

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 تطبيق المحاسبة البيئية في تحسين الأداء البيئي

دراسة حالة: مؤسسة صناعة الكوابل - بسكرة - ENICAB

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

تخصص: محاسبة

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- جودي محمد رمزي

من إعداد الطالبان:

- كندري احلام

- لبوازيد رميساء

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ محاضر أ	- د. بو عكاز سميرة
بسكرة	مقررا	- أستاذ التعليم العالي	- أ/د جودي محمد رمزي
بسكرة	مناقشا	- أستاذ محاضر أ	- د. كحول صورية

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 تطبيق المحاسبة البيئية في تحسين الأداء البيئي

دراسة حالة: مؤسسة صناعة الكوابل - بسكرة - ENICAB

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

تخصص: محاسبة

الأستاذ (ة) المشرف(ة)

- جودي محمد رمزي

من إعداد الطالبان:

- كندري احلام

- لبوازيد رميساء

لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- أستاذ محاضر أ	- د. بو عكاز سميرة
بسكرة	مقررا	- أستاذ التعليم العالي	- أ/د جودي محمد رمزي
بسكرة	مناقشا	- أستاذ محاضر أ	- د. كحول صورية

الموسم الجامعي: 2022-2023

الاهداء

الحمد لله حبا وشكرا، الحمد لله رجاءا وطاعة، حمدا لله الذي سدد خطانا، حمدا لله دائما وأبدا من مقامي هذا يسعدني أن أهدي ثمار تعبي وعملي هذا إلى :

المرفأ الهادئ الذي يحضنني كلما تقاذفتني السفن والأشرعة، أطال الله في عمره وجعله دائما سندي وداعمي، والذي الحبيب .

إلى التي غمرتني بحنانها وعطفها مصدر سعادتي وسبب راحتي إليك يا منبع الحنان و رمز الحب و العطاء أمي الحبيبة رعاها الله .

إلى من قاسموني حنان أمي و حب أبي:

إلى اخي و زوجته و أبنائه و إلى اخواتي و أزواجهم امين و إبراهيم و كريم و جميع أبنائهم حفظهم الله.

إلى زميلتي في المذكرة التي تقاسمت معي عناء هذا العمل كما اهدي ثمرة جهدي الى استاذي الكريم جودي محمد رمزي.

إلى كل من كان له يد العون في اعداد هذه المذكرة ، و إلى كل من ساهم معي و لو بالكلمة الطيبة

إلى جميع الأصدقاء

وإلى كل من يؤمن بأن بذور نجاح التغيير هي في ذواتنا و في أنفسنا قبل أن تكون في أشياء أخرى

الطالبة: كندري احلام

الإهداء

أحمد لله عز وجل على منه وعونه لإتمام هذه المذكرة

إلى من كان يدفعني قدما نحو الأمام إلى الإنسان الذي امتلكت لنيل المبتغى إلى
الذي سهر على تعليمي بتضحيات جسام مترجمة في تقديسها للعلم أبي الغالي أطال
الله في عمره.

وإلى من كانت لي سند ونبع الحنان أمي الحبيبة، إليهما أهدي هذا العمل لأدخل
على قلبهما شيئا من السعادة .

إلى أخواتي الغاليات على قلبي و زميلتي في المذكرة أحلام التي كانت لي يد العون
الكبير في هذا العمل المتواضع.

يسرني أن أتقدم بالشكر الجزيل و الامتنان إلى من احتضن هذه المذكرة و ساهم
فيها و أمدّها بنصائح و توجيهات قيمة

الأستاذ المشرف : جودي رمزي

الطالبة : لبوازيد رميساء

شكر و عرفان

الحمد لله رب العالمين الذي أعانني على إنجاز هذه الدراسة، والصلاة والسلام على النبي الأمين ولله الشكر من قبل ومن بعد.

بأسمى عبارات الشكر و الثناء نتقدم الى أستاذنا ومرشدنا الأستاذ جودي رمزي على قبوله الإشراف على هذه المذكرة وعلى توجيهاته .

كما نتقدم بوافر الشكر و الثناء إلى من كانوا السابقين في إعطائنا كل التشجيع و المبادرة في توسيع ميدان البحث ووقفو معنا بكل احترام وتقدير أقدم جزيل شكري إلى إطارات مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة.

جميع من ساهم في كتابة هذه المذكرة والى كل الأيادي الطيبة التي شاركت في إتمام هذا العمل وإلى كل الذين أحيو الأيام بالحب و السرور .

الملخص

الملخص :

تهدف هذه الدراسة الى معرفة مدى أهمية المحاسبة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر ، و قد تناولت هذه الدراسة في جانبها النظري اهم المفاهيم و المصطلحات المتعلقة بالمحاسبة البيئية و الأداء البيئي ، و الإفصاح عن التكاليف البيئية التي يمكن قياسها ماليا بشكل منفصل في القوائم المالية ، لذلك لا بد من ادراج جميع التكاليف البيئية التي يمكن قياسها ، ولهذه المحاسبة دورا في التنمية الاقتصادية من خلال المعلومات المحاسبية اللازمة اما من الجانب التطبيقي فتضمن دراسة ميدانية حول أهمية المحاسبة البيئية في المؤسسة الاقتصادية لتحسين ادائها البيئي .

و لقد تم الاعتماد على المقابلة ثم تحليل النتائج المتوصل اليها ، و التوصل الى وجود وعي لدى هيئة تدريس مقياس المحاسبة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة بسكرة من جهة، ومن جهة أخرى تم اجراء المقابلة مع بعض من لهم علاقة بالمحاسبة والاداء البيئي بمؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة.

الكلمات المفتاحية : المحاسبة البيئية ، الأداء البيئي ، القياس و الإفصاح المحاسبي البيئي

Summary

This study aims to determine the importance of environmental accounting in improving the environmental performance of Algeria's economic institutions. In its theoretical aspect, this study dealt with the most important concepts and terminology related to environmental accounting and environmental performance, Disclosure of the environmental costs that can be measured financially separately in the financial statements So all environmental costs that can be measured have to be included, This accounting plays a role in economic development through the necessary accounting information. On the applied side, it includes a field study on the importance of environmental accounting in an economic institution to improve its environmental performance.

The interview was based and then the results were analyzed. The Faculty of Economics, Commerce and Management Sciences has an awareness of the Faculty of Accounting Metrics University of Biskara and Interviewed with some of those related to accounting and environmental performance of the Biskara Cable Industry Corporation.

keywords : environement account. envirenmental performance.measurement and accounting disclosur.

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
18	جدول يوضح التكاليف و العوائد الاجتماعية للسنة "ن"	1-1
19	جدول يوضح الميزانية الختامية للمؤسسة	2-1

قائمة الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
19	شكل يمثل أسباب حدوث التكاليف البيئية	1-1
67	شكل يمثل هيكل تنظيمي للمؤسسة	2-1

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	تصريح ضريبة دخل الشركات
02	أصول الميزانية العامة
03	خصوم الميزانية العامة
04	جدول حساب النتائج
05	فاتورة
06	وصل بيع
07	وصل طلب
08	المقابلة

مقدمة

مقدمة :

من الاتجاهات المهمة و الحديثة التي عرفت اهتماما كبيرا في السنوات الأخيرة في مختلف المجتمعات هو موضوع البيئة ، و يعود ذلك الى تفاقم الاضرار الملحقة بالبيئة ،نتيجة التلوث الذي تتعرض اليه و التي تعد مشكلة اقتصادية ،اجتماعية و سياسية في العالم ،حيث أصبحت الدول الصناعية الكبرى مسؤولة عن حماية البيئة كونها المسبب الرئيسي لهذا الخطر .

تعتبر المحاسبة البيئية احدث مراحل التطور في المنهج المحاسبي مما اضفى بعدا جديدا على مهنة المحاسبة التي كانت تقتصر سابقا على الجانب المالي و الاقتصادي فقط ،فعلى الشركات ان تهتم بتوصيل معلومات ملائمة و كافية عن أدائها البيئي مثلما تهتم بتوصيل معلوماتها عن أدائها المالي و الاقتصادي ، و بعد الانتقال من مخطط محاسبي الى نظام محاسبي مالي فقد أولى اهتماما بقضايا البيئة.

1-إشكالية الدراسة:

نظرا لزيادة الاهتمام بالمحاسبة البيئية في المؤسسات الاقتصادية يمكننا طرح الإشكالية التالية:

- هل لتطبيق المحاسبة البيئية أهمية في تحسين الأداء البيئي ؟

و تندرج ضمنها التساؤلات الفرعية التالية:

السؤال الأول: ما هي دوافع اهتمام الشركات بالمحاسبة البيئية؟

السؤال الثاني: كيف تساهم المحاسبة البيئية في تحقيق ذلك؟

السؤال الثالث كالتالي: هل تقوم الشركات بقياس تأثيراتها البيئية؟

السؤال الرابع كالتالي: ما هي البيانات التي تنتجها المحاسبة البيئية والتي تساهم في تحسين الاداء البيئي للشركة؟

السؤال الخامس كالتالي: فيما تستخدم البيانات التي ينتجها بيانات المحاسبة البيئية؟

2- فرضيات الدراسة:

و للإجابة عن الإشكالية و غيرها من الأسئلة نضع الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسة: نعم للمحاسبة البيئية أهمية في تحسين الأداء البيئي، وذلك من خلال البيانات التي توفرها هذه المحاسبة والتي تساهم في اتخاذ قرارات خاصة بالاداء البيئي.

أما الفرضيات الفرعية فتتمثل في:

الفرضية الأولى: اهتمام الدولة والشركات بالاداء البيئي يعد من بين دوافع اهتمام الشركات بالمحاسبة البيئية؛

الفرضية الثانية: تساهم المحاسبة البيئية في تحسين الاداء البيئي من خلال البيانات التي تنتجها هذه المحاسبة؛



الفرضية الثالثة كالتالي: لا تقوم الشركات بقياس تأثيراتها البيئية؛
الفرضية الرابعة كالتالي: البيانات التي تنتجها المحاسبة البيئية والتي تساهم في تحسين الاداء البيئي للشركة هي البيانات الخاصة

بالتكاليف البيئية بالدرجة الاولى؛

3- أسباب اختيار الموضوع :

و تتمثل في :

أسباب ذاتية:

- طبيعة التخصص.

- الرغبة و الميول الشخصي لمعالجة مثل هذه المواضيع.

- حداثة الموضوع بالجزائر.

أسباب موضوعية:

- محاولة تسليط الضوء على ضرورة الاهتمام بالبعد البيئي.

- معرفة الى أي مدى تهتم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق المحاسبة البيئية.

- الاطلاع على القياس المحاسبي للاداء البيئي و كيفية الإفصاح عنه.

- إيجاد المعوقات و المشكلات التي تعوق تطبيق المحاسبة البيئية بالمؤسسات الاقتصادية.

4- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة فيما يلي :

- ضرورة تطبيق نظام المحاسبة البيئية وخاصة في المؤسسات الناشطة في الصناعات الملوثة باعتبارها أداة من أدوات تقييم وتحسين الأداء البيئي.

- وتستمد هذه الدراسة أهميتها كذلك من المساعي والجهود المبذولة من قبل المنظمات الدولية من أجل حماية البيئة عن طريق تطبيق المحاسبة البيئية.

- أن المحاسبة البيئية تتناول عمليتي القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية التي تحققها المؤسسات فيما يخص تحسين أدائها البيئي.

5- أهداف الدراسة :

تتمثل فيما يلي :

- التعرف على المحاسبة البيئية والدور الذي تلعبه في الحد من التلوث البيئي الناتج عن مختلف الأنشطة الصناعية التي تدارسها المؤسسات.

- إبراز مدى أهمية المحاسبة البيئية في المؤسسات الاقتصادية، ودورها في تحسين أدائها البيئي.

- الوقوف على المنافع الكبيرة المترتبة عن القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية.

- تحديد المشاكل والصعوبات التي تقف في وجو تطبيق المحاسبة البيئية على أرض الواقع .

6- حدود الدراسة:

الحدود المكانية: مؤسسة صناعة الكوابل - ENICAB - بسكرة- .

الحدود الزمنية: يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيها ؛ وذلك خلال الفصل الثاني من السنة الجامعية لسنة 2023

الحدود الموضوعية : أهتمت هذه الدراسة بالأجابة على الموضوع النظري ؛ والمتعلق اساسا باهمية المحاسبة الخضراء في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة محل الدراسة.

7- المنهج المتبع :

لدراسة هذا الموضوع تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي ،حيث اعتمدنا على المنهج الوصفي من أجل إبراز مختلف المفاهيم النظرية حول الموضوع محل الدراسة ،وهذا من خلال المراجع المختلفة من كتب ومجلات و دراسات سابقة و مقالات و ملتقيات دولية و وطنية .

8-صعوبات الدراسة:

- حداثة الموضوع.

- عدم توفر تسهيلات من قبل المؤسسات من أجل الجانب التطبيقي.

- قلة المراجع كون الموضوع حديث.

9-الدراسات السابقة :

- كمرشو صلاح الدين ، عيادي أحمد ، دبار محمد ،أثر تطبيق المحاسبة الخضراء في تحسين الأداء البيئي ،رسالة ماجستير في علوم المالية والمحاسبة ،جامعة الوادي ،2020.

لقد اتضح لنا من خلال هذا الفصل الأهمية الكبيرة لتبني المحاسبة البيئية من قبل المؤسسات الاقتصادية نظرا للمزايا المختلفة التي تمنحها لهذه الأخيرة و للأطراف ذات المصلحة وهذا من خلال الدور الفعال الذي تلعبه في حماية البيئة من التلوث البيئي و تأثيراته الناتجة عن مختلف الأنشطة الصناعية لهذه المؤسسات و كذلك دورها في تحليل وتحديد مختلف التكاليف البيئية ،الناتجة عن هذا التلوث ومعالجته و الحد منه .

كما أنه لا تتوقف مهمة المحاسبة البيئية عند تحديد أهم التكاليف البيئية فقط بل أصبحت أيضا تهدف إلى إنتاج وتوصيل المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي للأطراف ذات المصلحة.

كما اتضح لنا أيضا أن القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي يعدان الركيزة الأساسية التي تستند إليها المحاسبة لأداء دورها بفعالية في توفر المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي للمؤسسات الصناعية إلى جانب أداءها المالي ،حيث تعرفنا على عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و أهميتها البالغة في توفير المعلومات البيئية في شكلها الكمي والمالي ، بالإضافة الى ذلك فقد تعرفنا على مفهوم الأداء البيئي للمؤسسات و كيفية تقييمه، وكذلك كيفية معالجة واثبات التكاليف البيئية في الدفاتر المحاسبية ،حيث تعتبر المحاسبة البيئية أحد الأدوات التي تقوم بهذه العملية و هذا من خلال الإفصاح المحاسبي عن هذا الأداء في القوائم المالية بالشكل الذي يلائم احتياجات مستعملي هذه القوائم وذلك له أثار إيجابية في عملية اتخاذ القرار وتقييم الأداء البيئي ومن ثم تحسينه.

- أمينة بوعزيز ، المحاسبة البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مؤسسة بتروجال- باتنة، رسالة ماجستير في علوم المالية والمحاسبة،جامعة باتنة ،2019

يمكننا القول أن المحاسبة الخضراء أصبحت من الضروريات الملحة التي لم يعد تواجهها بالمؤسسات ، وخطوة بارزة نحو حماية البيئة و المنافع الاجتماعية ، فقد أضحت المحاسبة البيئية ذات أهمية كبيرة لدى المؤسسات الصناعية و المؤسسات الاقتصادية لذا توجب على هذه المؤسسات تحمل مسؤولياتها البيئية و الاجتماعية من أجل حماية البيئة و تحقيق الرفاهية الاجتماعية ، و حقوق الأجيال القادمة وكذا استمرارية هذه المؤسسات .

وقد حظيت مسائل القياس و الإفصاح البيئي على اهتمام العديد من المنظمات الدولية ، على رأسها مجلس معايير الدولة ،حيث يجب العمل على قياس التكاليف و المنافع البيئية و الإفصاح عنها بالتقارير المالية بالرغم من المشاكل التي تواجهها و الصعوبات .

الفصل الأول:

الاطار النظري للمحاسبة البيئية

تمهيد:

لقد شهدت البيئة اهتماما وقلقا كبيرا في السنوات الأخيرة في مختلف الدول ، نتيجة التلوث الذي تتعرض اليه و التي تعد مشكلة اقتصادية و اجتماعية و سياسية في جميع أنحاء العالم ، لهذا وضعت مجموعة من التشريعات القانونية تلزم المؤسسات الصناعية خاصة تلك الملوثة و المضرة بالبيئة ، ملزمة على تطوير نظمها المحاسبية و تلزمها باستخدام وسائل و أساليب لحماية البيئة ، و الذي تولد عنه ظهور بما يسمى بالتكاليف البيئية ، و التي تعتبر تكاليف إضافية تتحملها الشركة للحد من الضرر الذي تلحقه بالبيئة .

انطلاقا مما سبق ذكره سنقوم من خلال هذا الفصل بدراسة الإطار النظري للمحاسبة البيئية ، وذلك بتقسيمه إلى مبحثين كالتالي :

المبحث الأول: ماهية المحاسبة البيئية

المبحث الثاني: عناصر التكاليف البيئية

المبحث الاول: ماهية المحاسبة البيئية

تعد المحاسبة البيئية احد اهم القضايا المحورية في علم المحاسبة حيث شهدت اواخر القرن الماضي اهتمام بارز و كبير من قبل الدول الصناعية الكبرى من اجل المحافظة على التوازن البيئي مما توجب على المؤسسات الاقتصادية تحمل مسؤوليتها البيئية و تطبيق المحاسبة البيئية

و ستتطرق في هذا المبحث الى كل المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة البيئية و اهميتها اهدافها دون ان نهمّل ذكر مزاياها و المعوقات التي تقف في سبيل تطبيقها

المطلب الاول : مفهوم المحاسبة البيئية

بدأ اهتمام المحاسبين منذ سنوات قليلة بالبيئة و بدر لهم الجوانب السلبية في استغلال البيئة والعمل على الإفصاح عن تلك الجوانب أو وصف آثارها نتيجة استغلال الإنسان للبيئة أو ممارسة نشاطاته من خلالها وقد ظهرت عدة مسميات في مجال المحاسبة تشير إلى هذا الجانب منها:

أ. المحاسبة الخضراء

ب. المحاسبة البيئية من أجل التنمية المستدامة

ج. المحاسبة البيئية والاقتصادية

وأيًا كانت التسمية فأنها تعني شمول وتكامل عملية القياس والإفصاح المحاسبي والاقتصادي للأنشطة والبرامج التي تؤثر على البيئة والتي تمارسها الوحدات الاقتصادية للوفاء باحتياجات الأطراف المختلفة في المجتمع، ويتوسع آخرون في تحديد مفهوم المحاسبة البيئية فيرون بأنها " تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية وإزالتها عملاً مبدأ (من يلوث يدفع) (الخطيب، 2008، الصفحات 152-153)

تعتبر المحاسبة البيئية احد فروع المحاسبة الاجتماعية التي تطبق مبادئ و اساليب المحاسبة التقليدية لتغطي الآثار و النتائج

الاجتماعية بالاضافة للاداء الاقتصادي من اجل اجراء التحليلات و تقديم الحلول الملائمة للظواهر و المشاكل ذات الطبيعة الاقتصادية (م.م. عادل حسين ، الصفحات العدد-52-)

كما تعرف بانها : "عملية تحديد وقياس وتخصيص التكاليف البيئية سواء الداخلية أو الخارجية أو كليهما، بهدف توفير معلومات للمستخدمين الداخليين والخارجيين . (مناخ و بوكثير ، 2018، صفحة 9)

المطلب الثاني : اهمية المحاسبة البيئية و اهداف تطبيقها

اولا : اهمية المحاسبة البيئية :

للمحاسبة البيئية أهمية كبيرة تتمثل في: (طه عليوي ناصر، هيثم هاشم الخفاف، 2011، صفحة 70)

- مساعدة المديرين لاتخاذ القرارات التي من شأنها تخفيض التكاليف والأعباء البيئية.
 - توسيع نطاق عملية التقييم وتحليل الاستثمار لكي يشمل الآثار البيئية المحتملة.
 - التوصل إلى فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بدقة.
 - المساعدة في تطوير وتشغيل نظام إداري بيئي للوحدة ككل كون المحاسبة علماً اجتماعياً فإن ذلك يفرض عليها ضرورة التفاعل مع مشكلة تلوث البيئة ونفاذ مواردها لان تأخرها سيؤدي لتأخر هذا العلم مقارنة بالعلوم الأخرى مثل علم الاقتصاد والإدارة .
 - تستمد المحاسبة وجودها من اعتراف 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.
 - إن تجاهل قياس التكاليف البيئية الناتجة عن تلوث البيئي من شأنه أن يضلل العديد من مؤشرات قياس الأداء و يضحم النتائج لغرض ترشيد القرارات الإدارية وضمان دقة المعلومات المحاسبية التي على أساسها يتم صنع القرارات الإدارية من خلال المساعدة على المفاضلة بين البدائل الإدارية وعند المفاضلة بين الالتزام وعدم الالتزام بالبرامج البيئية
- ثانياً :اهداف تطبيق المحاسبة البيئية :**

هناك عدة اهداف تظهر من خلال تطبيق المحاسبة البيئية و من اهمها : (بن عيشي, عمار, 2019، صفحة 170)

1- اهداف داخلية (على مستوى الشركة) :

تتمثل فيما يلي :

- تحسين نشاط و أداء الشركة فيما يتعلق بتزويدها بالمعلومات ذات الصلة بالبيئة للمدراء التنفيذيين .
- تعزيز قدرة الشركة في إدارة القضايا البيئية و دمجها ضمن المشكلات الإستراتيجية .
- يسهم في قياس التكاليف البيئية و الإفصاح عنها في التقارير المالية لجميع الشركات في زيادة موضوعية المقارنة بين تلك الشركات.
- تقييم الأداء البيئي للشركات .
- يؤدي الاهتمام بالمحاسبة البيئية إلى الوفرة في التكاليف لان التكاليف البيئية عادة ما تكون جزء من المصاريف الصناعية الإضافية.
- تحسين الأداء البيئي للشركات .
- مراقبة التكاليف البيئية فهناك بعض التكاليف التي لا تقوم بإضافة أي قيمة خلال عملية التصنيع كمخلفات المواد الأولية.

2-اهداف خارجية (على مستوى المجتمع) :

تتمثل فيما يلي :

ان الافصاح عن التكاليف البيئية سوف يساعد في تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية بخصوص مساهمة الشركة في حماية البيئة و تكاليف تلك المساهمة سواء الفعلية او المحتملة الامر الذي ينعكس على مؤشرات تقوم اداء الشركة اعداد تقارير المؤشرات البيئية للمناطق المختلفة بالدولة و اللازمة لتحقيق الرقابة على عناصر تلوث البيئة واتخاذ القرارات الخاصة بتخفيض معدلات ذلك التلوث او الحد منه .

توفير البيانات المحاسبية البيئية و المالية للانشطة البيئية مما يمكن اجهزة الدولة من تحديد الاعتمادات المالية اللازمة لتحقيق الادارة المثلى للبيئة و التعبير عن الاثار السلبية و الموجبة للبيئة في شكل تقرير

يؤدي الافصاح عن الالتزامات البيئية المحتملة الى الاستفادة منها في المستقبل في سن برامج ادارية شاملة عن المخاطر

المطلب الثالث: مراحل تطور المحاسبة البيئية:

عرفت المحاسبة البيئية تطورا عبر التاريخ و كان ذلك عبر عدة مراحل نلخصها في الاتي :

نشأت المحاسبة وتطورت كباقي العلوم الاقتصادية والاجتماعية تلبية لاحتياجات المجتمع، وقد أجمع الباحثون و المهنيون ان من اهم مقومات استمرارية المحاسبة كعلم اجتماعي، هو قدرتها على الاستجابة لمتطلبات بيئة الاعمال و قضاياها المستحدثة.

ولما كانت حماية البيئة كموكونات النظام البيئي يمثل أساسا من أسس التنمية الاقتصادية باعتبار ان الحفاظ على البيئة كالموارد الطبيعية هو حق ليس فقط للاجيال الحالية، بل للاجيال القادمة أيضا وبناء على ذلك نشأ نظام محاسبي جديد لا يزال في طور التكوين عرف بالمحاسبة الخضراء أو المحاسبة عن البيئة المستدامة، المحاسبة البيئية ، المحاسبة عن التأثيرات البيئية غيرها من التسميات.

تعد المحاسبة عن المسؤولية البيئية و الاجتماعية أحدث مراحل التطور المحاسبي فالشركات الاقتصادية المعاصرة لها تأثيرات مالية واجتماعية واسعة النطاق سواء من وجهة الاقتصاد الوطني أو من حيث تعدد الاطراف ذوم المصالح في تتبع اقتصاديات تلك المنشآت. (امينة، 2019، صفحة 04)

لقد شهدت المحاسبة البيئية تطورا في أواخر القرن العشرين، حيث قسمت مراحل تطور علم المحاسبة البيئية إلى أربعة مراحل وهي كمايلي : (يحيى جمال، 2016، صفحة 30)

المرحلة الاولى: وهي فترة ما بين عام 1970م وحتى عام 1979م، حيث كانت دراسات وصفية باستخدام النماذج المعيارية.

المرحلة الثانية: وهي فترة ما بين عام 1980م وحتى عام 1989م، حيث تناولت هذه المرحلة مناقشات حول دور المحاسبة في الافصاح عن المعلومات عن الانشطة البيئية.

المرحلة الثالثة: وهي فترة ما بين عام 1990م وحتى عام 1995م، وقد شيدت هذه المرحلة نضوجاً في مفهوم المحاسبة البيئية، حيث بدأت الشركات بالإفصاح عن أنشطتها البيئية، وظهر ما يسمى بعملية التدقيق البيئي.

المرحلة الرابعة: وهي المرحلة الاخيرة بعد عام 1995م، وفيها أصبح ينظر إلى المحاسبة البيئية كقياس للاداء البيئي بما يفوق المعايير التنظيمية.

المطلب الرابع: متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية

يوجد العديد من المتطلبات التي يستلزم اظهارها في القوائم المالية و التي يجب توفرها من اجل التلائم مع طبيعة المعلومات الاجتماعية و البيئية تتمثل فيما يلي : (بن عيشي، 2019، صفحة 172)

اولاً: استحداث حد ادنى من القواعد التي تتلائم مع طبيعة النظام المحاسبي الذي يقوم بإنتاج مخرجات محاسبية لأغراض اجتماعية بيئية و ليس اقتصادية فحسب و منها ما يلي :

- الملائمة للغرض الاجتماعي و البيئي بتوخي البساطة و الدقة و الوضوح.

- الإفصاح عن كافة الأنشطة الاجتماعية و البيئية للشركة و التي تختلف من منشأة لآخرى و من وقت لآخر في نفس الشركة.

- توحيد الممارسة البيئية و الاجتماعية في الشركات المماثلة .

- قابلية القوائم المالية للمراجعة الخارجية.

ثانياً: استحداث المعايير الملائمة للتقدير المحاسبي الاجتماعي و البيئي .

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

- ان يتم الحاق نظام المحاسبة البيئية و البيانات المحاسبية البيئية بالنظام التقليدي للمحاسبة المالية

- ان يكون هناك نظام محاسبي بيئي مستقل و ذلك حتى لا يتم الاكتفاء بالملاحظات و الإيضاحات الملحقه بالبيانات المالية المنشورة .

و هنالك ايضا متطلبات عديدة أخرى من الواجب توافرها لتطبيق نظام محاسبي يتلاءم مع خصوصيات المعلومات البيئية

ويمكن تلخيصها كالآتي: (الزهراء، 2020، الصفحات 11-13)

1- استحداث قواعد النظام البيئي : عن طريق توفير الحد الأدنى من القواعد التي تتلاءم وطبيعة النظام المحاسبي الذي يقوم

بإنتاج مخرجات لأغراض بيئية وليس اقتصادية فقط ومنها:

- الملائمة للغرض البيئي بتوخي البساطة والدقة والوضوح.

- الإفصاح على الأنشطة البيئية للمؤسسة الاقتصادية كافة والتي تختلف من وقت لآخر ومن مؤسسة لمؤسسة أخرى.
 - توحيد الممارسة البيئية في المؤسسات المماثلة أي ضرورة تماثل إجراءات المحاسبة وأسلوبها بين المؤسسات المتشابهة التي تتفق في طبيعة النشاط أو المورد الطبيعي والمواد الخام التي يتم التعامل بها، وذلك حتى يمكن إجراء المقارنة بينها.
 - قابلية القوائم المالية التدقيق الخارجي، إذ تظهر البيانات المختلفة لمجالات المساهمة المعبرة عن الأنشطة البيئية للمؤسسة بصورة مقبولة علمياً، لإجراء التدقيق الخارجي حتى يمكن توثيق الصلة بين المؤسسة والبيئة عن طريق القوائم المالية.
- 2- استحداث المعايير للتقدير المحاسبي البيئي :** إذ يتوجب استحداث معايير تلائم إعداد القوائم البيئية وخاصة في حال انفصالها عن القوائم المالية التقليدية، ولعل ذلك يساهم في الاهتمام بنوعية البيانات التي تشملها القوائم البيئية ويساهم في إظهار القوائم المالية بشكل دقيق حتى تكون مقبولة ومفهومة من جانب مستخدميها.
- 3- استحداث حسابات الأداء البيئي:** تتمثل حسابات اقتصاديات الأداء البيئي وأصوله والتزاماته في الحسابات التاريخية وأخرى احتمالية نعرضها على النحو التالي:
- أ- الحسابات التاريخية:** وهي حسابات التي تم الاعتراف بها محاسبياً نتيجة أحداث فعلية تأكدت فعلاً في تاريخ القوائم المالية وتمثل تلك حسابات في ما يلي:
- حسابات دورة الإيراد والمتحصلات النقدية : وتتضمن تلك الحسابات المؤكدة حسابات إيرادات الفوائد على الودائع لمواجهة الالآت ازمات البيئية الطارئة، مثل حساب تعويضات البيئة محصلة من الغير وحساب التبرعات واعانات بيئية.
 - حسابات دورة النفقات والمدفوعات النقدية ويمكن ان تضم الحسابات التالية حساب أصول ثابتة بيئية، حساب استثمارات بيئية، حساب مصروفات الصيانة واصلاحات عادية، حساب مصاريف التدريب البيئي لموظفي الشركة.
 - حسابات دورة المخزون : وتشمل على حساب مخزون مواد تنظيف بيئية، حساب مخزون مستلزمات ومهمات مكافحة التلوث.
 - حسابات دورة التمويل: وتتضمن حسابات قروض طويلة الأجل لتمويل اقتناء الأصول الثابتة البيئية حساب قروض برهن أصول ثابتة بيئية، حساب مصروف فوائد على قروض التمويل مشروعات مكافحة التلوث.
 - حساب دورة الأحمور: من أمثلة هذه الحسابات حساب أحمور و رواتب بيئية، حساب مكافآت وحوافز لعمال تنظيف البيئة.
- ب- حسابات احتمالية:** وهي حسابات التي تحدث نتيجة الاعتراف بالأحداث أو الظروف الطارئة في كل ظرف أو حالة لا تتأكد نتيجتها من ربح أو خسارة إلا عند وقوع أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث غير المؤكدة في المستقبل. فالظرف البيئي الطارئ هو حالة قائمة في التاريخ القوائم المالية، وسوف تتراوح نتيجتها النهائية بأحداث قد تقع أو لا تقع في المستقبل، من أمثلة الحسابات الاحتمالية او الطارئة:
- القضايا البيئية التي لم يتم أحكام نهائية.

