

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية

دراسة حالة الشركة الوطنية للتسويق والتوزيع للمواد البترولية

-NAFTAL- بسكرة

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

تخصص: محاسبة ومالية

الأستاذ المشرف:

✓ د/ وليد بن التركي

من إعداد الطالبان:

✓ مهدي ددفاف

✓ رابح جودي

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	الجامعة
- ميلود عزوز	- أستاذ التعليم العالي	رئيسا	بسكرة
- وليد بن التركي	- أستاذ محاضر أ	مقررا	بسكرة
- سميرة بو عكاز	- أستاذ محاضر ب	مناقشا	بسكرة

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:

متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية

دراسة حالة الشركة الوطنية للتسويق والتوزيع للمواد البترولية

-NAFTAL- بسكرة

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

تخصص: محاسبة ومالية

الأستاذ المشرف

✓ د/ وليد بن التركي

من إعداد الطالبان:

✓ مهدي ددفاف

✓ رابح جودي

لجنة المناقشة

أعضاء اللجنة	الرتبة	الصفة	الجامعة
- ميلود عزوز	- أستاذ التعليم العالي	رئيسا	بسكرة
- وليد بن التركي	- أستاذ محاضر أ	مقررا	بسكرة
- سميرة بو عكاز	- أستاذ محاضر ب	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2022-2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{يَرْفَعُ الْكَلِمَ الْفَنِيحَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالْفَنِيحَ أَوْتُوا الْعِلْمَ وَرَجُلَانِ}

إهداء

اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا، نحمد
الله عز وجل أنه وفقنا إلى إنجاز هذا العمل المتواضع.

أهدي عملي إلى من قال الله عز وجل في حقهما: " وقضى ربك ألا تعبدوا إلا

إياه وبالوالدين إحسانا " إلى زهرة أيامي وعبير صباحي إلى من أستمد منها

قوتي وإصراري إلى من ربنتي وأنارت دربي وأعانتني بالصلوات والدعوات،

إلى أغلى إنسان في هذا الوجود أمي ثم أمي ثم أمي الحبيبة.

إلى الظل الذي أوي إليه في كل حين إلى من عمل بكدي في سبيلي وعلمني

معنى الكفاح وأوصلني إلى ما أنا عليه أبي الكريم أدامه الله لي.

شكر وتقدير

الحمد لله نحمده ونشكره ونستعين به، الحمد لله الذي وفقنا لإتمام هذا العمل

ويسر لنا امرنا في ختمنا لمشوارنا الدراسي

ثم بعد الله لا يسعنا إلا تقديم الشكر الى من هم أحق بالشكر " ابائنا وامهاتنا

"ونهدي لهم هذا العمل المتواضع

وأيضاً نتقدم بجزيل الشكر الى استاذنا الكريم المشرف " وليد بن التركي " على

توجيهه وارشاده لنا فجزاه الله كل الخير

وفي الختام نشكر كل اساتذتنا، اساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير بجامعة محمد خيضر بسكرة، أيضاً كل عمال وموظفي مؤسسة نفضال

بسكرة لاستقبالنا وامدادهم لنا بكل المعلومات التي سهلت علينا سيرورة

البحث

ولا ننسى كل من ساعدنا على إتمام هذا العمل سواء كان عن بعيد او قريب.

الملخص:

تهدف الدراسة إلى استكشاف متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية وأهم التكاليف البيئية وطرق قياسها والإفصاح عنها في القوائم المالية، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي ومن خلال دراسة التطبيقية التي تمت على مؤسسة نفظال فرع تسويق بسكرة، تم التوصل لمجموعة من النتائج أهمها:

- هناك عدة متطلبات يجب توفرها من أجل تطبيق المحاسبة البيئية أهمها استحداث قواعد النظام المحاسبي البيئي، استحداث معايير لتقدير المحاسبي البيئي؛
- وجود فجوة واسعة بين واقع النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة وبين متطلبات معايير المحاسبة الدولية متمثلة بقصور الإفصاح في التقارير المالية وبعض الثغرات في إعداد تلك التقارير؛
- مؤسسة محل دراسة لا تقوم بإظهار والإفصاح عن التكاليف البيئية بشكل مفصل في قوائم المالية الخاصة بها؛
- مؤسسة نفظال تضم تكاليفها البيئية ضمن الرسوم التي تصرح بها لمصلحة الضرائب؛

الكلمات المفتاحية: المحاسبة البيئية، التكاليف البيئية، القوائم المالية، القياس والإفصاح.

Abstract:

The study aims to explore the requirements for implementing environmental accounting in industrial enterprises, as well as the key environmental costs, methods of measurement, and disclosure in financial statements. To achieve the study's objectives, a descriptive approach was adopted, and an applied study was conducted on the Nefatal Marketing Branch in Biskra. The study yielded several results, including:

- There are several requirements that must be met for the implementation of environmental accounting, including the establishment of environmental accounting system rules and the development of standards for environmental accounting estimation
- There is a significant gap between the current applied accounting system in the institution and the requirements of international accounting standards, manifested in deficiencies in disclosure in financial reports and some gaps in the preparation of those reports.
- The studied institution does not present and disclose environmental costs in detail in its financial statements.
- Nefatal includes its environmental costs within the fees declared for tax purposes.

Keywords: environmental accounting, environmental costs, financial statements, measurement, disclosure

قائمة الجداول والأشكال

والملاحق

قائمة الجداول

صفحة	رقم الجدول	عنوان الجدول
26-25	1	قائمة الدخل
28-26	2	قائمة المركز المالي
30-29	3	نموذج شركة Linowes
31-30	4	نموذج شركة Estes
32	5	نموذج شركة Brother
43-42	6	الرسم على النشاط البيئي خاص بحساب 64583
43	7	أنواع النفايات الخاصة بمواقع التشغيل
51	8	أصول مؤسسة نفضال سنة 2021/2020/2019
52	9	نسبة التغير في التثبيتات العينية
52	10	نسبة التغير في التثبيتات الجاري إنجازها
53	11	التغير في التثبيتات المالية
53	12	نسبة التغير في المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ
54	13	نسبة التغير في الزبائن
54	14	نسبة التغير في المدينون الاخرون
55	15	نسبة التغير في الضرائب وما شابهها
55	16	نسبة التغير في الخزينة
57-56	17	خصوم مؤسسة نفضال سنة 2021/2020/2019
57	18	نسبة التغير في النتيجة الصافية

58	نسبة التغير في الديون الأخرى غير الجارية	19
58	نسبة التغير في المؤونات والمنتجات الثابتة مسبقا	20
59	الميزانية المختصرة لمؤسسة نفضال	21
61-60	جدول حسابات النتائج لمؤسسة نفضال	22

قائمة الأشكال:

رقم	عنوان الأشكال البيانية	صفحة
01	تبويب التكاليف البيئية	14
02	الهيكل التنظيمي للمديرية	40

قائمة الملاحق:

رقم	عنوان الملاحق
01	الرسم على النشاط البيئي سنة 2019
02	تصريح النفايات الخطيرة
03	شهادة الايزو 14001:2004
04	قائمة المؤسسات الموقعة على عقود الأداء البيئي
05	قائمة المؤسسات المتحصلة على شهادة الايزو 1400 في الجزائر
06	ميزانية مؤسسة نفضال لسنة 2019
07	جدول حسابات النتائج لمؤسسة نفضال سنة 2019
08	ميزانية مؤسسة نفضال لسنة 2020
09	جدول حسابات النتائج لمؤسسة نفضال سنة 2020
10	ميزانية مؤسسة نفضال لسنة 2021
11	جدول حسابات النتائج لمؤسسة نفضال سنة 2021

المقدمة العامة

تمهيد:

لقد أصبحت مشكلة التلوث البيئي محور اهتمام عالمي بلا شك، وخاصة في الدول الصناعية حيث تشهد معدلات التلوث البيئي ارتفاعاً ملحوظاً نتيجة لنشاطات المؤسسات الصناعية المتنوعة. ينتج عن هذه الأنشطة العديد من المخلفات الصناعية الضارة، مثل الأدخنة والغازات والمواد الكيميائية السامة. وبالتالي، يؤثر تلوث الهواء والماء الناجم عن هذه المخلفات بشكل واضح على البشر والنباتات والحيوانات، وبالتالي يؤثر على اقتصاد الدول بشكل عام؛

لقد بدأت الهيئات المختصة في المطالبة بتشديد الرقابة والكشف عن التلوث البيئي الناجم عن المؤسسات الصناعية، وتحثها على الحفاظ على البيئة من خلال استخدام وسائل مناسبة، مثل استخدام أجهزة وآلات نظيفة وضمان صيانتها بشكل منتظم في الدول المتقدمة، يتم تحقيق هذا الكشف من خلال نظام المحاسبة البيئية المتبع في المؤسسات، ولكن هذا النوع من التوعية والكشف غير موجود بشكل كاف في الدول النامية؛

وأصبحت المحاسبة البيئية موضوعاً مهماً في الوقت الحالي، حيث يتم من خلالها الكشف عن معلومات محاسبية ذات صلة وأهمية بالبيئة والمجتمع، وعلى الرغم من أهمية المحاسبة البيئية المتزايدة، إلا أن هناك نقص واضح في الاعتراف بأهميتها وقياسها والكشف عنها في المؤسسات الصناعية في الجزائر.

من خلال ما سبق تتبلور إشكالية دراستنا:

إشكالية الدراسة:

ماهي متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية؟

وتتفرع تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- فيما تتمثل المحاسبة البيئية؟
- ماهي المعوقات التي تواجه تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية؟
- ماهي أهم التكاليف البيئية؟
- كيف يتم القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف في المؤسسة الاقتصادية؟

الدراسات السابقة:

1- دراسة سارة بوجمعة ، و محمد رمزي جودي ، 2020 م: هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالمحاسبة البيئية وبيان كيفية قياس عناصرها المحاسبية والإفصاح عنها في القوائم المالية، وكذلك تهدف الدراسة إلى إبراز مزايا ومحددات تطبيقها في الشركات، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات واستخلاص النتائج، وتوصلت الدراسة إلى

مجموعة من النتائج أهمها، إن المحاسبة البيئية تساهم في تحسين جودة القوائم المالية، وتقييم الأداء البيئي و تحسينه، و كذلك خلصت الدراسة إلى أن هناك محددات تعيق عملية تطبيق المحاسبة البيئية.

2- **دراسة أمينة بوعزيز، 2019 م:** هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على المنافع الكبيرة المترتبة عن القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية، وتحديد المشاكل والصعوبات التي تقف في وجه تطبيق المحاسبة البيئية على صعيد الواقع ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحث التحليل الوصفي بتحليل البيانات واستخلاص النتائج، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها، غياب تطبيق المحاسبة البيئية بمؤسسة بترويل نظرا لحدائة نشأة الشركة، من أجل معالجة التكاليف البيئية يستلزم الاعتراف بها أولاً ثم قياسها والإفصاح عنها بكل شفافية، انتشار الوعي البيئي وتواجهه لدى المسير وإطارات الشركة بالرغم من عدم تطبيق المحاسبة البيئية فيما يقابله تكريس المجهودات من أجل تجسيدها في المستقبل القريب.

3- **دراسة 2019 Nurul Huda bt yahya م:** هدفت الدراسة إلى دراسة الأمور المتعلقة بالآثار البيئية أو المخاطر البيئية أو السياسات أو الاستراتيجيات أو التكاليف في ماليزيا، و كذلك الفحوة في الأدبيات وخاصة في تقديم مراجعة حول ما إذا كانت الشركات في هذا القطاع يتضمن الأنشطة البيئية في أعمالهم من خلال التقارير البيئية، لتحقيق أهداف الدراسة، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي لدراسة الدراسات السابقة للاستفادة منها في حل مشكلة الدراسة، والمنهج التحليلي لتحليل البيانات لاستخلاص النتائج، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن ممارسات إعداد التقارير البيئية لا تزال منخفضة في الشركات المدرجة بالبورصة الماليزية، وأن الشركات بدأت في التركيز على تعزيز الاستدامة في كونها تعتبر أكبر إنجاز في تلك الشركات.

فرضيات الدراسة:

بغية الإجابة على التساؤلات السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- المحاسبة البيئية هي استخراج وتحليل واستخدام المعلومات البيئية ذات القيم النقدية بهدف تحسين الأداء البيئي والاقتصادي للمؤسسة، وكذا قياس التكاليف والعوائد البيئية لتحديد النتيجة الأكثر شمولاً؛
- هناك عدة معوقات من أهمها قلة الوعي وإدراك أهمية المحاسبة البيئية لدى العامة أو متخذي القرار لمواضيع البيئة والمصادر الطبيعية؛
- من أهم التكاليف البيئية تكاليف الرأسمالية وتكاليف وقاية من تلوث البيئي؛
- يتم الإفصاح والقياس المحاسبي البيئي في قوائم مدجة أو منفصلة.

أهمية الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح أهمية تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية وقياس التكاليف والموارد البيئية والإفصاح عنها في التقارير المالية، تعود أهمية هذه الدراسة إلى الاهتمام المتزايد بالبيئة من قبل مختلف الجهات المعنية وأصحاب المصلحة، إن الاهتمام بالبيئة أصبح عنصراً هاماً يعكس مستوى التقدم الاقتصادي والرفي في الدول.

