



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم : العلوم التجارية



الموضوع

مساهمة المحاسبة عن التكاليف البيئية في تحسين أداء

المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة

-دراسة حالة الديوان الوطني للتطهير وحدة بسكرة-

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية
تخصص: محاسبة

الأستاذ المشرف:

◀ جوامع إسماعين.

إعداد الطالب :

◀ راجي هشام.

رقم التسجيل:
تاريخ الإيداع

السنة الجامعية : 2019/2018

الخلاصة

الفصل الثاني

الفصل الأول

الفصل الثالث

قائمة المراجع

الفهارس

المقدمة

الملاحق

إن عملية المحافظة على الاتصال الفعال مع المجتمع والبيئة المحيطة بالمنشأة من أهم البنود والقواعد الأساسية للمنشآت، الأمر الذي يستدعي الاهتمام بالمحاسبة عن الأنشطة الاجتماعية والبيئي، لكن معظم المنشآت لا تقيس مساهمتها في التلوث بلغة مالية، وذلك لصعوبة قياسها والمعالجة المحاسبية لها، إضافة إلى أن القوانين والتشريعات الحكومية والمبادئ المحاسبية لا تلزم الشركات بشكل مباشر بالإفصاح عن الأثر البيئي الذي تتسبب به.

ولكن يمكن لعلم المحاسبة ان يسهم بشكل فعال في مجال حماية البيئة من خلال التقارير المحاسبية الاجتماعية البيئية، التي يجب أن تحتوي على بيانات ذات مصداقية وموثوقية، وإلزام الشركات بمسؤولياتها تجاه المجتمع والبيئة.

تناولنا في هذه الدراسة الجانب النظري لأهم المفاهيم المرتبطة بالمحاسبة البيئية والتكاليف البيئية، وعموميات حول المسؤولية الاجتماعية، وتم التطرق في الجانب التطبيقي إلى مدى وعي المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة بأهمية التكاليف البيئية، ومدى إتباعها لمداخل والقياس المحاسبي لها، ومن خلال تحليل البيانات التي تم جمعها من ميدان الدراسة، وفي خاتمة هذه الدراسة سيتم اختبار الفرضيات وعرض تم النتائج التي تم التوصل إليها، والتوصيات المنبثقة من خلالها، بالإضافة إلى آفاق الدراسة.

1- إختبار فرضيات الدراسة:

انطلاقاً من محتوى الدراسة التي وضحتها الجانب النظري و التطبيقي يتجلى تأكيد الفرضيات التي تم وضعها:

- **الفرضية الرئيسية:** "مساهمة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في تحسين أداء المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة"، ففي دراسة الحالة وبعد عرضنا لمختلف التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسة و قياس حجمها و مقارنة تطورها من سنة لأخرى، تبين إن من خلال المطلب الثالث المتعلق بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة محل الدراسة أن كل التكاليف البيئية التي تتفقه المؤسسة تساهم بشكل فعال في تحسين أداءها الاجتماعي و

البيئي بما تلزمه به مسؤوليتها الاجتماعية تجاه العاملين بها و المجتمع و الدولة و البيئة. (هذا ما يثبت صحة الفرضية الرئيسية).

• الفرضية الفرعية الأولى: "تتحمل المؤسسة تكاليف بيئية نتيجة نشاطها و تظهرها في كشوفاتها المالية" عند قيامنا بتحليل الكشوفات المالية المقدم إلينا من مصالح المؤسسة محل الدراسة تم الفصل بين التكاليف البيئية و التكاليف العادية و الكشف على حجم التكاليف البيئية التي تلتزم بها المؤسسة لعدة سنوات. (هذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى).

• الفرضية الفرعية الثانية: " تطبيق العمل بنظام المحاسبة البيئية بالموازاة مع المحاسبة التقليدية بالمؤسسة " بعد تعرفنا على نظام المحاسبة البيئية في الجزء النظري وتقربنا من مصلحة المحاسبة المؤسسة محل الدراسة تم تأكدنا أن المؤسسة تعمل بنظام المحاسبة المالية كباقي المؤسسات الجزائرية. (هذا ما ينفى صحة الفرضية الثانية).

• الفرضية الفرعية الثالثة: "تساهم محاسبة التكاليف البيئية في تحسين كفاءة العاملين بالمؤسسة" من خلال دراستنا لعناصر المسؤولية الاجتماعية، تطرقنا إلى عنصر العاملين داخل المؤسسة وما لهم من حقوق اتجاهها من (رواتب وأجور مجزية، تحقيق العدالة الوظيفية، والأمن من حوادث العمل، الرعاية الصحية)، وهذا ما لمسناه من خلال قياس التكاليف البيئية بالمؤسسة عن الطريق المنح المقدمة للعاملين مما يعطي دفع للعمال على العمل بجد و تحسين مردوديتهم. (هذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة).

• الفرضية الفرعية الرابعة: "القياس المحاسبي للتكاليف البيئية أثر في تحسين المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة" إن القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها يعطي صورة واضحة و دقيقة على مدى اهتمام المؤسسة بالقضاء على التلوث البيئي وتطوير أداءها البيئي و الاجتماعي ومن ثم تقليل التكاليف وزيادة كفاءة العاملين، واكتسابها سمعة وصوره جيدة في المحيط الذي تنشط فيه. (هذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة).

2- النتائج :

- لقد توصلنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع إلى مجموعة من الاستنتاجات نستعرضها في النقاط التالية:
- إن نمو وتوسع المؤسسات الصناعية أدى إلى تطور مفهوم مسؤولية المؤسسة التي كانت في الماضي تتجسد في تعظيم الربح إلى المساهمة الاجتماعية والحفاظ على البيئة من التدهور مما تطلب القيام بتحليل وقياس للتأثيرات البيئية وتوفير البيانات الملائمة للتكاليف البيئية.
- تغير الاتجاه السائد نحو وجهة النظر التي تقتضي بضرورة تحمل الوحدة بتكاليف المحافظة على البيئية بعد أن كانت تعالج على كونها تكاليف اجتماعية لا تتحملها الوحدة وبالتالي يتم معالجة هذه البيانات من خلال الوظيفة المحاسبية.
- عدم توفر المؤسسات على نظام محاسبة بيئية مستقل لقياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها، خاصة للمؤسسات التي تنشط في المجال البيئي و ما شابهه.
- صعوبة تطبيق المحاسبة البيئية لما تتطلبه من عملية تطبيقها لأساليب و طرق غير تقليدية وارتفاع تكلفة قياس و تحليل التكاليف البيئية.
- وجود أثر للقياس المحاسبي للتكاليف البيئية في تحسين أداء المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة.

3- التوصيات :

- على المؤسسات الجزائرية القيام بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية ضمن قوائمها المالية لزيادة الشفافية في المعلومات المحاسبية، وفي الإفصاح عن المعلومات البيئية ، باعتمادها تطبيق نظام المحاسبة البيئية تعبيراً عن مدى التزام المؤسسة بمسئولياتها الاجتماعية.
- ضرورة تضمين التقارير والقوائم المالية الخاصة بالأنشطة البيئية مما يؤدي إلى إضفاء الثقة في البيانات المحاسبية إضافة إلى تلبية حاجات من المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية.

- على الدولة أن تقوم بإصدار وتفعيل قوانين وتشريعات بيئية، تُلزم من خلالها المؤسسات الصناعية الجزائرية بإصدار التقرير السنوي عن الأداء البيئي و الاجتماعي.
- السعي على أن يتم إدراج ضمن تخصصات التدريس في علم الاقتصاد الجانب البيئي للنشاط الاجتماعي ومحاسبته، وعدم الاكتفاء فقط بمسألة تعظيم الأرباح وإشباع الحاجات الإنسانية وتقليل التكلفة.
- إقامة برامج تدريبية متخصصة للأفراد القائمين على إعداد القوائم المالية للتعريف بمتطلبات القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية.
- إعادة النظر في نظام المنح و العلاوات المقدمة للعاملين بالمؤسسة التي يكون نشاطها فيه تأثيرات على صحة و سلامة العاملين بها.
- المتابعة الصحية الدائمة للعاملين حتى بعد التقاعد لما يكون من تبعات مرضية قد تظهر لاحقا.
- القيام بحملات تطوعية و أعمال خيرية تعود بالفائدة على المجتمع .

4- آفاق الدراسة:

بعد عرضنا لموضوع البحث والنتائج واقتراحنا للتوصيات التي نراها مفيدة ، نرى أن هناك موضوعات بحوث أخرى وإشكاليات تنتظر المعالجة وهي:

- تطبيقات المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
- دور المحاسبة البيئية في إدارة المخاطر البيئية.
- أساليب تقييم الأداء البيئي في المؤسسة الصناعية.

بحمد الله تم الصالحات

تمهيد

في ظل تنامي اهتمام المؤسسات بمصالح المجتمعات و تحمل مسؤولية الآثار الناجمة عن نشاطات المؤسسات الاقتصادية على الزبائن والعاملين والملاك والمجتمع والبيئة، وهذه المسؤولية لا تقتصر فقط على الالتزامات القانونية بل تتجاوزها إلى تحسين العلاقة مع أصحاب المصلحة، ونظرا لوجود مشكلات كثيرة ارتبطت بإهمال الشركات لمسؤولياتها الاجتماعية و ما نجم عن ذلك من فساد اقتصادي و اجتماعي، فأصبح تبني البرامج الاجتماعية و البيئية أمرا ضروريا لضمان استمرارية المؤسسة و تحسين أدائها الاقتصادي و البيئي و كذا الحفاظ على صورتها في المحيط الذي تتواجد فيه.

وسنحاول في هذا الفصل التطرق إلى عدة نقاط تبين مفاهيم عامة للمسؤولية الاجتماعية و أساسياتها والعلاقة بين التكاليف البيئية وأبعاد المسؤولية الاجتماعية لتقييم الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسة.

المبحث الأول: ماهية المسؤولية الاجتماعية.

ويعتبر مفهوم المسؤولية الاجتماعية من أكثر المفاهيم المستخدمة في الآونة الأخيرة في عالم الاقتصاد والأعمال فالمنظمات اليوم أصبحت مطالبة بالتوفيق بين أهدافها الاقتصادية والمتطلبات الاجتماعية كشرط لتحقيق نموها وضمان بقاءها.

المطلب الأول : مفهوم المسؤولية الاجتماعية.

سنتناول في هذا المطلب نشأة و مفهوم المسؤولية الاجتماعية

1- نشأة مفهوم المسؤولية الاجتماعية:

ظهر الكثير من الجدل في بدايات القرن العشرين بخصوص العلاقة بين منظمات الأعمال و المجتمع، و في الخمسينات قام أحد علماء الاقتصاد الأمريكيين و هو (ميلتون فريدمان) بتعريف هذه العلاقة حين قال: "إن المسؤولية الأساسية لمنظمات الأعمال في النظام الاقتصادي الحر تتلخص في تحقيق الأرباح بشرط ألا يتعارض ذلك مع القاعد الأساسية للمجتمع، سواء ما هو موجود منها في القوانين أو في الأعراف و القيم الاجتماعية".¹

و في كتابه (المسؤولية الاجتماعية و رجل الأعمال) استحق (هاورد باون) أن يلقب (بأبي المسؤولية الاجتماعية لقطاع الأعمال)، حيث أسس أول تعريف لهذا المفهوم بأنه: "التزام منظمات الأعمال بأداء أنشطتها بحيث تتوافق مع أهداف و قيم المجتمع".²

أما في الستينات طور (كيت ديفد) القانون الحديدي للمسؤولية الاجتماعية، و في السبعينات برزت نظرية أصحاب المصلحة، و خلال الثمانينات كثرت الدراسات التي تهدف إلى تحديد ما هي على وجه التحديد المسؤولية الاجتماعية لقطاع الأعمال كيفية قياس عوائدها على المنظمات.

¹ - المنظمة العربية للتنمية الإدارية، التنمية المستدامة و الإدارة المجتمعية "الأدوار المستقبلية للحكومات المركزية و المحليات و القطاع الخاص و المجتمع المدني"، (أوراق عمل المؤتمر العربي الرابع للإدارة البيئية المنامة البحرين، بدون رقم طبعة، بدون سنة طبع)، ص 37.

² - نفس المرجع ، ص 38.

و مع بداية التسعينات خاصة بعد مؤتمر الأمم المتحدة للبيئة و التنمية الذي عقد عام 1992 تطور مفهوم المسؤولية الاجتماعية بشكل كبير، و في عام 1998 أطلق المجلس العالمي للأعمال من أجل التنمية المستدامة برنامجاً يهدف إلى التحديد الدقيق للمسؤولية الاجتماعية لقطاع الأعمال و كيفية تحويله من مجرد مفهوم نظري إلى ممارسات عملية في منظمات الأعمال.

و في عام 2000 أطلق السكرتير العام للأمم المتحدة مبادرة تعرف بالاتفاق العالمي، هي مبادرة تدعو منظمات الأعمال إلى الالتزام الطوعي بعشرة مبادئ متفق عليها تشمل: حقوق الإنسان و حماية البيئة و مكافحة الفساد و غيرها.¹

2- تعريف المسؤولية الاجتماعية:

اختلف تعريف هذا المفهوم من اقتصادي لآخر، و فيما يلي نعرض أهم التعريفات المرتبطة بالمسؤولية الاجتماعية:

• التعريف الأول:

المسؤولية الاجتماعية للمنظمة هي التزام أخلاقي بين المنظمة المجتمع، تسعى من خلاله المنظمة إلى تقوية الروابط بينها و بين المجتمع بشكل عام، و الذي ينعكس بدوره على نجاحها و تحسين أدائها المستقبلي.²

• التعريف الثاني:

يرى كارول (Carrol) أن المسؤولية الاجتماعية الكلية للمنظمة تشمل على مستويات أربعة هي: كفاءة الأداء الاقتصادي، فيجب أن تعمل المنظمة على إنتاج السلع و الخدمات بفعالية ونجاح و أن تسعى لتحقيق مستويات الأرباح المطلوبة، و يجب أن يتم ذلك في ضوء الالتزام بالقوانين و التشريعات التي تعمل المنظمة في ظلها، هذا و ينتظر المجتمع من المنظمة أن تهتم بالمسؤوليات الأخلاقية تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، إذ يجب مراعاة العدالة و الأمانة في معاملاتها مع العاملين بها و المتعاملين معها، أما المسؤوليات التطوعية التقديرية

¹ - المنظمة العربية للتنمية الإدارية، المرجع السابق، ص 38.

² - فؤاد محمد حسين الحمدي، الأبعاد التسويقية للمسؤولية الاجتماعية للمنظمات و انعكاساتها على رضا المستهلك، (رسالة دكتوراه غير منشورة في

تخصص فلسفة في إدارة الأعمال، جامعة بغداد، العراق، 2003)، ص 40.

فترجع إلى مدى شعور و تقدير المنظمة لمتطلبات بيئتها والعمل على المشاركة فيها، كأعداد برامج تدريب المعوقين و إتاحة فرص العمالة و تمويل البرامج الخيرية و غيرها.¹

التعريف الثالث:

يرى الغالبي و العامري أن المسؤولية الاجتماعية هل عقد بين المنظمة و المجتمع تلتزم بموجبه المنظمة بإرضاء المجتمع و بما يحقق مصلحته و ينظر إليها على أنها التزام من قبل المنظمة تجاه المجتمع الذي تعيش فيه من خلال قيامها بالكثير من الأنشطة الاجتماعية مثل محاربة الفقر و مكافحة التلوث و خلق فرص العمل حل الكثير من المشاكل: الصحة، الإسكان، المواصلات، و غيرها من الخدمات.²

التعريف الرابع:

المسؤولية الاجتماعية هي مجموعة القرارات و الأفعال التي تتخذها المنظمة للوصول إلى تحقيق الأهداف المرغوبة و القيم السائدة في المجتمع و التي تمثل في نهاية الأمر جزءا من المنافع الاقتصادية المباشرة لإدارة المنظمة و الساعية إلى تحقيقها كجزء من إستراتيجيتها.³

و اختصارا لهذه التعاريف يمكن أن نتبنى التعريف الجامع التالي:

المسؤولية الاجتماعية في منظمات الأعمال هي الالتزام الأخلاقي والتصرف المسئول تجاه مجموعة من الأطراف و هم أصحاب المصلحة، و من أهم الأطراف المستفيدة من برامج المسؤولية الاجتماعية نجد كلا من المجتمع و البيئة، و هذا يعكس أن مفهوم المسؤولية الاجتماعية جاء ليعزز دور و مكانة المنظمات في المجتمع ليس فقط ككيان اقتصادي إنما أيضا ككيان اجتماعي يسهم في حل مشكلات المجتمع و الحفاظ على البيئة التي يعمل في إطارها.

¹ - محمد الصيرفي، المسؤولية الاجتماعية للإدارة، (الإسكندرية، مصر، دار الوفاء لدنيا الطباعة و النشر، ، الطبعة الأولى، 2007)، ص22.

² - فاتح عبد القادر الحوري و ممدوح الزبادات و هابل عبابنة، إدارة الصورة الذهنية للمنظمات الأردنية في إطار واقع المسؤولية الاجتماعية: دراسة ميدانية في شركات الاتصالات الخلوية الأردنية"، (بحث علمي مقدم إلى المؤتمر العلمي الثالث لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الاردن، 27 - 29 أفريل 2009)، ص5.

³ - تامر ياسر البكري، التسويق و المسؤولية الاجتماعية، (عمان، الأردن، دار وائل للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 2001)، ص27.

المطلب الثاني: أهمية المسؤولية الاجتماعية.

للمسؤولية الاجتماعية أهمية كبيرة بالنسبة للمنظمة والمجتمع والدولة على حد السواء أهمها:¹

1- بالنسبة للمؤسسة:

تحسين صورة المنظمة في المجتمع وترسيخ المظهر الإيجابي خصوصاً لدى الزبائن والعاملين وأفراد المجتمع بصفة عامة، إذا ما اعتبرنا أن المسؤولية الاجتماعية مبادرات طوعية للمنظمة تجاه أطراف متعددة ذات مصلحة مباشرة أو غير مباشرة، ومن شأن الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية للمنظمة تحسين مناخ العمل، كما تؤدي إلى بعث روح التعاون والترابط بين المنظمة و مختلف الأطراف ذات المصلحة.

2- بالنسبة للمجتمع: تتمثل في :

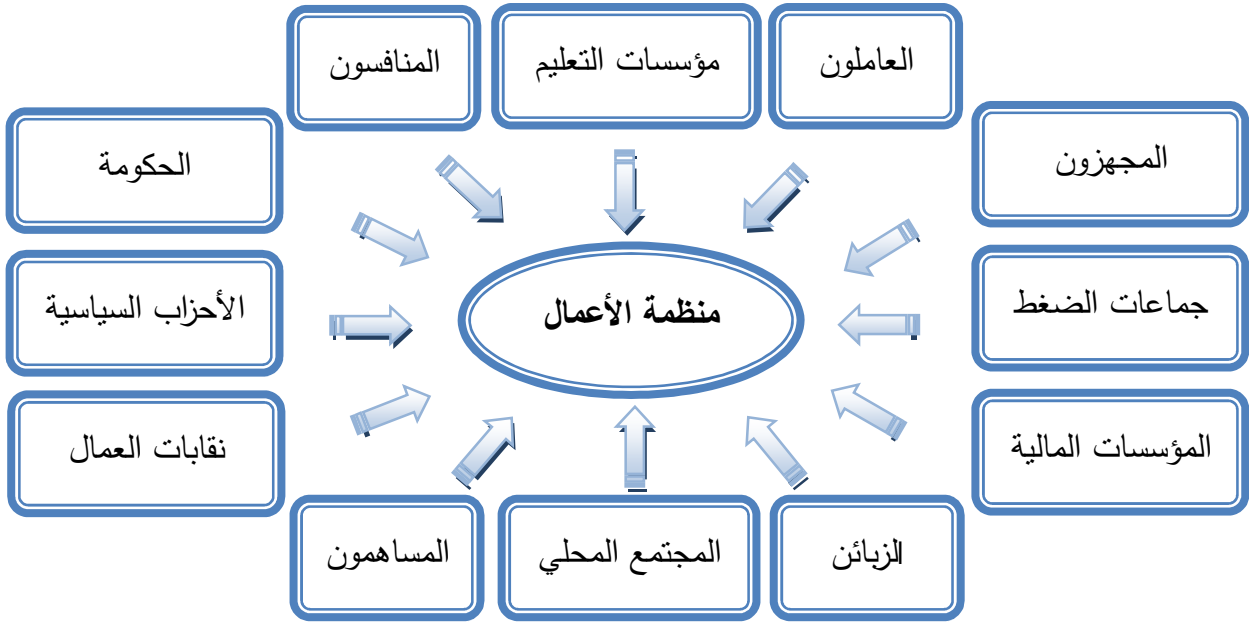
- زيادة التكافل الاجتماعي بين مختلف شرائح المجتمع مع توليد شعور عالي بالانتماء من قبل الأفراد ذوي الاحتياجات الخاصة كالمعوقين وقليلي التأهيل والأقليات والمرأة والشباب.
- تحقيق الاستقرار الاجتماعي نتيجة لتوفير نوع من العدالة الاجتماعية وسيادة مبدأ تكافؤ الفرص الذي هو جوهر المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال.
- تحسين نوعية الحياة في المجتمع سواءً من ناحية البنية التحتية أو الناحية الثقافية. ازدياد الوعي بأهمية الاندماج التام بين منظمات المجتمع المختلفة ومختلف الفئات ذات المصلحة.
- تحسين التنمية السياسية انطلاقاً من زيادة التنقيف بالوعي الاجتماعي على مستوى الأفراد والمجموعات والمنظمات وهذا يساهم بالاستقرار السياسي والشعور بالعدالة الاجتماعية.
- كون المسؤولية الاجتماعية مرتبطة بمفاهيم أساسية كتقليل السرية بالعمل والشفافية والصدق في التعامل وهذه تزيد من الترابط الاجتماعي وازدهار المجتمع على مختلف المستويات.

¹ - طاهر محسن ، منصور الغالبي ، صالح العامري، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال، (عمان،الأردن، دار وائل، ط1، 2006) ، ص52

3- بالنسبة للدولة:

- تخفيف الأعباء التي تتحملها الدولة في سبيل إدامة مهماتها وخدماتها الصحية والتعليمية والثقافية والاجتماعية.
- يؤدي الالتزام بالمسؤولية البيئية إلى تعظيم عوائد الدولة بسبب وعي المنظمات بأهمية المساهمة العادلة والصحيحة في تحمل التكاليف الاجتماعية
- المساهمة في التطور التكنولوجي والقضاء على البطالة وغيرها من المجالات التي تجد الدولة الحديثة نفسها غير قادرة على القيام بأعبائها جميعاً بعيداً عن تحمل المنظمات الاقتصادية الخاصة دورها في هذا الإطار.

الشكل رقم (II-1): أصحاب المصالح أو المستفيدون من وجود منظمات الأعمال



المصدر: خيرة عيشوش، عبد اللطيف كرزابي، "المسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين في إطار أخلاقيات الأعمال"، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي الثالث حول "منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية"، يومي 14 و15 فيفري 2012، جامعة بشار، الجزائر)، ص 7

المطلب الثالث: عوامل نجاح المسؤولية الاجتماعية و معوقاتهما.

للمسؤولية الاجتماعية عوامل تساعد على نجاحها ولديها كذلك جملة من المعوقات التي تكبح هذا النجاح.

1- عوامل نجاح المسؤولية الاجتماعية:

لقد أصبح من الضروري أن يتوافر لدى الشركات ومنظمات الأعمال، حتى تتجح في أدائها لمسئوليتها

الاجتماعية مجموعة من العوامل، والتي قد تتمثل فيما يلي:¹

- إذا كانت المؤسسة في بداية أدائها للمسؤولية الاجتماعية، فمن الأفضل أن تبدأ بالمسائل الصغيرة، أو التي يمكن أدائها بذاتها، مثل تدريب العاملين والرعاية الاجتماعية لهم أو التفاعل مع أنشطة الحفاظ على البيئة.
- أن لا تتخذ المنظمة المسؤولية الاجتماعية كوسيلة من وسائل الدعاية أو المظهر الخارجي مجتمعيًا.
- إنه من الضروري وضع أولويات لقضايا المسؤولية الاجتماعية دون ضرورة القيام بها دفعة واحدة، مع الأخذ بأولويات بأكثر الأعمال صلة بأهداف المنظمة أو الشركة.
- أن يكون توجه المنظمة أو الشركة لأداء المسؤولية الاجتماعية نابعا من قيم أخلاقية راسخة تبنى عليها الأهداف والخطط والاستراتيجيات.
- الأخذ بمبدأ التعاون والتنسيق والتشاور بين المؤسسة والمؤسسات الأخرى ذات العلاقة للقيام بمشاريع مشتركة ذات أهداف متسعة للمجتمع.
- الأخذ بالاستمرارية في تنفيذ مشاريع المسؤولية الاجتماعية، وفقا لقدرات المنشأة مع العمل على تنمية هذه المشاريع لتصبح على المدى الآجل كيانات كبرى.

2- معوقات نجاح المسؤولية الاجتماعية :

هناك بعض المعوقات التي تعيق المؤسسات لأداء دورها الاجتماعي وهي:²

1-2 المعوقات الإدارية:

¹ - منال محمد عباس، _المسؤولية الاجتماعية بين الشراكة وفاق التنمية، (مصر، دار المعرفة الجامعية للنشر، الطبعة الأولى، 2014)، ص 145

² - أم كلثوم جمعي، سمير بن عبد العزيز "الركائز الأساسية لنجاح المسؤولية الاجتماعية في منظمات الأعمال"، (مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثالث حول "منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية"، يومي 14-15 فيفري 2012، جامعة بشار)، ص 9

- عدم احتواء بعض المؤسسات على إدارة العلاقات العامة.
- نقص الخبرة للذين يشغلون إدارات وأقسام المؤسسات فيما يتعلق بالأمور الاجتماعية و الأخلاقية.
- ضعف الإحساس بالمسؤولية الاجتماعية والأخلاقية، وضعف الاهتمام ببرامج المسؤولية الاجتماعية.
- إهمال الإدارات العليا في عملية اشتراك المستويات الإدارية الأخرى في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية المتعلقة بموضوع المسؤولية الاجتماعية.

- عدم وجود اتصال فاعل من قبل الإدارات مع الجمهور.

2-2 المعوقات القانونية:

- الالتزام بنشاطات محددة، تنص عليها القوانين والأنظمة.
- عدم وضع دستور اجتماعي أخلاقي في المؤسسات، كالذي يتم تطبيقه في كبرى المؤسسات في العالم.
- عدم احترام التشريعات والقوانين والأنظمة في سبيل تحقيق المكاسب المادية وعندما يقدمون على مخالفة يضعون في حسابهم إحدى الاحتمالات التالية: قد لا يكتشف أمر المخالف وقد لا يتم إدانته أما إذا اكتشف أمره أو أدين فقد تغطي المكاسب المالية التي يحصل عليها ما يتحمله من خسائر، باعتبار أن المسؤولية الاجتماعية التزام أخلاقي من قبل المؤسسات لم تفرضه القوانين و الأنظمة بل تحتمه ضروريات المنفعة المجتمعية العامة وهذا ما أدى إلى ضعف الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية فيها.

