

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

أهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية

دراسة حالة: دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية بولاية بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

بن عيشي عمار

من إعداد الطالبان:

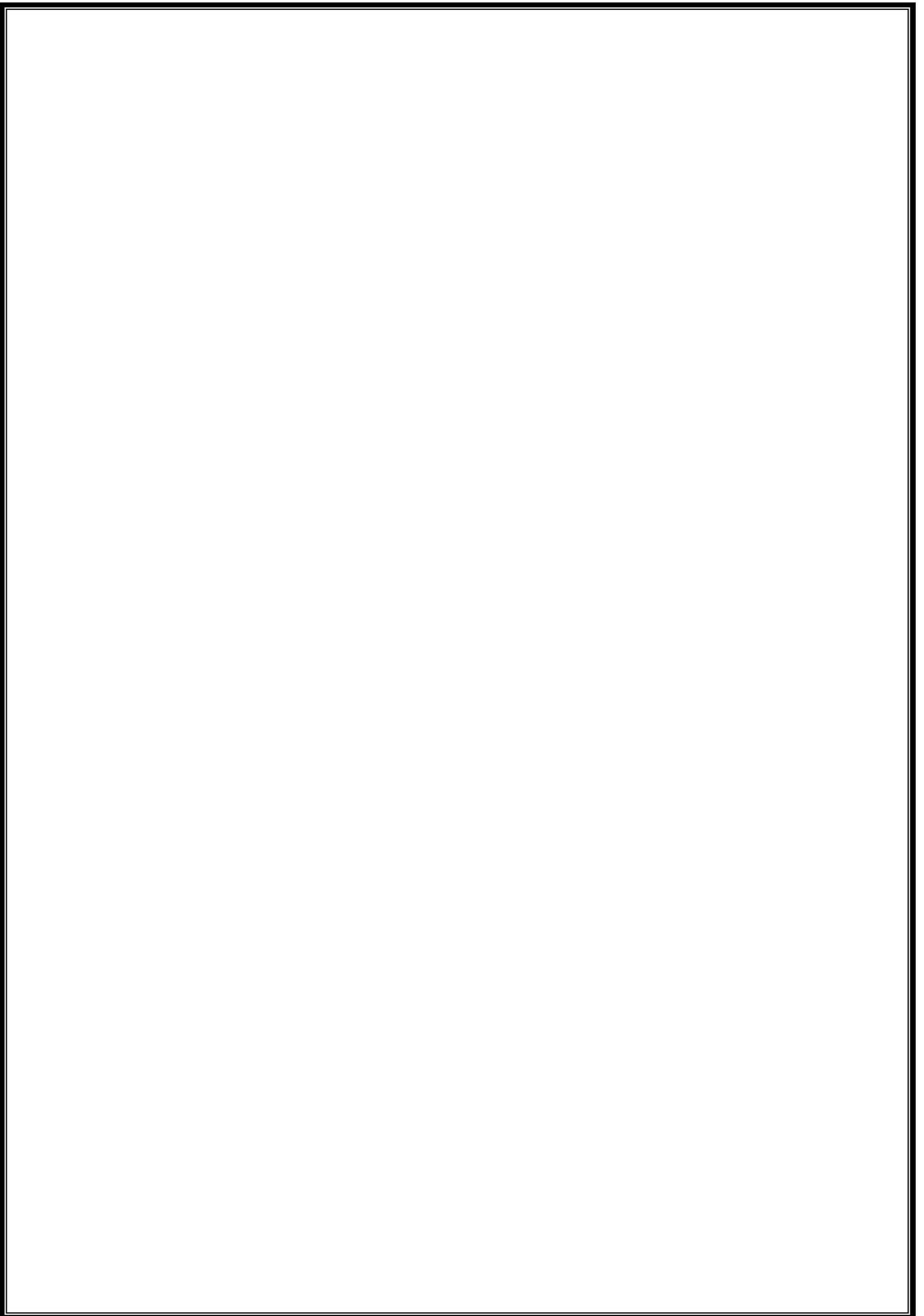
- خلفه سندس

- زلماطي مروة

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ	- راييس مبروك
بسكرة	مقرا	- أستاذ	- بن عيشي عمار
بسكرة	مناقشا	- أستاذ مساعد	- شحتاني عبد العالي

الموسم الجامعي: 2022-2023



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

أهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية

دراسة حالة: دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية بولاية بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

بن عيشي عمار

من إعداد الطالبان:

- خلفه سندس

- زلماطي مروة

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ	- رايس مبروك
بسكرة	مقرا	- أستاذ	- بن عيشي عمار
بسكرة	مناقشا	- أستاذ مساعد	- شحتاني عبد العالي

الموسم الجامعي: 2022-2023



شكر وتقدير

نحمد الله ونشكره تعالى على ما أنعم علينا من فضل وتوفيق ومنحنا العلم والمعرفة والقدرة على إتمام هذا الجهد المتواضع، ويسرنا أن نتقدم بجزيل الشكر والتقدير لأستاذنا الجليل الأستاذ "بن عيشي عامر" الذي تكرم مشكوراً بقبول الإشراف على هذه المذكرة حيث قدم لنا النصح والإرشاد طيلة فترة إعدادها.

وتقدم خالص الشكر والتقدير للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه المذكرة، فلهم جميعاً كل الشكر والتقدير على تفضلهم بقراءة ومناقشة هذه المذكرة وإبداء ملاحظاتهم القيمة، كما وأشكر كل من ساهم في إنجاح هذا الجهد سواء بالتشجيع أو المساندة وخاصة زملاء عينة الدراسة من العاملين في الشركات الصناعية في بسكرة لما أبدوه من تعاون وتسهيلات تعجز الكلمات عن تقديرها، فلا يسعنا إلا أن أسأل الله عز وجل التوفيق لهم.

إهداء

أحمد الله على جزيل نعمه، واشكره شكر المعترف بمنه وآلائه، وأصلى اسلم على صفوة أنبيائه، وعلى اله وصحبه وأوليائه وبعد:

أهدي ثمرة هذا الجهد إلى من وصاني ربي برهما والإحسان إليهما والدي الكريمين،

إلى من تربيت معهم وسندي في الحياة: أختايا "نركية وسجى" وأقاربي،

إلى أساتذتي الكرام، إلى كل صديقاتي المقربات،

إلى كل من علمني حرفاً، إلى كل من هؤلاء أهدى جهدي وخالصة عملي إلى كل من

نسأهم قلبي،

ولم ينسأهم قلبي ألف شكر على جهدهم وعملهم المتواصل معي في هذا العمل

المتواضع.

إِهْدَاء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون)

إلى من كلمه الله بالهيبه والوقار الى من علمني العطاء بدون انتظار الى من أحمل اسمه بكل إقتنار أرجوا من الله أن يرحمه

برحمته ويسكنه فسيح جناته مع رسله وأنبيائه إلى أبي حبيبي.

إلى بسمة حياتي التي هي بلسم جراحي الى من كان دعائها سر نجاحي أمي حفظها الله وأطال في عمرها.

إلى منبع فخري وعزتي وسندي في الحياة اخوتي " سولاف، ساجدة، زهره، نائل، عبد الله."

كما أهدي عملي هذا إلى جميع أفراد عائلتي.

دون أن أنسى صدقاتي " صباح، منار، نور الهدى، خضرة " وكل من ساهم قلبي ولم ينسأه قلبي.

وإلى كل أساتذتي الكرام الذين مرافقوني في مشواري الدراسي.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى بيان مدى أهمية التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لمجموعة من المؤسسات الصناعية في ولاية بسكرة، وتقديم توصيات لتطويرها، ولدراسة العلاقة بين هذه المتغيرات بالاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات، حيث قمنا بتوزيع وتحليل (40) إستبينا تضمن (30) سؤالاً على موظفي المؤسسات الصناعية المبحوثة بولاية بسكرة، وتم إختبار فرضيات الدراسة بالاعتماد على البرنامج الإحصائي APSS.

ولقد تبين من نتائج الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكاليف البيئية و أهمية لإفصاح عنها في القوائم المالية، كما توصلنا إلى عدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض الإفصاح عن التكاليف البيئية نتيجة لعدد من المعوقات التي تواجهها، وفي الأخير أوصلت الدراسة بضرورة اهتمام المؤسسات بالجانب البيئي من خلال الإفصاح عن تكاليفها البيئية اللازمة في قوائمها المالية ومواكبة التطورات في هذا المجال.

الكلمات المفتاحية :

الإفصاح عن التكاليف البيئية، المحاسبة البيئية، التكاليف البيئية، الإفصاح المحاسبي البيئي، القوائم المالية.

Summary:

This study aims to show the importance of environmental costs and disclosure in the financial statements of a group of industrial institutions in the state of Biskra, and to provide recommendations for their development, and to study the relationship between these variables based on the questionnaire as a tool for data collection, where we distributed and analyzed (40) questionnaires that included (30) questions to the employees of the industrial institutions surveyed in the state of Biskra, and the hypotheses of the study were tested based on the statistical program APSS.

The results of the study showed a statistically significant relationship between environmental costs and the importance of disclosing them in the financial statements, and we also found that there is no accounting system that meets the purposes of disclosing environmental costs as a result of many of the obstacles they face, and in the end the study reached the need for institutions to pay attention to the environmental aspect by disclosing their necessary environmental costs in their financial statements and keeping pace with developments in this field.

Keywords : Disclosure of environmental costs, environmental accounting, environmental costs, environmental accounting disclosure, financial statements.

قائمة الجداول والأشكال

I - قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
25	قائمة الدخل بعد تعديلها بالآثار البيئية	01
26	قائمة المركز المالي بعد تعديلها بالآثار الجانبية	02
51	يبين جنس أفراد العينة	03
51	يوضح أعمار عينة البحث	04
52	يبين وظيفة العينة	05
52	يبين سنوات الخدمة للعينة.	06
54	تحليل فقرات المحور الأول (قيام المؤسسات بالإفصاح عن تكاليفها البيئية)	07
55	تحليل فقرات المحور الثاني (المعوقات التي تحول دون قيام المؤسسات بالإفصاح عن تكاليفها)	08
56	نتائج اختبار الفرضية	09

II : قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
09	مزايا استخدام نظام المحاسبة البيئية	01
15	يبين محددات التكاليف البيئية.	02
29	انواع الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية	03
39	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	04
44	الهيكل التنظيمي للديوان الوطني للتطهير - وحدة بسكرة.	05
49	الهيكل التنظيمي لمجمع الإخوة عموري بسكرة	06

مقدمة

لقد أصبح موضوع البيئة أحد الاتجاهات المهمة والحديثة التي حظيت باهتمام كبير في السنوات الأخيرة في مختلف المجتمعات والدول، ويعود السبب في ذلك إلى تزايد الأضرار التي تلحق بالبيئة، وتعد مشكلة التلوث البيئي مشكلة اقتصادية واجتماعية وسياسية في أنحاء العالم، لهذا تم وضع تشريعات قانونية تلزم الشركات أحيانا باستخدام وسائل وأساليب لضمان حماية البيئة، وهذا ما تولد عنه ظهور مفهوم التكاليف البيئية، وهي تكاليف إضافية تتحملها الشركات استجابة لتلك الضغوطات للحد من الضرر الذي تلحقه بالبيئة.

حيث كانت المحاسبة تتجاهل المعلومات المتعلقة بالتكاليف البيئية، نتيجة للتطورات الاقتصادية ومن أجل حماية البيئة من الأضرار والتقليل من التكاليف الناتجة عن التلوث البيئي، أصبح الإفصاح عن التكاليف البيئية تخضع لاهتمام المفكرين والباحثين، وجعل المؤسسات تلتزم بالقوانين والتشريعات البيئية، ويعد الاهتمام بالإفصاح عن التكاليف البيئية ظاهرة حديثة نسبيا، وهذا يعود إلى التقدم الصناعي والتكنولوجي وخاصة مع ظهور المشكلات البيئية وانتشارها في الدول الصناعية والنامية على حد سواء التي تساعد في تقييم كفاءة المؤسسات في استخدام مواردها الاقتصادية ومدى التزامها بمسئوليتها اتجاه حماية البيئة من التلوث.

مما أضفى بعدا جديدا ومتطورا لمهنة المحاسبة التي كانت تقتصر في الماضي على الجانب المالي والاقتصادي فقط، لهذا أصبح التوجه نحو تبني المحاسبة البيئية أمرا ضروريا لما لها من أهمية في الإفصاح عن التكاليف البيئية، فعلى المؤسسات أن تهتم بتوصيل المعلومات الملائمة والكافية عن أداؤها البيئي مثلما تهتم بتوصيل معلومات ملائمة وكافية عن أداؤها المالي والاقتصادي، وذلك بالإفصاح عن التكاليف البيئية مما يؤدي إلى زيادة الشفافية في القوائم المالية وتحقيق ميزة تنافسية للمؤسسات.

1. طرح الإشكالية والأسئلة البحثية:

مما سبق يمكن صياغة إشكالية الدراسة:

ما مدى التزام المؤسسات الصناعية بالإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في قوائمها المالية؟

للإجابة عن السؤال الرئيسي نطرح مجموعة من الأسئلة الفرعية:

➤ هل تقوم المؤسسات المبحوثة بالإفصاح عن تكاليف البيئية في قوائمها المالية؟

➤ هل توجد معيقات تحول دون قيام المؤسسات الصناعية محل الدراسة بالإفصاح عن تكاليفها البيئية؟

2. الفرضيات:

بعد ما تم تحديد مشكلة البحث والإطلاع على الدراسات السابقة، وضعت فرضيات الدراسة على النحو التالي:

➤ تقوم الشركات المدروسة بالإفصاح عن تكاليفها البيئية

➤ توجد معيقات تحول دون قيام الشركات الصناعية المبحوثة بالإفصاح عن تكاليفها البيئية.

3. الدراسات السابقة:

● دراسة مهوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي. وتناولت هذه الدراسة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، بالتطبيق على مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها رفض معظم المؤسسات تطبيقها للقياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية على الرغم من إدراكها لأهميته وذلك بسبب عدم وجود قوانين صارمة سواء على المستوى المحلي أو الدولي تلزم المؤسسات على القيام بهذه العملية.

● دراسة سعيدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية. هدفت الدراسة إلى دراسة لمعرفة مدى التزام المؤسسات الصناعية بالإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي، ومن أهم ما توصلت إليه أن النظم المحاسبية المطبقة في المؤسسة لا تشتمل على الطرق الخاصة بالمحاسبة عن الأداء البيئي "المحاسبة البيئية" وأن ما يفصح عنه في التقارير و القوائم المالية من معلومات خاصة بالأنشطة البيئية لا يخرج عن حدود تلك الأنشطة التي يترتب عنها أعباء مالية، يتم الإفصاح عنها على أساس أنها تكاليف إقتصادية وإعتبارها إستثمارا في حد ذاته، ولم يتم تصنيفها على أنها تكاليف بيئية واجبة على المؤسسة للحد من التلوث والأضرار الناجمة عنه.

● دراسة الشحادة عبد الرزاق قاسم، القياس المحاسبي للتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للإسمنت وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان قدرة النظام المحاسبي في الشركة السورية العامة للإسمنت على إنتاج معلومات نافعة يمكن من خلالها قياس تكاليف الأداء البيئي والرقابة عليها، وأثر ذلك في القدرة التنافسية والحصة السوقية للشركة. من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة وجود تعارض بين متطلبات حماية البيئة والاستغلال الاقتصادي الكفاء لموارد الشركة، وتدني تحقيق الكفاءة الاقتصادية للشركة مع المحافظة على البيئة بسبب الأضرار المختلفة لنشاطها، وإن للشركة تأثيرات سلبية في العاملين فيها والبيئة المحيطة بها.

● دراسة الطاهر عادل البهلول حميدان، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية بليبيا. هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي، كما هدفت إلى إبراز المعوقات التي تحول دون قيام الشركة بموضوع البحث بالإفصاح عن أدائها البيئي. حيث توصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها أن هناك العديد من المعوقات التي تحول دون قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي، وعدم وجود قوانين ملزمة للإفصاح عن الأداء البيئي، وصعوبة قياس التكاليف البيئية، وعدم وجود رغبة للإفصاح عن تكاليفها المرتبطة بالأضرار البيئية الناتجة عن عملياتها حتى ولو أمكن قياسها وإفصاح عنها.

بعد استعراض مجموعة من الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع دراستنا، حيث سنقوم بدراسة الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية من أجل تشجيع المؤسسات الصناعية والدولة على إلزامها لهذه المؤسسات التي تضر البيئة على الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في قوائمها المالية السنوية ولذلك لتقييم أدائها البيئي والعمل على تحسينه.

4. النموذج الإستراتيجي ومنهجية الدراسة:

لنتعمق أكثر في موضوع الدراسة والتطرق إلى حيثياته يتم وضع النموذج الإستراتيجي لدراسة وتوضيح المنهجية المتبعة في الدراسة، وهي كما يلي:

أ. النموذج الإستراتيجي للبحث:

من الضروري توضيح النموذج الإستراتيجي للدراسة حيث تموضع هذا البحث ضمن النموذج الوصفي (الواقعي أو الوصفي) والذي يهدف إلى دراسة العلاقة بين الإفصاح المحاسبي و التكاليف البيئية، والتي على أساسها تم طرح مجموعة من الفرضيات القابلة للإختبار لدراسة أهمية الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في القوائم المالية، أما بالنسبة للمقاربة المستخدمة فقد تم استخدام المقاربة الإفتراضية الإستنتاجية والتي تتضمن مجموعة من الخطوات بداية بتحديد تحديد المشكلة ثم صياغة الفرضيات وتحديد أدوات جمع البيانات والتي تمثلت في الاستبيان ومجموعة من الأساليب الإحصائية لقياس مدى قيام المؤسسات الصناعية محل الدراسة بالإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية، وأخيرا تحليل وتفسير النتائج.

ب. منهجية الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة وإختبار فرضيات الدراسة تم الإعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي كما تم الإشارة إليه وذلك كونه منهجا يهتم بوصف متغيرات الدراسة والوصول إلى أهداف الدراسة، تم الإعتماد على المنهج الكمي كخيار منهجي للدراسة من خلال أداة الاستبيان. كما يجب توضيح مصادر جمع البيانات الأولية والثانوية كما يلي:

- البيانات الأولية: تمثلت في الاستبيان حيث مثل المصدر الأساسي الذي صمم وتم توجيهه إلى العينة المدروسة، والذي تم توزيعه بشكل مباشر.
- البيانات الثانوية: تمثلت في الدراسات السابقة والبحوث ذات صلة بموضوع البحث ومتغيراته، والتي تم الحصول عليها من خلال المسح المكتبي والإلكتروني لكل ما هو متاح من مراجع متمثلة في الكتب والأطروحات والمذكرات والمقالات ومختلف المصادر.

5. تصميم البحث :

لمعالجة الإشكالية المطروحة في البحث تم تصميمه كما يلي:

أ. هدف الدراسة: تسعى الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف وهي كما يلي:

1. يتمثل الدور الرئيسي في معرفة مدى أهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية.
2. التعرف على التكاليف البيئية وأنواعها.
3. دراسة واقع الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية بالمؤسسات الصناعية بولاية بسكرة ومختلف المعوقات والصعوبات التي تحول دون القيام بهذا النوع من الإفصاح.

ب. نوع الدراسة: الدراسة إرتباطية تهدف للبحث في أهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية

ت. مدى تدخل الباحث: لمعرفة أهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية تم الإعتماد على الاستبيان ما يتطلب حدا أدنى لتدخل الباحث، وبالتالي دراسة الأحداث من خلال تقييم عينة الدراسة لمتغيري الدراسة.

ث. التخطيط للدراسة: الدراسة غير مخططة حيث تم الإعتماد على الدراسة الميدانية من خلال إسقاط الجانب النظري على دراسة الحالة لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية وذلك لتعرف على أهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية.

ج. وحدة التحليل: تمثلت وحدة التحليل في عينة تتكون من موظفي المؤسسات محل الدراسة في ولاية بسكرة وهي: ديوان الوطني للتطهير وحدة بسكرة، مؤسسة الإخوة عموري للإستيراد SARL SOFRAMIMEX بسكرة، مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية ENICAB بسكرة، مؤسسة صنع الزيوت والشحوم لمجمع petro Baraka بسكرة.

ح. المدى الزمني: فيما يتعلق بالمدى الزمني تصنف الدراسة على أنها مقطعية هذا لأنه تم دراستها في وقت محدد من الزمن ومرة واحدة، ولأنه تم استخدام الإستبيان لمدة من زمنية معينة وكانت بين 2023/03/20 و 2023/05/30.

6. أهمية الدراسة:

تأتي هذه الدراسة لتمثل خطوة علمية للبحث في أهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية، وبالتالي فإن هذه الدراسة مهمة للمؤسسات الصناعية ويمكنها لإستفادة من مخرجاتها لتحسن اهتمامها بالجانب البيئي، حيث تتبع هذه الأهمية في الإفصاح عن تكاليفها البيئية اللازمة في قوائمها المالية ومواكبة التطورات في هذا المجال.

7. خطة مختصرة لدراسة:

لتقديم دراسة ملمة بالموضوع، قسمنا الدراسة إلى مقدمة عامة فصلين، فصل نظري وفصل تطبيقي، وخاتمة عامة.

1. الفصل الأول تحتعنوان الإطار النظري للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية حيث تناول المحاسبة البيئية ويضم التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية.

2. أما الفصل الثاني الذي تضمن دراسة ميدانية بعينة من المؤسسات الصناعية بولاية بسكرة وجاء فيه تعريف وتقديم بالمؤسسات محل الدراسة، وتطرقنا في الأخير لإطار المنهجي لدراسة وعرض نتائجها وتحليلها وإختبار الفرضيات.