- الالتزامات المحتملة المتعلقة بالأصول التي تم التخلص منها.
- الالتزامات الجوهرية التي يمكن أن تحدث بيع أو التخلص من أصل معين.
- تأثير تكاليف المعالجة المتوقعة على تحديد صافي القيمة الممكن تخفيضها للأصول المعروضة للبيع.

المطلب الخامس: عناصر المحاسبة البيئية

سيتم التطرق على اهم عناصر المحاسبة البيئية أهمها :

أولاً: المحاسبة عن الأصول البيئية:

1-تعريف الأصول البيئية : و تسمى بالاصول الخضراء ، فهي تتمثل في الموجودات التي تمتلكها الشركة من اجل المحافظة على البيئة ضمن برامجها البيئية الاختيارية ، و تتمثل بالاجهزة و المعدات التي يوجدها الانسان ضمن برامج حماية البيئة و تكون ثابتة او متداولة .

كما تعبر الأصول البيئية عن النفقات البيئية التي يتحقق الاستفادة منها لاكثر من فترة محاسبية واحدة ، و كامثلة على ذلك الآلات و المعدات البيئية ، و نظم معالجة عناصر التلوث البيئي و وحدات معالجة و اعادة تدوير المخافات الصلبة .

نشير الى ان هناك مفهوم اخر للأصول البيئية هي تلك الأصول الطبيعية و ليست الاقتصادية ، و لا يمكن استخدامها في العملية الإنتاجية مباشرة الا بعد تاهيلها اصطناعيا . (بوجعة و جودي ، 2020 ، صفحة 210)

2- المعالجة المحاسبية للأصول البيئية:

تم المعالجة المحاسبية لأصول المؤسسة المرتبطة بحماية البيئية بحسب نوع وطبيعة هذه الأصول، وفيما إذا كان الأصل المعني أصلاً ثابتاً أم جارياً كالمخزون، وعليه فسيتم تناول المعالجة المحاسبية لكل بند على حده تتم كالتالي : (نجوى، 2015، الصفحات 107-108-109)

أ- معالجة الأصول الثابتة البيئية: إن الأصول المستخدمة في الحد من التلوث في مشاريع معينة تكون في الغالب من الأصول المعمرة، التي تنتمي إلى الأصول الثابتة الملموسة المستخدمة في العمليات الإنتاجية لفترات طويلة، لذلك فإن قياس تكلفتها لا يختلف عن عملية قياس الأصول الثابتة الأخرى، والتي تتم وفق الآتي :

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

- يكون الأصل بعد شرائه ونقله يحتاج إلى بعض النفقات اللازمة لعملية تشغيله، ولذلك فإن تكلفته تكون شاملة سعر الشراء مضافاً إليه كافة المصاريف اللازمة لعملية التشغيل وغيرها .

وبهذا فإن هذه نوعية من الأصول ميج رى قياسها كما سبق وإثباتها في الدفاتر المحاسبية باعتبارها أصولا جديدة تضاف إلى أصول المؤسسة، ويتم تخصيص مصاريف اهتلاكها على الفترات المحاسبية (طول العمر الإنتاجي للأصل) تطبيقا لقاعدة الاستحقاق المحاسبية، ويعتبر قسط الاهتلاك في هذه الحالة جزء من تكاليف الفترة.

وفي حالة اعتبار الأصول الخاصة بالتلوث كإضافات تحسينية على أصل ثابت آخر، فإنها في هذه الحالة تعد جزء من تكلفة الأصل الأخير ولا تعالج بمفردها كأصل مستقل، تطبيقا لقواعد المحاسبة الدولية التي تنص على أنه يصعب غالباً الحكم على التكاليف التي تتكبدها المؤسسة لاحقاً على الممتلكات والمنشآت والمعدات، والحكم عليها كتحسينات لإضافتها ضمن إجمالي القيمة المسجلة لهذه الأصول، أو كتصليحات تحمل على الأرباح، ولا تضاف أية نفقة للقيمة المسجلة للأصل إلا إذا زادت المنافع المتوقعة له على مستوى المنافع المقدرة له سابقاً.

ب- معالجة المخزونات البيئية: اعتماداً على خصائص نظام الإدارة البيئية الموجود داخل المؤسسة فإنه يمكن أن تدخل في وسائل إنتاجها، ووسائل خدماتها مدخلات معينة لغرض إزالة أو تخفيض حجم التلوث. ولهذا الغرض فإن كميات من المدخلات ينبغي أن تكون موجودة في مخازن المؤسسة بشكل متناسق مع المواد الأولية، وتتم معالجتها بالطريقة ذاتها التي تتم بها معالجة باقي عناصر المخزون، على أن تكون المخزونات مقسمة إلى مجموعتين: المخزونات التشغيلية والمخزونات البيئية، وهذه الأخيرة تظم كل المواد الموجهة لحماية البيئة.

3- الإفصاح عن الأصول البيئية:

إن أحد الجوانب الهامة الواجب الإفصاح عنها للجمهور المهتم بالسياسات البيئية المطبقة بواسطة أي مؤسسة هو حجم الاستثمارات في الأصول التي سيتم استخدامها لأغراض حماية البيئة، وإن المعالجة المحاسبية المستخدمة حالياً لهذه الأصول تتكون من عرضها تحت نفس المجموعة مثلها مثل فئة الأصول التي تنتمي إليها، ولكن فصل هذه الأصول عن بقية الأصول سيعطي إيضاحاً لمستخدمي معلومات المحاسبة البيئية حول ما استثمرته المؤسسة لأغراض حماية البيئة ومنع تلويثها.

إن ما تقدم سوف يوفر لمستخدمي القوائم المالية إثباتات عن حجم الاستثمار في الشركة، وما هو حجم المستخدم منه لحماية الطبيعة أو ضمن أمور أخرى. فالمعلومات الأخرى عن أصول المؤسسة سوف تؤدي إلى قياس أهمية المواضيع البيئية. هذه الأهمية سوف تغير من نسبة إكمال نظم الإدارة البيئية، وهذا عائد إلى أن التطبيق يتم بشكل تدريجي وذلك بحسب حجم الاستثمارات المطلوبه في هذا المجال. وعندما تتم مقارنة مستويات الاستثمار في المؤسسات المختلفة فإن مصدراً إضافياً للتغير يتمثل في حقل النشاط الذي قد ينتج عنه تلوثاً كبيراً أو أقل تلوثاً.

4- تقييم التخفيض في الأصول الثابتة او المخزون بسبب الاثار البيئية التالية : (كافي، 2020، صفحة 146)

1- المخزون التالف او المتقادم بيئياً : قد يحدث تلف في المخزون نتيجة انتشار الانبعاثات البيئية داخل الشركة مما قد يؤثر على تغيير المكونات الرئيسية البيئية الفنية لوحدة المخزون ما قد يجعلها غير صالحة للاستخدام او قد تصبح متقدمة

و يتم قياس ذلك المخزون و معالجته محاسبيا على اعتبار انه خسائر بيئية تظهر في قائمة الدخل و يتم تخفيض قيمة المخزون الظاهر بقائمة المركز المالي بتلك الخسائر البيئية.

2- النقص في الأصول الثابتة بسبب الحوادث البيئية: قد يحدث نقص في احد الأصول الثابتة بسبب الاثار البيئية، و يعالج ذلك النقص على انه خسائر بيئية، و يتم الإفصاح عن ذلك في قائمة المركز المالي بتخفيض قيمة تلك الأصول بقيمة هذه الخسائر البيئية.

ثانيا :المحاسبة عن الإيرادات البيئية : و تشمل ما يلي : (بوجمة و جودي ، 2020، الصفحات 210-212)

1-تعريف الإيرادات البيئية : تعرف الايرادات البيئية بانها كل ما يعود على الشركة ذاتها من خلال القيام بالانشطة التي لها اثار إيجابية على البيئة تتمثل هذه الإيرادات فيمايلي:

- قيمة الزيادة في كمية المبيعات مقومة بسعر السوق و التي ترجع الى زيادة الطلب على منتجات الشركة و الناتجة عن الالتزام بإنتاج منتجات صديقة البيئة.

- قيمة التخفيض في تكاليف المواد الخام الناتجة عن استخدام مواد اقل ضررا بالبيئة ، و كذلك التخفيض في تكاليف الطاقة نتيجة استخدام مصادر طاقة اقل تلوثا بيئيا .

- قيمة التخفيض في علاج العاملين نتيجة الالتزام بأنشطة التوافق البيئي .

- قيمة التخفيض في تكاليف التعويضات التي تتحملها الشركة نتيجة الحد من الانبعاث .

كما يضاف لها قيمة المزايا النقدية التي تتحصل عليها الشركة من طرف الجمعيات او من طرف الدولة نتيجة التزامها بالبعد البيئي.

2- قياس الإيرادات البيئية :

تتضمن جميع إيرادات الشركة الناتجة عن أنشطتها التي تراعي البعد البيئي ، تشمل الإيرادات البيئية على عدد من البنود منها :الإيرادات الناتجة عن بيع المخلفات ، إيرادات التدوير للمنتجات المستهلكة ، إيرادات إعادة تصنيع المخلفات ، الجوائز و المكافآت الناتجة عن الالتزام بحماية البيئة .

ثالثا :المحاسبة عن الالتزامات البيئية :

1- تعريف الالتزامات البيئية:

تعرف الالتزامات بأنها قيمة ما تتعهد و تلتزم الشركة بسدادة مستقبلا لاصلاح و معالجة الاضرار البيئية التي تسببت في حدوثها و الناشئة عن عملياتها الصناعية و الإنتاجية (نتيجة تلوث مياه الأنهار و البحار و عدم التزام تلك الشركات بمنع و تخفيض معدلات التلوث البيئي الناتجة عن أنشطتها)

يميز البعض بين المطلوب البيئي و المطلوب البيئي المحتمل من زاوية ان أولهما يمثل التزاما قانونيا يقع على ذمة الشركة نظير الماضي و الاقي من عمليات انتاج مادة معينة و استخدامها او التخلص الفعلي و المزعّم منها او انه ذلك الالتزام الذي ينجم عن ممارسة الشركة لانشطة يترتب عليها اثار ضارة بالبيئة . اما ثانيهما فانه التزام قانوني محتمل يقع على ذمة الشركة يتمثل في انفاق مستقبلي نظير الاقي و المقبل من عمليات انتاج مادة معينة او استخدامها او التخلص الفعلي و المزعّم منها او ان ذلك ينتج عن ممارسة الشركة لانشطة يترتب عليها اثار ضارة بالبيئة.

قد يترتب عن أنشطة المؤسسات الإقتصادية تكاليف و إلتزامات بيئية، تؤثر على قوائمها المالية التي يتم إعدادها في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومنها مايلي: (حنان، 2014، الصفحات 57-58)

أ- المصاريف البيئية الجارية: هي تبين المصاريف التي تحمل لفترة محاسبية، تكون ذات صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمنافع التي تحققت خلال تلك الفترة، ومن أمثلتها مايتعلق بالآتي:

- معالجة مخلفات الإنتاج والتخلص منها.
- التخلص من تلوث مواقع التشغيل نتيجة أنشطة المؤسسات.
- برامج تدريب العاملين ذات الصلة بالمجالات البيئية.
- الإدارة البيئية وأنشطة المراجعة البيئية.

ب-تبويب المصاريف البيئية في قائمة الدخل:

إن البنود غير العادية طبقاً لما ورد بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 8، هي التي تنشأ من الأحداث أو العمليات غير المرتبطة بالأنشطة العادية، ولا يتوقع حدوثها بصورة متكررة أو منتظمة.

يلاحظ أن المصاريف البيئية في غالبها لا يمكن إعتبارها بنود غير عادية، إلا البعض منها، مثل: ما تتحمله المؤسسات بسبب إغلاق موقع تشغيل معين نتيجة لمخالفة القوانين البيئية.

تبويب المصاريف البيئية في قائمة الدخل على أنها مصاريف مرتبطة بالتشغيل، إلا البعض منها فتسجل على أنها غير مرتبطة بالتشغيل، مثل: ما تتحمله المؤسسات للتخلص من تلوث موقع تشغيل غير مستخدم.

لايوجد إلتزام يفرض على المؤسسات طريقة للإفصاح عن المصاريف البيئية، إلا أنه يفضل لمستخدمي القوائم المالية الإفصاح عن بنود المصاريف البيئية الجارية، بدلا من الإكتفاء بالإفصاح عن الإجمالي.

- المصاريف البيئية التي تخص فترة أوفترات سابقة: تعالج بعض المصاريف على أنها بنود تتعلق بفترة أ فترات محاسبية سابقة، وذلك في حالة أخطاء أو حذف عند إعداد القوائم المالية لتكامل الفترة المحاسبية أو لفترات سابقة، وفقا لما ورد بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 8.

يمكن أن تعالج بعض المصاريف البيئية على أنها تخص فترة أو فترات محاسبية سابقة، إذا كانت ذات صلة بالمنافع المترتبة عن أنشطة المؤسسات في تلك الفترة أو لفترات سابقة، ومن أمثلتها نجد :

- المصاريف التي تتحملها المؤسسات طبقاً للقوانين البيئية، للتخلص من آثار التلوث الذي حدث لموقع تشغيل معين.
- المصاريف التي تتحملها المؤسسات للتخلص من المخلفات التي قد ينتج عنها مخاطر ترتبت عن أنشطتها في فترة سابقة لم تكن معروفة للإدارة في تلك الفترة، وبالتالي يمكن النظر إلى مصروفات التخلص منها على أنها تصحيح لخطأ في القوائم المالية لفترة سابقة.

2- المعالجة المحاسبية للالتزامات البيئية : (نجوى، 2015، الصفحات 110-111-112)

يعد الالتزام البيئي التزاماً بيئياً إذا كان يتصل بالتكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسة بعد استيفاء معايير الاعتراف به كالمطلوب . وهناك عدة طرق لقياس الالتزامات البيئية منها : طريقة القيمة الحالية على أساس المبلغ المطلوب في الوقت الحاضر ، طريقة التكلفة الجارية ، و تخصيص الاعتمادات لسداد النفقات المتوقعة تكبدها طوال فترة تنفيذ العمليات ذات الصلة، حيث يتم تقدير التدفقات النقدية التي تكون مطلوبة في نهاية الامر على أساس المبلغ الذي يكون مطلوباً في الوقت الحاضر .

و للوصول الى مبلغ الالتزام المزمع الاعتراف به ينبغي مراعاة الاعترافات الآتية :

- أن يعتمد تقدير النفقة المستقبلية لتسوية ذلك الالتزام على التكلفة الجارية المقدرة لأداء ذلك الالتزام.
- تعديل المبلغ المقدر للالتزام بمعدل التضخم المقدر وبالتقدم التكنولوجي المتاح للإستخدام حينئذ ومن ثم خصمه بمعدل خصم حال من المخاطرة، ويمكن عندئذ الاعتماد على المعدل المعتمد في سندات القرض العام.
- عندما تحدث التزامات إضافية على مطلوب محدد من ذي قبل فينبغي أن تخصم هذه الالتزامات بمعدل خصم محتم و للمخاطرة، ومن ثم فإنه ينبغي احتساب القيمة الحالية لمجملة الالتزامات بمعدل خصم مرجح.
- التغيرات في تقدير التدفقات النقدية المطلوبة مستقبلاً لتسوية التزام بيئي ما، والتي كانت نتاجاً لتغيرات في الافتراضات أو لمتطلبات تشريعية مستحدثة ينبغي معاملتها كتغيرات في تقدير الالتزام بحيث لا ينصرف أثرها إلى المعدل المعتمد لذلك.
- القيمة المقدر استردادها من الطرف الثالث عن التزام بيئي لا ينبغي مقاصتها مع الالتزام البيئي، بل ينبغي تسجيلها كأصل بشكل منفصل شريطة أن لا يكون ثمة موجب قانوني ينص على عكس ذلك، وبذلك ينبغي الإفصاح عن الالتزام البيئي في الميزانية بصورة مستقلة عن القيمة المستردة من الطرف الثالث. وعلى سبيل الاستدلال فإن تعويضات التأمين التي تحصل عليها المؤسسة ينبغي أن لا يتم مقاصتها مع الالتزام بل يتم الإفصاح عنها في هيئته بند مستقل.
- الحصيلة المتأتية من بيع أي من الممتلكات التي نشأ عنها التزام بيئي ينبغي ألا يتم مقاصتها مع ذلك الالتزام.

- إن الالتزام الذي من المفترض تسجيله في حسابات المؤسسة نظير انفاقات بيئية مزمنة مستقبلا ينبغي أن يكون تقديرا للمبلغ الإجمالي عن ذلك الالتزام الناشئ بسبب أحداث أو عمليات حصلت من ذي قبل، وإذا تعذر على المؤسسة معرفة المبلغ الفعلي فينبغي عليها أن تحتهد للبلوغ إلى أحسن التقديرات.

- عندما يكون الضرر متصلا بمتلكات المؤسسة ذاتها، أو عندما تتسبب عملياتها وأنشطتها بإلحاق ضرر بمتلكات أخرى لا يقع فيها التزام على المؤسسة بالإصلاح فإنه ينبغي الإفصاح عن مدى الضرر في قائمة ملحقة بالقوائم المالية، أما إذا كان ثمة احتمالية معقولة لإصلاح ذلك الضرر في فترة معينة مستقبلا فإنه ينبغي الإفصاح في القوائم المالية ذاتها أو ملحقاتها عن وجود التزام بيئي.

ويتم الاعتراف عادة بالالتزام البيئي متى كان هناك التزام على المؤسسة بتحمل تكلفة بيئية، مع ضرورة توافر شرطين هما: الأول عند نشوء التزام على المؤسسة لتفادي أو خفض أو معالجة الضرر البيئي بحيث لا تتمكن المؤسسة من الانفكاك عن الالتزام، والثاني إذا كان من الممكن تقدير المبلغ المطلوب لتسوية الالتزام بدرجة معقولة. ومتى كان مبلغ أو توقيت النفقات التي يتم تحملها لتسوية المطلوبات غير مؤكدة فإنه يشار إليها على أنها مخصصات للالتزامات البيئية (مؤونات).

وفيما يخص الإلتزامات الشرطية الناشئة عن تكاليف تنقية البيئة التي يرتبط وجودها أو تحديد قيمتها أو تاريخ، الوفاء بها بوقوع أو عدم وقوع حادث أو أحداث معينة مستقبلا ، فقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الشروط الواجب توافرها للاعتراف بالخسائر المحتملة وما يتبعها من التزامات، بحيث يجب أن يكون احتمال حدوث أو وقوع الخسائر في المستقبل كبيرا مع إمكانية تقدير مبلغ الخسارة بطريقة معقولة.

3- قياس الالتزامات البيئية : (بوجمة و جودي ، 2020 ، صفحة 210)

تعرف الالتزامات بأنها قيمة ما تتعهد و تلتزم الشركة بسدادة مستقبلا لاصلاح و معالجة الاضرار البيئية التي تسببت في حدوثها . نشير الى انه يمكن التمييز بين نوعين من الالتزامات ، الالتزام البيئي الحالي و الالتزام البيئي المحتمل ، بالنسبة للالتزام البيئي الحالي فيقيم بقيمة تكاليف العناصر التي تقابله ، اما الثاني فهو التزام قانوني محتمل مستقبلا ، بالنسبة للالتزامات المستقبلية فيتم قياسها بالقيمة العادلة

4- الإفصاح عن الالتزامات البيئية: (نجوى، 2015، الصفحات 112-113-114-115)

أ- أهمية الإفصاح عن الالتزامات البيئية :

إن المعلومات عن الالتزامات البيئية هي بنفس درجة أهمية الأصول البيئية، فحجم التعهدات المرتبطة بالبيئة سواء كانت فعلية أم محتملة تعتبر من الأهمية بمكان لعلاقة المؤسسة مع الأطراف الخارجية. ومع زيادة التأثيرات البيئية لأنشطة المؤسسات على البيئة، ومن ثم ارتفاع التزاماتها البيئية فإن المستثمرين قد بدأوا بإعطاء الالتزامات البيئية أهمية أكبر في تعاقدات التملك للمؤسسات.

فالالتزامات البيئية تخفض من قيمة المؤسسات عند الإندماج أو التملك، ولكن ذلك لا يعتبر في كل الأحوال غير ذي جدوى وذلك لأن أي تقدير لمصاريف معالجة أو إعادة التأهيل التي ستظهر من قبل المشتري قد يتم طرحها، أو أخذها بعين الاعتبار عند تحديد قيمة المؤسسة.

هذا، إلى جانب التحقق من الربحية المحتملة المستهدفة للمؤسسة والديون الفعلية ومجموع المدينين والتحقق من الرقابة المحلية عن التلوث، وهيئات الصحة العامة حول مدى التزام المؤسسة المستهدفة بيئياً. وعليه فإن كلا من المؤسسات المالية والحكومات المحلية والهيئات الدولية قد أدخلت دراسة التأثير البيئي، وكذلك تقرير التأثيرات البيئية في قائمة المتطلبات الواجب الالتزام بها من قبل طالب التسهيلات الائتمانية.

ب- متطلبات الإفصاح عن الالتزامات البيئية :

إن الكشف عن المعلومات المتعلقة بالالتزامات البيئية أمر مهم لتوضيح بنود الميزانية، وفي حساب الدخل أو لزيادة شرحها، كما يمكن إدراج المعلومات التي يتم الكشف عنها إما في هذه القوائم المالية أو في ملاحظات حول القوائم المالية أو في بعض الحالات في جزء من التقرير الذي يتصل بالقوائم المالية ذاتها. وعند تقرير الكشف عن بند من بنود القوائم المالية أو عن مجموعة من هذه البنود يجب النظر فيما إذا كان البند بندا ماديا ، وعند تحديد مادة البند يجب النظر إليه ليس فقط في أهمية المبلغ بل أيضا في أهمية وطبيعة البند.

وفيما يخص كل فئة من الفئات المادية للالتزامات يجب إيراد ما يأتي: وصف موجزي لطبيعة الالتزامات؛ إشارة عامة إلى توقيت تسويتها وشروطها؛ الكشف عن أي سياسات للمحاسبة تتصل بوجه خاص بالالتزامات البيئية؛ الإفصاح عن أي حوافز حكومية مثل المنح والامتيازات الضريبية المقدمة فيما يتعلق بتدابير حماية البيئة؛ الإفصاح عن الأساس المستخدم في قياس الالتزام، فعند إتباع طريقة القيمة الحالية يجب الإفصاح عن الأمور المتعلقة ب: تقدير التكاليف الجارية لتسوية الالتزامات البيئية؛ معدل التضخم المقدر؛ سعر الخصم .

هذا، بالإضافة إلى ضرورة إدراج عوامل عدم التأكد الهامة ذات الصلة بعملية القياس ومدى أو نطاق القيم المعقولة الممكنة. وفيما يتعلق بالتكاليف البيئية التي لا يعترف بها في القوائم المالية فمن الملائم أن يتم الإفصاح عن الأمور الآتية: طبيعة المصروف أو الخسارة المتوقعة مستقبلا ، مع الإشارة إلى احتمال التحقق؛ الإشارة إلى عدم إمكانية إعداد تقدير للمصروفات أو الخسارة المتوقعة مستقبلا ، توقيت المصروف أو الخسارة المتوقعة مستقبلا ، مع الإشارة إلى أي عدم تأكد يتعلق بهذا التوقيت.

5-مشكلات المحاسبة عن الأصول والالتزامات البيئية:

هناك بعض الصعوبات التي تواجه القياس المحاسبي عن الاثار البيئية للعمليات البيئية المؤثرة على التزامات المؤسسة في شكل أرقام محاسبية يمكن التحقق من موضوعيتها، حيث يرتبط القياس التقييم المحاسبي لتلك الالتزامات بالحكم الشخصي عند تقدير قيمة تلك الآثار. إذ أن هناك الكثير من الصعوبات التي يواجهها قياس الالتزامات المتصلة بالتكاليف البيئية بالنظر إلى طبيعتها،
منها:

- غالبا ما يكون هناك فارق زمني كبير بين حدوث الفعالية التي سببت القضية البيئية، وبين إكتشافها من قبل المؤسسة.
 - أن التقديرات المحاسبية قد لا يكون لها سوابق تاريخية، أو قد يكون لها مجالات معقولة، ولكنها واسعة بسبب طبيعة الافتراضات التي تشكل أسس تحديد هذه التقديرات.
 - أن القوانين أو الأنظمة البيئية تتطور، والتفسيرات قد تكون صعبة أو غامضة والاستشارة مع خبير قد تكون ضرورية لتقييم هذه القوانين والأنظمة لبعض الموجودات.
 - أن الالتزامات قد تنشأ لأسباب لا علاقة لها بنتائج الالتزامات القانونية أو التعاقدية.
- وتواجه عملية القياس المحاسبي للأصول البيئية بعض الصعوبات أهمها عدم إمكانية الفصل في الكثير من الحالات بين الأصل البيئي الذي تم تركيبه على أصل غير بيئي، حيث تتداخل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من الأصل البيئي مع المنافع المتوقع الحصول عليها الأصل الآخر بحيث يصعب حينها القرار باعتبارها تكلفة رأسمالية أو كتحسينات إضافية على الأصل الآخر. ومثال ذلك وحدات المعالجة التكنولوجية لعناصر التلوث البيئي التي يتم إضافتها في نهاية خط الإنتاج، حيث ليس هناك فصل بين وحدة المعالجة التكنولوجية عن الخط الإنتاجي المتكامل .

ومن الصعوبات التي تواجهها عملية قياس المخزونات البيئية تلك المتعلقة بتتبع تكاليف تدفق واستخدام المواد، فبالرغم من توفر برمجيات تخطيط موارد المؤسسة إلا أن المعلومات التي توفرها هذه البرمجيات ستبقى غير كافية وغير دقيقة أو تفصيلية لأغراض دراسة الكفاءة والبيئة واتخاذ القرارات.

على سبيل المثال فإن مشتريات المواد لا توفر تحديدا واضحا لكمية وقيمة تبويبات المواد المختلفة إذ قد يتم ترحيل هذه المشتريات إلى حسابات إجمالية، مما يصعب عملية الحصول على معلومات الكميات الفعلية المستهلكة سنويا من المواد.

المبحث الثاني : عناصر التكاليف البيئية

لقد تم ادراج القضايا البيئية في الشركات من أجل تحسين الأداء البيئي وذلك عن طريق تدوير المخلفات الى تكلفة والتي يعبر عليها بالتكاليف البيئية لكن دائما ما يواجه المحاسبون مشاكل في قياس هذه التكاليف الناجمة عن التلوث .

المطلب الأول : مفهوم التكاليف البيئية:

يندرج مصطلح التكلفة ضمن المفاهيم المحاسبية ولقد تعددت المفاهيم و التعاريف لهذا المصطلح و نوجز منها مايلي :

(جبار تعرف التكاليف البيئية على أنها التكاليف التي تتعلق بالتدهور الفعلي أو المحتمل للموارد الطبيعية و البيئية الناشئة الأنشطة و مناخ، 2017، صفحة 7)

و عرفت أيضا على أنها تحديد و قياس تكاليف الأنشطة واللوازم البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الادارة البيئية بهدف المحاولة لتخفيف الاثار البيئية السلبية للأنشطة و الأنظمة . (جلالي، 2020، صفحة 19)

هي عبارة عن المقدار الذي تتحمله الوحدة الاقتصادية من نفقات في سبيل المحافظة على البيئة الموجودة فيها هذه الوحدة و في ضوء هذا المفهوم للتكاليف البيئية فان على الوحدة الاقتصادية أن تراعي مايلي :

-المساهمة في القضاء على التلوث البيئي الناتج عن استخدام آلات أقل تلوثا للبيئة.

-العمل على حماية الموارد الطبيعية عن طريق محاولة التقليل من استنفاد الموارد الطبيعية.

-العمل على حماية البيئة الانتاجية و المشاركة في الحفاظ على المناطق و الموارد البيئية المحيطة بالمنشأة و تقديم مساعدات للمنظمات الاجتماعية التي تعمل في المجال البيئي.

-العمل على التخلص من النفايات الصناعية الضارة بالبيئة عن طريق اختيار الطرق المناسبة بحيث لا تسبب في ايداء البيئة الا أن ذلك قد يؤدي الى تحمل الوحدة أو المنشأة المزيد من التكاليف. (الخفاف، 2011، صفحة 70)

ان التكاليف البيئية تتمثل في النفقات البيئية المتضمنة بالخطوات المتخذة لتفادي و خفض و اصلاح الدمار البيئي الناجم عن ممارسة الوحدة الاقتصادية لنشاطها ,أو المحافظة على الموارد المتجددة أو الغير متجددة ,وتشمل هذه التكاليف نفقات التخلص من النفايات و المحافظة على المياه ونوعية الهواء و تحسينه و خفض الضوضاء, والبحث عن منتجات و مواد أولية و عمليات انتاجية أقل اضرارا بالبيئة. (اللولو، 2016، صفحة 22)

وقد قامت مجموعة من خبراء الامم المتحدة المتخصصة بالتكاليف البيئية بتعريف التكاليف البيئية على أنها التكاليف المتمثلة بكافة عناصر التكاليف الخاصة بتخفيض الفاقد في الخدمات و الطاقة و الموارد الاقتصادية المتاحة فضلا عن تكلفة اعادة التدوير للمخلفات (الصلبة , السائلة , الغازية) هذا الى جانب تكلفة منتجات صديقة للبيئة , بمعنى أن التكاليف البيئية ينظر اليها بأنها ذات مردود ايجابي لقيامها بتحديد و قياس التكاليف المرتبطة بالموارد الاقتصادية المتاحة. (م.م.عادل حسين)

المطلب الثاني : أنواع التكاليف البيئية

تنشأ التكاليف البيئية عند قيام المنشآت بمزاولة نشاطها مما ينتج عنه مخلفات يمكن الاستفادة منها من خلال اعادة تدويرها أو التخلص منها بطريقة لا تضر البيئة و لتحقيق ذلك الهدف تتحمل المنشأة تكاليف يمكن تصنيفها على أنها تكاليف بيئية و تختلف حسب طريقة استخدامها ومنها مايلي : (عوادي، 2017، صفحة 13)

1- من حيث طبيعتها : تنقسم التكاليف البيئية حسب هذا المعيار الى :

أ- **تكاليف بيئية رأس مالية** : هي التي تنفقها المؤسسات على المرافق و المنشآت الصناعية لتخفيف من حدة المؤثرات الضارة على البيئة , كالألات التي يتم شراؤها لاستخدامها في معالجة التلوث البيئي كتخفيض أو معالجة الانبعاثات البيئية الضارة مثل انبعاث الهواء الفاسد.