2-3 المعوقات المالية :

- هدف بعض المؤسسات هو تعظيم الأرباح فقط
- الاعتقاد بأن الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية يؤدي إلى خفض أرباح المؤسسة وإضعافها في المنافسة الدولية.
- نقص الموارد المالية التي تحول دون الإسهام في نشاطات المسؤولية الاجتماعية.
- صعوبة الجمع بين العمل المريح وعمل الشركة المتجاوبة اجتماعيا.¹

¹ - أم كلثوم جامعي، سمير بن عبد العزيز ، المرجع السابق، ص 10

المبحث الثاني: أساسيات المسؤولية الاجتماعية.

لمنظمات الأعمال عدد من المسؤوليات تجاه كل أصحاب المصلحة بما تقتضيه المسؤولية الاجتماعية ، خصوصا الذين تربطهم بها مصالح مباشرة ويؤثرون ويتأثرون بشكل مباشر بنشاطها، ولكي ينجح هذا الالتزام لا بد من توفر مجموعة من العناصر المبادئ والأبعاد التي تضمن نجاح المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال.

المطلب الأول: عناصر المسؤولية الاجتماعية.

لقد حدد الباحثين عدد كبير من العناصر التي تشكل محتوى المسؤولية الاجتماعية وفيما يلي سنتطرق إلى العناصر التي يجب أن تشملها الممارسات المسؤولة لمنظمات الأعمال:¹

1- المالكون: تحقيق أكبر ربح، تعظيم قيمة السهم والمنشأة ككل، حماية أصول المنشأة، رسم صورة محترمة للمنشأة في بيئتها، زيادة حجم المبيعات.

2- العاملون: رواتب وأجور مجزية، احترام قوانين العمل، وضمان حق العامل في التدريب والتكوين المستمر، وحقوقه النقابية، وإشراكه في اتخاذ القرارات، تحقيق العدالة الوظيفية والأمن من حوادث العمل، الرعاية الصحية، وإجازات مدفوعة.

3- الزبائن: تقديم المنتجات بأسعار ونوعيات مناسبة، الإعلان الصادق، وتقديم منتجات صديقة وآمنة، تقديم إرشادات واضحة بشأن المنتج واستخداماته، التزام المنظمات بمعالجة الأضرار التي تحدث بعد البيع، والالتزام بالتطوير المستمر للمنتجات، والالتزام بعدم خرق قاعد العمل مثل الاحتكار 2 .

4- المنافسين: منافسة عادلة ونزيهة، أمانة المعلومات ومصداقيتها، عدم سحب العاملين في القطاعات الأخرى بوسائل غير نزيهة.

¹ جمال درهم زيد، أخلاقيات منظمات الاعمال ومسؤوليتها الاجتماعية في ضوء مبادئ الحوكمة، (اليمن ،جامعة العلوم التكنولوجيا لنشر، الطبعة الاولى

- 5- **الموردين:** ينظر إلى العلاقة ما بين الموردين والمنظمات على أنها علاقة مصالح متبادلة، لذلك يتوقع الموردون أن تحترم هذه المنظمات تطلعاتهم ومطالبهم المشروعة التي يمكن تلخيصها لاستمرار في التوريد وخاصة لبعض أنواع المواد الأولية اللازمة للعمليات الإنتاجية، وأسعار عادلة ومقبولة للمواد الجاهزة . للمنظمات لإضافة إلى تسديد الالتزامات، والصدق في التعامل.
- 6- **المساهمين:** تعد فئة المساهمين فئة مهمة من أصحاب المصالح المستفيدين من نشاط المنظمة وتكمن مسؤولية المنظمة تجاههم بتعظيم قيمة السهم وتحقيق أقصى ربح ممكن، حماية أصول المنظمة، الحق في الحصول على المعلومات الكافية عن أداء المنظمة، التعامل العادل مع المساهمين من دون أي تمييز، إشراك المساهمين في القرارات الهامة للمنظمة.
- 7- **المجتمع:** يعتبر المجتمع المحلي بالنسبة للمنظمات شريحة مهمة إذ تتطلع إلى تجسيد متانة العلاقات معه وتعزيزها من خلال بذل المزيد من الرفاهية العامة، والتي تشمل: المساهمة في دعم البنية التحتية، إنشاء الجسور والحدائق، المساهمة في الحد من مشكلة البطالة، دعم بعض الأنشطة مثل الأندية الرياضية والترفيهية، احترام العادات والتقاليد، دعم مؤسسات المجتمع المدني، تقديم العون لذوي الاحتياجات الخاصة، الدعم المتواصل للمراكز الصحية والعلمية، رعاية الأعمال الخيرية.¹
- 8- **البيئة:** مكافحة التلوث ودرء الأخطار البيئية الناجمة عن النشاطات الإنتاجية، الاستخدام أسمى والعادل للموارد وخصوصاً غير المتجددة، والاهتمام لصناعات الصديقة للبيئة، وتدوير النفايات، التشجير وزيادة المساحات الخضراء.
- 9- **الحكومة:** الالتزام بالتشريعات والقوانين والتوجهات الصادرة من الحكومة، احترام تكافؤ الفرص بالتوظيف، تسديد الالتزامات الضريبية والرسوم الأخرى وعدم التهرب منها، المساهمة في الصرف على البحث والتطوير، المساهمة في حل المشكلات الاجتماعية مثل القضاء على البطالة، المساعدة في إعادة التأهيل والتدريب.

¹ - مقدم وهيبه، "سياسات وبرامج المسؤولية الاجتماعية تجاه الموارد البشرية في منظمات الأعمال"، (مداخلة ضمن الملتقى الدولي. الخامس حول " رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة"، 2011، جامعة شلف)، ص7

10- جماعات الضغط: التعامل الجيد مع جمعيات حماية المستهلك، احترام أنشطة جماعات حماية البيئة،

احترام دور النقابات العالية والتعامل الجيد معها، التعامل الصادق مع الصحافة.¹

ويشكل عام فإن المسؤولية الاجتماعية هي مزيج من مجموعة عناصر رئيسية كما هو موضح في الجدول

التالي : **الجدول رقم (II-1): عناصر المسؤولية الاجتماعية للمنظمة.**

العنصر	المسؤولية
المالكون	تحقيق الأرباح، تعظيم قيمة السهم، زيادة قيمة المنظمة، رسم صورة محترمة للمنظمة في بيئتها
العاملون	رواتب وأجور مجزية، ظروف عمل مناسبة، تدريب و تطوير مستمر، عدالة وظيفية، مشاركة بالقرارات.
الزبائن	تقديم منتجات ذات جودة عالية، التزام أخلاقي بعدم خرق قواعد العمل أو السوق، منتجات آمنة للاستعمال، إرشادات بشأن استخدام المنتج.
المنافسون	عدم سحب العاملين من منظمة لأخرى بوسائل غير نزيهة، منافسة عادلة و نزيهة وعدم الإضرار بمصالح الآخرين.
الموردون	استمرار التعامل العدل، تطوير استخدام المواد المجهزة ، تسديد الالتزامات و الصدق بالتعامل.
المجتمع المحلي	المساهمة في دعم البنى التحتية، احترام العادات و التقاليد و عدم خرق القواعد العامة و السلوك، محاربة الفساد الإداري و الرشوة.
البيئة	ربط الأداء البيئي برسالة المنظمة، تقليل المخاطر البيئية، إشراك ممثلي البيئة في مجلس الإدارة، معالجة المخلفات.
الحكومة	الالتزام بالقوانين و التشريعات، تسديد الالتزامات الضريبية، تعزيز سمعة الدولة على المستوى الخارجي.
جماعات الضغط الأخرى	التعامل الصادق مع وسائل الصحافة ووسائل الإعلام، الصدق و الشفافية بنشر المعلومات المتعلقة بالمنظمة.

المصدر: زايري بلقاسم، وهيبه مقدم، "الحاجة إلى تصميم لوحة قيادة من أجل دمج المسؤولية الاجتماعية في منظمات الاعمال و

قياس الأداء تجاهها"، (مداخلة ضمن الملتقى الدولي "حول المسؤولية الاجتماعية"، 2012، ورقلة، الجزائر)، ص 229-230

¹ - بلال خلف السكارنة، أخلاقيات العمل، (عمان، الأردن، دار الميسرة للنشر، الطبعة الاولى، 2015)، ص 168

المطلب الثاني: مبادئ المسؤولية الاجتماعية.

ينبغي ملاحظه مجموعة محدده من المبادئ عند ممارسه وتطبيق المسؤولية الاجتماعية و هي مبادئ متبادلة التأثير في ما بينها، ومع سياسة الشركة وبذات الوقت يجب على الشركات التركيز على العوامل الثقافية والدينية للمجتمع والبيئة التي توجد فيها عند تطبيقها بتلك المبادئ مبادئ المسؤولية الاجتماعية إلى وصف مبادئ الشركة ومدى التزامها كشرکه أعمال وتحديد القيم التي تحدد نوع العلاقة بين الإدارة والمجتمع وهنا تحدد الشركة نوع عملياتها ومخرجاتها في إطار مبادئها الخاصة وتحدد بدقه ما الذي به الخدمة المجتمع وهناك مبادئ عدة للمسؤولية الاجتماعية وهي:¹

1- مبدأ سيادة القانون:

إن مبدأ سيادة القانون يقصد به أن الشركة ينبغي أن توافق على احترامها سيادة القانون بشكل ايجابي و يقصد بسيادة القانون هيمنته، إذ انه لا يحق لأي فرد أو شرکه أن يكون فوق القانون الذي تخضع له الحكومة أيضا و هناك تعارض بين سيادة القانون والممارسات الاستبدادية للسلطة حيث أنه من المعروف أن سيادة القانون هي تلك المتعلقة بالقوانين والقواعد المكتوبة والمنفذة طبقا لإجراءات راسخة ومحددة، وان القانون هو القيم الرسمية المقبولة بالحد الأدنى من قبل المجتمع من الناحية الاجتماعية والأخلاقية وفي سياق المسؤولية الاجتماعية أن احترام سيادة القانون يعني أن تتصاع الشركة للقوانين كاه و القواعد المطبقة لكي تلزم الأفراد داخل الشركة بالتزاماتهم لمراقبة وتنفيذ الإجراءات وينبغي أن تقوم الشركة بالاتي:

- الإدعان للشروط القانونية داخل الاختصاصات القضائية التي تعمل الشركة فيها سواء كانت هذه القوانين والتزامات مطبقة بشكل كافي أم لا.
- التأكد على أن علاقتها وأنشطتها تقع ضمن الإطار القانوني المقصود والصحيح.
- أن تبقى على دراية بالالتزامات القانونية المطبقة كافة.

¹ - أكرم احمد الطويل، ياسمين طه عبد الرزاق الدباغ، إدارة الجودة الشاملة للبيئة والمسؤولية الاجتماعية،(عمان،الأردن، دار الجرير، الطبعة الأولى

2- مبدأ احترام الاتفاقيات الدولية والاتفاقيات الثنائية

إن هذا المبدأ يوجب ضرورة احترام الشركة للاتفاقيات كل ما يتعلق بها وبما يتصل بها من أنشطة، كما يجب أن تتجنب الأنشطة كافة التي تتعارض مع تلك الاتفاقيات، وإن بعض الاتفاقيات الدولية تؤكد على خلق ظروف عادلة للمنافسة والتشجيع على تخفيض وإزالة كافة العوائق التي تقف أمام الدول المنظمة لهذه الاتفاقيات وهي بذلك تعد حالة التزام قبل هذه الدول.

3- مبدأ احترام أصحاب المصالح واهتماماتهم:

إن هذا المبدأ يتطلب إدراك الشركة لماذا أهمية أصحاب المصالح والاهتمام بمتطلباتهم التي تتأثر بأنشطة المعنية وهو ما يتطلب تشخيص دقيق لأصحاب المصالح وإقامة وسائل ملائمة للتشارك معهم واستشاراتهم وإفراح المجال للتعبير عن آرائهم كما يجب حقوق هؤلاء محمية بموجب القانون والعقود ويشير إلى مدى أهميه الأفراد والجماعات والمنظمات التي تؤثر وتتأثر بالأفعال والقرارات التي تتخذها الشركة وانه عليها أن تأخذ بعين الاعتبار مصالحهم وإعطائهم الدور المناسب في البيئة الاجتماعية للشركة.

4- مبدأ المساءلة:

وفقا لهذا المبدأ يجب على الشركات أن تخضع لمساءلة السلطات القانونية و من لديهم مصالح و تأثيرات عليها (أصحاب المصالح الرئيسيين) وذلك بان تكون مسؤولة أمامهم عن كل السياسات والقرارات والإجراءات التي تتخذها قدر تأثير تلك السياسات على تنمية الاجتماعية والتنمية المستدامة ومن المفيد الإشارة إلى أن المساءلة تتضمن قبول الشركات لإجراءات التحقق وكذلك التزامها بإظهار ردود الأفعال المناسبة تجاه ذلك حتى لو اقتضى الأمر تعديل المسارات التي تتخذها في عملياتها ويؤكد على احترام الأخلاقيات العامة واعتماد المساءلة عبر البرامج العامة للتنوعية والتثقيف وأشار إلى مبدأ المساءلة في مجموعه من الحقوق التي تتمثل في:¹

- الاعتراف بحق العاملين في التعبير عن خبراتهم المهنية والتواصل مع المجتمع بالوسائل المختلفة.

¹ - اكرم احمد الطويل، ياسمين طه عبد الرزاق الدباغ، المرجع السابق، ص60

- تعزيز نظام المحاسبة والتأديب تحقيقاً لمبدأ المسؤولية في العمل.
- تعزيز الصورة الايجابية في المجتمع للقائمين على الخدمات العامة.
- إشراك منظمات المجتمع المدني في مناقشه سياسات الإدارة العامة.

5- مبدأ الشفافية:

الشفافية قبل كل شيء تستند إلى إعلانيه القرار وتتمثل في وضع التشريعات و إتباع التعليمات والممارسات الإدارية الواضحة وسهله القرارات على درجه عاليه من الموضوعية والدقة، وتتمثل أيضا في التدفق الكامل للمعلومات من المدراء إلى أصحاب المصلحة في الشركة، وهذا المبدأ يوجب على الشركة بان تتحلى بالشفافية في قراراتها وأنشطتها التي تؤثر على المجتمع والبيئة إذ ينبغي على الشركة أن تفصح على نحو واضح ودقيق وتام بدرجة معقولة ووافيه عن سياساتها وقراراتها وأنشطتها التي تكون مسؤولة عنها بما في ذلك التأثيرات المعروفة والمحتملة على البيئة والمجتمع، ويجب أن تكون هذه المعلومات متاحة ومفهومة ويمكن الوصول إليها مباشرة من قبل الأشخاص المتأثرين أو المحتمل تأثرهم بشكل جوهري من قبل الشركة، وينبغي أن تقدم هذه المعلومات في الوقت المناسب وأن تكون معلومات فعلية وأن تتاح على نحو واضح وموضوعي وذلك لتمكين الأطراف من تقييم تأثير القرارات أنشطة الشركة بدقه علي مصالحهم وثيقة ذات صلة، وعلى الشركة أن تتصف بالشفافية كم يأتي :

- بهدف وطبيعة ومكان ممارسه أنشطتها.
- تحديد أي مصلحة متحكمة في نشاط الشركة.
- السلوك الذي يتخذه ويراجع من خلال قرارات الشركة بما في ذلك تحديد الأدوار والمسؤوليات والمسؤوليات والمسؤوليات والمسؤوليات المتعلقة بالموظائف المختلفة داخل الشركة.
- المواصفات والمعايير التي تقيم الشركة على أساس أدائها المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية.
- مصدر مواردها المالية.
- التأثيرات المعروفة والمحتملة لقراراتها على أطرافها المعنية والمجتمع والبيئة.
- تحديد الأطراف المعنية و المعايير والإجراءات المستخدمة لتحديد واختيارهم وإشراكهم¹

¹ - اكرم احمد الطويل، ياسمين طه عبد الرزاق الدباغ، المرجع السابق، ص 61-62

6- مبدأ احترام حقوق الإنسان

على الشركة وفق هذا المبدأ أن تنفذ السياسات والممارسات التي من شأنها احترام الحقوق الموجودة في الإعلان العالمي لحقوق الإنسان، وينبغي على الشركة أن تحترم حقوق الإنسان وأن تعترف بأهمية هذه الحقوق وعموميتها فضلاً عن قيامها باحترام وتعزيز الحقوق الموضوعية في الميثاق الدولي لحقوق الإنسان والقبول بأن هذه الحقوق تعد عالمية وعامة وتعد جزءاً لا يتجزأ من الحقوق المطبقة في الدول والثقافات والمواقف كافة وأن تحذوا خطوات نحو العمل على احترام حقوق الإنسان في البلاد التي لا تحمي فيها حقوق الإنسان وأن تلتزم بمبادئ احترام الأعراف الدولية للسلوك، وإن هذا المبدأ يركز على الحقوق والامتيازات التي يتمتع بها العاملون عموماً كحق الأمان، حق سماع الرأي، حق الحصول على المعلومات، حق الاختيار، حق الحماية والسلامة المهنية الحرة، حق الاحترام والتقدير، حق العدالة والنزاهة وغيرها من الحقوق التي تتحمل الشركة مدى تمتع العاملين بها لغرض حمايتهم الدفاع عنهم لتلبية احتياجاتهم ورغباتهم.

7- مبدأ احترام التنوع:

إن العديد من الشركات تعمل في بيئات أو ظروف مختلفة ومتباينة اجتماعياً وثقافياً وبيئياً وقانونياً اقتصادياً كما يتأثر تباين بين الشركات سواء في الثقافات أو الخصائص وهو ما يقود إلى التنوع الذي يجب أن يحترم من قبل الشركات وأن تتم الاستفادة على نحو إيجابي منه، كما ينبغي على الشركات أن ترعى وتتبنى منهج الإيجابية لتوظيف ذلك التنوع أجل تحقيق النجاح في عملية التغيير المطلوبة وعليها أن تؤمن بأن تنوع العاملين وجنسياتهم وثقافتهم يمكن أن يضيف لها مزايا وخزينا لا ينضب من المهارات والخبرات.¹

¹ - اكرم احمد الطويل، ياسمين طه عبد الرزاق الدباغ، المرجع السابق، ص 63-64

المطلب الثالث : أبعاد المسؤولية الاجتماعية.

في ظل ديناميكية المسؤولية الاجتماعية واتسامها بالواقعية والتطور المستمر ظهرت أربع منظورات أو

أبعاد للمسؤولية الاجتماعية يركز كل منها على فلسفة خاصة وتساهم في خدمة وتنمية:

1- المسؤولية الاقتصادية:

تعود جذور هذا البعد في أوروبا إلى فترة الكساد الاقتصادي في الثلاثينيات من القرن الماضي، وفي تلك الفترة أصبح الملايين حول العالم عاطلين عن العمل، وانخفضت الاقتصاديات الى نقطة قريبة من التوقف العام، وغرق العالم في الحرب، فأصبحت المسؤولية الاقتصادية للأعمال حينها علاجاً لأحوال المجتمع.

إن المسؤوليات الاقتصادية تشكل القاعدة الأساسية لهرم المسؤوليات، وتعني أن المنظمات ينبغي أن تكون مربحة. ويشير هذا البعد إلى وجوب توافر فرص العمل من قبل الشركات، ودفع الضرائب، إلا أن الأكثر من ذلك تعظيم قيمة أصحاب المصالح، وليس هناك أكثر من ذلك، ويرى الاقتصادي (Friedman) عدم جواز استخدام الموارد بما لا يعظم بشكل واضح مصالح حملة الأسهم، ويتحتم على المدراء عدم المخاطرة بالربحية من خلال الاشتراك بمهام اجتماعية غير ملزمة قانونياً كما يرى أن المسؤولية الاقتصادية هي المسؤولية الوحيدة للمنظمة وهي العامل الرئيسي لبقاء المنظمة، وهذا ما يتفق عليه معظم الباحثين من بينهم آدم سميث الذي يرى أن لا مسؤولية اجتماعية أخرى للشركات إلا تعظيم الأرباح، وعلى الرغم من هذا الاتفاق إلا أن هناك نقطة اختلاف تمثلت في نبد رأي (Friedman) القائل أن المسؤولية الاقتصادية هي المسؤولية الوحيدة لبقاء المنظمة، وإن المسؤوليات الطوعية كالإنفاق لتخفيض التلوث أو تدريب العاملين العاطلين عن العمل يؤدي إلى إنفاق أموال حملة الأسهم على المصلحة العامة للمجتمع وهذا ما سيقبل من ربحية الأعمال.¹

¹ - مدحت محمد أبو النصر، المسؤولية الاجتماعية للشركات والمنظمات المواصفات القياسية ISO 26000 ، (القاهرة، مصر، المجموعة العربية للتدريب والنشر، 2015) ، ص40.

ويستند البعد الاقتصادي الى مبادئ المنافسة والتطور التكنولوجي أي انه يشتمل على مجموعة من العناصر، ونذكر منه الآتي:¹

- المنافسة العادلة التي تتمثل في منع الاحتكار وعدم الإضرار بالآخرين و احترام قواعد المنافسة وعدم الإلحاق الأذى بالمنافسين.
- التقنية (التطور التكنولوجي) و التي تتمثل في استفادة المجتمع من التقدم التقني و الخدمات وإمكانية توفرها واستخدامها في معالجة الأضرار التي تلحق بالمجتمع.

2- المسؤولية القانونية:

ويقصد بالمسؤولية القانونية احترام المنظمة للوائح والتعليمات المنظمة للعمل بها والتي وضعتها لنفسها، واحترام قوانين العمل في المجتمع، واحترام قوانين العمل بصفة عامة وعدم اقتراف أي جرائم في حق العاملين أو العملاء أو المجتمع، وأيضا على المنظمة احترام المواثيق والمعاهدات الوطنية والإقليمية والدولية المعنية أو المرتبطة مثل الإعلان العالمي لحقوق الإنسان، والعهد الدولي للحقوق المدنية والسياسية.²

وان المسؤولية القانونية تشير إلى التزام الشركة بالمثل للقوانين ووجوب تنفيذ الأعمال الشرعية من خلال المحافظة على جملة التشريعات و القيم التي تحمي المجتمع و البيئة و تضمن حقوق الإنسان.

و تسعى الشركات إلى تجسيد المسؤولية القانونية من خلال الأهداف التالية:³

- إضفاء الشرعية و دعم قوة الشركات و حمايتها من خلال القواعد و التشريعات القانونية التي تلتزم بها.
- تعزيز و توثيق الأعمال التجارية التي تحمل الصفة القانونية و تكون محمية من الأخطار و توفير الحماية والاستقرار للشركة.
- التعبير عن القيم الرسمية بالامتثال للقوانين و الالتزام بالتشريعات التي يتبناها المجتمع.
- حماية العاملين التي نصت عليها الحقوق الدستورية وهي تضمن العدالة بالأجور و الرواتب وضمان حقوقهم و توفير الظروف المناسبة في العمل.

¹ - اكرم احمد الطويل، ياسمين طه عبد الرزاق الدباغ، المرجع السابق، ص74

² - مدحت محمد أبو النصر، المرجع السابق، ص 40

³ - اكرم احمد الطويل، ياسمين طه عبد الرزاق الدباغ، نفس المرجع، ص78

- مواجهة مخاطر البيئة من خلال الاستجابة لقوانين المجتمعات التي تعمل بها و تنشُد تحقيق سمعة رائدة في الأداء البيئي.

3- المسؤولية الأخلاقية:

يفترض في إدارة منظمات الأعمال أن تستوعب الجوانب القيمة والأخلاقية والسلوكية والمعتقدات في المجتمعات التي تعمل فيها، وأيضاً مراعاة القيم والأخلاقيات المهنية وقيم وأخلاقيات العمل والإدارة عند قيامها بإنتاج السلع وتقديم الخدمات، وإن تحترم وتلتزم وتطبق مبادئ الشرف أو الدساتير الأخلاقية للمهن التي ينتمي إليها العاملون بها مثل (ميثاق الشرف لمهنة الطب، ميثاق الشرف لمهنة المحاماة)، وهذا من أجل زيادة سمعة المنظمة في المجتمع وقبولها.¹

المسؤولية الأخلاقية تعكس أوجه عدة قد تغطي قيماً ومعتقدات مثلى و تؤشر افتراضات تكشف عن ثقافات و تفصح عن صعوبات وضع حدود لهذه المسؤولية أي أن حدودها مفتوحة بالاتجاهات الإيجابية و بالذات عند تفاعلها مع المتغيرات المتصلة بها على النحو الصحيح ، و تتجسد أهداف المسؤولية الأخلاقية بالعديد من النقاط التي تسعى لها شركات الأعمال التي تتمثل في :

- دعم المسؤولية الاجتماعية و تمثل أساساً قوياً للتطور نحو كل مفاهيم الأخلاق للإدارة.
- السعي إلى ما هو مقبول أو صحيح و ما هو خاطئ و ما هو مرفوض أو خاطئ بشكل نسبي في ضوء المعايير السائدة في المجتمع بحكم العرق و القانون و الذي تلعب فيه أنظمة الشركة و أصحاب المصالح دور أساس في تحديدها.
- وضع مصلحة المجتمع بشكل عام و الزبائن بشكل خاص و ذلك من خلال تمسك المنتجين و المسوقين بها كفلسفة و أسلوب.
- ضمان الحقوق التي صدرت لحماية الزبائن كحق الأمان و حق سماع الرأي و حق الحصول على المعلومات و حق الاختيار.²

¹ - مدحت محمد أبو النصر، المرجع السابق ، ص 40

² - أكرم أحمد الطويل، ياسمين طه عبد الرزاق الدباغ، المرجع السابق، ص 84

4- المسؤولية الطوعية (الخيرية):

وهي كل المبادرات و المنافع والمزايا التي يرغب المجتمع الحصول عليها من المؤسسة، وهذه المبادرات تكون إرادية واختيارية في طبيعتها وغير ملزمة للمنظمة تبادر فيها بشكل إنساني وتطوعي من خلال برامج لا ترتبط بالعمل بشكل مباشر ولا تتوخى إدارة منظمات الأعمال من هذه البرامج ارتباطها المباشر بزيادة الأرباح.¹ وتتمثل هته الأخيرة في قيام المنظمة بتقديم الإعانات والمساهمات للمجتمع وخاصة للفئات الفقيرة والمحتاجة في المجتمع، وأيضاً يدخل تحت المسؤولية الخيرية للمنظمة قيامها بالتبرع للجمعيات الأهلية للمستشفيات التي تقدم الرعاية الصحية للفقراء والأطفال، وتقديم المساعدات للمعاقين والأيتام والأرامل.² و تهدف المسؤولية الخيرية إلى العديد من النقاط الجوهرية تجاه المجتمع وأصحاب المصالح والآخرين إلى تقديم الخدمات الاجتماعية و المعنوية الضرورية التي يحتاجها المجتمع، التي يمكن تقديمها من خلال الظروف و المناسبات المعنية و قد تكون على شكل، احترام المجتمع، و الرعاية الاجتماعية و الصحية، و الوسائل الترفيهية، و الخدمات الثقافية و التعليمية. و تمحورت أهداف المسؤولية الخيرية من خلال الآتي:

- الهدف من المبادرات الطوعية البيئية هو مساعدة الشركة على مواصلة التوسع و النجاح و تحقيق الرضا الاجتماعي لنشاطها.
- تشجيع العاملين على المشاركة في المشاريع الساعية إلى خدمة المجتمع.
- إن إطلاق المبادرات الطوعية للشركة تهدف إلى تحقيق أهداف طويلة الأمد على صعيد الأداء المالي و الأرباح و أن نجاحها يتوقف على الدعم من الإدارة العليا و إلى الإدارات كافة.