لمعالجة الإشكال المطروح، من أجل اختبار صحة الفرضيات، ومن أجل الوصول إلى النتائج النهائية لدراسة تم تقسيم الدراسة إلى فصلين وهما كالآتي:

الفصل الأول:

الإطار النظري للإفصاح المحاسبي عن التكاليف
البيئية

الفصل الأول: الإطار النظري للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية

تمهيد:

نظرا لتزايد احتياجات مستخدمي القوائم المالية إلى الإفصاح عن التكاليف البيئية للمؤسسات لمواجهة قصور الإفصاح التقليدي عن تلبية هذه الاحتياجات، ويرجع ذلك لتوفير المعلومات البيئية التي تساعد في تقييم كفاءة المؤسسات و بما يتعلق بحماية البيئة و المحافظة على مواردها مما يضيفي بعدا جديدا ومتطور لمهنة المحاسبة التي كانت تقتصر في الماضي على الجانب المالي والنقدي فقط، لذلك سوف نتطرق في هذا الفصل إلى الإطار النظري للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية من خلال ثلاث مباحث وهي:

المبحث الأول: ماهية المحاسبة البيئية

المبحث الثاني: مدخل للتكاليف البيئية

المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية

المبحث الأول: ماهية المحاسبة البيئية

بتطور علم المحاسبة وظهور عدة أنواع كالمحاسبة الإبداعية ومحاسبة المسؤولية الاجتماعية ظهرت المحاسبة البيئية بعد الاهتمام المتزايد للمحاسبين بدراسة الجوانب السلبية في استغلال البيئة و وصف أثار نتيجة استغلالها مما تطلب ضرورة إفصاح المؤسسات الاقتصادية عن مسؤوليتها البيئية في قوائمها المالية وذلك لمراجعة أثر المعلومات والأمور البيئية على القوائم المالية

المطلب الأول : مفهوم المحاسبة البيئية وأسباب الإهتمام بها

تعددت تعريف المحاسبة البيئية وذلك لتعدد وتنوع وجهات النظر وفي هذا الإطار سوف نتطرق إلى بعض من هذه المفاهيم و أسباب الإهتمام بهذه المحاسبة.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة البيئية

نجد هناك عدة تعريفات للمحاسبة البيئية نذكر منها:

عرفت المحاسبة البيئية على أنها " تحديد وقياس وتخصيص التكاليف البيئية وإدماجها في قرارات الأعمال، ومن ثم الإفصاح عن هذه المعلومات لأصحاب المصلحة " (الخداري و علون، 2020، صفحة 140).

في تعريف آخر للمحاسبة البيئية فهي عبارة عن: " تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية، بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية و الحد منها " (رجب، 2016، صفحة 6) كذلك عرف مجمع المحاسبين الإداريين الكندي المحاسبة البيئية بأنها تحديد وقياس وتخصيص التكاليف البيئية لأخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية ثم توصيل المعلومات الخاصة بهذه التكاليف للأطراف المستفيدة (بن عيشي، 2019، صفحة 162) كما عرفت المحاسبة البيئية بأنها "إعداد التقارير المالية المتعلقة بالبيئة من أجل الأطراف الخارجية باستخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها".

و كذلك بأنها "الأداة الرئيسية التي توجه مديري المؤسسات نحو الحد من التلوث والفاقد ودعم الإدارة في تخفيض التكاليف البيئية من خلال تطبيقات الحد من التلوث والفاقد، حيث أنها " تختص بالتعرف على التكاليف البيئية وإدراجها في التقارير المالية للمؤسسة، ومن ثم تحصل المؤسسة على فوائد من الإفصاح عن هذه التكاليف لعل أهمها تقليل التأثيرات البيئية". (عطية، 2003، صفحة 312)

يمكن النظر للمحاسبة البيئية بصفتها علما اجتماعيا ،بضرورة القيام بمسؤوليتها تجاه معالجة موضوع تلوث البيئة ،الذي يتمثل في ضرورة الإفصاح الوصفي والكمي عن مدى مساهمة المشروعات الصناعية في تكاليف البرامج والأنشطة الهادفة لمعالجة الآثار الضارة للتلوث البيئية ، ومدى انعكاس التكاليف الرقابة على تلوث التكاليف المشروع الكلية، وكيفية قياس التكاليف وتحميلها على تكاليف الإنتاج، واثر ذلك على معادلة الربح في الوحدة الاقتصادية أو توزيع الدخل الفاضل فيها ، أو مدى قابلية قوائمها المنشورة للمقارنة.(السيد، 2014، صفحة 181)

وتعرف كذلك بأنها تحديد وقياس تكاليف عملية الأنشطة البيئية واستخدام المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيض تلك الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة و إزالتها عملاً مبدأً" من يلوث يدفع". (ابراهيم، 2019، صفحة 128)

تعرف المحاسبة البيئية على أنها " تحديد وقياس وتخصيص التكاليف البيئية في قرارات العمل، لإيصال المعلومات إلى أصحاب المصلحة في الشركة". (namo, 2008, p. 9)

ومن التعريفات السابقة يمكن القول أن المحاسبة البيئية هي تعيين وتحديد التكاليف البيئية و الأداء الاجتماعي والبيئي وتحليله من خلال إعداد التقارير المالية المتعلقة بالبيئة و الإفصاح عن النتائج إلى الأطراف المعنية داخل المؤسسة و كذلك الأطراف الخارجية.

وكذلك أن المحاسبة البيئية هي النطاق الكلي للمحاسبة من أجل حماية البيئة بما يتضمنه ذلك من محاسبة مالية وإدارية وكذلك من خلال الأداء البيئي.

الفرع الثاني : أسباب الإهتمام بالمحاسبة البيئية

في مجال العلاقة التي تربط بين المحاسبة والبيئة يمكن عرض أهم أسباب اهتمام المحاسبة بالبيئة (سعيد سياف، 2014) في النقاط التالية:

- نظام المحاسبة البيئية يعد أداة لقياس و رقابة و اتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق التطور.
- الزيادة الكبيرة في النفقات والتكاليف البيئية، سواء كانت نفقات رأسمالية أو نفقات تشغيلية، والحاجة إلى وضع أولويات لهذه النفقات.
- حاجة الإدارة الملحة للبيانات المالية التي تتعلق بالنفقات البيئية.
- تبرز الحاجة للمحاسبة البيئية في قيادة التكاليف البيئية أي أنها تعتبر موجهة للتكلفة.
- يؤدي الإهتمام بالمحاسبة البيئية إلى الوفرة في التكاليف، لأن التكاليف البيئية عادة ماتكون جزء من المصاريف الصناعية الإضافية.
- الحاجة المتزايدة للبيانات المالية الخاصة بالأداء البيئي، من قبل مختلف الجهات كالحكومة، المستثمرين، المقرضين.
- معظم الأنشطة البيئية ذات طبيعة كمية ومالية، وبالتالي فهي تؤثر بشكل أو بآخر على مركز وخصوم المؤسسات و التكاليف التي تتحملها.
- فهناك حاجة ملحة في الأسلوب الملائم لتخصيص وتحميل التكاليف البيئية والتمييز بينهما وبين التكاليف الأخرى، بدلا من تحميلها عشوائيا لصعوبة تحديد أثر هذه التكاليف، مما يستدعي إلى ضرورة إيجاد أسلوب ملائم لتخفيضها ومن ثم تحديد أسعار المنتجات.
- اقتراح البدائل الممكنة لحل المشكلات و المفاضلة بينها، مثل العمل بنظام الجودة، وتطبيق مواصفات إدارة الجودة البيئية (ISO 14000)، والخاصة بكيفية التخلص من النواتج العرضية والمخلفات الصناعية والحفاظ على البيئة.
- فالمحاسبة كمهنة منظمة يقع عليها مسؤولية المحافظة على وجهة النظر الداخلية للوحدات الإقتصادية، و تقديم معلومات تظهر دور المؤسسات و مساهمتها في حماية المجتمع، و يمكن أن يكون لها دور فعال وكفاء في الرقابة على التلوث بتضمين تكاليف منع التلوث بتكلفة الإنتاج.

المطلب الثاني : مراحل تطور المحاسبة البيئية

يمكن تلخيص مراحل تطور المحاسبة البيئية في أربعة مراحل وهي كالتالي : (جرموني، 2015، الصفحات 44-45)

- المرحلة الأولى من سنة 1971 _ 1987م:

تبرز هذه المرحلة بداية البحث في مجال المحاسبة البيئية والاجتماعية فأخذت في اعتبار أديباتها من خلال الدراسات التي عالجتها حيث كانت دولة النرويج السابقة بالاهتمام بهذا المجال فبدأت بجمع البيانات مع مصادر الطاقة، الأسماك والغابات والمعادن لمعالجة ندرة الموارد لبناء نموذج الاقتصاد الوطني من خلال وضع سياسات لتقييم آثار الطاقة البديلة من استراتيجيات النمو ومع بداية الثمانينيات أشارت الدراسات الإستقصائية إلى بداية الفصل بين المحاسبة الاجتماعية والبيئية، ويرجع ذلك لزيادة الاهتمام بإعداد التقارير البيئية مقارنة بالاجتماعية كما ظهرت في هذه المرحلة الدفاتر المحاسبية للتعامل مع الجوانب البيئية، أما التدقيق البيئي والإدارة البيئية لم تكن بشكل منفصل كما تميزت هذه الفترة باهتمام الدول والهيئات وتنصيب جهودها على هذا النوع من المحاسبة ومنها: الإتحاد الأوروبي، شعبة الإحصاء للأمم المتحدة، و مكاتب الإحصاء الدولية.

- المرحلة الثانية من سنة 1988 _ 1994م:

في هذه المرحلة تفاقمت المشكلة المحاسبية البيئية وزاد اهتمام الباحثين والمديرين والمحاسبين بها، كما تميزت هذه المرحلة بظهور إستدامة البيئة والتدقيق البيئي أصبحت تهتم بما فئة المستخدمين، والملاحظ أن التقدم في البحث على مستوى الكتب والمقالات والمجالات في الأنظمة البيئية كان بطيئا لكنه أسرع بكثير مقارنة بالمحاسبة الاجتماعية.

- المرحلة الثالثة من 1995 _ 2001م:

ميزت هذه المرحلة بداية المعالجة المحاسبية البيئية على المستويين النظري والعلمي على نطاق واسع وخاصة في الدول المتقدمة، وسميت هذه الفترة ب "حجر الزاوية" للمحاسبة البيئية وذلك لظهور عدة مفاهيم محاسبية مثل التكاليف البيئية والمحاسبة الإدارية البيئية والتدقيق البيئي، والذي ظهر لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية لتقييم الأداء البيئي لبعض الوحدات في مجال النفط والصناعة الكيماوية لتجنب مصاريف المحتملة عن التلوث البيئي وزاد اهتمام الدراسات والبحوث بمجال المحاسبة البيئية حيث ظهرت التقارير البيئية ومعايير الإدارة البيئية حتى تهتم بالتدقيق والتحقق.

- المرحلة الرابعة من 2002 إلى وقتنا الحاضر:

بدأ الإهتمام بالمحاسبة البيئية ينتقل إلى الدول النامية وخاصة رومانيا منها، فعلى الصعيد الدولي بدأت بإصدار مبادئ توجيهية بشأن تقارير المعلومات البيئية والأنظمة الخاصة بها، ويعد عام 2002 بالنسبة إليها نقطة تحول للإهتمام بنظريات المحاسبية البيئية واقترحت مقارنة جديدة لإبلاغ المؤسسات عن الإفصاح عن المعلومات البيئية، حيث أفادت هذه المقاربة بأن المحاسبة البيئية كنظام تتكون من ثلاثة أجزاء : التقرير، الإدارة، المراجعة البيئية. أما المحاسبة الإدارية البيئية فقد عولجت بشكل منفصل حيث تناولت التكاليف البيئية ودور حياة المنتج والأداء البيئي والآثار المرتبطة على الأداء المالي للشركات وهنا بدأت الدول الأخرى بإشراك المحاسبة في أعمال حماية البيئة منذ 01 جانفي 2010 لإقرار النظام الأساسي للمحاسبة وفقا للتوجيهات الأوروبية وذلك في دليل الحسابات حيث تم إدراج حساب جديد يسمى ب"652" الإنفاق على حماية البيئة.

المطلب الثالث: أهمية المحاسبة البيئية و أهداف تطبيقها

الفرع الأول : أهمية المحاسبة البيئية

تمثل أهمية المحاسبة البيئية فيما يلي:(الدوسري، 2011، صفحة 29)

- مساعدة المديرين في إتخاذ القرارات التي تسمح بتخفيض التكاليف والأعباء البيئية.
- توسيع عملية نطاق عملية التقييم وتحليل الإستثمار لكي يشمل الآثار البيئية المحتملة.
- التوصل إلى فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بدقة.
- المساعدة في تطوير وتشغيل نظام إداري بيئي للمؤسسة ككل.
- إن تجاهل قياس التكاليف البيئية يضلل العديد من مؤشرات قياس الأداء ويضخم النتائج.
- باعتبار المحاسبة علما إجتماعيا فإن ذلك يفرض عليها ضرورة التفاعل مع مشاكل البيئة ونفاذ مواردها لأن تأخرها سيؤدي لتأخر هذا العلم مقارنة بالعلوم الأخرى كعلم الإقتصاد والإدارة.
- تستمد المحاسبة وجودها من إعتراف المجتمع بنتائجها من خلال وظيفتي القياس والتوصيل للمعلومات المالية والاقتصادية للمجتمع واستمرار الطلب على خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة مما يستلزم تلبية الاحتياجات المتزايدة للمعلومات البيئية والاجتماعية بجانب المعلومات المالية. (ابراهيم، 2019، صفحة 128).
- إن تلبية الإلتزامات البيئية يجلب لنا كثيرا من المستهلكين ونظاما قانونيا واضحا، ومستخدمين و مؤسسات مالية، وعمامة الشعب والحكومة قنوات عديدة للتسويق، لهذا فإن العديد من الفئات (الخارجية و داخلية) لديهم الرغبة الدائمة في الحصول على التقارير البيئية عن نشاطات العمل و مثال ذلك أن الدائنين لمشروع ما لديهم الرغبة في الإفصاح عن المسؤوليات البيئية كي يقيموا مخاطر القروض بينما يبحث المستخدمون دائما عن شروط عمل آمنة في الوقت الذي يهتم بيه عامة الشعب في مدى تأثير المؤسسة في النمو الاقتصادي للدولة وبهذا فإن معلومات محاسبة البيئية يستفاد منها فيما يأتي :

أ- تحسين عملية التصنيع.

ب- التأثير على المشروعين و صانعي القرارات.

ت- البحث و تقييم المخاطر غير المحسوسة .

- 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 الإلتزام وعدم الإلتزام بالبرامج البيئية.(صالح، 2015، الصفحات 113-114)

الفرع الثاني : أهداف المحاسبة البيئية

إن تطبيق المحاسبة البيئية يمكن النظام المحاسبي للمنشأة من إنتاج معلومات مرغوبة عن النشاط البيئي الذي تمارسه المنشأة، وهذا بدوره يسهم في تحقيق العديد من المزايا سواء للمنشأة بشكل خاص أو للمجتمع بشكل عام يمكن عرضها على الشكل التالي:

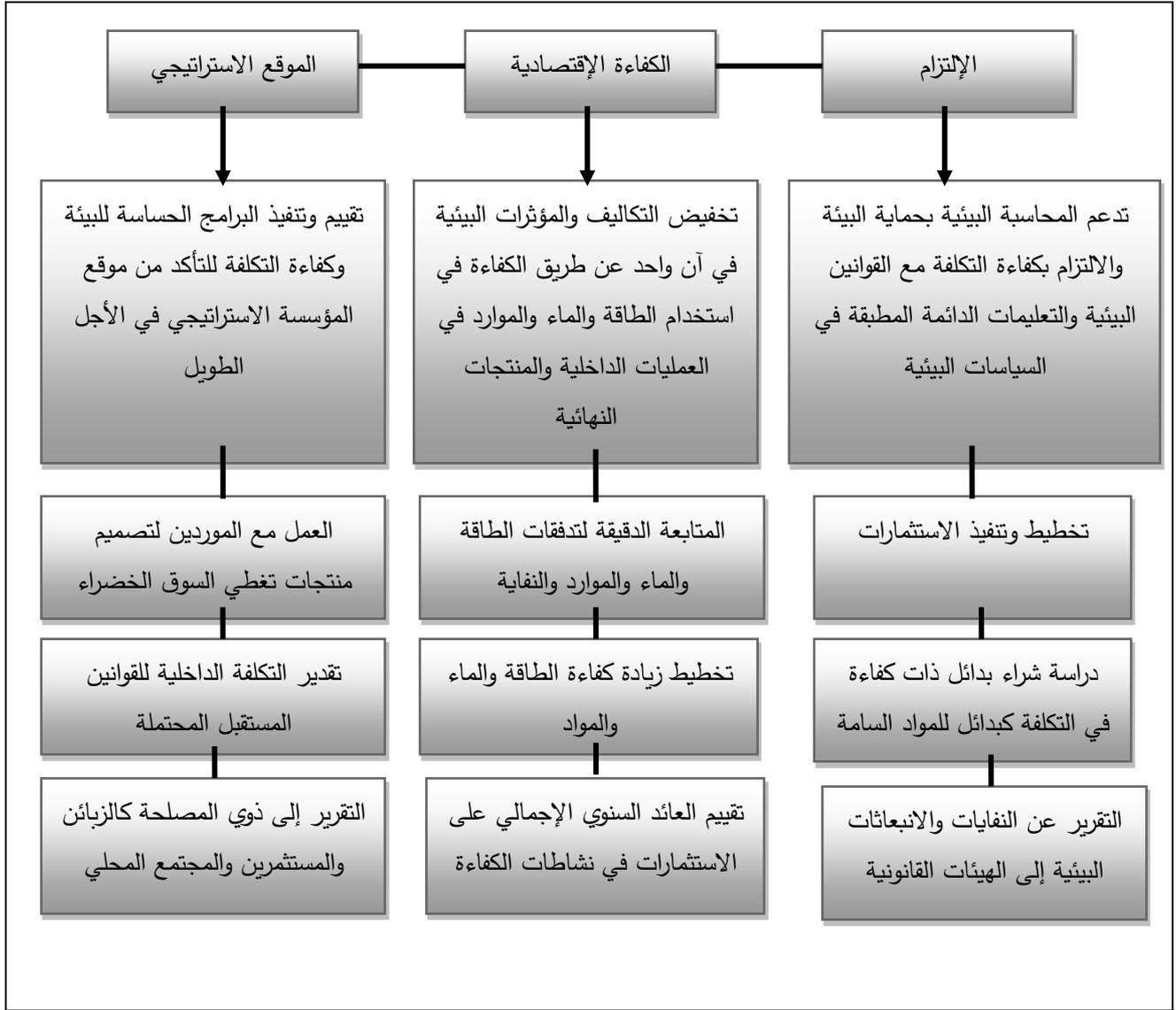
- الأهداف الداخلية :

تتمثل فيما يلي:(محمد، 2014، الصفحات 39-40):

- تحسين نشاط و أداء المنشأة فيما يتعلق بتزويد المعلومات ذات صلة بالبيئة للمدراء التنفيذيين.
- تعزيز قدرة المنشأة في إدارة القضايا البيئية ودمجها ضمن المشكلات الإستراتيجية.
- مراقبة التكاليف البيئية فهناك بعض التكاليف التي لا تقوم بإضافة أي قيمة خلال عملية التصنيع كمخلفات المواد الأولية.
- تحسين الأداء المالي للمدراء فمثلا تكاليف المنع البيئي تؤدي إلى تخفيض الضرائب البيئية، وكذلك فإن المبيعات الناجمة عن إعادة تدوير المخلفات تؤدي إلى تحقيق إيرادات.
- يسهم قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في التقارير المالية لجميع المنشآت في زيادة موضوعية المقارنة بين تلك المنشآت.
- تحسين الأداء البيئي للمشروعات.
- يؤدي الاهتمام بالمحاسبة البيئية إلى الوفرة في التكاليف لأن التكاليف البيئية عادة ما تكون جزء من المصاريف الصناعية الإضافية.
- إظهار المنافع والموفرات البيئية التي خصصتها المؤسسة لكل فترة مالية وقد تتضمن المساحات الخضراء المضافة خلال الفترة أو التخفيض في الخسائر وأضرار عناصر التلوث البيئي، تخفيض تكلفة العلاج الطبي أو زيادة الإيرادات وأرباح المؤسسة من تطبيق نظام الإدارة البيئية(لطفى، 2005، الصفحات 41-42).
- إعداد التقارير عن النفقات البيئية لتوضيح مدى التزام المؤسسة بتطبيق القانون والتشريعات.
- 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 المنشأة، وكل ذلك يؤدي إلى النهاية في تحسين أرباح المنشأة وحصتها السوقية على المدى الطويل(الشحادة، 2010، صفحة 286).

- الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء، أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها نتيجة قيامها بأنشطة لحماية البيئة (حميدان، 2011، صفحة 448).
- الأهداف الخارجية:
تمثل فيما يلي (محمد، 2014، الصفحات 42-43):
- الإفصاح عن التكاليف البيئية للمنشأة سوف يساعد في تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية بخصوص مساهمة المنشأة في حماية البيئة وتكاليف تلك المساهمة سواء الفعلية أو المحتملة، الأمر الذي ينعكس على مؤشرات تقويم أداء المنشأة.
- اتخاذ العديد من القرارات الوطنية خاصة بجدوى الإنفاق على البيئة وقضاياها.
- تقديم التقارير البيئية للجهات الإحصائية والجهات الحكومية.
- تقليل المخاطر البيئية على المشروعات الاقتصادية بسبب ردود الأفعال الرسمية والشعبية مثل اتجاهات تخفيض استهلاك سلع معينة، تشجيع أنشطة معينة أقل ضرراً وأكثر استجابة لقوانين حماية البيئة.
- دعم وزيادة ثقة المجتمع في المنشآت التي تفي بمسئوليتها البيئية، وتشجيعها على تنمية وتطوير أنشطتها والتوسع في استثماراتها، وبالمقابل زيادة الضغط على المنشآت التي لا تفي بالمسؤولية لتحجيم أنشطتها، وتحميلها أعباء معالجة الأضرار الناجمة عن تلوث البيئة بسبب عملياتها الإنتاجية.
- يؤدي الإهتمام بالمحاسبة البيئية إلى تطوير البحوث والدراسات في مجال سلامة البيئة.
- يؤدي الإفصاح عن الإلتزامات البيئية المحتملة إلى الاستفادة منها في المستقبل في سن برامج إدارة شاملة عن المخاطر.
- تحقيق المساءلة البيئية التي تتبع من وجود مسؤولية بيئية قائمة على عاتق المشروع حيث لا يمكن تحقيق المساءلة عن الأداء البيئي ما لم يتم قياسه أصلاً في صورة قابلة للمقارنة مع المخطط المعلن أو المعايير و القوانين السائدة.
- تحقيق التوازن بين أصحاب المصلحة الاقتصادية المباشرة في المشروع من جانب، والمجتمع بشكل عام باعتباره المتضرر من الصناعات والنشاطات الملوثة والمدمرة للبيئة من جانب آخر من خلال قياس الأداء البيئي الذي يساهم في توضيح أداء المشروع ومدى تلائمه مع الاشتراطات والمتطلبات البيئية.
- إعداد تقارير المؤشرات البيئية للمناطق المختلفة بالدولة واللازمة لتحقيق الرقابة على عناصر تلوث البيئة المختلفة، واتخاذ القرارات الخاصة بتخفيض معدلات ذلك التلوث أو الحد منه.
- توفير البيانات المحاسبية البيئية والمالية للأنشطة البيئية، مما يمكن أجهزة الدولة من تحديد اعتمادات المالية اللازمة لتحقيق الإدارة المثلى للبيئة والتعبير عن الآثار السالبة والموجبة للبيئة في شكل تقرير.