تستند هذه الدراسة على الجهود المبذولة من قبل المنظمات العالمية في سبيل الحفاظ على البيئة وحمايتها، من خلال تعزيز تطبيق المحاسبة البيئية، وبما أن الجزائر تسعى للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، فإنها ملزمة بالموافقة على بنود واتفاقيات حماية البيئة، وبالتالي يصبح تطبيق المحاسبة البيئية ضرورة للمؤسسات الصناعية الجزائرية.

باختصار تعتبر هذه الدراسة محاولة لتسليط الضوء على أهمية تطبيق المحاسبة البيئية في السياق الجزائري، مع تركيز على قياس التكاليف والموارد البيئية والإفصاح عنها في التقارير المالية.

أهداف الدراسة:

- التعرف على مفهوم المحاسبة البيئية؛
- معرفة متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية؛
- التعرف على القياس والإفصاح المحاسبي البيئي؛
- معرفة المعوقات التي تواجه تطبيق المحاسبة في المؤسسات الصناعية؛
- مشاكل الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المتعلقة بالبيئة.

أسباب اختيار الموضوع:

- الميول الشخصي للموضوع؛
- حداثة الموضوع؛
- محاولة تسليط ضوء على ضرورة الاهتمام بالبعد البيئي؛
- الاطلاع عن أسس القياس المحاسبي للتكاليف والمنافع البيئية وكيفية الإفصاح عنها؛
- إيجاد المشكلات والمعوقات التي تقف في سبيل تطبيق المحاسبة البيئية بالمؤسسات الصناعية؛

صعوبات الدراسة:

- حداثة الموضوع؛
- عدم توفر تسهيلات من قبل المؤسسات من أجل الجانب التطبيقي؛
- قلة المراجع كون الموضوع حديث.

حدود الدراسة:

- حدود المكانية: مؤسسة نفعال فرع التسويق بسكرة؛

هيكل الدراسة:

لتحقيق اهداف الدراسة والإجابة عن الإشكالية المطروحة بصورة واضحة تم تقسيم الدراسة الى فصلين على النحو التالي:

الفصل الأول: تم التطرق الى الإطار النظري للمحاسبة البيئية والتكاليف والقياس والإفصاح عنها

في المبحث الأول تم شرح مفهوم المحاسبة البيئية، بينما تم في المبحث الثاني التركيز عن التكاليف البيئية اما المبحث الثالث تم مناقشة نماذج القياس والإفصاح ومعوقات، ومتطلبات المحاسبة البيئية؛

الفصل الثاني: هذا الفصل سيكون مخصصا للدراسة التطبيقية في مؤسسة نفعال وسيتكون من ثلاثة مباحث، في المبحث الأول سيتم تقديم مؤسسة نفعال فرع التسويق بسكرة وفي المبحث الثاني تقديم التكاليف البيئية لمؤسسة نفعال أما المبحث الثالث تم تطبيق المحاسبة البيئية على القوائم المالية لمؤسسة نفعال.

الفصل الأول: الإطار

النظري للمحاسبة البيئية

والتكاليف البيئية

تمهيد:

شهدت أواخر القرن الماضي اهتماما بارزا وكبيرا بالبيئة في أغلب الدول الصناعية الكبرى، بالإضافة إلى الباحثين والأكاديميين والعلماء الذين يهتمون بمجال البيئة، يأتي هذا الاهتمام في ظل التقدم الصناعي الذي يشهده عصرنا المعاصر، وذلك بهدف المحافظة على التوازن البيئي وتحقيق التنمية المستدامة.

وبناءً على ذلك، يتحتم على جميع المؤسسات والشركات الكبرى تحمل المسؤولية والالتزام بشروط بيئية محددة، ساهم ظهور المؤسسات والشركات في مجال البيئة والانتقال نحو تبني المحاسبة البيئية في زيادة الحاجة إلى اتباع سياسات بيئية ونشر الوعي البيئي، فرعاية البيئة تحتل مكانة بارزة وغاية في الأهمية حول العالم، نظراً لارتباطها الوثيق بتحقيق الرفاهية الاجتماعية، وأصبح الاهتمام بالبيئة ميزة تنافسية بين المؤسسات الاقتصادية والصناعية.

تم تخصيص هذا الفصل للدراسة النظرية متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية وذلك بالتطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية المحاسبة البيئية.

المبحث الثاني: ماهية التكاليف البيئية.

مبحث الثالث: متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة البيئية:

تم تسليط الضوء على أهمية المحاسبة البيئية نظرا لفوائدها في حماية البيئة، وبالتالي فإن اعتبار الحسابات البيئية، ولا سيما التكاليف البيئية، سيساعد في تعزيز دور المحاسبة في توفير معلومات أكثر أهمية وملائمة

المطلب الأول: نشأة وتعريف المحاسبة البيئية

الفرع الأول: نشأة المحاسبة البيئية

نشأت المحاسبة وتطورت كبقية العلوم الاقتصادية والاجتماعية تلبية لاحتياجات المجتمع وقد أجمع الباحثون والمهنيون أن أهم مقومات استمرارية المحاسبة كعلم اجتماعي هو قدرتها على الاستجابة لمتطلبات بيئة الأعمال وقضاياها المستحدثة وقد بدأ الاهتمام بالقضايا البيئية يتزايد تدريجيا مع تزايد الوعي بضرورة العيش في بيئة آمنة ونظيفة حيث كان الاعتقاد السائد أن المجتمع فقط هو المسؤول على سلامة البيئة ولكن مع ظهور القوانين والتشريعات البيئية بدأ الاهتمام يتجه نحو الشركات التي تمارس أنشطة ملوثة للبيئة، وفي ظل الكوارث البيئية المتوالية وتعاضم تأثير القوانين البيئية بدأ التركيز على استنباط أساليب لقياس وإدارة التكاليف البيئية خصوصا مع ظهور مواصفات جديدة للجودة والتي تسمى بالإيزو (ISO 14000) المنبثقة عن المنظمة العالمية للمواصفات القياسية؛

وتعد المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية أحدث مراحل التطور المحاسبي، فالشركات الاقتصادية المعاصرة لها تأثيرات مالية واجتماعية واسعة لنطاق سواء من وجهة الاقتصاد الوطني أو من حيث تعدد الأطراف ذوي المصلحة في تتبع اقتصاديات تلك المنشآت؛

ولقد شهدت المحاسبة البيئية تطورا في أواخر القرن العشرين حيث قسمت مراحل تطور علم المحاسبة البيئية إلى أربعة مراحل وهي كما يلي:

- المرحلة الأولى: 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 الإفصاح عن المعلومات عن الأنشطة البيئية؛
- المرحلة الثالثة: وهي فترة ما بين عام 1990م وحتى عام 1995م، وقد شهدت هذه المرحلة نضوجا في مفهوم المحاسبة البيئية، حيث بدأت الشركات بالإفصاح عن أنشطتها البيئية، وظهر ما يسمى بعملية التدقيق البيئي؛

■ المرحلة الرابعة: وهي المرحلة الأخيرة بعد عام 1995م، وفيها أصبح ينظر إلى المحاسبة البيئية كقياس للأداء البيئي بما يفوق المعايير التنظيمية. (اللولو، 2016م، الصفحات 29-30)

الفرع الثاني: تعريف المحاسبة البيئية

لقد حضي مفهوم المحاسبة البيئية بعدة تعاريف مختلفة نذكر منها:

التعريف الأول: المحاسبة البيئية لها عدة تسميات مثل المحاسبة الخضراء Green Accenting ومحاسبة الموارد Accenting Resource والمحاسبة الاقتصادية البيئية المتكاملة Environmental and Economic Accounting والمحاسبة الإدارية البيئية Integrated Accounting والمحاسبة البيئية EMA Accounting Management Environmental وغيرها من التسميات التي تهدف إلى إبراز البعد البيئي في الأنشطة الاقتصادية، حيث يعرفها معهد المحاسبة الإداري الكندي 1996م بأنها: تعيين وقياس وتخصيص التكاليف البيئية بهدف إدماجها في القرارات الإدارية وتوصيل هذه المعلومات للأطراف المستفيدة، وأنها منهج لقياس وتوصيل المعلومات التي تتعلق بالأنشطة البيئية للشركات ذات التأثير البيئي إلى الأطراف المعنية والمجتمع بشكل يمكن من الرقابة عليها وتقويم أدائها البيئي؛ (السعيد، 2019، صفحة 204).

التعريف الثاني: "المحاسبة البيئية مهنة منظمة ونشاط خدماتي يسعى لتقديم معلومات بيئية تظهر دور المؤسسة الاقتصادية ومساهمتها في حماية البيئة من التلوث البيئي، من خلال أداء بيئي واقتصادي قائم على تهيئة وتطوير نظام محاسبي ملائم لحماية البيئة من الآثار الضارة لممارسة أنشطة المؤسسة الاقتصادية"؛ (بوراس و كاتب، 2022، صفحة 432)

التعريف الثالث: "تعرف المحاسبة البيئية على أنها: استخراج وتحليل واستخدام المعلومات البيئية ذات القيم النقدية بهدف تحسين الأداء البيئي والاقتصادي للمؤسسة وكذا قياس التكاليف والعوائد البيئية لتحديد النتيجة الأكثر شمولاً"؛ (عبير و بودرجه، 2022، صفحة 133)

التعريف الرابع: "تعرف المحاسبة البيئية بأنها تحديد وقياس كلفة الأنشطة والمستلزمات البيئية واستخدام هذه المعلومات في صنع القرارات والهدف هو تخفيض الآثار البيئية السالبة للأنشطة والأنظمة وهي تستند أساساً في دعم إدارة المؤسسة والمؤسسات الحكومية"؛ (الجليل، سعدي، و علون، 2020، صفحة 140)

التعريف الخامس: "عرف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) المحاسبة البيئية بأنها عملية التعرف على التكاليف البيئية وقياسها وتوزيعها ودمج تلك التكاليف مع القرارات الاقتصادية وإيصال تلك المعلومات إلى مستخدمي القوائم المالية للشركة". (مصطفى، 2020، صفحة 53)

المطلب الثاني: أساليب ومنافع استخدام المحاسبة البيئية

الفرع الأول: أساليب اظهار المعلومات المحاسبة البيئية

ان تعدد وتنوع مصالح مستخدمي المعلومات المحاسبية كان له الأثر أيضا على نوعية المعلومات البيئية الواجب الاحصاء عنها، سواء أكان الإفصاح ضمن القوائم المالية الأساسية او على شكل قوائم ملحقة أو تابعة، وفي هذا السياق أشار مجلس المعايير المحاسبية المالية FASB الى وجوب الإفصاح عن المحاور التالية:

- 1- الإفصاح عن الإجراءات والأنشطة البيئية؛
- 2- الإفصاح عن الإجراءات المحاسبية الخاصة بشؤون البيئة؛
- 3- الإفصاح عن الموجودات والمطلوبات والتكاليف البيئية؛

وهناك عدة أساليب يتم من خلالها اظهار معلومات المحاسبة البيئية:

أولا: المحاسبة الإدارية البيئية

حيث يكون التركيز في هذا النوع من المحاسبة البيئية على معلومات تتعلق بالمواد والطاقة ومعلومات الكلفة البيئية، وهي تهدف إلى التمكين من اتخاذ إجراءات إدارية تصحيحية لتخفيض التكاليف والآثار البيئية، لذا فهي أداة لإدارة الكلفة البيئية والرقابة عليها بغرض تحسين الأداء الاقتصادي والبيئي للمنشأة والتي تصنف الى:

- 1- المحاسبة البيئية على مستوى الأقسام: وهذه المحاسبة وظيفتها اختيار نشاط او مشروع استثماري ما له علاقة بالحماية والإدارة البيئية من بين عدة بدائل، وكذلك تقييم الأوجه البيئية لفترة محددة؛
- 2- المحاسبة البيئية على مستوى الشركة: وهي أداة لإبلاغ الجمهور بالمعلومات الملائمة والمتوافقة مع معايير المحاسبة البيئية، ويشار الى هذا النوع من المحاسبة بالإبلاغ البيئي للشركة.