ب- تكاليف بيئية تشغيلية : هي التي تتحملها المؤسسات في سبيل المحافظة على البيئة من التلوث الذي تسببه نتيجة عملياتها الانتاجية مثل رواتب العاملين في مجال حماية البيئة, تكاليف المستلزمات السلعية و الخدمية و تكاليف البحث و التطوير في مجال حماية البيئة.

2- من حيث الرقابية : تنقسم التكاليف البيئية من حيث الرقابية الى :

أ- تكاليف المنع : وتمثل تكاليف منع حدوث الآثار الناتجة عن عمليات التصنيع التي تسبب التلوث, كاعادة تصميم العمليات الانتاجية بحيث لا يمت استخدام مواد ملوثة أو ضارة بالبيئة و تكلفة استبدال مصادر الطاقة بأنواع أقل تلويثا.

ب- تكاليف التقييم : و تتعلق بتكاليف اكتشاف الانحرافات في مستوى التلوث مقارنة بالمستويات و المواصفات المطلوبة, أي أنها تتعلق بالأنشطة اللازمة لمتابعة المصادر المسببة للتلوث البيئي .

ج- تكلفة الفشل من رقابة التلوث : و تتكون من :

د- تكاليف الفشل الداخلي : و تتعلق بتكاليف علاج و ازالة المخلفات و تنظيف الموقع بعد عمليات التصنيع.

هـ- تكاليف الفشل الخارجي : و تتمثل بالتكاليف التي تحدث في حالات حدوث أضرار للمجتمع يترتب عليها تعويضات و غرامات بالاضافة الى تكلفة الفرص الضائعة ، و المتمثلة في خسارة هامش المساهمة نتيجة لنقص المبيعات أو انخفاض الحصة السوقية.

3- من حيث مصدر التكلفة : تنقسم التكاليف البيئية حسب هذا المعيار الى :

أ- التكاليف البيئية الداخلية : وهي التكاليف التي تقع داخل نطاق المؤسسة كالتكاليف المتعلقة بإدارة النفايات و استهلاك الطاقة .

ب- التكاليف البيئية الخارجية : و هي التكاليف التي تقع خارج نطاق المؤسسة كالتكاليف المتعلقة بتلوث الماء و اليابسة والهواء.

المطلب الثالث : أسباب الاهتمام و الاعتراف بالتكاليف البيئية

ان الأجهزة الرقابية تواجه العديد من الصعوبات في مجالها لافتقارها المعلومات اللازمة و الخاصة بالتكاليف البيئية كما أن هناك العديد من العوامل التي كانت سببا في الاهتمام بالتكاليف البيئية. (عسول و حمبلي ، 2019، صفحة 18)

أولا : أسباب حدوث التكاليف البيئية : تنشأ التكاليف البيئية لمجموعة من الأسباب من بينها :

1- أسباب قانونية أو تشريعية: ويترتب على الأسباب القانونية أو التشريعية تكاليف أو التزامات بيئية ناتجة عن إلزام القانون لهذه المؤسسات بتوفير أوضاعها لتخفيض أو الحد من الآثار البيئية السالبة على البيئة وينتج عن ذلك تكاليف بيئية تتحملها المؤسسة لتكيب أصول ومعدات مكافحة التلوث.

أوقد تكون التكاليف أو الالتزامات البيئية التي تتحملها المؤسسة ناتجة عن عدم التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات البيئية وينتج عن ذلك تحمل المؤسسة تعويضات وغرامات كبيرة.

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

ويترتب على مكافحة التلوث البيئي أعباء مالية على المؤسسة لا يقابلها عوائد اقتصادية مباشرة، فتكاليف مكافحة التلوث البيئي باعتبارها تكلفة مترتبة على تكاليف قيام المؤسسة بنشاطها يؤدي بالضرورة إلى تخفيض الربح والذي يعتبر قياسا للكفاءة الاقتصادية للمشروع، إلا أن وفاء المؤسسة بمسؤولياته البيئية يزيد من عوائدها الاجتماعية والاقتصادية تجاه المجتمع.

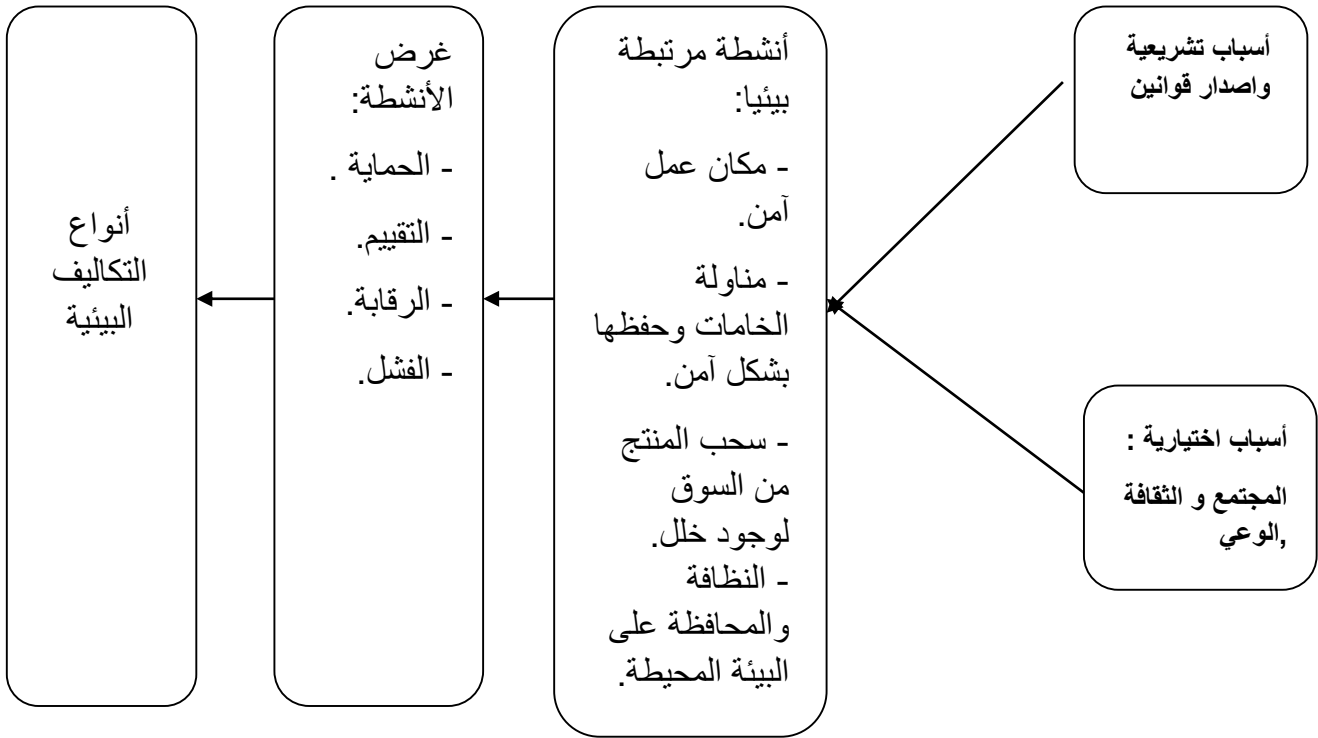
3 - أسباب ترجع للمستهلك وأخرى إلى المشروع: من أهم مسببات التكاليف البيئية حاجة المؤسسة إلى إرضاء المستهلك بتقديم منتجات لا تسبب له أضرارًا بيئية إلى جانب زيادة قدراته على المنافسة في الأسواق والتغلغل فيها. وتسمى الأسباب السابقة المحددات الرئيسية للتكاليف البيئية وقد تبوب إلى محددتين اثنتين فقط وهما:

- أسباب تشريعية بإصدار قوانين.

- أسباب اختيارية والدافع على وجودها في المجتمع وثقافته .

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

الشكل (1_1): أسباب حدوث التكاليف البيئية



المصدر: مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي لتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، نقلا عن مذكرة المحاسبة البيئية في ظل نظام المحاسبي المالي ص 19

ثانيا: أسباب الاهتمام والاعتراف بالتكاليف البيئية

ان عمليات التشغيل و النتائج تنتج مخلفات لزم التخلص منها بطريقة ما و ذلك اما بحرقها أو طمرها دون اللجوء الى تحمل ضرر مادي على المنشأة ولكن قد يؤدي تراكم هذه النفايات الى اضرار وخيمة ولهذا وجب النظر في هذه القضايا و عدم هملها ، مما يدعي المطالبة من قبل المجتمع بتحميل المنشآت كافة الأضرار التي تحدث للبيئة .

وتباين الضغوط البيئية بشكل واسع من دولة إلى أخرى وبين قطاعات الأعمال المختلفة ، ويمكن كثيرا من المنشآت للبحث طرق للتعامل مع التأثيرات البيئية ، ومن الأمثلة البارزة الضغوط البيئية جديدة ومبدعة ومقللة للتكاليف القول بأن الضغوط البيئية تجر على المستوى الدولي ما يلي: (اللولو، 2016، الصفحات 23-24)

- ضغوط شركات السلسلة، مثل الشركات التي تشترط على الموردين أن يتقيدوا بنظام إدارة البيئة التابع لمنظمة المقاييس الدولية .

- ضغوط من أصحاب المصالح المتعددين على الشركات للإفصاح عن أدائها البيئي في التقارير المالية السنوية وفي تقارير الأداء البيئية الطوعية .

- ضغوط مالية عن طريق النمو الدولي لصناديق الاستثمار المسؤولة اجتماعيا ، وأنظمة قياس الاستثمار مثل مؤشر داو جونز، ومتطلبات التصريح عن سياسة الاستثمار.
- ضغوط الرقابة التشريعية والقانونية، على سبيل المثال تشريع اقره الاتحاد الأوروبي يحد من استعمال مواد خطيرة معينة في المعدات الكهربائية والالكترونية التي تباع في الاتحاد الأوروبي.
- ضغوط الضرائب البيئية، حيث أن مختلف الحكومات فرضت ضرائب تتعلق بالبيئة مثل ضرائب استخدام الطاقة، ورسوم مكبات المخلفات، ورسوم العوادم، والانبعاث الملوثة الأخرى.
- اضافة إلى ما سبق، هناك عدة أسباب أخرى للاهتمام بالتكاليف البيئية منها الآتي:
- الطبيعة الكمية المالية للكثير من المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية و تؤثر تأثيرا جوهريا على أصول المشروع و نفقاته والتزاماته.
- تغير وجهة النظر السائدة حول تكاليف المحافظة على البيئة من كونها تكاليف اجتماعية يتحملها المجتمع الى تكاليف تتحملها الشركة.
- عدم اشمال القوائم المالية على للأنشطة البيئية ، قد وجه اللوم على المحاسبة لتضليل مستخدمي البيانات المالية .
- الحاجة الى المساهمة في اعداد تقرير تكاليف التلوث على المستوى القومي والذي يفيد في الحصول على المؤشرات التي تمكن من متابعة التلوث الناتج عن الأنشطة المختلفة و اجراء الدراسات الازمة .
- ويرى البعض أن التكاليف البيئية قد كسبت أهميتها من عدة عوامل وهي كما يلي :
- المفاضلة بين الأساليب البديلة ، حيث توفر القياس الكمي أو النقدي لهذه التكاليف يساعد على اجراء المقارنات بين البدائل المتاحة لاختيار البديل الأقل تكلفة .
- توفير المعلومات اللازمة لتخطيط الانفاق في مجال حماية البيئة، عن طريق اعداد الموازنات التخطيطية مما يساهم بدوره في احكام الرقابة على هذه العناصر .
- توفير المعلومات اللازمة احتياجات المحاسبة الضريبية ، حيث يمكن للسلطات الضريبية وضع اعفاءات للمؤسسات التي تقوم بدورها بحماية البيئة .
- تساهم في تحقيق مزايا تخفيض الطاقة و تحسين البيئة و تحسن البيئة المحيطة , سواء اذا كانت داخل المؤسسة أو خارجها .
- زيادة كفاءة استخدام عناصر مدخلات النشاط و اختيار مدخلات التشغيل التي تحسن مستوى الأداء البيئي .
- مساعدة الادارة في عملية ترشدي اتخاذ القرارات ، مما يؤدي الى تخفيض التكاليف الكلية للمؤسسة و بالتالي تحسين سمعة المؤسسة و قيمتها السوقية .

رابعا : المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية.

على إثر حدوث التكاليف البيئية تتوجب معالجتها وتسجيلها من قبل المحاسب ويكون ذلك كما يلي : (عيادي و كموشو، 2020، الصفحات 8-13)

1- إثبات تكاليف التلوث البيئي:

لاجراء عملية إثبات تكاليف التلوث البيئي في الدفاتر المحاسبية يجدر بالمحاسب تمييز نوعين من هذه المصاريف مصاريف الحد من التلوث ،ومصاريف إزالة التلوث.

حيث يندرج النوع الأول مصاريف الحد من التلوث تحت بند المصاريف الرأسمالية التي تنفق من أجل الحصول على المعدات و الآلات التي تستخدم للحد من التلوث التي تسببها الأصول المستخدمة في النشاط العادي لذي تمارسه المؤسسات بما أن معدات الحد من التلوث تتميز بنفس الخصائص التكلفة للأصول طويلة الأجل اي الثابتة التي تستخدم في النشاط الانتاجي ،أما النوع الثاني مصاريف ازالة التلوث فهو المصاريف التي تحدث لازالة التلوث الذي تحدثه الأنشطة الاقتصادية الجارية في عمليا الانتاج، كالمصاريف التي تنفق على التعقيم وازالة نفايات الانتاج ومعالجتها لاحقا ،وهذا النوع من المصاريف الايرادية التي تحمل كعبء على دخل الفترة التي انفقت فيها ،على خلاف النوع الأول من المصاريف التي يجري تخصيصها على الفترات المحاسبية المختلفة، نظرا للاستفادة من خدماتها لأكثر من فترة محاسبية وعلى ضوء ذلك لا بد من تخصيص حسابيا لكلا النوعين :

- ح/أصول اجتماعية - معدات الحد من التلوث

- ح/ مصاريف اجتماعية - إزالة التلوث البيئي

- بالنسبة لمصاريف الحد من التلوث : تتم معالجتها كأصول المعمرة التي تنتمي إلى الأصول الثابتة و يكون إثبات القيود في دفتر اليومية كالتالي:

أ - عند الشراء: تقيد بقيمة الأصل مضافا إليها المصاريف اللازمة لتشغيل الأصل مثل : التأمين، النقل،....

	Xxx	من : ح/أصول اجتماعية - معدات الحد من التلوث.	53/512	21x
Xxxx				
Xxxx		إلى : ح/ النقدية أو البنك أو موردو التثبيتات شراء معدات الحد من التلوث	404	

ب - قسط الاهتلاك : يتم حسابه بإحدى الطرق المعروفة الثابت أو المتناقص أو المتزايد ويكون القيد كالتالي :

	Xxx	من : ح/مخصص اهتلاك المعدات الاجتماعية		68x
		الى : قسط اهتلاك المعدات الاجتماعية		
Xxx		قسط اهتلاك معدات الحد من التلوث	28x	

ت - المعالجة المحاسبية لعمليات الاستغناء عن الأصول الاجتماعية: تتم عملية الاستغناء عن الأصول الاجتماعية وفقا لعدة طرق حيث يمكن معالجة هذه العملية محاسبيا في كل طريقة كالتالي:

- الاستغناء بواسطة البيع النقدي : أحيانا تلجأ المؤسسة عن أصولها الاجتماعية وفي هذه الحالة فإن الخسائر و المكاسب المتحققة عن هذه عملية يتم الاعتراف بها محاسبيا كالأصول طويلة الأجل المستخدمة في العمليات الاقتصادية و تكون خطوات حساب المكاسب و الخسائر و معالجتها كالتالي : احتساب المكاسب و الخسائر من البيع:

- القيمة الدفترية للأصل = التكلفة التاريخية - الاهتلاك المتراكم.
- قسط الاهتلاك = التكلفة التاريخية / العمر الانتاجي.
- الاهتلاك المتراكم = قسط الاهتلاك * عدد سنوات الاستخدام .
- الربح أو الخسارة = اقيم الدفترية - قيمة البيع.

قيد إثبات عملية البيع حالة الخسارة :

	Xxx	من : ح/ الاهتلاك المتراكم الأصول الاجتماعية		28x
	Xxx	ح/ خسائر بيع الاصول الاجتماعية		26x
	Xxx	ح/ النقدية أو على الحساب		404/53
Xxxx		الى : ح/ أصول اجتماعية - معدات الحد من التلوث	21x	
		بيع معدات التلوث		

قيد إثبات عملية البيع حالة الربح :

	Xxx	من: ح/ الاهتلاك المتراكم الأصول الاجتماعية		28x
	Xxx	ح/ النقدية أو على الحساب		512/401/53
Xxx		الى : ح / أرباح بيع الأصول الاجتماعية	76x	
Xxx		الى: ح/ أصول اجتماعية - معدات الحد من التلوث	21x	
		بيع معدات الحد من التلوث		

الاستغناء بواسطة المبادلة المقايضة : و تعني مبادلة أصل بأصل ثاني إما أن يكون مماثل أو غير مماثل و الأصل هنا غياب عنصر النقدية فالأساس بالمعالجة المحاسبية هو الاعتراف أو الخسارة.

2- بالنسبة لمصاريف إزالة التلوث : تتم المعالجة لهذه المصاريف على النحو التالي:

إثباتها في دفاتر المحاسبية:

	Xxx	من : ح/ أجور العمال		631
	Xxx	ح/ مصاريف اجتماعية - مصاريف إزالة التلوث		637
		ح/ مواد معقمة.		63x
Xxx	Xxx	إلى: ح/ النقدية	53/512	
		اثبات مصاريف التلوث		

في حالة وجود إيرادات ناتجة عن مكافحة التلوث فإنها تعتبر كعائد اجتماعي يجب أن يثبت في الدفاتر المحاسبية مثال :

إيرادات تدوير بعض النفايات وتثبت كالتالي:

	Xxx	من : ح/ النقدية		512/53
Xxx		الى : ح/ العائد اجتماعي - إيراد بيع النفايات اثبات إيرادات النفايات	70x	

3- الاقفال في القوائم المالية الاجتماعية :

بعد إثبات مختلف المصاريف الخاصة بالتلوث البيئي يتم إقفالها في القوائم المالية وذلك على النحو التالي:

بالنسبة لمصاريف الحد من التلوث : يكون الاقفال كالتالي:

	Xxx	من : ح/ التكاليف و العوائد الاجتماعية		61x
Xxx		الى : ح/ قسط اهتلاك المعدات الاجتماعية	28x	

إقفال الخسائر: يتم إقفال الخسائر الناجمة عن بيع الأصول الاجتماعية في قائمة التكاليف والعوائد الاجتماعية وفق القيد التالي:

	Xxx	من : ح/ قائمة التكاليف و العوائد الاجتماعية		61x
Xxx		الى : ح/ خسائر بيع الأصول الاجتماعية ترصيد ح/ خسائر عن بيع الأصول الاجتماعية	66x	

إقفال الأرباح : كما يتم إقفال الأرباح المحققة من جراء بيع الأصول الاجتماعية أيضا في قائمة التكاليف و العوائد الاجتماعية وفق القيد التالي :

	Xxx	من : ح/ أرباح بيع الأصول الاجتماعية		76x
Xxx		الى : ح/ قائمة التكاليف و العوائد الاجتماعية ترصيد ح/ أرباح عن بيع الأصول الاجتماعية	61x	

بالنسبة لمصاريف إزالة التلوث: يكون الاقفال كما يلي:

العوائد الاجتماعية : و هي التي تندرج تحتها حساب الإيرادات البيئية الناتجة عن الأنشطة من أجل إزالة التلوث البيئي مثل : إيرادات بيع النفايات ، حيث تقفل أيضا في قائمة التكاليف و العوائد البيئية وفق القيد التالي :

	Xxxx	من : ح/ العوائد الاجتماعية – إيرادات النفايات		40x
Xxxx		الى : ح/ قائمة التكاليف و العوائد الاجتماعية ترصيد ح/ العوائد الاجتماعية	61x	

القوائم المالية الاجتماعية : تتمثل في قائمة التكاليف والعوائد الاجتماعية وميزانية نهاية السنة وتوضح في التالي :

قائمة التكاليف و العوائد الاجتماعية: و هي القائمة التي يتم فيها إقفال مصاريف من التلوث ومصاريف إزالته بالإضافة إلى الإيرادات من ذلك حيث تكون عملية الاقفال هذه في نهاية السنة المالية و التي يمكن تنشيلها في التالي:

1-1 التكاليف و العوائد الاجتماعية للسنة “ن“

العوائد	التكاليف القائمة
. ح/ إيرادات بيع النفايات	ح/ مصاريف إزالة التلوث ح/ مواد معقمة ح/ أجور عمال ح/ قسط اهتلاك المعدات الاجتماعية معدات الحد من التلوث

الميزانية الختامية : هي الميزانية المحاسبية المعروفة والتي أصبحت في هذا المجال لا تنظم الجوانب المالية الاقتصادية فقط بل تعدها إلى الجوانب البيئية أيضا ، حيث تظهر فيها حسابات الاستثمارات البيئية والمتمثلة في المعدات البيئية المقتناة من أجل الحد من الاضرار بالبيئة ،بالإضافة إلى حسابات الاهتلاكات والمؤونات المخصصة لذلك ،وعادة تكون في نهاية السنة المالية يمكن توضيحها في الشكل الموالي :

2-1 الميزانية الختامية

المبلغ	الخصوم	د/ح	المبلغ	الأصول	د/ح
	<u>حقوق الملكية:</u>			<u>أصول اقتصادية:</u>	
Xxx	رأس المال		Xxx	.....
Xxx	.....		Xxx	.....
	<u>المخصصات :</u>			<u>أصول اجتماعية:</u>	
Xxx	*مخصصات المؤونات وخسائر الاحوال الاقتصادية.		Xxx	*معدات بيئية	
			Xxx	.....
Xxx	مخصصات المؤونات والخسائر للمعدات البيئية.		Xxx	.....

خلاصة الفصل الأول

من خلال ما سبق يمكننا القول ان المحاسبة البيئية لها اهمية كبيرة في المؤسسات الاقتصادية نظرا للمزايا المختلفة التي تمنحها لهذه الأخيرة وللأطراف ذات المصلحة؛ وهذا من خلال الدور الفاعل الذي تلعبه في حماية البيئة من التلوث البيئي وتأثيراته الناتجة عن مختلف الأنشطة الصناعية لهذه المؤسسات وكذلك دورها في تحليل وتحديد مختلف التكاليف البيئية الناتجة عن هذا التلوث ومعالجته.

و قد حاولنا في هذا الفصل التطرق الى النقاط المهمة النظرية المتعلقة بماهية المحاسبة البيئية و كذا شرح التكاليف البيئية من حيث مفهوما و أنواعها و أسباب الاهتمام و الاعتراف بها وكيفية معالجتها محاسبيا .

الفصل الثاني:

القياس و الإفصاح المحاسبي

للأداء البيئي

تمهيد:

لقد كان للاهتمام المتزايد مع بداية السبعينات من القرن الماضي بالدور البيئي الذي يجب ان تلعبه الوحدات الاقتصادية الأثر البالغ في تزايد واتساع الدراسات النظرية والمحاولات العلمية والتقنية لتطوير نماذج وأساليب من اجل قياس التكاليف المتعمقة بالبيئة والإفصاح عنها فحاليا جل جهود الباحثين تصب في تيار واحد لإيجاد طرق قياس الدقيق للتكاليف البيئية وأساليب ومناهج للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيئة.

بعد تزايد الوعي البيئي اصبح الانتباه للاضرار التي يخلفها نشاط المؤسسات هو الهدف الرئيسي و ليس تحقيق الربح بل أصبحت تركز جهودها من اجل حماية البيئة ، الامر الذي جعل المؤسسات الاقتصادية تحمل مسؤوليتها الاجتماعية البيئية من اجل ضمان حقوق أجيال صاعدة و ضمان استمراريتها.

مما سبق ذكره سنتطرق من خلال هذا الفصل بدراسة القياس و الإفصاح المحاسبي البيئي و ذلك بتقسيمه الى ثلاثة مباحث

كالتالي :

المبحث الاول: الأداء البيئي

المبحث الثاني: القياس المحاسبي للأداء البيئي

المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي للأداء البيئي

المبحث الأول : الأداء البيئي .

يعتبر الأداء البيئي أداة أساسية تعكس لنا الوضعية البيئية للمؤسسة المهتمة بالبيئة ، ويعتمد على مجموعة من المؤشرات في ذلك، حيث احتل الأداء البيئي جزءا كبيرا من اهتمام المفكرين نتيجة زيادة نمو المؤسسات حيث تسعى المؤسسات لرفع كفاءتها .

المطلب الأول: مفهوم الأداء البيئي.

هناك مصطلحات عديدة تستخدم للدلالة عن الأداء البيئي منها الحالة البيئية اتجاه التحسين البيئي، الكفاءة البيئية، الفعالية البيئية التوافق مع القوانين البيئية .

- يعرف الأداء البيئي على أنه النشاطات والعمليات التي تقوم بها المنظمات سواء بشكل اختياري أو إجباري والتي من شأنها منع الأضرار البيئية و الاجتماعية الناتجة عن نشاطات المنظمة الانتاجية أو الخدمية أو التخفيف منها وهو كل تأثير للمؤسسة على البيئة سواء كان إيجابيا أو سلبيا، فالأداء البيئي يقوم على بعدين من بينهم الكفاءة البيئية والتي تعد من المواضيع بالغة الأهمية كونها مؤشرا هاما لنجاح النظام المطبق في المؤسسة، وتعتمد على القدرة والمعايير المستخدمة في قياسها على النموذج المستخدم في دراسة المنظمات وغالبا ما يستخدم هذا المتغير بوصفه متغيرا تابعا لمتغيرات مستقلة أخرى: مثل بناء السلطة، أنماط الاتصال وأساليب الإشراف، والروح المعنوية و الانتاجية، فهي تتحقق من خلال التركيز على خدمة العميل والجودة، منح اعتبار أكثر لحدود الطاقة البيئية، وهناك أيضا بعد الفعالية البيئية فتتم من خلال تقديم سلع وخدمات بأسعار تنافسية تلي حاجات المستهلكين وتحسين نوعية الحياة، وهذا بالحد من الآثار البيئية تدريجيا مع المحافظة على كمية الموارد الطبيعية اللازمة طوال دورة حياة المنتج وصولا إلى مستوى منسجم يحمي الأرض بشكل مستدام ولضمان الفعالية البيئية في المؤسسة الاقتصادية يجب استدخال التكاليف البيئية عن طريق إلغاء الدعم من أجل الحصول على سعر حقيقي. (مقيح، 2019، صفحة 29)

- ولقد عرفت مواصفة الأيزو 14001 الأداء البيئي على أنه نتائج قابلة للقياس لادارة الجوانب البيئية للمؤسسة و التي يمكن قياسها في اطار نظم الادارة البيئية على أساس سياسات المؤسسة أهدافها و غاياتها البيئية أو متطلبات أخرى للأداء البيئي . (أحمد، 2020، صفحة 14)

- كما تم تعريف الأداء البيئي على أنه يعبر على نشاط شمولي يعكس قدرة المؤسسة على استغلال امكانياتها وفق أسس ومعايير معينة تضعها بناء على أهداف طويلة الأجل. (ثروت، 2016، صفحة 24)

وحسب لورينو في الجامعة الفرنسية فقد عرف الأداء البيئي على أنه النظام الذي يسمح بتحسين العلاقة بين القيمة والتكلفة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية .

- وأيضا هو طريقة في التسيير تعمل على تشجيع المؤسسة أن تكون أكثر تنافسية وأكثر ابتكارا وأكثر مسؤولية على المستوى البيئي. إن الاهتمام بالأداء البيئي يكون بأن تنتج أكثر موارد. (نعيمة، 2018، صفحة 194)

المطلب الثاني: أنواع الأداء البيئي، ابعاده، مؤشرات

أولاً: أنواع الأداء البيئي:

الأداء البيئي مرتبط بتحقيق المتطلبات والأهداف البيئية للمشروع في المحافظة على البيئة والحد من التلوث ومعالجة آثاره المختلفة، ويتم قياسه كميًا، ووصفيًا، ومالياً ويعكس الأداء البيئي الجهود المبذولة لحماية البيئة والتفاعل معها ويمكن تقسيمه إلى نوعين هما: (فايزة، 2015، صفحة 30)

1- الأداء البيئي السلبي : ويحصل من خلال الانتهاكات والمخالفات البيئية التي يقوم بها المشروع و هي كالآتي :

- ا. ارتفاع معدلات التلوث عن الحدود المسموح بها والأثر السلبي لذلك على البيئة.
- ب. الاستغلال الجائر للموارد والثروات الطبيعية دون مراعاة للضوابط والاعتبارات البيئية المحيطة، وعدم تعويض الفاقد البيئي وتحقيق الاستدامة البيئية في تلك الموارد.
- ج. عدم الالتزام بآليات الإنتاج الأنظف والاستثمار في الأصول الإنتاجية ذات الملائمة البيئية التي تساهم في خفض كميات التلوث وتقليل الطاقة المستخدمة وتخفيض مستوى الضوضاء والضجيج الصناعي وغيره.
- د. التخلص العشوائي من المخلفات وعدم إدارتها بشكل يخدم البيئة.
- هـ. عدم الاهتمام بتوفير بيئة عمل داخلية سليمة من خلال توفير معدات السلامة المهنية وبرامج التدريب والتوعية البيئية.

2- الأداء البيئي الإيجابي : يحصل في الأساس من وجود رؤية بيئية إستراتيجية للمشروع يتم بمقتضاها عمل أساليب التشغيل

والإنتاج والتسويق لتتلاءم مع المتطلبات البيئية، ومن مظاهره الآتي :

- ا. أن تكون معدلات التلوث والنفايات ضمن الحدود المسموح بها ، ويتطلب ذلك استثمار أصول ومعدات ومراقبة وضبط التلوث والتحكم فيه.
- ب. مراعاة قواعد وتطبيقات الإنتاج الأنظف والمستدام.
- ج. تحسين بيئة العمل الداخلية وتوفير معدات السلامة المهنية والبيئية للعاملين والزائرين بالمشروع.
- د. القيام ببرامج الإفصاح والمعالجة البيئية للتلوث والآثار البيئية السلبية التي قد تحصل بفعل أنشطة المشروع من خلال معالجة الإصابات المرضية ومعالجة المياه والأراضي والعقار.