ومما سبق فإن المسؤولية الخيرية تعبر عن الجانب الاجتماعي للمسؤولية الاجتماعية و الهادفة إلى احترام الأنظمة و القوانين و الثقافات المختلفة و تعزيز القيم الأخلاقية و التكافل الاجتماعي و مواجهة الكوارث و الأزمات و دعم الأنشطة الرياضية و الصحية.

¹ - رافد حميد الحدراوي، مهند حميد العطوي، دور المسؤولية الاجتماعية في تعزيز ولاء الزبون، (المجلة القادسية للعلوم الإدارية، جامعة الكوفة، العراق، المجلد 07، العدد 2، 2015)، ص 37.

² - مدحت محمد أبو النصر، المرجع السابق، ص 39.

المبحث الثالث: العلاقة بين التكاليف البيئية و المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة

تحتاج المؤسسات لإيجاد الوسيلة الأكثر فعالية للتصدي والحد من أنواع التلوث، و ذلك بقياس وتقييم أدائها البيئي و الاجتماعي لتلبية رغبات الأطراف ذوي المصلحة من داخل المؤسسة وخارجها، ومن ثم فقد اتجهت إلى نظم المحاسبة البيئية كأدوات لإدارة وقياس تكاليفها البيئية، كما بدأت في استخدام المعايير التي قدمتها الهيئات المهنية العالمية لمساعدة المؤسسات في تحديد مدى التزام المؤسسات باحترام مسؤولياتهم اتجاه جميع فئات المجتمع .

المطلب الأول : دور التكاليف البيئية في تحسين الأداء الاجتماعي.

التكلفة الاجتماعية تمثل المبالغ التي تنفقها المؤسسة نتيجة اضطلاعها بمسؤوليتها الاجتماعية بصفة اختيارية أو إلزامية، و تنقسم تكاليف الأداء الاجتماعي إلى مايلي :

1- تكاليف الأداء الاجتماعي للمؤسسة :

إنّ ما يُعتبر على أنه تكاليف تتكبدها المؤسسات في سبيل تحقيق الأهداف الاجتماعية، يُعتبر من وجهة نظر المجتمع منافع اجتماعية مكتسبة نتيجة لوفاء تلك المؤسسات بالتزاماتها.

1-1 تكاليف الأداء الاجتماعي للعاملين بالمؤسسة:¹

ويشمل جميع التكاليف بخلاف الأجر الأساسي الذي تقدمه المؤسسة للعاملين لديها بغض النظر عن مواقعهم التنظيمية أو نوع أو طبيعة أعمالهم، وتقوم المؤسسة بالالتزام بتوفير كافة العوامل اللازمة لخلق وتعميق حالة الولاء والانتماء للعاملين، كالاهتمام بحالتهم الصحية وتدريبهم، وتحسين وضعهم الثقافي والاهتمام بمستقبلهم عند انتهاء فترة خدماتهم وتحسين ظروف العمل، و تقديم وسائل الأمن

1-2 تكاليف الأداء الاجتماعي لحماية البيئة:

¹ - عبد الرزاق لخضر مولاي، بوزيد سايج، "دور الاقتصاد الاسلامي في تعزيز مبادئ المسؤولية الاجتماعية للشركات"، (مداخلة ضمن الملتقى الدولي

حول الاقتصاد الإسلامي الواقع و الرهانات، المركز الجامعي بغرداية)، ص5

ويشمل كافة تكاليف الأداء الاجتماعي المضحي بها لحماية أفراد المجتمع من المحيط الذي تعمل المؤسسة داخل نطاقه الجغرافي، حيث تحاول تجنب الأضرار البيئية المتولدة عن أنشطتها الصناعية، وهذه التكاليف تشمل حماية تلوث الهواء والبيئة البحرية وتلوث المياه .

1-3 تكاليف الأداء الاجتماعي للمجتمع :

ويتضمن كافة تكاليف الأداء الاجتماعي التي تهدف إلى مساهمات المؤسسة في خدمة المجتمع مشتملة بذلك على تشغيل المعاقين، التبرعات والمساهمات التعليمية والثقافية والرياضية والخيرية ثم تكاليف المساهمة في برامج التعليم والتدريب الاجتماعي.

1-4 تكاليف الأداء الاجتماعي لتطوير المنتج:

ويشمل كافة تكاليف الأداء التي تنصب في خدمة المستهلكين، حيث تتضمن تكاليف الرقابة على جودة الإنتاج وتكاليف البحث والتطوير ثم تكاليف ضمانات متابعة ما بعد البيع وغيرها من الخدمات التي تحقق الرضا عن المنافع المتأتية من المنتجات المقدمة للمستهلكين¹.

المطلب الثاني : دور التكاليف البيئية في تقييم الأداء البيئي.

تقييم الأداء البيئي يعتبر بمثابة أسلوب يهدف إلى تحديد وقياس وتحليل وتتبع تكاليف ومنافع الأنشطة والبرامج البيئية التي تقوم بها المؤسسات لحماية البيئة من أضرار نشاطها، وذلك في ضوء مجموعة من الأهداف والمتطلبات والمعايير والمؤشرات البيئية بهدف دعم وترشيد القرارات المختلفة بشأن تحسين، وتطوير أدائها البيئي بالإضافة إلى خدمة أهداف الأطراف أصحاب المصالح²:

1- أهمية تقييم الأداء البيئي:

إن تقييم الأداء البيئي في المؤسسات يرجع إلى عدة أسباب أهمها:

- كثرة معدلات تلوث البيئة ومن ثم زيادة حجم الالتزامات البيئية مما أدى إلى تزايد الدعاوى القضائية التي

¹- عبد الرزاق لخضر مولاي، بوزيد سايج، المرجع السابق، ص 6

²- مهاوات لعبيدي، المرجع السابق، ص 126

- كسبها أصحابها ضد الكثير من المؤسسات التي تتسبب أعمالها التشغيلية في الإضرار بالبيئة.
- وقوع العقوبات والغرامات المالية من قبل السلطات الحكومية على المؤسسات المخالفة للقوانين والنظم البيئية، أدى إلى إلزام المؤسسات بضرورة الإفصاح الكافي عن أدائها البيئي بصورة دورية منتظمة.
- زيادة الاهتمام بالصحة والأمان والبيئة، نتيجة اهتمام المؤسسات بالبيئة وتقييم الأداء الإلزامي لها.
- انتشار الوعي البيئي، بسبب اهتمام المجتمع والأطراف ذات المصلحة بالمعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بالأداء البيئي والتي تنشرها المؤسسات، بهدف تقييم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات بصورة موضوعية، مما ينعكس على قرارات المستثمرين.
- زيادة طلب الإدارة على معلومات التكاليف البيئية، بهدف الكشف عن مدى قدرة المؤسسات على تحقيق أهداف إستراتيجية، والتي تتمثل في تقديم منتج ذو جودة عالية وبسعر مناسب ودون الإضرار بالبيئة (إنتاج منتجات صديقة للبيئة).

2- تقارير و مؤشرات تقييم الأداء البيئي:

1-2 تقارير الأداء البيئي:¹

يجب أن يحتوي التقرير عن الأداء البيئي على الحد الأدنى من المعلومات التي تفي باحتياجات المستثمرين وحملة الأسهم وجماعات الضغط البيئي والتي تتمثل في المعلومات الوصفية والمعلومات الرقمية وتكاليف الأداء البيئي .

من المهام المتوقع قيام المحاسب الإداري بها، بعد قياس وتحليل التكاليف البيئية على مستوى أقسام

وإدارات المؤسسة الصناعية، إعداد التقارير لخدمة الإدارة في مجال اتخاذ القرارات، ويستخدم هذا النوع من

التقارير في حالة قيام المؤسسة بإعداد موازنة للأداء البيئي، ومن هذه التقارير ما يلي:

- تقرير يوضح التكاليف البيئية والتكاليف غير البيئية (تكاليف التشغيل) المرتبطة بأنشطة كل إدارة أو قسم.
- تقرير يوضح تكاليف الأنشطة البيئية (تكاليف أنشطة المنع والقياس والرقابة والفضل) لكل إدارة أو قسم.

¹ - مهاوات لعبيدي، المرجع السابق، ص 132

- تقرير يوضح النسب أو المؤشرات الخاصة بالتكاليف البيئية على مستوى كل قسم أو إدارة وذلك خلال سلسلة زمنية معينة لخدمة أغراض المقارنة والتقييم.
- تقارير خاصة بالمقارنة بين عناصر التكاليف البيئية الفعلية وبين عناصر التكاليف البيئية المحددة مقدماً، وذلك بهدف تحديد الفروق وتحليلها إلى أنواعها المختلفة وبيان أسبابها، مما يساعد على البحث عن الإجراءات والقرارات المصححة للفروق السالبة منها.

2-2 التكاليف المالية المرتبطة بمؤشرات الأداء البيئي: و تتمثل في:¹

- التكاليف البيئية المرتبطة بالنفقات الرأسمالية.
- التكاليف البيئية المرتبطة بتكاليف التشغيل أو التكاليف الإدارية كنسبة مئوية من المبيعات أو القيمة المضافة ، أو صافي الربح أو جزء من الإيرادات أو أي وحدة أخرى من تكاليف المخرجات، مثال ذلك تكاليف الإنتاج أو تكاليف المبيعات لكل موقع.
- إجمالي التكاليف اللازمة للتوافق مع القوانين المنظمة.
- تكاليف الغرامات والعقوبات والخسائر والعلاج.
- تكاليف الفاقد ومصاريف التخلص من الفاقد (النفائيات).
- تكاليف التجنب لمنع التلوث، تخفيض تكاليف شراء المواد نتيجة لإعادة التدوير.
- التكاليف الحدية لحماية البيئة.
- تخفيض نفقات الانبعاثات.
- متوسط النفقات البيئية.
- الاستثمارات البيئية إلى إجمالي الاستثمارات.
- تكاليف الطاقة أو الاستهلاك الكلي أو تكاليف التعبئة.

¹ - مهاوات لعبيدي، المرجع السابق، ص 133

- التبرعات أو التكاليف البيئية الاختيارية.
- بالإضافة إلى المؤشرات السابقة، فهناك بعض المقاييس والمؤشرات العامة التي تعكس مدى اهتمام المؤسسة بالبعد البيئي لأنشطتها ومن أمثلتها:¹
- نسبة ما أنفق على أبحاث تقليل التلوث إلى ميزانية الأبحاث.
- نسبة تكاليف حماية البيئة من التلوث إلى تكاليف الإنتاج وإلى الإيرادات السنوية للنشاط الجاري.
- نسبة تكاليف حماية البيئة من التلوث.
- نسبة التكاليف الرأسمالية لحماية البيئة إلى إجمالي تكاليف حماية البيئة.
- نسبة التكاليف الرأسمالية لحماية البيئة إلى إجمالي التكاليف الرأسمالية للمؤسسة.
- نسبة تكاليف حماية البيئة الداخلية (بيئة العمل) إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة.
- نسبة تكاليف حماية البيئة الخارجية (البيئة المحيطة بالمؤسسة) إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة.
- نسبة التكاليف الإلزامية لحماية البيئة إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة.
- نسبة التكاليف الاختيارية لحماية البيئة إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة.

المطلب الثالث: أهمية التكاليف البيئية في تحسين أداء المسؤولية الاجتماعية.

تزايدت المسؤوليات الاجتماعية للوحدات الاقتصادية في العصر الحديث فأصبحت هذه الوحدات مسئولة إلى حد كبير عن تلوث البيئة الناشئة عنها ولم يعد فرص تعظيم الأرباح هو المعيار الوحيد للحكم على كفاءة أداء الوحدة الاقتصادية كما كان معمول به في السابق بل يجب الأخذ بعين الاعتبار مساهمة الوحدة في معالجة الكثير من مشاكل المجتمع الناجمة بسببها حيث ظهرت معايير جديدة للحكم على كفاءة أداء الوحدة تتمثل في مدى التزام الوحدات الاقتصادية بمسؤولياتها تجاه المجتمع.

¹ - سعد إمام إسماعيل سعد، إطار محاسبي مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية، رسالة دكتوراه، معهد البحوث والدراسات البيئية، جامعة عين شمس، ص 98

و لمحاسبة التكاليف البيئية أهمية بالغة في تحسين المسؤولية الاجتماعية من خلال :

- إدراج التكاليف البيئية في التقارير السنوية يساهم في مساعدة الأجهزة المختصة بالدولة في إعداد الخطط طويلة الأجل لموارد الطبيعية، وتقارير المؤشرات البيئية للمناطق المختلفة بالدولة و اللازمة لتحقيق الرقابة على عناصر تلوث البيئة، ما يبين مسؤوليتها تجاه المجتمع و الدولة.
- تحقيق إدارة أفضل للتكاليف البيئية، يجب مراجعتها بشكل دوري، كشف جوانب القصور في البرنامج المحاسبي المتبع وتمكين المؤسسات من قياس الإيرادات و المنافع البيئية.
- باعداد نظام محاسبي بيئي بالمؤسسة لدراسة جانب من التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسة في إطار الامتيازات والمنح الممنوحة للعاملين بها ومحاولتها الاهتمام أكثر بهم في هذا الجانب مما يؤدي إلى احترام مسؤوليتها الاجتماعية الداخلية.

خلاصة الفصل

إستهدفت دراستنا في هذا الفصل المسؤولية الاجتماعية و ما لها من مساحة كبيرة من الأهمية على جميع الأصعدة والمجالات المحلية، الاهتمام رفيع المستوى من قبل منظمات الأعمال لكونها تعمل على تحسين مستوى المعيشة والارتقاء برفاهية المجتمع، فعلى أي منظمة أن تحاول تعزيز فرص نجاحها في مجتمعها من خلال زيادة الاهتمام بعرض الدور الاجتماعي و تحسين أدائها البيئي .

وقد شملت هذه الدراسة أهم مفاهيم المسؤولية الاجتماعية و أهميتها بالنسبة للمجتمع و الدولة، و تناولنا أساسياتها من خلال أهم العناصر المكونة للمسؤولية الاجتماعية و مبادئها و أبعادها القانونية و الأخلاقية و الإنسانية وعلاقة التكاليف البيئية بتقييم الأداء البيئي و ما له من أهمية بالغة في تحسين الأداء الاجتماعي للمؤسسة لتلبية رغبات ذوي المصلحة من داخل و خارج المؤسسة.

تمهيد:

شهد العالم في الآونة الأخيرة اهتماما بالغا بالقضايا البيئية و التكاليف و المنافع المترتبة عنها و ذلك لوجود مشكلات ارتبطت ارتباطا وثيقا بإهمال المؤسسات لمسئوليتها الاجتماعية اتجاهها و مانجم عنها من أضرار متمثلة في التلوث ، حيث أضحت المؤسسات ملزمة أكثر من أي وقت مضى بضرورة الاهتمام بحماية البيئة، وذلك برصدها لمبالغ مالية، تُوجّه خصيصا لكل ما من شأنه تقليل التأثيرات السلبية على البيئة، وهو ما يجعلها أمام حتمية التوجه نحو تبني المحاسبة البيئية، والتي يمكنها من خلالها تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية، واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية، بهدف تخفيض الآثار السلبية للأنشطة البيئية وإزالتها وتحسين الأداء الاجتماعي للمؤسسة .

المبحث الأول: ماهية المحاسبة البيئية.

بتطور علم المحاسبة و ظهور عدة أنواع كالمحاسبة الإبداعية ومحاسبة المسؤولية الاجتماعية ، ظهرت المحاسبة البيئية بعد الاهتمام المتزايد للمحاسبين بدراسة الجوانب السلبية في استغلال البيئة ووصف آثارها نتيجة استغلال الإنسان للبيئة، مما تطلب ضرورة إفصاح المؤسسات الاقتصادية عن مسؤوليتها البيئية في قوائمها المالية لمراجعة أثر المعلومات والأمور البيئية على القوائم المالية.

المطلب الأول: مفهوم و خصائص المحاسبة البيئية.

تعددت تعاريف المحاسبة البيئية وذلك لتعدد وتنوع وجهات النظر وفي هذا الإطار سوف يتم التطرق إلى كل من المفهوم المحاسبة البيئية و الخصائص المميزة لها.

1- مفهوم المحاسبة البيئية:

نجد هناك عدة تعريفات للمحاسبة البيئية نذكر منها:

تعريف مجمع المحاسبين الإداريين الكندي بأنها " تحديد وقياس وتخصيص التكاليف البيئية لأخذها في

الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية ثم توصيل المعلومات الخاصة بهذه التكاليف للأطراف المستفيدة منها".¹

وهي " ترجمة الخطط والمشروعات والبرامج المتصلة بالبيئة إلى بيانات رقمية توضح كمية الإنجاز ومدى توافقه مع الأهداف الموضوعية لمواجهة مشكلات البيئة".

وتعرف كذلك على أنها " تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع

قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية وإزالتها عملاً بمبدأ (من يلوث يدفع) ".²

¹ - عوض لبيب فتح الله الديب، المحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية في ضوء المبادئ المحاسبية الحالية مع الإشارة إلى مصر، (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 33 ، ملحق العدد الثاني، سبتمبر 1996) ، ص 40.

² - العمري أصيلة، مساهمة المراجعة البيئية في تحسين إنتاجية المؤسسة الاقتصادية، (رسالة دكتوراه ، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015)، ص 38.

وهناك تعريف آخر يعتبر المحاسبة البيئية عملية اختيار متغيرات ومقاييس وإجراءات لقياس الأداء الاجتماعي للمؤسسة والإفصاح عن النتائج إلى الأطراف المعنية في المجتمع سواء كانت هذه الأطراف من داخل المؤسسة أو خارجها.

هي أيضا مجموعة من النشاطات التي تختص بقياس الأداء الاجتماعي البيئي وتحليله لوحدة محاسبة معينة وتوصيل المعلومات اللازمة إلى الفئات والطوائف المختصة، وذلك لمساعدتهم في عملية تقييم القرارات واتخاذها.¹

بتحليلنا للتعريف السابقة يتضح لنا أن المحاسبة البيئية تم حصرها في تعيين و تحديد التكاليف البيئية و قياس الأداء الاجتماعي و البيئي و تحليله من خلال إعداد التقارير المالية المتعلقة بالبيئة لتخفيض الآثار البيئية السلبية لتلك الأنشطة، و إزالتها و الإفصاح عن النتائج إلى الأطراف المعنية داخل المؤسسة من مديريين و مسيرين لاتخاذ القرارات الإدارية و تقييم الأداء، و الأطراف الخارجية من فئات المجتمع و المستثمرين.

2- خصائص المحاسبة البيئية:

تتميز المحاسبة البيئية بعدة تسميات كالمحاسبة الخضراء، المحاسبة عن التنمية المستدامة، المحاسبة عن المسؤولية البيئية.. الخ، و يمكن تصنيفها وكالة حماية البيئة الأمريكية (EPA) كما يلي:²

2-1 المحاسبة البيئية من وجهة اقتصادية: ويتم خلال هذه المرحلة قياس وتحليل كمية وقيمة مدخلات عوامل الإنتاج، وغالبا ما تعكس هذه المرحلة مستوى الرفاهية الاقتصادية للفرد والمجتمع.

2-2 المحاسبة البيئية كامتداد للمحاسبة المالية: ويتم خلال هذه المرحلة إعداد قوائم مالية وفق المعايير والأسس المحاسبية، بحيث تتضمن هذه القوائم بيانات ومعلومات للآثار البيئية لمساعدة المستفيدين من هذه القوائم كالمستثمرين والدائنين وحملة الأسهم.

¹ - فصيل فارس ، حمزة ضويبي ، " المحاسبة البيئية كألية لدعم وتحسين الأداء البيئي في ظل المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة" ، (مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول " الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي" ، المنعقد يومي 22 و 23 نوفمبر 2011، الطبعة الثانية ، جامعة ورقلة)، ص 252 .

² - طه عليوي ناصر ، هيثم هاشم الخفاف، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، (مجلة الإدارة والاقتصاد، ع 28 ، جامعة الموصل، العراق، 2012)، ص 69-70

2-3 المحاسبة البيئية من وجهة إدارية: ويتم في هذه المرحلة تحديد وتحليل البيانات والمعلومات المرتبطة بالأنشطة البيئية لغرض مساعدة الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة كقرارات تسعير المنتجات والاستمرار في إنتاج منتج معين ومتطلبات الجودة وغيرها من القرارات الإدارية.

المطلب الثاني: أهمية و أهداف المحاسبة البيئية.

لنظام المحاسبة البيئية أهمية بالغة للمؤسسة و التي تؤدي إلى تحقيق عدة أهداف و نبين ذلك من خلال :

1- أهمية المحاسبة البيئية:

برزت الحاجة الماسة لإعادة النظر في قضايا البيئة وآثار التلوث، مما دعى للمطالبة من قبل المجتمعات بتحميل المنشآت الملوثة للبيئة التكاليف المسؤولة عنها، وتباين الضغوط البيئية بشكل واسع من دولة إلى أخرى مما أدى بالمنشآت إلى إعطاء إهتمام بالغ للمحاسبة البيئية من خلال البحث عن طرق جديدة و مبدعة للتقليل من التكاليف و التعامل مع التأثيرات البيئية بما يعود بالفائدة على المؤسسة و المجتمع، حيث نبين عدة نقاط تبرز أهمية المحاسبة البيئية:¹

✓ تدعم حماية البيئة والالتزام بكفاءة التوافق مع القوانين البيئية والتعليمات الدائمة المطبقة في السياسات البيئية .

✓ تساهم بتخفيض التكاليف والمؤثرات البيئية في آن واحد عن طريق الكفاءة في استخدام الطاقة والماء والمواد في العمليات الداخلية والمنتجات النهائية.

✓ تساهم بتقييم وتنفيذ البرامج الحساسة للبيئة وكفاية التكلفة للتأكد من موقع المنطقة الاستراتيجي في الأجل الطويل.

✓ العمل مع الموردين لتصميم منتجات تغطي السوق الخضراء.

✓ تحسين التكلفة الداخلية للقوانين المستقبلية المحتملة.

¹ - فصيل فارس ، حمزة ضويفي ، المرجع السابق، ص257.

✓ التقرير إلى ذوي المصلحة كالمساهمين و المستثمرين و المجتمع المحلي.

إن تحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي وتحديدتها وقياسها بصورة صحيحة وتحميلها على النشاطات المسببة لها ثم على المنتجات، يسهم في التحديد الصحيح لتكلفة هذه المنتجات، ومن ثم تحديد المقابلة السليمة بين إيرادات المنتجات وتكاليفها، وهذا بدوره يسهم في ترشيد قرارات التسعير والقياس الصحيح لتكلفة كل منتج على مستوى المؤسسة ، وكل ذلك يؤدي في النهاية إلى تحسين أرباح المؤسسة وحصتها السوقية على المدى الطويل، وعموماً يمكن تلخيص أهمية المحاسبة البيئية في المؤسسة:¹

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

¹ - فصيل فارس ، حمزة ضويفي ، المرجع السابق، ص 258.

2- أهداف المحاسبة البيئية:

باعتقاد المؤسسة على نظام المحاسبة البيئية يؤدي إلى تحقيق عدة أهداف نذكر منها:¹

- توفير البيانات و المعلومات المالية و غير المالية البيئية التي تساعد على ترشيد قرارات الإدارة في كافة المجالات ذات الآثار البيئية.
 - تحسين موقف المنظمة اتجاه منظومة الحياة البيئية و تمييز فرص التحسين و التطوير البيئي.
 - تخصيص التكاليف بطريقة علمية بدلا من الاكتفاء بتحميلها ضمن المصروفات العادية.
 - توفير البيانات و المعلومات لمتخذي القرارات بالمنظمة، لرسم الخطط طويلة الأجل للموارد المستخدمة.
 - إمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لرفع درجة كفاءة استخدام عوامل الإنتاج و تمييز و تخفيض التكاليف البيئية للإنتاج.
 - تقييم دور الحياة البيئية لمنتجات المنظمة للتعرف على مصادر التلوث القائمة.
 - توجيه مسار منظمات الأعمال إلى المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة.
- و على ضوء ما سبق فإن المحاسبة البيئية تكتسي أهمية بالغة للمؤسسة على المستوى الداخلي و الخارجي لضمان إستمراريتها و مساهمتها في التنمية الاقتصادية، فبتحديد وقياس التكاليف و المنافع البيئية و ربطها بالمتغيرات الاقتصادية و الاجتماعية يساعد ذلك في تحسين عمليات اتخاذ القرارات و ترشيدها و تحقيق الاستخدام الكفء و الفعال للموارد الطبيعية و تخفيض تكلفة التلوثات الصناعية المضرّة بالصحة العامة، و هذا ما دفع بالمحاسبين للتعامل مع البيانات البيئية و تحليلها لتحسين الكفاءة و فعالية المحاسبة بشقيها المالي و البيئي بما يوسع مهنة المحاسبة و المراجعة.

¹ - مروى أحمد محسن متولي، مدخل مقترح لتطوير المحاسبة الإدارية بمنظمات الأعمال لتحقيق أهداف التنمية المستدامة، (كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر، 2003)، ص 342

المطلب الثالث: مستويات تطبيق المحاسبة البيئية.

للمحاسبة البيئية عدة مستويات نذكر منها:

- 1- **المحاسبة البيئية على المستوى الوطني:** في هذا المستوى يتم التعامل مع الاقتصاد على الصعيد الوطني، فهو يهتم باستخدام الموارد الطبيعية وأثار السياسات الوطنية على البيئة، كما يتم التركيز فيه على قياس مؤشرات التنمية المستدامة مثل قياس الحالة الصحية و معدلات النمو و التقدم، فهو يعالج بالدرجة الأولى مفهوم رفاهية الإنسان و يعتمد هذا المفهوم على الحفاظ على مصادر رأس المال البشري والاجتماعي باعتباره ضمان لاستمرار التنمية في الشعوب واستدامة النمو الاقتصادي، و فرضت المحاسبة وجودها في هذا النوع من الاقتصاد بوضع مؤشرات بيئية للحكم على معدلات النمو والتمثلة في الدخل الوطني و الناتج الوطني.¹
- 2- **المحاسبة البيئية على المستوى القطاعي:** هو منهج للمحاسبة الذي يهتم بالتعامل مع علم الطاقة و البيئة والاقتصاد على نطاق عالمي، فالأرض نظام يهتم بشتى أنواع المداخل خاصة الطاقة الشمسية منها لأنها تشكل ميزانيتها الطاقوية، كما يتم على هذا المستوى إعداد الحسابات الوطنية للحكم على أداء مختلف القطاعات بناء على مدى مراعاة الجوانب كالاختبارات البيئية وخاصة القطاعات المستنزفة للموارد البيئية التي تعالج حسابات رأس المال المادي منفصلا عن أنشطة الموارد الطبيعي.
- 3- **المحاسبة البيئية على مستوى المؤسسة:** حسب هذا المستوى فإن المؤسسة تعلن عن نشاطها الاقتصادي و متطلبات الإفصاح عن الالتزامات البيئية لمختلف الأطراف المهتمة بذلك وفقا للمعايير المحاسبية المقبولة عموما والموضوعة من قبل مجلس معايير المحاسبة الاتحادية و الأوراق المالية و لجنة البورصة، و يكمن هدف المحاسبة هنا في مراقبة و تحسين هيكل التكاليف و الأداء البيئي بالمؤسسة من خلال المحاسبة بنوعها المالية و الإدارية.