ثانيا: المحاسبة المالية البيئية

وهي محاسبة تعني بالمحاسبة وإعداد التقارير للمعاملات والأحداث البيئية التي تؤثر أو يحتمل أنها تؤثر على المركز المالي للمنشأة وعلى ادائها، فهي تهدف الى الإبلاغ عن المنافع البيئية والمالية للمنشأة من خلال إعداد التقارير البيئية أو ضمن التقارير السنوية؛

ثالثاً: المحاسبة البيئية القومية

وهي تركز على الموارد الطبيعية على المستوى القومي للدولة والتدفق المادي لتلك الموارد والتكاليف البيئية المرتبطة بها ووفقاً للتقارير الصادرة عن الإنتوساي (2010) فإن هناك أربع أنواع الحسابات البيئية، وهي تمثل أحداث تصنيف دولي للحسابات البيئية:

- 1- حسابات أصول الموارد الطبيعية؛
- 2- حسابات التدفق المادي للتلوث والمواد؛
- 3- حسابات النقدية والحسابات العرضية فرعية الأخرى؛
- 4- الحسابات البيئية معدل على مستوى الاقتصاد الكلي. (الحسين، 2014، الصفحات 295-296)

الفرع الثاني: منافع استخدامات المحاسبة البيئية

إن توجه الوظيفة المحاسبية نحو الاهتمام بالمعلومات البيئية كان بهدف الاستفادة من منافع والمزايا التي يحققها استخدام المحاسبة عن الأداء البيئي في مجالات مختلفة، يمكن تلخيصها على النحو الآتي:

أولاً: التوافق مع القوانين والمعايير البيئية:

ذلك بالمساهمة في حماية البيئة من خلال الالتزام بالتشريعات البيئية، والسياسات البيئية المفروضة ذاتياً بفاعلية أكثر من حيث التكاليف، ذلك من خلال تخطيط وتنفيذ مشاريع استثمارية لمراقبة التلوث، البحث عن بدائل أكثر فعالية من حيث التكاليف لإحلال المواد السامة، والتقرير عن المخلفات البيئية وانبعاثات للسلطات... وغيرها، هذا وبالإضافة إلى تدعيم المؤسسات في جهودها لتطوير وتبني نظم الإدارة البيئية، هذه الأخيرة التي أصبحت ضرورة حتمية للمؤسسات فيما يخص تلبية التزامات التجارة الدولية وما تتطلبه من توافق مع مواصفة الإدارة البيئية 14001؛

ثانياً: ترشيد القرارات الإدارية والاستثمارية

تساعد التفرقة بين تكاليف الأنشطة الاقتصادية وتكاليف الأنشطة البيئية في تحديد تكاليف الإنتاج ومن ثم التسعير السليم للمنتجات، والتوصل إلى مؤشرات أكثر دقة لتقييم أداء المؤسسات، كما تساهم المعلومات عن الأداء البيئي في تحسين سياسة الاستثمار من خلال توسيع نطاق عملية تقييم وتحليل الاستثمار، لكي يشمل الآثار البيئية المحتملة، مما يمكن المؤسسة من تجنب الكثير من التكاليف المستقبلية المرتبطة بقرارات الاستثمار؛

ثالثا: تحسين المركز التنافسي والاستراتيجي

بإمكان المؤسسة اكتساب ميزة تنافسية مع المستهلكين إذا ما استطاعت ان تبين ان منتجاتها وخدماتها هي الافضل بيئيا، كما تساهم المعلومات التي تولدها المحاسبة عن الأداء البيئي في دعم الموقع الاستراتيجي للمؤسسة، من خلال دعم وتقييم وتنفيذ برامج حساسة للبيئة وفعالة من حيث تكاليف تضمن موقع استراتيجي للمنظمة على المدى الطويل، من أمثلة هذه التدابير: العمل مع الموردين في تصميم المنتجات والخدمات الموجهة للسوق الخضراء، وتقديم التكاليف الداخلية للتشريعات البيئية المستقبلية المماثلة، وتقديم التقارير لأصحاب المصالح المستهلكين والمستثمرين والمجتمعات المحلية؛

رابعا: تحقيق الكفاءة الاقتصادية والبيئية

من خلال تخفيض التكاليف والتأثيرات البيئية باستعمال أكثر كفاءة للطاقة، المياه والمواد في العمليات الداخلية والمنتجات النهائية، ذلك بفضل المتابعة الأكثر دقة لتدفق الطاقة والمياه والمواد والمخلفات، وتخطيط وتنفيذ برامج لزيادة كفاءة استخدام الطاقة والمياه والمواد، وتقييم العائد الداخلي الإجمالي على الأنشطة الهادفة لتحقيق الكفاءة البيئية... وغيرها؛

كما تتيح المعلومات عن الأداء البيئي الكشف عن بدائل لتحقيق وفورات في التكاليف، من خلال استرجاع الموارد وإعادة استعمالها في أنشطة أخرى؛

وتقدم المحاسبة عن الأداء البيئي أيضا بيانات المبيعات والتكاليف الإجمالية التي تهدف الى الحفاظ على البيئة وحمايتها لكل فترة مالية، مما يؤدي الى متابعة إدارة المؤسسة لتطور وتغير النفقات من مدة لأخرى واتخاذ القرارات التي من شأنها أن تحقق فعاليتها، فضلا عن إظهار المنافع والفورات البيئية التي حققتها المؤسسة على مدى مالية، والتي تتضمن المساحات الخضراء المضافة خلال الفترة أو التخفيض في خسائر وأضرار عناصر التلوث البيئي وزيادة الإيرادات والأرباح من تطبيق نظم الإدارة البيئية، مثل تحويل المخلفات الصلبة إلى منتجات قابلة للبيع وإيرادات لتطوير المخلفات الصلبة أو السائلة.

خامسا: توفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء البيئي والتقرير عنه

البيانات اللازمة لإعداد المؤشرات البيئية، ووضع أهداف للأداء مقاسة كميا والمقارنة المرجعية للأداء، وغيرها من البيانات التي تتيح تحقيق الرقابة على الأداء البيئي للمؤسسة واتخاذ القرارات الملائمة، كما تدعم المحاسبة عن الأداء البيئي مرحلة جمع البيانات وإعداد التقارير الداخلية والخارجية عن البيئة والاستدامة، واي تقارير اخرى عن البيانات البيئية لأجهزة الإحصاء والسلطات المحلية التي تساعد في إعداد الخطط والبرامج البيئية الفعالة لإدارة البيئة على المستويين الجزئي والكلبي فضلا عن التقارير الهادفة الى الظفر بجوائز الإبلاغ البيئي التي استحدثت في بعض الدول بهدف تشجيع المؤسسات على الإفصاح والتقرير عن قضاياها البيئية، منها جوائز التقرير الأخضر في اليابان، جوائز التقرير عن التنمية المستدامة تمنحها جمعية المحاسبين القانونيين العموميين البريطانية UK-ACCA، الجوائز السنوية للبيئة في جنوب افريقيا (environmental WWF Annual Awards).

(Awards). (عبد الصمد، 2015/2014، صفحة 57)

المطلب الثالث: أهمية وأهداف المحاسبة البيئية

الفرع الأول: أهمية المحاسبة البيئية

أصبحت مشكلة التلوث البيئي وسوء استخدام الموارد الطبيعية من أكبر المشاكل التي تواجه المجتمع ككل بعد أن ظهرت آثار التلوث على الإنسان والحيوان والنبات وعلى جمالية البيئة وبالتالي أثر على التنمية الاقتصادية وتناقصت إمكانياتها، فلقد اتضح لنا أن التنمية والبيئة وجهان لعملة واحدة، فلا يمكن أن تقوم التنمية على موارد طبيعية متدهورة ولا يمكن حماية البيئة عندما تحمل تكاليف تدمير البيئة، لذلك برزت الحاجة إلى ضرورة الاهتمام بقضايا البيئة وتطبيق المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية خاصة لتحسين كفاءة استخدام الموارد الاقتصادية وبالتالي توفير الأموال التي تنفق في معالجة الفضلات والآثار البيئية.

تبرز أهمية المحاسبة البيئية في العديد من المزايا أهمها ما يلي:

- 1- تمكين إدارة المنشأة من احتساب تكاليف الإنتاج بدقة، الأمر الذي ينعكس على دقة التسعير؛
- 2- وسيلة لفهم التكاليف البيئية بصورة أفضل وبالتالي مساعدة الإدارة على رقابة وتقييم الأداء البيئي وتحقيق بعض الأهداف كالتقليل أو الحد من العديد من التكاليف البيئية؛
- 3- تشجيع المنشأة على إحداث تغير في العمليات الإنتاجية أو إعادة تصميم المنتجات وتصنيعها بطريقة لا تسبب أضراراً للبيئة؛
- 4- ضمان دقة المعلومات المحاسبية لكافة الأطراف المعنية باتخاذ القرارات الإدارية لغرض ترشيد القرارات من خلال المساعدة على المفاضلة بين البدائل الإدارية المتاحة ومدى الالتزام بالبرامج البيئية؛
- 5- تساعد المحاسبة البيئية على دعم وإدارة الكلف البيئية مما يزيد من احتماليات حصول المنشأة على شهادة(الأيزو)14,001 والمتعلقة بالبيئة وبالتالي تحقيق المنشأة للميزات التنافسية من خلال الإعلان والترويج لمنتجات ذات مواصفات بيئية أفضل فقط أكدت الدراسات ان شركة نوكيا للتلفزيونات قد زادت حصتها السوقية بنسبة 57% بسبب نشر بحث في مجلة المستهلك الألمانية كان من نتائجه حصول الشركة على المركز الأول في الأداء البيئي؛
- 6- تمكين إدارة المنشأة من إجراء مقارنات لتقارير المالية عبر السنوات السابقة وبين المنشآت المختلفة ضمن القطاع الواحد لأغراض الرقابة وتقييم الأداء؛ (علي، 2017، صفحة 52)
- 7- توسيع نطاق عملية التقييم وتحليل الاستثمار لكي يشمل الآثار البيئية المحتملة؛
- 8- إن تجاهل قياس التكاليف البيئية الناتجة عن التلوث البيئي من شأنه يضلل العديد من مؤشرات قياس الأداء ويضخم النتائج؛
- 9- تستمد المحاسبة وجودها من اعتراف المجتمع بنتائجها من خلال وظيفتي القياس والتوصيل للمعلومات المالية والاقتصادية للمجتمع واستمرار الطلب على خدمات مهنة المحاسبة والتدقيق مما يستلزم تلبية الاحتياجات المتزايدة للمعلومات البيئية والاجتماعية بجانب المعلومات المالية؛
- 10- المساعدة في تطوير وتشغيل نظام إداري بيئي للوحدة ككل. (بوكنير و مناخ، 2017، صفحة 10)

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة البيئية

أثبتت العديد من الدراسات إن وجود نظام للمحاسبة البيئية في المؤسسة يساعد المؤسسة على تحقيق العديد من الأهداف والتي من بينها:

1. إعداد بيانات عن المبيعات والتكاليف الإجمالية التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة وحمايتها لكل فترة مالية، مما يؤدي إلى متابعة الشركة لتطوير هذه الإيرادات والنفقات من فترة إلى أخرى واتخاذ قرارات مناسبة، وإظهار المنافع التي حققتها الشركة خلال كل فترة، والناجحة عن تطبيق نظام الإدارة البيئية؛
2. تصميم أشكال جديدة من النظم البيئية ونظم المعلومات ونظم التحكم المالية وغير المالية، لتشجيع عمل الإدارة البيئية؛
3. إعداد تقارير التلوث البيئي على المستوى الكلي من أجل الحصول على المؤشرات التي تساعد في الرقابة ومتابعة التلوث الناتج عن الأنشطة المختلفة والعمل على إجراء الدراسات اللازمة لتخفيض وتوفير الاعتمادات المالية؛
4. تساعد الأجهزة التخطيطية في الدولة من خلال ما توفره تقارير المحاسبة من معلومات توضح الأرصدة المتاحة من الموارد الطبيعية من تاريخ معين مما يمكن الأجهزة من تخصيص هذه الموارد بين الاستعمالات المختلفة لتحقيق أكبر عائد ممكن؛ (بوجمة و جودي، 2020، صفحة 209)
5. إظهار المنافع والموفورات البيئية التي خصصتها المؤسسة لكل فترة مالية، وقد تتضمن المساحات الخضراء المضافة خلال الفترة أو التخفيض في خسائر وأضرار عناصر التلوث البيئي، تخفيض تكلفة العلاج الطبي، أو زيادة إيرادات وأرباح المؤسسة من تطبيق نظام الإدارة البيئية؛
6. توضيح المسؤولية الاجتماعية و البيئية للمؤسسات لضمان الاستمرارية، و خاصة في ظل كون هدف تعظيم الرفاهية الاجتماعية وتوفير بيئة نظيفة و خالية من التلوث، أصبح ضمانا لاستمرار و نجاح المؤسسات الاقتصادية. (مصطفى، 2020، صفحة 70)

المبحث الثاني: ماهية التكاليف البيئية

المطلب الأول: تعريف التكاليف البيئية وأقسامها

الفرع الأول: تعريف التكاليف البيئية

التعريف الأول: وهي المصاريف والالتزامات النقدية التي تنفق على كل ما من شأنه الحفاظ على النظام البيئي، وما يثبت التزام المؤسسات بالمعايير الخاصة بحماية البيئة وتحسينها سواء كانت هذه التكاليف داخلية أو خارجية؛ (مصطفى، 2020، صفحة 84)

التعريف الثاني: هي عبارة عن الأثار النقدية وغير النقدية المترتبة على الشركة الناتجة عن ممارستها للأنشطة المؤثرة في الجودة البيئية، وتمثل في التكاليف التقليدية والمستترة المحتملة والتكاليف الملموسة بدرجة أقل؛ (مصطفى، 2020، صفحة 82)

التعريف الثالث: وتعرف أيضا بأنها تلك التكاليف التي تتحملها الوحدة الاقتصادية في سبيل تجنب المجتمع كله جزء من الأضرار التي سببتها له أو المنافع التي تعود على المجتمع جراء ممارسة الوحدة لنشاطها وليس لهذه التكلفة مردود اقتصادي مباشر ولا تعتبر ضرورية لممارسة الوحدة لنشاطها الاقتصادي؛ (رجب الحمداني، 2011، صفحة 210)

الفرع الثاني: أقسام التكاليف البيئية

أولاً: أقسام التكاليف البيئية وفقاً لارتباطها بالأنشطة

تنقسم التكاليف البيئية بحسب ارتباطها بالأنشطة إلى:

1- تكاليف أنشطة المنع: وهي التكاليف الناتجة عن كافة الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة بغرض تقليل أو إزالة أسباب التلوث التي يمكن أن تؤدي إلى آثار سلبية في المستقبل، ويمكن حصر هذه التكاليف في تكلفة إعادة تصميم العمليات الإنتاجية، بحيث يتم استخدام مواد صديقة للبيئة لا ينتج عنها أي مخلفات غازية أو سائلة أو صلبة بغرض توفير الأمان البيئي.