ثانياً: أبعاد الأداء البيئي:

لا يمكننا فهم الأداء البيئي إلا إذا حددنا أبعاده المختلفة وهي: (صفية، الصفحات 227-229)

1-الكفاءة البيئية:

إن الكفاءة البيئية من المواضيع بالغة الأهمية لأنه لا يمكن الحديث عن مؤسسة متطورة و مستمرة دون أن تتحدد بدقة درجة كفاءة الأسس و القواعد التي بنيت عليها, كما تعد مؤشرا هاما لنجاح النظام المطبق في المؤسسة.

و لهذا فقد قدم العديد من الباحثين تعريفات مختلفة لها من بينها :

عرفها ايتزويوني: على أنها قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها و تعتمد على القدرة و المعايير المستخدمة في قياسها على النموذج المستخدم في دراسة المنظمات و غالبا ما يستخدم هذا المتغير بوصفه متغيرا تابعا لمتغيرات مستقلة أخرى مثل بناء السلطة و أنماط الاتصال و أساليب الإشراف و الروح المعنوية و الإنتاجية .

2-الفعالية البيئية:

لقد ظهر مفهوم الفعالية البيئية من خلال مؤتمر ريودي جانيرو سنة 1992 و المتعلق بجانب توريد السلع و الخدمات وفق أسعارها التنافسية و التي تلبي الحاجات الإنسانية و تحسن نوعية الحياة و كذلك تخفض حجم التأثيرات البيئية و استهلاك الموارد على مدى دورة الحياة إذا فالفعالية البيئية تعمل على تحسين الأداء البيئي و الاقتصادي معا.

2-1- مفهوم الفعالية البيئية:

عرفت الفعالية البيئية حسب مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة على أنها تقديم سلع و خدمات بأسعار تنافسية، تلبية حاجات المستهلكين و تحسن نوعية الحياة و هذا بالحد من الآثار البيئية تدريجيا مع المحافظة على كمية الموارد الطبيعية اللازمة طوال دورة حياة المنتج وصولا إلى مستوى منسجم تحمي الأرض بشكل مستدام .

2-2- عناصر الفعالية البيئية:

إن من شأن تبني المؤسسة للفعالية البيئية يمكنها من الحصول على قيمة مضافة أكبر و قد حددها مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة في العناصر التالية:

- تخفيض استخدام المواد في المنتجات و الخدمات.
- تخفيض الكثافة الطاقوية.
- تعظيم استرجاع المواد المستخدمة.
- تعظيم الاستخدام المستدام للموارد الطبيعية.
- تدعيم استدامة المنتجات.
- رفع حجم المنافع التي تقدمها المنتجات و الخدمات.

ثالثا: مؤشرات الأداء البيئي:

للأداء البيئي مؤشرات مختلفة أهمها : (علاوي، الصفحات 229-230)

1- مفهوم مؤشر الأداء:

إن التعريف المقترح من طرف لجنة مؤشرات الأداء للجمعية الفرنسية للتسيير الصناعي تعتبر مؤشر الأداء بأنه معطى كمي يقيس الفعالية لكل أو جزء من منهج أو نظام مقارنة بمعيار مخطط أو هدف محدد و مقبول في إطار إستراتيجية المؤسسة.

2- خصائص مؤشرات الأداء :

- أن توفر صورة ذات للأحوال و الضغوط على البيئة .
- لتكون بسيطة و سهلة التفسير.
- أن تعتمد على معايير دولية.
- أن يتم توثيقها بكفاءة و بجودة ملموسة.
- أن يتم تحديثها على فترات وفقا لإجراءات موثقة.

3- أنواع مؤشرات الأداء البيئية:

3-1- مؤشرات الإدارة البيئية :

- الرؤية الإستراتيجية و السياسية.
- الهيكل التنظيمي للإدارة البيئية.
- نظم الإدارة و التوثيق المتعلق بها.
- الالتزام الإداري الخاص بالمسائل البيئية.

3-2- مؤشرات الحالة البيئية:

هذه المؤشرات توفر معلومات عن الحالة البيئية المحلية أو الإقليمية أو الدولية للبيئة مثل : سمك طبقة الأوزون , متوسط الحرارة العالمية , تركيزات التلوث في الهواء و التربة و المياهالخ.

3-1- مؤشرات الأداء البيئي:

و ينقسم إلى قسمين:

أ- مؤشرات تشغيلية بيئية:

و تتعلق بمجالات قياس الحيازة و المقاييس الفنية للمنتج / العملية و مقاييس استعمال المنتج / العملية وتصريف المخلفات.

ب- مؤشرات الأثر البيئي:

يتعلق هذا النوع من المؤشرات بالمرحجات مثل إجمالي المخلفات، استهلاك المواد و المياه و الطاقة وانبعاث الغازات و يمكن

تقسيم مؤشرات الأداء إلى قسمين أساسيين :

- مؤشرات مناسبة لكل المنظمات.

- مؤشرات يتم استخدامها في منظمات معينة.

المطلب الثالث : تقييم الأداء البيئي ومجالاته

إن تقييم الأداء البيئي في المؤسسات يرجع إلى كثرة معدلات تلوث البيئة و من ثم زيادة حجم الإلتزامات البيئية وهذا ما أدى إلى

تزايد الدعاوي القضائية التي كسبها أصحابها ضد الكثير من المؤسسات التي تتسبب أعمالها التشغيلية في الإضرار بالبيئة .

أولاً: تقييم الأداء البيئي :

1- مفهوم تقييم الأداء البيئي:

- يعرف تقييم الأداء على أنه تلك المرحلة الأساسية من مراحل عمليات الإدارة الإستراتيجية والتي يحاول فيها المدبرون أن يفرضوا

بأن الخيار الإستراتيجي ينفذ بصورة صحيحة ، أي أن تقييم الأداء يعني تحليل أداء الأنشطة مرة ثانية للبحث عن الأسباب أو

العوامل المؤثرة على أداء هذه الأنشطة. (رحمة، 2016، صفحة 76)

- هو نظام يهدف إلى التأكد من إستخدام الموارد المتاحة من خلال المطابقة بين الأداء الفعلي و الأداء المعياري المخطط، و

التأكد من مدى الإلتزام في تطبيق القوانين و التشريعات البيئية المختلفة، ويعتبر بمثابة أسلوب يهدف إلى تحديد وقياس و تحليل

وتتبع تكاليف و منافع الأنشطة و البرامج البيئية التي تقوم بها المؤسسات لحماية البيئة من أضرار نشاطها ، وذلك في ضوء مجموعة

من الأهداف و المتطلبات و المعايير و المؤشرات البيئية بهدف دعم و ترشيد القرار المختلفة بشأن تحسين و تطوير أدائها البيئي

بالإضافة إلى خدمة أهداف الأطراف أصحاب المصالح. (بو زيان، 2019، صفحة 646)

- عرفت الإيزو 14031 تقييم الأداء البيئي على أنه منهج لتسهيل قرارات الإدارة بخصوص الأداء البيئي للمنظمة، بإختيار

المؤشرات و جمع و تحليل البيانات و تقييم المعلومات وفقاً لمقياس الأداء البيئي ، وإعداد التقارير و توصيل المعلومات و الفحص الدوري

وفي النهاية تطوير هذا المنهج . فتقييم الأداء البيئي يعتبر عملية متعلقة بالمنهج ، المعرفة و التفاوض كما أنه وسيلة مساعدة لنظام

الإدارة البيئية لكن يمكن أن يستعمل كأداة مستقلة ، ويرتكز تقييم الأداء البيئي على الأسس التالية : (سكيك، 2018، صفحة

9)

- إكتساب معطيات كمية بخصوص وضعية المؤسسة تجاه البيئة.

-تمثيل المعطيات من خلال مؤشرات توضع بالنظر إلى مميزات الأداء من وجهة تحديد الانحرافات المتعلقة بخصائصها.

-عرض النتائج بواسطة الاتصالات الداخلية و الخارجية.

2- تقييم الأداء البيئي:

2-1- من خلال بطاقة القياس المتوازن للأداء. (بو زيان، 2019، الصفحات 646-649)

ينظر للتقييم المتوازن للأداء على أنه نظام للإدارة وليس فقط مجرد نظام لقياس الأداء، والذي يمكن المؤسسة من إيضاح الرؤية الخاصة بها وإستراتيجيتها مع بيان كيفية ترجمة هذه الرؤية الإستراتيجية إلى خطط وأنشطة تنفيذية، ويعمل هذا الأسلوب على توفير الأدوات والمؤشرات مما يساعد على تحقيق مستوى متميز من النجاح المستقبلي، ويعمل هذا الأسلوب من خلال تحقيق مناخ ونظام تشغيل وفلسفة إدارة جديدة تقوم على نشر الوعي والتعلم داخل القاعدة العملية والموارد البشرية، مما يؤدي إلى تحسين واضح في عمليات التشغيل الداخلية بالمؤسسة مما يعود بالنفع على تميز جودة المنتج أو الخدمة وتقديمها بأسعار معقولة تحوز رضا العملاء، وينعكس أثر ذلك بشكل نهائي على الجانب المالي بتحسين مستويات الربحية والسيولة داخل المؤسسة.

2-1-1 تعريف بطاقة القياس المتوازن: تعرف بأنها أداة لقياس الأداء تستخدم لترجمة إستراتيجيات المؤسسة إلى أهداف مالية وأهداف غير مالية، وإلى مقاييس أداء خاصة بتحقيق هذه الأهداف وبالتالي فإنها تعطي للمديرية رؤية واسعة عن نشاط وأهداف المؤسسة ككل أي أنها تقدم الألية اللازمة لقيادة المؤسسة إلى جناح مستقبلي.

2-1-2 إضافة بعد مستقل للأداء البيئي كبعد خامس في بطاقة القياس المتوازن للأداء:

زيادة جوانب بطاقة القياس المتوازن شائعة الاستخدام الجانب المالي، جانب العملاء جانب عمليات التشغيل الداخلي، جانب النمو والتعلم لتصبح خمسة جوانب بدال من أربعة وذلك بإضافة جانب جديد يتعلق بالأداء البيئي، وحرص أصحاب هذه الطريقة على وضع مؤشرات القياس لهذا البعد الجديد بتحديد خمسة أهداف لهذا الجانب هي على النحو التالي: ترشيد استخدام المواد الخام، ترشيد استخدام المواد السامة، ترشيد استخدام الطاقة اللازمة لعملية الإنتاج، منع النفايات و الانبعاثات الصادرة (صلبة أو سائلة أو غازية)، زيادة فرص إعادة التدوير.

وبالنظر لهذه الأهداف وجدت أن الاهداف الثلاث الاولى تركز على مدخلات العملية الانتاجية من مواد والبحث عن وسائل لتقليل استخدام المواد السامة التي تضر البيئة. لذلك يجب أن تعكس مقاييس الأداء هاتين النقطتين، ومن ثم يمكن أن تكون بعض المقاييس المقترحة هي: كميات المواد السامة المستخدمة، مقاييس الانتاجية لكل هدف من الاهداف الثلاث، تكلفة المواد الخام السامة (الضارة) كنسبة من التكلفة الكلية للمواد. أما الهدف الرابع وهو تقليل النفايات والانبعاثات الضارة. فيمكن تحقيقه بطريقتين هما :

استخدام التكنولوجيا للتخلص من النفايات السامة بمجرد صدورهما، وتجنب إنتاج النفايات وذلك بالتعرف على الاسباب الجوهرية لحدوثها، ومن ثم إعادة تصميم المنتجات والعمليات لمنع هذه الاسباب حيث تكون أكثر كفاءة وأكثر حماية للبيئة وهو ما يعرف بالتصميم من أجل البيئة، ومن مقاييس الاداء لهذا الهدف ما يلي: كمية النفايات وأكثر حماية للبيئة وهو ما يعرف بالتصميم من

أجل البيئة، ومن مقاييس الاداء لهذا الهدف ما يلي: كمية النفايات وأكثر حماية للبيئة وهو ما يعرف بالتصميم من أجل البيئة، ومن مقاييس الاداء لهذا الهدف ما يلي: كمية النفايات النفايات، نسبة التخفيض في مواد التعبئة، درجة التوافق مع المستويات المسموح بها للنفايات والانبعاثات الضارة، نسبة ما تم تحنبه من التلوث إلى إجمالي التلوث الذي حدث في نفس الفترة.

أما الهدف الخامس وهو زيادة فرص إعادة التدوير فيركز على ضرورة التحفظ في استخدام المواد غير القابلة للتجديد، وذلك بإعادة الاستخدام أو إعادة التدوير حيث تخفض هذه العملية من الحاجة لاستخدام مواد خام إضافية وتقلل أيضا من التدهور و التلوث البيئي وذلك بتقليل متطلبات التخلص من النفايات من قبل المستخدم النهائي للمنتج زمن مقاييس الطاءء لهذا الهدف مايلي : كمية المواد الخام المعاد تدويرها، عدد مكونات المنتج، نسبة المواد الداخلة في المنتجات و التي يمكن إعادة تدويرها ، نسبة الوحدات المعاد تشغيلها أو تدويرها.

2-1-3 دمج مؤشرات الأداء البيئي في الأبعاد الأربعة لبطاقة القياس المتوازن : تقوم هذه الطريقة على أساس عدم إفراط بعد مستقل للأداء البيئي في بطاقة القياس المتوازن للأداء، ولكن يتم الإبقاء على الأبعاد الأربعة مع تضمين مقاييس و مؤشرات الأداء البيئي في كل بعد من هذه الأبعاد.

أ- الجانب المالي : تتمثل أهم المقاييس البيئية في هذا الجانب في الآتي : تكلفة معالجة التلوث، تكلفة الإنتاج الأنظف ، تكلفة البحث و التطوير ، الاستثمار من أجل التحسين البيئي ، الأرادات من المنتجات الخضراء ، الربح من إعادة التدوير و الحد من استهلاك الموارد، معدل العائد من الاستثمار.

ب- جانب العملاء : تتمثل أهم المقاييس البيئية في هذا الجانب في الآتي: رضا العملاء، تحسين جودة الناتج عن إنتاج منتجات صديقة للبيئة، الاستجابة السريعة للقضايا البيئية، التقرير البيئي المقدم للمساهمين، العلاقات الطيبة مع المجتمع الحصول على شهادة الايزو ، 14000 الحصول على جوائز ومكافآت نتيجة المحافظة على البيئة، الصورة الخضراء للمنشأة، الإفصاح عن المعلومات البيئية.

ج- جانب النمو و التعلم : تتمثل أهم المقاييس البيئية في هذا الجانب في الآتي: التدريب والتعليم البيئي، المهارة والقدرة والمعرفة، الخبرة والقدرة على البحث والتطوير، رضا العاملين، مبادرات العاملين (توفير المعلومات البيئية)، التنسيق والمشاركة مع العاملين، فهم السياسات والقوانين البيئية، الحصول على المعلومات البيئية وبشكل عام فإن تحسين الاداء البيئي يساعد على استغلال الفرص المتاحة في الاسواق ذات التنافسية البيئية الشديدة، وبالتالي فإن المحافظة على الأداء البيئي وتقييمه من خلال بطاقة القياس المتوازن للأداء، يساعد المؤسسات الاقتصادية على تحقيق مزايا تنافسية في الأجلين الطويل والقصير، حيث أن القيام بقياس وتقييم الأداء البيئي بشكل دوري وروتيني يساعد على انتشار المفاهيم البيئية في العمليات الداخلية للمؤسسة ، الأمر الذي يزيد من قدرتها على ابتكار وتطوير منتجات صديقة للبيئة.

ثانيا: مجالات الأداء البيئي :

تم تحديد مجالات الأداء البيئي في منشورات منظمة الأمم المتحدة الصادرة في عام 1991 كما يلي : (سوداني، 2016، الصفحات 84-85)

- أنشطة معالجة تدفق الملوثات إلى المياه.

- أنشطة معالجة تسرب الغاز إلى الجو .

- أنشطة معالجة النفايات الصعبة.

-أنشطة معالجة الحوادث الناجمة عن التلوث .

- أنشطة إعادة التصنيع .

من خلال هذه المجالات يتضح أن هناك إهتمام بجانب معالجة أضرار التلوث البيئي الناجمة عن ممارسة المؤسسات الصناعية لأنشطتها المؤثرة على البيئة، والتي يتم على أساسها تحديد مجالات الأداء البيئي كما يمكن تحديدها بالتنسيق مع المؤسسات الأخرى العاملة في نفس القطاع الاقتصادي بهدف توحيد القوائم المالية والكشوف التحليلية التي تنتجها الأنشطة المحاسبية ومن ثم إمكانية إخضاعها للمقارنة و التقييم.

المبحث الثاني: القياس المحاسبي للأداء البيئي

يعد الاهتمام بتحديد وقياس التكاليف البيئية ظاهرة حديثة حيث ظهرت أهميته في الأبحاث و الدراسات الميدانية التي تساهم في توفير معلومات بيئية لمساعدة الإدارة في القيام بنشاطها

و ستتطرق في هذا المبحث الى اهم المفاهيم المتعلقة بالقياس المحاسبي للاداء لبيئي و قياس تكاليفها دون ان نهمّل ذكر التحديات التي تواجه المنشآت في عملية قياس تكاليف اداءها

المطلب الأول: القياس المحاسبي

ستتطرق في هذا المطلب الى ما يلي :

أولاً : مفهوم القياس المحاسبي:

تعددت التعريفات المتعلقة بعملية القياس و بالتالي سوف نتطرق الى بعض التعريفات أهمها :

تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) عام 1966 و هو أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبي "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الاعداد بالاحداث الماضية و الحارية و المستقبلية و ذلك بناء على ملاحظات ماضية او جارية و بموجب قواعد محددة " (زين ، 2022 ، صفحة 241)

تعريف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB : "القياس المحاسبي هو عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقاً لقواعد محددة، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار" (مسعود و زرقون، 2017، الصفحات 853-854)

كما عرف أيضاً بأنه "التعبير بالأرقام عن الأشياء أو الظواهر أو الخصائص أو الأحداث موضوع القياس، و ذلك طبقاً لنظام معين يتم بمقتضاه إيجاد وحدة قياس ثابتة متفق عليها تشترك مع موضوع القياس في صفات معينة تستخدم في تحديد مقدار معين من الشيء أو الخاصية أو تحديد مركز اتجاه غيره من الأشياء و الخصائص" (بوزونية، 2019، صفحة 11)

ثانياً: أهمية القياس المحاسبي:

و تكمن أهميته فيما يلي : (مسعود و زرقون، 2017، صفحة 854)

عندما يتم تجريد الأمور والأحداث من صفاتها الحقيقية إلى لغة الأرقام فإن هذا الأمر يقود مستخدمي معلومات النظام المحاسبي (والذي هو عبارة عن أداة المحاسبة في ترجمة الأنشطة والعمليات التي تتم في المشروع إلى معلومات رقمية) والذين يختلفون في فهمهم وتفسيرهم للوقائع بشكلها الحالي إلى توحيد رؤيتهم للأعمال التي قام بها الشركة وبالتالي يكون حكم المستخدمين على أدواتها أكثر وحوحاً و منه تتحقق الاستفادة المرجوة من المحاسبة في مساعدتهم على اتخاذ القرارات المستقبلية وتصبح المعلومات أكثر ملائمة في الحكم على أداء الشركة وإدارتها، وبالتالي قدرة أكبر على إصدار أحكام متطابقة من قبل جميع الأطراف على اختلاف درجة المعرفة والثقافة لكل منهم لمعنى الأهداف والعمليات التي تتم في الشركة.

كما أن ضرورة القياس المحاسبي في مظهره النقدي يظهر بوحوح عندما تكون هناك رغبة في إجراء مقارنة بين البدائل الاستثمارية، والتي تكون عادة مختلفة حسب طبيعة النشاط ولكن عندما تكون جميعها معبراً عنها بالصورة العددية، تصبح إمكانية المقارنة أكثر وحوحاً وسهولة، كما أن المقارنة تصبح ممكنة إلى حد ما لنفس الشركة ولكن في أوقات مختلفة، وذلك لأنه على الرغم من اختلاف الأنشطة التي تتم فيها من زمن لآخر إلا إمكانية المقارنة موجودة لكون جميع العمليات على تعددها يُعبر عنها بنفس أداة القياس الكمي ألا وهي الوحدة النقدية، وبالتالي فإن أهمية القياس تنبع من أنها لغة التخاطب المشتركة التي يتم فيها التعامل بها من قبل جميع المستخدمين للمعلومات.

ثالثاً: أساليب القياس المحاسبي :

تتمثل أساليب القياس المحاسبي فيما يلي: (موزارين و أمين، 2018، صفحة 59)

1- أساليب القياس الأساسية أو المباشرة : تحدد فيها نتيجة القياس المحاسبي بقيمة الخاصية محل القياس دون الحاجة إلى عملية الاحتساب أو علاقات رياضية بين الخواص محل القياس، و يتبع هذا الأسلوب مثلاً في قياس تكلفة آلة ما وذلك من خلال ثمنها المثبت على فاتورة الشراء.

2- أساليب القياس غير المباشرة أو المشتقة : عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي بطريقة مباشرة، لا

بد من

قياس قيمة بطريقة غير مباشرة باستخدام العلاقات الرياضية أو النماذج الكمية، إذ يعتبر الاحتساب الأساس الذي يقوم عليه هذا الأسلوب.

3- أساليب القياس التحكيمية : تشبه في إجراءاتها الأساليب غير المباشرة، ولكن الفرق بينهما ينحصر في أنه توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشر، فإن أساليب القياس التحكيمية تفتقر إليها مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية.

رابعا: أركان القياس المحاسبي:

تتمثل اركان القياس المحاسبي فيما يلي : (رفيقة، قزون، و بوزيت، 2017، الصفحات 15-16)

1- الخاصية محل القياس : تنصب عملية القياس بشكل عام و أيا كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين .في مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن المشرع الاقتصادي هو مجال القياس ، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون التعدد النقدي لشيء معين ، هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع كمييعاته أو ربحه مثلا ، كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي ، كان يكون محل القياس ، الطاقة الإنتاجية للمشروع مثلا ، أو معدل دوران مخزونه السلعي .

2- مقياس مناسب للخاصية محل القياس : يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس، على الخاصية محل القياس بالنسبة للمشروع الاقتصادي إذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحدة النقدية). أما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلا.

3- وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس : عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، بل لابد أيضا من تحديد نوع وحدة القياس . فمثلا لو كانت قيمة ربح المشروع هي محلا للقياس، في هذه الحالة فبالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي (وحدة النقد)، لابد أيضا من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة، فهي الدينار أو الدولار

إلخ.

4- الشخص القائم بعملية القياس : يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في عملية القياس ، لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين ا خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية ، والشخص القائم بعملية القياس المحاسبية وهو المحاسب يلعب دورا أساسيا ليس في تحديد مسار و أساليب عملية القياس المحاسبية فقط بل في تحديد نتائجها أيضا.

المطلب الثاني : مفهوم القياس المحاسبي للأداء البيئي

أولاً : مفهوم القياس المحاسبي للأداء البيئي

يقصد بالقياس المحاسبي البيئي تحديد قيم لجميع عناصر التكاليف المتولدة عن التزام المنشأة بمسؤوليات اجتماعية وبيئية معينة، سواء كان هذا الالتزام بمحض اختيارها أو قصراً بموجب القانون (عبد الرزاق قاسم ، 2009، صفحة 283) ولا بد من الإشارة إلا أنه لا يوجد اتفاق حول نموذج محاسبي عملي يأخذ في اعتباره جميع الجوانب المختلفة لقياس هذه الأنشطة ويرجع ذلك لغياب أسس وقواعد لقياس وعرض التكاليف الاجتماعية للأضرار البيئية الناتجة عن عمليات المؤسسة للأسباب التالية:

- عدم وجود معايير قانونية لحماية البيئة تلتزم بها المؤسسات مما يجعلها تتجنب تحمل نفقات لتخفيض الأضرار البيئية.
- صعوبة وضع مقاييس نقدية للأضرار البيئية بطريقة موضوعية.
- عدم وجود أسس مقبولة لتوزيع التكاليف الاجتماعية للأضرار البيئية على المؤسسات.
- عدم رغبة العديد من المؤسسات في الإفصاح إرادياً عن التكاليف المرتبطة بالأضرار البيئية الناتجة عن عملياتها حتى ولو أمكن قياس وتوزيع هذه التكاليف بطريقة مقبولة. (كمرشيو، أحمد عيادي، و دبارمحمد، 2020، الصفحات 15-16)

ثانياً: أهمية قياس تكاليف الأداء البيئي

تتمثل أهميته فيما يلي: (ملاح، 2017، الصفحات 24-26)

المنظومات الصناعية السائدة في معظم الدول النامية عبارة عن المنظومة الصناعية التقليدية، وهي تتكون من عدد من المدخلات مثل الطاقة والمواد الأولية (خامات أو مواد وسيطة.. الخ) والقوى العاملة لتتم عملية التصنيع التي تؤدي إلى مخرجات رئيسية هي المنتجات والمخلفات.

ومن الناحية الاقتصادية البحتة تعمل الصناعة على خفض (تكاليف المدخلات) وزيادة العائد أو بمعنى آخر تعظيم الربح الذي يمكن تحقيقه عن طريق خفض التكاليف الإنتاجية إلى أقصى حد ممكن. وقد أدى هذا النمط من التصنيع إلى إحجام صناعات كثيرة عن الإنفاق على معالجة مخلفاتها، أو اتخاذ تدابير أخرى للحد من التلوث الناتج منها خفضاً للتكاليف الإنتاجية واكتفت صناعات كثيرة بطرح مخلفاتها في الهواء والمسطحات المائية أو على الأرض؛ مما كانت له آثار ضارة في البيئة وصحة الإنسان.

وفي هذه الحالة فإن المنظومة الصناعية تطبق المعادلة الآتية على حساب التكاليف والعائد:

$$\text{عائد (1) - (1) ت + (2) ت + (3) ت = (4) ت = الربح أو الخسارة ، بحيث:}$$

عائد (1) = العائد من بيع المنتجات.

ت (1) = تكاليف العمالة.

ت(2) = تكاليف المواد الأولية.

ت(3) = تكاليف المصاريف الصناعية غير المباشرة.

ت(4) = تكاليف الأداء البيئي (في هذه الحالة تساوي صفرا).

ولتجنب المشاكل البيئية وضعت الدول الصناعية القوانين والإجراءات المختلفة خاصة منذ أواخر القرن الماضي للحد من برح المصانع لمخلفاتها إلى البيئة الخارجية، قبل معالجتها وتخليصها من الملوثات الضارة بالبيئة وصحة الإنسان أو خفض تركيزاتها إلى الحدود المقبولة بيئيا.

وفي ضوء هذا اضطرت صناعات كثيرة إلى إنفاق مبالغ كبيرة في وحدات لمعالجة المخلفات، أو في تركيب أجهزة للحد من التلوث؛ مما أدى إلى حدوث ارتفاع كبير في تكاليف الإنتاج. إذ أن ت(4) في المعادلة السابقة أصبحت لها قيمة ولم تعد صفرا. ونظرا إلى أن زيادة تكاليف الإنتاج بهذه الصورة معناها انخفاض العائد فقد لجأت صناعات كثيرة إلى زيادة منتجاتها للحفاظ على الربحية (أي أن المستهلك هو الذي يتحمل تكاليف حماية البيئة في هذه الحالة)، وقد نتج عن هذا تنافر واضح بين الصناعة والبيئة بلغت ذروته في السبعينيات من القرن العشرين.

ولكن هذا الموقف بدأ في التغير التدريجي خاصة بعد عقد المؤتمر الدولي للإدارة البيئية في الصناعة في مدينة فرساي في عام 1984، فبدأت صناعات كثيرة تقتنع أنه ينبغي التعامل مع مشكلة التلوث الصناعي بأسلوب موضوعي يتجنب التزمّت والمبالغة في نتائج التلوث من جهة، ومن جهة أخرى يتجنب التساهل في معالجة المشكلة عن طريق عد التلوث أحد العناصر التي يجب إدخال تكاليف التخلص من آثاره ضمن نفقات الإنتاج، ووجدت صناعات كثيرة أن تكاليف الحد من التلوث هي في الواقع استثمار يحقق مكاسب مادية وسوقية كبيرة.

وقد وضع جليا في بداية الأمر عندما قامت صناعات كثيرة في الدول المتقدمة بالاتفاق على رفع كفاءة استخدام الطاقة في الصناعة، ونتج عن ذلك تحقيق أرباح كثيرة نتيجة لخفض كميات الطاقة المستخدمة (توفير كبير في فاتورة الطاقة) فضلا عن خفض ملموس في كميات الملوثات الناتجة من حرق الوقود (أيضا توفير في نفقات الحد من التلوث).

أدى هذا التغير الكبير في مفهوم الصناعة لقضايا البيئة إلى تحول النموذج التقليدي للنشاط الصناعي إلى نموذج أكثر تكاملا وتوافقاً مع البيئة فيما أطلق عليه تعبير (النظام الصناعي الايكولوجي) أو عملية (تحضير الصناعة) إشارة إلى الخضرة أو الحياة. وفي هذا النظام يتم الاستخدام الأمثل للطاقة والمواد، والتقليل إلى أقصى حد من توليد النفايات.

ولكن على الرغم مما تم ذكره سابقاً من تحولات في مفاهيم النظر إلى البيئة من قبل المنظومات الصناعية فإن التطبيقات المحاسبية حتى وقتنا الحاضر تقوم على افتراض ضمني هو أن المنظمة غير مسؤولة بيئياً أو اجتماعياً؛ حتى لو كانت مملوكة للدولة.

المطلب الثالث: قياس التكاليف البيئية

و يشمل كل من عناصر قياس التكاليف البيئية و قياس عمليات مجال المساهمات البيئية و التي تتمثل في : (امال ، 2017، الصفحات 26-31)

اولا: عناصر قياس التكاليف البيئية

تتمثل في :

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

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

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

3-1 طريقة القياس النقدي : يعتمد القياس في المحاسبة المالية علي أسعار التبادل وفيما يختص بالمحاسبة البيئية غالبا ما تكون هذه الأسعار غير متاحة أو تعد مؤشرا غير صالحا للقيمة عندما لا يعبر السعر عن المنفعة التي تحققها السلعة أو الخدمة وللتغلب علي هذه الصعوبة يتم الاستناد إلي بعض طرق التقدير غير المباشر مثل طريقة التقييم البديل وطريقة الاستقصاء وطريقة تكلفة التصحيح أو التجنب .