الشكل (1): مزايا استخدام نظام المحاسبة البيئية



المصدر: جرموني أسماء، دور محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، علوم تجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص53.

المطلب الرابع: متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية

هناك العديد من المتطلبات التي ينبغي توفرها ويتوجب إظهارها في القوائم المالية حتى تتلاءم مع الطبيعة المميزة للمعلومات الاجتماعية والبيئية وهذه المتطلبات (الصوفي، 2012، صفحة 226) تتلخص بما يلي:

- ❖ أولاً: استحداث حد أدنى من القواعد التي تلائم طبيعة النظام المحاسبي الذي يقوم بإنتاج مخرجات محاسبية لأغراض اجتماعية بيئية وليس اقتصادية فحسب، ومنها ما يلي:
- الملائمة للغرض الاجتماعي والبيئي بتوخي البساطة والدقة والوضوح.

- الإفصاح عن كافة الأنشطة الإجتماعية والبيئية للوحدة الإقتصادية والتي تختلف من منشأة لأخرى ومن وقت لآخر في نفس المنشأة.

- توحيد الممارسة البيئية والاجتماعية في المنشآت المماثلة.

- قابلية القوائم المالية للمراجعة الخارجية.

❖ **ثانياً:** استحداث المعايير الملائمة للتقدير المحاسبي الاجتماعي والبيئي.

هناك العديد من وجهات النظر التي تناولت موضوع الإفصاح عن البيانات المحاسبية البيئية وأهمها :

- أن يتم إلحاق نظام المحاسبة البيئية والبيانات المحاسبية البيئية، بالنظام التقليدي للمحاسبة المالية.

- أن يكون هناك نظام محاسبي بيئي مستقل وذلك حتى لا يتم الاكتفاء بالملاحظات والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية المنشورة.

المبحث الثاني: مدخل للتكاليف البيئية

المطلب الأول : مفهوم التكاليف البيئية و خصائصها

لقد أدرك القطاع الصناعي أنه على المؤسسات أن تهتم بشكل متواصل بالاعتبارات بالبيئة، التي تعمل على تحسين الأداء البيئي إستراتيجية البيئة بعيدة المدى، وهذا حتى تضمن بقائها في السوق، الأمر الذي يترتب عنه تكاليف تعرف بالتكاليف البيئية.

الفرع الأول: مفهوم التكاليف البيئية.

تعرف التكاليف البيئية بأنها التضحية التي يتحملها المجتمع ممثله في الموارد التي تستنفذ نتيجة مزاوله الشركة لنشاطها . كما تعرف التكاليف البيئية بأنها جميع التضحيات التي تتحملها الشركات من أجل منع الأضرار البيئية أو تجنبها (سواء بالماء أو الهواء أو التربة أو الإنسان أو الحيوان) في الوقت الحاضر أو في المستقبل نتيجة لمزاولتها لنشاطاتها المختلفة ولأجل تصحيح الأخطاء أو الأضرار المترتبة على تصرفات وقرارات اتخذتها لما لها من آثار سلبية على البيئة او المجتمع . وعرفت التكاليف البيئية بأنها تحديد و قياس التكاليف الأنشطة و اللوازم البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف المحاولة لتخفيف الآثار السلبية للأنشطة والأنظمة.

و تعرف التكاليف البيئية بأنها المبالغ التي أنفقتها نتيجة التزام الشركة ببعض المسؤوليات الاجتماعية أو تطبيقا لقوانين تفرضها الحكومة مثل تقديم الشركة بعض الخدمات للعاملين سواء اختياريا أو إجباريا تنفيذا لنصوص بعض القوانين المعمول بها.(بن عيشي، 2019، صفحة 174)

و في تعريف الجمع العربي للمحاسبين القانونيين فإن التكاليف البيئية "تشمل تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط مؤسسة ما بطريقة مسؤولة بيئيا، فضلا عن التكاليف الأخرى التي تستند عليها الأهداف والمتطلبات البيئية للمؤسسة.

ويمكن أن تشمل تكاليف التخلص من النفايات وتجنبها، والمحافظة على جودة الهواء وتحسينها، وإجراء البحوث من أجل منتجات مناسبة بشكل أفضل للبيئة.(موسى، 2010، صفحة 109)

تعرف التكاليف البيئية بأنها "تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوبة اتخاذها لإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط مؤسسة ما بطريقة مسؤولة بيئيا، فضلا عن التكاليف الأخرى التي تتطلبها الأهداف والمتطلبات البيئية للمؤسسة ،كتكاليف التخلص من النفايات وتجنبها...إجراء البحوث من أجل المنتجات مناسبة بشكل أفضل للبيئة،وكذلك الغرامات التي تفرض على المؤسسات نتيجة لمخالفتها لقوانين المحافظة على البيئة وقد قامت إحدى فرق العمل المتخصصة في التكاليف البيئية بتعريف التكاليف البيئية على أنها مقارنة بين التكاليف الخارجية والداخلية باعتبارها أحد عناصر منظومة نظام التكاليف الكامل للمؤسسة، التي نشأت من علاقتها بنشاطي الوقاية البيئية أو الضرر البيئي.(جربوع، 2004، صفحة 272)

مفهوم التكاليف البيئية : عرفها hansen بأنها " تلك النفقات التي تتحملها المؤسسة من اجل التوافق مع المعايير المنظمة لقوانين البيئة، والتكاليف التي تنفق من اجل تخفيض أو توقيف انبعاثات المواد الضارة، و التكاليف الأخرى المصاحبة لعملية تخفيض الآثار البيئية الضارة على العاملين بالمؤسسة ككل "(christoper , 1997, p. 18) من التعريفات السابقة "تمثل التكاليف البيئية مجموع التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة الآثار البيئية السلبية المترتبة عن مزاولتها لنشاط مؤسستها".

الفرع الثاني: خصائص التكاليف البيئية

للتكاليف البيئية عدة خصائص تميزها عن التكاليف الأخرى، و تتمثل في : (موزارين و بربري، 2017، صفحة

(30

- إدخال المفاهيم المحاسبية في الأنظمة البيئية للمؤسسات الاقتصادية.
- تسمح بتقديم معلومات عن قيمة التلوث البيئي والآثار الملحقة بالبيئة والتي تسببها المؤسسة.
- تتميز التكاليف النسبية بارتفاع قيمتها التي تدفع لإزالة الآثار السالبة على البيئة أو منع حدوثها.
- صعوبة قياس بعض التكاليف البيئية، وذلك بسبب عدم قابليتها للتداول في السوق، وصعوبة تقديرها.
- تساهم في ترشيد القرارات التي تتعلق باقتناء الآلات والمعدات التشغيلية وتحديد موقع المؤسسات الصناعية.
- تقوم بالمشاركة في تحقيق قيم المجتمع من خلال خفضها للآثار البيئية الضارة به باعتبارها غير قابلة للتصحيح عموماً.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التكاليف البيئية

الفرع الأول: أهمية التكاليف البيئية

أن للتكاليف البيئية أهمية بالغة وتنبع أهميتها من الفوائد التي تحققها واهتمامها بالحاسبة عن الجوانب البيئية مما يساعد في الحفاظ على البيئة و ذلك يؤدي إلى نجاح واستمرارية الشركات. وتنبع أهميتها من العناصر التالية : (بن عيشي، 2019، الصفحات 181-182)

- البيئة ثروة قومية متوازنة من جيل لآخر وعليه تقوم التكاليف البيئية بإعداد المؤشرات اللازمة للتحقق من مدى التزام الجيل الحالي بشروط الكفاءة الاقتصادية في مجال البيئة والموارد الاقتصادية.
- أدى تفاقم المشكلات البيئية إلى ارتفاع ملحوظ في تكاليف حماية البيئة لذا فإنه من الضروري أن يتولى نظام المحاسبة البيئية توفر البيانات حول مختلف هذه الآثار للاستفادة منها في وضع السياسات واتخاذ القرارات المناسبة بحيث يتم الإفصاح عن مسؤولية الشركة تجاه البيئة بالتقارير المطلوبة.

- يترتب على تجاهل الآثار البيئية للأنشطة الاقتصادية على الشركات المختلفة وبعضها على بعض أدى إلى إعطاء صورة مشوهة عن منافع وتكاليف الشركات مع التسليم بصعوبة قياس هذه الآثار فلا يبرر تجاهل هذه الآثار تجاهلا تاما.

الفرع الثاني: أهداف التكاليف البيئية

إن تطبيق التكاليف البيئية لا يعد هدفا في ذاته، إنما وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف على النحو التالي: (بدوي، 2012، صفحة 78)

- إعداد بيانات التكاليف البيئية التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة وحمايتها لكل فترة مالية على حدى مما يساعد الشركة على الأتي:
- متابعة الشركة لتطور وتغير هذه التكاليف من فترة لأخرى.
- اتخاذ القرارات لتحقيق فعالية التكاليف البيئية، أي زيادة وتعظيم العائد منها.
- إيجاد العلاقة بين التكاليف البيئية وغيرها من تكاليف الأنشطة الأخرى، مثل التكاليف الصناعية والتسويقية وإدارية.
- إعداد تقارير التكاليف البيئية مما يوضح التزام الشركات بتطبيق القوانين والتشريعات السائدة لأعراض الحفاظ على الموارد البيئية.
- توضيح المسؤولية الاجتماعية البيئية للشركة حيث لم يعد هدف تعظيم الربح بمفرده صالحا لضمان استمراريته في تحقيق النمو المستمر والمتواصل لاستثماراتها فقد أصبح هدف تحقيق الرفاهية الاجتماعية وتوفير البيئة النظيفة والحالية من التلوث ضمانا لاستمرارية الشركة في نجاحها الاقتصادي.
- صنع القرارات وفهم متابعة التكاليف البيئية وأداء العمليات والمنتجات لغرض ضبط الكلفة وتسعير المنتجات
- إدراج التكاليف البيئية في التقارير السنوية يساهم في مساعدة الأجهزة المختصة بالدولة في إعداد الخطط طويلة الأجل لموارد الطبيعية، وتقارير المؤشرات البيئية للمناطق بالدولة واللازمة لتحقيق الرقابة على عناصر تلوث البيئة.
- إمداد متخذي قرارات الاستثمار في أسهم الشركات بالمعلومات البيئية، جعلهم يستثمرون في مجالات ذات كفاءة عالية في مكافحة التلوث، وتجنب تلك التي لا تأخذ في الاعتبار تكلفة التلوث البيئي عند إعداد قوائمها المالية.
- الإفصاح عن التكاليف البيئية للشركات يوفر معلومات عن طبيعة نشاطها، التشريعات البيئية وما يرتبط بها من تكاليف، وأثارها على كل من المركز المالي، السيولة وعائدات الأسهم.

المطلب الثالث: أسباب حدوث ودوافع المنشآت للدراسة التكاليف البيئية

الفرع الأول: أسباب حدوث التكاليف البيئية

تنشأ التكاليف البيئية نتيجة لعدة أسباب من بينها : (لعبيدي، 2015، الصفحات 42-43)

➤ أسباب قانونية أو تشريعية: ويترتب عليه تكاليف ناتجة عن إلزام القانون هذه المؤسسات بتوفير أوضاعها لتخفيض الحد من الآثار البيئية السالبة على البيئة، وينتج عن ذلك تكاليف بيئية تتحملها المؤسسة لتركيب أصول ومعدات مكافحة التلوث. أو قد تكون التكاليف والالتزامات ناجمة عن عدم التزام المؤسسة بالقوانين و التشريعات البيئية مما يؤدي بهم إلى و تحمل غرامات وتعويضات كبيرة .

➤ أسباب اجتماعية وثقافية: يترتب على تحمل المؤسسة مسؤوليتها اتجاه المجتمع تكاليف بيئية للمحافظة على البيئة، وكانت تعالج هذه التكاليف على أنها تكاليف اجتماعية يتحملها المجتمع، وعدم اعتبار تكاليف البيئة عبء يحمل على المؤسسة يتعارض مع الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

و يترتب على مكافحة التلوث البيئي أعباء مالية على المؤسسة لا يقابلها عوائد اقتصادية مباشرة، فتكاليف مكافحة التلوث البيئي باعتبارها تكلفة مرتبة على تكاليف قيام المؤسسة بنشاطها يؤدي بالضرورة إلى تخفيض الربح و الذي يعتبر قياسا للكفاءة الاقتصادية للمشروع، إلا أن وفاء المؤسسة بمسئوليتها البيئية يزيد م عوائدها الاجتماعية و الاقتصادية تجاه المجتمع.

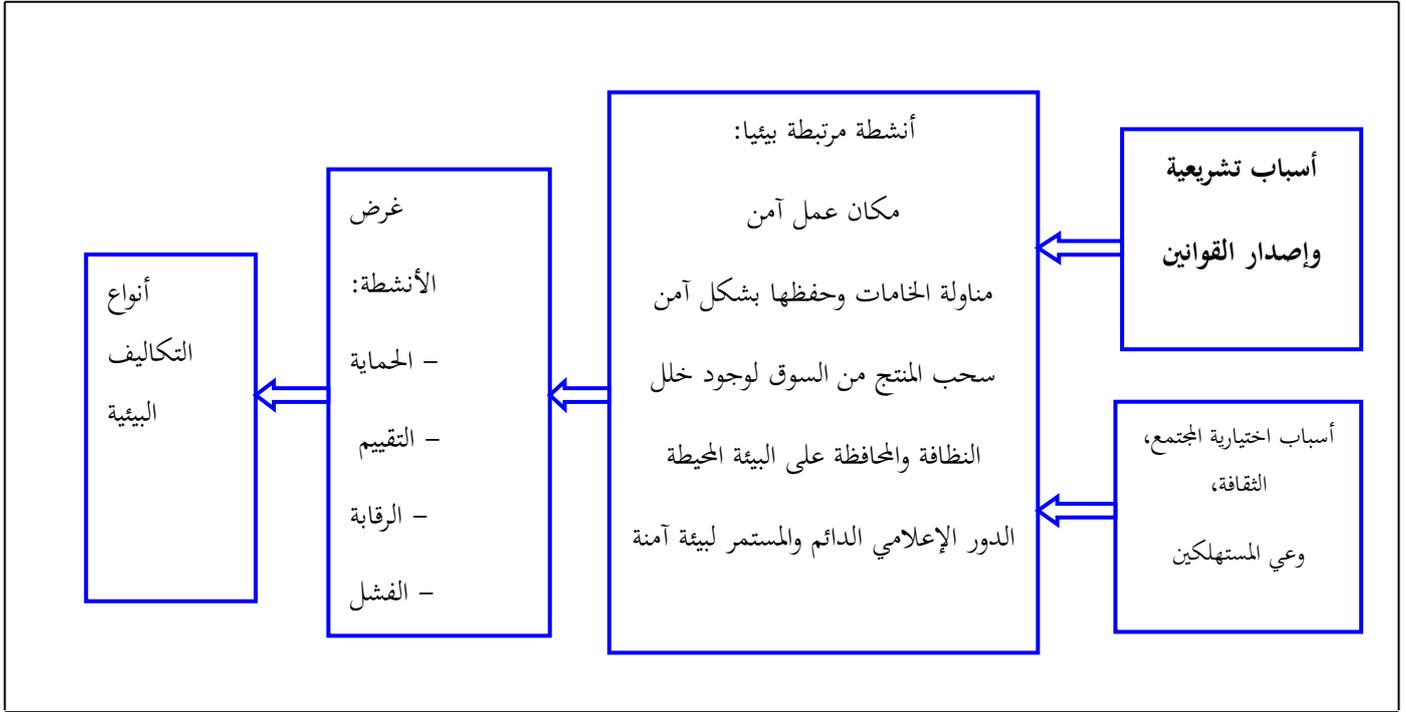
➤ أسباب ترجع للمستهلك وأخرى للمشروع: من أهم مسببات التكاليف البيئية حاجة المؤسسة إلى إرضاء المستهلك بتقديم منتجات لا تسبب أضرارا بيئية إلى جانب زيادة قدرتها التنافسية في الأسواق والتغلغل فيها. وتسمى الأسباب السابقة المحددات الرئيسية للتكاليف البيئية وقد تنوب إلى محددتين اثنتين فقط وهما :

- أسباب تشريعية بإصدار قوانين.

- أسباب اختيارية و الدافع على وجودها المجتمع و ثقافته.

ويمكن وضع هذه المحددات في شكل يوضح الأسباب والأنشطة المؤدية إلى التكاليف البيئية، والشكل التالي يوضح ذلك:

شكل رقم (02): محددات التكاليف البيئية.



المصدر: مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، أطروحة دكتوراه علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص43.

الفرع الثاني: دوافع دراسة الشركات التكاليف البيئية

هناك مجموعة من الدوافع لدراسة الشركات للتكاليف البيئية وتمثل هذه العوامل فيما يلي:

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

وتمارس أطراف متعددة ضغوطاً متزايدة على المنشآت، فالمستهلكون الذين يرغبون في شراء منتجات لا تسبب أضراراً للبيئة، والمساهمون والمستثمرون الذين يطالبون بالحصول على معلومات عن الأداء البيئي، والمقرضون الذين يرغبون في الحصول على معلومات بيئية لا توفرها القوائم المالية للمنشآت، وقوانين حماية البيئة التي أعدتها الدول من أجل المحافظة على البيئة من الأضرار المختلفة، بالإضافة إلى جماعات الضغط البيئية، هذه الأطراف تمارس ضغوطاً على الحكومات والوحدات الاقتصادية بهدف المحافظة على البيئة وحمايتها من مختلف الأضرار التي تتعرض لها، والتأكيد على إجراء التقييم البيئي المبدئي للمشروع، وتصميم وتنفيذ نظام حماية بيئية، وتنفيذ التدقيق البيئي، والإفصاح عن تكاليف التلوث التي تلحق أضراراً بالبيئة، وعن المنافع الاجتماعية من خلال البيانات المالية التي تنشرها هذه الوحدات.

كما يرى (Boer) أن لأسباب الرئيسة التالية التي تدعو للاهتمام بالتكاليف البيئية هي (الصوي، 2012، الصفحات 220-221):

- التزايد المستمر للتكاليف البيئية، فقد قدرت منظمة الحماية البيئية أن الشركات الأمريكية صرفت ما يزيد عن 100 بليون دولار على هذه الأنشطة في عام 1990 وما يقارب 200 بليون دولار في عام 1995.
 - أن شركات التخلص من النفايات الصلبة كانت تأخذ ما يقارب 2.5 دولار لكل طن في العام 1978 في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد أصبحت تأخذ في العام 1988 ما يقارب 200 دولار لكل طن.
- وتشير إحدى الدراسات التي تبنتها وكالة حماية البيئة الأمريكية إلى أهمية التركيز على المحاسبة البيئية ومحاسبة التكاليف البيئية لأسباب منها: أن الكثير من التكاليف البيئية يمكن تخفيضها أو حتى تجنبها نهائياً نظراً لكون هذه التكاليف لا تضيف أية قيمة للمنتجات، كما يؤدي ذلك إلى تحسين الأداء البيئي للمنشأة، بالإضافة إلى توفير معلومات أدق للمنشأة عن التكاليف البيئية، و تسعير منتجاتها، وتحقيق المنافسة لمنتجات الشركة من خلال الإعلان الترويجي لمنتجات ذات مواصفات بيئية أفضل.

المطلب الرابع: أنواع التكاليف البيئية

ولكي نتعمق في فهم التكاليف البيئية لابد من التعرف عن أنواع التنبؤيات للتكاليف البيئية طبقاً لوجهات النظر المختلفة ويكون ذلك كما يلي: (لعبيدي، 2015، الصفحات 45-46-47-48)

أولاً- التنبؤ وفقاً لنموذج تكلفة الجودة: يتم تصنيف التكاليف البيئية وفقاً لهذا النموذج كما يلي :

أ- تكاليف منع التلوث البيئي : وهي تكاليف الأنشطة التي تم تنفيذها لمنع حدوث نفايات أو فاقد يمكن أن يؤدي إلى آثار بيئية عكسية، ومن هذه الأنشطة:

- إجراء البحوث البيئية.
- تصميم المنتجات التي لا يترتب عليها حدوث نفايات أو مخلفات ضارة.
- تقييم واختبار موردي المواد الخام والمكونات.
- إعادة تصميم العمليات الإنتاجية بحيث لا يتم استخدام مواد خام سامة أو ضارة.
- تقييم واختيار معدات رقابة وحماية البيئة من التلوث.
- تدريب العمال على التعامل مع النفايات والفاقد.
- دراسة إحلال مواد غير ضارة بالبيئة بدلاً من المواد الضارة.