¹ - جرموني أسماء، دور محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية ، (رسالة دكتوراه ، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015)، ص 48.

و على مستوى المؤسسة تطبق المحاسبة البيئية من خلال المفاهيم التالية:

1-3 المحاسبة التقليدية المعدلة بيئياً: تهتم المحاسبة المعدلة بيئياً باستيعاب الآثار الخارجية أي قياس التأثيرات المالية الناتجة عن عوامل بيئية، ذلك أن المحاسبة التقليدية تنقسم إلى أنظمة محاسبية فرعية تختص بالبيئة كقضاياها؛ فمثلا يمكن للمحاسبة الإدارية أن تهتم بالقضايا البيئية في معالجها مثل الاهتمام بالتكاليف البيئية و كيفية كشفها و معالجتها و متابعتها، و مدى إمكانية تخصيصها على المنتجات أو اعتبارها مصروفات عامة.

2-3 المحاسبة البيئية المستقلة: تهتم المحاسبة البيئية بالتأثير البيئي الذي تتركه مؤسسة ما على البيئة و تنقسم إلى:¹

- **المحاسبة البيئية الداخلية :** و هي تهدف إلى جمع معلومات بيئية داخلية مستخدمة المصطلحات الفيزيائية متممة بذلك للمحاسبة الإدارية التقليدية، وتقيس تأثيرات منتجات أو عمليات معينة للمؤسسات على البيئة بأساليب خاصة هذا ما يمكن من اتخاذ قرارات إدارية سليمة، و بالتالي تعد المحاسبة البيئية الداخلية أمر ضروريا لأي نظام إداري بيئي سليم.
- **المحاسبة البيئية الخارجية:** هي تهدف إلى جمع المعلومات و تقديمها إلى الأطراف الخارجية المهتمة بالبيئة (المقرضين، الصناديق البيئية، وسائل الإعلام)، وفي السنوات العشر الأخيرة قامت المئات من المؤسسات بنشر تقارير خارجية، مفصح بها عن معلومات تفصيلية للملوثات التي تم صرفها في البيئة.
- **المحاسبات البيئية الأخرى :** و يقصد بها النظم المحاسبية الكفيلة التي تبين مدى التزام المؤسسة بالمعايير و التشريعات البيئية مثل قياس و تحليل البيانات و المعلومات المتعلقة بالوحدات الفيزيائية و كمية الملوثات المتسربة من هذه الوحدات، و هي ذات أهمية لتقدير القيم الحقيقية للضرائب البيئية.

¹ - جرموني أسماء، المرجع السابق، ص 49.

المبحث الثاني: الإطار النظري للتكاليف البيئية.

أصبحت للتكاليف البيئية مكانة بارزة و بالغة الأهمية حول العالم وتعد من أكثر التحديات التي تواجهها المؤسسة لتحسين صورتها في المجتمع و زيادة قدراتها التنافسية في ما يخص الأمور المتعلقة بالمحافظة على البيئة، حيث ظهرت الحاجة الماسة لمعرفة طبيعة هذه التكاليف و نوعيتها و معرفة آثارها على المؤسسة، ومن المبادئ الأساسية للسياسة البيئية تحميل كل منتج أو خدمة بالتكاليف اللازمة لمكافحة التلوث الذي أحدثه إنتاجها أو استهلاكها في البيئة، فمن خلال هذا التحميل يتم التعبير عن تكلفة السلع والخدمات تعبيرا حقيقيا.

المطلب الأول: مفهوم التكاليف البيئية.

قبل الحديث عن مفهوم التكاليف البيئية لابد من الإشارة إلى تعريف التكلفة.

1- التكلفة : تتمثل في تضحية ذات قيمة اقتصادية قد تتمثل في صورة مادية كالتضحية مثلا بأحد العناصر المكونة للثروة وللأصول (سواء الأصول المادية الملموسة أو الأصول غير الملموسة)، كما يمكن أن تكون التضحية في صورة معنوية كالجهد العضلي الذي يضحي به الإنسان في العمل لأجل الحصول على منفعة تتمثل في الأجر الذي يحصل عليه مقابل هذه التضحية، و ليس من الضروري أن يتم الحصول على المنفعة في وقت حدوث التضحية فالتكلفة في سبيل الحصول على منفعة سواء تم الحصول على المنفعة في الوقت الحاضر أم في المستقبل، بل قد تجمع التضحية بين تحقيق كلا المنفعتين.¹

أما بالنسبة لمفهوم التكاليف البيئية فقد اختلف الباحثون في تحديد مفهوم واضح لها وذلك بسبب اختلاف الزاوية التي نُظر من خلالها إلى هذا النوع من التكاليف، وفي هذا الصدد سيتم التطرق إلى مجموعة من التعاريف

كالتالي:

¹ - صلاح بسيوني عيد، عبد المنعم فليح، سعيد يحي ضو، محاسبة التكاليف، (القاهرة ، مصر، طبعة الاول، القاهرة، بدون دار نشر، 2017)، ص 20،

عرفها Hansen بأنها "تلك النفقات التي تتحملها المؤسسة من أجل التوافق مع المعايير المنظمة لقوانين البيئة، والتكاليف التي تُنفق من أجل تخفيض أو توقيف انبعاث المواد الضارة، والتكاليف الأخرى المصاحبة لعملية تخفيض الآثار البيئية الضارة على العاملين بالمؤسسة ككل"¹

كما عرّفت التكاليف البيئية بأنها "جميع التضحيات التي تتحملها المؤسسة من أجل منع الأضرار البيئية أو تجنبها في الوقت الحاضر أو المستقبل نتيجة مزاولة أنشطتها المختلفة، من أجل تصحيح الأخطاء أو الأضرار المترتبة على تصرفاتها أو قرارات اتخذتها و التي لها آثار سلبية على البيئة و المجتمع".²

من خلال التعاريف السابقة نرى بأنه يمكن النظر إلى التكاليف البيئية من وجهتي نظر مختلفتين هما:³

• **التكاليف البيئية من وجهة نظر المجتمع :** وتتمثل فيما يتحمله المجتمع من أضرار نتيجة مزاولة المؤسسة لنشاطها، سواء أكانت هذه الأضرار مباشرة، كتأثر أفراد المجتمع مباشرة بمخلفات العملية الإنتاجية لهذه المؤسسة أو غير مباشرة من خلال استنزاف المؤسسة للموارد الطبيعية وغيرها.

• **التكاليف البيئية من وجهة نظر المؤسسة :** وتتمثل في كل ما يتم إنفاقه من طرف المؤسسة في سبيل

المحافظة على البيئة، سواء كان هذا الإنفاق لمعالجة الضرر الذي لحق بالبيئة جزاء مزاولة المؤسسة أنشطتها الإنتاجية، أو لمنع وقوع أضرار بيئية مستقبلاً.

2- **أسباب تحقق التكاليف البيئية :** من أسباب نشوء التكاليف البيئية ما يلي :

• **الأسباب القانونية التنظيمية :** وهي أسباب تتعلق بالقوانين البيئية التي أصبحت مفروضة على المؤسسات وكذلك التعليمات الحكومية التي تقضي بفرض اشتراطات خاصة واجبة الإلتباع لحماية البيئة، حيث أصبح

¹- Christopher H. Stinson, Environnemental Accounting For Environnement, Health and Safety Costs, University of Texas, Austin, Jan, 1997, P. 18

²- عبد المنعم فليح عبد الله، قياس وتحليل ورقابة تكاليف الأداء البيئي لترشيد قرارات الاستثمار في نظم الإدارة البيئية، (مجلة الدراسات المالية والتجارية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 1، مارس 2002)، ص 428.

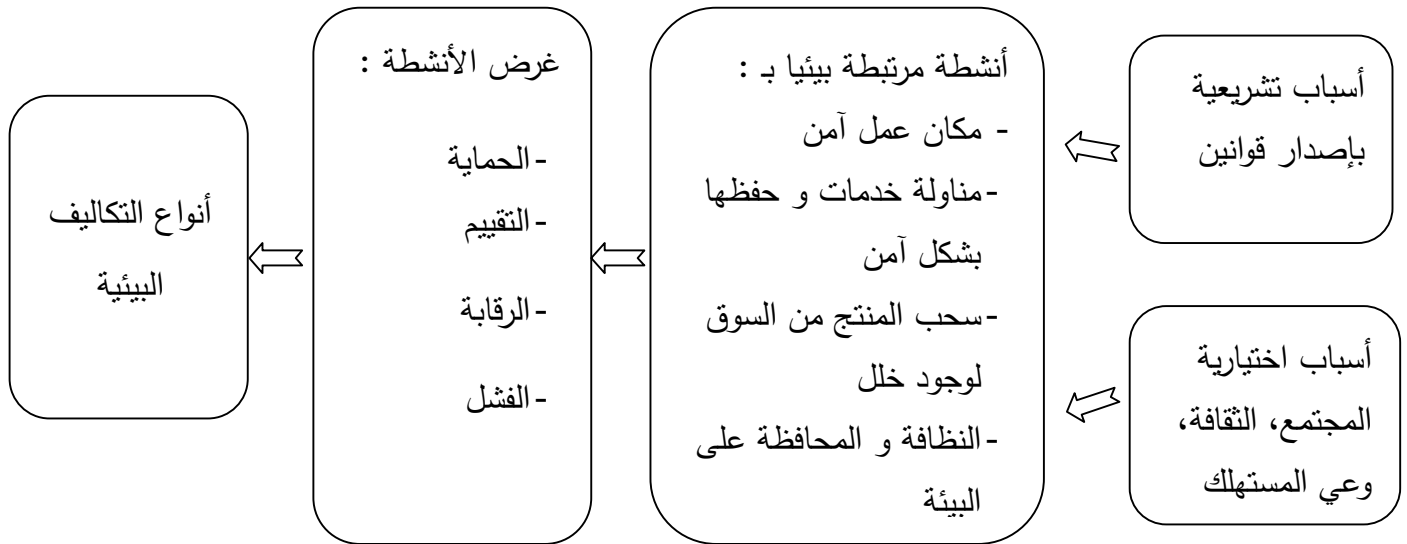
³- علي طيوب ، مساهمة التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الصناعية، (رسالة ماجستير، تخصص الإدارة البيئية في منظمات الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة المسيلة، 2016)، ص 36.

الالتزام بتلك القوانين والتعليمات يؤدي إلى تحقيق التكاليف البيئية، ويطلق عليها بالتكاليف التوافق مع التشريعات والقوانين.

- **الأسباب الاجتماعية :** هي أسباب تتعلق بتوقعات المجتمع تجاه المؤسسات و مؤسسات الأعمال حيث تستشعر الدول و المجتمعات اليوم بأهمية الحفاظ على البيئة و الموارد الطبيعية، و بالتالي فإن المؤسسات التي تعمل بأسلوب صديق للبيئة عليها أن تتحمل تكاليف بيئية تساعد على زيادة شهرتها كصديقة للبيئة.
- **الأسباب الخاصة بالمستهلك والأعمال :** تتعلق باحتياجات ومتطلبات المستهلك بشأن استخدام منتجات غير ضارة بالبيئة، فالمستهلك يرغب في شراء منتج يسهل التخلص منه أو إعادة تدويره مما يدفع المنتجين إلى مراعاة ذلك عند الإنتاج أو التسويق وينتج عنه تكاليف بيئية مختلفة، وهذه التكاليف تطوعية أو اختيارية لان هي كمبادرة منها لتحقيق متطلبات المستهلك أو خلق شهرة بيئية¹.

و الشكل الموالي يلخص محددات التكلفة البيئية

شكل رقم (1-I) يبين محددات التكاليف البيئية



المصدر : مهاوات لعبيدي ، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و الإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، (أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015)، ص 43

¹ - حسين محمد عيسى، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية، (القاهرة، مصر، دار البيان للطباعة و النشر، ط 5، 1999)، ص 110-111

المطلب الثاني: أنواع التكاليف البيئية و تبويبها.

التكاليف البيئية يمكن تصنيفها وتبويبها في ما يلي:

1-أنواع التكاليف البيئية

هناك عدة أنواع التكاليف البيئية وتقسّم إلي تكاليف بيئية مباشرة وتكاليف بيئية غير مباشرة وتكاليف مرتبطة

بالبيئة:

1-1 التكاليف البيئية المباشرة : و تتمثل في ¹:

- تكاليف المعالجات الطبية للأمراض التي تسببها الشركات.
- تكاليف الأجور والرواتب للمصابين بالأمراض التي أصيبوا بها خلال فترة عملهم وتعطلهم عن العمل.
- تكاليف المحاصيل الزراعية التالفة في المناطق المتأثرة بالتلوث.
- تكاليف التخلص من النفايات وتجنبها ,والمحافظة علي جودة الهواء.
- تكاليف بيئية ناتجة عن المخلفات الصناعية.
- تكاليف ناتجة عن المعالجات في الصناعات.
- التكاليف البيئية الناتجة عن إعادة التدوير.
- التكاليف البيئية المتعلقة بتقليل المخلفات وتقليل الأضرار.من خلال استعمال بدائل تصنيع صديقة للبيئة.

1-2 التكاليف غير المباشرة:

فتتمثل في التكاليف التي تخدم مراحل الإنتاج ككل، على سبيل المثال، تكاليف الموارد البيئية المستنزفة خلال

عملية الإنتاج مثل الهواء والماء والحياة البرية من نباتات وحيوانات.

1-3 التكاليف المرتبطة بالبيئة : فنتمّثل فيما يلي:

¹ - عمر أحمد عمر، محاسبة التكاليف البيئية و دورها في تحسين جودة التقارير المالية، (بحث تكميلي لنيل شهادة ماجستير، التكاليف و المحاسبة الإدارية، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان، 2017)، ص 27-28

- تكاليف المواد لمخرجات الإنتاج, وتشمل تكاليف شراء الموارد الطبيعية مثل المياه وغيرها من المواد التي يتم تحويلها الي منتجات.
 - تكاليف المواد لمخرجات غير المنتج, وتشمل تكاليف الشراء (وأحيانا معالجة) الطاقة, والمياه, والمواد الأخرى التي تصبح مخرجات إنتاج وليست منتج(المخلفات والانبعاثات).
 - تكاليف التحكم بالمخلفات والانبعاثات, وتشمل تكاليف تناول ومعالجة والتخلص من المخلفات والانبعاثات, وتكاليف الاستصلاح, والتعويض المرتبطة بالأضرار البيئية, و أي تكاليف للتقيد بتشريعات ضبط التلوث.
 - تكاليف الوقاية وغيرها من تكاليف الإدارة البيئية, وتشمل أنشطة الإدارة البيئية الوقائية مثل مشاريع وخطط إنتاج أنظف.
 - تكاليف البحث والتطوير, وتشمل تكاليف مشاريع البحث والتطوير المرتبطة بالمسائل البيئية.
 - التكاليف الأقل وضوحا للعيان, وتشمل كل من التكاليف الداخلية والخارجية المرتبطة بالمسائل الأقل وضوحا للعيان, مثل المسؤولية القانونية, والتشريعات المستقبلية, وصورة الشركة أمام المجتمع.
- إن ما تتحمله الشركات الصناعية من بنود النفقات والتكاليف نتيجة التزامها بتطبيق مجموعة من الأنشطة التي من شأنها حماية البيئة من أضرار عناصر التلوث البيئي, يطلق عليها التكاليف البيئية أو التضحيات المادية, التي تتحملها الشركات من أجل التوافق مع المعايير التي تنظم القوانين البيئية, بالإضافة إلى تحقيق معدلات النمو المستهدفة و الوصول إلى التنمية المستدامة.

2- تبويب التكاليف البيئية:

إن اهتمام محاسبو التكاليف بقياس عناصر التكاليف البيئية أدى بهم إلى التوصل إلى طبيعة و مكونات التكاليف البيئية من خلال تبويبها وفقا لما يلي:¹

¹ - طه عليوي ناصر، هيثم هاشم الخفاف، المرجع السابق، ص71

2-1 تبويب التكاليف وفقا للأنشطة:

2-1-1 تكاليف أنشطة المنع:

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

2-1-2 تكاليف أنشطة الحصر والقياس:

تتضمن تكاليف الأنشطة التي تزاولها المنشأة بغرض قياس ومتابعة المصادر المحتملة للأضرار البيئية وتتضمن الأنشطة الآتية:¹

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

2-1-3 تكاليف أنشطة الرقابة:

تتضمن تكاليف الأنشطة التي تزاولها المنشأة بغرض الرقابة والتحكم في مصادر التلوث بالمنشأة وتتكون من:

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

2-1-4 تكاليف أنشطة الفشل البيئي:

وتتضمن تكاليف الأنشطة التي تزاولها المنشأة بغرض إزالة الأضرار البيئية التي حدثت بالفعل نتيجة فشل المنشأة في منعها وحصرها ورقابتها في الماضي وتتضمن تكاليف معالجة المخلفات الإنتاجية الضارة

¹ - طه عليوي ناصر، هيثم هاشم الخفاف، المرجع السابق، ص71

بالبيئة سواء كانت (سائلة- غازية - صلبة) بالإضافة إلى التكاليف المترتبة على مخالفة المنشأة، لتنظيمات البيئة كالغرامات.

2-2 تبويب التكاليف البيئية وفقا لارتباطها بالمنتجات

وتنقسم حسب هذا المعيار إلى:¹

2-2-1 التكاليف العادية وتكاليف التشغيل : وهي التكاليف المرتبطة بالمنتجات بشكل مباشر، وتشمل المواد

الخام وتكاليف استخدام المباني والمعدات وتكاليف التشغيل والعمال والطاقة والتدريب، وتُحمل هذه التكاليف بشكل تقليدي على المنتجات باستخدام معدلات تحميل تعتمد بالأساس على ساعات العمل المباشرة.

2-2-2 التكاليف القانونية: وهي تلك التكاليف الخاصة بالامتثال للتشريعات الحكومية، وتشمل نفقات الإعلام

والتقارير والتصاريح والمراقبة والاختبارات والتدريب والفحص، وتعتمد هذه التكاليف في تحميلها على أسلوب

التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) أي بالاعتماد على الأنشطة التي كانت سببا في إحداث تلك النفقات .

2-2-3 التكاليف المحتملة: وتشمل العقوبات والغرامات والتسويات المالية الناتجة عن الإجراءات التصحيحية،

والإصابات الشخصية والتدمير للممتلكات والحوادث البيئية.

2-2-4 التكاليف الصريحة: هي التي تتعلق بالامتثال للقوانين والتشريعات الحكومية، وتُبوب وفقا للنظام

المحاسبي التكاليف للمؤسسات على أنها تكاليف بيئية ومنها تكاليف تركيب وصيانة معدات مراقبة التلوث،

وتكاليف معالجة على التلوث الجوي، والذي ينتج من دخان المصانع واستخدام مدخلات أقل تلويثا في العمليات

الإنتاجية للحد من الانبعاث الملوث في الجو .

2-2-5 التكاليف الضمنية: وهي التي تتضمنها حسابات أخرى ولها تأثير على إجمالي التكاليف، خاصة في

الصناعات الكيماوية والورق والحديد والصلب، وتظهر في حسابات أخرى ضمن مصروفات صناعية غير

مباشرة ومنها التكاليف البيئية الطارئة.

¹ -رانية عمر محمد الباز السيد، أهمية المحاسبة عن التكاليف البيئية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، (رسالة الماجستير، جامعة الملك عبد العزيز،

2-3 تبويب التكاليف وفقا لمسببات التكلفة

و تنقسم إلى¹:

2-3-1 التكاليف الرأسمالية:

وهي التكاليف المرتبطة باستخدام المواد الخام ومهمات التشغيل ويؤدي الترشيد في استخدام هذه الموارد إلى رفع كفاءة استخدام الموارد البيئية والمعلومات المتعلقة بهذه التكاليف من شأنها المساعدة في اتخاذ القرارات.

2-3-2 التكاليف المستترة:

هي التكاليف التي تضم عناصر أو مجموعات تختلف في بعدها الزمني فمنه من يحدث قبل عمليات التشغيل ومنها ما يحدث بعد انتهاء عمليات التشغيل وتكاليف تتضمن منتجات غير مضرّة بالبيئة وتكاليف المفاضلة بين البدائل المختلفة لرقابة التلوث والتكاليف البيئية الملزمة وهي التي تتطلبها اشتراطات قانونية مثل تكاليف إعداد التقارير الرئيسية وتكاليف ملاحظة ومراقبة التلوث وإزالة التلوث.

2-3-3 التكاليف البيئية الاختيارية :

هي التكاليف التي تزاولها المنشأة دون وجود ضوابط أو اشتراطات قانونية مثل تكاليف وضع خطط بيئية ودراسات الجدوى وتكاليف إعادة تدوير النفايات.

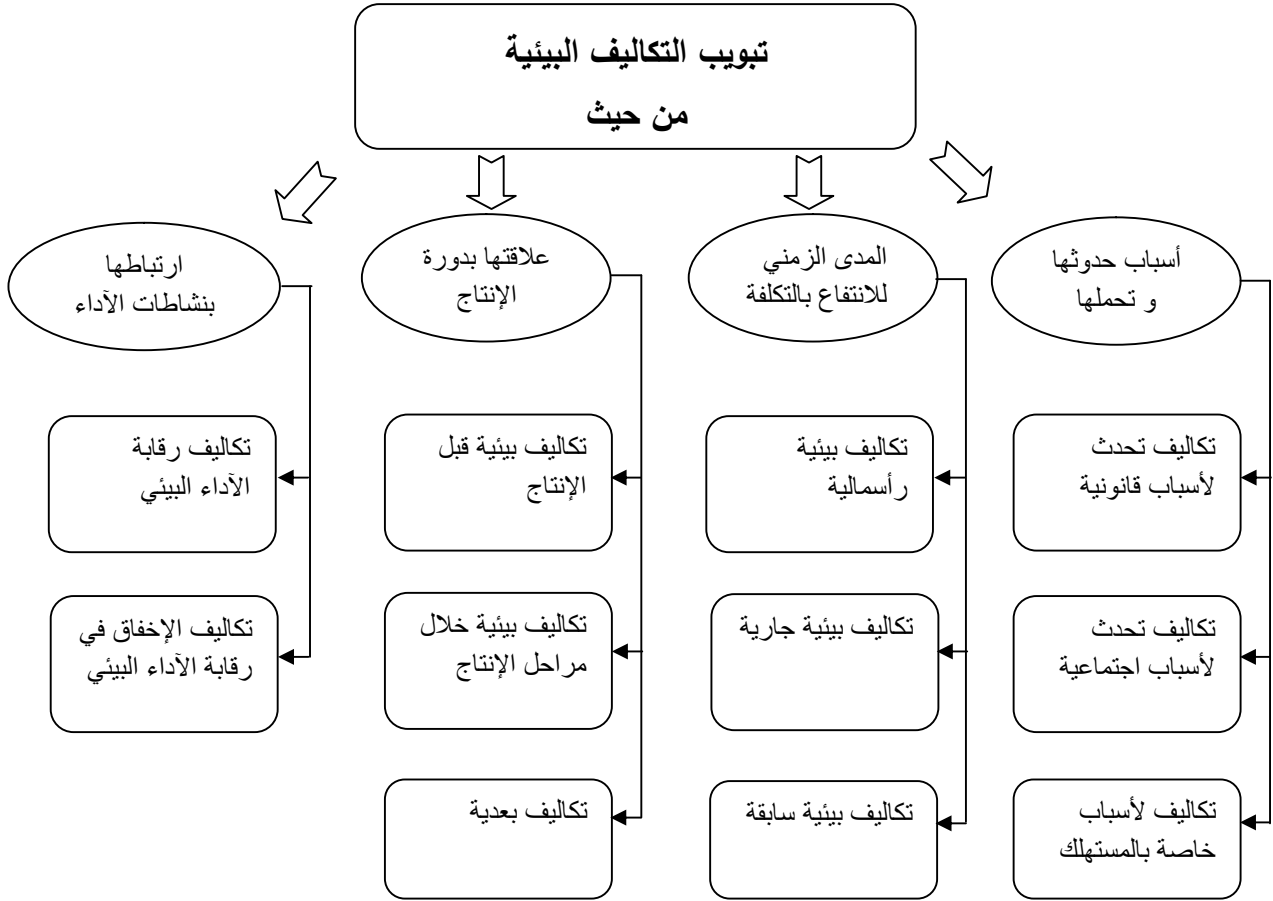
2-3-4 تكاليف التخلص من الآثار السلبية:

مثل تكاليف التخلص من مخلفات التشغيل فغالبا ما يترتب على عمليات التشغيل بعض الآثار السلبية على البيئة من المخلفات الناتجة عن هذه العمليات ومن الضروري من الناحية القانونية والاجتماعية إزالة هذه الآثار السلبية.

¹ - طه عليوي ناصر، هيثم هاشم الخفاف، المرجع السابق، ص72

و من خلال ما سبق يمكن تلخيص مكونات التكاليف البيئية في المخطط التالي :

شكل رقم (I-2) تبويب التكاليف البيئية



المصدر : عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، المجلد 26، العدد الأول، 2010، ص 290

المطلب الثالث: أهداف التكاليف البيئية.

إن تطبيق التكاليف البيئية لا يعد هدفاً في حد ذاته، إنما وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف منها:¹

- إعداد بيانات التكاليف التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة وحمايتها لكل فترة مالية على حدة مما يساعد

الشركة على الآتي:

- متابعة الشركة لتطور وتغير هذه التكاليف من فترة لأخرى.
- إتخاذ القرارات لتحقيق فعالية التكاليف البيئية ، أي زيادة وتعظيم العائد منها.