3-2 طريقة القياس الكمي: يعرف القياس الكمي بأنه تعيين إعداد للأشياء أو الأحداث طبقا لقواعد محددة تشمل أنظمة القياس التالية :

- نظام القياس الترتيبي حيث يقوم علي ترتيب الأشياء أو الأحداث واعطائها رتبا وفق أكبر أو أصغر ما تحتويه من الخاصية محل القياس

- نظام القياس الفاصلي حيث يستخدم لتحديد الانحراف عن المعايير المحددة قانونا لتأثير بعض العمليات البيئية مثل المعدل المحدد قانونا لأدخنة أكسيد الزنك المنبعثة في الهواء وهو 0.05 مليجرام/م³

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

3-3 طريقة القياس الوصفي :

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

ثانياً: قياس عمليات مجال المساهمات البيئية

ينطوي مجال المساهمات البيئية على مجموعة من العمليات التي تؤثر على نوعية البيئة الطبيعية, واحداث الضوضاء والتخلص من المخلفات بطريقة تقلل من والتي تتمثل بتجنب مسببات تلوث الهواء تلوث المياه والتربة والمساهمة في تحسين المظهر الجمالي للبيئة ونتيجة لتعدد خصائص تأثيرات العمليات المرتبطة بمجال المساهمات البيئية, فإنه يصعب قياسها مباشرة بمقياس كمي عام موحد ينسحب عليها ، جميع لذا فإن مدخل القياس متعدد الأبعاد الذي سبق التأكيد على أنه أكثر المداخل ملائمة لقياس العمليات ذات المضمون الاجتماعي , حيث سيتم دراسة كيفية القياس النقدي والقياس غير النقدي لتأثيرات العمليات الاجتماعية التي تؤثر على نوعية البيئة

1) القياس النقدي لتأثيرات عمليات مجال المساهمات البيئية :

غالبا ما يحدد القانون مستويات قياسية للتلوث ويفترض أن الالتزام بما يحقق الحد الأدنى من سلامة البيئة, لذا فإن العمليات التي ينطوي عليها مجال المساهمات البيئية ترتبط بالمسؤولية الاجتماعية الإجبارية للمشروع, وعند قياس قيمة مساهمات المشروع في هذا المجال ينبغي التفرقة بين التالي :

1-1 المساهمات الموجبة: التي ترتبط بتحقيق المشروع للمستويات القياسية للتلوث (مساهمات إجبارية) وقيامه بتحقيق مستويات أفضل (مساهمة اختيارية) .

2-1 المساهمات السالبة: التي تنشأ في الحالات التالية :

- عدم قيام المشروع بأي عمليات رقابة على التلوث
- قيام المشروع بعمليات الرقابة على التلوث بصورة جزئية

- تواجد المشروع بمنطقة تجمع صناعي, حيث توجد العديد من المشروعات الصناعية والذي يؤدي بدوره إلى تراكم مسببات التلوث بكميات تفوق المستويات القياسية

والمشكلة الأساسية هنا تكمن في إمكانية قياس قيمة أضرار التلوث، بالإضافة إلى مشكلة تحديد كل مشروع من قيمة الأضرار، والمشكلات السابقة تنسحب على كل من تلوث الهواء وتلوث المياه والتربة، وسيتم التعرض لهذه النقاط على التوالي كالتالي :

- **في مجال تلوث الهواء:** يترتب على التزام المشروع بتحقيق المستويات القياسية لتلوث الهواء مجموعة من التكاليف والتي تعد بمثابة تضحية إجبارية تفرضها الدولة، لذلك يتم قياس أعباء المسؤولية الاجتماعية الإجبارية لعمليات الرقابة على تلوث الهواء بمقدار تكلفة ما يقوم به المشروع من برامج رقابة على تلوث الهواء، ومن أهم بنود هذه التكلفة (إهلاك معدات وأجهزة رقابة التلوث ومصروفات تشغيلها، المصروفات الإدارية المتعلقة بإدارة هذه البرامج، تكاليف أيض البحوث الخاصة بالتلوث) كذلك تدخل ضمن التكلفة ا تكلفة عمليات الرقابة الإضافية لتلوث الهواء والتي تعد ا تجسيد لأعباء المسؤولية الاختيارية. هذا فيما يتعلق بأسس قياس المساهمات الاجتماعية الموجبة .

أما عن قياس المساهمات الاجتماعية السالبة، والتي تتمثل في الأضرار الناتجة عن زيادة مستويات التلوث عن المستويات القياسية، فإنه يمكن تقدير قيمة الضرر الذي يصيب الأفراد على أساس إيجاد القيمة الحالية للمكاسب النقدية المتوقعة التي كان سيحصل عليها الشخص لم لو يتعرض للضرر كالوفاة المبكرة، ويتطلب حساب هذه القيمة على بيانات عن متوسط العمر المتوقع للبقاء على قيد الحياة، والمكاسب النقدية المتوقعة أن يحصل عليها الشخص طوال هذه الفترة واحتمالات بقائه على قيد الحياة خلالها، والمعدل المناسب لخصم المكاسب النقدية لهذه الفترة .

أما إذا انقطع الشخص عن العمل فيقاس الضرر على أساس المكاسب النقدية التي كان سيحصل عليها الشخص لم لو يصاب بالمرض، هذا بالإضافة إلى ما يتم تحمله من نفقات العلاج وتعويض الأجر الذي سيحصل عليه المريض خلال فترة علاجه. هذا بالنسبة لتقدير قيمة الضرر الذي يصيب الأشخاص بسبب التلوث، أما إذا كانت عمليات المشروع قد نتج عنها مخلفات أدت إلى الأضرار بالموارد أو المباني أو المرافق الموجودة في محيط المشروع، فيقاس الضرر على أساس تقدير نفقات التصحيح.

- **في مجال تلوث المياه والتربة:** تضع الدول مواصفات واشتراطات يجب توافرها في المخلفات السائلة التي يتم التخلص منها في المجاري المائية أو في الأرض، والناتجة عن أنشطة المشروعات الصناعية . وتعد هذه المواصفات والاشتراطات بمثابة مستويات قياسية لتلوث المياه والتربة والتي ينبغي أن تلتزم بها المشروعات الصناعية. وتتميز العناصر المسببة لتلوث المياه والتربة بإمكانية السيطرة عليها بدرجة أكبر من العناصر المسببة لتلوث الهواء، حيث يمكن القضاء على هذه العناصر من خلال معالجتها بطرق متعددة كيميائية أو غير كيميائية. ولهذا السبب تكون إمكانية وجود مساهمات اجتماعية اختيارية في مجال تلوث المياه والتربة أكبر من فرصة وجود هذه المساهمات في مجال تلوث الهواء. وهنا يتم قياس المساهمات الاجتماعية الموجبة بقيمة التضحيات التي يتحملها المشروع لتحقيق المستويات القياسية أو تحقيق مستويات أفضل منها.

اما بالنسبة للمساهمات السالبة فيتم قياسها اعتمادا على أسس تقديرية، بحيث يتم تقدير التكلفة اللازمة لمعالجة المخلفات قبيل التخلص منها

2) القياس غير النقدي لتأثيرات عمليات مجال المساهمات البيئية:

يتطلب القياس النقدي للتأثيرات الاجتماعية مجال المساهمات البيئية توافر إمكانات مادية لا قد تتوافر للمشاريع التي ترغب في الإفصاح عن مسؤوليتها الاجتماعية، لذلك فإن فرصة الاعتماد على القياس غير النقدي في التطبيق قد تكون أكبر، وقد يتخذ القياس غير النقدي شكل قياس كمي، كتحديد مدى التزام المشروع بالنسب القانونية للمخلفات التي تصدر عن أنشطته، وقد يأخذ هذا القياس شكل غير كمي، كأن يتم الإفصاح عن مدى خطورة الأمراض التي تسببها المخلفات الناتجة عن أنشطة المشروع

المطلب الرابع: تحديات قياس تكاليف الأداء البيئي للمنشآت

لم يلق القياس المحاسبي للعمليات البيئية ذلك الاهتمام الذي حظي به القياس العيني لتلك العمليات، ويرجع ذلك إلى عدم توافر أسعار التكلفة وأسعار السوق التي يمكن لها إجراء التقييم المحاسبي المالي لمثل هذه العمليات إن الأضرار التي تصيب البيئة التي تعمل بها المنظمة تثير عدة تساؤلات تتعلق بالصعوبات الخاصة بالقياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للمنظمة، التي يأتي في مقدمتها ما يأتي: (عبد الرزاق قاسم، 2009، صفحة 287)

1) تحديد العلاقة السببية بين التصرف المخالف والضرر الناشئ عنه :

يشير هذا العامل عدة مشاكل منها:

- **المسافة:** فلا يمكن أن تحدد بدقة المسافة التي تفصل بين مصدر الضرر وبين المكان الذي حدث فيه الضرر، كتلوث الهواء الجوي أو تلوث المياه بالنفايات المشعة أو التلوث بالأدخنة الذي لا يعرف حدوداً معينة.
- **تقدير التعويض:** من الصعب تقدير التعويض في حالة التلوث، ففي حالات معينة من التلوث كما في حالة التلوث الكيميائي الذي لا تظهر آثاره بصورة فورية، ولكنها تظل كامنة ثم تظهر بعد عدة سنوات، يصعب حصر حجم الخسائر والأضرار فور حدوثها
- **صعوبة حصر أنواع التلوث:** ففي بعض الحالات التي تصيب النبات أو الحيوان أو حتى المباني يصعب تحديد مصدر التلوث الذي يسبب الضرر أو نوعه والذي يحدث نتيجة تفاعل عدة أنواع من التلوث؛ وذلك كما في حالة تلوث مياه الأنهار بإلقاء النفايات أو بتصريف مياه المصانع.
- **صعوبة حصر آثار التلوث:** فمن الثابت علمياً أن مصادر التلوث لا تحدث نتائج متماثلة دائماً ذلك لأن الظروف الطبيعية تؤدي دوراً مهماً في هذا المجال، فاللقاء نفايات ملوثة في النهر لا يحدث الأضرار ذاتها خلال مدة حركة المياه، وهناك أيضاً عوامل أخرى مثل الرياح والشمس والضباب يمكن أن تؤثر في التلوث الجوي، وهنا يصعب إسناد الأضرار إلى مصدر محدد، ومن ثم يصعب القياس الخاص بهذه الأضرار

2) صعوبة تحديد فاعل التلوث بشكل نهائي:

طبقاً للقواعد العامة للمسؤولية القانونية ينبغي أن يكون المتسبب في الضرر محددًا، فمن الصعب تحديد المتسبب في الضرر، كما في حالة التلوث الجوي من الأدخنة المتطايرة من عوادم السيارات أو من المصانع وذلك لتعدد الأشخاص المسؤولين عن هذه الأضرار.

3) صعوبة حصر الأضرار التي تلحق بالبيئة:

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

4) التنوع في أشكال الفساد البيئي:

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

المبحث الثالث : الإفصاح المحاسبي للأداء البيئي.

تواجه المؤسسة في الوقت الراهن عدة تحديات منها كيفية قياس وتقييم أدائها البيئي بهدف التقليل أو التخلص النهائي من التأثيرات السلبية للأنشطة الصناعية على المحيط البيئي بما يحقق لها من عوائد اقتصادية ويحافظ على ديمومة نشاطها واستمراريتها من خلال الأداء المستدام، لذا فإن الأمر يقتضي التحسين المستمر في أدائها وفعالية أنظمة قياس وتقييم الأداء البيئي، لتحديد المستوى الحقيقي لأداء المؤسسة، وتوفير مختلف المعلومات على جميع المستويات بغية توجيه قرارات المؤسسة وسياساتها.

المطلب الأول: الإفصاح المحاسبي .

قبل التطرق إلى الإفصاح البيئي كان لا بد لنا من التطرق للإفصاح المحاسبي بصفة عامة إذ يجب أن تتضمن القوائم المالية للمؤسسات جل المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عاماً، وهذا حتى يتسنى لمستخدمي القوائم المالية فهمها بوضوح واتخاذ القرارات الصائبة.

- مفهوم الإفصاح المحاسبي : هو جوهر نظرية المحاسبة حيث تختلف وجهات النظر حول مفهوم حدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في البيانات المالية المنشورة، وهذا لاختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة لاستخدام هذه البيانات. كما عرف الإفصاح المحاسبي على أنه "شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية.

يمكن القول أن الإفصاح المحاسبي يتمثل في إبلاغ مختلف أصحاب المصالح بالمعلومات المتعلقة بالأداء البيئي للمؤسسة من تكاليف و عوائد بيئية وذلك باستخدام مختلف وسائل الإفصاح حيث تعتبر القوائم المالية و التقارير الملحقه بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك . (شريقي، 2021، صفحة 21)

أولاً: مفهوم الإفصاح البيئي.

تختلف وجهات النظر حول مفهوم حدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها وهذا لاختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة لاستخدام هذه البيانات .

وقبل التطرق لمفهوم الإفصاح البيئي يجب معرفة مفهوم الإفصاح حيث عرف على أنه : اظهار كل المعلومات التي قد تؤثر على جميع المعلومات اللازمة لاعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة و صحيحة عن الوحدة المحاسبية . (عبد الله، 2020، صفحة 59)

مفهوم الإفصاح البيئي : هو الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع المؤسسات اعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها ذات المضمون البيئي وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحقه بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك. (علون، 2020، صفحة 66)

و كذلك يعرف على أنه :العملية التي يتم بمقتضاها عرض المعلومات الخاصة بالالتزامات البيئية الناتجة عن ممارسة المؤسسة لهذه الالتزامات حتى يتمكن أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات اللازمة للتخطيط و الرقابة و تقييم الأداء. (علون، 2020، صفحة 66)

ويعرف أيضا على أنه "مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة، والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل"، وأشارت هذه الدراسات إلى تزايد عدد من الشركات التي تفصح عن المعلومات البيئية في تقاريرها المالية السنوية؛ لتحقيق رغبات المستثمرين وباقي الأطراف المستفيدة، ودليل ذلك الزيادة في محتوى الإفصاح عن المعلومات البيئية من مجرد فقرة في التقرير السنوي إلى إعداد تقارير بيئية مستقلة بذاتها تنشرها الشركات على مواقعها على الإنترنت، أو في شكل ورقي مطبوع، ويأخذ هذا الإفصاح العديد من الأشكال كالبيانات الوصفية، الوقائع الكمية والأرقام والملاحظات بالقوائم المالية. (موسى و محمد عبد الله، 2015، صفحة 68)

وعليه يعتبر الإفصاح البيئي إظهار للمعلومات البيئية المرتبطة بنشاط المنشأة من خلال القوائم المالية وذلك للمساعدة في تقييم الوضع المالي الناشئ من آثار العمليات الصناعية وسواء كان الإفصاح إلزاميا أو إختياريا.

ثانياً: أنواع الإفصاح المحاسبي .

يمكن تقسيم الإفصاح المحاسبي إلى عدة أنواع تختلف بحسب طبيعة ونوع وكمية المعلومات والبيانات التي يشملها، من هذه الأنواع نذكر: (حايية، 2020، الصفحات 44-48)

1- الإفصاح التام الكامل:

إن الإفصاح التام عن المعلومات والبيانات المحاسبية يوجب إظهارها بالكامل في القوائم المالية، بحيث تكوف هذه البيانات والمعلومات ضرورية وتخدم مستخدمي القوائم المالية ويتطلب الإفصاح التام أن تصمم القوائم المالية وتعد بحيث تصور بدقة الأحداث الاقتصادية التي أثرت في المؤسسة خلال مدة زمنية ما، كما يجب أن تحتوي على المعلومات والبيانات الكافية لكي تكون مفيدة وغير مضللة للمستثمر العادي، ويفترض بهذا الإفصاح أن لا تحجب أو تحذف أي معلومات تكوف جوهرية أو مهمة للمستثمر العادي ولا يعني الإفصاح التام عرض كافة التفاصيل من أحداث وعمليات دون تمييز؛ وذلك لسببين هما:

- ان انتاج المعلومات يحتاج إلى تكلفة لأن المعلومات سلعة اقتصادية ذات قيمة، وعلى ذلك يحكم إنتاج المعلومات أن تكون منفعتها أكبر من تكلفة إنتاجها.
- ان كثرة التفاصيل غير المهمة تعمل على تخفيض القدرة على الاستيعاب .

2- الإفصاح العادل :

يقصد بهذا النوع من الإفصاح المحاسبي هو أن تكون المعلومات والبيانات التي تفصح عنها المؤسسة عادلة ومتساوية لكل المستفيدين منها دون تحيز، وتقدم اليهم في نفس الوقت بشكل واحد ، بحيث يهتم هذا الإفصاح بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

ان الإفصاح العادل له علاقة وثيقة بالأخلاقيات المهنية التي يجب أن تسود هذه التعاملات ويعتبر مفهوم العدالة هو مفهوم غير محدد وثابت فهو نسبي وغير محدد و يختلف من وقت الى آخر ومنه مؤسسة الى أخرى.

3- الإفصاح الكافي :

يعني ضرورة الإفصاح عن حد أدنى في المعلومات والبيانات المحاسبية الواجب اظهارها في القوائم المالية لجعلها غير مضللة، ويعتبر هذا النوع من الإفصاح المحاسبي الأكثر استخداما بين الكتاب و المهتمين بالشأن المحاسبي ، والذي يعتمد أساسا على توفير المعلومات و البيانات الكافية و الملائمة والتي تتفق مع حاجات المستفيدين والمستخدمين لها، والتي تساعد في ترشيد قراراتهم الاستثمارية الملائمة وفي الأوقات التي يرونها مناسبة لتلك الحاجات الضرورية، وأن شيوع إستخدام هذا النوع من الإفصاح جاء بسبب كونه يمثل خلاصة ماجاء في الإفصاح الكامل والإفصاح العادل لانه يحتوي في جوهره على كل من خصائصهما أي يجمع بين الكمال والعدل في المعلومات والبيانات المتعمقة بنشاطات المؤسسة .

وأن ما يعاب فيه قيام المؤسسة بنشر معلومات تفصيلية وكثيرة دون أن يكون لها معنى ودلالة يؤدي إلى ضياع المعلومات المهمة والمفيدة وكذلك يضلل مستخدمي البيانات عند اتخاذ القرارات.

4- الإفصاح الملائم :

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات و المعلومات و ظروف المؤسسة و طبيعة نشاطها اذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن البيانات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة و منفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين و الدائنين و تتناسب مع نشاط المؤسسة و ظروفها الداخلية .

كذلك هناك تصنيفات أخرى لأنواع الإفصاح المحاسبي التي تتعلق بالأشكال والإلتزامات القانونية الأخرى وتشمل على مايلي :

5- الإفصاح الاجباري الالزامي:

يمثل هذا النوع من الإفصاح المحاسبي على ما تقدمه المؤسسة من معلومات وبيانات وفقا لبعض المعايير المحاسبية المحلية أوالدولية، أو التي تقدم بناء على قرارات و لوائح قانونية أو إدارية معينة يتم بموجبها الإلتزام التام، وعادة ما تكون هناك عواقب ادارية لمزومة في مخالفتها. وبذلك يأتي الإلتزام القانوني والشكل القانوني لهذا النوع من الإفصاح نتيجة لصدور قانون أو تعليمات ملزمة بتقدير نوع وكمية المعلومات والبيانات المحاسبية في أوقات تحدد في الغالب ولايمكن تجاهلها، تأخذ شكل متطلبات قانونية ملزمة.

6- الإفصاح الاختياري أو الطوعي :

يقصد بهذا الإفصاح قيام الجهات المستفيدة من هذه المعلومات والبيانات المفصح عنها في بعض الأحيان بطلب معلومات أوبيانات إضافية ع نشاطات المؤسسة، وخاصة عندما تكون المعلومات والبيانات المقدمة ضمن الإفصاح الالزامي غير كافية لغرض المستفيد منها، يعزى بسبب استخدام الإفصاح الإضافي إلى قصور الإفصاح الالزامي في تهيئة كافة ما يهم المستفيد من معلومات أوبيانات عن نشاطات المؤسسة.

بالإضافة إلى ما تم عرضه سابقا من أنواع للإفصاح المحاسبي قد نجد تصنيفات أخرى له تختلف في عناوينها لكنها في الواقع تتضمن نفس الجوهر لما عرضناه، ومن أمثلة ذلك تصنيف أنواع الإفصاح المحاسبي إلى الإفصاح الوقائي، والإفصاح التثقيفي، وغيرها من الأنواع الأخرى.

7- الإفصاح الوقائي:

يمثل الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يجعل التقارير المالية غير مضللة لمستخدميها وخاصة المستثمر منهم حيث يهدف هذا النوع من الإفصاح إلى حماية المجتمع المالي و يسمى بالإفصاح الوقائي (التقليدي) و يتطلب الكشف عف الأمور الآتية:

- السياسة المحاسبية.
- التغيير في السياسة المحاسبية .
- تصحيح الأخطاء في القوائم المالية.
- المكاسب و الخسائر المحتملة .
- الارتباطات المالية .
- الأحداث اللاحقة .

8- الإفصاح التقيفي : فقد ظهر هذا النوع من الإفصاح اثر تزايد أهمية الملائمة حيث ظهرت المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القارارت كالأفصاح عن مكونات الأصول الثابتة و المخزون السلعي والإفصاح عنه بسياسة الادارة المتبعة الخاصة بتوزيع الأرباح و الهياكل التمويلية للمؤسسة.

وهناك من يصنف أنواع الإفصاح المحاسبي إلى " الإفصاح المالي، والإفصاح غير المالي، والإفصاح الفوري (الطارئ)، والإفصاح الدوري "، نوضحهم كمايلي: من الواضح أن المقصود من الإفصاح المالي، هو مايتعلق بالجوانب المالية البحتة المعروفة لدى الجميع والتي تتعلق بنشاطات المؤسسة التشغيلية والإستثمارية والتي تؤثر على المركز المالي بشكل مباشر، أما الإفصاح غير المالي، فهو مايتعلق بالجوانب الأخرى غير المالية كأن يكون الإفصاح عن القضايا البيئية أو السياسات الإدارية المتعلقة بالجوانب التطويرية والتوسيعات المستقبلية وماشابه ذلك، وهناك أنواع أخرى مثل الإفصاح الفوري (الطارئ)، الناجم عن تغيرات طارئة غير متوقعة في الغالب، والإفصاح الدوري، الذي ينم عن المعلومات في أوقات دورية محددة كأن تكون شهرية أو فصلية وغيرها من الأنواع التي تستخدم من قبل بعض المهتمين بالشأن المحاسبي.

ثالثا : متطلبات الإفصاح البيئي .

تشمل متطلبات الإفصاح البيئي في مايلي: (قلقول و عزازية ، 2022، صفحة 450)

1-المتطلبات العامة : تمثل المتطلبات العامة للإفصاح البيئي الركائز الأساسية التي تستند عليها عملية نجاح هذا الإفصاح في تحقيق الأهداف المرجوة منه و تشمل :

- وجود تنظيم مهني قوي يتولى وضع المعايير المهنية المقبولة و المتعلقة بالإفصاح البيئي ومراقبة تطبيقها .
- إنشاء أجهزة حكومية تتولى مراقبة تنفيذ المشروعات لقوانين و نظم حماية البيئة و توقيع العقوبات المالية و غير المالية على المؤسسات التي تخالف تلك القوانين و النظم .
- تدخل الدولة و المنظمات العلمية و المهنيو و المحاسبية و جماعات أنصار حماية البيئة لجعل الإفصاح البيئي الزاميا كخطوة أولى بالنسبة للمؤسسات التي تسبب منتجاتها تلوث خطيرا للبيئة مثل صناعة البترول و الأدوية مما يؤدي في النهاية الى تعميم هذا الإفصاح على مستوى جميع المؤسسات.
- وجود مقاييس عملية و علمية تقيس التكاليف و المنافع الخاصة بالأنشطة البيئية وتعتمد على الأساليب الكمية و الإحصائية و الحسابات الألية مما يدعم الثقة في هذه المقاييس على أن يقوم بعملية القياس فريق عمل من المحللين الماليين و المحاسبين الداخليين و ممثلي الهيئات العلمية المتخصصة لتحقيق الموضوعية في نتائج هذه المقاييس .
- الإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تتبعها المؤسسة في معالجة التكاليف و منافع أنشطتها البيئية .
- تطوير دور المراجع الخارجي و مسؤوليته ليشمل مراجعة الأنشطة البيئية و التقرير عنها لتحقيق الدقة و الموضوعية في الإفصاح البيئي ،ويمكن الاعتماد على فريق عمل من المراجعين الداخليين و الخارجيين للقيام بعملية المراجعة البيئية بالاستعانة برأي المتخصصين والفنيين في هذا المجال .

2- المتطلبات الخاصة: وتمثل المحتويات الأساسية للإفصاح البيئي في المعلومات المالية و الكمية و تشمل :

أ- البيانات المالية المتعلقة بالتكاليف و المنافع البيئية :مثل:

- تكاليف اقتناء الأصول ذات التقنية التكنولوجية المتطورة لإزالة أو منع أسباب التلوث .
- تكاليف تدوير المخلفات الصناعية .
- تكاليف حفظ المخلفات .
- تكاليف التخلص من المخلفات بالطرق العلمية السليمة .
- الأعباء الحالية و المحتملة الناجمة عن مخالفة المؤسسة لقوانين و نظم حماية البيئة .
- الدعم المادي لمواجهة التلوث البيئي .
- التمويل المادي منخفض التكلفة .
- المنح المادية من الجمعيات و الهيئات الدولية أنصار حماية البيئة .
- الزيادة في الأرباح الناجمة عن تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم و المنح المادية و زيادة المبيعات بسبب إقبال الأفراد على شراء منتجات المؤسسات التي تفي بمسؤوليتها البيئية.
- المزايا الضريبية التي تحصل عليها المؤسسات نتيجة لخفض أو إعفائها من الضرائب المفروضة على الأصول المتعلقة بالأنشطة البيئية .

ب- البيانات الكمية و الفنية الخاصة بالسياسات التي تتبعها المؤسسات للوفاء بمسؤوليتها اتجاه تلوث البيئة : مثل :

- السياسات الفنية التي إتخذتها المؤسسة لتخفيض التلوث الحالي و المستقبلي إلى المعدلات المسموح بها عالميا مثل إعادة تصنيع النفايات ذاتيا بحيث يمكن الإستفادة منها في تصنيع منتجات تكميلية كما في صناعة الإسمنت .
- السياسات الفنية التي يمكن أن تتبعها المؤسسة فيما يتعلق بإستخدام بدائل أخرى للمواد تمنع أو تقلل من مسببات التلوث الحالي مثل إستخدام بدائل الطاقة الكهربائية في التشغيل.

رابعا: فوائد الإفصاح البيئي .

إن إلتزام المؤسسات الصناعية بقياس تأثيراتها البيئية و الإفصاح عنها محاسبيا في قوائمها المالية يحقق لها مجموعة مزايا و منافع نوجزها في الأتي : (العربي و بن عواق، 2019، صفحة 182)

- توفر معلومات عن الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية يساعد الإدارة في ترشيد القرارات الخاصة بتصميم العمليات الإنتاجية من أجل التوافق مع التنظيمات و القوانين البيئية.

- تحتاج إدارة المؤسسات الصناعية لمعلومات عن الأداء البيئي لغرض ترشيد القرارات الخاصة بتخفيض أو إزالة الأسباب التي يمكن أن تؤدي إلى أثار بيئية سلبية، ومحاولة الرقابية والتحكم في كافة مصادر التلوث.
- يمكن للمؤسسة أن تحقق أعلى المعدلات للعائد على حقوق الملكية إذا ماتم الإفصاح عن التأثيرات البيئية.
- توفر معلومات عن الأداء البيئي يساعد إدارة المؤسسات الصناعية في أغراض البحث و تطوير منتجات صديقة للبيئة، مما يضمن لها تحقيق رضا المستهلك.
- يساعد توفر المعلومات عن التكاليف البيئية إدارة المؤسسات الصناعية، في المفاضلة بين البدائل المختلفة اللازمة لرقابة درجة التلوث.
- توفر المعلومات ذات الصلة بالأداء البيئي للمؤسسات الصناعية، يمكنها من الحصول على ميزة تنافسية من خلال تخفيض الأثر البيئي الناتج عن تطوير تصميم المنتجات، التغليف و العمليات الإنتاجية.
- يساهم الإفصاح المحاسبي البيئي في تدعيم قدرة المؤسسات الصناعية على تحديد أفضل الفرص التي يمكن من خلالها تخفيض تكاليف التشغيل الجارية البيئية وترشيد استخدام الموارد و الطاقات .
- يساهم في توفيت معلومات تساعد المؤسسات الصناعية في التسعير الحقيقي للمنتجات بأخذ التكلفة البيئية المثلى؛ اختيار البديل الإستثماري الأنسب بالأخذ في الإعتبار الجوانب البيئية.

خامسا : أهمية الإفصاح البيئي .

و كممارسة طوعية هناك العديد من الدوافع للمنشآت للإفصاح عن المعلومات ذات الطبيعة البيئية ومنها : (حدوش و بو زيدة، 2021، صفحة 141)

- يحسن القدرة على تتبع المحرز في الأهداف المحددة.
- يسهل تطبيق استراتيجية بيئية.
- توفير فهم أفضل لمجموعات واسعة من القضايا البيئية داخل المنشأة .
- التواصل بوضوح مع رسالة المنشأة داخليا و خارجيا.
- يحسن المصدقية بشكل عام من خلال تحسين الشفافية.
- يسمح بتوصيل الجهود المبذولة لحماية البيئة .
- يعطي صورة إيجابية عن المنشأة توفير التكاليف يزيد الكفاءة يحسن فرص تطوير الأعمال و يحسن معنويات الموظفين.
- المهنية و المنظمات الدولية للترويج وتذكر بعض الدراسات أن من دوافع الاهتمام بالإفصاح البيئي هو اتجاه الجمعيات و تطوير

و تطبيق نظم المحاسبة البيئية، و الحاجة لتطوير أدوات محاسبية تهدف لمساعدة إدارة الوحدة على خفض التكاليف و تطوير الأداء البيئي كما تزيد الاهتمام بتحسين الكفاءة الاقتصادية عبر تحسين الأداء البيئي بما يتوافق مع متطلبات العملاء و يدعم جهود الإدارة على القبول الاجتماعي.

المطلب الثاني: مفهوم الإفصاح المحاسبي للأداء البيئي أهدافه و أهميته.

أولاً: مفهوم الإفصاح المحاسبي للأداء البيئي .