2- تكاليف أنشطة الحصر والقياس: وتتضمن تكاليف الأنشطة التي تزاو لها المؤسسة بغرض قياس ومتابعة المصادر المحتملة للأضرار البيئية، وتتضمن الأنشطة التالية:

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

3- تكاليف أنشطة الرقابة: وهي التكاليف الناتجة عن الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة بغرض الرقابة والتحكم في كافة مصادر التلوث، وتضم الأنشطة التالية:

- أنشطة استعمال مواد صديقة للبيئة؛
- أنشطة استعمال طرق إنتاجية صديقة للبيئة؛
- أنشطة خفض مصادر التلوث؛

4- تكاليف أنشطة الفشل البيئي: وتتضمن تكاليف الأنشطة التي تزاو لها المؤسسة، بغرض إزالة الأضرار البيئية التي حدثت بالفعل نتيجة فشل المؤسسة في منعها وحصرها ورقابتها في الماضي، وتتضمن تكاليف معالجة المخلفات الإنتاجية الضارة بالبيئة سواء

كانت سائلة غازية أو صلبة، بالإضافة إلى تكاليف المترتبة على مخالفات المؤسسة لتنظيمات البيئية كالغرامات. (الدوسري، 2011، الصفحات 36-37)

ثانياً: أقسام التكاليف البيئية وفقاً لارتباطها بالمنتجات

وتنقسم هذه التكاليف حسب هذا المعيار إلى:

- 1- التكاليف العادية وتكاليف التشغيل: وهي التكاليف المرتبطة بالمنتجات بشكل مباشر، وتشمل المواد الخام وتكاليف استخدام المباني والمعدات وتكاليف التشغيل والعمال والطاقة والتدريب، وتحمل هذه التكاليف المرتبطة بشكل تقليدي على المنتجات باستخدام معدلات تحميل تعتمد بالأساس على ساعات العمل المباشرة؛
- 2- التكاليف القانونية: وهي تلك التكاليف الخاصة بالامتثال للتشريعات الحكومية، وتشمل نفقات الإعلام والتقارير والتصاريح والمراقبة والاختبارات والتدريب والفحص، وتعتمد هذه التكاليف في تحميلها على أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC، أي بالاعتماد على الأنشطة التي كانت سبباً في إحداث تلك النفقات؛
- 3- التكاليف المحتملة: وتشمل العقوبات والغرامات والتسويات المالية الناتجة عن الإجراءات التصحيحية، والإصابات الشخصية والتدمير للممتلكات والحوادث البيئية؛
- 4- التكاليف الصريحة: وهي التي تتعلق بالامتثال للقوانين والتشريعات الحكومية، وتبويب وفقاً للنظام المالي المحاسبي للمؤسسات على أنها تكاليف تركيب وصيانة معدات مراقبة التلوث، وتكاليف معالجة التلوث الجوي، والذي ينتج من دخان المصانع واستخدام مدخلات أقل تلويثاً في العمليات الإنتاجية للحد من الانبعاث الملوث في الجو؛
- 5- التكاليف الضمنية: وهي التي تتضمنها حسابات أخرى ولها تأثير على إجمالي التكاليف، خاصة في الصناعات الكيماوية والورق والحديد والصلب، وتظهر في حسابات أخرى ضمن مصروفات صناعية غير مباشرة، ومنها التكاليف البيئية الطارئة.

ثالثاً: أقسام التكاليف البيئية وفقاً لنظام المحاسبة الإدارية البيئية

تنقسم التكاليف البيئية وفق هذا المعيار إلى:

- 1- تكاليف حماية البيئة: وتشمل تكاليف معالجة الانبعاثات السلبية وتكاليف الحد من التلوث وتكاليف معالجة المخلفات والتكاليف الرأسمالية البيئية؛
- 2- تكاليف البيئة الكلية: وتتكون من التكاليف المباشرة وغير المباشرة والتكاليف الداخلية والتكاليف الخارجية.
- 3- تكاليف دورة الحياة البيئية: وتتكون من:

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

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

رابعاً: أقسام التكاليف البيئية حسب تصنيف تقرير الأمم المتحدة للتنمية المستدامة

ويشمل ما يلي:

1- تكاليف معالجة النفايات والإشعاعات: وتشمل ما يلي

- تكاليف اهتلاك الأجهزة؛

- تكاليف الفحص والصيانة والمواد التشغيلية والخدمات وغيرها من التكاليف المرتبطة بالمعدات؛

- الأجور والضرائب والأعباء؛

- الغرامات والعقوبات البيئية التي تفرض على المؤسسة نتيجة المخالفات البيئية؛

- تكاليف التأمين ضد التعرض للأخطار البيئية؛

- تكاليف ومخصصات التنظيف والمعالجة وغيرها: وتشمل تكاليف والتزامات المؤسسة اتجاه البيئة مثل تكاليف الإزالة وإعادة تدوير النفايات.

2- تكاليف الوقاية والإدارة البيئية: وتشمل ما يلي:

- الخدمات الخارجية لإدارة البيئة: مثل الاستشارات والتدريب والتدقيق البيئي والاتصالات؛

- موظفو أنشطة الإدارة البيئية: وتمثل في التكاليف المرتبطة بالبرامج والافراد القائمين على أداء الخدمات الخارجية لإدارة البيئة؛

- البحث والتطوير: وتشمل التكاليف الخاصة بأنشطة البحث والتطوير المتعلق بالمشروعات البيئية؛

- النفقات الإضافية في التكنولوجيات الحديثة التي تشتري بهدف الوقاية البيئية؛

- تكاليف الإدارة البيئية الأخرى مثل تكاليف طباعة التقرير البيئي وتكاليف رعاية الأنشطة البيئية.

3- قيمة المواد المشتراة: وتمثل فيما يلي:

- تكاليف المواد الأولية الأساسية التي تضيع على المؤسسة لأسباب طبيعية وغير طبيعية منها مردودات المنتج ومراقبة الجودة والتلف والضياع والتبخر وغيرها؛

- تكاليف المواد المساعدة والمواد التشغيلية الأخرى التي يستفاد منها في إنتاج المنتجات الجيدة؛
 - التكاليف الضائعة بسبب إعادة الشحن إلى مناطق أو دول أخرى؛
 - تكاليف الطاقة غير المستغلة بكفاءة في العمليات الإنتاجية؛
 - تكاليف المياه المفقودة من تلك التي تدخل في عمليات تصنيع المنتج.
- 4- تكاليف التشغيل:

ويقصد بها التكاليف التشغيلية من غير المواد التي لا تستفيد منها المؤسسة في إنتاج المنتجات الجيدة مثل الوقت الضائع واهتلاك الآلات والطاقة الضائعة التي تولدها المؤسسة داخليا، وكذلك المواد التي لم تصنف ضمن تكلفة المواد المشتراة وعلى العموم يمكن تلخيص الأقسام السابقة للتكاليف البيئية في المخطط التالي:

الشكل رقم 01: يوضح تبويب التكاليف البيئية:



المصدر: طيوب، علي، مساهمة التكاليف البيئية في تحسين الاداء البيئي للمؤسسة الصناعية - درجة ماجستير، 2016، كلية

العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة ص 43

(طيوب ، 2016، الصفحات 41-43)

المطلب الثاني: مصادر التكاليف البيئية وأنواعها

الفرع الأول: مصادر الحصول على معلومات عن التكاليف البيئية

حتى نتعرف عن التكاليف البيئية بشكل جيد يجب أن نتعرف على مصادر الحصول على معلومات عنها، وفيما يلي أمثلة لكيفية الحصول على معلومات عن التكاليف البيئية وهي:

- الأتعاب والغرامات: يمكن الحصول عليها والتحقق منها من خلال المستندات القانونية وتقديرات الإدارة؛
- تكاليف حماية المعدات والأصول: ويمكن الحصول عليها من سجلات الصيانة وعقود الخدمات؛

- تكاليف الفاقد من الإنتاج أو المواد الضارة: يمكن الحصول عليها من خلال سجلات الإنتاج وتقديرات مسبقة وتقارير المعامل والاحصائيات؛
- غرامات التشغيل: يمكن الحصول على المعلومات الخاصة بها من خلال بحوث التشغيل؛
- الاستهلاك: يتم الحصول على مدى زيادة قيمة الاستهلاك الناتج عن الآثار البيئية السيئة لنشاط المؤسسة من خلال دفتر أستاذ الأصول؛
- تكاليف المتابعة: يمكن الحصول على المعلومات من خلال تقديرات اداريه وهندسية؛
- تكاليف التدريب: ويقصد بها تدريب العاملين بالمؤسسة لتفادي وتجنب المخاطر البيئية، ويمكن الحصول على المعلومات الخاصة بها من سجل من خلال سجلات شئون الأفراد وتقديرات الإدارة؛
- مخصصات المنازعات: يمكن التحقق من مدى كفايته عن طريق الحصول على معلومات من الشؤون عن القضايا البيئية المرفوعة ضد الشركة. (مهاوات، 2015، الصفحات 44-45)

الفرع الثاني: أنواع التكاليف البيئية

تتحمل المنشآت الصناعية تكاليف مختلفة نتيجة لمزاولة نشاطها ومن هذه التكاليف البيئية والتي يمكن تصنيفها من حيث طبيعتها كما يلي:

أولاً: تكاليف بيئية رأسمالية

ويقصد بها تكاليف الأجهزة والمعدات والإنشاءات التي يتم إضافتها الى أصول المنشأة بغرض معالجة بنود التلوث البيئي أو تخفيض الانبعاثات البيئية الضارة كانبعاث الهواء الفاسد أو لإعادة تدوير مخلفات الانتاج ويتم الاستفادة منها لأكثر من فترة مالية واحدة وعليه يتم استهلاكها بموجب معدلات مناسبة؛

ثانياً: تكاليف بيئية جارية

ويقصد بها النفقات التي تتحملها المنشأة للحفاظ على البيئة كتكاليف تشغيل نظم الحماية البيئية ويتم الاستفادة منها في الفترة الحالية ولا يكون لها أية منافع مستقبلية؛

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

أ- التكاليف الصريحة الخاصة بالقسم: ويقصد بها التكاليف البيئية المرتبطة بقسم معين والتي تم إنفاقها وتسجيلها على حسابات ذلك القسم الذي تسبب في حدوثها؛

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

ج- التكاليف الضمنية العامة: ويقصد بها التكاليف البيئية غير المباشرة تكاليف صيانة الأقسام، وتتضمن تكاليف صيانة الآلات المرتبطة بالبيئة التي تبقى ضمن قسم الصيانة، ويتم توزيعها على وحدة النشاط دون الرجوع للقسم المستفيد؛

كما أن المنظمة البيئية في اليابان المهتمة باتباع نظام الإدارة البيئية قسمت التكاليف البيئية إلى نوعين وهي:

د- تكاليف الوقاية من التلوث البيئي: ويقصد بها تكاليف المنع أو الحد من التلوث كتكاليف تحسين المواد الخام بحيث لا يتم استخدام مواد سامة أو ضارة بالبيئة وتحسين متطلبات الإنتاج لتلائم مع متطلبات البيئة بمعنى لا ينتج عن العملية الإنتاجية مخلفات ضارة بالبيئة وتكاليف التخطيط والتحكم ونفقات قياس الوقاية من التلوث وتقليله أو معالجته؛

ه- تكاليف إزالة الأثار البيئية: ويقصد بها تكاليف إزالة النفايات الصلبة أو السائلة والأدخنة المنبعثة من المصانع المختلفة وكذلك الغرامات المترتبة على المنشأة نتيجة لمخالفتها التشريعات البيئية؛

يتضح مما سبق أن هناك العديد من التصنيفات للتكاليف البيئية وللمنشآت الحق في اختيار التصنيف الملائم لها حتى تسهل عملية قياسها وتحديدها والاستفادة منها في عملية اتخاذ القرارات. (علي، 2017، صفحة 53)

المطلب الثالث: أهداف وأهمية التكاليف البيئية

الفرع الأول: أهداف التكاليف البيئية

تتمثل أهداف التكاليف البيئية فيما يلي:

أولاً: إدراج تكاليف البيئية في التقارير السنوية يساهم في مساعدة الأجهزة المختصة في الدولة في إعداد الخطط الطويلة الأجل الموارد الطبيعية، وتقارير مؤشرات البيئية للمناطق المختلفة بالدولة واللازمة لتحقيق الرقابة على عناصر التلوث البيئية؛

ثانياً: تحقيق إدارة أفضل للتكاليف بيئية، يجب مراجعتها بشكل دوري، كشف جوانب القصور في البرنامج المحاسبي المتبع وتمكين المؤسسات من قياس الإيرادات والمنافع البيئية؛

ثالثاً: إمداد متخذي قرارات الاستثمار في أسهم الشركات بالمعلومات البيئية يجعلهم يستثمرون في مجالات ذات كفاءة عالية في مكافحة التلوث وتجنب تلك التي لا تأخذ في عين الاعتبار تكلفة التلوث البيئي عند إعداد قوائمها المالية؛

رابعاً: الإفصاح عن التكاليف البيئية للمؤسسات يوفر معلومات عن طبيعة نشاطها، التشريعات البيئية والنفقات الرأسمالية التقديرية والفعلية المترتبة عن الالتزام بتلك التشريعات، وما يرتبط بها من تكاليف، وأثرها على كل من المركز المالي، السيولة وعائدات الأسهم؛

ويستنتج الباحث أن التكاليف البيئية تمكن الشركات من دراسة التأثير السلبي للعمليات التشغيلية على البيئة وما يرتبط بذلك من وضع برامج للحماية وميزانية لهذه البرامج وتأثيرها على الربحية واكتشاف طرق جديدة للتقليل من هذه التأثيرات البيئية السلبية. (احمد عمر، 2017، الصفحات 26-27)

الفرع الثاني: أهمية التكاليف البيئية

لقد تزايدت المسؤوليات الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية في العصر الحديث، حيث أصبحت هذه المؤسسات مسؤولة إلى حد كبير عن تلوث البيئة، ولم يعد تعظيم الأرباح المعيار الوحيد للحكم على كفاءة أداء المؤسسة الاقتصادية كما كان في السابق، بل أصبح يؤخذ في الاعتبار مساهمة المؤسسة في معالجة الكثير من المشاكل البيئية، حيث ظهرت معايير جديدة للحكم على كفاءة أداء المؤسسة، تتمثل في مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بمسؤولياتها تجاه المجتمع.