¹ - عمر عبد الله أحمد عمر، المرجع السابق، ص 26

- إيجاد العلاقة بين التكاليف البيئية وغيرها من تكاليف الأنشطة الأخرى، مثل التكاليف الصناعية والتسويقية والإدارية.
- إعداد تقارير التكاليف البيئية مما يوضح التزام الشركات بتطبيق القوانين والتشريعات السائدة لأغراض الحفاظ على الموارد البيئية.
 - توضيح المسؤولية الاجتماعية البيئية للشركة حيث لم يعد هدف تعظيم الربح بمفرده صالحاً لضمان إستمراريتها في تحقيق النمو المستمر والمتواصل لاستثماراتها فقد أصبح هدف تحقيق الرفاهية الاجتماعية وتوفير البيئة النظيفة والخالية من التلوث ضماناً لاستمرارية الشركة في نجاحها الاقتصادي
 - صنع القرارات وفهم ومتابعة التكاليف البيئية وأداء العمليات والمنتجات لغرض ضبط الكلفة وتسعير المنتجات.
 - توسيع وتحسين وتحليل الاستثمار وتقييم العمليات لتشمل الآثار البيئية الخفية لدعم التطور وتصميم النظام العام للإدارة البيئية.
- ومن أهداف التكاليف البيئية:¹
- إدراج التكاليف البيئية في التقارير السنوية يساهم في مساعدة الأجهزة المختصة بالدولة في إعداد الخطط طويلة الأجل لموارد الطبيعية، وتقارير المؤشرات البيئية للمناطق المختلفة بالدولة و اللازمة لتحقيق الرقابة على عناصر تلوث البيئة.
 - تحقيق إدارة أفضل للتكاليف البيئية، يجب مراجعتها بشكل دوري، كشف جوانب القصور في البرنامج المحاسبي المتبع وتمكين المؤسسات من قياس الإيرادات و المنافع البيئية.
- نستنتج مما سبق أن للتكاليف البيئية أهمية بالغة وكبيرة وتتبع أهميتها من الفوائد التي تحققها واهتمامها بالمحاسبة عن الجوانب البيئية مما يساعد في الحفاظ على البيئة وكذلك يؤدي إلى نجاح واستمرارية المنشآت الصناعية.

¹- مؤيد الفضل و آخرون ، المشاكل المحاسبية المعاصرة، (عمان ، الأردن، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى ،2002)، ص277

المبحث الثالث: محاسبة التكاليف البيئية.

تناولنا فيما سبق مفاهيم عامة حول المحاسبة البيئية من خلال توضيح مفهومها وأهميتها و مستويات تطبيقها ، ومن اجل التحليل المحاسبي للأداء البيئي للمؤسسة وجب علينا التعرف على أنشطة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و أساليب الإفصاح عن التزامات المؤسسة من الجانب البيئي.

المطلب الأول: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية.

يقصد بالقياس المحاسبي البيئي " تحديد قيم لجميع عناصر التكاليف المتولدة عن التزام المؤسسة

بمسؤوليات اجتماعية و بيئية معينة، سواء كان هذا الالتزام بمحض اختيارها أو قصرا بموجب القانون"¹

1- عناصر قياس التكاليف البيئية:

يتطلب عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية توافر عدة عناصر لكي تتم عملية القياس، يمكن إيضاحها على النحو التالي:

1-1 تحديد الأنشطة محل القياس:

لما كان هدف المحاسبة هو توفير المعلومات للأطراف المختلفة المعنية لاتخاذ القرار فإن طبيعة القرارات هي التي تحدد الأنشطة أو العمليات المراد قياسها ولكي تتم عملية القياس يجب أن تتوفر البيانات عن تلك الأنشطة سواء فيما يتعلق بالماضي أو الحاضر أو المستقبل حيث أن القياس لا يقتصر علي وقت محدد بذاته والصعوبة تتمثل في قياس الظواهر في المستقبل نظرا لاعتماده علي التقدير الشخصي والذي عادة ما يكون أقل موضوعية من قياس الأداء الفعلي وترجع الصعوبات التي تواجه المحاسب عند تحديد الأنشطة البيئية للمشروع إلي عدم وجود تحديد دقيق للأهداف البيئية وعدم تحديد المسؤولية عن وضع وتنفيذ تلك الأهداف.²

¹ - أحمد شهير، إمكانية التعبير عن الأداء البيئي والاجتماعي للمنشآت الاقتصادية من خلال الإطار الفكري للنظرية المحاسبية، (المجلة العلمية لكلية

التجارة، جامعة أسيوط، مصر، العدد 25، ديسمبر 1998)، ص 81.

² - رفعت أحمد محمد البهي، قياس ورقابة تكاليف منع التلوث الناتج عن صناعة الطباعة في جمهورية مصر العربية، (رسالة ماجستير، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، 1997)، ص 86.

2-1 تحديد وحدة القياس

تعتبر النقود التي يتم التعامل بها هي وحدة القياس المحاسبي إلا أن هذه الوحدة لا تتناسب كافة الظواهر المراد قياسها فمثلا لا يمكن التعبير عن درجة الجودة النوعية للمنتج النهائي أو التغير في هذه الجودة علي أساس نقدي وفي مثل هذه الظروف يلجأ القائم بالقياس إلي استخدام المقاييس العينية.

3-1 تحديد طرق القياس:

توجد عدة طرق للقياس يتم الاختيار من بينها بما يناسب مجالات وأهداف القياس المختلفة، ومن أهم هذه الطرق ما يلي:¹

4-1 طريقة القياس النقدي:

يعتمد القياس في المحاسبة المالية علي أسعار التبادل وفيما يختص بالمحاسبة البيئية غالبا ما تكون هذه الأسعار غير متاحة أو تعد مؤشرا غير صالحا للقيمة عندما لا يعبر السعر عن المنفعة التي تحققها السلعة أو الخدمة وللتغلب علي هذه الصعوبة يتم الاستناد إلي بعض طرق التقدير غير المباشر مثل طريقة التقييم البديل وطريقة الاستقصاء وطريقة تكلفة التصحيح أو التجنب.

5-1 طريقة القياس الكمي :

- يعرف القياس الكمي بأنه تعيين إعداد للأشياء أو الأحداث طبقا لقواعد محددة تشمل أنظمة القياس التالية :
- نظام القياس الترتيبي حيث يقوم علي ترتيب الأشياء أو الأحداث وإعطائها رتبا وفق أكبر أو أصغر ما تحتويه من الخاصية محل القياس.
 - نظام القياس الفاصلي حيث يستخدم لتحديد الانحراف عن المعايير المحددة قانونا لتأثير بعض العمليات البيئية مثل المعدل المحدد قانونا لأدخنة أكسيد الزنك المنبعثة في الهواء .

1-محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسئولية الاجتماعية للمشروع ، (الإسكندرية، مصر، دار الجامعة للنشر، 2000)،ص 146.

- 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.

1-6 طريقة القياس الوصفي

يقوم علي التوصيف الإنشائي لخصائص أو مظاهر حدث معين بحيث يمكن القارئ التوصيف تخيل هذا الحدث علي الطبيعة ويعتبر من أسهل الأساليب التي يمكن تطبيقها في مجال القياس البيئي وأقلها تكلفة فهو يعتمد علي وصف الأنشطة البيئية للمشروع بأسلوب روائي لا يخضع لقواعد محددة ، إلا أن الاعتماد علي بصفة مطلقة في مجال القياس البيئي لا يوفر معلومات موضوعية عن الأداء البيئي للمشروع . لا ينبغي أن يقتصر استخدامه في الحالات التي يستحيل فيها القياس الكمي ففي هذه الحالات فقط تعتبر المعلومات الوصفية عن الأداء البيئي للمشروع أفضل من عدم وجود معلومات.

2- خطوات تحديد التكاليف البيئية :

يتم تحديد التكاليف البيئية بإتباع الخطوات التالية:¹

2-1 الخطوة الأولى: حساب التكاليف البيئية:

في هذه الخطوة يتم حساب التكاليف البيئية لأي مشروع من خلال تحديد الوضع الابتدائي للحالة البيئية أو الحالة الراهنة يلي ذلك قياس أي تغيرات في الحالة البيئية والمصرفات التي تتم تنفيذ ذلك وقياسها باعتبار أنها مصرفات إضافية عن الوضع الابتدائي ويمكن تلخيص التكاليف البيئية المؤكدة لما يلي:

- تحديد التكاليف العادية مثل الأجور المباشرة والمواد المستعملة والمعدات المستخدمة.
- تحديد التكاليف غير المباشرة مثل إعداد التقارير البيئية - الرصد البيئي - مصاريف الترخيص.

2-2 الخطوة الثانية: قياس تكاليف تنفيذ قوانين الالتزام البيئي المستقبلية:

¹ - داليا رضا مصطفى، المحاسبة عن تكاليف تحقيق السلامة البيئية والمهنية، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر،

- مثل تنظيف مولدات الانبعاثات الضارة من الملوثات.
- إصابات الأفراد.
- تلف أو خسارة فى الماكينات.

2-3 الخطوة الثالثة: تحديد تكاليف ملموسة بدرجة أقل:

- استخدامات العملة.
- صورة المشاركة البيئية الخارجية.

مما سبق نستنتج أن تكاليف الخطوة الأولى تغطى الوضع الابتدائي، أما تكاليف الخطوة الثانية فهي تكاليف تقليدية، أما تكاليف الخطوة الثالثة فهي تمثل التكاليف غير المتطورة (غير المباشرة) والتي يكون التعرف عليها أكثر صعوبة وتتضمن (التعويضات التي يطالب بها الغير، الدعاوى القضائية ضد التلفيات الشخصية أو الملكية).

3- المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية :

تنقسم التكاليف البيئية إلى تكاليف خاصة بالأصول المستخدمة فى العمليات الإنتاجية أو المصروفات التي تستهلك خلال الفترة. ويمكن معالجتها محاسبياً كما يلي:¹

3-1 التكاليف الخاصة بالأصول الثابتة:

ولما كان فى الغالب أن تكون الأصول المستخدمة هي من الأصول المعمرة التي تنتمي إلى الأصول الثابتة الملموسة المستخدمة فى العمليات الإنتاجية لفترات طويلة لذلك فإن تكلفة عناصرها لا تختلف عن عملية قياس الأصول الثابتة الأخرى أي عند إجراء عمليات القياس لهذه الأصول (أي يتم استهلاكها بنفس طريقة استهلاك الأصول الثابتة) والذي ينتمي إلى نوعين هما:

- يعتبر صالحاً للاستخدام بمجرد شرائه ونقله إلى المكان المناسب للعمليات التشغيلية ولذلك فإن تكلفته عبارة عن "سعر شرائه وفقاً لفاتورة الشراء مضافاً إليها تكاليف النقل والتركيب والتأمين".

¹ - عبد الوهاب نصر علي، "أثر الإفصاح المحاسبى على أداء الوحدات الاقتصادية فى مجال مكافحة تلوث البيئة على سلوك متخذى قرار الاستثمار فى

الأسهم"، (المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثانى، 1996)، ص 150

- يكون الأصل بعد شرائه ونقله يحتاج إلى بعض النفقات اللازمة لعملية تشغيله ولذلك فإن تكلفته تكون شاملة سعر الشراء مضافاً إليه كافة المصاريف اللازمة لعملية التشغيل ومصاريف التجريب وغيرها.
- وبهذا فإن نوعية هذه الأصول يجرى قياسها كما سبق وإثباتها في الدفاتر المحاسبية باعتبارها أصولاً جديدة تضاف إلى أصول الوحدة الاقتصادية ويتم تخصيص مصاريف استهلاكها على الفترات المحاسبية (طول العمر الإنتاجي للأصل) تطبيقاً لقاعدة الاستحقاق المحاسبية ويعتبر قسط الإهلاك في هذه الحالة جزء من تكاليف الفترة.

2-3 مصروفات الحد من التلوث:

- ويقصد بهذه المصروفات جميع التكاليف المستفزة والتي يتم خصمها من إيرادات الفترة وتنقسم مصروفات الحد من التلوث إلى قسمين هما:

- المصروفات التي تنفق مباشرة من قبل الوحدة الاقتصادية في مجال الحد من التلوث وتعتبر جميع المصروفات التي أنفقت في إزالة النفايات الضارة بالبيئة في فترة محاسبية معينة من المصروفات الإرادية التي تحمل على حساب الأرباح والخسائر خصماً على غير أداة نفس الفترة. والسبب في اعتبار المصروفات السابقة من المصروفات الإرادية هو أنها جاءت بعد العملية الإنتاجية وبالتالي لا يمكن اعتبارها من عناصر تكلفة الإنتاج المباشر.

- المصروفات التي تدفع من قبل الوحدة الاقتصادية للجهات الرسمية المختصة في مجال الحد من التلوث.

المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية.

يمكن دراسة الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية من خلال تناول النقاط التالية:

1- مفهوم الإفصاح البيئي :

هناك عدة تعريفات للإفصاح عن التكاليف البيئية، حيث عرف على أنه "عرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية للمنشأة في القوائم والتقارير الدورية والإيضاحات المرفقة بها مما يسهل من مهمة مستخدمي البيانات والمعلومات المحاسبية عند تقييم الأداء البيئي وترشيد إتخاذ القرارات المتعلقة بها".¹

و عرف الإفصاح البيئي بأنه "أحد مكونات الإفصاح الشامل ويساهم في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية والأطراف المعنية من المعلومات المالية التي تساعد في تقييم كفاءة المنظمات فيما يتعلق باستخدام الموارد الاقتصادية ومدى مساهمتها في الوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية فيما يتعلق بحماية البيئة المحافظة علي مواردها وتجنب المجتمع مخاطر التلوث".²

ويعرف أيضا بأنه "مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للمؤسسات الاقتصادية، والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي ، الحاضر والمستقبل".³

و مما سبق فإن الإفصاح البيئي هو عرض للمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية في القوائم والتقارير الدورية، مما يسهل مهمة مستخدمي المعلومات المالية عند تقييم الأداء البيئي، ويرشد قراراتهم بما يتعلق بالنفقات البيئية.

2- إتجاهات و أبعاد الإفصاح :

لقد ظهرت اتجاهات وأبعاد مختلفة في مجال الإفصاح عن الأداء البيئي نتيجة للدراسات والنماذج التطبيقية يمكن إيجازها فيما يلي:⁴

2-1 من حيث نطاق الإفصاح:

¹ - محمد حسين احمد حسن، الإفصاح البيئي في التقارير المالية و القوائم المالية وآثاره الجانبية، (المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الاعمال، جامعة حلوان، العدد الاول، 1999)، ص 168

² - نادية عبد الحليم راضي، مساهمة النظم المحاسبية في التقرير والإفصاح على الأداء البيئي لمنظمات الأعمال، (المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، فرع لبنان، العدد 19، 2001)، ص 439

³ - Jasch Christine, " The use of Environmental Management Accounting (EMA) for identifying environmental costs", Journal of Cleaner Production , Vol.11, 2003, p 668.

⁴ - محمد عباس بدوي ، المرجع السابق، ص 238.

تؤثر طبيعة نشاط المنظمة والمجتمع الذي تزاول فيه عملها علي نطاق أو مدى الإفصاح عن معلومات

الأداء البيئي ويأخذ الأشكال التالية:

- الإفصاح عن التكاليف البيئية فقط دون الإفصاح عن قمة المنافع البيئية الإفصاح في القوائم المالية التقليدية أو في تقارير مستقلة.

- الإفصاح عن كل من التكاليف والمنافع البيئية سواء في تقارير مستقلة او ضمن القوائم التقليدية.

2-2 من حيث شكل الإفصاح:

- تقارير وصفية : يتم الإفصاح عن الأداء البيئي في شكل وصفي إنشائي أو وصفي كمي يشمل بعض الأرقام والإحصاءات والنسب داخل تقرير بيئي.

- تقارير كمية: تحتوي على معلومات كمية عن الأداء البيئي مثل كمية الإنبعاثات، كمية الفاقد.

- تقارير مالية: وفيما يمكن الحصول علي معلومات عن الأداء البيئي في صورة مالية تمكن من تحديد التكلفة والعائد من النشاط البيئي.

2-3 من حيث موقع الإفصاح:

- يتم الإفصاح عن الأداء ضمن تقارير بيئية مستقلة عن القوائم التقليدية وملحقاتها أو ضمن التقارير الاجتماعية للمنظمة.

- يتم الإفصاح عن المعلومات البيئية في صلب القوائم المالية التقليدية باعتبار أن المعلومات البيئية والمعلومات الاقتصادية وحدة متكاملة ، ومن ثم يجب علي المنظمة ان تفصح عن الأداء الشامل.

- يتم الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقرير السنوي للشركة او في تقرير مجلس الادارة الموجه الى المساهمين.

إضافة إلى ذلك، يمكن العمل على نوعين آخرين من الإفصاح وهما:¹

¹ - عفاف اسحاق أبووزر، المحاسبة البيئية، (الإطار الفكري و مقومات التطبيق، كلية العلوم الإدارية و المالية، جامعة البتراء، 2008)، ص435

الإفصاح الوقائي، والإفصاح التتقيفي، ويعرف الإفصاح الوقائي بأنه الإفصاح عن المعلومات بشكل لا يجعل التقارير المالية مضللة، ويهدف الى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية. ويتطلب الإفصاح الوقائي (التقليدي) الكشف عن الأمور التالية :

- السياسات المحاسبية والتغير فيها.
- تصحيح الأخطاء والقوائم المالية.
- التغير في طبيعة الوحدة المحاسبية.
- المكاسب والخسائر المحتملة.
- الارتباطات المحتملة.
- الأحداث اللاحقة.

أما الإفصاح التتقيفي فهو اتجاه معاصر في الإفصاح المحاسبي، وقد ظهر نتيجة ازدياد أهمية الملائمة، حيث ظهرت المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات كإفصاح عن مكونات الأصول طويلة الأجل، والمخزون السلعي، الإفصاح عن السياسات الإدارية المتبعة فيما يتعلق بتوزيع الأرباح، والهيكل التمويلي للشركة ... الخ.

ومهما تعددت طرق الإفصاح فإنه لا بد أن يتصف بعدة صفات أساسية أهمها: أن يكون الإفصاح كافي وعادل وشامل وملائم.. الخ، فالكفاية تتطلب الحد الأدنى من المعلومات، والعدالة تتطلب مراعاة مصالح جميع الأطراف، والشمول تعني التركيز على نوعية المعلومات والأهمية النسبية للبند وليس الكم الكبير من المعلومات.

أما فيما يتعلق بكناية التقارير البيئية، فهناك أربعة وظائف رئيسية لكتابة التقارير البيئية وهي:¹

- تحديد نشاطات المنشأة والمنتجات وتأثيرها على البيئة.
- تحديد المدى الذي يتم فيه الاهتمام بالبيئة في العمليات المتبناة من قبل المنشآت.
- معرفة وتحديد إجراءات المنشأة لتحقيق الأهداف البيئية وتفسير وضع المنشآت في الأداء البيئي من خلال مؤشرات الأداء والمقاييس المخططة.
- تحليل نشاطات المنشأة والتأثيرات المتصلة بها.

¹ - عفاف اسحاق أبوزر، المرجع السابق، ص 436

3- متطلبات الإفصاح البيئي:

تتمثل متطلبات الإفصاح البيئي في المقومات الرئيسية اللازمة لنجاحه و هي¹:

3-1 المتطلبات العامة للإفصاح البيئي: تمثل المتطلبات العامة للإفصاح البيئي الركائز الأساسية التي تستند

إليها عمليات نجاح هذا الإفصاح في تحقيق أهدافه وتشمل :

- وجود تنظيم مهني قوي يتولي وضع المعايير المهنية المقبولة والمتعلقة بالإفصاح البيئي ومراقبة تطبيقها
- إنشاء أجهزة حكومية تتولي مراقبة تنفيذ المشروعات لقوانين ونظم حماية البيئة، وتوقيع العقوبات المالية وغير المالية علي المنشآت التي تخالف تلك القوانين.
- دخل الدولة والمنظمات العلمية والمهنية المحاسبية وجماعات أنصار البيئة لجعل الإفصاح البيئي إلزاميا كخطوة أولى بالنسبة للمنشآت التي تسبب تلوثا للبيئة , مثل صناعة البترول والاسمنت والأسمدة والأدوية مما يؤدي في النهاية إلي تعميم الإفصاح على مستوى جميع المنشآت.
- وجود مقاييس علمية وعملية لقياس التكاليف والمنافع الخاصة بالأنشطة البيئية تعتمد علي الأساليب الكمية والإحصائية واستخدام الحاسبات الآلية مما يدعم الثقة في هذه المقاييس، وإن يقوم بعملية القياس فريق عمل من المحللين الماليين والمحاسبين الداخليين وممثلي الهيئات العلمية المتخصصة لتحقيق الموضوعية والعدالة في نتائج هذا القياس.
- الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتعارف عليها التي تتبعها المنشأة في معالجة تكاليف ومنافع الأنشطة البيئية.
- تطوير دور المراجع الخارجي ومسئوليته ليشمل مراجعة الأنشطة البيئية والتقرير عنها لتحقيق الدقة والموضوعية في الإفصاح البيئي.

3-2 المتطلبات الخاصة للإفصاح البيئي: هي المحتويات الأساسية من البيانات المالية والكمية اللازمة

لإفصاح البيئي وتشمل:¹

¹ - عبد المنعم فليح عبدالله ، المرجع السابق، ص 450

- البيانات المالية المتعلقة بالتكاليف والمنافع البيئية مثل:
 - التكاليف البيئية الرأسمالية وهي تكاليف اقتناء الأصول ذات التقنية التكنولوجية المتطورة لمنع أو إزالة أسباب التلوث ، والفصل بينها وبين التكاليف الرأسمالية الأخرى.
 - التكاليف البيئية الجارية التي تتحمل بها المنشأة مثل تكاليف (تدوير ، حفظ ، تخلص) من المخلفات الضارة للعملية الصناعية.
 - الأعباء المالية الحالية والمحتملة الناجمة عن مخالفة المنشأة لقوانين ونظم حماية البيئية (جزاءات ، غرامات ، تعويضات).
 - البيانات غير المالية (الكمية) المتعلقة بالأداء البيئي: تشمل البيانات الكمية والفنية الخاصة بالسياسات التي تتبعها المنشأة للوفاء بمسئوليتها البيئية مثل:
 - كمية الانبعاثات والمخلفات الناتجة عن العملية الإنتاجية في كافة مراحلها.
 - كمية المخالفات التي يتم معالجتها أو تدويرها .
 - كمية الوفرة في المدخلات (خامات ، طاقة... وغيرها).
 - كمية الانخفاض في عدد الإصابات بين العاملين بأمراض نتيجة التلوث.
 - كمية الزيادة في المبيعات الناتجة عن تحسين مستوى الأداء البيئي.
 - المساحات الخضراء والأشجار التي أضيفت لعناصر التنوع البيولوجي.
- إن للإفصاح عن التكاليف البيئية أهمية بالغة في كونه أحد مكونات الإفصاح الشامل، فهو يساهم في تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية من المعلومات البيئية، التي تساعد في تقييم كفاءة الأداء البيئي للشركات الصناعية فيما يتعلق باستخدام الموارد المتاحة ومدى مساهمتها في الوفاء بمسئولياتها الاجتماعية المتعلقة بحماية البيئة والمحافظة على مواردها.

¹ - عبد المنعم فليح عبدالله ، المرجع السابق، ص 450

المطلب الثالث : تحديات قياس التكاليف البيئية و الإفصاح عنها.

إن القياس المحاسبي للعمليات البيئية لم يلق ذلك الاهتمام الذي حظي به القياس العيني لتلك العمليات، ويرجع ذلك إلى عدم توافر أسعار التكلفة وأسعار السوق التي يمكن لها إجراء التقييم المحاسبي والمالي لمثل هذه العمليات، وظهور عدة صعوبات للقياس المحاسبي للتكاليف البيئية نتيجة تعدد الأنشطة البيئية المراد قياسها و صعوبة قياس قيمتها النقدية و تحديد نطاق هته الأنشطة و تتمثل هذه الصعوبات في ما يلي:¹

1- صعوبة تحديد المسافة: فلا يمكن أن تحدد بدقة المسافة التي تفصل بين مصدر الضرر وبين المكان الذي حدث فيه الضرر، كتلوث الهواء الجوي أو تلوث المياه بالنفايات المشعة أو التلوث بالأدخنة الذي لا يعرف حدودا معينة.

2- تقدير التعويض: من الصعب تقدير التعويض في حالة التلوث، ففي حالات معينة من التلوث كما في حالة التلوث الكيميائي الذي لا تظهر آثاره بصورة فورية، ولكنها تظل كامنة ثم تظهر بعد عدة سنوات، يصعب حصر حجم الخسائر والأضرار فور حدوثها.

3- صعوبة حصر أنواع التلوث: ففي بعض الحالات التي تصيب النبات أو الحيوان أو حتى المباني يصعب تحديد مصدر التلوث الذي يسبب الضرر أو نوعه والذي يحدث نتيجة تفاعل عدة أنواع من التلوث؛ وذلك كما في حالة تلويث مياه الأنهار بإلقاء النفايات أو بتصريف مياه المصانع.

4- صعوبة حصر آثار التلوث: فمن الثابت علميا أن مصادر التلوث لا تحدث نتائج متماثلة دائما ذلك لأن الظروف الطبيعية تؤدي دورا مهما في هذا المجال فإلقاء نفايات ملوثة في النهر لا يحدث الأضرار ذاتها خلال مدة حركة المياه، وهناك أيضا عوامل أخرى مثل الرياح والشمس والضباب يمكن أن تؤثر في التلوث الجوي، وهنا يصعب إسناد الأضرار إلى مصدر محدد، ومن ثم يصعب القياس الخاص بهذه الأضرار.

¹ - عبد الرزاق قاسم الشحادة، المرجع السابق، ص 283

5- صعوبة تحديد فاعل التلوث بشكل نهائي: طبقاً للقواعد العامة للمسؤولية القانونية ينبغي أن يكون المتسبب في الضرر محدداً، فمن الصعب تحديد المتسبب في الضرر، كما في حالة التلوث الجوي من الأدخنة المتطايرة من عوادم السيارات أو من المصانع وذلك لتعدد الأشخاص المسؤولين عن هذه الإضرار.¹

6- صعوبة حصر الأضرار التي تلحق بالبيئة: نظراً إلى صعوبة إعادة الحال إلى ما كان عليه قبل حدوث الضرر في حالة الضرر البيئي، فإن مسألة حصر الأضرار تصبح ضرورية من أجل تقدير قيمة التعويض، وهي مسألة من الصعب قياسها لأنها تختلف من حالة إلى الأخرى، فضلاً عن أن القياس هنا يتم بصورة تقريبية وتتدخل به العوامل الشخصية.

7- التنوع في أشكال الفساد البيئي: إن تأثير المشروعات على البيئة المحيطة يكون إما على الظروف الطبيعية أو الظروف الاجتماعية والثقافية، وبالنسبة للجوانب الخاصة بالظروف الطبيعية، فإنه يسهل الوقوف عليها نسبياً وما على شكل التكاليف اللازمة لوقاية البيئة الطبيعية من التدهور والفساد والتلوث، وفي عصرنا الحالي اتجهت العديد من المنشآت الاقتصادية إلى الاهتمام بإنجاز مجموعة من الأهداف الاجتماعية فضلاً عن الأهداف الاقتصادية؛ وذلك بهدف المحافظة على البيئة وخدمة المجتمع.

وهناك صعوبات أخرى تعيق في تطبيق المحاسبة البيئية منها:²

- قلة الوعي البيئي.
- عدم وجود معايير محاسبية أو قوانين ملزمة بتحمل أو بالاعتراف بالمسؤوليات البيئية.
- مشكلة القياس المحاسبي والتي تتمثل في كيفية تحويل بيانات نوعية للتلوث إلى بيانات كمية مقاسة بوحدات نقدية، لتحقيق متطلبات الاعتراف والقياس والتسجيل والإفصاح في المحاسبة.

