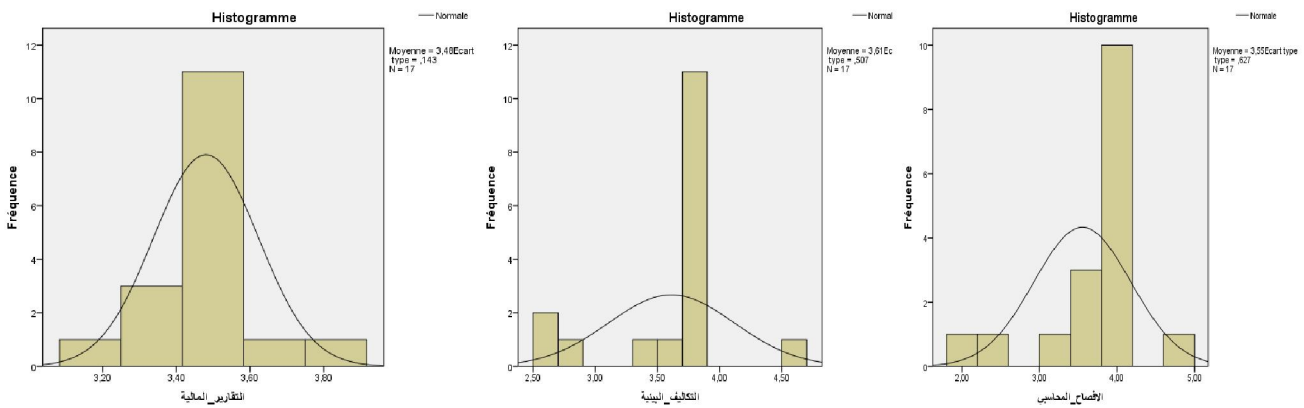
الفرع الأول : اختبار طبيعة توزيع البيانات لعينة الدراسة

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن قيمة الدلالة الإحصائية أقل من 0.05 للمحاور الثلاثة المتعلقة بالدراسة وعليه فإن البيانات تتبع التوزيع غير طبيعي، والجدول والرسم البياني يوضح ذلك.

جدول رقم 12 : يوضح اختبار طبيعة التوزيع

اختبار طبيعة توزيع	اختبار كروموجروف			اختبار شبيرو		
	القيمة الإحصائية	درجة الحرية	Sig.	القيمة الإحصائية	درجة الحرية	Sig.
التقارير_المالية	,328	17	,000	,814	17	,003
التكاليف_البيئية	,351	17	,000	,744	17	,000
الإفصاح_المحاسبي	,300	17	,000	,783	17	,001

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.v23.



المصدر: من إعداد الطالب مخرجات برنامج Spss.v23.

الفرع الثاني : تحليل محاور الإستبانة

قمنا بحساب المتوسطات الحسابية لكل عبارة من عبارات الاستبانة، وكذلك بالنسبة لإجمالي المحاور بهدف معرفة اتجاه إجابات أفراد العينة على مختلف عبارات القياس الواردة في الاستبانة والجدول التالي بين النتائج.

## الفصل الثالث : الدراسة ميدانية الإحصائية لآراء عينة من المحاسبين

### المحور الأول: التقارير المالية

جدول رقم 13 : يوضح متوسط الحسابي و انحراف المعياري و أهمية نسبية للمحور الأول : التقارير المالية

العبارة	العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	ترتيب العبارات
تلعب التقارير المالية دور فعال في اتخاذ القرارات لدى المستخدمين.	17	4	0	%80,00	1
أنت تحتاج إلى التقارير المالية عند اتخاذ القرارات استثمارية.	17	3,2353	0,43724	%64,71	4
تقارير المالية وسيلة لتوفير معلومات عن المركز مالي للمنشأة و الأداء وتغير في حجم السيولة.	17	3,9412	0,42875	%78,82	2
تعد القوائم المالية جزء لا يتجزء من التقارير المالية فهي العصب الرئيسي و الأساسي لتقارير المالية.	17	3,8824	0,48507	%77,65	3
تواجه صعوبات في الحصول على التقارير المالية للشركات.	17	2,8235	0,52859	%56,47	6
عدم إفصاح الشركات عن جميع معلوماتها في التقارير المالية.	17	3	0,61237	%60,00	5
الاتجاه العام للمحور	17	3,4804		الاتجاه العام بدرجة موافق	

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.v23.