ب- تكاليف اكتشاف التلوث البيئي: وهي تكلفة الأنشطة المنفذة لتحديد ما إذا كانت المنتجات والعمليات والأنشطة

الأخرى داخل المؤسسة تتطابق مع المعايير البيئية الملائمة، مما يتطلب قياس ومتابعة المصادر المحتمل إحداثها للأضرار البيئية، ومن أمثلة هذه الأنشطة ما يلي:

- 1- متابعة مستويات المواد الضارة المنبعثة داخل المصنع وخارجه.
- 2- فحص المنتجات والعمليات للتأكد من مطابقتها للمواصفات البيئية.
- 3- إجراء اختبارات على محتوى النفايات للتأكد من التزام الموردين بالمواصفات والشروط البيئية.
- 4- تدريب العاملين على التعامل مع المواد الضارة.
- 5- أنشطة المراجعة البيئية.

ت- تكاليف الفشل في منع التلوث البيئي:

وتهدف هذه المجموعة من الأنشطة إلى علاج وإزالة المخلفات والأضرار البيئية المختلفة و التي حدثت بالفعل. ويمكن تقسيم هذه التكاليف إلى مجموعتين:

ث- تكاليف معالجة الفشل الداخلي:

وهي تكاليف الأنشطة التي تنفذ لإزالة وإدارة النفايات بمجرد حدوثها وقبل تصريفها في البيئة ومن أمثلة هذه الأنشطة:

- 1- تشغيل معدات منع وتقليل التلوث.
- 2- معالجة المواد السامة والتخلص منها.
- 3- صيانة معدات التخلص من التلوث.
- 4- إعادة استخدام الخردة.

ج- تكاليف معالجة الفشل الخارجي: وهي تكاليف الأنشطة التي يتم القيام بها بعد أن يتم تصريف النفايات والفاقد في البيئة، ومن أمثلتها:

- تكاليف تنظيف البيئة الملوثة.
- تكاليف استخدام المواد و الطاقة بشكل غير كفاء.
- تكاليف التعويضات المدفوعة للمتضررين من تلوث البيئة.
- المبيعات المفقودة بسبب الشهرة البيئية السلبية للمؤسسة.
- تكاليف العمالة المفقودة بسبب الملوثات.
- تكاليف الأدوية وعلاج الأمراض الناتجة عن التلوث.
- تكاليف تدمير النظام البيئي نتيجة التخلص من النفايات الصلبة في البيئة.

ثانيا - التوبير وفقا لنظام المحاسبة الإدارية البيئية:

ويتم تبوير التكاليف البيئية وفقا لهذا النظام إلى ثلاثة أنواع هي:

أ- تكاليف الحماية البيئية وتتكون من :

- تكاليف معالجة الانبعاثات السلبية.
- تكاليف الحد من التلوث.
- تكاليف معالجة المخلفات.
- التكاليف الرأسمالية البيئية.

ب- التكاليف البيئية الكلية وتتكون من:

- التكاليف المباشرة وغير المباشرة.
- التكاليف الداخلية والتكاليف الخارجية.

ت- تكاليف دورة الحياة البيئية وتتكون من:

- التكاليف البيئية قبل مرحلة الإنتاج مثل تكاليف تصميم المنتج والعمليات الإنتاجية.
- التكاليف البيئية خلال مرحلة الإنتاج مثل تكاليف الفحص والقياس وصيانة الأجهزة.

- التكاليف البيئية بعد مرحلة الإنتاج مثل تكاليف معالجة النفايات وفك معدات بيئية انتهت صلاحيتها.

ثالثاً - التبويب وفقاً لارتباطها بزمن الانتفاع: تبويب وفقاً لارتباطها بزمن الانتفاع أو الاستفادة إلى نوعين:

أ- التكاليف البيئية الجارية: وهي بنود التكاليف التي يتحملها المصنع مقابل تنفيذ برامج حماية البيئة لفترة محاسبية واحدة وتكون لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمنافع التي تتحقق خلال هذه الفترة المحاسبية ومن أمثلتها:

- تكاليف معالجة مخلفات الإنتاج.

- تكاليف التخلص من النفايات أو المخلفات الناتجة عن النشاط.

- تكاليف الإدارة البيئية.

- تكاليف المراجعة الداخلية للبيئة.

- تكاليف الاستعانة بالخبراء للمساعدة في وضع برامج حماية البيئة.

- تكاليف تحليل العينات.

- تكاليف علاج العاملين بالمؤسسات.

ب- التكاليف البيئية الرأسمالية: وهي التكاليف التي يتحملها المصنع مقابل توفير الآلات والمعدات والتجهيزات التي تساهم في

الحد من التلوث ومعالجة آثاره لعدة فترات مالية ومن أمثلتها:

- تكاليف تركيب التجهيزات والمداخن.

- تكاليف إنشاء محطات لمعالجة مياه المصانع.

- تكاليف الأجزاء المضافة إلى الأصول لحمايتها من الآثار البيئية الناتجة عن نشاط المصنع أو لتقليل الآثار

البيئية الناتجة عن استخدام الأصل في النشاط.

رابعاً- التبويب وفقاً لخصائصها: يتم تبويب التكاليف البيئية وفقاً لخصائصها إلى أربعة تبويات هي:

أ- تبويب التكاليف طبقاً لمدى الإلتزام بالمعايير والقوانين البيئية: وتتضمن

- تكاليف الإلتزام: وتشمل تكاليف الوقاية والتقييم وتكلفة الفرصة البديلة المرتبطة بالإلتزام.

- تكاليف عدم الإلتزام: وتشمل التعويضات والغرامات وتكلفة الفرصة البديلة المرتبطة بعدم الإلتزام.

ب- تبويب التكاليف طبقاً لمدى الإلتزام بالأنشطة البيئية: وتتضمن

- تكاليف بيئية اختيارية (غير ملزمة).

- تكاليف إجبارية (ملزمة).

ث- تبويب التكاليف طبقاً لعلاقتها بأنشطة أو أقسام المؤسسة: وتشمل

- تكاليف بيئية مرتبطة بمراكز الإنتاج.

- تكاليف بيئية مرتبطة بمراكز الخدمات الإنتاجية (الصيانة - القوى المحركة - التخزين).
 - تكاليف بيئية مرتبطة بمراكز الخدمات التسويقية (المبيعات - الدعاية والإعلان - التعبئة والتغليف).
 - تكاليف بيئية مرتبطة بمراكز العمليات الرأسمالية (إنشاء الحدائق والجسور ودور الحضانة).
- ج- تبويب التكاليف طبقاً لعلاقتها بالمنتجات أو الخدمات التي تقوم بها المؤسسة: وتتضمن
- تكاليف بيئية مرتبطة بمنتج معين.
 - تكاليف بيئية مرتبطة بخدمة معينة.
- خامساً - تبويب التكاليف البيئية طبقاً لطبيعتها إلى نوعين هما:
- أ- التكاليف الاقتصادية: وتنقسم إلى نوعين هما:
- تكاليف مباشرة: ومن أمثلتها مصاريف تشغيل معدات خفض التلوث وصيانتها، وتكاليف علاج العاملين بسبب التلوث.
 - تكاليف غير مباشرة: ومن أمثلتها التعويضات والغرامات.
- ب- التكاليف الاجتماعية: وتنقسم أيضاً إلى نوعين هما:
- تكاليف الاستخدام غير الرشيد للمواد والطاقة.
 - التكاليف الناتجة عن إتلاف عناصر البيئة مثل نقص الإنتاجية الناتج عن الآثار البيئية السلبية لنشاط المؤسسة، وتكاليف علاج وتعويضات العاملين، وتكاليف أيام الغياب، وتكلفة الفرصة البديلة لفاقد الإنتاج نتيجة تكلفة أيام الإجازات المرضية وإجازات إصابة العاملين بسبب التلوث.
- ومما سبق يمكننا القول بأنه للتكاليف البيئية تبويبات مختلفة حيث يساعد تبويبها في تحليلها وتتبعها بدقة بالشكل الذي يخدم المؤسسة في إدارة هذه التكاليف.

المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية

نظرا لتزايد احتياجات مستخدمي القوائم المالية إلى الإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات لمواجهة قصور الإفصاح التقليدي عن تلبية هذه الاحتياجات، ويرجع ذلك لتوفير المعلومات البيئية، التي تساعد في تقييم كفاءة المؤسسات فيما يتعلق باستخدام الموارد الاقتصادية ومدى مساهمتها في الوفاء بمسؤوليتها بما يتعلق بحماية البيئة والمحافظة على مواردها وتجنب مخاطر التلوث لذلك سوف نتطرق في هذا المبحث إلى الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية.

المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية

الفرع الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي

أصبح الاعتماد على المعلومة الصحيحة والدقيقة ضروري الإتحاذ القرارات، وعليه إن القوانين والأنظمة أصبحت تركز على الإفصاح المحاسبي لتوفير المعلومات والبيانات الصحيحة.

حيث يمكن تعريف الإفصاح بأنه " تقديم المعلومات و البيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد ". (رضوان حلوة، 2001، صفحة 211) ولقد تم تعريفه أيضا على أنه " شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة و صحيحة عن الوحدة المحاسبية ". (كاسر يالقة، 2007، صفحة 54)

وهو كذلك " شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة و صحيحة عن الوحدة المحاسبية ". (الشيرازي، 1991، صفحة 322) وأنه: " يجب على التقارير المحاسبية أن تفصح عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة يجعلها غير مضللة للمستخدمين منها، خدمة لمتخذي القرار ". (مطر و السويطي، 2002، صفحة 344)

الفرع الثاني: تعريف الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية

عرف الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية:

بأنه العملية التي قدمت من خلالها التكاليف البيئية التي تنجم عن الأنشطة اليومية للمؤسسة، والملاحظ أن تعريف الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية له تعريف واحد سواء من الناحية المحاسبية أو البيئية.

وعرف أيضا هو عرض وتوفير المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية لمرافق الأعمال في البيانات المالية، مما ييسر عمل مستخدمي المعلومات، مما يؤدي إلى ترشيد اقرار في تقييم الأداء البيئي للمؤسسة. (بن عولي و حوالف، 2020، صفحة 228) ويعرف بأنه: " العملية التي بمقتضاها يتم عرض المعلومات الخاصة بالالتزامات البيئية الناتجة عن ممارسة المنظمة لأنشطتها اليومية، وبيان مدى استجابة المنظمة لهذه الالتزامات حتى يتمكن أصحاب المصالح المختلفة من الحصول على المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء. (عبد السيد، 2009، صفحة 10)

ويعرف أيضا بأنه: "مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء والأنشطة الإدارية البيئية للمؤسسات الاقتصادية، والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل". (deegan, 2009, p. 282).

المطلب الثاني : أهداف وأهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية

الفرع الأول : أهداف الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية

أهداف داخلية على مستوى المؤسسة : (عبد الرحمن القيسي، الصفحات 92-93)

تتركز هذه الأهداف بما يأتي:

- المحافظة على المركز التنافسي للمؤسسة إزاء المؤسسات المماثلة في السوق من خلال تحسين سمعتها تجاه الأطراف ذات العلاقة بنشاطاتها الاقتصادية والاجتماعية.
- إظهار المؤسسة للقوانين و التشريعات الحكومية و غير الحكومية مما يضيفي على وجودها صفة شرعية على نشاطاتها.
- يوفر الإفصاح قاعدة جيدة للبيانات والمعلومات يمكن إن تخدم مالكي المؤسسة والعاملين فيها في ما يتعلق بكفاءة الإجراءات المتخذة للمحافظة على سلامة البيئة.
- التزام المؤسسة بإجراءات سلامة البيئة وحمايتها من التلوث , يساهم في خلق حالة من الاستقرار النفسي والصحي للعاملين فيها , مما يقلل من حدة دوران العمل والتكاليف المرتبطة به.

أهداف خارجية :

تتلخص الأهداف في ما يلي :

- إظهار التزام المؤسسة بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية ومشاركتها في تحمل الأعباء العامة للمجتمع.
- يعد الإفصاح وسيلة لإدارة التفاوض بين أصحاب حقوق الملكية والغير ممن يمارس ضغوطا على المؤسسة كالمستهلكين والموردين والجمهور والهيئات الاجتماعية الأخرى.
- يساعد الإفصاح عن الأنشطة البيئية لمستخدمي المعلومات على إتخاذ قرارات التخطيط والرقابة وتقييم أداء فضلا عن تطوير البحوث والدراسات في مجال سلامة البيئة.
- كسب رضا وقناعة المستهلكين بما تطرحه المؤسسة من سلع وخدمات في السوق.

الفرع الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية

وتكمن هذه الأهمية في ما يلي: (بن عوي و حوالف، 2020، صفحة 231)

- يساعد الإفصاح المحاسبي البيئي على إدراك أثر القرارات التجارية للمؤسسة على البيئة، كما يساعد المدراء على تحديد المخاطر البيئية وهيكل التكاليف والاستثمارات التي لها التأثير على البيئة، كما الإفصاح عن القضايا البيئية له تأثير على الأداء الاقتصادي والمالي للشركات ويحسن من سلوكها، كما أن له أهمية كبيرة من حيث تحقيق الشفافية وإضفاءها على أنشطة المؤسسة.

- تعاطم دور الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في السنوات الأخيرة وذلك لما له من دور كبير في زيادة كفاءة المعلومات الموجودة في القوائم المالية.
- الارتفاع الكبير للتكاليف والالتزامات البيئية التي تتحملها المؤسسة كان من الضروري الإفصاح عنها، وذلك حتى يكون مركزها المالي ذو صورة واضحة، وتتضح أكثر الإستراتيجية البيئية التي تتبعها، كما أن الإفصاح عن هذه التكاليف يساهم في ترشيد القرارات التي تتخذها الإدارة، ويحدد كذلك أشكال التلوث التي تحكمت فيها المؤسسة من أجل حماية البيئة.
- تعتبر المعلومات البيئية التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية ذات طبيعة كمية مالية، مما يجعلها ذو تأثير مباشر على نتيجة نشاط المؤسسة، كما أن الإفصاح يعتبر أفضل طريقة تتبعها المؤسسة من أجل إعلام المجتمع وأصحاب المصالح عن الأنشطة البيئية التي تقوم بها، وهي أيضا أسلوب تسويقي لمنتجاتها، ولهذا فالحاسبة هي الوسيلة الأنسب لتحقيق ذلك.
- إن تزايد الإهتمام بالمعلومات البيئية ناتج عن التحول التدريجي الذي تشهده الوظيفة المحاسبية، والتي كانت في البداية عبارة عن مسك للدفاتر المحاسبية، وحماية مصالح المساهمين وتحويلها إلى نظام معلومات هدفه إنتاج المعلومات اللازمة في الوقت المناسب.

المطلب الثالث : أنواع و متطلبات الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية

الفرع الأول : أنواع الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية

يتم تقسيم الإفصاح عن التكاليف البيئية وفقا لعدة تبويبات على النحو التالي: (مغاوري و يوسف، 2018، الصفحات 157-158)

من حيث درجة الإلزامية:

يمكن تقسيم الإفصاح طبق لدرجة الإلتزام القانوني إلى نوعين وهما الإفصاح الإجباري والإفصاح الاختياري، ويتم تناولهم على النحو التالي:

الإفصاح الإختياري:

يقصد به تقديم معلومات إضافية تزيد عمات تطلبه المعايير والتشريعات القانونية ويتم ذلك بمبادرة من الشركة لتقديم تلك المعلومات الإضافية لمقابلة إحتياجات الأطراف أصحاب المصلحة. إلا أن عدم إشراك المساهمين مع الإدارة في إدارة الأنشطة اليومية للشركة وتفويض مسؤولياتهم للإدارة يؤدي إلى مشكلتين هما:

الأولى: وجود عدم تماثل للمعلومات، حيث يصبح المستثمر أقل معرفة من الإدارة بشأن أنشطة وقيمة الشركة.

الثانية: وجودا لمخاطر الأخلاقية حيث تعمل الإدارة على الإستفادة من مزايا معرفتها بأنشطة الشركة والتوقعات المستقبلية لها. ولهذا يجب أن يكون لدى الإدارة الحافز للإفصاح الإختياري عن المعلومات بخلاف ما تتطلبه معايير إعداد القوائم المالية.

الإفصاح الإلزامي:

وهو ذلك الإفصاح الذي يتم بناء على مقتضيات معايير المحاسبة الصادرة عن المنظمات المهيمنة، والتي تلزم الشركات بالإفصاح عن المعلومات الضرورية لمستخدمي التقارير المالية، بالإضافة إلى ما تطلبه الهيئات ذات العلاقة كهيئة الرقابة المالية والتي تلزم الشركات المصدرة للأسهم بتوفير الحد الأدنى من المعلومات لمستثمرين طبق القواعد ومتطلبات القيد لتلك الشركات في سوق المال.

ويعمل الإفصاح الإلزامي على تقليل عدم التماثل في المعلومات بين الإدارة والمستثمرين، بالإضافة إلى تقليل التكاليف الإجتماعية التي يتحملها المستثمرون للبحث والحصول على المعلومات. (فرج، الصفحات 119-118)

من حيث مستويات الإفصاح:

يتم تقسيم الإفصاح المحاسبي بصورة عامة والإفصاح محاسبي عن التكاليف البيئية بصورة خاصة طبق مدى كفايته وقدرته على الوفاء بمتطلبات مستخدمي التقارير المالية على النحو التالي:

أولاً: الإفصاح الكامل: وموجب ه يتم تزويد الأطراف المستفيدة بالمعلومات التي تعد مفيدة لإتخاذ القرارات الرشيدة.

ثانياً: الإفصاح العادل: حيث يتم بمراعاة التوازن بين إحتياجات جميع مستخدمي التقارير المالية.

ثالثاً: الإفصاح الملائم: والذي يعني أن تفصح التقارير المالية عن كل المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة. (ناظم، 2009، صفحة 211)

من حيث نطاق الإفصاح:

يتأثر نطاق الإفصاح عن الأداء البيئي بطبيعة النشاط فيأخذ أحد الأشكال التالية:

- الإفصاح عن التكاليف البيئية فقط دون الإفصاح عن قيمة المنافع البيئية وذلك بسبب الصعوبة التي تعترض قياس تلك المنافع، ويمكن أن يتم الإفصاح عن القوائم المالية التقليدية أو في تقارير مستقلة.

- الإفصاح عن كل من التكاليف والمنافع البيئية سواء لتقارير مستقلة أو ضمن قوائم تقليدية.

من حيث شكل الإفصاح:

- تقارير وصفية: تبين الأرقام والإحصاءات والنسب بشكل وصفي إنشائي أو وصفي كمي.

- تقارير كمية: تحتوي على معلومات كمية عن الأداء البيئي مثل كمية الانبعاثات كمية الفاقد وغيرها.
 - تقارير مالية: وفيها يمكننا الحصول على معلومات الأداء البيئي بصورة مالية تمكن من تحديد التكلفة والعائد من النشاط البيئي.
- (علوان، زعرور، و سعدي، 2020)

من حيث موقع (مكان) الإفصاح:

يجب أن يتم الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالتكاليف البيئية بالأسلوب الذي يمكن مستخدمي القوائم والتقارير المالية من فهم هذه المعلومات، حيث يتوقف اختيار مكان الإفصاح على طبيعة المعلومات ومدى أهميتها ولذلك انقسم مكان الإفصاح عن التكاليف البيئية إلى قسمين على النحو التالي:

1. داخل القوائم المالية: يقوم على أساس إدراج المعلومات البيئية للمنشأة في جزء منفصل من القوائم المالية ويبرر أصحاب هذا الاتجاه وجهة نظرهم بأن الأنشطة البيئية تؤثر في نتائج النشاط الاقتصادي، فالأهداف الاقتصادية والبيئية تعتبر متكاملة وتمثلان معا الأهداف الكلية للمنشأة ولذلك فالإفصاح عن أداء المنشأة يجب أن يكون إفصاحاً عن الأداء الكلي لها متضمناً كل من المعلومات الاقتصادية والبيئية، وذلك لتمكين المطلع على هذه المعلومات من تقييم الأداء الكلي للمنشأة.

في عام ١٩٩٦ أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA (American Accountants Public Institute of Certified) معيار (SOP1-96) لمعالجة الالتزامات البيئية بحيث يتضمن هذا المعيار إرشادات تختص بالمحاسبة البيئية وكيفية الإفصاح والعرض بالقوائم المالية بالنسبة للتكاليف والالتزامات البيئية على النحو التالي:

أ- **العرض بقائمة الدخل**: حيث تعتبر تكاليف حماية البيئة من مصروفات التشغيل التي تحمل على قائمة الدخل كذلك الزيادة في قيمة الإهلاك الناتجة عن الأضرار البيئية التي تصيب الأصول وأيضاً إهلاك الأصول البيئية الثابتة.

جدول رقم (01) قائمة الدخل بعد تعديلها بالآثار البيئية

الملاحظات	البيان	جزئي	كلي
	صافي المبيعات	XX	
	تكلفة المبيعات	XX	
	مجموع البيع		XX
	مصروفات ادارية و عمومية	XX	
	مصروفات بيئية	XX	
	مخصصات بخلاف الهلاك	XX	
	مخصصات بيئية	XX	
	بدلات حضور وانتقال اعضاء مجلس الادارة	XX	

	اجمالي المصروفات		<u>XX</u>
	مجمّل الربح		XX
	ايرادات تمويلية	XX	
	ايرادات اوراق الاموال	XX	
	فوائد دائنة	XX	
	ايرادات اخرى	XX	
	ارباح رأسمالية	XX	
	مصروفات اخرى	XX	<u>XX</u>
	صافي الربح قبل الضريبة		XX
	الضريبة		XX
	صافي الربح بعد الضريبة		XX

المصدر: (محمد، 2014، صفحة 73)

ب- العرض بقائمة المركز المالي: حيث تتضمن القائمة العديد من الأصول البيئية والنفقات الرأسمالية البيئية ويتجه مجلس معايير المحاسبة المالية (Financial Accounting Standards Board) نحو زيادة الاعتراف بالالتزامات في الميزانية.