¹- عبد الرزاق قاسم الشحادة، المرجع السابق، ص 283

²- عفاف اسحاق أبوزر، المرجع السابق، ص 431

- مشكلة التكلفة، حيث أن تحميل التكلفة البيئية على تكلفة المنتج سيؤثر على جوانب عدة؛ وذلك لارتباط تلك التكلفة بالقدرة التنافسية الحالية، حيث يمكن أن يؤدي ذلك إلى رفع تكاليف المنتجات وبالتالي أسعارها، مما قد يضعف القدرات التنافسية على مستوى التبادل الدولي وهنا قد يظهر المزيد من الحروب التجارية. ونستنتج مما سبق أن ما تتحمله المؤسسة من تكاليف بيئية ناتجة عن التزاماتها بتطبيق الأنشطة التي من شأنها حماية البيئة من أضرار عناصر التلوث البيئي والتضحيات المادية التي تتحملها الشركات من أجل التوافق مع المعايير و النظم الدولية، وضرورة الإفصاح عن كافة الالتزامات و التكاليف البيئية لتحسين صورة المؤسسة و سمعتها و كذلك دعم القدرة التنافسية لها في مجال جودة الأداء البيئي بصورة عامة و جودة التقارير المالية بصفة خاصة.

خلاصة الفصل

شملت دراستنا في هذا الفصل الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف البيئية، وذلك من خلال تناولنا لمختلف المفاهيم الخاصة بالمحاسبة البيئية و أهميتها و مستويات تطبيقها ودرسنا كذلك البعد المحاسبي للبيئة و ذلك بالتعرف على التكاليف البيئية و المفاهيم المتعلقة بها وأنواعها ودورها في تحسين الأداء الاجتماعي ووصولاً عند المعالجة المحاسبية بدراسة كل من القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية و معرفة الصعوبات و التحديات التي تعترضها ، حيث أن علم المحاسبة يسهم بشكل فعال في مجال حماية البيئة من خلال التقارير المحاسبية الاجتماعية البيئية، التي يجب أن تحتوي على بيانات ذات مصداقية وموثوقية، والزام الشركات بمسؤولياتها تجاه المجتمع والبيئة.

تمهيد:

بعدها تطرقنا في الإطار النظري للتكاليف البيئية ومدى ارتباطها بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة من خلال دراسة وقياس هذه التكاليف ومدى مساهمتها في تحسين وتطوير الأداء الاجتماعي، و محاولة التحقق من هذه العلاقة وإثباتها ميدانيا على إحدى المؤسسات العمومية والتي تصنف حسب الطبيعة القانونية إلى مؤسسة ذات طابع صناعي و تجاري، متمثلة في الديوان الوطني للتطهير وحدة بسكرة، حيث هذه المؤسسة تعتبر من المؤسسات المهمة و المؤثرة و النشطة في مجال البيئي (التطهير،الصرف الصحي) على مستوى ولاية بسكرة.

و عليه سنحاول في هذا الفصل التعريف بالمؤسسة محل الدراسة و نشاطها، ومنهجية الدراسة الميدانية باستعمال الكشوفات والأدوات اللازمة للقيام بالتحليل و التفسير للبيانات و استنتاج الفرضيات واستخلاص النتائج.

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة.

المطلب الأول: نبذة عن الديوان الوطني للتطهير:

1- نشأة الديوان: يعتبر قطاع الموارد المائية قطاع إستراتيجي و هام و هذا نظرا للدور الذي يلعبه في التنمية الوطنية، فقد تداولت عليه العديد من الوزارات منذ الإستقلال إلى غاية يومنا هذا.

حيث منذ الإستقلال إلى غاية 1970 تكفلت به وزارة الأشغال العمومية و البناء و الفلاحة، ثم كتابة الدولة للمياه بين سنتي 1970-1977 ، و من 1978 إلى 1980 وزارة الري و استصلاح الأراضي و البيئة، و من 1980 إلى 1984 أنشأت وزارة الري ثم من 1984 إلى 1989 تكفلت به وزارة البيئة و الغابات، و من 1989 إلى 1994 تكفلت به وزارة الفلاحة، ثم وزارة التجهيز و التهيئة العمرانية بين 1994 إلى 1999، و من سنة 1999 إلى يومنا هذا أصبح القطاع خاضع لوزارة الموارد المائية¹.

و يشكل مرفق التطهير مجالا من أهم مجالات قطاع الموارد المائية، حيث تكمن أهمية التطهير في توفير المياه و حماية البيئة و الحفاظ على الصحة العمومية مما جعله ينال اهتمام السلطات العمومية و يفرض استقلاليته و يستفيد من مؤسسة عمومية تتكفل بتسييره تمثلت في الديوان الوطني للتطهير.

الديوان الوطني للتطهير مؤسسة وطنية ذات طابع صناعي و تجاري، تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي. أنشأت وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 01-102 المؤرخ في 27 محرم 1422 الموافق لـ 21 أبريل 2001. يوضع الديوان تحت وصاية الوزير المكلف بالموارد المائية، و يخضع الديوان في علاقاته مع الدولة للقواعد الإدارية و يعد تاجرا في علاقاته مع الغير.

¹ - أمينة رزاق، الديوان الوطني للتطهير، (رسالة ماجستير في الحقوق غير منشورة، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2014)، ص 06.

1-1 تطور الديوان الوطني للتطهير:

لقد مر الديوان الوطني للتطهير بعدة مراحل عبر أزمنة و ظروف سياسية مختلفة و ذلك منذ الاستقلال إلى يومنا هذا إلى أن أصبح بهذه يسمى باسم الديوان الوطني للتطهير و هذا ما سنتطرق إليه في هذه الفقرة.¹

• مرحلة التسيير الاشتراكي:

لقد كان مسار التطهير في الجزائر قبل 1962 جد بطيء فلم تكن إلا محطة واحدة للتطهير تسييرها بلدية عين تيموشنت و كانت قلما تشتغل.

و بين سنتي 1962 - 1970 لم يحظ التطهير باهتمام الدولة، و نظرا لتزايد عدد السكان و الذي أدى إلى تدني الموارد المائية كما و نوعا ، دفع بالسلطات العمومية إلى إنشاء كتابة الدولة للمياه في سنة 1970. و تعتبر المؤسسة الاشتراكية للمياه و التطهير أول مؤسسة تنشأ تطبيقا لما تنص عليه مبادئ التنظيم الاشتراكي للمؤسسات.

و في سنة 1981 تم إدخال إصلاحات على الجماعات المحلية بحيث تم تفعيل دور البلدية والولاية في مجال تطهير المياه، و قد نص المرسوم رقم 81-379 المؤرخ في 26 ديسمبر 1981 بتحديد صلاحيات البلدية والولاية واختصاصاتها في المياه، خول بموجب المادتين 06 و 07 منه للبلدية صلاحية القيام بعدة مهام في مجال التطهير وتمثل فيما يلي:

- إنجاز المنشآت الأساسية لتطهير المياه وتنقيتها.

- القيام بالدراسات الضرورية.

- إنجاز الأشغال الخاصة بحماية التجمعات السكانية من المياه الضارة.

- السهر على تطبيق التنظيم المتعلق بحماية الوسط الطبيعي لا سيما الإحتياطات المائية من أي

صرف ملوث أو روافد حضارية وصناعية.

¹ أمينة رزاقى، المرجع السابق، ص 08-10

- تسيير وصيانة وتجديد المنشآت وشبكات تطهير المياه الوسخة وتفتيتها.

و في سنة 1983 تم صدور المراسيم من رقم 83-328 إلى غاية 83-340 المؤرخة في 14 ماي 1983، المتضمنة إنشاء مؤسسات توفير المياه وتسييرها وتوزيعها على مستوى بعض الولايات.

وفي سنة 1985 تم إنشاء الوكالة الوطنية لمياه الشرب والصناعة والتطهير التي كلفت في مجال التطهير بما يلي:

- ضبط المقاييس والتسعير في ميدان التطهير.

- المشاركة في إعداد المخططات المتعلقة بتطوير المؤسسات المسيرة لأجهزة التطهير واستغلالها والسهر على إنجازها.

- تدعيم المؤسسات المسيرة لأجهزة التطهير وتقييم وتحليل عملها.

• مرحلة التسيير الليبرالي:

خلال مرحلة التسيير الليبرالي عرف قطاع المياه حدثين هامين هما تغيير الطبيعة القانونية للمؤسسات العمومية المكلفة بالمياه والتطهير ووضع سياسة جديدة للمياه.

فقد كرس دستور 1989 التوجه الليبرالي حيث أدخل تغييرات جذرية على المنظومة القانونية وكنتيجة لذلك أدخلت إصلاحات على قوانين الجماعات المحلية في سنة 1990، وبموجب المادتين 107 و 132 من قانون البلدية أصبحت البلدية تتكفل بحفظ الصحة والنظافة والمحيط في مجال صرف ومعالجة المياه القذرة وأيضاً تقوم بمكافحة التلوث وحماية البيئة، كما تم السماح لها بإنشاء مصالح عمومية في مجال المياه القذرة.

وبموجب المرسوم رقم 92-100 المؤرخ في 3 مارس 1992 الذي يتضمن تغيير الطبيعة القانونية لمؤسسات توفير المياه وتسييرها وتوزيعها وضبط كفاءات تنظيمها وعملها، تم تحويل الطبيعة القانونية لتلك المؤسسات من مؤسسات اشتراكية ذات طابع اقتصادي إلى مؤسسات عمومية ذات طابع صناعي وتجاري

و في جانفي 1995 تم إرساء سياسة جديدة للمياه حيث وضعت السلطات العمومية سياسة وطنية جديدة للماء والتي تركز على خمسة مبادئ معروفة ومطبقة عالميا و تتمثل في:

- 1- **مبدأ الوحدة:** ويقصد به أن الماء ملك للمجموعة الوطنية ولذلك على الدولة ضمان تسيير موحد.
- 2- **مبدأ التشاور:** ويقصد به إشراك المعنيين باستعمال الماء في اتخاذ القرارات وتنفيذها كالجماعات المحلية والمستعملين وهذا المبدأ يعمل على تنفيذ المجلس الوطني للماء والمجالس الجهوية للماء.
- 3- **مبدأ إقتصاد الماء:** يقصد به التطوير الدائم والمستمر لتنظيم وتسيير المياه وتميئتها، ويتحقق ذلك من خلال عدة أدوات كالامتياز، التعاقد، تبني مبدأ تحديد الأسعار حسب المناطق.
- 4- **مبدأ العالمية:** باعتبار الماء اليوم من الانشغالات الوطنية و الدولية وهذا نظرا للأهمية التي يكتسبها بسبب دوره الفعال في توفير الأمن الغذائي للشعوب ومساهمته في التنمية الوطنية لكل دولة، كما أن احتمال التعرض لأزمة المياه في المستقبل يستلزم اتفاق الدول على إرساء سياسات دولية لحماية وتوفيره وما على الدول داخل إقليمها إلا تسخير مجهوداتها ومؤسساتها ووضع قوانين لتكريس تلك السياسات.
- 5- **مبدأ البيئة:** والذي يترجم في حماية المياه من التلوث وحماية الصحة العمومية من الأمراض التي تنتقل عن طريق الماء، وهذه الحماية تكون عن طريق وسائل تضمن ذلك وتتمثل في وضع أطر قانونية لضمان هذه الحماية وإنشاء مؤسسات تسهر على مكافحة التلوث والتكفل بالتطهير وتخصيص مبالغ لذلك، كما أن التوعية والتحسيس يلعبان دورا في هذه الحماية من خلال إرساء ثقافة ترشيد استعمال المياه وعدم تلويثها، زيادة على ذلك تكوين إطارات أو بناء إطارات ذوي كفاءة ومهارة لوضع إستراتيجية لحماية المياه.

• **مرحلة الديوان الوطني للتطهير:** نتيجة لفشل التجارب السابقة في تنظيم وتسيير مرفق المياه والتطهير، وتكميلا للإصلاحات التي أدخلت على هذا المرفق ، وتجسيدا لتوصيات الجلسات الوطنية للماء ، ونظرا لأزمة المياه التي كانت مطروحة بشدة ، تم إنشاء مؤسسات عمومية للتكفل بقطاع المياه، حيث استفاد

قطاع التطهير من إنشاء الديوان الوطني للتطهير سنة 2001، الذي اسندت إليه مهمة تسيير مرفق التطهير، بعدما كان هذا الأخير مشتتا بين عدة مؤسسات عمومية وعادة ما كان مقترنا بالمياه.

المطلب الثاني: مهام و نشاطات الديوان الوطني للتطهير.

1- مهام الديوان الوطني للتطهير

تتمثل المهام المكلف بها الديوان الوطني للتطهير حسب مرسوم إنشاءه فيما يلي:

- استغلال وصيانة الأشغال ومنشآت التطهير الأساسية وذلك بهدف الحماية والحفاظ على الموارد المائية والمحيط المائي.
- مكافحة كل مصادر التلوث المائي، والحفاظ على الصحة العمومية.
- التحكم في الأشغال والأعمال المكلف بها عن طريق التفويض والمتعلقة بمشاريع الدراسات و الإنجاز، وتأهيل وتشخيص محطات التصفية ومحطات الرفع وشبكات التطهير وجمع مياه الأمطار.
- حماية الملك العمومي للري الذي يتبع لاختصاصه.
- مكافحة ومحاربة المصادر التي تتسبب في تلويث المياه وذلك حسب اختصاصه الإقليمي.
- يقوم بإنجاز دراسات وأبحاث وبحملات التحسيس والتوعية.
- تسيير واستغلال وصيانة منشآت التطهير كشبكات جمع المياه المستعملة، محطات الضخ ومحطات التصفية.
- إنشاء الهياكل والمنشآت المتعلقة بالتطهير وصيانتها وتسييرها وإعداد المخططات لتطويرها.

2- نشاطات الديوان الوطني للتطهير:

يقوم الديوان الوطني للتطهير بعدة نشاطات يمكن تقسيمها إلى نشاطات متعلقة بالتطهير و نشاطات لها طابع علمي و تكنولوجي.

2-1 نشاطات التطهير:

• الاستغلال و الصيانة

نظرا للطلب المتزايد على المياه بسبب استعمالها المتعددة كقطاعات الزراعة، السياحة والصناعة فهذا يتطلب موارد مائية كبرى، وبالرغم من توفر البلاد على كميات كافية من الماء حاليا، إلا أن الدراسات تؤكد على أن الجزائر ستعاني على المدى البعيد من نقص كبير في المياه مما يتطلب القيام بمجهودات كبيرة من أجل أخذ كل الاحتياطات اللازمة والاستعداد لتلك المرحلة وهذا مادفع السلطات العمومية نحو ما يسمى برسكلة المياه المستعملة لأجل إعادة استعمالها من جديد كمورد مائي إضافي في ميادين مختلفة خاصة الفلاحة والصناعة.¹

• التحكم في المنشآت والأشغال المفوضة:

في هذا الإطار أسندت إلى الديوان عدة مشاريع دراسات لإعادة تأهيل وإنجاز محطات تصفية على المستوى الوطني أهمها دراسة تشخيصية وإعادة تأهيل لشبكات التطهير لعدة مدن.² كما أسند للديوان إنجاز مشروعين كبيرين يخصان صعود المياه الجوفية بورقلة والوادي، حيث تسببت هذه الظاهرة والتمثلة في تسرب المياه القذرة للطبقة الجوفية وعودة طفوها إلى السطح وتراكمها نتيجة عدم توفر شبكات التصريف الصحي في إلحاق أضرار بالصحة العمومية وبالمحيط كإتلاف بساتين النخيل وانهيار البنايات مما دفع بالسلطات العمومية لإنجاز هذين المشروعين اللذين خصص لهما غلاف مالي قدره 60 مليار دينار.³

¹ - وزارة الموارد المائية، مجلة 50 سنة من الإنجازات، الجزائر، 2012، ص 27

² - نفس المرجع، ص 28

³ - نفس المرجع، ص 28

2-2 النشاطات العلمية و التكنولوجية :

• التكوين:

إن التكوين وسيلة هامة في تطور أي قطاع أو مهنة واستمراريتها وتمييزها المستدامة، ففي الدول المتقدمة يعتبر من أولويات أي قطاع أو أي برنامج.

وقد حظي مجال التطهير بمركز للتكوين في مهن التطهير والذي أنشئ بتاريخ 2005/09/17 والذي بدأ العمل في 2005/11/26 والذي يهدف إلى تكوين المستخدمين وتعميق معارفهم وتحسينها مواكبة مع التطورات الحاصلة على المستوى العالمي¹.

• التسيير البيئي:

يعمل الديوان في إطار التسيير البيئي حسب المعيار العالمي ISO 14001 / نسخة 2004، حيث تحصل الديوان بتاريخ 2007/12/17 على شهادة ISO.

ويعمل الديوان على احترام تطبيق معايير ISO في مختلف نشاطاته، حيث وضع حيز العمل نظاما للفرز لإعادة استعمال مواد عديدة مثل الورق والبلاستيك، كما وضع نظاما لتسيير المخلفات الكيماوية الخطيرة الناتجة عن نشاط المخابر.

• مراقبة النوعية:

وهي مراقبة تقوم بها المخابر الموجودة على مستوى كل محطة للتصفية وهذا تحت إشراف المخبر الرئيسي الذي يقوم بعدة مهام أهمها:

- متابعة ومراقبة عمليات التحليل على مستوى محطات التطهير.
- المساعدة التقنية لمخابر محطات التطهير الجهوية.
- القيام بالدراسات الخاصة بتقييم المياه المعالجة والأحوال.
- توفير الخدمات لصالح الغير.

¹ أمينة رزاق، المرجع السابق، ص 98

• التعاون:

دخل الديوان في تعاون وشراكة مع عدة دول مثل تونس وبلجيكا والاتحاد الأوروبي في ميادين التسيير والتجهيز والتكوين، كما أن هناك مؤسسات أجنبية من فرنسا والصين تعمل في الجزائر في ميدان التطهير¹.

في إطار التعاون بين الجزائر وتونس تم إمضاء بروتوكول تعاون بين الديوان الوطني للتطهير الجزائري والديوان الوطني للتطهير التونسي بتاريخ 2002/04/01 لمدة ثلاث سنوات، يتضمن برنامج تبادل واقتسام التجارب في ميدان التطهير.

• التحسيس:

يلعب التحسيس دورا هاما في تعريف الناس بأهمية الماء كعنصر أساسي للحياة وبالتالي تربية وتوعية الناس بكيفيات توفير واستعمال المياه وتطهيرها من المواد الملوثة للبيئة والضارة بالصحة العمومية، وفي هذا الإطار جاء قانون رقم 03/83 الصادر بتاريخ 1983/02/05 والمتعلق بحماية البيئة، حيث خصص الفصل الثاني منه لحماية المياه نظرا لأهميتها في حفظ البيئة من التلوث وبالتالي الحفاظ على وجود الكائنات الحية على وجه الأرض، كما نصت المادة 16 منه على جواز إنشاء جمعيات للمساهمة في حماية البيئة.

ويقوم الديوان بالتحسيس عبر مختلف وسائل الإعلام كالإذاعة والتلفزة والمواقع الالكترونية، كما يقوم بتنظيم أيام مفتوحة وإعداد وتوزيع منشورات².

إن التكوين ومراقبة النوعية والتسيير البيئي والتحسيس هي نشاطات إيجابية، لأنها وسائل تعمل على تحسين وترقية عمل الديوان والخدمات التي يقدمها للجمهور.

¹ - المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي، المرجع السابق، ص 144.

² - نفس المرجع، ص 145.

3- الإطار التنظيمي للديوان الوطني للتطهير.

يتكون الهيكل التنظيمي للديوان الوطني للتطهير عبر التراب الوطني من:¹

- مديرية عامة مقرها بالجزائر العاصمة (بلدية براقى)، يرأسها مدير عام تحت وصاية وزير الموارد المائية و البيئة.

-13 منطقة و هي:

- منطقة الجزائر: و نظم ولاية المدية، البليدة و بومرداس.
- منطقة وهران: و نظم ولاية عين تيموشنت، تلمسان، سيدي بلعباس، معسكر و مستغانم.
- منطقة قسنطينة: و نظم ولاية ميلة، سكيكدة، جيجل بالإضافة إلى وحدة الأشغال و إعادة التأهيل بقسنطينة.
- منطقة الشلف: و نظم ولاية الشلف، غيليزان و عين الدفلى.
- منطقة الأغواط: و نظم ولاية الأغواط، غرداية، الجلفة.
- منطقة بشار: و تضم ولاية بشار، أدرار، تندوف.
- منطقة باتنة: و نظم ولاية باتنة، بسكرة، خنشلة و أم البواقي.
- منطقة عنابة: و نظم ولاية سوق أهراس، تبسة، قالمة.
- منطقة سطيف: و نظم ولاية سطيف، برج بوعريريج و المسيلة.
- منطقة تيزي وزو: و نظم ولاية تيزي وزو، بجاية و البويرة.
- منطقة تيارت: و نظم ولاية تيارت و تيسيمسيلات.
- منطقة سعيدة: و نظم ولاية سعيدة، البيض و النعامة
- منطقة تامنراست: و نظم ولاية تامنراست، إيليزي، جانت و عين صالح .

إضافة لهذه المناطق السالفة الذكر يشمل الديوان الوطني للتطهير أيضا على ثلاث (03) مديريات

للتطهير موزعة على النحو التالي:

01 مديرية التطهير ورقلة.

02 مديرية التطهير الوادي.

03 مديرية التطهير وادي ريغ بنقرت.

¹ <http://www.ona-dz.org/Organisation.html>

المطلب الثالث: التعريف بالديوان الوطني للتطهير وحدة بسكرة و هيكله التنظيمي.

1- الديوان الوطني للتطهير وحدة بسكرة.

مدينة بسكرة و على غرار المدن الأخرى فقد تم فتح وحدة الديوان الوطني للتطهير بتاريخ 26 ماي 2006، تابعة إقليميا لمنطقة باتنة، و تمت الإنطلاقة الفعلية للنشاط في جانفي 2007، ثم تم فتح مراكز

التطهير عبر بعض دوائر ولاية بسكرة كالتالي:¹

- مركز بسكرة: مارس 2007.

- مركز سيدي عقبة: أكتوبر 2007.

- مركز طولقة: جويلية 2009.

- مركز القنطرة: سبتمبر 2012.

- مركز أولاد جلال: مارس 2015.

حيث يتكون كل مركز من :

- رئيس المركز .

- المكلف باستغلال محطات رفع المياه المستعملة.

- عون إداري متعدد الخدمات

- منسق الإستغلال.

- رؤساء فرق الإستغلال

- رؤساء فرق هيدروميكانيكية.

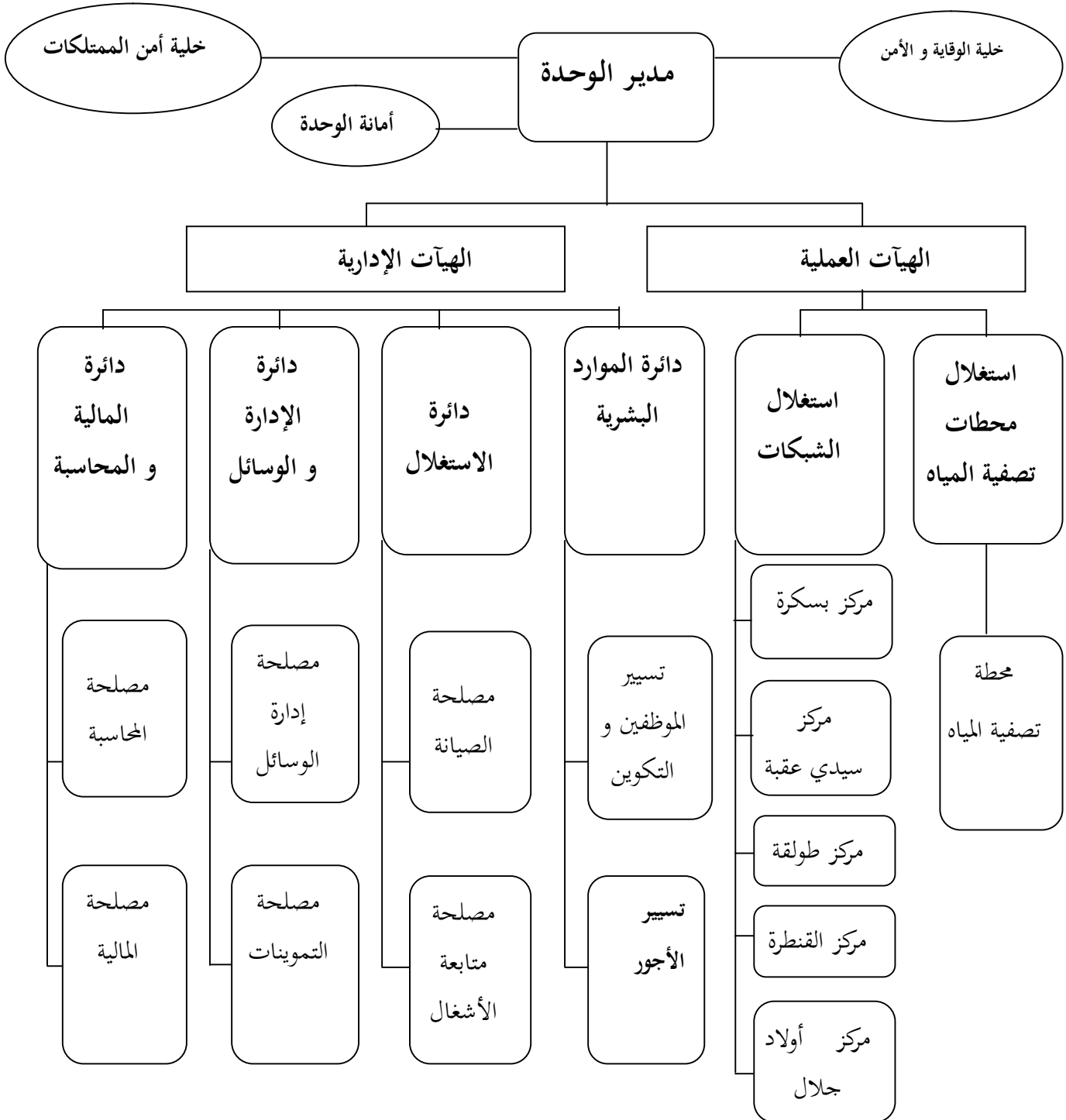
- أعوان الإستغلال.

¹ مديرية الديوان الوطني للتطهير وحدة بسكرة.

2- الهيكل التنظيمي للديوان الوطني للتطهير لوحدة بسكرة.

يتشكل الهيكل التنظيمي للديوان الوطني للتطهير حسب المخطط التالي:

الشكل رقم (III - 1): الهيكل التنظيمي للديوان الوطني للتطهير - وحدة بسكرة.



المصدر: مديرية الديوان الوطني للتطهير لوحدة بسكرة.

المبحث الثاني : منهجية الدراسة الميدانية.