من خلال نتائج الجدول يتبين إن الاتجاه العام للمحور الأول المتعلق بالتقارير المالية يتجه نحو **درجة موافق** حسب إجابات أفراد العينة، بمتوسط حسابي كلي يقدر بـ 3.48 ، كما يتبين أن درجة الاهتمام

## الفصل الثالث : الدراسة ميدانية الإحصائية لآراء عينة من المحاسبين

الأولى كانت للعبارة التي مفادها: **تلعب التقارير المالية دور فعال في اتخاذ القرارات لدى المستخدمين** بمتوسط حسابي قدره 4 بما نسبته 80 % .

المحور الثاني: **التكاليف البيئية**

جدول رقم 14 : يوضح متوسط الحسابي و انحراف المعياري و أهمية نسبية للمحور الثاني : التكاليف البيئية

العبارة	العينة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	ترتيب العبارات
إن مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم و المصطلحات الحديثة وغير معروفة بشكل جيد على مستوى الإدارة.	17	4,0000	,35355	80,00%	1
التكاليف البيئية هي تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها الإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط المنشأة.	17	3,6471	,78591	72,94%	4
التكاليف البيئية تساهم في إعطاء المالية أكثر مصداقية وموثوقية من خلال توفير المعلومات.	17	3,7647	,75245	75,29%	2
تكاليف البيئية تلعب دور فعال في تأثير على التقارير المالية ومصدقيتها.	17	2,9412	,42875	58,82%	5
تنظر المحاسبة المالية إلى التكاليف البيئية على إنها تمكن الشركات من إعداد التقارير.	17	3,7059	,84887	74,12%	3
الاتجاه العام للمحور	17	3,61	الاتجاه العام بدرجة موافق		

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.v23.

## الفصل الثالث : الدراسة ميدانية الإحصائية لآراء عينة من المحاسبين

من خلال نتائج الجدول يتبين إن الاتجاه العام للمحور الثاني المتعلق بالتكاليف البيئية يتجه نحو **درجة موافق** حسب إجابات أفراد العينة، بمتوسط حسابي كلي يقدر بـ 3.61 ، كما يتبين أن درجة الاهتمام الأولى كانت للعبارة التي مفادها: **إن مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم و المصطلحات الحديثة وغير معروفة بشكل جيد على مستوى الإدارة ، بمتوسط حسابي قدره 4 بما نسبته 80 %**.  
المحور الثالث: الإفصاح المحاسبي بالتكاليف البيئية

جدول رقم 15 : يوضح متوسط الحسابي و انحراف المعياري و أهمية نسبية للمحور الثالث :الإفصاح المحاسبي بالتكاليف البيئية

ترتيب العبارات	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العينة	العبارات
5	60,00%	,50000	3,0000	17	يعتبر الإفصاح البيئي احد مكونات الإفصاح الشامل حيث يلبي احتياجات مستخدمي التقارير المالية بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم الأداء البيئي.
4	68,24%	1,00367	3,4118	17	الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية يضيف الشفافية على التقارير المالية للمنشأة.
2	75,29%	,75245	3,7647	17	التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الأداء البيئي للمنشأة.
1	75,29%	,66421	3,7647	17	التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الأصول الثابتة البيئية في المنشأة والالتزام البيئي.
3	76,47%	,63593	3,8235	17	التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات تعكس المسؤولية المجتمعية.
الاتجاه العام بدرجة موافق			3,553	17	الاتجاه العام للمحور

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.v23.

من خلال نتائج الجدول يتبين إن الاتجاه العام للمحور الثالث المتعلق بالإفصاح المحاسبي بالتكاليف البيئية يتجه نحو **درجة موافق** حسب إجابات أفراد العينة، بمتوسط حسابي كلي يقدر بـ 3.55 ، كما

## الفصل الثالث : الدراسة ميدانية الإحصائية لآراء عينة من المحاسبين

يتبين أن درجة الاهتمام الأولى كانت للعبارة التي مفادها: **التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح**

**المحاسب البيئي من خلال توفير معلومات عن الأصول الثابتة البيئية في المنشأة والالتزام البيئي**

بمتوسط حسابي قدره 3.55 بما نسبته 75.29 %.