جدول رقم (02): قائمة المركز المالي بعد تعديلها بالآثار الجانبية

الملاحظات	البيان	التكلفة	مجمع الاهتلاك	الصافي
	الاصول الثابتة	XX	XX	Xx
	الاصول الثابتة البيئية	XX	XX	Xx
	مشروعات قيد التنفيذ	XX		Xx
	مشروعات بيئية قيد التنفيذ	XX		Xx
	استثمارات طويلة الاجل			<u>Xx</u>
	مجموع الاصول طويلة الاجل			Xx
	الاصول التداولة			
	المخزون	XX		
	المدينون	XX		
	نقدية بالصندوق و البنوك	XX		

	مجموع الاصول المتداولة		XX	
	الالتزامات المتداولة			
	بنوك دائنة	XX		
	مخصصات	XX		
	مخصصات بيئية	XX		
	اقساط مستحقة السداد	XX		
	موردون	XX		
	دائنون توزيعات	XX		
	الالتزامات البيئية	XX		
	حسابات دائنة	XX		
	مجموع الالتزامات المتداولة		XX	
	راس المال العامل			<u>Xx</u>
	الاجمالي			Xx
	حقوق الملكية			
	راس المال			Xx
	الاحتياطات			Xx
	ارباح مرحلة			Xx
	ارباح العام			<u>Xx</u>
	الاجمالي			Xx

المصدر: (محمد، 2014، صفحة 74)

2. خارج القوائم المالية: يقصد بخارج القوائم المالية أنها تظهر إما في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية أو تقارير مستقلة عن القوائم المالية وملحقاتها أو ضمن التقارير البيئية للمنشأة أو في التقرير الخاص بمجلس الإدارة أو ضمن تقرير مراقب الحسابات على النحو التالي:

أ- **التفسيرات والإيضاحات المتممة للقوائم المالية**: تعتبر التفسيرات الهامشية هي السمة الغالبة في التقارير المالية وتعتبر هذه الإيضاحات الهامشية وسيلة لتحسين أداء التقارير المالية، من خلالها تقدم إصلاحاً كاملاً عن الأحداث الاقتصادية (المالية) والبيئية التي تواجه المنشآت الإفصاح عن الخسائر الطارئة الناتجة عن الالتزامات البيئية وكذلك الأمور البيئية غير المؤكدة والمتعلقة بالتقديرات البيئية نظراً لتأثيرها بشكل كبير على القوائم المالية.

ب- البيانات الإضافية بين الأقواس: يجب أن ترد معظم البيانات البيئية ذات الدلالة بصلب القوائم المالية بدلاً من إدراجها في الهوامش أو الجداول الملحقة وذلك من خلال إدراجها في شكل تفسيرات بين أقواس عقب بنود الميزانية العمومية.

ت- الجداول والملاحق الإضافية: عادة ما تظهر بنود القوائم المالية بصورة مجملة وقد تكون من الضروري تفصيل بعض البنود وتحليلها ويمكن أن يتم ذلك عن طريق جداول وملاحق إضافية حيث يمكن إظهار الأصول البيئية مجملة في رقم واحد وبالقوائم المالية مع تفصيله وتحليله إلى مكونات حسب كل أصل يبي بالجدول الملحقة

ث- الإفصاح عن التكاليف البيئية ضمن تقارير مستقلة عن القوائم المالية وملحقاتها، أو ضمن التقارير البيئية للمنشأة: يقوم هذا الأسلوب على أساس تصميم تقارير بيئية منفصلة عن التقارير المالية كوسيلة لإظهار مدى وفاء المنشأة بمسئوليتها البيئية. وقد أسفر الفكر المحاسبي والتطبيق العملي عن العديد من النماذج التي تمثل هذا الأسلوب والتي اختلفت من حيث أسلوب القياس في التعقيد بدءاً من استخدام أسلوب القياس المستخدم حيث تدرج أسلوب القياس النقدي لعناصر التكاليف فقط في بعض النماذج التي وجدت، أو عناصر التكاليف والمنافع في نماذج أخرى.

ج- يتم الإفصاح عن التكاليف البيئية في تقرير مجلس الإدارة: طبقاً لهذا الأسلوب يتم الإفصاح عن المعلومات البيئية ضمن تقرير مجلس الإدارة السنوي، وغالباً ما يكون في صورة معلومات وصفية وكمية عن بعض الأنشطة أو المشروعات البيئية والتي أنجزتها المنشأة خلال السنة، وهذه المعلومات البيئية منها على سبيل المثال:

- التشريعات البيئية التي تخضع لها المنشأة.
- الأحداث أو التغييرات البيئية التي حدثت خلال السنة ويكون لها تأثير على نشاط المنشأة.
- التوقعات المتعلقة بالمستقبل البيئي الناتج عن استمرار المنشأة في أدائها الاقتصادي وتأثير هذا الأداء الاقتصادي على البيئة من حولها.
- المبادئ المحاسبية المتعلقة بالمعالجة المحاسبية عن الإلتزامات البيئية الخاصة بالمنشأة.
- تقرير مراقب الحسابات: لا يعتبر مراقب الحسابات وسيلة رئيسية للإفصاح عن المعلومات المالية ولكن يستخدم للتأكيد على عدالة القوائم المالية ومطابقتها لأداء المنشآت والطرق التي اتبعتها المنشأة لإعداد تلك القوائم، ويظهر دور مراقب الحسابات في إبداء الرأي في استمرارية المنشأة، فإذا كانت المنشأة غير متوافقة بيئياً سوف يؤثر على استمراريته في المستقبل، ومن ثم لا بد من إبداء مراقب الحسابات رأيه الفني في مدى التزام الشركات بالقوانين والتشريعات البيئية.

و من هنا يمكن توضيح أنواع الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الشكل التالي:

الشكل (03): أنواع الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية



الفرع الثاني : متطلبات الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية

وفيما يلي عرض المتطلبات للإفصاح البيئي وتشمل ما يلي: (لعبيدي، 2015، الصفحات 90-91)

أ- المتطلبات العامة:

- تمثل المتطلبات العامة للإفصاح البيئي الركائز الأساسية التي تستند عليها عملية نجاح هذا الإفصاح في تحقيق الأهداف المرجوة منه وتشمل: وجود تنظيم مهني قوي يتولى وضع المعايير المهنية المقبولة والمتعلقة بالإفصاح البيئي ومراقبة تطبيقها.
- إنشاء أجهزة حكومية تتولى مراقبة تنفيذ المشروعات لقوانين ونظم حماية البيئة وتوقيع العقوبات المالية وغير المالية على المؤسسات التي تخالف تلك القوانين والنظم.
- تدخل الدولة والمنظمات العلمية والمهنية المحاسبية وجماعات أنصار حماية البيئة لجعل الإفصاح البيئي إلزاميا كخطوة أولى بالنسبة للمؤسسات التي تسبب منتجاتها تلوثا خطيرا للبيئة مثل صناعة البترول والأسمت والأدوية مما يؤدي في النهاية إلى تعميم هذا الإفصاح على مستوى جميع المؤسسات.
- وجود مقاييس علمية وعملية تقيس التكاليف والمنافع الخاصة بالأنشطة البيئية تعتمد على الأساليب الكمية والإحصائية والحاسبات الآلية مما يدعم الثقة في هذه المقاييس على أن يقوم بعملية القياس فريق عمل من المحللين الماليين والمحاسبين الداخليين وممثلي الهيئات العلمية المتخصصة لتحقيق الموضوعية في نتائج هذه المقاييس.
- الإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تتبعها المؤسسة في معالجة التكاليف ومنافع أنشطتها البيئية.
- تطوير دور المراجع الخارجي ومسؤوليته ليشمل مراجعة الأنشطة البنية والتقرير عنها لتحقيق الدقة والموضوعية في الإفصاح البيئي، ويتمكن الاعتماد على فريق عمل من المراجعين الداخليين والخارجيين للقيام بعملية المراجعة البيئية مع الاستعانة برأي المتخصصين والفنيين في هذا المجال.

ب- المتطلبات الخاصة:

وتمثل المحتويات الأساسية للإفصاح البيئي من المعلومات المالية والكمية وتشمل:

1. البيانات المالية المتعلقة بالتكاليف والمنافع البيئية: مثل

- تكاليف اقتناء الأصول ذات التقنية التكنولوجية المتطورة لإزالة أو منع أسباب التلوث.
- تكاليف تدوير المخلفات الضارة للعمليات الصناعية .
- تكاليف التخلص من المخلفات بالطرق العلمية السلمية .
- تكاليف حفظ المخلفات.
- الأعباء الحالية والمحتملة الناجمة عن مخالفة المؤسسة لقوانين ونظم حماية البيئة.
- الدعم المادي لمواجهة تلوث البيئة.
- التمويل المادي منخفض التكلفة.
- المنح المادية من الجمعيات والهيئات الدولية أنصار حماية البيئة.

- الزيادة في الأرباح الناجمة من تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم والمنح المادية وزيادة المبيعات بسبب إقبال الأفراد على شراء منتجات المؤسسات التي تفي مسؤوليتها البيئية.
- المزايا الضريبية التي تحصل عليها المؤسسات نتيجة لخفض أو إعفائها من الضرائب المفروضة على الأصول المتعلقة بالأنشطة البيئية.

2. البيانات الكمية والفنية الخاصة بالسياسات التي تتبعها المؤسسات للوفاء بمسؤوليتها اتجاه تلوث البيئة ومن أمثلتها:

- السياسات الفنية التي اتخذتها المؤسسة لتخفيض التلوث الحالي والمستقبلي إلى المعدلات المسموح بها عالياً مثل إعادة تصنيع النفايات ذاتياً بحيث يمكن الاستفادة منها في تصنيع منتجات تكميلية كما في صناعة الأسمنت.
- السياسات الفنية التي يمكن أن تتبعها المؤسسة فيما يتعلق باستخدام بدائل أخرى للموارد لمنع أو تقليل من مسببات التلوث الحالي مثل استخدام بدائل الطاقة الكهربائية في التشغيل.

المطلب الرابع: معوقات الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية

هناك عوامل متعددة تقف دون قيام المؤسس الصناعية بالإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي، نذكر منها: (سعيد سياف، 2014، الصفحات 87-88)

(1) معوقات تنظيمية وتشريعية:

- عدم وجود مرجعية رسمية تنظم أعمال المسؤولية البيئية وتضع لها القوانين والأنظمة.
- عدم وجود عقوبات قانونية تفرض على المؤسسات الصناعية التي تمتنع عن الإفصاح على المسؤولية البيئية.
- غياب التخطيط الاستراتيجي لأعمال المسؤولية البيئية.
- عدم وجود حوافز حكومية كافية للمؤسسات الصناعية لتبني سياسات اجتماعية وبيئية.

(2) معوقات علمية ومهنية:

- ضعف توعية المحاسبين بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية.
- قلة البرامج التعليمية والتكوينية للتعريف بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.
- عدم وجود معايير محاسبية للإفصاح عن التأثيرات البيئية لأنشطة المؤسسات الصناعية.
- عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح المحاسبي البيئي في القوائم المالية للمؤسسات الصناعية.

(3) معوقات مالية وإدارية:

- عدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض القياس والإفصاح المحاسبي البيئي.
- صعوبة قياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الإجمالية للنشاط.
- العوائد المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن التأثيرات البيئية أقل من تكاليف القيام بها.

و في دراسة أجريت قصد التعرف على أهم المعوقات التي تحد من قيام المؤسسات الصناعية بالإفصاح البيئي في القوائم المالية، توصلت إلى أنه معوقات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي تتوزع على أربعة أسباب رئيسية هي كالآتي:

- عدم وجود إلزام على المؤسسات الصناعية بالإفصاح البيئي
 - لا تتطلب الهيئة العامة لسوق المال الإفصاح عن المعلومات عن المعلومات البيئية.
 - لا يوجد معايير محاسبة لقياس و عرض الآثار البيئية.
 - الإفصاح البيئي اختياري حسب رغبة الإدارة.
 - نقص الوعي العام بالقضايا البيئية
 - غياب رد فعل المستهلكين والعملاء.
 - لا توجد منظمات غير حكومية تتبنى قضايا البيئية تفاعلية.
 - لا توجد ضغوط سياسية على المؤسسات بأن تفضح عن أداؤها البيئي.
 - تجنب التكاليف و الخسائر التي قد تلحق بالمؤسسات الصناعية ، لقاء قيامها بالإفصاح البيئي
 - غياب البعد البيئي في تقييم ربحية المؤسسات الصناعية.
- مما سبق يمكن القول بأنه يجب أن تقوم المؤسسات التي تؤثر على البيئة بالإفصاح المحاسبي لتكاليفها البيئية التي تتحملها، وهذا من أجل إضفاء الشفافية والموثوقية على قوائمها المالية.

خلاصة الفصل:

من خلال هذه الورقة البحثية نستنتج أن التلوث البيئي هو كلما يفسد الكرة الأرضية عن طريق الغازات السامة والشوائب والأوساخ من مختلف الجهات الصناعية أو الطبيعية، وعليها ظهرت التكاليف البيئية المتمثلة في النفقات والمصاريف التي تتحملها المؤسسة المطابقة للمعايير المنظمة للقوانين البيئية والقوانين المعمول بها على المستوى الدولي، والتي يتم معالجتها في إطار محاسبة خاصة بما الهادفة إلى حماية الموارد الطبيعية المتجددة وغير متجددة من التلوث والتدهور والتي تعرف بمحاسبة التكاليف البيئية، مما يبرز الدور المحاسبي المتمثل في الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية، ومن أجل تمكين المحاسبة من أداء دورها يجب على المؤسسات والأفراد الإفصاح عن التكاليف البيئية وذلك من خلال توفير المعلومات المحاسبية للأعمال والأنشطة البيئية ومن ثم الإفصاح عنها في القوائم المالية للمؤسسة حتى تساعد مسيرين والمديرين في اتخاذ القرارات التي من خلالها تقلل لا لآثار السلبية البيئية التي من شأنها تخفيض التكاليف والأعباء البيئية.

الفصل الثاني:

دراسة ميدانية مجموعة من المؤسسات الصناعية

في ولاية بسكرة

تمهيد:

بعدهما تطرقنا في الفصل الأول للتكاليف البيئية والإفصاح عنها من الجانب النظري والعلاقة بينهما، سنقوم في هذا الفصل باختبار العلاقة بين متغيري الدراسة من التطبيق على عينة من المؤسسة الصناعية بولاية بسكرة وهي: الديوان الوطني للتطهير وحدة بسكرة، مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية ENICAB بسكرة، مؤسسة صنع الزيوت والشحوم لمجمع petro Baraka بسكرة، مؤسسة الإخوة عموري للإستيراد SARL SOFRAMIMEX بسكرة.

حيث سنحاول التطرق إلى مدى الالتزام بالإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية بمجموعة من المؤسسات الصناعية محل الدراسة وذلك بالتطرق إلى المباحث التالية:

المبحث لأول: تقديم عام حول المؤسسات الصناعية المدروسة

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة

المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الدراسة

المبحث الأول: تقديم عام حول المؤسسات الصناعية محل الدراسة

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى تعريف بعض المؤسسات الصناعية محل الدراسة مع تقديم نبذة تاريخية عن نشأتها وتطورها وكذلك التطرق إلى نشاط هذه المؤسسات وأهدافها.

المطلب الأول: المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل - بسكرة ENICAB

الفرع الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل - بسكرة ENICAB

لإرساء قاعدة صناعية متينة في إطار إستراتيجية التنمية المنتهجة غداة الاستقلال، وبغرض خلق الصناعة الكهربائية والإلكترونية، ولتلبية احتياجات السوق الوطنية أسست المؤسسة الوطنية لصناعة وتركيب الأجهزة الكهربائية والإلكترونية (SONELEC) بقرار رقم 69/83 الصادر بتاريخ 21 أكتوبر 1969، وكلت لها أو مهمة بعث صناعة كهربائية إلكترونية محلية.

وفي إطار إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني المنبثق عن مختلف القرارات الصادرة في نهاية العشرية 1970-1980 وطبقا للمرسوم رقم 80/242 الصادر بتاريخ 04 أكتوبر 1980 المتعلق بإعادة هيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية، تجزأت المؤسسة الوطنية لصناعة وتركيب الأجهزة الكهربائية والإلكترونية (الشركة الأم) في نهاية سنة 1982 إلى عدة مؤسسات نذكرها فيما يلي:

المؤسسة الوطنية لصناعة الأجهزة الإلكترونية (E.N.I.E) بموجب المرسوم 83/320 بتاريخ 23/10/1983، ومقرها بسبدي بلعباس.

المؤسسة الوطنية للصناعات الكهرومنزلية (E.N.I.E.M) بمرسوم 83/19 في 01/01/1983، ومقرها بتيزي وزو.

المؤسسة الوطنية للصناعات الإلكترونية وتقنية (E.N.E.L) بموجب المرسوم رقم 83/18 في 01/01/1983، ومقرها ببلكور بالجزائر العاصمة.

لمؤسسة الوطنية لصناعة البطاريات (E.N.I.P.E.C) وفقا للمرسوم 83/22 في 01/01/1983، ومقرها بسطيف.

المؤسسة الوطنية للاتصال (E.N.T.C) طبقا للمرسوم 83/23 الصادر بتاريخ 01/01/1983 ومقرها بتلمسان.

المؤسسة الوطنية للمصاعد (E.N.A.S.C) بمرسوم 83/17 في 01 جانفي 1983 ومقرها بالعاصمة؛

مؤسسة توزيع العتاد الكهربائي (E.D.I.M.E.L) بمرسوم 83/21، ومقرها بالعاصمة.

المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل (E.N.I.C.A.B) بمرسوم رقم 83/20، ومقرها بالعاصمة، وتشرف على ثلاث وحدات إنتاجية أُلحقت بها بموجب مرسوم 83/27 وهي:

وحدة جسر قسنطينة بالقبة والمختصة بصناعة الكوابل والأسلاك الكهربائية، ذات الضغط المنخفض والمتوسط، بطاقة إنتاجية قدرها 26000 طن سنويا.

وحدة واد السمار بالحراش وهي مختصة في صناعة الكوابل والأسلاك الهاتفية، وتبلغ طاقتها الإنتاجية 55000 طن سنويا.

وحدة بسكرة، والتي تنتج الكوابل الكهربائية بشتى أنواعها، ذات الضغط المرتفع، المتوسط والمنخفض، وتبلغ طاقتها الإنتاجية 28600 طن سنوي، أي ما يعادل 125362 (كلم). هذه المؤسسة هي موضوع بحثنا لهذا سنتطرق لها بالتفصيل.

انبثقت مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية وحدة بسكرة بموجب مرسوم وزارة التخطيط والتنمية

الصناعية رقم: رقم IE.DGPDI/119، الصادرة بتاريخ 02 فيفري 1977، والذي ي نص على تحويل إنشاء هذه المؤسسة من مدينة عين تموشنت إلى مدينة بسكرة تحت رقم 61410901، انطلقت أشغال إنجاز وحدة بسكرة في فيفري 1980 تطبيقا للمخطط الخماسي. 1980-1984 بغطاء مالي يقدر بـ 1520 مليون دج، ونتيجة لعدم كفاية الإمكانيات المالية والتكنولوجية لإنجاز مثل هذا المشروع الضخم، قامت مؤسسة SONELEC آنذاك بإبرام حوالي 34 عقد مع عدة مؤسسات أجنبية ووطنية منها:

- المؤسسات الأجنبية: تمثل مساهمتها في إنجاز المشروع نسبة 40 % وهي:

- SKET : من ألمانيا تكفلت بدراسة و تجهيز المشروع بالآلات والمعدات ، تحويل التكنولوجيا و تكوين اليد العاملة

المحلية بألمانيا

- INVEST – IMPORT : من يوغسلافيا سابقا وفقا للعقد المبرم بتاريخ 07/03/1979 ، تتكفل هذه

المؤسسة بتركيب الآلات.

- VENGOTTE : شركة بلجيكية مختصة بالمراقبة التقنية لأجهزة الإنتاج.

- SOGELERES : شركة فرنسية مكلفة بإعداد الهياكل القاعدية .

المؤسسات الوطنية: تمثل مساهمتها في إنجاز المشروع بنسبة 60 % وهي:

GENISIDER :مختصة في إنجاز الأعمال الهندسية.

SNMETAL :مهمتها إعداد و تركيب الأعمدة.

ENEL : اهتمت بإعداد الأجهزة الكهربائية.

BATIMENTAL :وهي مؤسسة مختصة في أعمال البناء.

ENP / SNIC – VAPU :مهمتها الطلاء و الدهن.

ENMGP :وهي مختصة في أعمال النجارة.

ENITEC :مهمتها التكييف و التهوية.

في نهاية شهر ديسمبر 1997 تم إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة، ووفقا للمرسوم المؤرخ في 1998/01/01، انفصلت وحدة بسكرة عن المؤسسة الأم (المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل) بالعاصمة بقرار من الشركة العمومية HOLDING لتصبح مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB Biskra .