ولقد تناول الكتاب والباحثون مفهوم الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي بتعريفات مختلفة منها التي ركزت على وسائله ومن هذه التعاريف مايلي: (يحياوي ، 2018، الصفحات 54-55)

- فعرف بأنه " نشر المعلومات التي تُعبر عن الأداء البيئي للشركات من خلال الوسائل المختلفة، سواء مطبوعات التقارير المالية والإدارية المنشورة، أو من خلال المواقع الإلكترونية للشركة أو المؤتمرات و الصحف، وعرف أيضا بأنه الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع المنشآت إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحقه بما أداة مناسبة لتحقيق ذلك.

- ومن حيث طبيعة المعلومات المفصح عنها فقد عرفه البعض بأنه "مجموعة من بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة؛ والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي و الحاضر و المستقبل.

- وهناك من عرفه بأنه " العملية التي بمقتضاها يتم عرض المعلومات الخاصة بالالتزامات البيئية الناتجة عن بأنه ممارسة المنظمة لأنشطتها اليومية، وبيان مدى استجابة المنظمة لهذه الالتزامات حتى يتمكن أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

ثانياً: أهداف الإفصاح المحاسبي للأداء البيئي:

على الرغم من صعوبة تحديد الأهداف المتوخاة من الإفصاح البيئي لما ينجم عنه من آثار إيجابية كثيرة للأطراف كافة، إلا أنه وبناء على ماورد من دوافع وأسباب كانت وراء التزام المنظمات بالإفصاح فإنه يمكن تقسيم أهداف الإفصاح على النحو المبين أدناه (عوادي، 2017، صفحة 13):

1. أهداف داخلية على مستوى المؤسسة: 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 و الاجتماعية.

إظهار إذعان المؤسسة للقوانين والتشريعات الحكومية وغير الحكومية مما يضفي على وجودها صفة شرعية لنشاطاته.

- يوفر الإفصاح قاعدة جيدة للبيانات والمعلومات يمكن أن تخدم مالكي المؤسسة والعاملين فيها فيما يتعلق بكفاءة الإجراءات المتخذة للمحافظة على سلامة البيئة، فضلا عن إطلاع الإدارة على حجم التكاليف الإضافية التي تتحملها في حماية 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.

2. أهداف خارجية: ويمكن أن تتلخص هذه الأهداف على النحو الآتي :

- 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.

- يعتبر انعكاس لنشاطات وفعاليات المؤسسة في مجال حماية البيئة وسلامة مواقع عملها من التلوث والهدر في المواد السامة مما يخلي مسؤوليتها القانونية إزاء الأضرار والإصابات التي قد تسببها مؤسسات أخرى مماثلة.

- يساعد الإفصاح عن الأنشطة البيئية مستخدم المعلومات على اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء فضلا عن تطوير البحوث والدراسات في مجال سلامة البيئة.

- كسب رضا وقناعة المستهلكين بما تطرحه المؤسسة من سلع وخدمات في السوق.

ثالثا: أهمية الإفصاح المحاسبي للأداء البيئي .

تُشير عملية الإفصاح المحاسبي البيئية إلى منحج تسهيل القرارات الإدارية المرتبطة مع معايير الأداء البيئي , وفيما يأتي الإفصاح عن الأداء البيئي بالنسبة لكل فئة : (عبد الصمد و يجاوي، 2018، الصفحات 56-57)

1-إدارة الشركة: تُساعد على توجيه التنمية البيئية بانسجام مع الغايات الاستراتيجية، وتحديد المخلفات والانبعاثات من الملوثات الأكثر إضراراً بالبيئة للإبلاغ عن أداء المؤسسة البيئي لأصحاب المصالح (المساهمين، السلطات البيئية، الزبائن)، واستخدامها كأداء مرجعي عن فترات أو سنوات سابقة.

2-إدارة الإنتاج: تُفيدها في تحديد بدائل تحسين فعالية المؤسسة، وإيصال المعلومات عن الجهود الهادفة إلى تخفيض الآثار البيئية لعمليات المؤسسة.

3-إدارة التسويق: تُساهم في تحديد بدائل تسويقية جديدة، المحافظة على مركز المؤسسة في السوق، وللمقارنة المرجعية مع المنافسين.

4-إدارة المشتريات: تُفيدها في المساءلة الخاصة بالعلاقة بين المؤسسة والمؤسسات العميلة .

5-السلطات البيئية: تُمكنها من اختبار مدى توافق المؤسسات مع التراخيص والتصاريح .

6-السلطات المحلية: تُمكن من إيصال المعلومات عن جهود المؤسسة في التحسين البيئي، كما تكون مفيدة في تأسيس قواعد البيانات التي تساعد في تطوير وتوطين السياسة البيئية الحكومية.

7-المستثمرون والمساهمون: يُمكن أن تشير إلى الالتزامات البيئية التي قد تؤثر على الأداء المالي للمؤسسة.

8 -المستهلكون: لتلبية احتياجات المستهلك الأخضر .

ويمكن القول: أن إفصاح المنشآت عن مسؤوليتها تجاه المحافظة على البيئة يحقق عدة منافع اقتصادية منها : (حميدان و بملول، 2011، الصفحات 448-449)

أ- الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها، وتعد الولايات المتحدة من أوائل الدول اهتماماً بتشجيع المنشآت على حماية البيئة.

ب- دعم ثقة واحترام المجتمع والأفراد في المنشآت، ومن ثم زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها؛ مما ينعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها ومركزها المالي.

ج- تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم المادي أو التمويل منخفض التكلفة أو المعاملة الضريبية المميزة مما يؤدي إلى زيادة حجم نشاط المنشأة، فقيام المنشأة باستخدام مواردها بأكبر كفاءة ممكنة وفي الوقت نفسه حماية البيئة من الآثار الضارة للتلوث يساعدها على زيادة الأرباح.

د- إن الإفصاح عن النفقات البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها مثل مساعدة المستثمرين ليروا بوضوح السياسات التي تطبقها المنشأة لحماية البيئة، ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بالمنشأة.

يمكن القول: إن الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي ينجم عنه آثار إيجابية تعود بالنفع على المنشأة في المدى القصير والطويل تتبلور في زيادة حجم نشاطها و التوسع في استثماراتها؛ مما ينعكس في النهاية على نتيجة النشاط و المركز المالي.

المطلب الثالث : دوافع، أليات واتجاهات الإفصاح عن المعلومات البيئية.

إن الإفصاح المحاسبي بشكله الحالي لا يفي باحتياجات المستفيدين من المعلومات والبيانات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة تجاه حماية البيئة، ومن ثم كانت هناك ضرورة ملحة لتطوير معيار الإفصاح في الفكر المحاسبي ليشمل الإفصاح البيئي في شكل ملاحق بالقوائم والتقارير التقليدية، أو في شكل قوائم وتقارير مستقلة؛ مما يؤدي إلى زيادة كفاءة تشغيل المعلومات بواسطة متخذي القرارات، ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم الأصول المالية و الأداء الاقتصادي .

أولاً: دوافع الإفصاح عن المعلومات البيئية للمؤسسات الاقتصادية.

يتوقف الإفصاح البيئي الطوعي أو الإجباري على جملة من العوامل نوجز منها ما يلي : (ملاح، 2017، الصفحات 49-50)

- العمل على بناء علاقات أفضل بين المؤسسة وأصحاب المصالح؛ مثل الجهات الحكومية وحملة الأسهم و العاملين بالمؤسسة و العملاء و الموردين و الممولين و مجموعات الضغط و استخدام الإفصاح كوسيلة لاعلام المجتمع ككل على أن المؤسسة تقوم بالإفصاح التطوعي عن المعلومات البيئية .
 - محاولة تحسين صورة المؤسسة داخل المجتمع الذي تزاوّل به نشاطها، لاسيما المؤسسات التي قد تعرضت سمعتها لضرر من جراء تسببها بوقوع حوادث أو كوارث بيئية مما يعدم ثقة واحترام المجتمع والأفراد في المؤسسات، ومن ثم زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها مما ينعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها ومركزها المال، ومنه على قيمتها .
 - الاستعداد لتطبيق الأنظمة والقوانين البيئية التي ستتطلب الإفصاح عن المعلومات البيئية والمتوقع أن تكون ملزمة لجميع المؤسسات.
 - استخدام الإفصاح كوسيلة للوصول إلى مكانة تنافسية متقدمة في مجال نشاط المؤسسة، والمحافظة على موقعها الحالي.
 - الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها، وتعد الولايات المتحدة من أوائل الدول اهتماما بتشجيع المؤسسات على حماية البيئة .
 - تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم المادي أو التمويل منخفض التكلفة أو المعاملة الضريبية المميزة مما يؤدي إلى زيادة حجم نشاط المؤسسة، فقيام المؤسسة باستخدام مواردها بأكبر كفاءة ممكنة وفي الوقت نفسه حماية البيئة من الآثار الضارة للتلوث يساعدها على زيادة الأرباح .
 - إن الإفصاح عن النفقات البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها مثل مساعدة المستثمرين ليروا بوضوح السياسات التي تطبقها المؤسسة لحماية البيئة، ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بالمؤسسة .
 - وجود معايير تنظم القياس والإفصاح المحاسبي ضمن الأداء البيئي للمؤسسات، فالإفصاح البيئي لم يكن مطلوباً في الماضي بقواعد تشريعية محلية أو عالمية، ولذلك لم تهتم به مهنة المحاسبة إلا في السنوات الأخيرة .
- ثانياً: آليات الإفصاح عن المعلومات البيئية.

يمكن أن تنتقل المعلومات البيئية إلى المجتمع وأصحاب المصلحة فيه عبر مجموعة من الآليات يمكن إيجازها في الآتي : (ملاح، 2017، صفحة 50)

1- الإفصاح الاختياري: إن عدم اشتراك المساهمين في إدارة المؤسسة يؤدي إلى مشكلتين مهمتين :

- الأولى : وجود عدم تماثل في المعلومات، فإن المستثمرون أقل معرفة مقارنة بالإدارة بشأن أنشطة وقيمة المؤسسة .

- الثانية : وجود المخاطر الأخلاقية حيث تعمل الإدارة على الاستفادة من مزايا معرفتها بأنشطة المؤسسة و التوقعات المستقبلية لها، ولهذا يجب أن يكون للإدارة الحوافز للإفصاح الاختياري عن المعلومات بخلاف ما تتطلبه معايير إعداد القوائم المالية، فالمعلومات البيئية التي تفصح عنها المؤسسات الصناعية اختياريا يساعد في تحسين أدائها البيئي، الذي يؤثر بدوره في تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة، سمعتها، وقيمتها التنافسية في رأس المال .

2- الإفصاح الإجمالي: تلخص الإفصاح الإجمالي البيئي على أساس عدد من العوامل على النحو التالي:

- العمل على بناء علاقات أفضل بين المؤسسة والجهات المعنية، مثل الوكالات الحكومية والأوراق المالية منها وموظفي المؤسسة والعملاء والموردين والممولين وجماعات الضغط، واستخدام الكشف كوسيلة لإطلاع المجتمع ككل أن المؤسسة هي الكشف الطوعي عن المعلومات البيئية.
- في محاولة لتحسين صورة المؤسسة داخل المجتمع والتي تعمل من خلال هذا النشاط، خاصة بالنسبة للمنظمات التي سمعت عن الأضرار الناجمة عن وقوع الحوادث أو الكوارث البيئية التي تدعم الثقة والاحترام من المجتمع والأفراد في المؤسسات ، وبالتالي زيادة الطلب على منتجاتها والتوسع في استثماراتها، وهو ما انعكس في تأثيرها على النتيجة النهائية لنشاطها وأموالها، وقيمة ذلك.
- ومن المتوقع أن تصبح ملزمة لجميع المؤسسات يستعد لتطبيق القوانين واللوائح التي من شأنها أن تتطلب الإفصاح عن المعلومات البيئية والبيئية.
- باستخدام الكشف كوسيلة للوصول إلى مركز تنافسي في مجال الأنشطة الشركة المتقدمة والمحافظة على موقعه الحالي.
- حصول على المعاملة الضريبية المميزة من حيث إعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها، والولايات المتحدة هي واحدة من أوائل الدول المهتمة في تشجيع المؤسسات لحماية البيئة.
- خفض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم المادي والتمويل منخفضة التكلفة، أو المعاملة الضريبية المميزة مما يؤدي إلى زيادة حجم نشاط المؤسسة، المؤسسة تستخدم مواردها بأكبر قدر من الكفاءة، وفي الوقت نفسه يحمي البيئة من الآثار الضارة للتلوث لمساعدتهم على زيادة الأرباح .
- والكشف عن النفقات البيئية بشكل منفصل في البيانات المالية تسمح قياس فائدة، مثل مساعدة المستثمرين لرؤية واضحة للسياسات من قبل المؤسسة لحماية البيئة المعتمدة، و من ثم ترشيد قراراتهم بشأن مؤسسة .

ثالثا: اتجاهات الإفصاح عن الأداء البيئي.

هناك العديد من الاتجاهات لمجال الإفصاح عن الأداء البيئي يمكن إيجازها كما يلي : (ملاح، 2017، الصفحات 51-52)

1- من حيث نطاق الإفصاح: يتأثر نطاق الإفصاح عن الأداء البيئي بطبيعة النشاط فيأخذ أحد الأشكال:

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

- فالإفصاح عن كل من التكاليف و المنافع البيئية سواء لتقارير مستقلة أو ضمن القوائم التقليدية.

2- من حيث شكل الإفصاح : يمكن أن يتم الإفصاح عن الأداء البيئي من خلال :

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

ب- تقارير كمية: تحتوي علي معلومات كمية عن الأداء البيئي مثل كمية الانبعاث كمية الفاقد وغيره

ج- تقارير مالية: و فيها يمكن الحصول على معلومات الأداء البيئي بصورة مالية تمكن من تحديد التكلفة و العائد من النشاط البيئي.

3- من حيث موقع الإفصاح:

- يتم الإفصاح في تقارير بيئية مستقلة عن القوائم التقليدية وملحقاًها أو في التقارير الاجتماعية للمنشأة.

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

- يتم الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقرير السنوي للشركة أو في تقرير مجلس الإدارة الموجه للعموم .

المطلب الرابع: العوامل التي تحد من الإفصاح المحاسبي البيئي.

هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على درجة الإفصاح عن المعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية للوحدة الاقتصادية وتمثل هذه العوامل في الآتي: (ملاح، 2017، الصفحات 52-53)

1-عوامل بيئية : تختلف التقارير المنشورة من دولة إلى أخرى لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية وعوامل أخرى ناتجة عن حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية واثـر الوحدات الاقتصادية عليها بهدف المقارنة بين الوحدات الاقتصادية مع بعضها و تحديد المسؤولية المترتبة عن أنشطتها.

2-عوامل تتعلق بالمعلومات : تتأثر درجة الإفصاح في التقارير مالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها وأهم هذه الصفات :

أ. أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها اغلب المستفيدين منها.

ب. أن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات عند الاستفادة منها

ج. قابليتها للتحقق والمقارنة وفي هذا الصدد أثارَت لجنة معايير المحاسبة الأمريكية إلا أن المعلومات الواردة بالتقارير المالية ليست إلا أداة مثل أي أداة أخرى تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها.

3- عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية : هذه المجموعة من العوامل ترتبط بالوحدة الاقتصادية مثل حجم الوحدة وطبيعة النشاط الذي تمارسه ، مستوى التأثير الذي تتركه على البيئة ، أنواع المنتجات التي تنتجها ، عدد المساهمين، إلى غير ذلك من العوامل. وفي الختام نقول أن الإفصاح عن المعلومات المترتبة في الأنشطة البيئية للوحدة الاقتصادية قد ازداد في الآونة الأخيرة بالرغم من عدم استقرار مفاهيمها والمقاومة التي تواجهها من قبل أصحاب الشركات ، إلا أن الانطباع العام هو ضرورة الاهتمام بهذا الجانب ووضع صيغ محددة لها وعلى المحاسبين أن يساهموا في ذلك لأن هذه البيانات تؤثر على نشاط الوحدة الاقتصادي .

خلاصة الفصل الثاني

لقد عرفت مسائل القياس و الإفصاح البيئي على اهتمام كبير من طرف العديد من المنظمات الدولية، على رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية حيث يعدان الركيزة الأساسية التي تستند إليها المحاسبة لأداء دورها بفعالية في توفير المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي للمؤسسات الصناعية إلى جانب أدائها المالي.

و مما سبق وجب على المؤسسات تبني المحاسبة البيئية و ادخال البعد البيئي ضمن سياستها محاسبية و ضرورة قياس تكاليفها و منافعها البيئية و الإفصاح عنها في القوائم المالية بالرغم من الصعوبات التي تواجهها في تطبيق المحاسبة البيئية رغم أنها تعطي صورة جيدة للمؤسسة امام المجتمع .

و هذا ما تم التطرق اليه في هذا الفصل بالتفصيل و محاولة تناوله من جميع الجوانب خاصة الإفصاح و القياس عن المعلومات البيئية و المعوقات التي تعرقل تطورها .

الفصل الثالث :

دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل

–بسكرة–

تمهيد :

تهدف هذه الدراسة الميدانية الى معرفة دور او أهمية المحاسبة في تحسين الأداء البيئي ، قمنا باجراء مقابلات مع هيئة تدريس مقياس المحاسبة بكلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير بجامعة بسكرة من جهة ، و من جهة أخرى أجرينا مقابلة مع مجموعة من المحاسبين داخل المؤسسة و ذلك كاسلوب لجمع البيانات و اعتمادا على التحليل الكيفي لمضمون و محتوى المقابلات تم اكتشاف واقع المحاسبة البيئية في المؤسسة ، نشاطها ، و وظيفة المحاسبة فيها و عليه سيتم في هذا الفصل التطرق الى :

المبحث الاول: تقسيم عام للمؤسسة

المبحث الثاني : واقع المحاسبة في المؤسسة

المبحث الثالث: عرض نتائج الدراسة الميدانية ، و تحليلها

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة

المطلب الأول : نبذة تاريخية على المؤسسة

ستتطرق عن لمحة عامة عن المؤسسة :

يعد مركب صناعة الكوابل بسكرة من أهم المركبات الصناعية ذات الطابع الاستراتيجي على المستوى الوطني و الافريقي كذلك نظرا لقدرة التنافسية في مجال صناعة الكوابل و قدرته على تعويض المنتجات الأجنبية ، بل براعته في تقنيات الإنتاج المتطورة و التي أدت الى حصول الشركة على شهادات عالمية ووطنية بتقديمها لمنتجات عالية الجودة .
تأسست شركة ENICAB سنة 1983 و كانت تشرف على ثلاث وحدات هي :

✓ وحدة القبة لصناعة الكوابل ذات الضغط المتوسط و ذات الضغط المنخفض.

✓ وحدة واد السمار بالحراش الاسلاك و الكوابل الهاتفية .

✓ وحدة بسكرة لصناعة كوابل الطاقة (كل أنواع الكوابل).

في اخر شهر ديسمبر 1997 تم انفصال المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل- بسكرة عن باقي الوحدات التي تقعان في واد السمار و القبة ، و أصبحت المؤسسة مستقلة بذاتها .

تقع المؤسسة في المنطقة الصناعية غرب مدينة بسكرة و تتربع على مساحة قدرها 42 هكتار منها 12 هكتار مغطاة و تشمل مباني الإدارة وورشات الإنتاج ,مخازن و مواقف السيارات ، اما بالنسبة للمساحة المتبقية فهي عبارة عن مساحات خضراء قد تستعمل أحيانا كمخازن إضافية عند الحاجة .

في سنة 2008 خصصت المؤسسة، و تم بيع 70% من أسهمها الى مجمع جنرال كابل الامريكية ، اما بالنسبة 30% المتبقية ، بقيت في يد شركات مساهمة الدولة (SGP(Société Gestion et de Participation)، في سنة 2017 استحوذ مجمع كندور على 70% التي كانت في يد جنرال كابل و أصبحت المؤسسة 30% تابعة للدولة 70% تابعة لمجمع كندور بالنسبة الأهم المتعاملين فهما سونلغاز و الشركات الفرعية لها ، و سوناطراك و الشركات التابعة لها.

المطلب الثاني : تعريف المؤسسة أهميتها أهدافها الاقتصادية

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى تعريف المؤسسة وأهميتها و اهدافها الاقتصادية

1- التعريف بمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة ENICAB :

إن مؤسسة صناعة الكوابل هي مؤسسة اقتصادية ذات طابع صناعيتجاري تقع في ولاية بسكرة و تسعى إلى تحسين نوعية وجودة منتجاتها وتعظيم إنتاجيتها من أجل ضمان استمرارها وتطورها والحفاظ على مواردها

2- أهمية مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة:

تحتل المؤسسة مكانة بارزة علي المستوى الدولي وتعتبر أكبر وحدة صناعية في مجال تخصصها على المستوى الإفريقي وقد اكتسبت سمعة جيدة دوليا بعد تحصلها على شهادة ISO للجودة من طرف الوكالة الفرنسية A- F-A-Q وتحصلها على شهادة المدققين (ISO 10011) التي منحت إلي كل مسؤولي قسم تسيير الجودة ومسؤول دائرة التكنولوجيا وضمان الجودة ، وأثبتت أهمية هؤلاء الأشخاص للقيام بعملية التدقيق والمراقبة.

-تلبية احتياجات السوق الوطنية من الكوابل الكهربائية.

-إمكانية صرف المنتجات الوطنية من الكوابل الكهربائية في السوق العالمية.

-التقليل من نسبة البطالة لتشغيل عدد معين من العمال.

-إدخال تكنولوجيا الحديثة والمتطورة في صناعة الكوابل.

-تدعيم هيكل الاقتصاد الوطني.

-تخفيض نسبة استيراد الكوابل من السوق الخارجية والقضاء على التبعية الإقتصادية.

-المساهمة في جلب العملة الصعبة.

-تحسين صورة المنتجات الوطنية في السوق العالمية.

3-أهداف المؤسسة لسنة 2023 :

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

✓ اهداف عامة:

✓ تلبية احتياجات السوق الوطنية من الكوابل الكهربائية.

✓ تصدير منتجاتها الى 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 .

✓ اهداف سنة 2023:

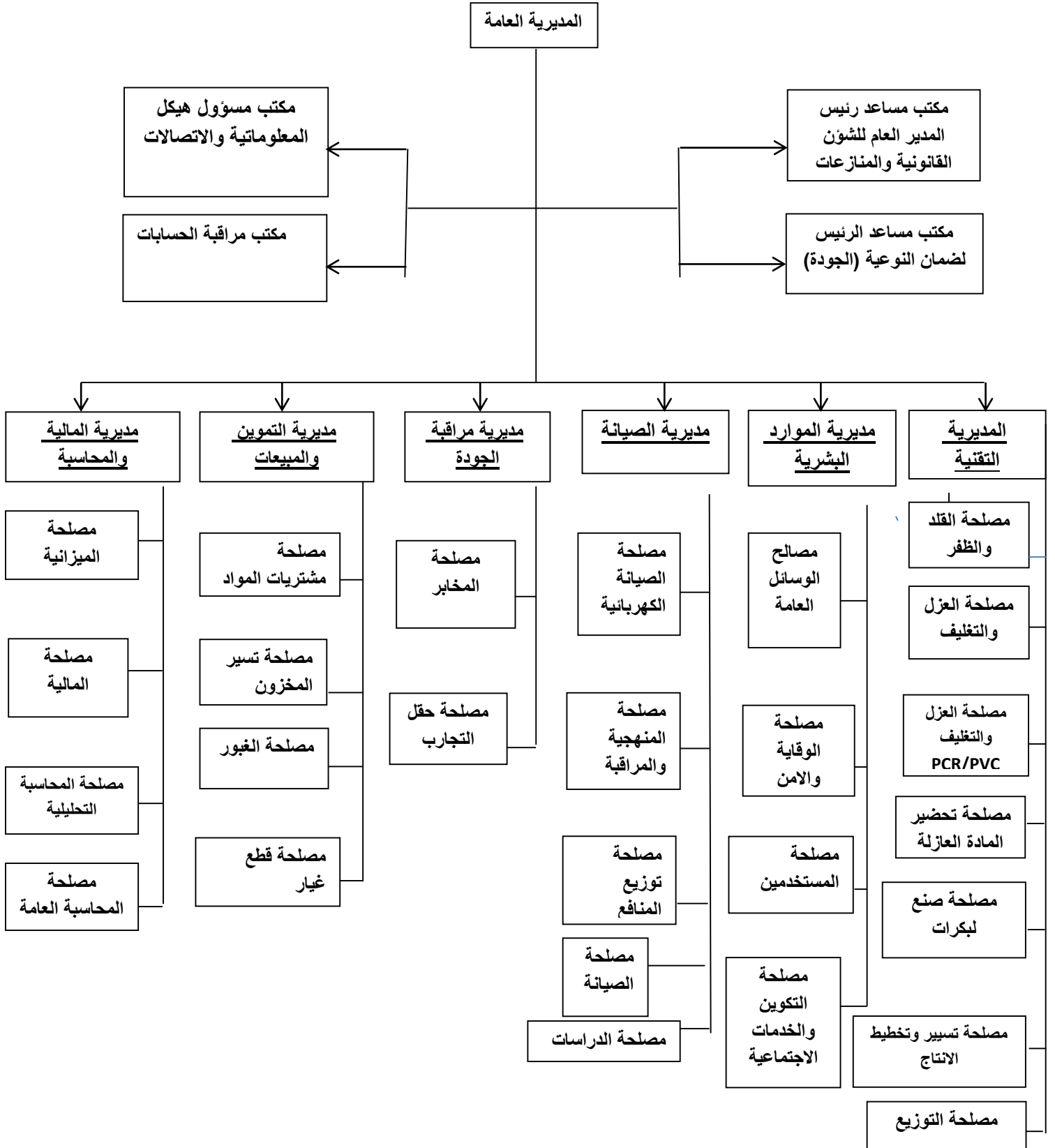
✓ تقوية صورة العلامة للمؤسسة

✓ تحقيق استثمارات جديدة (ادخال منتجات جديدة للسوق).

- ✓ تحقيق انتاج سنوي يعادل 11388 طن.
- ✓ تقليص النفقات والتبذير الى ما يعادل 2,3%.
- ✓ تحقيق رقم اعمال سنوي يعادل 9,500,000,000 دج.
- ✓ توسيع شبكة التوزيع.
- ✓ اقتحام أسواق جديدة.
- ✓ استرجاع حصص السوق التابعة لسونلغاز.
- ✓ انتاج كوابل من سوناطراك.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي و شرحه

1-الهيكل التنظيمي للمؤسسة :



2- شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

المديرية العامة : تهتم بالإشراف ومتابعة مختلف مهام الوحدة والتنسيق بين الدوائر وذلك بمساعدة مجموعة استشارية مكونة من: مكتب مساعد الرئيس المدير العام للشؤون القانونية والمنازعات : يهتم بمعالجة وحل النزاعات الداخلية بين العمال والإدارات الخارجية بين الوحدة ومورديها وزبائنها. مكتب مساعد الرئيس لضمان النوعية (الجودة) : مهمته إنبابة الرئيس المدير العام في حالة غيابه وهو المسؤول عن كل ما يتعلق بالجودة بالوحدة.

مكتب مسؤول هيكل المعلوماتية و الاتصالات : يعد من الفروع الناشئة لدى الوحدة وذلك لمواكبة التطورات السريعة على المستوى المحلي والدولي وتمثل مهمته في الخدمات التي تستفيد منها الوحدة بالنسبة لمختلف النشاطات . مكتب مراقبة الحسابات : تقوم بالمراجعة المحاسبية.

وتندرج ضمن المديرية العامة خمس مديريات فرعية هي كما يلي:

أولاً : المديرية التقنية : وهي الهيئة المعنية بمتابعة القرارات الخاصة بالعمليات الانتاجية من خلال الدوائر التالية:

1-دائرة إنتاج الكوابل: تشرف على تسيير العملية الإنتاجية بمختلف مراحلها بدءاً من دخول المواد الأولية إلى غاية خروجها على شكل منتجات وتعبئتها في البكرات الخشبية.

وتتضمن هذه الدائرة خمسة مصالح حيث تهتم كل مصلحة بمرحلة معينة من مراحل الإنتاج وهي :

- مصلحة تخطيط الإنتاج.

- مصلحة العزل .

- مصلحة القلد والظفر.

- مصلحة العزل والتغليف .

- مصلحة التغليف والتجميع.

2-دائرة الصيانة: تهتم هذه الدائرة بصيانة مختلف وسائل الإنتاج والآلات الميكانيكية ووسائل التكييف و تأمين الطاقة

الكهربائية...إلخ.

وتتضمن هذه الدائرة أربعة مصالح هي :

- مصلحة الصيانة الميكانيكية.

- مصلحة الصيانة الكهربائية

- مصلحة صيانة عتاد النقل والتكيف

- مصلحة المناهج والمراقبة التنظيمية

3-دائرة إنتاج الملحقات: تقوم بتصنيع المنتج وفق البرنامج المخطط من قبل مصلحة

- تخطيط الإنتاج،وتضم هذه الدائرة ثلاث مصالح هي:

-PVC مصلحة إنتاج حبيبات.

- مصلحة صنع البكرات والاسترجاع.

- مصلحة المنافع.

4-دائرة التكنولوجيا وضمان النوعية: وتضم هذه الدائرة المصالح التالية:

- مصلحة التكنولوجيا والتنمية.

- مصلحة المخابر.

- مصلحة التجارب.

ويتم في هذه المصالح مراقبة المواد الأولية المشتراة ومراقبة المنتج التام الصنع للتأكد من مدى المطابقة للمواصفات والمقاييس المعمول بها

ثانيا: مديرية المالية والمحاسبة : ينصب اهتمام هذه المديرية على تسجيل العمليات المالية والمحاسبية وإعطاء

صورة واضحة عن الوضع المحاسبي للمؤسسة، وتضم هذه المديرية :

1-دائرة المالية والميزانية: ويتم فيها التخطيط للميزانية المالية للمؤسسة ومعرفة

مدخلاتها ومخرجاتها وتتكون من مصطلحتين هما:

- مصلحة المالية .

- مصلحة الميزانية.

2- دائرة المحاسبة: تعمل على تسجيل جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة سواء داخليا أو مع الخارج لإعطاء صورة حقيقية

عن وضعية المؤسسة،وتتكون هذه الدائرة من :

- مصلحة المحاسبة العامة.

- مصلحة المحاسبة التحليلية .

ثالثا: مديرية الشراء: تهتم بتزويد المؤسسة بكل ما تحتاجه من مواد أولية في عملية الإنتاج أي تهتم بالتنسيق ومراقبة كل النشاطات المتعلقة بمشتريات المؤسسة من خلال :

- مصلحة الشراء و العبور.

- مصلحة تسيير مخزون قطع الغيار.

- مصلحة تسيير مخزون المواد الأولية .