الفرع الثالث : دراسة علاقة الارتباط بين المحاور الرئيسية للدراسة

جدول رقم 16 : يوضح دراسة علاقة الارتباط - معامل سبيرمان - بين المحاور الرئيسية للدراسة

المتغيرات		التقارير_المالية	التكاليف_البيئية	الإفصاح_المحاسبى
التقارير المالية	معامل الارتباط سبيرمان	1,000	,674**	,137
	الدالة SIG	.	,003	,599
	العينة	17	17	17
التكاليف البيئية	معامل الارتباط سبيرمان	,674**	1,000	,544*
	الدالة SIG	,003	.	,024
	العينة	17	17	17
الإفصاح المحاسبى	معامل الارتباط سبيرمان	,137	,544*	1,000
	الدالة SIG	,599	,024	.
	العينة	17	17	17

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج Spss.v23 ( مستوى الدلالة مستخدم  $\alpha=0.05$  و  $\alpha=0.01$  ).



## الفصل الثالث : الدراسة ميدانية الإحصائية لآراء عينة من المحاسبين

---

من خلال جدول الارتباط لمعامل سبيرمان نلاحظ انه توجد علاقة ارتباط بين متغير التقارير المالية والتكاليف البيئية بما نسبته 67.4% عند مستوى دلالة 0.01 ، كما إن القيمة دالة إحصائيا ، ولذلك فالعلاقة هي علاقة ارتباط موجبة طردية. كما نلاحظ من خلال جدول الارتباط لمعامل سبيرمان انه توجد علاقة ارتباط بين متغير التكاليف البيئية و الإفصاح المحاسبي بما نسبته 54.4% عند مستوى دلالة 0.05 ، كما إن القيمة دالة إحصائيا ، ولذلك فالعلاقة هي علاقة ارتباط موجبة طردية .

خلاصة الفصل الثالث :

من خلال هذه الدراسة الميدانية و التي خصصناها لمعرفة آراء أفراد عينة الدراسة و جهة نظرهم من محاسبين و محافظين الحسابات حول أهمية التكاليف البيئية في التقارير المالية ، ومن خلال معالجة إحصائية اتضح لنا توجد علاقة ارتباط بين محاور الدراسة الاستبانة منهما يتعلق بمحاور المذكورة بالاستبانة ( المحور الأول : التقارير المالية ، المحور الثاني : التكاليف البيئية ، المحور الثالث : الإفصاح المحاسبي بالتكاليف البيئية ) ، وهذا يدل على توافق وجهة نظر و آراء أفراد عينة الدراسة بضرورة إدراج التكاليف البيئية في التقارير المالية لكي تصبح التقارير المالية أكثر مصداقية و موثوقية .

**الخاتمة:**

ختاماً لدراستنا توصلنا إلى أن التكاليف البيئية تؤثر بشكل كبير في التقارير المالية من خلال الدراسة التي قمنا بها ، حيث قمنا بالإجابة عليها من خلال إشكالية الدراسة ، عن طريق توزيع بعض الأسئلة في شكل استمارة على مجتمع الدراسة من المحاسبين و محافظين الحسابات .

**أولاً : اختبار الفرضيات**

بعد التطرق في المعالجة التي اعتمدت في الدراسة الميدانية و التي جمعت بين الدراسة النظرية و محاولة تقييم واقع التقارير المالية عن التكاليف البيئية كما توصلنا أثناء اختبار الفروض التالية :

- الفرضية الأولى صحيحة التي تنص على توفر التكاليف البيئية معلومات تساهم في زيادة قابلية الفهم و المقارنة للتقارير المالية للمنشأة .
- الفرضية الثانية صحيحة التي تنص على أن هذه التكاليف يتم عرضها وفق جدول حساب النتائج و الميزانية و جدول التدفقات النقدية .
- الفرضية الثالثة صحيحة توجد عدة طرق للقياس التكاليف البيئية و أهمها طريقة القياس النقدي و الكمي و الوصفي .