سنقوم من خلال الكشوفات المالية المقدمة إلينا من مصلحة المالية و المحاسبة بالديوان الوطني للتطهير وحدة بسكرة بعرض و قياس التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسة طريق استنباطها من التكاليف الإجمالية لها.

المطلب الأول : محاسبة التكاليف البيئية بالمؤسسة.

1- التكاليف البيئية الخاصة بالديوان الوطني للتطهير: يمكن تقسيم التكاليف البيئية الخاصة بالمؤسسة إلى :
1-1 تكاليف خاصة بأجور العاملين: و تتضمن المنح المقدمة للعاملين في إطار أجرتهم الشهرية والخاصة بالتطهير والتي يمكن اعتبارها من المصاريف البيئية و تتمثل في:¹

• منحة الضرر.

يستفيد العمال الذين يشغلون مناصب عمل تتضمن الأخطار المهنية المصنفة حسب الفئات التالية من تعويض عن الضرر:(المشقة ، المضرة، الوسخ).

تحدد نسبة هذا التعويض حسب نوعية و درجة الضرر المتعلق بكل منصب عمل دون ان تتجاوز أربعون بالمائة(40%) من الأجر القاعدي كحد أقصى، وتحدد اللجنة المتساوية الأعضاء للوقاية الصحية و أمن العمل الأخطار المهنية و كيفية تقييم نسبة الضرر لكل منصب عمل كما تقترح نسبة تعويضه ضمن إجراء داخلي يصادق عليه المدير العام، يمكن أن يعدل أو يلغى هذا التعويض عند إختفاء أو انخفاض أسباب الضرر.

• منحة الخطر

يستفيد عمال الأمن الداخلي و حماية الأملاك المصنفون ما بين الرتبة 7 و الرتبة 14 من منحة الخطر والمحددة بعشرون بالمائة (20%) من الأجر القاعدي غير قابلة للجمع مع التعويض عن الضرر.

¹ - دائرة الموارد البشرية، الإتفاقية الجماعية للديوان الوطني للتطهير، ص 63
[81]

• منحة التطهير:

يستفيد العمال الميدانيون في شبكات و أنظمة التطهير من منحة التطهير بنسبة محددة كما يلي:¹

الجدول رقم (1-III) جدول نسب منحة التطهير

النسبة	منصب العمل
25% من الأجر القاعدي	عون الاستغلال (Agent d'exploitation)
20% من الأجر القاعدي	عون الاستغلال المتخصص (Agent d'exploitation spécialisé)
15% من الأجر القاعدي	رئيس فرقة الاستغلال (Chef d'équipe exploitation)
10% من الأجر القاعدي	رئيس الفرقة الهيدروميكانيكية للتطهير (Chef d'équipe hydromécanique)

- بالإضافة إلى مصاريف طب العمل التي تتمثل في الفحوصات الطبية الدورية التي يقوم بها العمال سنويا و ذلك بعد إبرام المؤسسة لاتفاقيات مع المؤسسات الاستشفائية العمومية.

1-2 التكاليف الخاصة بالاستهلاكات الأخرى: و تتمثل في :

- تكاليف إقتناء وسائل الوقاية الفردية (ألبسة، أحذية أمنية، أقمعة متخصصة، خوذات، قفازات،....).
- تكاليف إقتناء وسائل الوقاية الجماعية (لوحات تنبيهية، أشرطة تحذيرية، أعمدة الأشغال،....).
- تكاليف إقتناء مواد التنظيف المتنوعة .
- تكاليف إقتناء المعدات والأدوات خاصة بعمليات التطهير (مضخات المياه المستعملة، مولدات الكهرباء، الفؤوس ، رفوش،....).

¹ - دائرة الموارد البشرية ، المرجع السابق ، ص 68

3-1 التكاليف الخاصة بالخدمات : و تتمثل في:

• تكاليف كراء معدات للقيام بأشغال التطهير.

• تكاليف صيانة المعدات و الأدوات المتعلقة بالقيام بعمليات التطهير.

4-1 التكاليف الخاصة بأشغال التطهير: وهي جميع المقتنيات الخاصة بمشاريع التوصيلات لشبكات

التطهير التي تستفيد منها المؤسسة و تتمثل في : مصاريف إقتناء (قنوات الصرف الصحي، أغطية المشاعب، بالوعات تصريف مياه الأمطار)، بالإضافة إلى مواد البناء التي تدخل في إطار إنجاز هاته المشاريع.

5-1 تكاليف التثبيتات المادية البيئية: و تتمثل في :

• العتاد المتحرك و الخاص بعمليات التطهير (الشاحنات الماصة، شاحنات التسريح)

• العتاد المتخصص للقيام بعمليات التطهير (مضخات المياه المستعملة، آلات هيدروميكانيكية)

• العتاد الخاص بالحرائق والأمن (مضخات المياه للحرائق، عتاد كشف المعادن و الغازات).

• العتاد المخصص للأشغال (شاحنات الرفع، آلات شق الطريق ، آلة الرص، آلة خلط الاسمنت،....).

2- المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية :

سنقوم بعرض التسجيلات المحاسبية التي تتم على مستوى مصلحة المحاسبة و المالية بالديوان الوطني

للتطهير، وحدة بسكرة وذلك حسب أنماط التكاليف البيئية الخاصة بالديوان و المذكورة سالفاً و نبينها في ما يلي:

• بالنسبة لتكاليف أجور العمال

الحساب المدين	الحساب الدائن	العملية خلال السنة	مدين	دائن
631309		منحة الخطر	XXXX	
631311		منحة الضرر	XXXX	
631319		منحة التطهير	XXXX	
	421100	أجور مستحقة		XXXX
		تسجيل المنح ذات الطابع الاجتماعي		

XXXX	XXXX	طب العمل	637500
XXXX		موردو المصحات عمومية تسجيل تكاليف الفحوصات الطبية	401227

• بالنسبة للتكاليف الخاصة بالاستهلاكات الأخرى:

دائن	مدين	العملية خلال السنة	الحساب الدائن	الحساب المدين
	XXXX	وسائل الوقاية الفردية مستهلكة		602260
	XXXX	وسائل الوقاية الجماعية مستهلكة		602270
	XXXX	مواد التنظيف و الصيانة المستهلكة		602250
XXXX		وسائل الوقاية الفردية مخزنة	322600	
XXXX		وسائل الوقاية الجماعية مخزنة	322700	
XXXX		مواد التنظيف و الصيانة مخزنة	322500	
		استهلاك المواد و اللوازم		

• بالنسبة لتكاليف الخدمات:

دائن	مدين	العملية خلال الدورة	الحساب الدائن	الحساب المدين
	XXXX	كراء معدات و أدوات		613500
	XXXX	كراء عتاد متنقل		613600
XXXX		موردو الخدمات (الكراء) كراء عتاد ومعدات للقيام بأشغال التطهير	401212	
	XXXX	صيانة معدات و أدوات		615500
	XXXX	صيانة عتاد متنقل		615600
XXXX		موردو الخدمات (الصيانة) صيانة عتاد ومعدات	401214	

● بالنسبة لأشغال التطهير:

الحساب المدین	الحساب الدائن	العملية خلال الدورة	مدین	دائن
602120		مواد التوصيلات مستهلكة	XXXX	
602140		مواد البناء مستهلكة	XXXX	
	321200	مواد التوصيلات مخزنة		XXXX
	321400	مواد البناء مخزنة		XXXX
		استهلاك مواد التوصيلات و البناء خاصة بأشغال التطهير		

● بالنسبة للتكاليف الخاصة بالتثبيات البيئية:

في هذا التسجيل المحاسبي نبين التسجيل الخاص باقتناء الاستثمار الخاص بالتطهير و الذي يدخل ضمن التثبيات المادية البيئية، و التكاليف البيئية لهته الاستثمارات التي المتمثلة في مصاريف الاهتلاك السنوي الخاصة بها، كما هو موضح في مايلي:

الحساب المدین	الحساب الدائن	العملية خلال الدورة	مدین	دائن
215320		عتاد متخصص للاستغلال	XXXX	
215330		عتاد خاص بالأشغال	XXXX	
215340		عتاد خاص بالحرائق و الأمن		
218120		عتاد متنقل ثقيل		
	404100	موردو التثبيات اقتناء تثبيات		XXXX
		في نهاية السنة		
681532		إهلاك عتاد متخصص للاستغلال	XXXX	
681533		إهلاك عتاد خاص بالأشغال	XXXX	
681534		إهلاك عتاد خاص بالحرائق و الأمن	XXXX	
681832		إهلاك عتاد متنقل ثقيل	XXXX	
	281532	اهتلاكات مجمعة للعتاد المتخصص		XXXX
	281533	اهتلاكات مجمعة لعتاد الأشغال		XXXX
	281534	اهتلاكات مجمعة للعتاد الحرائق		XXXX
	281812	اهتلاكات مجمعة للعتاد المتنقل		XXXX
		اهتلاك التثبيات السنوي		

المطلب الثاني: عرض و تحليل التكاليف البيئية.

و عند تحليلنا لميزان المراجعة المتضمن لقائمة التكاليف لسنتي 2017 و 2018 الخاصة بالمؤسسة، قمنا

بإعداد قائمة للمبالغ الإجمالية للتكاليف البيئية مبينة في الجداول التالي:

الجدول رقم: (III - 2) حجم التكاليف البيئية للسنة المالية 2017

النسبة من إجمالي التكاليف %	النسبة %	مبلغ التكاليف	التكاليف البيئية	إجمالي التكاليف	التعيين
0,49	8,04	426 366,83	منحة الخطر	86 369 895,38	أجور العمال
3,80	61,89	3 283 694,47	منحة الضرر		
1,82	29,66	1 573 402,46	منحة التطهير		
0,03	0,41	21 945,00	طب العمل		
6,14%	100%	5 305 408,76	المجموع	86 369 895,38	المجموع
4,73	13,74	254 832,03	وسائل الوقاية الفردية	5 388 411,64	إستهلاكات أخرى، واستهلاكات أشغال التطهير
2,00	5,81	107 836,15	وسائل الوقاية الجماعية		
2,46	7,16	132 939,94	مواد التنظيف و الصيانة		
16,03	46,59	864 074,76	مواد التوصيلات		
9,18	26,68	494 911,06	مواد البناء		
34,42	100%	1 854 593,94	المجموع	5 388 411,64	المجموع
5,01	22,77	179 400,00	كراء معدات الأشغال	3 582 534,52	الخدمات
0,00	0,00	0,00	كراء العتاد المتنقل		
1,52	6,90	54 400,00	صيانة المعدات		
15,47	70,33	554 175,06	صيانة العتاد المتنقل		
21,99	100%	787 975,06	المجموع	3 582 534,52	المجموع
17,66	23,22	1 660 864,40	عتاد متخصص للاستغلال	9 406 541,84	التثبيتات المادية البيئية (الإهلاكات)
2,40	3,16	225 729,06	عتاد خاص بالأشغال		
0,82	1,08	77 091,36	عتاد خاص الحرائق والأمن		
36,48	72,55	3 431 455,85	عتاد متنقل (التقيل)		
57,36	100%	5 395 140,67	المجموع	9 406 541,84	المجموع
		104 747 383,38	إجمالي التكاليف		
12,74 %		13 343 118,43	إجمالي التكاليف البيئية		

المصدر: من إعداد الطالب

الجدول رقم: (III - 3) حجم التكاليف البيئية للسنة المالية 2018

النسبة من إجمالي التكاليف	النسبة %	مبلغ التكاليف	التكاليف البيئية	إجمالي التكاليف	التعيين
0,51	8,45	487 167,54	منحة الخطر	95 304 405,74	أجور العمال
3,76	62,08	3 580 188,02	منحة الضرر		
1,75	28,98	1 671 212,02	منحة التطهير		
0,03	0,50	28 600,00	طب العمل		
6,04	100%	5 767 167,58	المجموع	95 304 405,74	المجموع
6,24	12,60	607 626,73	وسائل الوقاية الفردية	9 737 096,23	إستهلاكات أخرى، واستهلاكات أشغال التطهير
4,80	9,68	466 900,49	وسائل الوقاية الجماعية		
1,33	2,68	129 311,51	مواد التنظيف و الصيانة		
26,14	52,79	2 545 683,92	مواد التوصيلات		
11,02	22,24	1 072 597,56	مواد البناء		
49,52	100%	4 822 120,21	المجموع	9 737 096,23	المجموع
0,00	0,00	0,00	كراء معدات الأشغال	3 674 015,70	الخدمات
0,76	4,76%	28 000,00	كراء العتاد المتقل		
2,50	15,62	91 900,00	صيانة المعدات		
12,75	79,62	468 420,00	صيانة العتاد المتقل		
16,01	100%	588 320,00	المجموع	3 674 015,70	المجموع
18,13	30,10	1 555 693,23	عتاد متخصص للاستغلال	8 580 729,53	التثبيات المادية البيئية (الإهتلاكات)
2,51	4,17	215 729,06	عتاد خاص بالأشغال		
0,90	1,49	77 091,36	عتاد خاص الحرائق والأمن		
38,70	64,24	3 320 470,08	عتاد متقل (التقليل)		
60,24	100%	5 168 983,73	المجموع	8 580 729,53	المجموع
		109 574 247,20	إجمالي التكاليف		
13,94		15 273 993,96	إجمالي التكاليف البيئية		

المصدر: من إعداد الطالب

مقارنة حجم التكاليف البيئية لسنتي 2017 و 2018 و ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم: (III - 4) مقارنة حجم التكاليف البيئية للسنتين الماليتين 2017 - 2018

التعيين	التكاليف البيئية	مبلغ التكاليف 2017	مبلغ التكاليف 2018	نسبة التغير %
أجور العمال	منحة الخطر	426 366,83	487 167,54	12,48
	منحة الضرر	3 283 694,47	3 580 188,02	8,28
	منحة التطهير	1 573 402,46	1 671 212,02	5,85
	طب العمل	21 945,00	28 600,00	23,27
المجموع	المجموع	5 305 408,76	5 767 167,58	8,01
إستهلاكات أخرى، واستهلاكات أشغال التطهير	وسائل الوقاية الفردية	254 832,03	607 626,73	58,06
	وسائل الوقاية الجماعية	107 836,15	466 900,49	76,90
	مواد التنظيف و الصيانة	132 939,94	129 311,51	- 2,81
	مواد التوصيلات	864 074,76	2 545 683,92	66,06
	مواد البناء	494 911,06	1 072 597,56	53,86
المجموع	المجموع	1 854 593,94	4 822 120,21	61,54
الخدمات	كراء معدات الأشغال	179 400,00	0,00	0,00
	كراء العتاد المتنقل	0,00	28 000,00	0,00
	صيانة المعدات	54 400,00	91 900,00	40,81
	صيانة العتاد المتنقل	554 175,06	468 420,00	-18,31
المجموع	المجموع	787 975,06	588 320,00	33,94
التبittات المادية البيئية (الإهتلاكات)	عتاد متخصص للاستغلال	1 660 864,40	1 555 693,23	-6,76
	عتاد خاص بالأشغال	225 729,06	215 729,06	-4,64
	عتاد خاص الحرائق والأمن	77 091,36	77 091,36	0,00
	عتاد متنقل (الثقل)	3 431 455,85	3 320 470,08	-3,34
المجموع	المجموع	5 395 140,67	5 168 983,73	-4,38
	إجمالي التكاليف البيئية	13 343 118,43	15 273 993,96	12,64

المصدر: من إعداد الطالب

• التعليقات و التفسيرات :

بعد عرضنا لمختلف التكاليف البيئية المستخرجة من ميزان المراجعة لسنتي 2017 و 2018 بالاستعانة

بمسؤول دائرة المالية و المحاسبة بالمؤسسة، سنقوم بتحليل هاته التكاليف عن طريق النسب المبينة في الجداول

و مقارنة التغيرات الحاصلة بين سنتي 2017 و 2018 وذلك حسب أنماط التكاليف كما يلي:

• بالنسبة لأجور العمال

نلاحظ من جدول التكاليف لسنتي 2017 و 2018 أن منحة الخطر تمثل 8.04%_8.45% و منحة الضرر 61.89%_62.08% و منحة التطهير 29.66%_28.98% و مصاريف طب العمل 0.41%_0.5% على التوالي من مجموع هته المنح لكل سنة و هذا راجع للتفاوت بين نسب حساب المنح حسب ما تنص عليه الاتفاقية الجماعية للمؤسسة و عدد العمال المستفيدين من هته المنح .

و نلاحظ أيضا أن نسبة مجموع المنح الخاصة بالتكاليف البيئية لا تمثل سوى 6.14% لسنة 2017 و نسبة 6.04% لسنة 2018 من إجمالي مصاريف الأجور الخاص بالمؤسسة .

وبالمقارنة بين السنتين نلاحظ زيادة بنسبة 8.01% في سنة 2018 ،و هذا يعود إلى توظيف عدد من العمال الذين استفادوا من هذه المنح.

• بالنسبة لاستهلاكات الاخرى و استهلاكات أشغال التطهير

من خلال الجداول السابقة لاحظنا أن نسبة مواد البناء و التوصيلات المستهلكة قد أخذت حصة الاسد من مجموع المواد المستهلكة للمؤسسة بنسبة 73.27% للتوصيلات و لسنة 2017 و 75.03% لسنة 2018 و هذا عائد لتعدد مشاريع أشغال التطهير التي تقوم بها المؤسسة.

و بالمقارنة بين السنتين لاحظنا زيادة في نسبة الاستهلاكات الخاصة بالتكاليف البيئية بنسبة 49.52% في سنة 2018 و هذا يعود إلى زيادة في حجم المشاريع بالنسبة لمواد التوصيلات و البناء، و زيادة عدد العمال بالنسبة لوسائل الوقاية الفردية، و زيادة حرص المؤسسة على سلامة و أمن عمالها و اتخاذ تدابير و إجراءات وقائية من خلال زيادة الإنفاق على وسائل الوقاية الجماعية.

• بالنسبة للخدمات

لاحظنا نسبة مصاريف الكراء للمعدات و العتاد لسنتي 2017 و 2018 تكون شبه معدومة نظرا لكون المؤسسة تتوفر على المعدات و العتاد اللازم للقيام بأشغال التطهير، و تقوم بالكراء إلا في الحالات المستعجلة أو الضرورية، أما بالنسبة لمصاريف الصيانة لسنة 2017 و 2018 فهي تقارب 16% من مجموع تكاليف الخدمات للمؤسسة بعد القيام بالإصلاحات اللازمة للعتاد و المعدات .

و المقارنة بين سنتي 2017 و 2018 نلاحظ تزايد نسبة الخدمات بـ 33.94% في سنة 2018 و هذا راجع لكثرة الأعطاب في المعدات و العتاد الواجب إصلاحها نظرا لقدمه و تدهور حالته بسبب كثرة الأشغال.

• بالنسبة لتكاليف التثبيتات البيئية

بتحليلنا لجداول التكاليف البيئية، لاحظنا نسبة تكاليف التثبيتات البيئية للمؤسسة، المتمثل في الإهلاكات السنوية التي تعتبر من التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسة في نهاية السنة تقدر بـ: 57.36% في سنة 2017 و بـ : 60.24% في سنة 2018 من إجمالي الاهتلاكات السنوية ، و هذا يعود لحجم العتاد و المعدات الخاصة بعملية التطهير الكبير مقارنة بالتثبيتات المادية الأخرى التي تعتمد عليها المؤسسة في نشاطها.

و بمقارنة التغير الحاصل في التكاليف البيئية للتثبيتات المادية لسنتي 2017 و 2018 نلاحظ انه هناك نقصان طفيف في سنة 2018 تقدر بـ : 4.38% ، وهذا قد يعود إلى انتهاء العمر الإنتاجي لبعض العتاد دون قيام المؤسسة بشراء معدات جديدة.

و مما سبق نلاحظ أن نسبة التكاليف البيئية لسنة 2017 تقدر بـ 12.74% و في سنة 2018 بـ 13.94% فس سنة 2018 من حجم التكاليف الإجمالي للمؤسسة وهذه النسبة تعتبر قليلة نسبيا نظرا لطبيعة نشاط المؤسسة، و إن حجم التكاليف البيئية قد زاد بنسبة 12.64% من سنة 2017 إلى 2018 وهذا ما يعكس نية المؤسسة في التركيز على تكاليفها البيئية مقارنة بالتكاليف العادية .

المطلب الثالث : المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة محل الدراسة.

يعتبر الديوان الوطني للتطهير من المؤسسة الرائدة في مجال قطاع الموارد المائية، حيث تكمن أهمية التطهير في توفير المياه و حماية البيئة و الحفاظ على الصحة العمومية مما جعله ينال اهتمام السلطات العمومية لما له من مكانة خاصة في المجتمع من خلال مسؤوليته الاجتماعية اتجاه كل من عماله و عملائه و الدولة و المجتمع ككل ، وسنحاول عرض أهم المسؤوليات الاجتماعية التي على عاتق الديوان و المبينة في ما يلي:

1- المسؤولية الاجتماعية تجاه العمال :

يتكون الديوان الوطني للتطهير وحدة بسكرة من 115 عامل من بينهم إطارات، عمال تحكم، عمال تنفيذ موزعين على المديرية و مراكز التطهير عبر تراب الولاية كل حسب إختصاصه و المهام المنوطة إليه، و يتحمل الديوان مسؤولياته الاجتماعية تجاه العمال من خلال رعايتهم و تحسين ظروف عملهم، و تتمثل في:

- توفير ملابس الوقاية وكذا الأدوات اللازمة للوقاية من الحوادث.
- تحسيس العمال بالملصقات و اللافتات لتنبههم الى الأخطار.
- تكوين عمال في مجال التطهير والأمن الصناعي.
- تأمين العمال على مختلف الأخطار والتكفل بالمصابين بحوادث العمل.
- إجراء فحوصات طبية كل سنة لكافة العمال مع طب العمل.
- استقبال العمال ودراسة مشاكلهم.

2- المسؤولية الاجتماعية تجاه العملاء :

لليوان الوطني للتطهير عدة اتفاقيات عمل في مجال صيانة و تنظيف شبكات التطهير و عقود أشغال في ما يخص مشاريع التوصيلات لقنوات الصرف الصحي مع عدة متعاملين اقتصاديين سواء كانوا خواص أو

مؤسسات عمومية، فإن المؤسسات التي يتعامل معها الديوان تتمثل في البلديات، المؤسسات الاقتصادية و العمومية و المؤسسات الاستشفائية، الإقامات الجامعية، الخواص،... الخ ، و تكمن المسؤولية الاجتماعية للديوان في توفير الخدمات اللازمة بالتطهير و صيانة الشبكات في وقتها المناسب بأقل الأسعار و القيام حتى بتقديم إرشادات و نصائح لعمال هذه المؤسسات لكيفيات التعامل مع الانسدادات المفاجئة لقنوات الصرف الصحي.

3- المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع :

يقوم الديوان الوطني للتطهير بالتدخلات اللازمة للقيام بعمليات التنظيف و فتح الانسدادات في قنوات الصرف الصحي للمواطنين سواء في محالهم أو منازلهم و ذلك لتفادي التلوثات البيئية للمياه و المحافظة على الصحة العمومية للمجتمع، و يقوم أيضا بعمليات التحسيس والتوعية لتعريف الناس بأهمية الماء و كيفيات تطهيره من المواد الملوثة و الضارة بالصحة و ذلك عبر مختلف وسائل الإعلام او بتنظيم أيام مفتوحة و إعداد و توزيع منشورات .

4- المسؤولية الاجتماعية تجاه الدولة :

تتمثل المسؤولية الاجتماعية للديوان الوطني للتطهير تجاه الدولة باحترام القوانين و التشريعات المنصوص عليها في المجال البيئي خاصة و ذلك من خلال :

- حماية الملك العمومي للري الذي يتبع اختصاصه.
- انجاز و تسيير محطات التصفية للمياه المستعملة و بما تعود به من فائدة على المجتمع و الدولة .
- متابعة مختلف شبكات التطهير على المستوى الوطني و إعداد المخططات اللازمة لتطويرها.

5- المسؤولية الاجتماعية تجاه البيئة :

إن المسؤولية الاجتماعية التي على عاتق الديوان كبيرة للغاية لما لها من أهمية بالغة تجاه البيئة المحيطة به، و يتضح ذلك من خلال مكافحته لمصادر تلويث المياه و الحفاظ على الصحة العمومية و مصادر تلويث النباتات و الأغذية و ذلك عن طريق الخرجات الميدانية رفقة اللجان متعددة الإختصاصات لمعالجة النقاط السوداء التي قد تسبب التلوث البيئي و محاربة أشكال تخريب قنوات الصرف الصحي لسقي المحاصيل الزراعية بالمياه القذرة الذي قد يتسبب في أمراض عديدة تصيب الإنسان و الحيوان.

إن كل ما تطرقنا إليه من مسؤولية إجتماعية للمؤسسة محل الدراسة ينعكس في حجم التكاليف البيئية التي تنفقها المؤسسة على جميع المستويات الداخلية و الخارجية من عمال و دولة و بيئة و مجتمع.

خلاصة الفصل

تم في هذا الفصل عرض نتائج الدراسة الميدانية المتعلقة بمساهمة المحاسبة عن التكاليف البيئية في تحسين أداء المسؤولية الاجتماعية بالديوان الوطني للتطهير وحدة بسكرة ، حيث هدفت هذه الدراسة لإسقاط الجزء النظري لمتغيري الدراسة ،المحاسبة عن التكاليف البيئية و المسؤولية الاجتماعية على المؤسسة محل الدراسة ، وذلك من خلال وضع فرضيات تم دراستها وتحليلها باستخدام الكشوفات المالية المسلمة من المؤسسة المتمثلة بميزان المراجعة لسنتين ماليتين تم تحليل ومقارنة نسب التغير في التكاليف البيئية من خلالهما ، تم التوصل إلى ان هناك إرتباط كبير بين التكاليف لبيئية و المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة من خلا علاقتها بالمجتمع و الدولة و البيئية المحيطة بها

فهرس الموضوعات

الصفحة	الموضوع
-	البسمة
-	الإهداء
-	شكر وتقدير
أ - خ	المقدمة
40-9	الفصل الأول: عموميات حول المحاسبة في التكاليف البيئية
9	تمهيد
10	المبحث الأول: ماهية المحاسبة البيئية.
10	المطلب الأول: مفهوم وخصائص المحاسبة البيئية .
12	المطلب الثاني: أهمية وأهداف المحاسبة البيئية.
15	المطلب الثالث: مستويات تطبيق المحاسبة البيئية.
17	المبحث الثاني: الإطار النظري للتكاليف البيئية.
17	المطلب الأول: مفهوم التكاليف البيئية .
20	المطلب الثاني: أنواع التكاليف البيئية و تبييها.
25	المطلب الثالث: أهداف التكاليف البيئية.
27	المبحث الثالث: المحاسبة عن التكاليف البيئية.
27	المطلب الأول: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية .
31	المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية.
37	المطلب الثالث: تحديات قياس التكاليف البيئية و الإفصاح عنها.
40	خلاصة الفصل
67-42	الفصل الثاني : مفاهيم عامة حول المسؤولية الاجتماعية
42	تمهيد
43	المبحث الأول: ماهية المسؤولية الاجتماعية.
43	المطلب الأول: مفهوم المسؤولية الاجتماعية.
46	المطلب الثاني: أهمية المسؤولية الاجتماعية.
48	المطلب الثالث: عوامل نجاح و معوقات المسؤولية الاجتماعية .
49	المبحث الثاني: أساسيات المسؤولية الاجتماعية.
49	المطلب الأول: عناصر المسؤولية الاجتماعية .
53	المطلب الثاني: مبادئ المسؤولية الاجتماعية.