وعلى العموم فإن أهمية التكاليف البيئية تتضح من خلال ما يلي:

أولاً: أن تضمين القوائم المالية بيانات عن التكلفة البيئية يساهم في تحسين النتائج ويجعلها أكثر تعبيراً عن الواقع العملي من زاوية اجتماعية، لأن الكفاءة الاقتصادية لم تعد المعيار الوحيد للحكم على كفاءة أداء المؤسسة، بل يجب الأخذ بعين الاعتبار الأنشطة البيئية لها؛

ثانياً: إن المقابلة التي تتم بين الإيرادات والتكاليف تعتبر غير سليمة دون الأخذ بعين الاعتبار التكاليف البيئية، لأن الأرباح والوعاء الخاضع للضريبة لم يتحدث بصورة سليمة ولعلاج ذلك يتطلب الأمر تعديل السياسة المالية، وخلق نظام المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، يأخذ بعين الاعتبار التكاليف البيئية عند إجراء مثل هذه المقابلة؛

ثالثاً: أن ازدياد ضغط الرأي العام بالنسبة للمشاكل البيئية والاجتماعية التي قد تسببها المؤسسات الاقتصادية، أدى إلى حث هذه المؤسسات على إعطاء قدر أكبر للاهتمام ببيانات التكلفة البيئية، حتى أن هذه المؤسسات وجدت نفسها في موقف خاص فليس عليها فقط أن تتلاءم مع الظروف البيئية والاجتماعية الموجودة، ولكنها أدركت أن عليها الاستجابة للاحتياجات الاجتماعية، بل وان تذهب أبعد من هذه الظروف حتى تتجنب أي عقوبات أو إجراءات قانونية. (طوب، 2016، صفحة 39)

المبحث الثالث: طرق وأساليب القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية

المطلب الأول: مفهوم وطرق وآليات القياس المحاسبي:

الفرع الأول: مفهوم القياس المحاسبي

التعريف الأول: "عرف القياس المحاسبي عن التكاليف البيئية على أنه عملية تحديد قيم بنود قائمة البحث، مما يقضي ضرورة وإثبات الأصول و الالتزامات البيئية بالميزانية العامة بقيمتها الحقيقية، وكذلك قياس نتيجة النشاط من خلال مقابلة الإيرادات

بالمصاريف ومنها البيئية حيث ينتج عن العمليات البيئية التي تقوم بها المؤسسة في صورة أنشطة وقائية أو أنشطة مراقبة وتحكم أو أنشطة معالجة وإفصاح بيئي أو تعويضات بيئية باعتبارها تؤثر على المركز المالي للمؤسسة"؛ (عبير و بودرحة، 2022، صفحة 133) التعريف الثاني: "يعرف على أنه تعبير كمي ونقدي للظواهر، الأحداث، الوقائع المالية والاقتصادية الخاصة بوحدة معينة وعرضها في صورة نافعة وواضحة"؛ (ماجد، 2019، صفحة 81)

الفرع الثاني: طرق القياس المحاسبي البيئي

تتمثل أهم الطرق الملائمة للقياس المحاسبي للتكاليف البيئية على ما يلي:

أولاً: الطرق والمناهج التي تعتمد على الأسواق التقليدية:

تتعامل هذه المجموعة من طرق القياس والتصميم على معطيات ومؤشرات السوق من خلال الطرق الآتية:

أ_ طريقة الاستجابة أو التأثير:

تعد طريقة دراسة علاقات الاستجابة لكميات التلوث من الطرق غير المباشرة، حيث تعتمد على تقدير العلاقات بين التعرض لكميات التلوث وأثرها على الأصول البشرية أو المادية كالمباني والآلات والمعدات، ويتركز هذا النوع من الطرق على وجود علاقة سببية بين التلوث والأثر الذي يحدثه على الثروة البشرية والمادية والطبيعية، فمثلاً يمكن قياس تكاليف المرض الناتج عن التلوث من خلال قياس التكاليف المباشرة وغير المباشرة كالتالي:

1- التكاليف المباشرة: وتشمل تكاليف علاج المرض الناتج عن التلوث المتمثلة في تكاليف المستشفى والتمريض والرعاية الصحية والخدمات الطبية والأدوية؛

2- التكاليف غير المباشرة: وتشمل عجز الشخص المصاب عن العمل بالكفاءة التي كان عليها قبل الإصابة بالأمراض الناتجة عن التلوث والضرر البيئي، ويمكن قياسها بانخفاض الإنتاجية، ويشمل هذا النوع من التكاليف أيضاً تكاليف الوفاة المبكرة التي يتحملها المجتمع والمتمثلة في الإنتاجية المفقودة الناتجة عن مرض التلوث وبقدر تجنب أو تخفيض التكاليف السابقة تزداد قيمة المنافع المحققة للمجتمع؛

أ- طريقة تغير الإنتاجية:

تقوم هذه الطريقة على أساس ملاحظة التغير المادي على الإنتاج المرتبط بتغيرات معينة بالبيئة، فمثلاً يمكن أن يؤدي تلوث الهواء إلى التأثير سلباً على الإنتاجية الزراعية أي انخفاض الإنتاج كما ونوعاً، وقد يؤدي التلوث أيضاً إلى تآكل التربة الزراعية وبالتالي انخفاض إنتاجيتها لحساب القيمة الاقتصادية لهذا التغير أو الانخفاض في الإنتاجية يتم ضرب مقدار الانخفاض في الإنتاجية الزراعية كمياً في سعر الطن المباع، كما توضحه المعادلة التالية:

القيمة الاقتصادية للتغير = مقدار الانخفاض في الإنتاجية الزراعية كلما X سعر الطن

ج- طريقة تغير تكاليف الإحلال:

عادة ما ينتج عن التلوث وتدهور البيئة الإضرار بالأصول والموارد المختلفة كالأراضي الزراعية والعقارات المشيدة وفي هذه الحالة يمكن حساب تلك التأثيرات حالياً عن طريق حساب تكاليف إحلال الأصل المتأثر أو المتضرر أو تكاليف إرجاعه إلى حالته الأصلية التي كان عليها، ومن أمثلة هذا النوع من التكاليف تكاليف إحلال أو ترميم مبنى متأثراً بتلوث الهواء وتجدر الإشارة إلى صعوبة تطبيق هذه الطريقة إذا كانت الأصول المتأثرة هي أصول ذات قيمة تاريخية أو ثقافية؛

د- طريقة التكاليف الوقائية:

تتمثل التكاليف الوقائية أو البيئية في الفرق بين تكلفة الإنفاق على السكن في أماكن خطرة بإشعاعات نووية أو معرضة لكوارث بيئية أو تلوث في الهواء، وبين السكن في أماكن أكثر أماناً ونظافة من حيث الهواء والمكان وتعد هذه التكلفة مؤشراً على التضحية الاقتصادية مقابل الإقامة في مكان آمن نسبياً؛

ثانياً: الطرق والمناهج التي تعتمد على الأسواق الضمنية

تتعامل هذه المجموعة من طرق التنظيم الاجتماعي والمحاسبي مع اتجاهات الأسواق بشكل ضمني، بمعنى إمكانية استخدام أسعار وكميات سلعة وخدمات معينة في تقييم خصائص تلك السلع والخدمات على الرغم من تبادل تلك السلع والخدمات بشكل مباشر في الأسواق ومن أمثلة تلك الطرق:

أ- طريقة قيم العقارات:

يتم تحديد قيم العقارات بمزايا الموقع لهذا العقار والكثافة السكانية والمنظر الذي يطل عليه ونوعية الهواء، ويمثل سعر العقار محصلة القيم السابقة مجتمعة، وبافتراض ثبات العوامل السابقة ما عدا العوامل البيئية، يتم تحديد التأثير البيئي على سعر العقار متمثلاً في الضوضاء والتلوث في سعر العقار، حيث تنخفض قيمة العقار كلما زادت التأثيرات البيئية السلبية المحيطة به؛

ب- طريقة اختلاف الأجور:

تشابه هذه الطريقة مع طريقة قيمة العقارات في أسسها النظرية، ولكن يختلف عنها في تحديد مدى القبول بزيادة الأجور والتعويض لمن تضررت صحته نتيجة التلوث كالإصابة بالإمراض المختلفة المرتبطة بالتعرض للتلوث والوفاة المبكرة مقابل زيادة الأجر، ومقارنة هذه الأجور بالمناطق الأقل تلوثاً حيث يمثل الفرق بين القيمتين تكلفة التلوث التي يرغب الأفراد في تحملها مقابل تحمل مخاطر التلوث وما ينتج عنه من أضرار؛ (طيوب ، 2016، الصفحات 49-51)

الفرع الثاني: آليات القياس المحاسبي

ان تعدد الأغراض التي تستخدم فيها المخرجات والقياس، أدى الى تفاوت وجهات نظر المحاسبين بشأن مدى مراحل عملية القياس المحاسبية وعدد الخطوات التي تنفذ فيها، حيث ان البعض حصر عملية القياس في عمليتي تسجيل وتلخيص القياسات المحاسبية التاريخية، أما البعض الآخر اضاف الى تلك الخطوات، عملية تشغيل هذه القياسات بغض النظر عن كونها تاريخية او مستقبلية؛

يمكن على أساس ذلك تحديد آلية القياس المحاسبي وخطواته، التي تبدأ بتجميع البيانات عن الأحداث الاقتصادية الناتجة عن عمليات المشروع والتي تتجلى في خصائص المعاملات المختلفة، وتسجيل هذه العمليات محاسبيا، والتي يمكن تحديدها كما يلي: أولا- يجري قياس لحظة حدوث الواقعة، لتحديد قيمتها اقتصاديا ومن ثم يتم تسجيلها في مستند اول، ففي هذه المرحلة يتم القياس لكل حدث اقتصادي على حدا؛

ثانيا- يجري القياس في مرحلة التخليص أو الترحيل، حيث يتم قياس مجموعة الأحداث الاقتصادية ذات الطبيعة الواحدة، فالقياس هنا ينصب على مجموعة أحداث وليس على حدث بمفرده؛

ثالثا- يجري القياس في مرحلة التشغيل(إعداد المعلومات)، في هذه المرحلة يتم قياس نتائج الأحداث الاقتصادية وليس الأحداث نفسها، سواء كانت منفردة أو مجتمعة، هذه النتائج تعكس من خلال القوائم المالية، كقائمة الدخل التي تستخدم لتقديم معلومات عن نتائج الأحداث الاقتصادية على أعمال المؤسسات وكذلك قائمة المركز المالي التي تعكس الوضع المالي للمؤسسات، وتأثير نتائج الاحداث الاقتصادية عليها. (سعيد، 2014، صفحة 64)

المطلب الثاني: تعريف وآليات ومشاكل الإفصاح المحاسبي

الفرع الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي

"يعرف الإفصاح المحاسبي على أنه مجموعة من بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للمؤسسات الاقتصادية والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل". (الهاشمي، الحساوي، و باسي، 2017، صفحة 1158)

الفرع الثاني: آليات الإفصاح المحاسبي البيئي

يمكن أن تنتقل المعلومات البيئية الى المجتمع وأصحاب المصلحة فيه عبر مجموعة من الآليات يمكن إيجازها في الآتي:

أولا: 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 ، والثانية وجود المخاطر الأخلاقية حيث تعمل الإدارة على الاستفادة من مزايا معرفتها بأنشطة المؤسسة والتوقعات المستقبلية لها ولهذا يجب أن يكون للإدارة الحوافز للإفصاح الاختياري عن المعلومات بخلاف ما تتطلبه معايير إعداد قوائم المالية في المعلومات البيئية التي تفتح عنها المؤسسات الصناعية اختياريًا يساعده في تحسين أدائها البيئي ، الذي يؤثر بدوره في تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة ، سمعتها ، وقيمتها التنافسية في رأس المال؛