**ثانياً : النتائج**

في نهاية الدراسة نستنتج كما يلي :

- إن مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم و المصطلحات الحديثة و غير المعروفة بشكل جيد على مستوى الإدارة المنشأة .
- التكاليف البيئية هي تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط منشأة ما بطريقة مسؤولة بيئياً ، فضلا عن التكاليف الأخرى التي تتطلبها الأهداف و المتطلبات البيئية للمنشأة .
- محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف متعلقة بتقليل أضرار المخلفات الصناعية.
- محاسبة التكاليف البيئية تساهم في جودة التقارير المالية من خلال توفير معلومات عن تكاليف الناتجة عن إعادة التدوير للمخلفات.
- التكاليف البيئية تساهم في إعطاء التقارير المالية أكثر مصداقية و موثوقية من خلال توفير معلومات عن تكاليف تتعلق بمشاريع البحث و التطوير للمسائل المتعلقة بالبيئة.

- يعتبر الإفصاح البيئي أحد مكونات الإفصاح الشامل حيث يلبي احتياجات مستخدمي التقارير المالية بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم الأداء البيئي للمنشأة .
- الإفصاح المحاسبي لتكاليف البيئية يضيف الشفافية على التقارير المالية للمنشأة ، كما أنه يزيد من قدرتها التنافسية.
- التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الاصول الثابتة البيئية في المنشأة و الالتزام البيئي للمنشأة وفقاً لقوانين ولوائح حماية البيئية.
- التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الأداء البيئي للمنشأة.
- التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات تعكس المسؤولية المجتمعية للمنشأة .
- عدم وجود معايير محاسبية للإفصاح عن التأثيرات البيئية لأنشطة المنشأة الصناعية .

### ثالثاً : التوصيات

- من خلال نتائج هذه الدراسة تم الوصول إلى التوصيات التالية:
- ضرورة الاستفادة من تجارب و خبرات الدول المتقدمة و خاصة الملتزمة بتطبيق محاسبة التكاليف البيئية في كيفية تحديد و قياس التكاليف البيئية ، و أيضا المحاسبة و الإفصاح عنها في التقارير المالية .
  - ضرورة تطوير أسلوب عرض التقارير المالية لكي تشمل على بيانات تفصيلية وأساسية عن الأداء البيئي للمنشأة .
  - العمل على نشر الوعي البيئي لدى جميع الأطراف المهتمة سواء للمجتمعات أو المسؤولين أو المنشآت و العاملين فيها خاصة المديرين و المحاسبين .
  - التعاون المشترك و الفعال بين المشرفين على المحاسبة و البيئية في الجزائر ، وهذا من أجل التعبير عن قانون البيئة في من ناحية المحاسبية و خاصة في ما يخص القياس و الإفصاح البيئي في التقارير المنشورة للمنشأة .
  - يجب أن يقوم المحاسب بالدور المطلوب منه في مجال القياس و الإفصاح عن التكاليف البيئية للمنشأة الصناعية في تقاريرها المالية .

قائمة المصادر

والمراجع

• النصوص التشريعية:

1. قانون رقم 07 / 11 المؤرخ في 15 ذو القعدة عام 1428 هـ الموافق 25 نوفمبر 2007 م ، المتضمن نظام المحاسبي المالي ، جريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 74.

• قرارات :

1. قرار وزارة مالية المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 يونيو 2009 ، قواعد التقييم والمحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد 19.

• الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة ، معايير التقارير المالية الدولية، دار صفاء للطباعة و نشر و التوزيع ، عمان ، 2015 .
- 2 . أحمد محمد أبو طالب و آخرون ، المحاسبة المتوسطة ، دار النشر و التوزيع منشورات جامعة القاهرة ، مصر 2018 .
3. أحمد علي إبراهيم ، وفاء يحي احمد حجازي ، دار النشر و التوزيع جامعة بنها ، مصر ، 2008 .
4. إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان طبعة الأولى ، 2006 .
5. بشير العلاق ،أساليب و طرق إعداد التقارير و خطب التقليدية و الالكترونية ، دار البازوري للنشر و التوزيع عمان، 2009 .
6. حسين عبد الجليل آل غزوي ، التقارير المالية في المنشآت الصغيرة ، مركز الكتاب الأكاديمي دار النشر و التوزيع ، عمان ، 2015 .
7. حسين القاضي ، مأمون حمدان ، المحاسبة الدولية و معاييرها ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان 2011 .
- 8 . حازم حسين ، المحاسبة المالية إعداد و عرض التقارير المالية ، جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية .
9. طارق عبد العال حماد ، التقارير المالية ، دار الجامعة للنشر و التوزيع ، مصر 2006 .