فهرس الموضوعات

57	المطلب الثالث : أبعاد المسؤولية الاجتماعية.
61	المبحث الثالث: العلاقة بين التكاليف البيئية و المسؤولية الاجتماعية.
61	المطلب الأول: دور التكاليف البيئية في تحسين الأداء الاجتماعي .
62	المطلب الثاني: دور التكاليف البيئية في تقييم الأداء البيئي.
65	المطلب الثالث: أهمية التكاليف البيئية في تحسين أداء المسؤولية الاجتماعية.
67	خلاصة الفصل
94-69	الفصل الثالث:دراسة حالة الديوان الوطني للتطهير وحدة بسكرة
69	تمهيد
70	المبحث الأول: تعريف بالمؤسسة مكان الدراسة.
70	المطلب الأول: نبذة عن الديوان الوطني للتطهير.
74	المطلب الثاني: مهام ونشاطات الديوان الوطني للتطهير.
79	المطلب الثالث: التعريف بالديوان الوطني وحدة بسكرة و هيكله التنظيمي .
81	المبحث الثاني: منهجية الدراسة الميدانية.
81	المطلب الأول: محاسبة التكاليف البيئية بالمؤسسة.
86	المطلب الثاني: عرض و تحليل التكاليف البيئية.
91	المطلب الثالث : المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة محل الدراسة .
94	خلاصة الفصل
96	الخاتمة
101	قائمة المراجع
107	الفهارس
112	ملخص الدراسة
113	الملاحق

تزايد اهتمام العلماء والباحثين في السنوات القليلة الماضية بدراسة مشكلات التلوث البيئي، والتي تعتبر من أهم مشكلات العصر التي تواجه كافة المستويات الدولية والإقليمية، حيث يتساوى في ذلك الدول الصناعية المتقدمة والنامية، فإن التلوث البيئي يؤدي إلى اختلال التوازن بين عناصر البيئة، وبالتالي التأثير على الموارد الطبيعية المتاحة، وعقد لذلك العديد من المؤتمرات والندوات والاتفاقيات لإيجاد الحلول المناسبة للتغلب عليه، وكان للأمم المتحدة دوراً بارزاً في هذا الصدد حيث أولت مشكلات التلوث البيئي والتنمية البيئية عناية فائقة وذلك من خلال برنامج الأمم المتحدة للبيئة الذي يهتم بدراسات وأبحاث البيئة وإيجاد الحلول الإيجابية الفعالة لمعالجة هذه الظاهرة.

وبالنظر لأهمية وضرورة تفهم المؤسسات المختلفة بمسئوليتها اتجاه البيئة كان من الضروري أن يكون هناك العديد من القضايا التي لا بد من النظر إليها بعين الاعتبار في ظل مسؤولية المؤسسة عما تسببه للبيئة من أضرار بسبب ممارستها لنشاطها الاقتصادي، سواء كانت تلك الأضرار ملموسة أو غير ملموسة أصبحت المؤسسة تعمل وتخضع لعدد متزايد ومتنامي من القوانين المنظمة للبيئة، والتي تستهدف إلى تحسين الأداء البيئي والاجتماعي وإيجاد بيئة نظيفة خالية من التلوث، وإلى دعم استمرارية التنمية في إطار ترشيد استخدام الموارد وتعزيز الأوضاع البيئية، وترتبط بهذه القوانين أمور كثيرة تمثل تحديات كبيرة لمهنة المحاسبة.

وتعتبر المحاسبة احد العلوم والمعارف المتجددة، وذلك لارتباطها الوثيق بالمتغيرات الاجتماعية والبيئية والسياسية والاقتصادية، لذا تبرز وباستمرار مشكلات محاسبية متجددة تحتاج الى حل، ومن المشكلات المحاسبية المعاصرة ما يتعلق بالمحاسبة البيئية، حيث لم يعد اهتمام الفكر المحاسبي متوقفاً على البيئة الداخلية للمنشآت، إنما امتد هذا الاهتمام ليشمل البيئة الخارجية المرتبطة بشكل مباشر وغير مباشر بالبيانات المالية التي تصدرها المنشآت (الشركات، المنظمات، المؤسسات). وقد كان هذا الاهتمام انعكاساً للتطورات العالمية للاهتمام بالبيئة بعد ظهور الآثار السلبية الواضحة في البيئة، و ترتب على ذلك نشأة عناصر جديدة من التكاليف والالتزامات البيئية مما جعل الفكر المحاسبي يولي اهتماماً خاصاً للمعلومات المالية المتعلقة

بالمسؤولية الاجتماعية بشأن حماية البيئة بصورة سليمة وموضوعية في محاولة منه للتوصل إلى نظام محاسبي يتم من خلاله القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية بما يترتب على التزام المؤسسة بالمسؤولية البيئية والاجتماعية لتوصيل المعلومات اللازمة إلى الأطراف المعنية والمتعلقة بالنواحي البيئية التي تساعد في تقييم كفاءة المؤسسة فيما يتعلق باستخدام مواردها الاقتصادية ومدى التزامها بمسؤوليتها اتجاه حماية البيئة .

و من جهة أخرى يظهر مفهوم المسؤولية الاجتماعية داخل المؤسسة الاقتصادية كوسيلة لتوسيع دورها من التركيز على الجوانب الاقتصادية ليشمل الجوانب الاجتماعية والبيئية تحت ما يعرف بتحقيق أهداف التنمية المستدامة، حيث يخلق نوع من التعاون والتنسيق والتكامل بين المؤسسة الاقتصادية والدولة والمجتمع و البيئة، لما يساهم في القضاء على التلوث البيئي وتطوير الأداء البيئي للمؤسسة ومن ثم تقليل التكاليف البيئية وزيادة كفاءة العاملين، نظرا لأن المؤسسة التي تولي اهتمام للبيئة وتسعى للمحافظة عليها بإمكانها أن تكتسب سمعة وصورة جيدة في المحيط الذي تنشط فيه، الأمر الذي قد ينجم عليه زيادة في حصتها السوقية واكتساب عملاء جدد.

1- إشكالية الدراسة:

أصبح المحاسبين يواجهون تحدي كبير لمعالجة القضايا البيئية من خلال قيامهم بقياس وتحليل التكاليف البيئية بجانب التكاليف الأخرى مما يضيف بعداً جديداً ومتطوراً للمهنة التي كانت في السابق تنظر للنواحي المالية والنقدية مع إغفال الجانب الاجتماعي والمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، خاصة وقد تبين أن هناك علاقة ما بين التنمية الاقتصادية والبيئية وأن للمحاسبة دور في هذه التنمية من خلال المعلومات المحاسبية اللازمة التي يوفرها النظام المحاسبي فيما يخص البعد البيئي والاجتماعي.

و عليه يكمن السؤال الرئيسي للدراسة في :

" كيف يساهم القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في تحسين أداء المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة ؟ "

ومن خلال الإشكالية السابقة نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- هل تتحمل المؤسسة تكاليف بيئية نتيجة نشاطها و تظهرها في القوائم المالية ؟
- 2- كيف تساهم محاسبة التكاليف البيئية في تحسين كفاءة العاملين بالمؤسسة ؟
- 3- هل هناك أثر للقياس المحاسبي للتكاليف البيئية في تحسين المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة ؟

2- الفرضيات:

للإجابة على إشكالية الدراسة، تم صياغة الفرضية الرئيسة و فرضيات فرعية.

الفرضية الرئيسة : مساهمة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في تحسين أداء المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة.

الفرضية الأولى : تتحمل المؤسسة تكاليف بيئية نتيجة نشاطها و تظهرها في كشوفاتها المالية.

الفرضية الثانية : تطبيق العمل بنظام المحاسبة البيئية بالموازاة مع المحاسبة المالية بالمؤسسة.

الفرضية الثالثة : تساهم محاسبة التكاليف البيئية في تحسين كفاءة العاملين بالمؤسسة.

الفرضية الرابعة : للقياس المحاسبي للتكاليف البيئية أثر في تحسين المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة.

3- منهجية الدراسة:

في هذه الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي في الأجزاء النظرية للبحث المرتبطة بالمفاهيم العامة للمحاسبة عن التكاليف البيئية و أنواعها وأساليب القياس و الإفصاح عنها وذلك بغرض التعمق في فهم و تبيان العناصر المكونة للموضوع، و توضيح أساسيات المسؤولية الاجتماعية من خلال أهم المبادئ و الأبعاد التي تقوم عليها، وهذا للوصول إلى الاستنتاجات التي تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة للإلمام بموضوع الدراسة.

أما من الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على منهج دراسة الحالة وهذا من أجل تحديد و عرض التكاليف

البيئية، ومقارنة تطورها من سنة إلى أخرى وتبيان أثرها في تحسين أداء المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة.

4- أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من كونها تتناول كيفية مساهمة التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي و الاجتماعي للمؤسسة و مدى التزامها بمسؤوليتها الاجتماعية، حيث أن المؤسسات تتكبد أعباء مالية إضافية لحماية البيئة لتحسين صورة المؤسسة أمام المجتمع، ومستخدمي المعلومات المالية لتقييم مدى انسجام المؤسسة مع المجتمع و البيئة التي تقوم على مبدأ أن المؤسسة جزء من المجتمع وعليها المحافظة عليه ، إلى جانب اهتمام الهيئات والمنظمات الدولية بإصدار البعض من المعايير والنشرات الخاصة بالأمر البيئية والتي أضفت المصداقية للمعلومات التي يجب الإفصاح عنها.

5- أهداف الدراسة :

- تسليط الضوء على مفهوم وطبيعة محاسبة التكاليف البيئية وأنواعها بالمؤسسة.
- التعرف على مدى التزام المؤسسة الجزائرية بمسؤوليتها الاجتماعية .
- دراسة وتحليل التكاليف البيئية في المؤسسة الجزائرية من خلال فصلها عن التكاليف التقليدية.
- معرفة اثر القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في تحسين أداء المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة.

6- مبررات اختيار موضوع الدراسة:

تم اختياري لهذا الموضوع لعدة أسباب منها:

- نظرا لخبرتي المستمدة من عملي بمديرية البيئة سابقا و بالمؤسسة موضوع الدراسة حاليا.
- ميولي الشخصي للموضوع لكونه موضوع معاصر يستحق الدراسة.

7- حدود الدراسة :

- الحدود المكانية: اقتصرت الدراسة على الديوان الوطني للتطهير وحدة بسكرة
- الحدود الزمنية : امتد التريص الميداني من 2019/05/01 على غاية 2019/05/31 و ذلك باستعمال الوثائق الخاصة بسنتي 2017 و 2018 للمؤسسة محل الدراسة.

8- صعوبات الدراسة:

- طبيعة الموضوع بحد ذاته، حيث يضم عدد كبير من مجالات الدراسة.
- صعوبة تطبيق مناهج القياس المحاسبي والإفصاح عن التكاليف البيئية.
- قلة المراجع المعتمد عليها في هذه الدراسة.

9- الدراسات السابقة:

- الدراسة الأولى: سمير بن عبد العزيز، "الركائز الأساسية لنجاح المسؤولية الاجتماعية في منظمات الأعمال"، 2012.

إعتمد الباحث على المنهجين، الوصفي الذي يعتبر طريقة من طرق التحليل والتفسير بشكل علمي منظم من أجل الوصول إلى أهداف محددة إزاء مشكلة ما، والتحليلي الذي يضيف على البحث الصفة العلمية. وتهدف هذه الورقة البحثية إلى إلقاء الضوء على الركائز التي تستند عليها منظمات الأعمال من أجل نجاح تطبيقها للمسؤولية الاجتماعية بما يحقق أهدافها وبما يخدم مصلحة المجتمع، كما تهدف إلى بيان المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية نظرا لقلّة المراجع بخصوصها واختلاط المفاهيم المرتبطة بها، وتوصلت الدراسة إلى نتيجة أن المسؤولية الاجتماعية، أصبحت اليوم تتبوأ حيزا ومساحة كبيرة من الأهمية على جميع الأصعدة والمجالات المحلية، وتحظى باهتمام رفيع المستوى من قبل منظمات الأعمال لكونها تعمل على التحسين من مستوى المعيشة والارتقاء برفاهية المجتمع.

الدراسة الثانية: طارق راشي، "دور تبني مقاربة المسؤولية الاجتماعية في خلق وتدعيم ريادة وتنافسية منظمات الأعمال"، 2013.

تهدف هذه الورقة البحثية إلى تبيان الفوائد التي تجنيها منظمة الأعمال جراء تبنيها لمفهوم المسؤولية الاجتماعية، والتي من شأنها أن تساعد على دعم ريادتها وتنافسيتها بشكل جيد وفعال، وتكمن أهمية هذا البحث في كونه يؤسس نظريا وتطبيقيا للربط التصوري للعلاقة بين المسؤولية الاجتماعية وتدعيم ريادة وتنافسية

منظمات الأعمال، ويعالج موضوعا يلقي اهتماما كبيرا ر في الدراسات الإدارية الحديثة النابعة من التحديات التي تواجهها منظمات الأعمال في هذا العصر، ولمعالجة هذا الموضوع فإن محتوى هذه الورقة البحثية يدور حول الكشف عن مقارنة المسؤولية الاجتماعية وإضفاء الرؤية الإسلامية على هذا المفهوم، كما يسلط الضوء على أهم عناصره من خلال تشريح مبادئه وأبعاده ومجالاته واستراتيجياته، ومحاولة استنباط أهم الفؤاد وتثبيتها تطبيقياً.

• الدراسة الثالثة: منى عبد الله حمد، " أثر قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي"، 2014.

هدفت هذه الدراسة لبيان أثر الممكن وقوعه على الأداء البيئي في تلك المؤسسات من جراء قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها، وكذلك تحليل طبيعة العلاقة بين قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها وكفاءة الأداء المالي، وقد تم اعتماد المنهج الوصفي في دراسة التطبيقية. وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها، أنه يتم قياس بعض التكاليف البيئية في المؤسسات بينما يتم إهمال قياس بعضها الآخر مما ينعكس سلبا على صحة التقارير المالية التي تصدرها، كذلك تم التوصل إلى أنه لا يتم قياس الإفصاح عن التكاليف البيئية بشكل منفصل في القوائم المالية.

• الدراسة الرابعة: مهاوات لعبيدي، " القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر" 2015.

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي وتم التأكد من ذلك من خلال دراسة ميدانية لمجموعة من مؤسسات صناعة الاسمنت في الجزائر بالإضافة إلى أطراف آخرين تهمهم هذه القوائم متمثلين في المحاسبين و محافظي الحسابات والمؤسسات المالية والضرائب، وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج لعل أهمها:

- وجود علاقة ارتباط بين أهمية الوعي لدى المسؤولين بضرورة القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.
- وجود علاقة ارتباط بين المخاوف والمعوقات التي تحد من تبني تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.
- وجود أثر للقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تقييم وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.

• الدراسة الخامسة: سعدي سيف حنان "القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في

المؤسسات الصناعية" 2015.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان واقع القياس والإفصاح المحاسبي عن التأثيرات البيئية للمؤسسات الصناعية، وقد تم اعتماد منهجي الوصفي التحليلي المستخدم في الجانب النظري ودراسة الحالة المستخدم في الجانب التطبيقي، وقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها : أن هناك محدودية في قيام المؤسسات الصناعية بالقياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في قوائمها المالية، وأن الإفصاح البيئي يقتصر على الضرائب و الغرامات التي تدفعها المؤسسات وكذا الاستثمارات التي تشتريها لأغراض حماية البيئة وكذلك عدم وجود قوانين ملزمة للإفصاح عن الأداء البيئي.

فهرس الأشكال و الجداول

1- قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
19	محددات التكاليف البيئية.	(1 -I)
25	تبويب التكاليف البيئية.	(2 -I)
56	أصحاب المصالح و المستفيدين من وجود منظمات الأعمال.	(1 -II)
52	الهيكل التنظيمي للديوان الوطني للتطهير وحدة بسكرة.	(1 -III)

2- قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
82	جدول نسب منحة التطهير.	(1 -III)
86	حجم التكاليف البيئية للسنة المالية 2017.	(2 -III)
87	حجم التكاليف البيئية للسنة المالية 2018	(3 -III)
88	مقارنة التكاليف البيئية بين سنتي 2017-2018.	(4 -III)

I-المراجع بالعربية :

• الكتب :

1. أكرم احمد الطويل، ياسمين طه عبد الرزاق الدباغ، إدارة الجودة الشاملة للبيئة والمسؤولية الاجتماعية،(عمان،الأردن، دار الجرير،الطبعة الأولى،2016).
2. بلال خلف السكارنة، أخلاقيات العمل، (عمان، الأردن، دار الميسرة للنشر، الطبعة الاولى،2015).
3. ثامر ياسر البكري، التسويق و المسؤولية الاجتماعية، (عمان، الأردن، دار وائل للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى،2001).
4. حسين محمد عيسى، الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية،(القاهرة، مصر، دار البيان للطباعة و النشر، ط 5، 1999).
5. جمال درهم زيد، أخلاقيات منظمات الاعمال ومسئوليتها الاجتماعية في ضوء مبادئ الحوكمة، (اليمن ،جامعة العلوم التكنولوجيا لنشر، الطبعة الاولى،2016).
6. صلاح بسيوني عيد، عبد المنعم فليح، سعيد يحيى ضو، محاسبة التكاليف، (القاهرة،طبعة الاولى، القاهرة، 2017).
7. محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، (الإسكندرية، مصر، دار الجامعة للنشر، 2000).
8. مؤيد الفضل و آخرون ، المشاكل المحاسبية المعاصرة، (عمان، الأردن، دار المسيرة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى،2002).
9. محمد الصيرفي، المسؤولية الاجتماعية للإدارة، (الإسكندرية، مصر، دار الوفاء لدنيا الطباعة و النشر، الطبعة الأولى،2007).

قائمة المراجع

10. منال محمد عباس، المسؤولية الاجتماعية بين الشراكة وفاق التنمية، (مصر، دار المعرفة الجامعية للنشر، الطبعة الأولى، 2014).

11. مدحت محمد أبو النصر، المسؤولية الاجتماعية للشركات والمنظمات المواصفات القياسية ISO 26000، (القاهرة، مصر، المجموعة العربية للتدريب والنشر، 2015).

• المجالات و المقالات :

12. أحمد شهير، إمكانية التعبير عن الأداء البيئي والاجتماعي للمنشآت الاقتصادية من خلال الإطار الفكري للنظرية المحاسبية، (المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر، العدد 25، ديسمبر 1998).

13. أم كلثوم جامعي، سمير بن عبد العزيز "الركائز الأساسية لنجاح المسؤولية الاجتماعية في منظمات الأعمال"، (مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثالث حول "منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية"، يومي 14-15 فيفري 2012، جامعة بشار).

14. المنظمة العربية للتنمية الإدارية، التنمية المستدامة و الإدارة المجتمعية "الأدوار المستقبلية للحكومات المركزية و المحليات و القطاع الخاص و المجتمع المدني"، (أوراق عمل المؤتمر العربي الرابع للإدارة البيئية المنامة البحرين، بدون رقم طبعة، بدون سنة طبع).

15. خيرة عيشوش، عبد اللطيف كرزابي "المسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين في إطار أخلاقيات الأعمال"، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي الثالث حول "منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية"، يومي 14 و 15 فيفري 2012، جامعة بشار، الجزائر).

16. رافد حميد الحدراوي، مهند حميد العطوي، دور المسؤولية الاجتماعية في تعزيز ولاء الزبون، (المجلة القادسية للعلوم الإدارية، جامعة الكوفة، العراق، المجلد 07، العدد 2، 2015).

17. زايري بلقاسم، وهيبة مقدم، "الحاجة إلى تصميم لوحة قيادة من أجل دمج المسؤولية الاجتماعية في منظمات الأعمال وقياس الأداء تجاهها"، (مداخلة ضمن الملتقى الدولي "حول المسؤولية الاجتماعية"، ورقلة، الجزائر، 2012).

قائمة المراجع

18. طه عليوي ناصر، هيثم هاشم الخفاف، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، (مجلة الإدارة والاقتصاد، ع 28 ، جامعة الموصل، العراق، 2012).
19. فصيل فارس ، حمزة ضويفي، " المحاسبة البيئية كآلية لدعم وتحسين الأداء البيئي في ظل المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة"، (مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول " الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي"، المنعقد يومي 22 و 23 نوفمبر 2011، الطبعة الثانية ، جامعة ورقلة).
20. عوض لبيب فتح الله الديب، المحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية في ضوء المبادئ المحاسبية الحالية مع الإشارة إلى مصر، (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 33 ، ملحق العدد الثاني، سبتمبر 1996).
21. عبدالوهاب نصر علي، "أثر الإفصاح المحاسبي على أداء الوحدات الاقتصادية في مجال مكافحة تلوث البيئة على سلوك متخذي قرار الاستثمار في الأسهم"، (المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 1996).
22. عبد المنعم فليح عبد الله، قياس وتحليل ورقابة تكاليف الأداء البيئي لترشيد قرارات الاستثمار في نظم الإدارة البيئية، (مجلة الدراسات المالية والتجارية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 1، مارس 2002).
23. مروى أحمد محسن متولي، مدخل مقترح لتطوير المحاسبة الإدارية بمنظمات الأعمال لتحقيق أهداف التنمية المستدامة ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، مصر ، 2003.
24. عفاف اسحاق أبوزر، المحاسبة البيئية، (الإطار الفكري و مقومات التطبيق، كلية العلوم الإدارية و المالية، جامعة البتراء، 2008).
25. عبد الرزاق لخضر مولاي، بوزيد سايج، "دور الاقتصاد الإسلامي في تعزيز مبادئ المسؤولية الاجتماعية للشركات"، (مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الاقتصاد الإسلامي الواقع و الرهانات، المركز الجامعي بغرداية).

قائمة المراجع

26. محمد حسين احمد حسن، الإفصاح البيئي في التقارير المالية و القوائم المالية وآثاره الجانبية، (المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وادارة الاعمال، جامعة حلوان ،العدد الاول، 1999).
27. مقدم وهيبه، "سياسات وبرامج المسؤولية الاجتماعية تجاه الموارد البشرية في منظمات الأعمال"، (مداخلة ضمن الملتقى الدولي .الخامس حول" رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الاقتصاديات الحديثة"، 2011، جامعة شلف).
28. نادية عبد الحليم راضي، مساهمة النظم المحاسبية في التقرير والإفصاح على الأداء البيئي لمنظمات الأعمال،(المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الازهر، فرع لبنان ، العدد 19 ، 2001).
29. وزارة الموارد المائية، مجلة 50 سنة من الإنجازات، الجزائر، 2012.
- الرسائل و الأطروحات :
30. أمينة رزاقى، الديوان الوطني للتطهير، (رسالة ماجستير في الحقوق غير منشورة، جامعة الجزائر 1، الجزائر، 2014).
31. العمري أصيلة، مساهمة المراجعة البيئية في تحسين انتاجية المؤسسة الاقتصادية، (رسالة دكتوراه ، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015).
32. جرموني أسماء، دور محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية ، (رسالة دكتوراه ، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015).
33. داليا رضا مصطفى، المحاسبة عن تكاليف تحقيق السلامة البيئية والمهنية، (رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2004).
34. رفعت أحمد محمد البهي، قياس ورقابة تكاليف منع التلوث الناتج عن صناعة الطباعة في جمهورية مصر العربية، (رسالة ماجستير ، معهد الدراسات والبحوث البيئية ، جامعة عين شمس، 1997).

قائمة المراجع

35. رانية عمر محمد الباز السيد، أهمية المحاسبة عن التكاليف البيئية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، (رسالة الماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية ، 2007).
36. سعد إمام إسماعيل سعد، إطار محاسبي مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية، (رسالة دكتوراه، معهد البحوث والدراسات البيئية، جامعة عين شمس، بدون سنة نشر).
37. فاتح عبد القادر الحوري و ممدوح الزيادات و هائل عابنة، إدارة الصورة الذهنية للمنظمات الأردنية في إطار واقع المسؤولية الاجتماعية"، (بحث علمي مقدم إلى المؤتمر العلمي الثالث لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الاردن، 27 - 29 أبريل 2009).
38. علي طيوب ، مساهمة التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الصناعية، (رسالة ماجستير، تخصص الإدارة البيئية في منظمات الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة المسيلة، 2016).
39. عمر أحمد عمر، محاسبة التكاليف البيئية و دورها في تحسين جودة التقارير المالية، (بحث تكميلي لنيل شهادة ماجستير، التكاليف و المحاسبة الإدارية، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان، 2017).
40. مهاوات لعبيدي ، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و الإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، (أطروحة دكتوراه علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015).

II-المراجع بالانجليزية :

41. Christoper H. Stinson, Environnemental Accounting For Environnement, Health and Safety Costs, University of Texas, Austin, Jan, 1997.
42. Jasch Christine, " The use of Environmental Management Accounting (EMA) for identifying environmental costs", Journal of Cleaner Production , Vol.11, 2003

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مدى مساهمة التكاليف البيئية في تحسين الأداء الاجتماعي و البيئي للمؤسسة ، و الدور الفعال الذي تلعبه فيما يخص التزامها بمسؤولياتها الاجتماعية تجاه المجتمع و الدولة و البيئة المحيطة بها، من خلال الاعتماد على تطبيق نظام المحاسبة البيئية عن طريق دراسة وقياس التكاليف البيئية و الإفصاح عنها، ولتحقيق أهداف الدراسة تم اعتمادنا على المنهج الوصفي في دراسة الجانب النظري للمحاسبة عن التكاليف البيئية و أثرها على المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، ودراسة الميدانية بالديوان الوطني للتطهير وحدة بسكرة ، ولقد تم التوصل إلى أن المؤسسة تتحمل تكاليف بيئية تكون بشكل ضمني في كشوفاتها المالية، وبعرضها وتحليلها سيساهم ذلك في التأثير على أداء المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية : المحاسبة البيئية، التكاليف البيئية، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية، المسؤولية الاجتماعية.

Abstract

This study aims at clarifying the contribution of environmental costs to improving the social and environmental performance of the institution, and the effective role that plays in terms of its commitment to social responsibilities towards society and the state and the surrounding environment, by relying on the application of the environmental accounting system by studying and measuring environmental costs and their disclosure.

To achieve the objectives of the study, we relied on the descriptive approach in the study of the theoretical side of accounting for environmental costs and their impact on the social responsibility of the institution, and a field study at the National Disinfection Unit of Biskra,

It has been concluded that the Foundation bears environmental costs implicitly in its financial statements, and the presentation and analysis will contribute to the impact on the performance of corporate social responsibility.

Keywords: environmental accounting, environmental costs, accounting for environmental costs, social responsibility.