الفرع الثاني: التعريف بالمؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل - بسكرة ENICAB

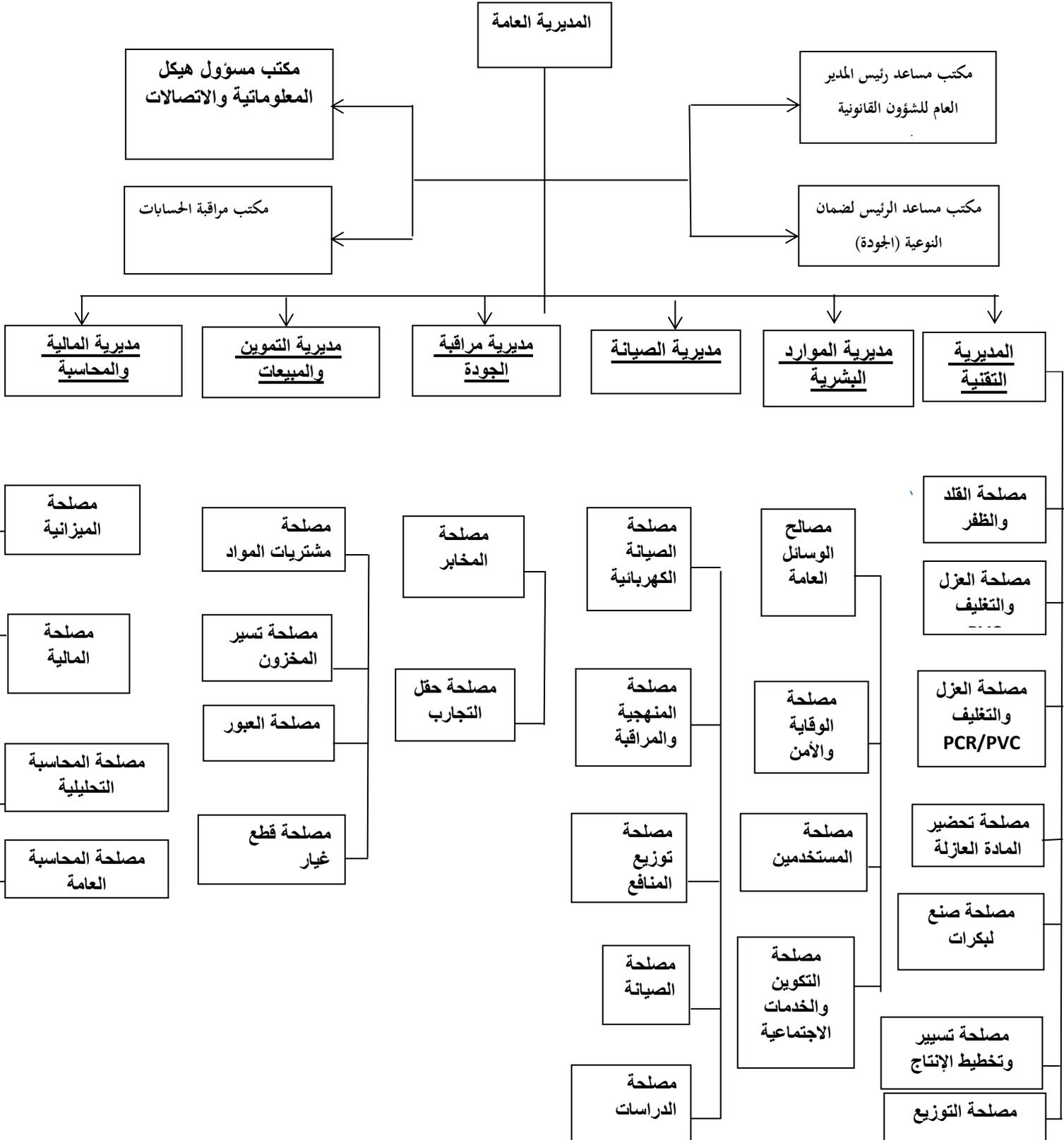
هي مؤسسة عمومية مساهمة برأس مال 800 مليون دينار جزائري تعد من أكبر المؤسسات في مجال تخصصها على المستوى الوطني والإقليمي، تخصصت في صناعة الكوابل الكهربائية بمختلف أنواعها والتي تصل إلى حوالي 530 نوعا، وتقدر طاقتها الإنتاجية بـ 17500 طن سنويا. تقع مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية في المنطقة الصناعية غرب مدينة بسكرة، تتربع على مساحة 42 هكتار موزعة إلى أراضي شاغرة تمثل 12 هكتار تشتمل على ورشات الإنتاج، مباني إدارية، مخازن... أما الجزء الباقي والذي يقدر بـ 30 هكتار، هو عبارة عن مساحة حرة تضم مواقف للسيارات ومختلف المعدات ومساحات خضراء يستعمل جزء منها كمخازن إضافية في حالة عدم كفاية مخازن الإنتاج تام الصنع.

منذ ماي 2008 دخلت مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة في شراكة مع شركة (General Cable) بنسبة 30%، وتعتبر هذه المؤسسة أكبر المؤسسات العالمية في هذا المجال، وبهذا تأمل مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة في تطوير أدائها كما ونوعا وكذلك اقتحام السوق العالمية مع المحافظة على الريادة في تغطية احتياجات السوق الوطنية.

إن إنجاز هذه المؤسسة مكن من إدخال التكنولوجيا الحديثة والمتطورة في صناعة الكوابل الكهربائية بشتى أنواعها، مما سمح لها بتطوير وترقية منتجاتها، كما عملت على تخفيض نسبة استيراد هذه المنتجات لاسيما وأنها تنتج أنواعا متعددة من الكوابل، وحسب المواصفات والكميات التي يحددها الزبون إذا ما توفرت المواد الضرورية.

تستعمل المؤسسة النحاس والألمنيوم كمواد ناقلة للتيار الكهربائي (P.V.C (Polyvinyle de Chlorure) و (P.R. (Polyéthylène Réticulé Chimiquement) و (La CRAIE) الطباشير كمواد أولية أساسية للعزل بالإضافة إلى مواد استهلاكية (كالمواد الكيميائية المستعملة لتحضير P.V.C، مواد طاوقية مثل Gasoil) إلى جانب الخشب لصناعة البكرات الخشبية، ومواد أخرى كقطع الغيار... الخ
ومن ثم سوف نتطرق إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وهو كالتالي:

الشكل (04): الهيكل التنظيمي للمؤسسة



مصدر الشكل: مديرية المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل ENICAB بسكرة

الفرع الثالث: نشاط مؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل - بسكرة ENICAB

يتمثل نشاط المؤسسة في صناعة الكوابل الكهربائية كالكوابل المنزلية، كوابل التوزيع، كوابل ذات الضغط المنخفض والمتوسط، كوابل معزولة، وغير المعزولة، الكوابل الصناعية بالإضافة إلى كوابل أخرى، حيث وبفضل إدخال المؤسسة لتكنولوجيا حديثة ومتطورة تمكنت من التخصص في إنتاج أكثر من 400 نوع من الكوابل جمعت في المجموعات التالية:

1- الكوابل المنزلية: تستخدم في البنائات والمنازل ، يتراوح ضغطها ما بين 250 و 750 فولط وتصنع من مادة النحاس والعزل يكون بمادة PVC وتشمل هذه المجموعة حوالي 229 نوع.

2- الكوابل الصناعية: يبلغ عددها 70 نوعا تستخدم في تشغيل الآلات الصناعية يتراوح ضغطها ما بين 600 و 1000 فولط تصنع من مادتي النحاس و الألمنيوم وتعزل بمادتي PVC و PRC .

3- الكوابل الكهربائية ذات الضغط المتوسط والعالي: تستخدم الكوابل ذات الضغط المتوسط في نقل الكهرباء بضغط يتراوح ما بين 1000 و 3000 فولط، تصنع من النحاس والألمنيوم وتعزل بمادة PVC وتشمل 70 نوعا، أما الكوابل ذات الضغط العالي فيفوق ضغطها 3000 فولط.

4- الكوابل غير المعزولة: تستعمل في نقل الكهرباء من المحولات إلى مناطق توزيع معينة.

5- كوابل هوائية أو كوابل التوزيع: تستخدم هذه الكوابل في توزيع الكهرباء وتصنع من الألمنيوم وخليط من المغنيزيوم ، الألمنيوم ، السيليسيوم تتكون من حوالي 70 نوعا ويرمز لها بالرمز AGS.

تقوم المؤسسة أيضا بصناعة البكرات الخشبية لللف الأسلاك الكهربائية فيها، كما شرعت في إنتاج حبيبات الكومبوند (COMPOUND PVC) وهي مادة أولية للصناعات البلاستيكية الغذائية وغيرها من اجل توسيع استثماراتها.

ولإنتاج الكوابل الكهربائية تحتاج المؤسسة لعدة مواد أولية ومواد عازلة. فالمواد الأولية تتمثل في مادتي الألمنيوم والنحاس. أما المواد العازلة فتتمثل في:

مادة PVC (Poly Vinyle de Chlore).

مادة PRC (Poly thème Réticule Chimiquement).

وتمر عملية إنتاج الكوابل بمراحل متعددة أولها مرحلة القلد حيث يتم فيها تمديد النحاس أو الألمنيوم لتقليص سمكه، تليها مرحلة الضفر وفيها يتم تجميع عدد معين من الأسلاك ثم يتم تغليف الأسلاك في مرحلة لاحقة، بعدها تأتي مرحلة التجميع وهي عبارة عن ضفر الأسلاك المعزولة ثم مرحلة تليف شريط واقى يحمي الكوابل من الضغوط الخارجية وأخيرا مرحلة التغليف ويتم فيها تغليف الشريط الواقى.

وإبتداء من سنة 1999 والمؤسسة تهتم دائما بوضع سياسة خاصة بجودة المنتج يتم فيها تطبيق مجموعة من الطرق والمناهج تؤدي في المحصلة النهائية إلى التحكم في نوعية المنتج.

وكتيجة لما قامت به المؤسسة تحصلت سنة 2001 على شهادة الايزو 9002 لتتحصل بعدها على شهادة الأيزو 9001 سنة 2003 وهي الآن تكثف مجهوداتها من أجل الإبقاء على علامة الإشهاد وتطوير منتجاتها والاستجابة لكل الطلبات كما وكيفا، للمحافظة على حصتها في السوق ومواجهة المنافسة.

الفرع الرابع : أهداف مؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل- بسكرة ENICAB

تحتل المؤسسة مكانة بارزة على المستوى الوطني و الدولي, و تعتبر كذلك اكبر وحدة صناعية في مجال تخصصها على المستوى القاري, بالإضافة إلى السمعة التي اكتسبتها بعد حيازتها على (ISO 9001) نسخة 2015, تتمثل أهدافها كما يلي:

أهداف عامة:

- تلبية احتياجات السوق الوطنية من الكوابل الكهربائية.
- تصدير منتجاتها إلى الأسواق العالمية.
- الاستغلال الأمثل لمختلف الموارد.
- إرضاء العملاء الحفاظ عليهم وكسب ثقتهم
- ضمان موقع الريادة في مجال تخصصها ومواجهة المنافسة.
- الاهتمام بالعنصر البشري، الحفاظ عليه وتحسين ظروف عمله.
- الحفاظ على مستوى منخفض من استيراد للمواد الأولية.

أهداف سنة 2023:

- تقوية صورة العلامة للمؤسسة
- تحقيق استثمارات جديدة (إدخال منتجات جديدة للسوق)
- تحقيق إنتاج سنوي يعادل 11388 طن.
- تقليص النفايات والتبذير إلى ما يعادل 2,3%.
- تحقيق رقم أعمال سنوي يعادل 9,500,000,000 دج.
- توسيع شبكة التوزيع.
- اقتحام أسواق جديدة.
- استرجاع حصص السوق التابعة لسونلغاز.
- إنتاج كوابل من سوناطراك.

المطلب الثاني: الديوان الوطني للتطهير وحدة بسكرة والتعريف بها

الفرع الأول: نبذة تاريخية عن الديوان الوطني للتطهير

يعتبر قطاع الموارد المائية قطاع إستراتيجي و هام و هذا نظرا للدور الذي يلعبه في التنمية الوطنية، فقد تداولت عليه العديد من الوزارات منذ الاستقلال إلى غاية يومنا هذا . حيث منذ الاستقلال إلى غاية 1970 تكفلت به وزارة الأشغال العمومية والبناء والفلاحة، ثم كتابة الدولة للمياه بين سنتي 1977-1970 ، ومن 1978 إلى 1980 وزارة الري واستصلاح الأراضي و البيئة، و من 1980 إلى 1984 أنشأت وزارة الري ثم من 1984 إلى 1989 تكفلت به وزارة البيئة والغابات، ومن 1989 إلى 1994 تكفلت به وزارة الفلاحة، ثم وزارة التجهيز والتهيئة العمرانية بين 1994 إلى 1999، ومن سنة 1999 إلى يومنا هذا أصبح القطاع خاضع لوزارة الموارد المائية.

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

الديوان الوطني للتطهير مؤسسة عمومية وطنية ذات طابع صناعي و تجاري، تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي. أنشأت وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 102-01 المؤرخ في 27 محرم 1422 الموافق ل 21 أفريل 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.

الفرع الثاني: تعريف الديوان الوطني للتطهير

الديوان الوطني للتطهير مؤسسة عمومية وطنية ذات طابع صناعي و تجاري ، تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي ، أنشأت وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 102-01 المؤرخ في 27 محرم 1422 الموافق ل 21 أفريل 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، ومدينة بسكرة وعلى غرار المدن الأخرى فقد تم فتح وحدة الديوان الوطني للتطهير بتاريخ 26 ماي 2006 ، تابعة إقليميا لمنطقة باتنة، وتمت الانطلاقة الفعلية للنشاط في جانفي 2007 ، ثم تم فتح مراكز التطهير عبر بعض دوائر ولاية بسكرة كالتالي :

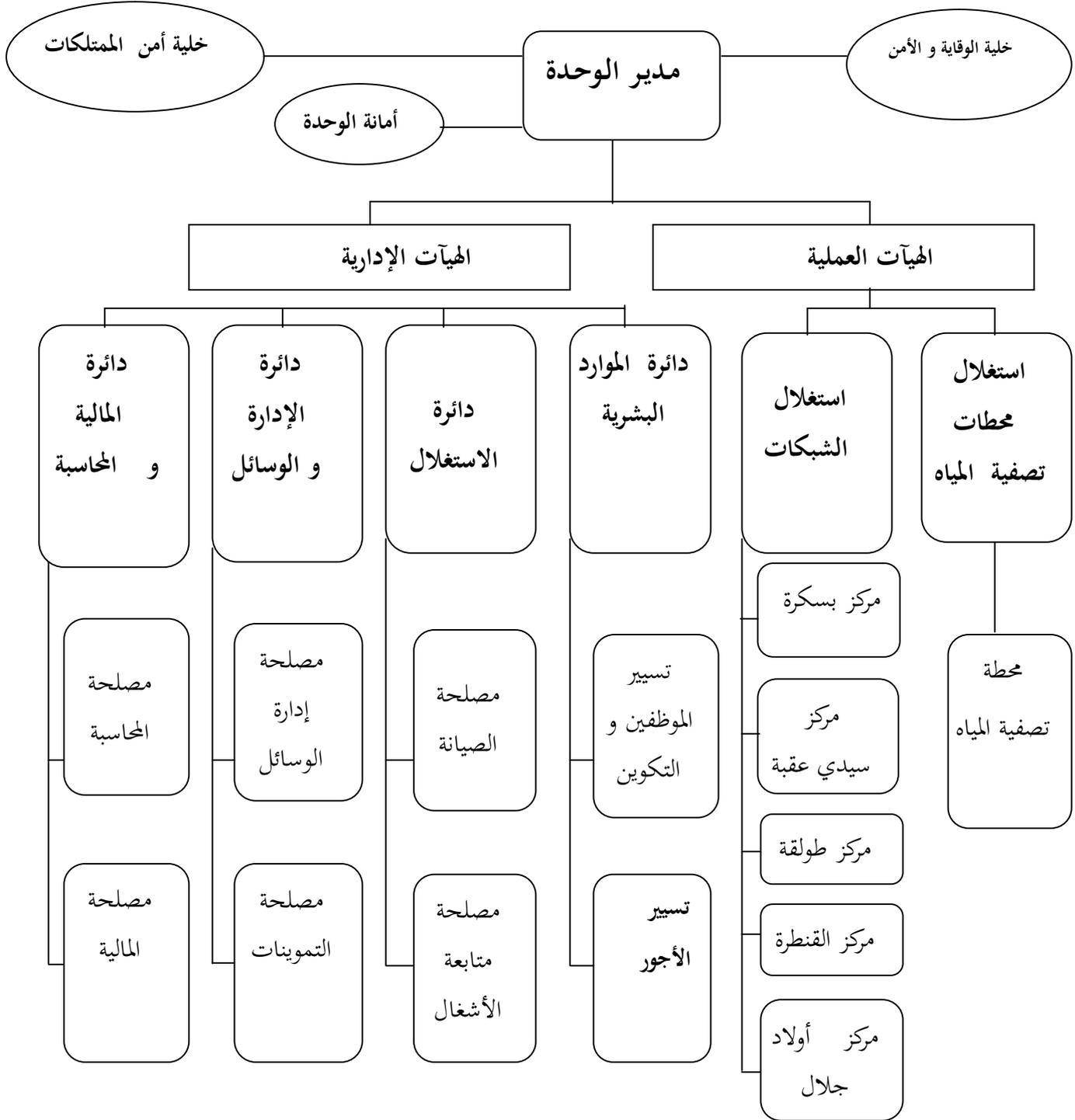
- مركز بسكرة: مارس 2007
- مركز سيدي عقبة: أكتوبر 2007.
- مركز طولقة: جويلية 2009 .
- مركز أولاد جلال: مارس 2017.
- مركز القنطرة: سبتمبر 2012

• حيث يتكون كل مركز من:

- رئيس المركز .
- المكلف باستغلال محطات رفع المياه المستعملة.
- منسق الاستغلال.
- أعوان الاستغلال.
- عون إداري متعدد الخدمات .
- رؤساء فرق الاستغلال .
- رؤساء فرق هيدروميكانيكية .

ومن ثم سوف نتطرق إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وهو كالتالي:

الشكل (05): الهيكل التنظيمي للديوان الوطني للتطهير - وحدة بسكرة.



المصدر: مديرية الديوان الوطني للتطهير وحدة بسكرة.

الفرع الثالث: نشاط الديوان الوطني للتطهير

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

• نشاطات التطهير:

الاستغلال و الصيانة:

نظرا للطلب المتزايد على المياه بسبب استعمالاتها 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.

التحكم في المنشآت والأشغال المفوضة :

في هذا الإطار أسندت إلى الديوان عدة مشاريع دراسات لإعادة تأهيل ونجاز محطات تصفية على المستوى الوطني أهمها دراسة تشخيصية وإعادة التأهيل لشبكات التطهير لعدة مدن.

كما أسند للديوان إنجاز مشروعين كبيرين يخصصان صعود المياه الجوفية بورقلة والوادي، حيث تسببت هذه الظاهرة والمتمثلة 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 وانحيار البنايات مما دفع بالسلطات العمومية لإنجاز هذين المشروعين اللذين خصص لهما غلاف مالي قدره 60 مليار دينار.

• النشاطات العلمية و التكنولوجية:

التكوين:

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

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

التسيير البيئي:

يعمل الديوان في إطار التسيير البيئي حسب المعيار العالمي / ISO 14001 نسخة، 2004 حيث تحصل الديوان بتاريخ 17/12/2007 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 .
- المساندة التقنية لمخابر محطات التطهير الجوية.
- القيام بالدراسات الخاصة بتقييم المياه المعالجة والأحوال.
- توفير الخدمات لصالح الغير.

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 التطهير .

في إطار التعاون بين الجزائر وتونس تم إمضاء بروتوكول تعاون بين الديوان الوطني للتطهير الجزائري والديوان الوطني للتطهير التونسي بتاريخ 01/04/2002 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 83/03 الصادر بتاريخ 05/02/1983 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 و توزيع منشورات.

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

الفرع الرابع: مهام الديوان الوطني للتطهير

تتمثل المهام المكلف بها الديوان الوطني للتطهير حسب مرسوم إنشائه 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 تلوث 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.

المطلب الثالث: مؤسسة الإخوة عموري SARL SOFRAMIMEX بسكرة

الفرع الأول: نبذة عن مؤسسة الإخوة عموري SARL بسكرة

ظهرت مؤسسة الإخوة عموري لصناعة الآجر الأحمر بالمنطقة الصناعية رقم 36 (سيدي غزال) لولاية بسكرة في 24 أبريل 1996، وانطلقت في الإنتاج بشكل رسمي في 12 جوان 1999 بطاقة إنتاجية قدرت بـ 70000 طن سنويا من المواد الحمراء، حاليا تبلغ هذه الطاقة 120000 طن سنويا و برأسمال يقدر بـ 240000000 دج.

تصنف هذه المؤسسة على أنها مؤسسة صغيرة " PE"، وذلك حسب التصنيف الذي جاء به القانون 18_01 بتاريخ 12_12_2001، حيث بلغ عدد العمال بها في سنة التصنيف 119 عامل وحقق رقم الأعمال قدر بـ 106.407 كيلو دينار جزائري، واللذان يعتبران معياران هامان في تحديد الفئة التي تنتمي لها المؤسسة حسب هذا القانون.

تقدر المساحة الإجمالية لمؤسسة الإخوة عموري للأجر الأحمر ب 2 هكتار و 8000 متر مربع وتنقسم إلى قسمين: 11048.85 متر مربع مخصصة للإنتاج، أما القسم الثاني والمقدر ب 16678.15 متر مربع عبارة عن مساحة حرة جزء يشمل مخازن إضافية، والجزء الآخر يشمل مواقف للسيارات ومختلف معدات النقل بالإضافة إلى مبنى الإدارة. تشغل المؤسسة حاليا 247 عاملا مقسمين إلى ثلاث فئات: إطارات، أعوان تحكم، منفذين.

ظهرت هذه المؤسسة كما أسلفنا ضمن التوجه العام نحو القطاع الخاص لاستغلال المدخرات وتخفيض الأعباء على الدولة التي كانت تسيطر على جل المجالات الصناعية دون تحقيق الفعالية والكفاءة في ذلك، وبصفة أدق ظهرت في إطار ما يسمى بتشجيع إنشاء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المدعوم من طرف الدولة كحل لتخفيض معدل البطالة وتشجيع المبادرات والإبداعات المضيئة للقيمة، والمساهمة بشكل قوي في دعم الصناعات والنشاطات خارج المحروقات لإرساء التوازن للاقتصاد الوطني.