10. يوحنا آل أدم و صالح رزق ، المحاسبة المالية ، دار الحامد ، عمان ، 2001 .
11. يوسف محمود جربوع ، نظرية المحاسبية ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، طبعة ثانية ، عمان، 2014 .
12. كمال الدين مصطفى الدهراوي ، المحاسبة المتوسطة وفقا للمعايير المحاسبية المالية ، المكتب الجامعة الحديث ، الإسكندرية ، 2015 .
13. كمال حسين جمعة الربيعي ، سعدون مهدي الساقي ، محاسبة التكاليف الصناعية ، أثر للنشر و التوزيع 2008 .
14. محمد سامي راضي ، تحليل التقارير المالية ، دار التعليم الجامعي للنشر و التوزيع ، الإسكندرية ، 2016 .
- 15 . مؤيد راضي خنفر ، غسان فلاح المطارنة ، تحليل القوائم المالية " مدخل نظري و تطبيقي " ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، عمان ، طبعة الأول 2006 .
- 16 . محمد علي ألبالي ، قصي السامرائي ، محاسبة التكاليف ، دار وائل لنشر و التوزيع ، عمان ، طبعة الأولى ، 2000 .
- 17 . محمد عباس بدوي ، المحاسبة عن التأثيرات البيئية و المسؤولية الاجتماعية للمشروع ، دار الجامعة للنشر و توزيع ، الإسكندرية ، 2000 .
- 18 . ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف ، دار الجامعة ، مصر ، 2009 .
- 19 . عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، إثراء للنشر و التوزيع ، طبعة الأولى ، 2008 .
- 20 . عبد الناصر نور ، عليان الشريف ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، طبعة الأولى ، عمان ، 2002 .
- 21 . فداغ الفداغ ، المحاسبة المتوسطة نظرية وتطبيق ، دارالنشر والتوزيع مؤسسة الوراق ، عمان ، 1999 .

• الرسائل و المذكرات الجامعية

• رسائل دكتوراه:

1. بن فرج زويينة ، مخطط المحاسبي البنكي بين المرجعة النظرية و تحديات تطبيق ، أطروحة دكتور ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس – سطيف ، 2014/2013 .

• رسائل ماجستير:

1. حورية بوقندورة ، جودة المعلومات المحاسبية و أثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية ، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، جامعة أم البواقي ، 2016 .
2. يحي جمال اللولو ، مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ، رسالة ماجستير كلية التجارة ، جامعة الإسلامية – غزة شؤون البحث العلمي و الدراسات العليا غزة ، 2016 .
3. منى عبد الله حمد ، أثر قياس التكاليف البيئية و الإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي ، رسالة ماجستير كلية الاقتصاد ، قسم محاسبة ، جامعة دمشق ، دمشق ، 2014 .
4. عمر عبد الله أحمد عمر ، محاسبة التكاليف البيئية و دورها في تحسين جودة التقارير المالية ، رسالة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا ، 2017 .
5. فايز زهدي الشلتوني ، مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة و التمويل ، جامعة الإسلامية بغزة ، غزة 2005 .
6. رولا كاسر لايقة ، القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف و دورها في ترشيد قرارات الاستثمارية ، رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، قسم محاسبة ، جامعة تشرين – السورية ، 2007 .

• مذكرات الماستر:

1. أمال صلاح ، الإفصاح المحاسبي بالتكاليف البيئية في القوائم المالية دراسة حالة شركة بناء الهياكل المعدنية المصنعة ، مذكرة الماستر كلية العلوم التجارية ، جامعة أم البواقي ، 2016 / 2017 .



2. حمادي فاطمة ، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الإنتاج المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة الماستير ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، قسم علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2016 / 2017 .

3. نعيمة قاسمي ، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية حسب المعايير المحاسبية الدولية IFRS / IAS ، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، قسم علوم التسيير ، جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي ، 2012/2013 .