رابعا: المديرية التقنية التجارية: هي مديرية ذات طابع تجاري تقوم بمتابعة تنفيذ القرارات الخاصة بعملية تسيير المنتج النهائي وتتكون من:

1- دائرة تسيير المنتج النهائي: تهتم بتهيئة الكابل وإضافة اللمسات الأخيرة عليه لتسويقه، وتتكون من:

مصلحة تسيير الكوابل

مصلحة تسيير إنتاج الملحقات

2- دائرة التسويق: ومهمتها تسويق المنتج وذلك من خلال المصلحتين التاليتين

- مصلحة البيع .

- مصلحة التسويق.

خامسا: مديرية الموارد البشرية والوسائل: تقوم هذه المديرية بالاهتمام بشؤون العاملين، ظروف عملهم، وسائل النقل و

التجهيزات وتضم المصالح التالية:

- مصلحة تسيير المستخدمين.

- مصلحة التكوين والخدمات الاجتماعية .

- مصلحة الوقاية والأمن.

- مصلحة الوسائل العامة.

المؤسسة على الخارطة:



المبحث الثاني : واقع المحاسبة البيئية في مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة

المطلب الاول: النشاط الاقتصادي للمؤسسة

تعمل المؤسسة على إنتاج عدة أصناف من الكوابل الكهربائية وهذا بفضل إدخالها لتكنولوجيا متطورة في هذا المجال ، إذ تمكنت المؤسسة من التخصص في إنتاج أكثر من 400 نوع من الكوابل جمعت في خمس مجموعات :

الكوابل المنزلية : حيث تنتج منها المؤسسة حوالي 229 نوع تستخدم في البناء والاستخدام المنزلي ويتراوح ضغطها ما بين 250 و 750 فولط وتصنع من مادة النحاس .

الكوابل الصناعية : ويبلغ عددها 70 نوع وتستخدم في تشغيل الآلات الصناعية كالمحركات ويتراوح ضغطها بين 600 و 1000 فولط وتنقسم بدورها الى قسمين حسب المواد الأولية المستخدمة في صنعها وهي الكوابل المعزولة بمادة الكوابل PVC بمادة المعزولة PRC.

الكوابل الكهربائية ذات التوتر المتوسط والعالي : تستخدم في النقل الكهربائي، ويقدر التوتر المتوسط ما بين 1000 و 3000 فولط، أما التوتر العالي فتتفوق شدة توتره في نقل الكهرباء 3000 فولط.

الكوابل غير المعزولة : يبلغ عدد أنواعها 10 تستعمل خاصة في نقل الكهرباء من المحولات إلى مناطق توزيع معينة وتحمل تيار شدته 22000 فولط.

كوابل التوزيع أو الشبكات الكهربائية : تستخدم هذه الكوابل لتوزيع الكهرباء وتصنع بدرجة أولى من الألمنيوم مكون من وخليط يسمى AGS المغنيزيوم والسيليسيوم والألمنيوم، وتتكون من حوالي 70 نوع، وتنقل تيار شدته حوالي 1000 فولط.

كما تنتج المؤسسة بكرات خشبية بأحجام مختلفة لتوظيف الكوابل.

كذلك شرعت المؤسسة في إنتاج حبيبات الكوماند (مادة أولية للصناعات البلاستيكية الغذائية) في اطار توسيع استثماراتها.

وقد بلغت الطاقة الإنتاجية البدائية 28000 طن ، ولكن تغيرات حاليا لأسباب تكنولوجية واقتصادية.

المطلب الثاني : وظيفة المحاسبة في الشركة

1- وظيفة المحاسبة في مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة:

يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بتاريخ البيانات المالية التي يتم استخدامها أيضاً لمراجعة البيانات المالية. كما يمكن أيضاً استخدامها لإعداد التقارير ، وإنشاء الميزانيات، والحفاظ على بيانات التكلفة ، والتخطيط لزيادة الأرباح أو خفض التكاليف، والاستفادة من فرص النمو، والحفاظ على السجلات القانونية وامتثالها ، وتقييم متطلبات الإنفاق المستقبلية وعمل التوقعات المالية، وإبلاغ المعلومات الضرورية إلى مستخدمي البيانات المالية ، إلخ

و تتمثل الوظائف الأساسية في المؤسسة فيما يلي :

1- الاحتفاظ بالسجلات المالية:

تساعد المحاسبة الشركات في الاحتفاظ بسجل دقيق وحديث للمعاملات المالية اليومية للمؤسسة ، مثل المشتريات ومبيعات المنتجات والإيصالات والمدفوعات.

2- مراقبة المعاملات المالية:

يمكن للمحاسبين تتبع وتسجيل المعاملات المالية المتعددة المتعلقة بالمدفوعات المستحقة للمؤسسة والإيصالات التي حصلت عليها المؤسسة لضمان حصولها على الإيرادات وتبقى مربحة.

3- إعداد التقارير المالية:

في نمو أي عمل تجاري ، قد يحتاج المحاسب أو أي شخص آخر محمول نيابة عن هذا إلى إعداد أنواع مختلفة من التقارير المالية. وهو ما يمكن القيام به بعد الانتهاء من المحاسبة. تتضمن المحاسبة إعداد تقارير مالية شهرية وربع سنوية وسنوية مفصلة حول أصول الشركة والديون المستحقة والأرباح والخسائر لأصحاب المصلحة الداخليين والخارجيين وللتوافق القانوني.

4- تحديد مدفوعات الموظفين المستحقة:

يمكن للكيان استخدام المحاسبة لسداد مدفوعات كشوف المرتبات كل شهر ، وإدارة مزايا الموظفين وإصدار علاوات أو مكافآت القانوني، PF أداء متعلقة بعمل الموظف. تساعد المحاسبة أيضًا في الاحتفاظ بسجل واضح لصندوق رعاية الموظفين ، و صندوق ادخار الموظفين.

5- الحفاظ على السجلات الرقمية:

قد تتضمن المحاسبة إنشاء وصيانة وتحديث أنظمة المحاسبة الرقمية التي يمكن تخزينها رقميًا للحفاظ على البيانات المالية للمؤسسة.

6- تسديد الفواتير:

تتضمن وظائف المحاسبة أيضًا فحص الفواتير لضمان صرف الفواتير بشكل صحيح وتحديد تواريخ المدفوعات ودفع الفواتير التي تدين بها المؤسسة لمختلف البائعين والموردين في تاريخ معين.

7- إعداد الميزانيات:

قد يحتاج قسم الحسابات إلى إعداد تنبؤات / ميزانيات للبيانات المالية للكيان للتحقق من الربحية المستقبلية للشركة. يمكن أن تكون هذه التوقعات / الميزانيات هي الميزانية الإجمالية للشركة ، وميزانيات الأقسام / الداخلية ، وميزانيات المشروع.

8- عمل توقعات مالية:

قد تتضمن وظائف المحاسبة إعداد التوقعات المالية من خلال تحليل الموارد المالية المتاحة للمؤسسة ، والإيرادات المتوقعة ، والمصروفات المستقبلية ، وما إلى ذلك ، باستخدام كيان المعلومات هذا ، يمكن أن يتنبأ بقدرة المشروع على البقاء ، وتوسع الأعمال في المستقبل ، والنمو .

9- إتاحة السجلات للتدقيق:

تقع على عاتق المحاسب مسؤولية إتاحة جميع السجلات المالية ذات الصلة التي يمكن لمراجع حسابات المؤسسة من خلالها إجراء للمؤسسة ، وتحديد التناقضات المحاسبية وتقديم حلول تصحيحية عمليات تدقيق مالية.

10- الحفاظ على الموارد المالية محدثة :

يمكن أيضاً استخدام وظائف المحاسبة في التحقق من نقاط الضعف والقوة المالية للمنظمة ، وتقديم الحلول والاستراتيجيات للتوافق مع نقاط الضعف وتحسين القوة.

11- مراجعة العروض:

تتضمن المحاسبة أيضاً إجراء مراجعات مالية منتظمة وتحديد بعض معايير تقييم الأداء لكل قسم من أقسام المؤسسة المختلفة للتحقق من أدائها ومنح المكافآت لإحدى الإدارات التي تفي بمعايير تقييم الأداء ، فهي تحفزهم مما يؤدي إلى زيادة إنتاجيتهم وتبسيط نفقات

12- الامتثال للمتطلبات القانونية والتشريعية:

يتأكد قسم المحاسبة من التزام الكيان بجميع الالتزامات القانونية والقانونية التي تنطبق على الكيان ، كما يتحقق أيضاً من جميع القواعد الصناعية والحكومية المطبقة على الكيان واللوائح والسياسات المتعلقة بالضرائب والتقارير المالية وأجور الموظفين الامتثال ذات الصلة لإنقاذ الكيان من أي عقوبات لعدم الامتثال.

2- المهام التي تقوم بها المحاسبة في الشركة :

تمثل مهامها الرئيسية في الاحتفاظ بالحسابات من خلال تسجيل جميع بيانات الهيكل من أجل إنشاء حسابات الأرباح والخسائر ، والميزانيات العمومية ، وأرصدة الحسابات ، وما إلى ذلك حيث يجب على المحاسب التأكد من اتساق ودقة المستندات المحاسبية ، للسماح بتحليل جيد للوضع الاقتصادي للمؤسسة و كما يمكنه إجراء مدفوعات و / أو تحصيل ، وقد يُطلب منه تنسيق فريق أو إدارة هيكل ، ولكن قد يكون لديه أيضاً المزيد من المسؤوليات ، حيث يرتبط بحياة المؤسسة وحتى الصفقات في بعض الأحيان مع الإدارة التجارية

3- القوائم المالية التي يتم إعدادها في المؤسسة:

تقوم المؤسسة بإعداد مجموعة من القوائم المالية أهمها :

1- كشف الحسابات : كشف حساب أو بيان حساب هو تلخيص للمعاملات المالية التي أجريت خلال فترة معينة في حساب مصرفي مملوك من قبل شخص أو شركة مع مؤسسة مالية.

عمليات كشف الحساب تطبع عادة على ورقة واحد أو عدة الأوراق وإما يتم إرسالها بالبريد مباشرة إلى صاحب الحساب أو الاحتفاظ بها في فرع المؤسسة المالية المحلية ليأخذها العميل. في السنوات الأخيرة كان هناك انتقال إلى عمليات الكشف الإلكترونية لتفادي استخدام الورق، وبعض المؤسسات المالية تقدم التحميل المباشر لكشف الحساب في برنامج المحاسبة لصاحب الحساب

2- الميزانية : عبارة عن بيان محاسبي ذو جانبين يظهر في الجانب الأيمن أصول الشركة وفي الجانب الأيسر التزاماتها وحقوق (مساهميتها) في حالة الشركات المساهمة.

هي بيان بأصول المؤسسة والتزاماتها (أي بموجوداتها ومطلوباتها). ويعد بيان الميزانية العمومية في تاريخ معين، وهو يختلف عن بيان الذي يوجز العمليات المالية التي جرت خلال فترة من الزمن.

3- حساب النتائج: يعرف حساب النتائج على أنه كشف إجمالي للأعباء والمتوجات التي أنجزها الكيان أثناء مدة معينة (عادة سنة) حيث يبرز حساب النتائج النتيجة الصافية لهذه المدة، وحسب النظام المحاسبي المالي الجديد للمؤسسة.

المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج دليل المقابلات

1- عرض وتحليل نتائج دليل المقابلات :

وبهدف معرفة أهمية المحاسبة البيئية في تحسين الأداء البيئي في المؤسسة تم إجراء مقابلات مع هيئة تدريس مقياس المحاسبة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة بسكرة من جهة، ومن جهة أخرى تم إجراء المقابلة مع بعض من لهم علاقة بالمحاسبة والأداء البيئي بمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة، وذلك كأسلوب لجمع البيانات الكيفية، واعتمادا على التحليل الكيفي لمضمون ومحتوى المقابلات تم استكشاف واقع المحاسبة البيئية في تحسين الأداء البيئي في المؤسسة

الدراسة الميدانية:

لجمع البيانات الخاصة بالدراسة الميدانية تم إعداد دليل مقابلة تتكون من أسئلة تم إجرائها مع هيئة تدريس المحاسبة بجامعة بسكرة وذلك لمعرفة أهمية المحاسبة البيئية في تحسين الأداء البيئي في المؤسسة ، أعضاء هيئة التدريس الذين تم إجراء مقابلة معهم هم بالدرجة الأولى أساتذة يشرفون على تدريس وتكوين طلبة المحاسبة، نفس الشيء بالنسبة للموظفين بمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة الاشخاص الذين تم اجراء معهم المقابلة هم الموظفين في مصلحة المحاسبة والمالية، بعد ذلك قمنا بالتحليل الكيفي لمضمون ومحتوى المقابلات لإستكشاف أهمية المحاسبة البيئية في تحسين الأداء البيئي في المؤسسة

التحليل الكيفي للمقابلات:

في هذا الجزء سنتناول عرض ومناقشة نتائج أسئلة دليل المقابلات وتحليلها كيفيا، أي القيام بالتحليل الوصفي لدليل المقابلات، وذلك كما يلي:

1 عرض ومناقشة نتائج السؤال الأول: تمت صياغة السؤال الأول من دليل المقابلة كالتالي: ما هي دوافع اهتمام الشركات بالمحاسبة البيئية؟

والهدف من طرح هذا السؤال هو محاولة معرفة العوامل أو الاسباب التي دفعت بالشركات الى الاهتمام بهذا النوع من المحاسبة، والى تطبيق هذا النوع من المحاسبة بالرغم من ان الشركات مطالبة بتطبيق المحاسبة المالية فقط، ولكن الشركات الآن تتجه الى تبني هذا النوع من المحاسبة.

اتفقت إجابات المبحوثين على أن : التغيرات المناخية التي يشهدها العالم حاليا هي التي أجبرت الدولة و الشركات الكبرى على إعادة النظر في أثر آدائهم على البيئة وحساب الانبعاثات الغازية والتقرير عنها لمعرفة مدى التزام الشركات بالبعد البيئي، لذا تعمل الشركات على تبني وتطبيق كل ما من شأنه ان يساهم في انتاج بيانات حول الاداء البيئي للشركة، كما ان هناك من يرى أن هذا النظام يساهم في خلق معلومات محاسبية لا توفرها الانظمة الاخرى، تساهم هذه المعلومات في صنع القرار، وفي بيان مدى التزام وملائمة موقف الشركة اتجاه ادائها البيئي.

2. عرض ومناقشة نتائج السؤال الثاني

بالنسبة للسؤال الثاني فقد كان كالتالي: " تعمل الشركات على تحسين ادائها البيئي في رأيكم كيف تساهم المحاسبة البيئية في تحقيق ذلك؟

الهدف من هذا السؤال هو محاولة معرفة كيف يمكن للشركات ان تساهم في تحسين ادائها البيئي من خلال المحاسبة البيئية، حيث تم ملاحظة ان هناك اساليب اخرى تعتمد عليها الشركات في ذلك. وبناء على ذلك فقد كانت إجابات المبحوثين تؤكد على أن موضوع البيئة يشهد رواجاً كبيراً عند الشركات وهذا نظراً لحتمية الأمر ونضج ووعي المستهلك الذي أصبح يطالب بمنتجات صديقة للبيئة.

فالمحاسبة البيئية تساهم في قياس مختلف العناصر المحاسبية المرتبطة بالبعد البيئي والتي من أهمها عناصر التكاليف البيئية، والتقرير عنها لكل من له علاقة بالشركة، حيث تم ملاحظة ان المحاسبة البيئية توفر معطيات من شأنها ان تساهم وتساعد متخذي القرار على اتخاذ مختلف القرارات التي لها اثر ايجابي على الاداء البيئي.

كما ان هناك من يرى ان المحاسبة البيئية توفر بيانات حول قيمة المواد الأولية المعاد تدويرها وقيمة المواد ذات التأثير على البيئة، كما توفر معلومات الهدف منها التقليل من الاضرار و التلوث و التشجيع على شراء مواد أولية غير مضرّة بالبيئة و الات صديقة.

كذلك معرفة قيمة انتاج المنتجات التامة الصنع وبدون فضلات، كما تساهم في تحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي وتحميلها على المنتجات وكما تساهم في تحديد التكلفة الصحيحة للمنتوج.

3. عرض ومناقشة نتائج السؤال الثالث: كانت صياغة السؤال الثالث كالتالي: هل تقوم الشركات بقياس تأثيراتها البيئية؟

الهدف من هذا السؤال هو معرفة هل تهتم الشركة بدائها البيئي او لا؟ ثم هل تقوم الشركة بقياس تأثيرات آدائها البيئي أو تتجاهل هذه التأثيرات، بمعنى هل تركز على الاداء الاقتصادي فقط.

جميع اجابات الذين تم اجراء المقابلة كانت نعم، أي ان الشركة تقوم بقياس ادائها البيئي، لكن لم يوضح لنا كيف تقوم الشركة بقياس تاثيراتها البيئية لكن الاجابات تتضمن بعض من الحلول التي تنتهجها الشركة والتي من شأنها ان تقلل من التأثيرات البيئية لادائها، فمثلا تعمل الشركات على التقليل من استعمال الاوراق

4. عرض ومناقشة نتائج السؤال الرابع :

كانت صياغة السؤال الرابع كالتالي: ما هي البيانات التي تنتجها المحاسبة البيئية والتي تساهم في تحسين الاداء البيئي للشركة؟

تباينت اجابات الباحثين بين طبيعة المعلومات التي تنتجها المحاسبة البيئية حيث هناك من يرى ان هذا النوع من المحاسبة ينتج بيانات مادية مثل قيمة المواد الأولية التي تدخل في العملية الانتاجية، وقيمة المخلفات وبقايا العملية الانتاجية سواء التي يعاد تدويرها أو تلك التي ترمى، او حتى تلك التي يعاد بيعها كما هي.

كما ان هناك من يرى ان هذه المحاسبة تنتج بيانات خاصة بالتكاليف المتعلقة بالبيئة، ومن خلال اجابات الباحثين نجد انها تركز على التكاليف البيئية فقط وهذا ما هو حاصل، حيث ان الشركات تهتم بالتكاليف البيئية اكثر من باقي العناصر المحاسبية الاخرى، كالايرادات والاصول والالتزامات البيئية.

5. عرض ومناقشة نتائج السؤال الخامس: كانت صياغة السؤال الخامس كالتالي: فيما تستخدم البيانات التي ينتجها بيانات المحاسبة البيئية؟

تمثلت اجابات الباحثين في الاتفاق على ان بيانات هذه المحاسبة تساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بتحسين الاداء البيئي، وفي معرفة وقياس مدى التزام المؤسسة باحترام البيئة والتخفيف من مخاطر التلوث من خلال المصاريف التي تنفقها الشركة. تستخدم كذلك في معرفة قيمة العناصر المحاسبية التي سجلتها الشركة والمرتبطة بأدائها البيئي، تستخدم في قياس قيمة الموارد والتكاليف و قياس التأثير قيمة الاقتصادي الذي تخلفه أي تتركه على البيئة.

6. السؤال السادس: في رأيك ما هي السبل الكفيلة الواجب اعتمادها من طرف الشركات حتى تحسن ادائها البيئي؟

الهدف من هذا السؤال هو معرفة كيف يمكن للشركة ان تحسن من ادائها البيئي بالاضافة لدور المحاسبة البيئية. تمحورت اجابات الباحثين حول الاجابات التالية، حيث هناك من يرى انه ويهدف المحافظة على البيئة وجب على الشركات شراء مواد أولية صديقة للبيئة، شراء الات غير ملوثة او التي تعرف بالالات الصديقة للبيئة، اعتماد تكنولوجيات تسيير جيدة للتخفيف من الحاق الضرر بالبيئة، بالاضافة الى تشجيع الشركات على الاستثمار في المورد البشري، والعمل على تكوينهم في المجال البيئي.

كما اتفق بعض المبحوثين على ضرورة ان تعمل الشركة على انتاج منتجات خضراء او التي تعرف بالمنتجات الصديقة للبيئة، مراعاة الشركة للبعد البيئي مثله مثل باقي الابعاد الاخرى، والعمل على تحسين الأداء البيئي باستمرار.

خلاصة الفصل

من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها عن طريق تقلص عام للمؤسسة و واقع المحاسبة البيئية فيها و عن طريق اعداد مقابلة من اجل ابراز أهمية المحاسبة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية حيث قمنا باجراء مقابلة مع هيئة تدريس مقياس المحاسبة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة بسكرة من جهة، ومن جهة أخرى تم اجراء المقابلة مع بعض من لهم علاقة بالمحاسبة والاداء البيئي بمؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة في الدراسة الميدانية ، ثم قمنا بتحليل النتائج التي توصلنا اليها ، و في الأخير توصلنا الى ان تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الاقتصادية لها أهمية كبيرة في تحسين الأداء البيئي.

الخاتمة

الخاتمة :

شهدت البيئة اهتماما كبيرا في السنوات الاخيرة في مختلف الدول حيث سعى موضوع الدراسة الى تسليط الضوء على المحاسبة البيئية و اهميتها في تحسين الاداء البيئي .لهذا تعمل المؤسسات بجميع انواعها الى تبني او تطبيق الانظمة التي تساهم في الحفاظ على البيئة ، و المحاسبة البيئية واحدة من اهم هذه الانظمة التي تساهم في تحقيق ذلك ، حيث تعد فرع من فروع المحاسبة حيث تتم فيها معالجة التكاليف عن طريق القياس البيئي للاداء و الافصاح عن المعلومات البيئية ثم التطرق في الجانب التطبيقي الى مدى وعي المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة باهمية المحاسبة البيئية و القضايا التي تهتم بحماية البيئة وتوزيع المقابلة في ميدان الدراسة و من ثم تحليلها و في خاتمة هذه الدراسة سيتم عرض النتائج المتوصل اليها و الاقتراحات و افاق الدراسة المستقبلية .

1- عرض نتائج الدراسة :

تتضمن خاتمة هذا البحث على مجموعة من النتائج التي توصلنا اليها في الجانبين النظري و التطبيقي اهمها :

نتائج نظرية :

- تعد المحاسبة البيئية موضوعا جديدا بالنسبة لمسيري المؤسسة و اطاراتها.
- ان المؤسسة من اجل تحسين ادائها البيئي قامت بالتقليص من استهلاك الطاقة بانواعها ،بالاضافة الى التحكم في تسيير النفايات .
- اهتمام المؤسسة بالجانب البيئي يؤدي الى الحد من التلوث و المساهمة في تحسين صورة المؤسسة في المجتمع .
- توجد عدة صعوبات او معوقات لتطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسة الاقتصادية .
- يعد الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي هو الأداة التي من خلالها تستطيع الوحدة المحاسبية إعلام كل الأطراف المهتمة عن أنشطتها المختلفة ذات الآثار البيئية وانعكاس ذلك على البيانات المالية من خلال القوائم والتقارير المالية.

نتائج تطبيقية:

- غياب تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسة.
- هناك امكانية كبيرة لمساهمة المحاسبة البيئية في تحسين الاداء البيئي في المؤسسة الاقتصادية .
- عدم وعي المؤسسة بأن تطبيقها للمحاسبة البيئية يساهم في تحسين صورتها في المجتمع .
- عدم توفر نظام محاسبي يساعد في الافصاح عن الاداء البيئي .
- صعوبة قياس تكاليفها البيئية .

2- نتائج الفرضيات :

في البداية تم وضع الفرضية الرئيسة التالية:

- هل لتطبيق المحاسبة البيئية أهمية في تحسين الأداء البيئي ؟

بالنسبة للفرضيات الفرعية:

الفرضية الفرعية الاولى: تنص هذه الفرضية على ان: اهتمام الدولة والشركات بالاداء البيئي يعد من بين دوافع اهتمام الشركات بالمحاسبة البيئية. نعم وهذا ما تجسد من خلال اجوبة المستجوبين، حيث تم ملاحظة ان المؤسسات تطبق هذا النوع من المحاسبة نظرا للضغوطات من طرف الدولة ومن طرف جمعيات تهتم بالاداء البيئي. وبالتالي فالفرضية الاولى صحيحة.

الفرضية الفرعية الثانية: تنص هذه الفرضية على ان : تساهم المحاسبة البيئية في تحسين الاداء البيئي من خلال البيانات التي تنتجها هذه المحاسبة؛ نعم و هذا ما تجسد من خلال اجوبة المستجوبين، حيث تم ملاحظة ان المحاسبة البيئية تستخدم البيانات التي ينتجها بيانات المحاسبة البيئية لاتخاذ القرارات المتعلقة بتحسين الاداء البيئي. و بالتالي فالفرضية صحيحة.

الفرضية الثالث كالتالي: لا تقوم المؤسسات بقياس تأثيراتها البيئية؛ نعم وهذا ما تجسد من خلال اجوبة المستجوبين، حيث تم ملاحظة ان ويرجع ذلك لغياب أسس وقواعد لقياس وعرض التكاليف الاجتماعية للأضرار البيئية الناتجة عن عمليات المؤسسة . و بالتالي فالفرضية صحيحة.

الفرضية الرابع كالتالي: البيانات التي تنتجها المحاسبة البيئية والتي تساهم في تحسين الاداء البيئي للشركة هي البيانات الخاصة بالتكاليف البيئية بالدرجة الاولى؛ نعم وهذا ما تجسد من خلال اجوبة المستجوبين، حيث تم ملاحظة ان البيانات التي تنتجها المحاسبة البيئية هي البيانات الخاصة بالتكاليف البيئية و ذلك من اجل المساهمة في تحسين الأداء البيئي للشركة .

الاقتراحات:

اعتمادا على الدراسة النظرية و بناء على نتائج الدراسة الميدانية سنتناول مجموعة من التوصيات اهمها:

- نشر ثقافة حماية و الحفاظ على البيئة داخل المؤسسة خاصة المديرين و اصحاب القرارات .

- فرض القوانين التي تلزم المؤسسة بقياس تكاليفها و الافصاح عنها.

- حتمية اهتمام المؤسسة بالجانب البيئي و ذلك بالافصاح عن معلومات المحاسبة البيئية في قوائمها المالية.

- الاستفادة من خبرة الدول المتقدمة و التي تهتم بتطبيق المحاسبة البيئية و الافصاح عنها في قوائمها المالية .

آفاق الدراسة :

- معوقات افصاح المحاسبة البيئية .

- دور المحاسبة البيئية في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية.
- أهمية القياس و الإفصاح البيئي في القوائم المالية لاتخاذ القرارات .

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	الشكر و العرفان
	الاهداء
-	الملخص
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أ-د	مقدمة
الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة البيئية	
2	تمهيد
3	المبحث الأول : ماهية المحاسبة البيئية
3	المطلب الأول : مفهوم المحاسبة البيئية
4-3	المطلب الثاني : أهمية المحاسبة البيئية و أهداف تطبيقها
6-5	المطلب الثالث: مراحل تطور المحاسبة البيئية
8-6	المطلب الرابع : متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية
15-8	المطلب الخامس : عناصر المحاسبة البيئية
15	المبحث الثاني : عناصر التكاليف البيئية
16-15	المطلب الأول : مفهوم التكاليف البيئية
17-16	المطلب الثاني : أنواع التكاليف البيئية
20-17	المطلب الثالث : أسباب الاهتمام و الاعتراف بالتكاليف البيئية
27-21	المطلب الرابع : المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية
28	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني : القياس و الإفصاح المحاسبي للأداء البيئي	
30	تمهيد
31	المبحث الأول : الأداء البيئي
32-31	المطلب الأول : مفهوم الأداء البيئي
35-32	المطلب الثاني : أنواع الأداء البيئي ، أبعاده مؤشرات
38-35	المطلب الثالث : تقييم الأداء البيئي ومؤشرات
38	المبحث الثاني : القياس المحاسبي للأداء البيئي
40-38	المطلب الأول : القياس المحاسبي

42-41	المطلب الثاني : مفهوم القياس المحاسبي للأداء البيئي
46-42	المطلب الثالث : قياس التكاليف البيئية
47-46	المطلب الرابع : تحديات قياس تكاليف الاداء البيئي للمنشآت
47	المبحث الثالث : الإفصاح المحاسبي للأداء البيئي
54-47	المطلب الأول : الإفصاح المحاسبي
56-54	المطلب الثاني : مفهوم الإفصاح المحاسبي للأداء البيئي ، أهدافه ، أهميته
59-56	المطلب الثالث : دوافع ، آليات و اتجاهات الإفصاح عن المعلومات البيئية
60-59	المطلب الرابع : العوامل التي من الإفصاح المحاسبي البيئي
61	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل -بسكرة-	
63	تمهيد
64	المبحث الأول : تقديم عام للمؤسسة
64	المطلب الأول : نبذة تاريخية عن المؤسسة
66-64	المطلب الثاني : تعريف المؤسسة ، أهميتها و أهدافها الاقتصادية
71-67	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي و شرحه
72	المبحث الثاني : واقع المحاسبة البيئية في مؤسسة صناعة الكوابل
72	المطلب الأول : النشاط الإقتصادي للمؤسسة
75-72	المطلب الثاني : وظيفة المحاسبة في الشركة
78-75	المطلب الثالث : عرض و تحليل نتائج دليل المقابلات
79	خلاصة الفصل الثالث
83-81	الخاتمة
86-84	فهرس المحتويات
89-88	قائمة المراجع
104-91	الملاحق

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

I- الكتب :

- بن عيشي، عمار. (2019). مشاكل القياس و الإفصاح عن القضايا المحاسبية المعاصرة. دار اسامة.
- مصطفى يوسف كافي. (2020). محاسبة التكاليف البيئية. الوراق للنشر و التوزيع .

II- المذكرات:

- احمد عيادي، و صلاح الدين كموشو. (2020). أثر تطبيق المحاسبة الخضراء في تحسين الأداء البيئي.
- اللولو يحيى جمال. (15 06, 2016). مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العامة في قطاع غزة (دراسة ميدانية تحليلية).
- امال ملاح. (2017). الإفصاح المحاسبي بالتكاليف البيئية دراسة حالة شركة بناء الهياكل المعدنية المصنعة baticim -ام البواقي-. مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية تخصص محاسبة و مالية .
- بو عزيز امينة. (2019). المحاسبة البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مؤسسة بتروجال- باتنة-.
- سكيك علي ماهر ثروت. (2016). تقييم الأداء البيئي في مدينة غزة في وجهة نظر سكان المدينة.
- صلاح الدين كمرشو، أحمد عيادي، و دبار محمد. (2020). أثر تطبيق المحاسبة الخضراء في تحسين الأداء البيئي دراسة حالة عينة مجموعة من مؤسسات بولاية الوادي. مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي.
- عماري امال، فيلي فاطمة الزهراء. (2020). متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة حالة بمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFAPIPE. مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي.
- محمد الامين عسول، و زهير حمبلي . (2019). المحاسبة البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مؤسسة بتروجال.
- عبد الصمد نجوى. (2015). المحاسبة عن الأداء البيئي: دراسة تطبيقية في المؤسسات الجزائرية المتحصلة على شهادة الأيزو 14001. أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص: تسيير المؤسسات.
- سعدي سيف حنان. (2014). القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية قسنطينة -SCHB- دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حامة بوزيان. مذكرة مقدمة إستكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في علوم التسيير.