ثانياً: الإفصاح الإجمالي

يفرض على المؤسسات وفقاً للقوانين واللوائح التنظيمية والإدارية في أسواق المال، ووفقاً للمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في المجتمعات المهنية المحاسبية، يتوقف الإفصاح البيئي الطوعي أو الإجمالي على جملة من العوامل ننجز منها ما يلي:

أ- العمل على بناء علاقات أفضل بين المؤسسة أصحاب المصالح مثل الجهات الحكومية وحملة الأسهم والعاملين بالمؤسسة والعملاء والموردين والممولين وجماعات الضغط واستخدام الإفصاح كوسيلة لإعلام المجتمع ككل، أن المؤسسة تقوم بالإفصاح الاختياري عن المعلومات البيئية؛

ب- محاولة تحسين صورة المؤسسة داخل المجتمع الذي تزاوّل نشاطها، لا سيما المؤسسات التي قد تعرضت سمعتها للضرر من جراء تسببها بوقوع حوادث أو كوارث بيئية مما يدعم ثقة واحترام المجتمع والأفراد في المؤسسات الصناعية، ومن ثم زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها مما ينعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها ومركزها المالي، ومنه على قيمتها السوقية ومركزها التنافسي؛

ج- الاستعداد لتطبيق الأنظمة والقوانين البيئية التي ستتطلب الإفصاح عن المعلومات البيئية والمتوقع أن تكون ملزمة لجميع المؤسسات الصناعية؛

د- استخدام الإفصاح كوسيلة للوصول إلى مكانة تنافسية متقدمة في مجال نشاط المؤسسة، والمحافظة على موقعها الحالي؛

هـ- الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها، وتعد الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول اهتماماً بتشجيع المؤسسات على حماية البيئة؛

و- تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم المادي والتمويل منخفض التكلفة، أو المعاملة الضريبية المميزة مما يؤدي إلى زيادة حجم نشاط المؤسسة الصناعية، قيامها باستخدام مواردها بأكبر كفاءة ممكنة في الوقت نفسه حماية البيئة من الآثار الضارة للتلوث يساعدها على زيادة الأرباح؛

ز- ان الإفصاح بصورة منفصلة 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؛

ح- وجود معايير تنظم القياس المحاسبي والإفصاح المحاسبي ضمن الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية، فالإفصاح البيئي لم يكن مطلوباً في الماضي بقواعد تشريعية محلية أو عالمية، ولذلك لم تهتم به مهنة المحاسبة إلا في السنوات الأخيرة؛

ط- يظهر من خلال ما سبق أن الإفصاح البيئي يجب أن يكون إلزامياً خاصة في المؤسسات ذات الأثر السلبي على البيئة، وأن يتم إصدار العديد من القوانين والتشريعات الصارمة التي تحكم عمليات التخلص من النفايات من الصناعات الملوثة، فضلاً عن ضرورة أن يوفر الإفصاح لهذه المؤسسات الصناعية معلومات عن التلوث وأسبابه لوفاء المؤسسة بالتزاماتها في مجال مكافحة التلوث؛

ي- كما أن إفصاح المؤسسات الصناعية عن إنجازاتها في أدائها البيئي يحقق الثقة بدرجة أكبر في تحقيقها الرضا لأدائها الاجتماعي، وذلك من خلال الاستجابة لرغبات العملاء في توفير منتجات صديقة للبيئة، لتحسين صورة المؤسسات وسمعتها، وكذلك دعم القدرة التنافسية لها في مجال الجودة بصورة عامة، وجودة الأداء البيئي بصفة خاصة؛ (سعيد، 2014، الصفحات 84-86)

الفرع الثالث: مشاكل الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المتعلقة بالبيئة

يصاحب عملية الاوساخ بعض المشاكل التي تؤثر بصورة أو بأخرى على سلوك متخذي القرار ويمكن تقسيم تلك المشاكل الى الآتي:

أولاً: المشاكل المتعلقة بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها

تمثل التقارير والقوائم المالية الاداء الرئيسية لنقل وإبلاغ المستخدمين بالمعلومات التي توفرها المحاسبة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات والوقوف على قدرة الوحدة لتحقيق أهدافها وحتى يمكن تلبية احتياجات هذه الأطراف للمعلومات يتطلب الآتي:

أ- ان تكون المعلومة ملائمة؛

ب- أن تكون مفهومة من قبل المستخدمين؛

ونظراً للتباين في أهداف واحتياجات كل طرف من الأطراف فإنه من الطبيعي أن تختلف البيانات المطلوبة لكل منهم وقد قسم البعض هذه الأطراف إلى الآتي:

أ - أطراف داخلية: وتمثل هذه الأطراف في التالي:

2- الإدارة؛

3- العاملون؛

ب- أطراف خارجية: وتمثل في:

حملة الأسهم، العملاء، المستثمرون، نقابات العمال، جهات حكومية، المجتمع

ومما سبق يتضح حاجة جميع الاطراف الى المعلومات ولكي تفي هذه المعلومات باحتياجات الجهات المختلفة يتطلب أن تكون هذه البيانات مفهومة ودقيقة وشاملة لأنشطة الوحدة ويرى البعض أن هذه البيانات يجب أن تغطي الأوجه التالية:

1- الأنشطة الخاصة بالموارد البشرية؛

2- الأنشطة الخاصة بالموارد الطبيعية والمساهمات البيئية؛

3- الأنشطة الخاصة بالمنتج؛

4- الأنشطة الخاصة بالمجتمع؛

ثانيا- المشاكل المتعلقة بمعايير الإفصاح عن معلومات المسؤولية البيئية:

لا يوجد اتفاق بين الكتاب على المعايير المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها عند إجراء الإفصاح المحاسبي للتأثيرات المترتبة على الأنشطة البيئية للوحدة الاقتصادية وأن معظم المحاولات جاءت بهدف تقديم أساس سليم لتوفير البيانات والمعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية فتوى جمعية المحاسبين الأمريكية أن هذه المعايير تتمثل في:

أ - معايير أساسية: تتمثل في الآتي

1-الملائمة؛

2-البعد عن التحيز؛

3-القابلية للفهم؛

ب- معايير ثانوية: تتمثل في:

1-التوقيت السليم؛

2-قابلية للتحقق؛

3-الصرف المستقل؛

4-الكمال؛

5- القابلية للمقارنة؛

6- الإيجاز.

ج- اعتبارات إضافية وتمثل في:

1- مغزى البيانات؛

2- المركزية؛

3- الحيطه والحذر؛

4- القبول؛

5- حق الاعتراض؛

6- الثبات؛

7- القياس الكمي؛

8- القياس النقدي؛

9- الفحص الدائم؛

10- القابلية للتقويم. (الخطيب، 2008، الصفحات 160-161)

المطلب الثالث: نماذج القياس والإفصاح ومعوقات ومتطلبات المحاسبة البيئية

الفرع الأول: نماذج القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية

قد قامت بعض الهيئات العلمية والعملية بوضع نماذج خاصة بقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية للمؤسسة، ويتم ذلك في قوائم وتقارير مالية دورية لخدمة الأطراف المعنية بهذه المعلومات المحاسبية التي تساعد في اتخاذ قراراتها الاقتصادية المختلفة، وستتطرق من خلال هذا المطلب لعرض أهم المعلومات البيئية الواجب قياسها والإفصاح عنها في شكل نماذج قوائم وتقارير عن تكاليف البيئية

أولاً: نموذج قياس والإفصاح عن التكاليف البيئية

يمكن التمييز بين أسلوبين عند إعداد مثل هذه التقارير وهما:

أ- الأسلوب الأول: دمج تقارير الأداء البيئي مع تقارير الأداء الاقتصادي

يقوم هذا الأسلوب على دمج تقارير الأداء البيئي ضمن تقارير الاداء الاقتصادي باعتبار انهما يمثلان وحدة متكاملة، وفقا لهذا الأسلوب يتم إعداد هذا النوع من التقارير بتضمين البيانات والمعلومات البيئية المالية منها داخل القوائم المالية المتعارف عليها قائمة الدخل قائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية وذلك على النحو التالي:

1- قائمة الدخل: يتضح لنا ان قائمة الدخل بوضعها الحالي لا تظهر مدى وفاء المؤسسة بمسؤولياتها البيئية، لذا فإنه يمكن إعادة تصنيف القائمة بالشكل الذي يظهر كل من الأداء الاقتصادي والأداء البيئي ذلك كما يلي:

- يتم تحديد صافي الدخل من النشاط الاقتصادي للمؤسسة؛
- يضاف الى صافي الدخل من النشاط الاقتصادي صافي الدخل من النشاط البيئي للمؤسسة وصولا لصرف الدخل الاقتصادي والبيئة معا قبل فرض الضريبة على الأرباح، تستبعد الضرائب على الأرباح وصولا لصافي الدخل الاقتصادي، ويمكن بيان ذلك من خلال قائمة الدخل الاقتصادي والبيئة التالية:

الجدول رقم 01: قائمة الدخل

البيان	كلي	جزئي
صافي الدخل من النشاط الاقتصادي قبل فرض الضريبة على الأرباح	Xx	
يضاف إليه الإيرادات البيئية		
إيرادات إعادة التدوير		Xx
إيرادات التخلص من النفايات		Xx
التخفيض من المخصصات البيئية		Xx
أرباح بيع أصول رأسمالية بيئية		Xx
اجمالي الايرادات البيئية	Xx	
خصم النفقات البيئية		
إيجار مخازن النفايات الخطرة		Xx
مواد خام لوحدة المعالجة		Xx

Xx		اهتلاك الأصول الرأسمالية البيئية
Xx		خسائر بيع أصول رأسمالية بيئية
Xx		الزيادة في المحصنات البيئية
Xx		أقساط التأمين ضد المخاطر البيئية
Xx		غرامات وتعويضات بيئية
	(XX)	إجمالي النفقات البيئية
	Xx	صافي الدخل الاقتصادي والبيئي قبل فرض الضريبة على الأرباح
	(XX)	خصم الضرائب على الأرباح
	Xx	صافي الدخل الاقتصادي والبيئي بعد خصم الضريبة على الأرباح

المصدر: مهاوات، لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي -رسالة دكتوراه، 2015، جامعة محمد خيضر ص 113

2-قائمة المركز المالي: ايضا يتم إعادة تصنيف قائمة المركز المالي التقليدية بالشكل الذي يسمح بفصل الجوانب الاقتصادية عن الجوانب البيئية لمستخدمي تلك القائمة، والشكل التالي يوضح قائمة المركز المالي ذو البعد الاقتصادي والبيئي

الجدول رقم 2: قائمة المركز المالي

البيان	التكلفة	مجموع الاهتلاكات	الصافي
الأصول الثابتة			
الأصول الثابتة الاقتصادية	Xx	(xx)	Xx
الأصول الثابتة البيئية اشغال تحت التنفيذ	Xx	(xx)	Xx
اشغال تحت التنفيذ			
اشغال اقتصادية تحت التنفيذ			Xx
اشغال بيئية تحت التنفيذ			Xx

XXX			إجمالي الأصول الثابتة
			الأصول المتداولة
			المخزون بعد خصم المخصص
XX			مخزون مستلزمات الانتاج
XX			مخزون مستلزمات بيئية
XX			المدينون بعد خصم المخصص
			النقديات بالصندوق البنوك
XX		XX	إجمالي الأصول المتداولة
			خصم الالتزامات المتداولة
			التزامات اقتصادية
		XX	التزامات بيئية
		XX	مخصصات مرتبطة بالنشاط الاقتصادي
		XX	مخصصات مرتبطة بالنشاط
		XX	دائنو التوزيعات
		XX	إجمالي الالتزامات المتداولة
		XX	رأس المال العامل
XX	(XX)		اجمالي الاستثمارات يتم تمويلها كما يلي:
			حقوق المساهمين
XX			رأس المال المدفوع
			الاحتياطات
	XX		الأرباح المرحلة

	Xx		إجمالي حقوق المساهمين
	Xx		أرباح السنة
Xx			قروض طويلة الأجل
Xx			قروض طويلة الأجل لتمويل عمليات اقتصادية
			قروض طويلة تمويل عمليات بيئية
xx			إجمالي تمويل رأس المال العامل الاصول الثابتة

المصدر: مهوات، لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي -رسالة دكتوراه، 2015، جامعة محمد خيضر 114

3- قائمة التدفقات النقدية:

تتضمن قائمة التدفقات النقدية ثلاثة أنواع من التدفقات النقدية وهي كما يلي:

- التدفقات النقدية الخاصة بالأنشطة التشغيلية:

وهنا يجب الفصل فيما بين التدفقات النقدية التشغيلية الخاصة بنشاط المؤسسة عن تدفقات النقدية التشغيلية الخاصة بالنشاط البيئي؛

- التدفقات النقدية الخاصة بأنشطة الاستثمار:

يجب هنا أيضا الفصل بين فيما بين التدفقات الخاصة بالاستثمارات في شراء أصول اقتصادية عن تلك الخاصة باستثمارات في شراء أصول البيئية؛

- التدفقات النقدية الخاصة بأنشطة التمويل:

وهنا ايضا يجب الفصل فيما بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة الخاصة بالأصول والالتزامات الاقتصادية عن تلك الخاصة بالأصول والالتزامات البيئية.