4. شناي عبد الكريم ، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبية الدولية ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و التجارة ، جامعة العقيد الحاج لخضر ، باتنة ، 2008/2009 .

• المقالات و المجلات:

1. إبراهيم علي عباس ، حكيم شبوطي ،المحتوي الإعلامي للتقارير المالية ومدى أهمية لمستخدميها في ظل التوجه نحو المعايير الإبلاغ المالي الدولية ، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية ،قسم العلوم الاقتصادية القانونية ،جامعة دكتور يحي فارس ،العدد 19 ،مدية ،2018 .

2. إبراهيم فطر بنداس ، أثر التقارير المالية المنشورة في جذب الاستثمارات الأجنبية في الدول النامية ، مجلة العلوم الإدارية ، كلية العلوم الإدارية ، جامعة أفريقية العالمية ، العدد 2 ، الخرطوم ، 2018 .

3. أيمن صابر سيد علي ، مدخل محاسبي مقترح لقياس و تقييم أداء البعد البيئي في مصر ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد 02 ، القاهرة ، 2008 .

4. زيدي البشير و سعيد يحي ، جودة التقارير المالية و دورها في تقييم الأداء المالي ، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية ، المجلد 2 ، العدد 3 ، الوادي والمسيلة .

5. حكيم بوسلمة ، نجوى عبد الصمد،أثر التقارير المالية المنشورة على أسعار أسهم الشركات المدرجة في بورصة تونس ،مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير و علوم التجارية ،المجلد 11 ، العدد 01 ،باتنة ، 2018 .

6. عقاري مصطفى ، التقارير المالية لمن ؟ ، مجلة العلوم الاجتماعية و الإنسانية ، كلية العلوم الاقتصادية باتنة .

7. عادل حسين علي ، التكاليف البيئية و دورها في تحسين المعلومات المحاسبية المقدمة لاتخاذ القرارات دراسة ميدانية في الشركات الصناعية / الانبار ، مجلة دنانير ، العدد 08 ، الانبار .

8. رضا إبراهيم صالح ، دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات و تحسين جودة التقارير المالية ، مجلة البحوث التجارية ، جامعة الزقازيق ، المجلد 31 ، العدد 01 ، الزقازيق ، 2009 .

• المواقع الالكترونية:

1. <https://accdiscussion.com/acc6567.html>
2. <https://mawdoo3.com>
3. <http://accountinggate.com/arabic/cost-accounting/types-and-classification>

الملاحق



## الملحق رقم 01

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التجارية



## الإمتحان لمذكرة التخرج

السلام عليكم و رحمة الله تعالى و بركاته

أخي الكريم/ أختي الكريمة

يمثل هذا الامتحان جزءا من الدراسة التي سأقوم بها لإعداد المذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص محاسبة تحت عنوان " واقع التقارير المالية عن التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية " نرجو بما لديكم من خبرة في الموضوع فإنه يشرفني أن أطلب منكم مساعدتي في الإجابة على أسئلة الاستمارة بدقة و موضوعية، للوصول إلى أهداف الدراسة و إبراز نتائجها.

و أحيطكم علما أنا إجابتم و جميع المعلومات ستكون بسرية تامة و لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شكرا لكم على حسن تعاملكم

و تفضلوا بقبول فائق الاحترام و التقدير

➤ أسئلة معلومات الشخصية:

1. المؤهل العلمي: ليسانس

دكتوراه  دراسات العليا

2. الوظيفة: محاسب  محافظ حسابات  أكاديمي

3. السن: أقل من 30 سنة من 30 - 40 سنة

من 40-50 سنة 50 سنة فأكثر

4. الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات  ما بين 5 إلى 10 سنوات

أكثر من 10 سنوات

5. التخصص: العلوم المحاسبية المالية  علوم التسيير

أخرى

## المحور الأول: التقارير المالية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
					1. تلعب التقارير المالية دور فعال في إتخاذ القرارات لدى المستخدمين .
					2. أنت تحتاج إلى التقارير المالية عند إتخاذك القرارات إستثمارية .
					3. تقارير المالية وسيلة لتوفير معلومات عن المركز مالي للمنشأة ( قائمة المركز المالي ) و الأداء ( قائمة الدخل ) و تغير في حجم السيولة ( قائمة تدفقات نقدية ) .
					4. تعد القوائم المالية جزء لا يتجزء من التقارير المالية فهي العصب الرئيسي و الأساسي لتقارير المالية .
					5. تواجه صعوبات في الحصول على التقارير المالية للشركات .
					6. عدم إفصاح الشركات عن جميع معلوماتها في التقارير المالية .