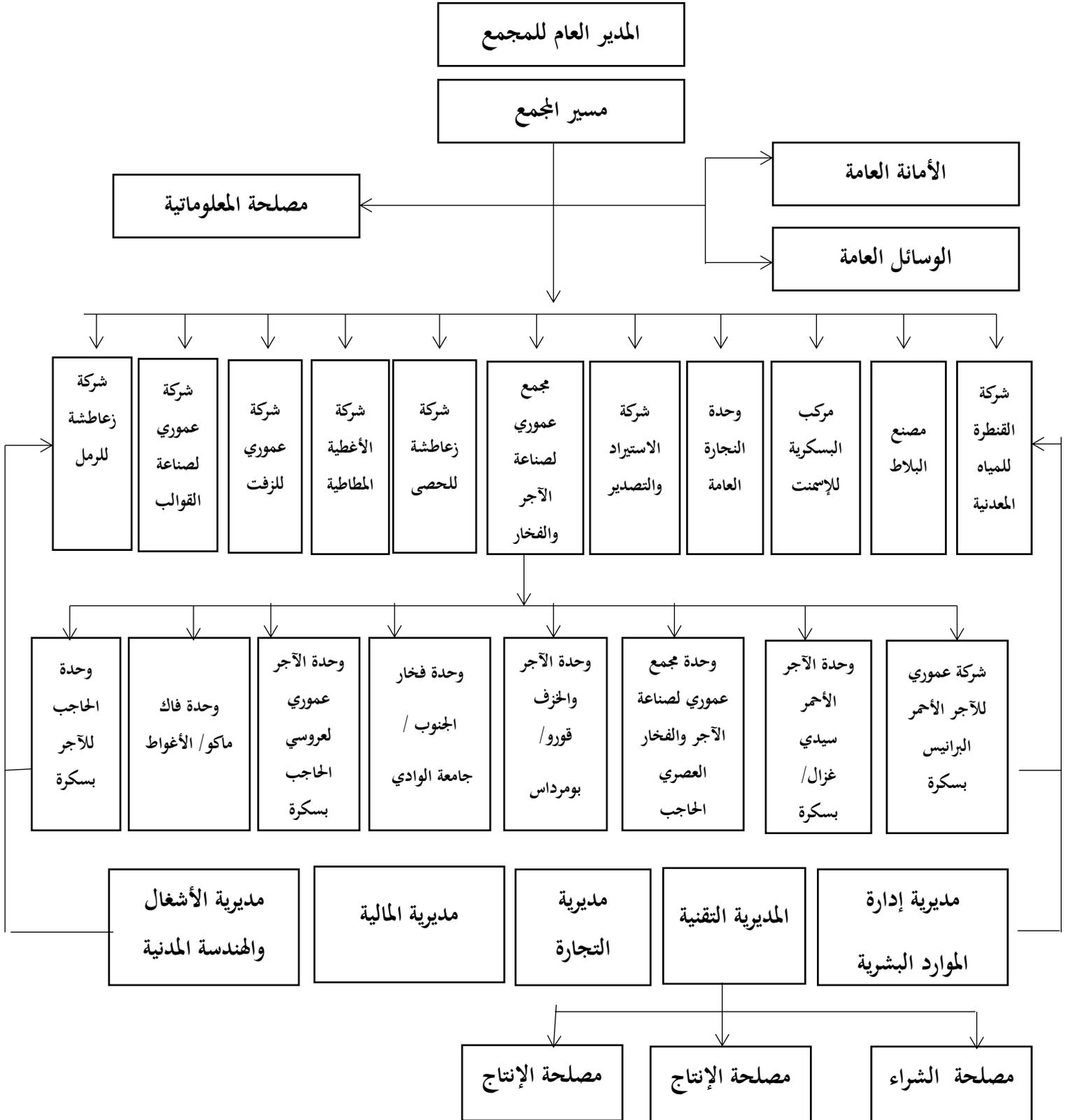
الفرع الثاني: تعريف بمؤسسة الأخوة عموري SARL بسكرة

مجمع الإخوة عموري الكائن بولاية بسكرة -بسكرة وسط- تقدر المساحة الإجمالية للمؤسسة ب 960 متر مربع، والذي بدأ نشاطه خلال شهر أوت 2014، و هو عبارة عن مجموعة من المكاتب كل مكتب يمثل شركة، مصنع أو مركب من المركبات التابعة لإخوة عموري، والتي تنشط عبر ربوع الوطن و تتعلق مهام المجمع بالجانب الإداري حيث يقوم ممثلي المكاتب بجمع تقارير حول عمل المؤسسات التي يمثلونها و تنقيحها، ثم عرضها دوريا لرئيس مجلس الإدارة السيد لعروسي عموري الذي يعتبر المسير الأول لجميع شركات عموري، حيث بدأ نشاطه بوحدة للحصى و وحدتين للمياه الغازية في باتنة. و يعتبر مجمع الإخوة عموري من المؤسسات الخاصة الإقتصادية الرائدة المختصة في صناعة المواد الحمراء في الجزائر، حيث رغم المنافسة التي يشهدها قطاع إنتاج مواد البناء من طرف المؤسسات العمومية أو المستثمرين الخواص، فقد استطاع مجمع الإخوة عموري الإستيلاء على حصة سوقية لا يستهان بها.

ويعد النشاط الرئيسي للمؤسسة هو إنتاج مادة الأجر الأحمر بمختلف الثقوب والتي تدخل في البناء، و يركز المجمع على إنتاج آجر 10 ثقوب و آجر 15 ذو 12 ثقب باعتبارهم الأكثر طلب في السوق الوطنية أما باقي الأنواع الأخرى من الأجر فتنتج حسب الطلب، ويتم تسويق هذه المنتجات عبر كامل السوق الوطنية خاصة الشرق والوسط الجزائري.

إن التعريف بأي مؤسسة لا يخلو من تقديم هيكلها التنظيمي، إذ إن الهيكل التنظيمي للمؤسسة: "يحدد كيفية توزيع المهام والواجبات والمسؤول الذي يتبع له كل موظف، وأدوات التنسيق الرسمية وأنماط التفاعل الواجب إتباعها وتطبيقها" وهو كالتالي:

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي لمجمع الإخوة عموري بسكرة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مسير المجمع

الفرع الثالث: أهداف مؤسسة الإخوة عموري SARL بسكرة

يتطور رقم أعمال المجمع سنويا، وهذا بفعل السياسة التسييرية الفاعلة للمؤسسة، والهادفة إلى تحسين نوعية وجودة ما يتم إنتاجه بالأسعار الملائمة، والكميات المطلوبة، وفق ما يحقق اكتفاء ذاتي للمتطلبات المحلية.

وعليه ومن أجل المحافظة على المستوى المتميز له، فإنه يسعى إلى تحقيق أهدافه المسطرة بما يتوافق مع طبيعة نشاطه وطبيعة محيطه وتمثل أهم أهداف المجمع في:

- الإرضاء الكلي والدائم للزبون وهذا بوضع سياسة تسيير النوعية والجودة تدريجيا.
- تنوع تشكيلة المنتجات.
- تدعيم مركزه التنافسي والعمل على التطوير في الداخل والخارج بشكل مستمر عن طريق القضاء على الإحتكار.
- تشجيع الاستثمار وتوسيع دائرة المجمع بصفة عامة.
- خلق مناصب شغل أكثر وذلك من خلال فتح عدة وحدات تابعة للمجمع.
- السماح للعمال بالمساهمة والمشاركة في جعل المجمع أفضل.
- دعم أعماله بمختلف التكنولوجيا المتقدمة.
- الدعم والمساندة من قبل الإدارة العليا للعاملين مثال مساعدتهم في الحصول على السكن، وذلك بتقديم مشاريع خاصة بالعاملين بمجمع عموري بتخفيضات وتقسيطات مالية.
- الإلتزام بأعلى المعايير الأخلاقية والمهنية.
- إعداد وتهيئة الكوادر الوظيفية، الإنتاجية والخدمية التي يحتاجها أي مشروع توسعي.
- يساهم في تنمية الإقتصاد الوطني.

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة

المطلب الأول: إجراءات الدراسة

الفرع الأول: المنهج المستخدم

لقد تم الاعتماد في إعداد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في وصف مجتمع وعينة الدراسة، فضلا عن دراسة وتحليل علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة.

الفرع ثاني: مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة من الأفراد العاملين في المؤسسات الصناعية التالية: ديوان الوطني للتطهير وحدة بسكرة، مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية ENICAB بسكرة، مؤسسة الإخوة عموري SARL SOFRAMIMEX بسكرة، مؤسسة صنع الزيوت والشحوم لمجمع **petro Bara** بسكرة.

ولقد تم اختيار عينة عشوائية مكونة من: المدير، نائب المدير، رؤساء المصالح البالغ عددهم 40 فردا من مجتمع الدراسة، كما تم توزيع الاستمارة عليهم، وتم استعادة 30 استمارة، وتم إستبعاد 10 استمارات غير صالحة لتصبح الاستمارات المستعملة 30 استمارة.

الجدول رقم (03): يبين جنس أفراد العينة

الجنس	ذكر	أنثى
التكرار	25	05
النسبة %	83.33	16.67

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أغلبية أفراد العينة هم من الذكور والبالغ عددهم 25 بنسبة 83.33%، وهذا مؤشر على قلة مشاركة الإناث في التوظيف بالمؤسسات المبحوثة مقارنة بالذكور.

- الجدول رقم (04): يوضح أعمار عينة البحث

العمر	التكرار	النسبة %
30-25	05	16.67
35-30	08	26.66
40-35	12	40
40 فما فوق	05	16.67

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يظهر الجدول في الأعلى أن 16.67% تراوحت أعمارهم من 25 إلى 30 سنة، وأن 26.6% تراوحت أعمارهم من 30 إلى 35 سنة، وأن 40% تراوحت أعمارهم من 35 إلى 40 سنة، والباقي بلغت أعمارهم أكثر من 40 سنة بنسبة 16.67% وأغلب أفراد العينة تزيد مدة خدمتهم بالمؤسسة عن 10 سنوات مما يعني أن أفراد عينة الدراسة لهم خبرة طويلة داخل المؤسسات المبحوثة.

- الجدول (05): يبين وظيفة العينة

الوظيفة	التكرار	النسبة %
مدير	01	3.33
نائب المدير	05	16.67
رؤساء المصالح	24	80

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه الوظيفة فهي موزعة كالتالي: المدير بنسبة 3.33%، نائب المدير بنسبة 16.67%، رؤساء المصالح بنسبة 80%، مما يعني أن الدراسة تشمل كل الفئات المبحوثة

- الجدول (06): يبين سنوات الخدمة للعينة.

مدة الخدمة	أقل من 5 سنوات	من 5 سنوات إلى 10 سنوات	من 10 سنوات إلى 15 سنوات	15 فأكثر
التكرار	05	05	12	08
النسبة %	16.67	16.67	40	26.66

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجدول أعلاه تبين أن الفترة من 10 سنوات إلى 15 احتلت أعلى مرتبة بنسبة 40%، ويليهما أكثر من 15 سنة بنسبة 26.66%، وفي المرتبة الأخيرة كل من أقل من 5 سنوات والفترة من 5 سنوات إلى 10 بنسبة 16.67%، وهذه النسب تشير إلى أن عينة الدراسة تتمتع بخبرة عالية من العمل الوظيفي مما يؤثر إيجابيا على نتيجة الدراسة.

الفرع الثالث: طريقة جمع البيانات

تم استخدام مصدرين أساسيين لجمع البيانات وهما:

- 1- المصادر الثانوية: قد تم معالجة الإطار النظري للدراسة من خلال الاطلاع على الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة.
- 2- المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة تم جمع البيانات الأولية من خلال الاستمارة تم تطويرها من أجل تحقيق أغراض الدراسة.

المطلب الثاني: أداة الدراسة

اعتمدت الدراسة بشكل رئيسي على الاستمارة من إعداد الطالبتين خصيصا لهذا الغرض، واشتملت على (30) فقرة، تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي الذي تندرج الإجابة عليه من درجة واحدة أمام الإجابة (لا أوافق بشدة) إلى خمس درجات أمام الإجابة (أوافق بشدة)

الفرع الأول: صدق أداة القياس (الاستمارة) وثباته

تم التحقق من صدق الأداة بعدة طرق كما يلي:

أولاً: صدق أداة الدراسة

تم التأكد من صدق المحتوى من خلال عرض الاستمارة على عدد من المحكمين من جامعات جزائرية، لإبداء آرائهم وملاحظاتهم حول مناسبة فقرات الاستمارة، وكذلك وضوح صياغتها اللغوية، و بناء على آرائهم تم استبعاد بعض الفقرات وتعديل بعضها الآخر.

ثانياً: ثبات أداة الدراسة

لتحقيق ثبات أداة الدراسة تم تحقيق ثبات الاتساق الداخلي باستخدام معادلة كرونباخ ألفا، حيث بلغ معامل الثبات لكل محور كما يلي:

محور قيام المؤسسات بالإفصاح عن تكاليفها البيئية 0.788، محور المعوقات التي تحول دون قيام المؤسسات بالإفصاح عن تكاليفها 0.787، بينما بلغ معامل الثبات للمجموع الكلي 0.875، ويعتبر هذا الثبات مقبول لأغراض الدراسة.

ثالثاً: أساليب التحليل الإحصائي

بعد جمع البيانات وتميزها بالطرق الإحصائية المناسبة، وذلك باستخدام برنامج الرزم الإحصائية SPSS، فقد استخدم الباحث التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، ومعامل الارتباط بيرسون ومعادلة كرونباخ ألفا، معامل الارتباط البسيط لمعرفة مدى تأثير المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفروض

لقد تم استخدام مقاييس الإحصاء الوصفي وذلك اعتماداً على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف إجابات عن أسئلة الاستمارة. كما تم حساب المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لوصف الإجابات عن عبارات الاستمارة المتعلقة بمحاور الدراسة (قيام المؤسسات بالإفصاح عن تكاليفها البيئية، المعوقات التي تحول دون قيام المؤسسات بالإفصاح عن تكاليفها).

ولتحديد مستوى الموافقة على كل فقرة من أسئلة الاستمارة و قد اعتمد المقياس التالي: العبارة من (1- أقل من 2.33) يشير المدى إلى تدني المؤشر، ومن ثم فان مستوى التوجيه "ضعيف"، و من (2.34- أقل من 3.67) يشير المدى إلى مستوى متوسط، ومن ثم فان مستوى التوجيه "متوسط"، ومن (3.68-5) يشير المدى إلى ارتفاع المؤشر، ومن ثم فان مستوى التوجيه "مرتفع".

المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة

الفرع الأول: تحليل فقرات المحور الأول (قيام المؤسسات بالإفصاح عن تكاليفها البيئية)

- الجدول رقم (07): تحليل فقرات المحور الأول (قيام المؤسسات بالإفصاح عن تكاليفها البيئية):

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
01	تقوم المؤسسة بالإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية من خلال إظهار البيانات الكمية فقط المتعلقة، ذلك الأداء ضمن التقارير المالية السنوية.	03.95	0.35	مرتفع
02	تقوم المؤسسة بالإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية بأسلوب وصفي وذلك ضمن التقارير المالية السنوية.	03.74	0.35	مرتفع
03	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن تكاليفها البيئية من خلال استخدام الأسلوب الكمي	03.98	0.30	مرتفع
04	تقوم المؤسسة بالإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية من خلال إعداد تقارير خاصة ومنفصلة عن التقارير المالية السنوية.	03.60	0.31	مرتفع
05	تقوم المؤسسة بإعداد قائمة الدخل متضمنة بيانات عن التكاليف البيئية.	04.00	0.35	مرتفع
06	تفصح المؤسسة عن حجم التكاليف البيئية في البيانات والملاحق المالية لها	03.71	0.33	مرتفع
07	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن كافة المعلومات الضرورية عن التكاليف البيئية للشركة.	03.80	0.34	متوسط
08	تقوم المؤسسة بالإفصاح فقط عن بعض المعلومات الضرورية عن التكاليف البيئية للشركة والتي لا تضر بمصلحتها.	03.88	0.36	مرتفع
09	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن التكاليف البيئية إلكترونياً عبر شبكات الإنترنت.	03.85	0.37	مرتفع
10	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة بشأن معالجة التكاليف	03.74	0.35	مرتفع
11	تقوم المؤسسة بالإفصاح على التكاليف المتعلقة بالامتثال للقوانين والتشريعات الحكومية	03.72	0.32	مرتفع

مرتفع	0.35	03.76	تقوم المؤسسة بالإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية ضمن تقارير بيئية مستقلة عن القوائم التقليدية.	12
مرتفع	0.37	03.84	تقوم المؤسسة بالإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية ضمن تقارير التقارير الاجتماعية للشركة	13
مرتفع	0.35	03.80	تقوم المؤسسة بالإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية ضمن تقرير الربح المعدل بتكاليف الأداء الاجتماعي والبيئي	14
مرتفع	0.34	03.83	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن التكاليف البيئية رأسمالية	15
مرتفع	0.33	03.78	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن التكاليف المطلوبة البيئية	16
مرتفع	0.33	03.73	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن التكاليف بيئية جارية	17
مرتفع	0.30	03.81	مجموع العام للمحور الأول	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن قيام المؤسسات بالإفصاح عن تكاليفها البيئية جاءت مرتفعة وفقا لمقياس الدراسة، إذ بلغ متوسط إجابات المبحوثين عن هذا المحور بشكل عام (03.81) بانحراف معياري (0.30)، وقد تراوحت متوسطات إجابات أفراد العينة على فقرات هذا المقياس ما بين (03.60-4.00)، و انحرافها المعياري ما بين (0.30-0.37). وكان أعلى متوسط للفقرة الخامسة، إذ بلغ 04.00 بانحراف معياري 0.35 مما يدل على ان الشركة تقوم بإعداد قائمة الدخل متضمنة بيانات عن التكاليف البيئية، أما الفقرة الرابعة فتشكل اقل قبول ضمن هذا المحور. إذ بلغ متوسطها الحسابي 03.60 بانحراف معياري 0.31 مما يدل على عدم قيام المؤسسات المبحوثة بالإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية من خلال إعداد تقارير خاصة ومنفصلة عن التقارير المالية السنوية.

الفرع الثاني: تحليل فقرات المحور الثاني (المعوقات التي تحول دون قيام المؤسسات بالإفصاح عن تكاليفها):

- الجدول رقم (08): تحليل فقرات المحور الثاني (المعوقات التي تحول دون قيام المؤسسات بالإفصاح عن تكاليفها):

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
18	- عدم إدراك مفهوم التكاليف البيئية.	03.95	0.25	مرتفع
19	- صعوبة قياس التكاليف البيئية.	03.77	0.21	مرتفع
20	- عدم توفر نظام محاسبي يفى بأغراض الإفصاح عن التكاليف البيئية.	03.90	0.20	مرتفع
21	- قلة البرامج التعليمية للتعريف بمتطلبات الإفصاح عن التكاليف البيئية.	03.80	0.21	مرتفع

مرتفع	0.23	03.70	- عدم وجود معايير محاسبية تتعلق بالإفصاح عن التكاليف البيئية.	22
مرتفع	0.30	03.71	- عدم وجود معيار محاسبي خاص بضرورة الإفصاح التام عن الالتزامات البيئية في مجال معلومات نظافة البيئة.	23
متوسط	0.31	03.60	- عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية.	24
مرتفع	0.26	03.69	- عدم تدخل الدولة بوضع قوانين تلزم الشركات بالإفصاح عن تكاليفها لبيئية	25
مرتفع	0.27	03.75	- عدم وجود عقوبات قانونية تفرض على المؤسسات الصناعية التي تمتنع عن الإفصاح على التكاليف البيئية	26
مرتفع	0.25	03.82	- غياب الدور الإعلامي البيئي.	27
مرتفع	0.32	03.72	- غياب دور المنظمات والجمعيات المحاسبية المحلية تجاه البيئة.	28
مرتفع	0.28	03.74	- ضعف التشريعات المتعلقة بالإفصاح عن التكاليف البيئية	29
مرتفع	0.27	04.00	- غياب الوعي البيئي لدى إدارة الشركة.	30
مرتفع	0.21	03.78	مجموع العام للمحور الثاني	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن المعوقات التي تحول دون قيام المؤسسات بالإفصاح عن تكاليفها جاءت مرتفعة وفقا لمقياس الدراسة، إذ بلغ متوسط إجابات الباحثين عن هذا المحور بشكل عام (03.78) بانحراف معياري (0.21)، وقد تراوحت متوسطات إجابات أفراد العينة على فقرات هذا المقياس ما بين (03.60-4.00)، وانحرافها المعياري ما بين (0.20-0.30). وكان أعلى متوسط للفقرة الثلاثون، إذ بلغ 04.00 بانحراف معياري 0.20 مما يدل على غياب الوعي البيئي لدى إدارة المؤسسات المبحوثة. أما الفقرة الرابعة والعشرون فتشكل أقل قبول ضمن هذا المحور. إذ بلغ متوسطها الحسابي 03.60 بانحراف معياري 0.31 مما يدل على عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة وتحليل النتائج

الجدول رقم (09): نتائج اختبار الفرضية

المتغير	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	مستوى دلالة
- تقوم الشركات المبحوثة بالإفصاح عن تكاليفها البيئية.	26.34	01.697	0.000
- توجد معوقات تحول دون قيام المؤسسات المبحوثة	27.80	01.697	0.000

			بالإفصاح عن تكاليفها البيئية.
--	--	--	-------------------------------

المصدر: الجدول من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة **T** المحسوبة لجميع المحاور (26.34، 27.80) أكبر من قيمة **T** الجدولية التي تساوي 01.697، مما يعني أن :

- المؤسسات المبحوثة تقوم بالإفصاح عن تكاليفها البيئية،
- توجد معوقات تحول دون قيام المؤسسات المبحوثة بالإفصاح عن تكاليفها البيئية

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري من هذه الدراسة، وبعد إسقاطه على الواقع من خلال الدراسة التطبيقية التي تم دراستها في هذا الفصل والمطبقة على المؤسسات الصناعية محل الدراسة التي ساعدتنا في هذا البحث، حيث تم التعرف في هذا الفصل على المؤسسات محل الدراسة أهم أهدافها ونشاطاتها التي تقوم بها، ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على جمع البيانات الأولية عن طريق توزيع الاستبيان كأداة رئيسية للدراسة، وتم تحليل هذه البيانات عن طريق برنامج SPSS للتحليل الإحصائي، وقمنا باستخراج المعلومات التي ساعدتنا في حل مشكلة الدراسة، وقد توصلنا إلى النتائج التي سنعرضها في خاتمة الدراسة.