أما فيما يتعلق بالبيانات الغير مالية فيتم تناولها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ومن أمثلة ذلك:

- ✓ السياسات البيئية التي تتبناها المؤسسة؛
- ✓ وصف تفصيلي للعمليات التخلص من النفايات الخطرة؛
- ✓ التأثيرات البيئية العملية الانتاجية وسبل الحد منها؛
- ✓ البرامج البيئية الخاصة بالحفاظ على موارد الطبيعية بما يحقق التنمية المستدامة؛
- ✓ الشهادات والإجازات البيئية التي حصلت عليها المؤسسة (مهاوات، 2015، الصفحات 115-112)

ثانيا: الأسلوب الثاني:

تمثل الأسلوب الثاني في اعداد تقارير مستقلة للأداء البيئي، ويمكن اعتبار هذا الأسلوب ليس بديلا ولكنه مكمل للأسلوب الأول

أ- نموذج شركة (Linowes):

عبارة عن قائمه للنشاط الاجتماعي والبيئي تعد بجانب القوائم المالية التقليدية لتوفير المعلومات الاجتماعية التي تحتاجها الأطراف المختلف بالمجتمع ويتم تويب الأنشطة الاجتماعية إلى ثلاثة مجموعات من ضمنها:

1- الأنشطة الخاصة بالأفراد او الجمهور بشكل عام؛

2- الأنشطة الخاصة بالبيئة؛

3- والأنشطة الخاصة بالإنتاج.

يوضح الجدول نموذج قائمة النشاط البيئي لشركة (Linowes) كما في السنة المنتهية في 31/12 كالاتي:

جدول رقم 03: نموذج شركة Linowes

المبلغ	البيان
	الأنشطة الخاصة بالبيئة
	تحسينات:
Xx	1- تكاليف إصلاح أراضي تستخدم للتخلص من المخلفات
Xx	2- تكاليف تركيب أجهزة الرقابة على التلوث
Xx	3- تكاليف التخلص من المخلفات السامة

XX	XX	XX	إجمالي التحسينات
	XX	XX	ب. الأضرار
XX	XX	XX	1- تكاليف مؤجلة لإعادة تشجير موقع الشركة
	XX	XX	2- تكاليف مقدرة لتطهير مجرى النهر من التلوث الذي سببته الشركة
XX	XX	XX	إجمالي الأضرار
			صافي العجز في الأنشطة الخاصة بالبيئة للسنة (أ-ب)

المصدر: احمد عمر، عمر عبد الله، محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية - درجة ماجستير 2017
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ص51-52

ب- نموذج (ESTES)

عبارة عن قائمة للتأثير الاجتماعي يعتمد على وجهة نظر المجتمع كأساس للقياس والإفصاح عن أنشطة المشروع، حيث يتم الإفصاح عن كل المنافع الاجتماعية والتكاليف الاجتماعية وصافي الفائض أو العجز الاجتماعي الذي تحقق للمجتمع وليس للمشروع، ومن المجالات التي حازت اهتمام هذا النموذج مسؤولية المشروع تجاه البيئة التي تعمل بها لهذا اهتم القياس والإفصاح المحاسبي لها معبرا بالآتي:

1- تحسينات البيئة؛

2- اضرار التلوث البيئية.

يوضح الجدول نموذج قائمة النشاط الاجتماعي لشركة (ESTES) كما في السنة المنتهية 31/12 كالاتي:

جدول رقم 04: نموذج شركة ESTES

المبلغ			المنافع الاجتماعية
	XX		تحسينات للبيئة
		
		

Xx			إجمالي المنافع الاجتماعية
			أضرار البيئة
			أضرار الأرض
			تلويث المياه
		X	ضوضاء
		X	مخلفات
		X	تشويه الشكل الجمالي
		X	أضرار أخرى للبيئة
		X	إجمالي التكاليف الاجتماعية
		X	الفائض الاجتماعي (العجز) للسنة
	X	الفائض المتجمع (العجز) في 1 يناير (..)	
	X	الفائض المتجمع (العجز) في 31 ديسمبر (..)	

المصدر: احمد عمر، عمر عبد الله، محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية - درجة ماجستير 2017
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ص52-53

يتضح من الجدول السابق أن الهدف من إعداد التقرير، هو بيان الأداء البيئي لشركة ESTES خلال مدة زمنية تبدأ من 1/1 وتنتهي في 12/31 من كل سنة، وذلك بغرض التعرف على الأنشطة الخاصة بالمنافع الاجتماعية والتكاليف البيئية

ج- نموذج (Brother):

يوضح الجدول نماذج قائمة النشاط الاجتماعي والبيئي شركة (Brother):

جدول رقم 05: نموذج شركة Brother

إجمالي التكاليف الفعلية		الاستثمار المخطط		تبويب عناصر تكاليف حماية البيئة
كلي	جزئي	كلي	جزئي	
XX		XX		1. تكاليف مباشرة لخفض الآثار البيئية أ. تكاليف الحد من التلوث ب. تكاليف الحماية البيئية ج. تكاليف عمليات إعادة تدوير للمخلفات الصناعية
	Xx Xx XX		Xx Xx XX	
XX				2. التكاليف الغير مباشرة بخفض التأثيرات السلبية البيئية
				3. تكاليف خفض الآثار البيئية المرتبطة باستخدام مخلفات المنتجات المصنعة و المباعه
XX		XX		4. تكاليف البحوث و التدريب لخفض الآثار البيئية
XX				5. تكاليف الأداء الاجتماعي المرتبطة بحماية البيئة
XX				6. تكاليف أخرى لحماية البيئة
	XX		XX	الإجمالي

المصدر: احمد عمر، عمر عبد الله، محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية - درجة ماجستير 2017

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ص 54

اتضح من الجدول السابق أن الهدف من إعداد التقرير هو بيان الأداء البيئي لشركة Brother خلال مدة زمنية تبدأ 1/1 و تنتهي في 12/31 من كل سنة، وذلك بغرض التعرف على الأنشطة الخاصة بالمنافع الاجتماعية والتكاليف البيئية وذلك من خلال التكاليف البيئية المخططة والفعلية. (احمد عمر، 2017، الصفحات 51-54)

الفرع الثاني: معوقات تطبيق المحاسبة البيئية

المحاسبة البيئية كونها فرعاً من فروع المحاسبة لها مجموعة من المعوقات وتحديات تقف عائقاً أمام دور النظام المحاسبي عن الأداء البيئي أهمها ما يلي:

أولاً: قلة الوعي وإدراك أهمية المحاسبة البيئية لدى العامة أو متخذي القرار لمواضيع البيئة والمصادر الطبيعية؛

ثانياً: عدم وجود معايير محاسبية أو قوانين وتشريعات تلزم المؤسسات بتحمل مسؤوليتها البيئية، وتطبيق المحاسبة البيئية؛

ثالثاً: مشكلة عملية القياس المحاسبي للأحداث البيئية المتمثلة في كيفية تحويل بيانات نوعية للتلوث الى بيانات كمية مقاسة بوحدات نقدية، وذلك لتحقيق الاعتراف والقياس والتسجيل والإفصاح في المحاسبة؛

رابعاً: مشكلة الآثار البيئية الغير مرئية الضارة بالصحة والحياة، التي من الممكن ألا تظهر في الوقت الراهن وتظهر في المستقبل القريب أو البعيد، حيث لا يمكن التوقع بها أو بحجم الأضرار التي من الممكن أن تسببها، كالأضرار الصحية من استخدام تكنولوجيا الاتصالات المحمولة؛

خامساً: مشكلة تقييم الأضرار البيئية، ففي بعض المؤسسات الصناعية لا يمكن حصر الأضرار التي تنشأ عن ممارسة أنشطتها، فمن الممكن أن تسبب بعض الصناعات كوارث بيئية كبيرة وليست مجرد أضرار محدودة، كإنتاج بعض المنتجات التي تسبب في مشاكل صحية مزمنة للإنسان أو انقراض نوع معين من الحيوانات أو النباتات، مما يواجه المحاسبين الصعوبة في قياس تلك الأضرار بوحدات النقدية؛

سادساً: مشكلة الموضوعية حيث إن إعداد المعلومات البيئية من قبل العنصر البشري غالباً ما يحكمها عامل التقدير الشخصي؛

سابعاً: مشكلة التكاليف البيئية، حيث أن تحميل التكلفة البيئية على تكلفة المنتج سيؤثر على جوانب عديدة وذلك لعلاقة تلك التكلفة بالقدرة التنافسية الحالية للمؤسسة. (ابو ستالة و جودي، 2022، صفحة 628)

الفرع الثالث: متطلبات المحاسبة البيئية

هناك متطلبات عديدة من الواجب توافرها لتطبيق نظام المحاسبة عن الأداء البيئي يتلائم مع خصوصيات المعلومات البيئية، يمكن تلخيصها كالآتي:

أولاً: استحداث قواعد للنظام المحاسبي البيئي

عن طريق توفير حد أدنى من القواعد التي تلائم طبيعة النظام المحاسبي الذي يقوم بإنتاج مخرجات لأغراض بيئية وليس اقتصادية فحسب، ومنها:

أ- الملائمة للغرض البيئي بتوخي البساطة والدقة والوضوح؛

ب- عن الأنشطة البيئية للمؤسسة الاقتصادية كافة، التي تختلف من مؤسسة لأخرى ومن وقت لآخر في المؤسسة نفسها؛

ج- توحيد الممارسات البيئية في المؤسسات المماثلة، أي ضرورة تماثل إجراءات المحاسبة وأسلوبها بين المؤسسات المتشابهة، التي تتفق في طبيعة النشاط أو المورد الطبيعي والموارد الخام التي يتم التعامل بها، وذلك حتى يمكن إجراء المقارنة بينهما؛

د- قابلية القوائم المالية للتدقيق 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؛

ثانياً: استحداث معايير التقدير المحاسبي البيئي

يتوجب استحداث معايير تلائم إعداد القوائم البيئية، وخاصة في حالة انفصالها عن القوائم المالية التقليدية، ولعل ذلك يساهم في الاهتمام بنوعية البيانات التي تشملها القوائم البيئية، ويساهم في إظهار قوائم مالية بشكل ملائم حتى تكون مقبولة ومفهومة من جانب مستخدميها، وهناك العديد من الاتجاهات التي تناولت موضوع الإفصاح عن البيانات المحاسبية البيئية وأهمها:

أ- أن يتم إلحاق نظام المحاسبة البيئية والبيانات المحاسبة البيئية بالنظام التقليدي المحاسبة المالية؛

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

ثالثاً: استحداث حسابات الأداء البيئي

تتمثل حسابات اقتصاديات الأداء البيئي وأصوله والتزاماته في حسابات تاريخية، وأخرى احتمالية نعرضها على النحو التالي:

أ- الحسابات التاريخية: وهي الحسابات التي تم الاعتراف بها محاسبياً نتيجة أحداث فعلية تأكدت فعلاً في تاريخ القوائم المالية وتمثل تلك الحسابات فيما يأتي:

ب- حسابات دورة الإيراد والمتحصلات النقدية: وتتضمن تلك الحسابات المؤكدة حسابات إيرادات الفوائد على الودائع لمواجهة الالتزامات البيئية الطارئة، مثل حساب تعويضات بيئية محصلة من الغير وحسابات تبرعات وإعانات بيئية؛

ج- حسابات دورة النفقات والمدفوعات النقدية ويمكن أن تضم حسابات التالية: حساب أصول ثابتة بيئية، حساب استثمارات بيئية، حساب مصروفات صيانة وإصلاحات عادية لفلاتر تنقية العادم أو للمرشحات، حساب أجور ومرتبوات عمال ومهندسي تشغيل معدات تنقية العادم أو المرشحات، حساب مصاريف التدريب البيئي لموظفي الشركة؛

د- حسابات دورة المخزون: وتشمل على حساب مخزون مواد التنظيف بيئية، حساب مخزون مستلزمات ومهمات مكافحة التلوث، حساب مخزون وقود وزيوت معدات فلاتر تنقية العادم والمخلفات، حساب مصاريف شراء مواد ومهمات بيئية؛

ه- حسابات دورة التمويل، وتتضمن: حساب قروض طويلة الأجل لتمويل اقتناء الأصول الثابتة البيئية، حساب قروض برهان أصول ثابتة بيئية، مصروف فوائد على قروض لتمويل مشروعات مكافحة التلوث؛

و- حسابات دورة الأجور، من أمثلة هذه الحسابات، حساب أجور ورواتب بيئية، حساب مكافآت وحوافز لعمال تنظيف البيئة؛

ز- حسابات احتمالية: وهي حسابات التي تحدث نتيجة للإعتراف بالأحداث والظروف 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 تاريخ القوائم المالية، وسوف تتراوح نتيجتها النهائية بأحداث قد تقع أو لا تقع في المستقبل، ومن أمثلة الحسابات الاحتمالية أو الطارئة:

1- القضايا البيئية التي لم يتم إصدار أحكام نهائية بها؛

2- الالتزامات المحتملة المتعلقة بالأصول التي تم التخلص منها؛

3- الالتزامات الجوهرية التي يمكن أن تحدث عند بيع أو التخلص من أصل أو موقع معين؛

4- تأثير تكاليف المعالجة المتوقعة على تحديد صافي القيمة الممكن تحقيقها للأصول المعروضة للبيع. (عبد الصمد،

2015/2014، صفحة 65)

خلاصة الفصل الاول:

تم تضمين المحاسبة في الإطار العام للنظام المحاسبي نظراً لاهتمام المنظمات الحكومية والبيئية والمجتمع بشكل عام، تمارس الهيئات الدولية والمهنية ضغوطاً على المؤسسات للتركيز على حماية البيئة وتنميتها من خلال تقييم التكاليف البيئية ودراساتها، والسعي للحد منها، يتم تحقيق استمرارية نشاط المؤسسات بأقل قدر من التأثيرات السلبية الخارجية، وذلك بعيداً عن ضغوطات مختلف الهيئات العامة المتعلقة بالممارسات المحاسبية.