## المحور الثاني : التكاليف البيئية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
					1. إن مفهوم التكاليف البيئية من المفاهيم و المصطلحات الحديثة و غير المعروفة بشكل جيد على مستوى الإدارة المنشأة.
					2. التكاليف البيئية هي تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها الإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط منشأة ما مسئولة بيئيا ، فضلا عن التكاليف الأخرى التي تتطلبها الأهداف و المتطلبات البيئية للمنشأة.

					3. التكاليف البيئية تساهم في إعطاء التقارير المالية أكثر مصداقية و موثوقية من خلال توفير معلومات عن التكاليف تتعلق بمشاريع البحث و التطوير للمسائل المتعلقة بالبيئة.
					4. تكاليف البيئية تلعب دور فعال في تأثير على التقارير المالية و مصداقيتها.
					5. تنظر المحاسبة المالية إلى التكاليف البيئية على أنها تمكن الشركات من إعداد تقارير المالية مفيدة لمستخدميها.

### المحور الثالث: الإفصاح المحاسبي بالتكاليف البيئية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
					1. يعتبر الإفصاح البيئي أحد مكونات الإفصاح الشامل حيث يلبي احتياجات مستخدمي التقارير المالية بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم الأداء البيئي للمنشأة .
					2. الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية يضيف الشفافية على التقارير المالية للمنشأة ، كما أنه يزيد من قدرتها التنافسية .
					3. التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الأداء البيئي للمنشأة.
					4. التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات عن الأصول الثابتة البيئية في المنشأة و الالتزام البيئي للمنشأة وفق لقوانين و لوائح حماية البيئية .
					5. التكاليف البيئية تساعد في الإفصاح المحاسبي البيئي من خلال توفير معلومات تعكس المسؤولية المجتمعية للمنشأة .

## المخلص :

تعد تقارير المالية هي المنتج النهائي للنظام المحاسبي في المنشأة و تعتبر همزة وصل بين منتجها و مستخدميها، حيث يتم توضيح هذه العلاقة من خلال أهمية و أهداف التقارير المالية في تقديم المعلومات المعبرة عن نتائج الأنشطة الاقتصادية عن الفترة المنتهية ( مستوى الربح أو الخسارة ) ، وكذلك المركز المالي ( الممتلكات ، و الالتزامات ) ، مما يسمح لمختلف المستعملين بإكتساب المعلومات الضرورية لاستخداماتهم ، و حفاظا على صدق و عدالة التقارير المالية ، و تمكن مستخدميها من اتخاذ قرارات استثمارية و ائتمانية رشيدة و كذلك تحرص المنظمات و الهيئات المحاسبية و التشريعية على تشجيع المؤسسات على تبليغ التقارير المالية بنوعية عالية .

وبيان مدى أهمية التكاليف البيئية في التقارير المالية و تسليط الضوء على دور المحاسبة في قياس و تحليل التكاليف البيئية و أثرها على قرارات المستخدمين للمعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي ، تعتبر أحد مكونات المحاسبة اجتماعية الهادفة لحماية الموارد البيئية المتجددة و غير المتجددة من النفاذ و التدهور ، و حتى تتمكن المحاسبة من أداء دورها الفعال في الأخذ بعين الاعتبار الاعتبارات البيئية و كذلك من أجل رسم السياسات الهادفة للوقاية من التأثيرات البيئية و حد منها ، لابد من توفر المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية و التي يتم عرضها في القوائم المالية كالتالي : حساب النتائج ، الميزانية ( قائمة المركز المالي ) ، و جدول تدفقات النقدية ، و يجب الاهتمام بالتكاليف البيئية في الشركات الصناعية لتوفير المعلومات المتعلقة باتخاذ القرارات البيئية ، و أن التكاليف البيئية التي توفر معلومات بجودة العرض و الإفصاح ، تهدف للعمل على زيادة الوعي البيئي للمجتمع و الحكومة و الشركات الصناعية .