خاتمة

لقد تناول موضوع بحثنا محاولة التعرف على مدى التزام المؤسسات الصناعية بالإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في قوائمها المالية وأهميته، حيث يجب أن تلتزم هذه المؤسسات بتطبيق المحاسبة البيئية من خلال الإفصاح المحاسبي لتكاليفها البيئية التي تتحملها ضمن قوائمها المالية، من جل حماية البيئة وأيضاً من أجل توفير المعلومات الأزمة والكافية للجهات المستخدمة لها الخارجة والداخلية ، حتى تساعد على تقييم الأداء البيئي للمؤسسة واتخاذ القرارات، و يجب عليها مواكبة التطورات وتركها للمحاسبة التقليدية التي تتجاهل المحاسبة البيئية وإفصاح عن الأنشطة البيئية، وتوصلنا من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج:

نتائج الدراسة:

تقوم المؤسسات بالإفصاح فقط عن بعض المعلومات الضرورية عن التكاليف البيئية للشركة والتي لا تضر بمصلحتها.
تقوم المؤسسات بالإفصاح عن التكاليف البيئية إلكترونياً عبر شبكات الإنترنت.
تقوم المؤسسات بالإفصاح عن التكاليف البيئية رأسمالية.
تقوم المؤسسات بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة بشأن معالجة التكاليف.
عدم قيام المؤسسات بالبحوث والإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية من خلال إعداد تقارير خاصة ومنفصلة عن التقارير المالية السنوية.
يساعد الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في إصدار التقارير والقوائم المالية بموضوعية ومصداقية أكثر، التي بدورها تساعد في اتخاذ القرارات المناسبة.
للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية دور رقابي على الأداء البيئي للمؤسسات والذي يؤدي بدوره إلى تخفيض التكاليف التي تتحملها، بالإضافة إلى زيادة تنافسيتها ومردوديتها.
تعاني المؤسسات محل الدراسة من ضعف في الإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية، وهذا نتيجة العديد من المعوقات التي تواجهها بالإضافة إلى عدم وجود معايير وبنود محاسبة توضح كيفية القيام بهذا النوع من الإفصاح وكيفية إدراجه ضمن القوائم المالية بشكل مستقل.

من المعوقات التي تحول دون قيام المؤسسات بالإفصاح عن تكاليفها مايلي:

- عدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض الإفصاح عن التكاليف البيئية.
- قلة البرامج التعليمية للتعريف بمتطلبات الإفصاح عن التكاليف البيئية.
- صعوبة قياس التكاليف البيئية
- غياب الوعي البيئي لدى إدارة المؤسسات الصناعية.
- عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية.
- عدم وجود قوانين ملزمة للإفصاح عن التكاليف البيئية.

- عدم وجود رغبة للإفصاح عن تكاليفها المرتبطة بالأضرار البيئية الناتجة عن عملياتها حتى ولو أمكن قياسها وإفصاح عنها.
- غياب الدور الإعلامي البيئي.
- عدم وجود معايير محاسبية تتعلق بالإفصاح عن التكاليف البيئية.
- عدم توفر نظام محاسبة بيئية مستقل لقياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها، خاصة للمؤسسات التي تنشط في مجال البيئة.
- ارتفاع تكلفة قياس وتحليل التكاليف البيئية.
- غياب الإفصاح التام عن الالتزامات البيئية في مجال معلومات نظافة البيئة.

التوصيات:

إنطلاقاً من ماتم التطرق إليه سابقاً ومن خلال تحليل نتائج الدراسة قدمنا مجموعة من الإقتراحات وهي كالتالي:

- على الدولة أن تقوم بإصدار وتفعيل قوانين وتشريعات بيئية، تلزم المؤسسات الصناعية بإعداد التقارير السنوية عن الأداء البيئي.
- تطوير برامج تدريبية متخصصة لمعدي القوائم المالية للتعريف بمتطلبات القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية.
- يجب على المنظمات العلمية المحاسبية سواء الدولية أو الوطنية على القيام بدورها، وذلك من خلال إصدار معايير محاسبية خاصة تلزم المؤسسات على قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها.
- على المؤسسات التي تضر بالبيئة تبني نظام محاسبي بيئي يأخذ بعين الاعتبار التكاليف البيئية.
- وضع حوافز مادية ومعنوية لتشجيع المؤسسات الصناعية على نشر المزيد من المعلومات الضرورية عن أداؤها البيئي.
- ضرورة تولى الجامعات والمعاهد وضع مقررات محاسبية حديثة من خلال تخصيص مناهج تتضمن مفاهيم المحاسبة البيئية وأسس الإفصاح عن التكاليف البيئية.

آفاق الدراسة:

لقد حاولنا في هذه الدراسة الإحاطة بموضوع أهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية وهذا لا يعني أن هناك نقاط غير قابلة للنقاش وهناك بعض القصور في جهدنا لعدم الإلمام بالموضوع من كامل جوانبه، حيث نقترح بعض المواضيع التي يمكن أن تكون امتداداً لدراستنا مستقبلاً، على سبيل المثال:

- معوقات و منافع الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية.
- دور الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تحسين جودة القوائم المالية.
- واقع تبني محاسبة التكاليف البيئية في المؤسسات للجزائرية.
- مدى مساهمة التكاليف البيئية في توجيه سلوك البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية.

قائمة المصادر والمراجع

المراجع

I- المجالات:

- 01- الجيلالي بن عولي، و رحيمة حوالف. (2020). الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية والمعوقات التي تواجهه. (العدد1، المحرر) مجلة مجاميع المعرفة(المجلد6).
- 02- إيناس عبد الرحمان القيسي. (بلا تاريخ). دور المحاسبة البيئية في حماية البيئة والمجتمع. (العدد11، المحرر) مجلة التراث الجامعية.
- 03- حامد محمد عطية. (2003). تفعيل دور نظم المحاسبة والادارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة. الدراسات والبحوث التجارية.
- 04- حسن ناظم. (2009). إطار مقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد. دراسة تطبيقية في شركة المصافي الجنوب مصفى البصرة ، المجلد 10(العدد03).
- 05- خليل ابراهيم رجب. (2016). دور المحاسبة البيئية في ادارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والافصاح عنها. العدد 18.
- 06- عبد الرزاق قاسم الشحادة. (2010). القياس المحاسبي للتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للاسمنت و تأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة. جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية.
- 07- عبد الجليل لخذاري، و محمد لمن علون. (2020). المحاسبة البيئية وأثرها على أبعاد التنمية المستدامة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. نماء للاقتصاد والتجارة .
- 08- عبد المجيد موزارين، و محمد الأمين بريري. (2017). قياس التكاليف البيئية و الإفصاح عنها في القوائم المالية في ظل التوجه نحو تحقيق التنمية المستدامة. مجلة العلوم الادارية و المالية، المجلد 01، العدد01.
- 09- عبد الهادي منصور الدوسري. (2011). أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية. الأعمال، العلوم المحاسبية. جامعة الشرق الاوسط.
- 10- فارس جميل حسين الصوفي. (2012). أهمية التكاليف و الإفصاح البيئي في ترشيد القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية.
- 11- منى مغاوري، و علي يوسف. (2018). أثر إفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وملائمة المعلومات المحاسبية مع دراسة تطبيقية. (العدد5، المحرر) مجلة الدراسات التجارية المعاصرة.

- 12- محمد لمين علوان، نعيمة زعرور، و عبد الحق سعدي. (2020). الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وفق للنظام المحاسبي المالي. مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 04(العدد 01).
- 13- ناظم حسين عبد السيد. (2009). الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد دراسة تطبيقية في شركة المصافي الجنوب. (المجلد 22، المحرر) مجلة التقني(العدد 5).

II- الكتب:

- 01- ابراهيم جابر السيد. (2014). محاسبة التلوث البيئي. عمان: دار غيداء للنشر والتوزيع.
- 02- أمين السيد أحمد لطفي. (2005). المراجعة البيئية. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- 03- حنان رضوان حلوة. (2001). تطور الفكر المحاسبي. (1، المحرر) عمان، الأردن: دار الجامعة الدولية ودار الثقافة.
- 04- ماجد أحمد ابراهيم. (2019). المحاسبة الخضراء والبيئة. مؤسسة شباب الجامعة.
- 05- عمار بن عيشي. (2019). القياس والافصاح عن القضايا المحاسبية المعاصرة. عمان: دار اسامة.
- 06- محمد مطر، و موسى السويطي. (2002). التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس العرض والإفصاح. (2، المحرر) عمان: دار وائل للنشر.
- 07- منى عبد الله محمد. (2014). ثر قياس التكاليف البيئية و الأفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي. الاقتصاد، المحاسبة. دمشق: جامعة دمشق.
- 08- محمد عباس بدوي. (2012). المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق (المجلد 2). مصر: الإسكندرية المكتب الجامعي الحديث.
- 09- مهدي عباس الشيرازي. (1991). النظرية المحاسبية. الكويت: مطبعة ذات السلاسل.
- 10- يوسف محمد جربوع. (2004). نظرية المحاسبية . عمان: مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع.

III- مذكرات ورسائل التخرج.

- 01- أسماء جرموني. (2015). دور محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية. رسالة لنيل شهادة دكتوراه علوم تجارية . جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

- 02- الطاهر عادل البهلول حميدان. (2011). الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي اللبي في الشركة الأهلية للاسمنت بليبيا. جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية.
- 03- حنان سعدي سيف. (2014). القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية و الإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية. مذكرة مقدمة إستكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير. جامعة قسنطينة.
- 04- رولا كاسر يالقة. (2007). القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف و دورها في ترشيد قرارات المستخدمين. مذكرة ماجستير في المحاسبة المصرفية. سوريا.
- 05- محمد عبدالله صالح موسى. (2010). الوعي البيئي و دوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة و أثره على قرارات المستثمرين في سوق عمان المالي. أطروحة دكتورا في الفلسفة المحاسبية، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان.
- 06- مهوات لعبيدي. (2015). القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و الإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي. الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير قسم علوم التسيير جامعة بسكرة اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه.
- 07- موسى محمد عبد الله صالح. (2015). الوعي البيئي و دوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية و المساهمة في العامة و أثره على قرارات المستثمر في سوق عمان المالي. ادارة الاعمال، الفلسفة في المحاسبة. طرابلس: جامعة الجنان.
- 08- هاني خليل فرج. (بلا تاريخ). العلاقة بين مستوى الإفصاح البيئي و قيمة الشركة. دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المقيدة بالبورصة المصرية.

باللغة الأجنبية:

- 01- christoper , H. (1997). environmental accounting for environment. health and safety costs, austin : university of texas.
- 02- deegan, c. (2009). Financial accounting theory. mc-graw hill professional; 3rd ed.
- 03- narain meena namo. (2008). tools and technique of environmental accounting for busines. india: the institute of cost and works accounting of india, 2ed.

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	البسمة
	شكر وعرهان
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
02	الفصل الأول: الإطار النظري للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية
02	تمهيد:
03	المبحث الأول: ماهية المحاسبة البيئية
03	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة البيئية وأسباب الإهتمام بها
04	المطلب الثاني: مراحل تطور المحاسبة البيئية
06	المطلب الثالث: أهمية المحاسبة البيئية و أهداف تطبيقها
09	المطلب الرابع: متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية
11	المبحث الثاني: مدخل للتكاليف البيئية
11	المطلب الأول: مفهوم التكاليف البيئية و خصائصها
12	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التكاليف البيئية
14	المطلب الثالث: أسباب حدوث ودوافع المنشآت للدراسة التكاليف البيئية
17	المطلب الرابع: أنواع التكاليف البيئية
21	المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية
21	المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية
22	المطلب الثاني: أهداف وأهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية
23	المطلب الثالث: أنواع و متطلبات الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية
31	المطلب الرابع: معوقات الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية
33	خلاصة الفصل
34	الفصل الثاني: دراسة ميدانية مجموعة من المؤسسات الصناعية في ولاية بسكرة
36	المبحث الأول: تقديم عام حول المؤسسات الصناعية محل الدراسة

36	المطلب الأول: المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل - بسكرة ENICAB
42	المطلب الثاني: الديوان الوطني للتطهير وحدة بسكرة والتعريف بها
47	المطلب الثالث: مؤسسة الإخوة عموري SARL SOFRAMIMEX بسكرة
51	المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة
51	المطلب الأول: إجراءات الدراسة
53	المطلب الثاني: أداة الدراسة
54	المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفروض
54	المطلب الأول: عرض وتحليل نتائج الدراسة
56	المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة وتحليل النتائج
58	خلاصة الفصل
60	خاتمة
63	قائمة المصادر والمراجع
67	فهرس المحتويات
70	ملاحق

قائمة الملاحق

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم مالية و محاسبة

إستمارة استبيان

في إطار التحضير لإعداد مذكرة تخرج ماستر بعنوان:

أهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية.

بغرض إتمام هذه الدراسة أستسمحكم أن تفضلوا بالمشاركة في اثناء هذا الموضوع من خلال الإجابة على الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة و هذا من أجل التعرف على آرائكم حتى نتوصل إلى نتائج دراسة موضوعية نلتمس من سيادتكم الإجابة على جميع الأسئلة بكل عناية و وضوح .

و أخيرا أشكر لكم حسن تعاونكم و مساهمتكم في هذا البحث.

أولا: البيانات الشخصية: يرجى التكرم بوضع علامة (✓) امام الإجابة الصحيحة :

- الجنس : - ذكر - أنثى

- العمر: - من 25 إلى 30 سنة - من 30 إلى 35

سنة

- من 35 إلى 40 سنة - 40 سنة فما فوق

- الوظيفة : - مدير - نائب المدير

- رؤساء المصالح

- أخرى (يرجى الذكر)

.....

- مدة الخدمة :

- من 05 إلى 10 سنوات

- اقل من 5 سنوات

- 15 سنة فأكثر

- من 10 إلى 15 سنة

ثانيا: محاور الإستبيان

المحور الأول: قيام المؤسسات بالإفصاح عن تكاليفها البيئية

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
01	تقوم المؤسسة بالإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية من خلال إظهار البيانات الكمية فقط المتعلقة بذلك الأداء ضمن التقارير المالية السنوية.					
02	تقوم المؤسسة بالإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية بأسلوب وصفي وذلك ضمن التقارير المالية السنوية.					
03	تقوم المؤسسة بالإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية من خلال استخدام الأسلوب الكمي					
04	تقوم المؤسسة بالإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية من خلال إعداد تقارير خلاصة ومنفصلة عن التقارير المالية السنوية.					
05	تقوم المؤسسة بإعداد قائمة الدخل متضمنة بيانات عن التكاليف البيئية.					
06	تفصح المؤسسة عن حجم التكاليف البيئية في البيانات والملاحق المالية لها					
07	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن كافة المعلومات الضرورية عن التكاليف					

					البيئية للشركة.	
					تقوم المؤسسة بالإفصاح فقط عن بعض المعلومات الضرورية عن التكاليف البيئية للشركة والتي لا تضر بمصلحتها.	08
					تقوم المؤسسة بالإفصاح عن التكاليف البيئية إلكترونياً عبر شبكات الإنترنت.	09
					تقوم المؤسسة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة بشأن معالجة التكاليف.	10
					تقوم المؤسسة بالإفصاح على التكاليف المتعلقة بالامتثال للقوانين والتشريعات الحكومية.	11
					تقوم المؤسسة بالإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية ضمن تقارير بيئية مستقلة عن القوائم التقليدية.	12
					تقوم المؤسسة بالإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية ضمن تقارير التقارير الاجتماعية للشركة.	13
					تقوم المؤسسة بالإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية ضمن تقرير الربح المعدل بتكاليف الأداء الاجتماعي والبيئي.	14
					تقوم المؤسسة بالإفصاح عن التكاليف البيئية رأسمالية.	15
					تقوم المؤسسة بالإفصاح عن التكاليف والمطلوبات البيئية.	16
					تقوم المؤسسة بالإفصاح عن التكاليف بيئية جارية.	17

المحور الثاني: المعوقات التي تحول دون قيام المؤسسات بالإفصاح عن تكاليفها

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
18	- عدم إدراك مفهوم التكاليف البيئية.					
19	- صعوبة قياس التكاليف البيئية.					
20	- عدم توفر نظام محاسبي يفيء بأعراض الإفصاح عن التكاليف البيئية.					
21	- قلة البرامج التعليمية للتعريف بمتطلبات الإفصاح عن التكاليف البيئية.					

					22	- عدم وجود معايير محاسبية تتعلق بالإفصاح عن التكاليف البيئية.
					23	- عدم وجود معيار محاسبي خاص بضرورة الإفصاح التام عن الالتزامات البيئية في مجال معلومات نظافة البيئة.
					24	- عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية.
					25	- عدم تدخل الدولة بوضع قوانين تلزم الشركات بالإفصاح عن تكاليفها لبيئية.
					26	- عدم وجود عقوبات قانونية تفرض على المؤسسات الصناعية التي تمتنع عن الإفصاح على التكاليف البيئية.
					27	- غياب الدور الإعلامي البيئي.
					28	- غياب دور المنظمات والجمعيات المحاسبية المحلية تجاه البيئة.
					29	- ضعف التشريعات المتعلقة بالإفصاح عن التكاليف البيئية.
					30	- غياب الوعي البيئي لدى إدارة الشركة.



مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة
 Entreprise des Industries du Câble de Biskra
 Spa au capital social de 1 010 000 000 DA



سياسة الجودة، الصحة، الأمن و البيئة

ENICAB SPA مؤسسة رائدة في صناعة كوابل الطاقة الكهربائية و تقدم لعملائها مجموعة واسعة و متنوعة من المنتجات بما في ذلك كوابل الضغط المنخفض، الكوابل الصناعية، كوابل الضغط المتوسط و الكوابل العارية ذات الضغط العالي و قد التزمت منذ عدة سنوات بمنهجية الجودة التي أصبحت ركيزة اساسية في انجاز انشطتها و تسيير المؤسسة.

ولهذا السبب قررت المديرية العامة اتباع منهجية الجودة التي تهدف الى زيادة ارضاء عملائها و التحسين المستمر لعملياتها من خلال الالتزام بإنشاء نظام ادارة متكامل (الجودة، الصحة، الامن و البيئة) و بذلك تجمع المعايير الثلاثة (ISO 9001، 14001، و 45001).

بصفتي الرئيس المدير العام لـ ENICAB ، أتعهد بما يلي:

- ✚ تنفيذ سياسة الجودة ، الصحة الامن و البيئة ؛
- ✚ امتثال للتشريعات واللوائح والمعايير ومتطلبات اخرى للجودة، الصحة، الامن و البيئة؛
- ✚ تلبية جميع المتطلبات المعمول بها؛
- ✚ ضمان التشاور والمشاركة على جميع المستويات؛
- ✚ حماية البيئة والوقاية من التلوث.
- ✚ القضاء على مخاطر الصحة و السلامة المهنية و تقليلها؛
- ✚ توفير ظروف عمل آمنة وصحية للوقاية من الإصابات والأمراض؛
- ✚ توفير جميع الوسائل اللازمة للأنشطة لتحقيق الأهداف؛
- ✚ الاستمرار في تحسين نظام الادارة المتكامل SMI ؛

تتمحور سياسة الجودة، الامن و البيئة في مؤسسة صناعة الكوابل حول المحاور الاستراتيجية التالية :

- ✚ إنشاء تنظيم يلبى توقعات الأطراف المهمة؛
- ✚ تعزيز مكانتها كمورد رئيسي في صناعة الكوابل الكهربائية؛
- ✚ الاستماع باستمرار لعملائنا من أجل تلبية احتياجاتهم وتوقعاتهم؛
- ✚ السعي من أجل "صفر حادث"؛
- ✚ الوقاية من المخاطر (تحديد أهم المخاطر في مؤسسة صناعة الكوابل) ؛
- ✚ الحد وتقليل النفايات وتحسين تئمينها؛
- ✚ الاستخدام الأمثل للموارد الطبيعية؛
- ✚ ضمان تسيير و منشأ جميع المواد؛
- ✚ تطوير مهارات الموظفين.

النجاح في منهجيتنا يتطلب تعبئة و التزام جميع موظفي المؤسسة بما يتوافق مع قيم مؤسستنا وهي:

- روح الفريق؛
- تبادل الخبرات ونقل المعرفة ؛
- الصرامة و القدرة التنافسية؛
- تحسين الأداء المستمر؛

Président Directeur Général

Abdelhakim LOUAHEM

الرئيس المدير العام
 عبد الحكيم الواهم

ندعو الإطارات بشكل خاص إلى تسهيل التغيير في السلوك و تحديث الأدوات و أساليب العمل، الأمر الذي سيقود مؤسستنا نحو الكفاءة و الأداء و الاستدامة في جميع المجالات. (2)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 24 - 05 - 2023
إلى السيد: مؤسسة صناعات الكوابل
- ENICAB - بسكرة -



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية
الرقم: 264 / ك.ق.ت.ت / 2023

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطلاب:

1 - خلفه سندس

2 - مروءة زلماطي

المسجلان بالسنة: ثانية ماستر تخصص: محاسبة

وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة ب:

"أهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية"

تحت إشراف: أ.د/ بن عيشي عمار

في الأخير تقبلوا منا أسى عبارات التقدير والاحترام

عميد الكلية
نائب العميد للدراسات و المسائل البحثية
بالتفويض
د. غربي وهيبينة
بالتفويض

تأشير المؤسسة المستقبلة
مديرية الموارد البشرية
فوضيل بل محمد المصطفى
DIRECTION
DES SOURCES
HUMANES
-3-
ENICAB BISKRA | SDR

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 12 - 03 - 2023

إلى السيد: مدير الديوان الوطني
للتطهير ONA - بسكرة



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية
الرقم: 263 / ك.ق.ت.ت / 2023

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطلاب:

1 - خلفه سندس

2 - مرورة زلماطي

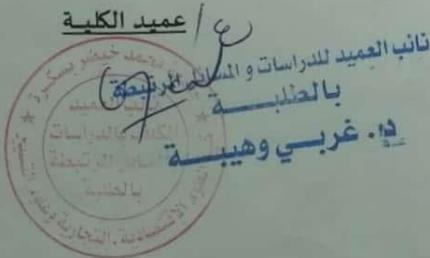
المسجلان بالسنة: ثانية ماستر تخصص: محاسبة

وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة ب:

" أهمية الافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية "

تحت إشراف: أ.د/ بن عيشي عمار

في الأخير تقبلوا منا أسى عبارات التقدير والاحترام



جامعة بسكرة

ص.ب 145 ق.ر - بسكرة