III- المجالات و الجرائد :

- الطاهر حميدان، و عادل بهلول. (2011). الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت بلبيبا. مجلة جامعة دمشق العلوم الاقتصادية و القانونية.
- الهام نجوى عبد الصمد يحيوي . (2018). الإفصاح المحاسبي عن الأداد البيئي في التقارير المالية لشركة الإسمنت عين الكبيرة.
- بارك نعيمة. (2018). الأداء البيئي كمدخل حديث لاكتساب مزايا تنافسية للمؤسسات الصناعية . مجلة اقتصاديات المال و الأعمال.
- جلالي. (2020). القياس و الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية وفق النظام المحاسبي المالي.
- حميد حدوش، و زهرة بو زيدة. (2021). الإفصاح المحاسبي البيئي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية و المعايير الدولية للتقارير المالية. مجلة الاقتصاد و التنمية المستدامة.
- دخالد الخطيب. (2008). دور المحاسبة البيئية في ادارة الخطر الناجم عن التلوث و الإفصاح عنها . الاقتصاد و المجتمع .

- رحمة سوداني. (2016). دور المراجعة البيئية في تقييم الاداء البيئي .
 - سارة قفلول، و صديفة عزازية . (2022). دور الإفصاح المحاسبي البيئي في تعزيز جودة المعلومة المالية.
 - صبري مقيمح. (2019). تقييم الأداء البيئي بمنظمات الأعمال بإستخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدامة. *مجلة الاقتصاد و المالية،*
 - صغراوي رفيقة، محمد العربي قزون، و علي بوزيت. (2017, 12 01). واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية- دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية - . *المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، الصفحات .*
 - صفية علاوي. (بلا تاريخ). سياسة تحسين الأداء البيئي كمدخل لتحقيق الإنتاج الأنظف في المؤسسة الاقتصادية المعاصرة - بالإشارة الى بعض المؤسسات الجزائرية- . *مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية.*
 - عبد المالك زين . (2022, 09 24). القياس المحاسبي لبنود الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي. *مجلة اقتصاد المال و الاعمال،*
 - عبد المجيد موزارين، و بربري محمد أمين. (2018, 01). القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم.
 - عثمان بن يمينة فاطمة الزهراء بو زيان. (2019, 08). تقييم الأداء البيئي للمؤسسات من خلال بطاقة التوازن BSC دراسة حالة مؤسسة الاسمنت. *مجلة البشائر الإقتصادية.*
 - عزوز فايزة. (2015). الأداء البيئي كآلية للرفع من تنافسية المؤسسات الاقتصادية بالمسيلة (Maghreb Pipe Industries, algal+, Tindal) دراسة حالة.
 - علاوي صفية. سياسة تحسين الأداء البيئي كمدخل لتحقيق الإنتاج الأنظف في المؤسسة الاقتصادية المعاصرة - بالإشارة الى بعض المؤسسات الجزائرية- . *مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، الصفحات .*
 - علي م.م. عادل حسين . *التكاليف البيئية و دورها في تحسين المعلومات المحاسبية المقدمه لاتخاذ القرارات دراسة ميدانية في الشركات الصناعية /الانبار، الصفحات العدد- .*
 - لي ماهر ثروت طه ياسر عبد الشرفا سكيك. (2018). تقييم فعالية الأداء البيئي لبلدية غزة من وجهة نظر متلقي الخدمة. *مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإقتصادية و الإدارية.*
 - كسكس مسعود، و عمر الفاروق زرقون. (2017). إشكالية القياس المحاسبي للثببتات المعنوية في ظل النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية. *مجلة الدراسات المالية و المحاسبية.*
 - نجوى عبد الصمد، و الهام يحياوي. (2018). الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية لشركة الاسمنت عين الكبيرة سطيف. *مجلة العلوم الانسانية و الاجتماعية.*
 - هجيرة بوزوينة. (2019, 12 31). واقع القياس والافصاح المحاسبي في الجزائر وأثره على جودة المعلومات المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي "دراسة استطلاعية". *مجلة الإدارة و التنمية للبحوث و الدراسات.*
 - يوزمان العربي، و محمد أمير بن عواق. (2019). دور الإفصاح المحاسبي على التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي. *مجلة التنمية الاقتصادية.*
 - سارة بوجمعة، و محمد رمزي جودي . (2020, 06 29). مزايا ومحددات تطبيق المحاسبة البيئية في الشركات. *مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية.*
- IV-المنتقيات و المداخلات :**
- بسمة جبار، و بو كثير مناخ. (ديسمبر، 2017). القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و الإفصاح عنها كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة الصناعية.

الملاحق

الملحق رقم 01 : التصريح الضريبي لارباح الشركات

Série G n° 04 (2016)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLICUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

28/2019
وزارة المالية
MINISTRE DES FINANCES
المديرية العامة
للضرائب
DIRECTION GENERALE
DES IMPOTS
service

Numéro d'Identification Fiscale | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 7 | 0 | 2 | 4 | 2 | 2 | 6 | 9 | 5 | 1 9 | | | | | | |

Article d'imposition | 0 | 7 | 0 | 1 | 1 | 4 | 1 | 1 | 1 | 3 | 1 6 | 2 | 1 9 |

DECLARATION DE L'IMPOT SUR LES BENEFICES DES SOCIETES
TAXE SUR L'ACTIVITE PROFESIONNELLE

ANNEE D'IMPOSITION 2019.....
DECLARATION RELATIVE A L'EXERCICE CLOS LE : 31/12/2018.....
OU PERIODE DU01/01/2018.....AU ..31/12/2018.....

Déclaration à faire
parvenir au service du
lieu de votre activité
avant le 1^{er} Mai

Timbre à date
du service

A IDENTIFICATION DE L'ENTREPRISE:

1) Désignation de l'entreprise (Raison sociale, forme juridique et nationalité) : ENICAB SPA

2) Activités exercées (souligner l'activité principale) : PRODUCTION ET COMMERCIALISATION DE CABLES

Code Activité : I 1 I 0 I 4 I 2 0 3 I Numéro du Registre de Commerce : 001 B I 0 I 24 I 2 I 2 I 6 I 9 I

Numéro (s) de compte (s), Bancaire (s) ou CCP : BEA.056.N° 00200056560566179867

3) Adresses en Algérie :

- du siège social ou du principal établissement :

-Au 1^{er} janvier 20.18.....ZONE INDUSTRIELLE BISKRA

Téléphone 033.53.79.02.....Fax.033.53.77.66.....Email. Infos@enicab.dz

-Au 1^{er} janvier 20..... (en cas de changement d'adresse en cours d'année).....

Téléphone.....Fax.....Email.....

4) Adresse des établissements secondaires : (Si le cadre est insuffisant, joindre un état suivant le même modèle)

Désignation de l'établissement	Adresse de l'établissement	N° Article	commune	wilaya

5) Nom, Prénom et Adresse du représentant légal en Algérie pour les entreprises non résidentes.....

TéléphoneFax.....Email.....

TENUE DE COMPTABILITE

PESONNEL SALARIE DE L'ENTREPRISE

CABINET DE COMPTABILITE :

Adresse

Numéro d'Identification Fiscale | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

C OPERATIONS DE SOUS-TRAITANCE (Résidents ou non résidents) (Si le cadre est insuffisant, joindre un état suivant le même modèle)					
Désignation (Nom, Prénom ou Raison Sociale)	N I F	Article	Adresse	Référence du contrat	Montant

D PRODUITS, LES PLUS-VALUES DE CESSION DES ACTIONS ET TITRES ASSIMILES COTES EN BOURSE (Si le cadre est insuffisant, joindre un état suivant le même modèle)		
Nature	Période	Montant

E IMPUTATION :	
- Crédit d'impôt :	
IBS – retenue à la source au titre des revenus des capitaux mobiliers perçus :	DA
- Valeurs mobilières .....	| _____ |
- Revenus des créances, dépôts et cautionnement .....	| _____ |
-Autres crédits imputables .....	| _____ |
-TOTAL à imputer à titre de crédit d'impôt (*) .....	| _____ |
(*) joindre justificatifs	

F REPARTITION DES PRODUITS DES ACTIONS ET PARTS SOCIALES AINSI QUE DES REVENUS ASSIMILES DISTRIBUES			
1) Montant global brut des distributions correspondant aux intérêts, dividendes, revenus et autres parts sociales payables aux associés actionnaires et porteurs de parts, sur présentation ou remise de coupons ou d'instruments représentatifs de coupons.(1)			
			DA
Payé par la société elle même		(a)	| _____ |
Payé par un établissement chargé du service des titres		(b)	| _____ |
2) Etat nominatif détaillé des prêts ; avances ou acomptes consentis aux associés actionnaires et porteurs de parts soit directement, soit par personnes ou sociétés interposées (Art. 46 CIDTA. (si le cadre est insuffisant, joindre à la présente déclaration un état du même modèle).			
Nom, prénom, qualité (associé, associé-gérant, administrateur) et adresse complète du domicile de chacun des bénéficiaires de ces distributions	Nature de versement	Année de versement	Montant des sommes versées (DA)
NIF.....	.....	.....	.....
NIF.....	.....	.....	.....
NIF.....	.....	.....	.....
TOTAL : (c)			.....
3) Etat nominatif détaillé des distributions autres que celles visées aux lignes 01 et 02 ci-dessus : (si le cadre est insuffisant, joindre à la présente déclaration un état du même modèle).			
Désignation	Nature de versement	Année de versement	Montant des sommes versées (DA)
NIF.....	.....	.....	.....
NIF.....	.....	.....	.....
NIF.....	.....	.....	.....
TOTAL : (d)			.....
4) Montant Total des revenus répartis (Total a + b + c + d) :			(e)

(1) Il s'agit des intérêts, dividendes, revenus et autres produits des actions et parts sociales dont le paiement donne lieu à l'établissement d'un relevé de coupon ;

(2) Autres distributions que celles prévues aux lignes (1) et (2).

- Les tantièmes ordinaires et autres rémunérations allouées aux administrateurs et non déductibles pour le calcul du bénéfice ;
- Les distributions ne résultant pas de déclarations régulières des organes compétents de la société.

G REMUNERATION VERSEES AUX MEMBRES DE CERTAINES SOCIETES :

Ce cadre concerne les SARL, les sociétés en commandite par actions, les sociétés civiles constituées sous forme de sociétés par actions et les sociétés de personnes ayant opté pour le régime d'imposition des sociétés par actions. (Si le cadre est insuffisant, joindre un état du même modèle).

Nom, prénoms, domicile, qualité et matricule fiscal de : - Tous les associés pour les SARL. - Tous les associés des sociétés en commandite par actions. - Tous les membres des sociétés civiles constituées sous forme de sociétés par actions. - Tous les associés des sociétés de personnes ayant opté pour le régime d'imposition des sociétés de capitaux.	Pour les SARL, nombre de parts sociales ou de bénéfices appartenant à chaque associé	Sommes versées, au cours de chaque période retenue pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, à chaque associé, associé gérant ou membre associé (colonne 1), à titre de traitement, émoluments, indemnités, remboursements forfaitaires de frais ou autres rémunérations de ses fonctions de la société.					
		Année de versement	A titre de traitement, émoluments et indemnités proprement dits.	MONTANT DES SOMMES VERSEES			
				A titre de représentation, de mission et de déplacements		A titre de frais professionnels autres que ceux visés dans les colonnes 5 et 6	
				Indemnités forfaitaires	Remboursements	Indemnités forfaitaires	Remboursements
1	2	3	4	5	6	7	8
NIF
NIF
NIF
NIF

H CADRE RESERVE A L'ADMINISTRATION

2019 2 ٢١



A BISKRA....., le 01/04/2018.....

Cachet et signature

Président Directeur Général
Boualem BENHAMMADA

الملحق رقم 02 : أصول الميزانية العامة

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION		N.I.F 0 0 0 0 0 7 0 2 4 2 2 6 9 5 9
Désignation de l'entreprise:	ENICAB ENTREPRISE DES INDUSTRIES DU CABLE	
Activité:	FABRICATION ET COMMERCIALISATION DES CABLES D'ENERGIE	
Adresse:	ZONE INDUSTRIELLE BP131 RP131 BISKRA	
Exercice clos le		31/12/18
BILAN (ACTIF)		

ACTIF	2018			2017
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	42,335,425	41,927,565	407,859	120,393
Immobilisations corporelles				
Terrains	37,098,639		37,098,639	37,098,639
Bâtiments	2,198,870,548	1,575,717,635	623,152,912	672,188,253
Autres immobilisations corporelles	3,218,823,897	2,907,097,422	311,726,475	337,780,121
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	23,242,769		23,242,769	10,953,266
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	2,741,388		2,741,388	225,335,811
Impôts différés actif	182,841,879		182,841,879	206,254,130
TOTAL ACTIF NON COURANT	5,705,954,548	4,524,742,624	1,181,211,924	1,489,730,615
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	4,668,731,569	218,809,237	4,449,922,331	3,526,332,287
Créances et emplois assimilés				
Clients	1,187,281,232	62,175,129	1,125,106,103	678,777,708
Autres débiteurs	18,958,094		18,958,094	92,226,634
Impôts et assimilés	124,723,013		124,723,013	154,481,572
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	1,249,378,259		1,249,378,259	1,492,491,437
TOTAL ACTIF COURANT	7,249,072,169	280,984,366	6,968,087,802	5,944,309,639
TOTAL GENERAL ACTIF	12,955,026,717	4,805,726,990	8,149,299,726	7,434,040,255

الملحق رقم 03 : خصوم الميزانية العامة

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION		N.I.F 0 0 0 0 0 7 0 2 4 2 2 6 9 5 9
Désignation de l'entreprise:	ENICAB ENTREPRISE DES INDUSTRIES DU CABLE	
Activité:	FABRICATION ET COMMERCIALISATION DES CABLES D'ENERGIE	
Adresse:	ZONE INDUSTRIELLE BP131 RP131 BISKRA	
Exercice clos le		31/12/18
BILAN (PASSIF)		

	2018	2017
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	1,010,000,000	1,010,000,000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	4,224,728,430	4,224,728,430
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	322,244,654	131,126,135
Autres capitaux propres - Report à nouveau	1,004,383,147	198,048,056
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	6,561,356,232	5,563,902,621
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	223,274,341	325,500,698
TOTAL II	223,274,341	325,500,698
PASSIFS COURANTS:		
Fournisseurs et comptes rattachés	994,334,365	1,155,815,398
Impôts	65,759,754	10,334,311
Autres dettes	243,242,658	378,487,225
Trésorerie passif	61,332,374	
TOTAL III	1,364,669,152	1,544,636,935
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	8,149,299,726	7,434,040,255

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

21 AVR. 2019

الملحق رقم 04 : جدول حساب النتائج

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION		N.I.F 0 0 0 0 0 7 0 2 4 2 2 6 9 5 9											
Désignation de l'entreprise:	ENICAB ENTREPRISE DES INDUSTRIES DU CABLE												
Activité:	FABRICATION ET COMMERCIALISATION DES CABLES D'ENERGIE												
Adresse:	ZONE INDUSTRIELLE BP131 RP131 BISKRA												
Exercice du	01/01/18	au	31/12/18										
COMPTE DE RESULTAT													

RUBRIQUES	2018		2017	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises		6,195,222		
Production vendue	Produits fabriqués	7,017,142,645		4,831,378,429
	Prestations de services	1,560,000		
	Vente de travaux			
Produits annexes		61,681,071		7,049,722
Rabais, remises, ristournes accordés	176,784,321		60,669	
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		6,909,794,617		4,838,367,481
Production stockée ou déstockée	545,925,429		40,240,706	
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
I-Production de l'exercice		6,363,869,188		4,798,126,774
Achats de marchandises vendues	3,984,331		8,834,878	
Matières premières	5,116,623,112		2,958,098,724	
Autres approvisionnements	91,452,673		723,053,707	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services			124,000	
Autres consommations	59,966,255		57,091,976	
Rabais; remises, ristournes obtenus sur achats				
Services extérieurs	Sous-traitance générale			
	Locations	11,437,336		27,558,188
	Entretien, réparations et maintenance	9,082,388		23,676,249
	Primes d'assurances	28,030,292		29,497,246
	Personnel extérieur à l'entreprise			
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	16,567,382		24,259,677
	Publicité	2,597,860		8,662,389
Déplacements, missions et réceptions	6,201,455		11,329,193	
Autres services	25,605,170		35,557,506	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	5,371,548,258		3,907,743,738	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		992,320,929		890,383,036

... la suite sur la page suivante

21 Aout 2019

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 0 0 7 0 2 4 2 2 6 9 5 9

Désignation de l'entreprise: ENICAB
 ENTREPRISE DES INDUSTRIES DU CABLE
 Activité: FABRICATION ET COMMERCIALISATION DES CABLES D'ENERGIE
 Adresse: ZONE INDUSTRIELLE BP131 RP131 BISKRA

Exercice du 01/01/18 au 31/12/18

COMPTE DE RESULTAT/..

RUBRIQUES	2018		2017	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	564,418,529		543,720,649	
Impôts et taxes et versements assimilés	69,791,764		56,461,372	
IV-Excédent brut d'exploitation		358,110,636		290,201,014
Autres produits opérationnels		118,556,698		10,830,924
Autres charges opérationnelles	11,729,982		10,910,466	
Dotations aux amortissements	186,478,750		375,001,841	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions		163,428,775		347,137,727
V-Résultat opérationnel		441,887,376		262,257,357
Produits financiers		17,145,952		12,067,979
Charges financières	60,134,190		103,059,947	
VI-Résultat financier	42,988,238		90,991,967	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		398,899,138		171,265,389
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	53,242,232			
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire	23,412,251		40,139,254	
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		322,244,654		131,126,135

(*) A détailler sur état annexe à joindre



الملحق رقم 05 : فاتورة



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



Facture N°	Date
2300000716	31/05/23
N° Contrat	Commande N°
BL N°	Date

EURL BBA ELECTRIC Code Client C10043
V HOUARI BOUMEDIENNE LOT BENZIOUCHE
N°37 LOT79GP14 BORD BOU ARRERIDJ
R.C.N 15 B 0465246-34/00
M.Fiscal 001534046524604
Article d'imposition N° 34012111406
Cable Distributeur

Réf :

N°	Code	Désignation	Quantité	UM	Prix unitaire	% remise	Montant HT
1	C5YM206CN	NYM-O 2x1,5 mm2 300/500V R100	3 600	M	64,50		232 200,00
2	C5YM206CN	NYM-O 2x1,5 mm2 300/500V R100	3 600	M	64,50		232 200,00
3	C5YMU207CN	NYM-O 2x2,5 mm2 300/500V R100	1 700	M	99,99		169 983,00
4	C5YMU307GCN	NYM-J 3x2,5mm2 300/500V R100	3 600	M	152,00		547 200,00
5	C5VF307GTW	H05VV-F 3G2,5 mm2 300/500V TOURET	1 000	M	152,00		152 000,00
6	C5VF307GTW	H05VV-F 3G2,5 mm2 300/500V TOURET	1 000	M	152,00		152 000,00
7	C5VF307GTW	H05VV-F 3G2,5 mm2 300/500V TOURET	1 000	M	152,00		152 000,00
8	C5VF307GTW	H05VV-F 3G2,5 mm2 300/500V TOURET	1 000	M	152,00		152 000,00
9	A1BR411TM	CABLE DE RACCORDEMENT 4x16 0.6/1KV	750	M	165,55		124 162,50
10	A1BR411TM	CABLE DE RACCORDEMENT 4x16 0.6/1KV	749	M	165,55		123 996,95
11	A1BR411TM	CABLE DE RACCORDEMENT 4x16 0.6/1KV	748	M	165,55		123 831,40
12	A1BR411TM	CABLE DE RACCORDEMENT 4x16 0.6/1KV	743	M	165,55		123 003,65
13	A1BR411TM	CABLE DE RACCORDEMENT 4x16 0.6/1KV	743	M	165,55		123 003,65
14	A1BR411TM	CABLE DE RACCORDEMENT 4x16 0.6/1KV	739	M	165,55		122 341,45
15	A1BR411TM	CABLE DE RACCORDEMENT 4x16 0.6/1KV	731	M	165,55		121 017,05
16	A1BR411TM	CABLE DE RACCORDEMENT 4x16 0.6/1KV	723	M	165,55		119 692,65
17	A1BR411TM	CABLE DE RACCORDEMENT 4x16 0.6/1KV	722	M	165,55		119 527,10
18	A1BR411TM	CABLE DE RACCORDEMENT 4x16 0.6/1KV	718	M	165,55		118 864,90
19	C5YMR311GTN	NYM-J 3x16mm2 300/500V TOURET	1 212	M	825,00		999 900,00
20	C5YMR410GTN	NYM-J 4x10mm2 300/500V TOURET	1 061	M	700,00		742 700,00
21	C5YMR409GTN	NYM-J 4x6mm2 300/500V TOURET DL	42	M	439,00	10	16 594,20

Siège Social : Zone Industrielle de Biskra -Algérie

E-mail : info@enicab.dz

Fax : (033)53.77.66

Tél : (033)53.79.02

B.P:131 RP Biskra (07000) Algérie

RIB : 00200 056 5605661798 - 67

RC N° :00/B/0242269-00/07

IF : 000007024226959

Art :07014113629

TIN N° :00074977



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



Facture N°	Date
2300000716	31/05/23
N° Contrat	Commande N°
BL N°	Date

EURL BBA ELECTRIC **Code Client** C10043
V HOUARI BOUMEDIENNE LOT BENZIOUCHE
N°37 LOT79GP14 BORD BOU ARRERIDJ
R.C.N 15 B 0465246-34/00
M.Fiscal 001534046524604
Article d'imposition N° 34012111406
Cable Distributeur

Réf :

N°	Code	Désignation	Quantité	UM	Prix unitaire	% remise	Montant HT
----	------	-------------	----------	----	---------------	-------------	------------

Paiement :

Total HT	4 768 218,50
T.V.A.	905 961,52
Total TTC	5 674 180,02

Arrêté la présente facture à la somme de :

**** CINQ MILLIONS SIX CENT SOIXANTE QUATORZE MILLE CENT QUATRE-VINGTS DINARS
DEUX CENTIMES

Siège Social : Zone Industrielle de Biskra -Algérie *B.P:131 RP Biskra (07000) Algérie*
E-mail : info@enicab.dz *Fax : (033)53.77.66* *Tél : (033)53.79.02* *RIB : 00200 056 5605661798 - 67*
RC N° :00/B/0242269-00/07 *IF : 000007024226959* *Art :07014113629* *TIN N° :00074977*



KAHRAGAZ DRC ALGER
ROUTE DE BOUFARIK DAR EL BEIDA
Ager, 16000
Algérie

Ventes : Expédition

Page 1

Entreprise des industries des cables de b
Zone industrielle BP 131 RP
07000 Biskra

N° téléphone 033-53-79-02
N° télécopie 033-53-77-66
N° id. intracom
N° CCP 47 951 94 / 77
Banque Banque Exterieur d'Algérie
N° compte 5605661798


N° donneur d'ordre C10472

3. mai 2023

N° expédition EVE-23-00666
Date expédition 03/05/23

N° Code	Désignation	Emplacem	Emblage	Quantité	Unité
1 C1XYK409GN	N2XY-J (souple) 4x6 mm2 0.6/1KV	C30	F2R02143	770	Mètre
2 C1XYK409GN	N2XY-J (souple) 4x6 mm2 0.6/1KV	C31	F2R02211	1 018	Mètre
3 C1XYK409GN	N2XY-J (souple) 4x6 mm2 0.6/1KV	C31	F2R02232	1 034	Mètre
4 C1XYK409GN	N2XY-J (souple) 4x6 mm2 0.6/1KV	C31	F2R01959	1 000	Mètre
5 C1XYK409GN	N2XY-J (souple) 4x6 mm2 0.6/1KV	C38	F2R02238	1 000	Mètre

الملحق رقم 07 : وصل طلب

	SYSTEME DE MANAGEMENT DE LA QUALITE	IMP 1001.B
	BON DE COMMANDE	
		Date d'application 19 Septembre 20
		Page 1 sur 1

Structure : DIRECTION SUD EST		BC N° 475 / APPRO/23 du 23/05/2023			
Adresse: BP 127 HASSI MESSAOUD NIF:0000 35072294694 NIS: RC:35/ 00 0722946 B 00 AI: 30040210135 Tél/Fax :029746412/13/6423 Email:gcbdsetec01@gmail.com		Prestataire Externe : ENICAB BISKRA Adresse: Zone industrielle 07000 Biskra NIF:000007024226959 NIS: RC: 07/00 0242269 B 00 AI: 07014113629 RIB:002 00056 56 056 61 798-67 Tél/Fax: Email:			
ART	DESIGNATION	U.M/Réf	QUANTITE	P.U / H.T	MONTANT
1	cable électrique N2XY-J 4x120mm ² 0.6/1KV I60502-1	ML	270	8994.00	2 428 380.00
2	cable électrique N2XY-J 4x50mm ² 0.6/1KV I60502-1	ML	80	3 540.00	283 200.00
3	cable électrique N2XY-J 4x10mm ² 0.6/1KV I60502-1	ML	450	800.00	360 000.00
4	cable électrique H05VV-F 3G2.5MM ² 300/500V TOURET	ML	330	146.00	48 180.00
5	cable électrique H05VV-F 3G1.5MM ² 300/500V	ML	550	98.00	53 900.00
					-
					-
					-
					-
					-
					-
					-
					-
					-
MONTANT TOTAL H.T					3 173 660.00
					TVA 19%
					MONTANT EN TTC
Projet :					
POLE HMD(RAMA) / OK1 .					Contrat N°054 /SPM/GCB/D.S.E/TECH/2023
Le présent bon de commande est arrêté à la somme de :					
TROIS MILLION CENT SOIXANTE TREIZE MILLE SIX CENT SOIXANTE DINARS ET 00 Cts en HT					

- 1- Délai de livraison:Immédiat
- 2- Modalité de paiement : Par Chèque
- 3- Période de garantie:

S.CHERRAD

B. BROUACHEDI
P. MESSAOUD

Le Directeur Regional Sud Est
Le Responsable Interimaire
Nom: LAOUAR
Prénom: MEROINE
Date:
Visa:



Prestataire Externe /

Nom:
Prénom:
Date:
Visa:

دليل مقابلة خاص بموضوع :

أهمية تطبيق المحاسبة البيئية في تحسين الأداء البيئي من وجهة نظر مسيري- محاسبي الشركات

1. ما هي دوافع اهتمام الشركات بالمحاسبة البيئية؟

.....
.....
.....
.....

2. تعمل الشركات على تحسين اداءها البيئي- في رأيكم كيف تساهم المحاسبة البيئية في تحقيق ذلك؟

.....
.....
.....
.....

3. هل تقوم الشركات بقياس تأثيراتها البيئية؟

.....
.....
.....
.....

4. ما هي البيانات التي تنتجها المحاسبة البيئية والتي تساهم في تحسين الاداء البيئي للشركة؟

.....
.....
.....
.....

5- فيما تستخدم البيانات التي ينتجها بيئات المحاسبة البيئية؟

.....
.....

.....
.....
.....

6- في رأيك ما هي السبل الكفيلة الواجب اعتمادها من طرف الشركات حتى تحسن اداؤها البيئي؟

.....
.....
.....
.....

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكره في: 10 - 05 - 2023

إلى السيد: مؤسسة صناعات الكوابل
- ENICAB - بسكره -



جامعة محمد خيضر - بسكره
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
عمادة الكلية
الرقم: 691 / ك.ق.ت.ت / 2023

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

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

1 - كندري احلام

2 - البوازيد رميساء

تخصص: محاسبة

المسجلان بالسنة: ثانية ماستر

وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة ب:

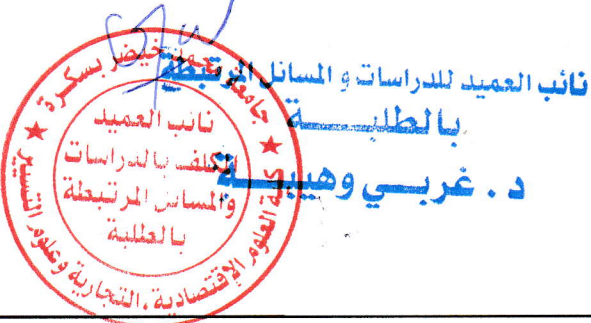
" أهمية تطبيق المحاسبة البيئية في تحسين الأداء "

تحت إشراف: د/ جودي محمد رمزي

في الأخير تقبلوا منا أسى عبارات التقدير والاحترام

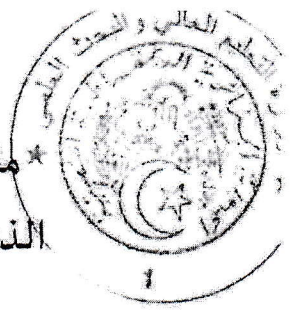
عميد الكلية

تأشيرة المؤسسة المستقبلية



جامعة بسكره

ص.ب 145 ق.ر - بسكره



ملحق بالقرار رقم 1082... المؤرخ في 27 جوان 2020
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

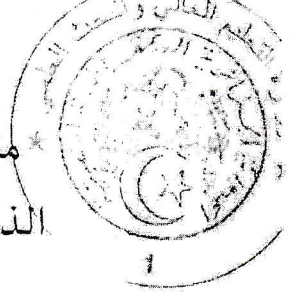
أنا الممضي أسفله،

السيد(ة): لميواز زيد رحيماء الصفة: طالب، أستاذ، باحث طالبة
الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 20895496 والصادرة بتاريخ: 02-03-2023
المسجل(ة) بكلية / معهد العلوم المالية والمحاسبة قسم العلوم المالية والمحاسبة
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه)،
عنوانها: أهمية تطبيق المحاسبة البيئية في تحسين الأداء البيئي

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2023/06/08

توقيع المعني (ة)



27 شهر 2020

*ملحق بالقرار رقم 10821... المؤرخ في
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي

الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله .

السيد(ة): **أندري أحمم**
الصفة: طالب، أستاذ، باحث
الصفة: **طالبة**
الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: **2000188552** والصادرة بتاريخ: **18 - 04 - 2016**
المسجل(ة) بكلية / معهد **العلوم المالية والمحاسبية** قسم **العلوم المالية والمحاسبية**
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه).
عنوانها: **أهمية تطبيق المحاسبة البيئية في تحسين الأداء البيئي**

أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: **2023/06/08**

توقيع المعني (ة)