الفصل الثاني: دراسة حالة في

مؤسسة نפטال فرع تسويق

بسكرة

تمهيد:

بعد أن تناولنا معظم المفاهيم والمصطلحات المتعلقة بالمحاسبة البيئية وكذا أساسيات عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية بالجانب النظري سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري للدراسة على واقع مؤسسة نفضال بسكرة بهدف الإجابة عن إشكالية الدراسة والتساؤلات المطروحة لذا ارتأينا أن نقسم الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية وهي:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة نفضال؛

المبحث الثاني: التكاليف البيئية في مؤسسة نفضال؛

المبحث الثالث: القوائم المالية والتكاليف البيئية لمؤسسة نفضال؛

المبحث الأول: تقديم مؤسسة نפטال

يعتبر قطاع المحروقات بالجزائر القلب النابض للاقتصاد الوطني، باعتبار 98% من مداخيلها تأتي من صادراتها البترولية، كما تعد المؤسسات الوطنية العاملة في هذا القطاع محركا أساسيا للاقتصاد الوطني، ومن بين المؤسسات الوطنية الرائدة في قطاع المحروقات نجد مؤسسة نפטال والتي تختص بتسويق وتوزيع المواد البترولية، غير أن هذه المؤسسة عرفت من الناحية التاريخية تحولات عديدة إلى أن أصبحت على الشكل الذي هي عليه الآن ولتوضيح ذلك نقدم نبذة تاريخية عنها.

المطب الأول: مؤسسة نפטال من حيث الأصل والنشأة

مؤسسة نפטال من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي تسعى إلى الالتحاق بالنمو والتطور ومسايرة الدول المتطورة وتحتاج دراسة حالة نפטال بسكرة إلى الإلمام بعدة جوانب سنحدها بالتفصيل في محتوى هذا المبحث؛

بموجب مرسوم 491 المؤرخ في 31/12/1963 تأسست مؤسسة سوناطراك التي تهتم بإنتاج وتسويق المواد البترولية، وكانت مهمتها في بداية الأمر تتمثل في نقل وتسويق المنتجات البترولية والغازية والمستخرجة من باطن الأرض وقد اتسعت مهام سوناطراك إلى مجال البحث والتحويل، حيث تم إنشاء عدة أقسام تتولى مختلف المهام الموكلة إليها وهي: قسم البحث والتنقيب، قسم الإنتاج والتصفية، قسم التسويق وقسم النقل وكان الهدف الرئيسي للشركة هو السيطرة على التكنولوجيا المتصلة بهذه الأقسام والتحكم في استغلال الثروات الوطنية وتحقيق الاستقلال الاقتصادي لاسيما وأن قطاع المحروقات يعتبر الممول الرئيسي والاستراتيجي بالنسبة للسياسة الاقتصادية والوطنية؛

ومع مرور الزمن طرحت فكرة ضخامة المؤسسة ومن ثم تم تقسيمها وقد كانت الغاية من التقسيم تتمثل في إتاحة الحرية وضمان رأس المال الخاص بكل فرع وتحديد أنشطة مع سوناطراك في مجال البيع والشراء وفي مجال تكرير وتوزيع المنتجات البترولية والغازية؛

وفي إطار إعادة هيكلة سوناطراك انبثقت المؤسسة الوطنية نפטال بموجب المرسوم رقم 80-101 المؤرخ في 06/04/1980 وقد تم اختيار اسم نפטال عن طريق إجراء مسابقة وطنية نظمت خصيصا لهذا الغرض. (المصدر: معلومات مقدمة من طرف مؤسسة نפטال قسم المحاسبة والمالية)

نפט: وتعني البترول الخام دلالة على نشاط المؤسسة.

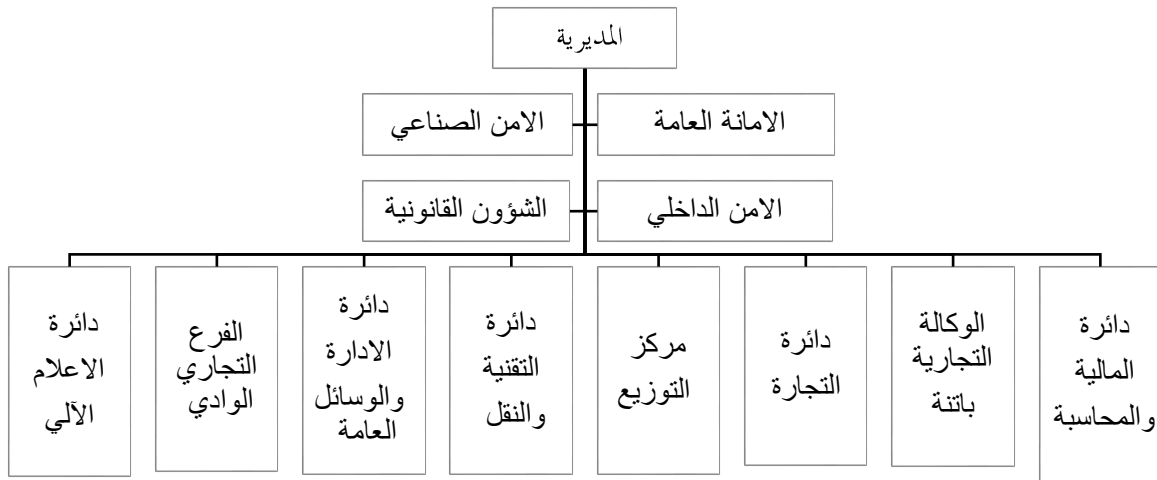
ال: تدل على الأحرف الأولى للجزائر.

ولقد تقرر تأسيس المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المواد البترولية Enterprise National de Raffinage et de Distribution des Produits Pétroliers.

تحت وصاية وزارة الصناعات الكيماوية والبتروكيماوية، ومن خلال التحويلات التي أحدثتها المرسوم رقم 80-102 بتاريخ 1980/04/06 على الهياكل والوسائل والأملاك واليد العاملة التابعة لمؤسسة سوناطراك في مجال تكرير وتوزيع المواد البترولية والتي شرعت عملها بتاريخ 1980/01/01 بموجب المرسوم رقم 87-189 المؤرخ في 1987/08/27 تم إعادة هيكلة مؤسسة نפטال بدون صلاحيات التكرير تحت اسم المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المواد البترولية نפטال مؤسسة ذات أسهم برأس مال 15.650.000.000.00 دج (المصدر: معلومات مقدمة من طرف مؤسسة نפטال قسم المحاسبة والمالية

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال

شكل 2: الهيكل التنظيمي للمديرية



المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف مؤسسة نפטال

أولاً: المدير وهو المنسق الرئيسي بين جميع الدوائر، حيث يسعى إلى تحقيق المهام الموكلة إليه والمتمثلة في الرقابة، التنسيق، التخطيط والتنظيم، كما يقوم بتحقيق الأهداف الموكلة للمؤسسة؛

ثانياً: العامة ويتمثل عملها في تنظيم الملفات المتعلقة بالزبائن والموردين، وتنفيذ القرارات المتخذة وغيرها، تسجيل وفرز، وترتيب البريد، استقبال المكالمات الداخلية والخارجية، تسيير البريد الصادر والوارد وتنظيم استعمال الوقت للمدير؛

ثالثاً: المنازعات: وتكمن مهمتها الرئيسية في تنظيم الشؤون القانونية للمؤسسة وتمثيل المؤسسة في المحاكم والإدارة في حالة النزاع والدفاع عن القضايا المتعلقة بوحدة نפטال؛

رابعاً: خلية الأمن الصناعي وتكمن مهمتها في احترام قواعد الأمن الصناعي، وتهتم بالعمال المؤهلين وتوفر على إمكانيات تمكنها من الرقابة المستمرة من أجل حماية ممتلكات المؤسسة؛

خامسا: الأمن الداخلي وتمثل مهام هذه الخلية في حماية ممتلكات المؤسسة وأمن وسلامة العمال من تدخلات خارجية وكل ما هو متعلق بالأمن، وكذلك إعداد تقارير شهرية على الأحداث؛

سادسا: مركز التوزيع يعتبر هذا المركز العمود الفقري بالنسبة لنشاط الوحدة تتمثل مهامه في تحليل اتجاه السوق المحلي للمنتجات وإعداد التقارير دوريا حول الأنشطة يشرف عليه رئيس مركز الذي يقوم بالتنسيق بين كل العمليات المتعلقة بدخول وخروج البضاعة، وهو عبارة عن مركز يتم فيه توزيع المحروقات والزيوت والمطاط إلى الزبائن عن طريق شاحنات خاصة بالمؤسسة بعد أن يتم استقبال طلائيات الزبائن وترتيبها حسب الوجهة، ومن مهامه كذلك استلام البضائع وتفريغها في المخازن؛

سابعا: الوكالة التجارية باتنة أنظمت هذه المكاملة إلى مقاطعة التسويق بسكرة في عام 2007 أثر التغيير الهيكلي الجديد للمؤسسة بعدما كانت تابعة لمقاطعة التسويق باتنة، وتعتبر مهامها مثل مهام مصالح الدوائر، وهي مستقلة من حيث مديرها الذي له السلطة عليها تحت غطاء مدير المقاطعة ولكن محاسبيا هي تابعة لمقاطعة المحروقات باتنة، لان دائرة المحاسبة والمالية التابعة لباتنة هي التي تشرف على إعداد القوائم المالية للوكالة لذلك هي لا تدخل ضمن الدراسة الميدانية المطبقة على مقاطعة التسويق بسكرة؛

ثامنا: الفرع التجاري الوادي مثله مثل الوكالة التجارية باتنة لكن الاختلاف يكمن في المحاسبة فقط حيث توكل مهمة إعداد القوائم المالية للفرع التجاري إلى دائرة المحاسبة والمالية والمحاسبة التابعة للمقاطعة؛

المطلب الثالث: أهداف مؤسسة نפטال

- ✓ تنظيم وتطوير وتسيير النشاطات التجارية، وتوزيع المواد البترولية؛
- ✓ تخزين ونقل كل المواد البترولية المسوقة عبر التراب الوطني؛
- ✓ السهر على تطبيق الإجراءات المقررة من طرف الحكومة لترقية غاز البترول المميع والمواد البترولية المسوقة؛
- ✓ القيام باستعادة الزيوت المستعملة قصد معالجتها وإعادة استعمالها كالمشحوم مثلا؛
- ✓ السهر على الشروع في تطبيق الأعمال التي تهدف إلى الاستعمال العقلاني للمواد الطاقية؛
- ✓ تطوير منشآت التخزين والتوزيع لضمان تغطية أفضل لحاجيات السوق؛
- ✓ القيام بكل الدراسات المتعلقة بالسوق فيما يخص استعمال واستهلاك المواد البترولية؛
- ✓ السهر على الشروع في الإجراءات الخاصة لوقاية وحماية البيئة باتصال مع الهيئات المعنية؛
- ✓ ومن الأهداف المستقبلية لمؤسسة نפטال فرع الغاز المميع الشروع في القيام بعملية تجريبية؛
- ✓ استبدال المازوت بالغاز الطبيعي المضغوط، وقد تم تجسيد هذه التجربة في الوقت الحاضر من خلال تركيب الغاز الطبيعي المضغوط في حافلة لنقل المسافرين وشاحنة لنقل البضائع.

المبحث الثاني: التكاليف البيئية في مؤسسة نفضال

المطلب الأول: أهم التكاليف البيئية لمؤسسة نفضال

الفرع الأول: الرسوم البيئية وتسيير النفايات

أولاً: الرسوم البيئية

أ/ الضرائب على النشاط البيئي: حيث تتمثل مختلف الضرائب البيئية التي تقوم مؤسسة نفضال لولاية بسكرة بدفعها مقابل آثار التلوث التي تسببها للبيئة في:

الجدول رقم 6: الرسم على النشاط البيئي. الخاص بحساب/ 64583

البيان	الرقم	المفتاح	مدین	دائرن
ض على التلوث	Provo CDD	256020	405000.00	-
حقوق النفايات	Provo 3924	615020	60000.00	-
ض على التلوث	3923Provo	614020	405000.00	-
ض على التلوث	Provo 3922	613020	405000.00	-
ض على التلوث	Provo 3921	612020	405000.00	-
ض على التلوث	Prov3920	611020	405000.00	-
ض على التلوث	Provo 726	698020	276000.00	-
ض على التلوث	Provo 725	367020	438000.00	-
ض على التلوث	Provo 724	366020	435000.00	-
ض على التلوث	Provo 723	365020	435000.00	-
ض على التلوث	Provo 722	364020	435000.00	-
ض على التلوث	Provo 721	363020	390000.00	-

ض على التلوث	Provo 720	362020	435000.00	-
المجموع			4929000.00	-

المصدر: (بالاعتماد على الملحق رقم 01)

ثانيا: تسيير النفايات

بما أن نشاط مؤسسة نفعال عبارة على نشاط بترولي ويعتبر مضر للبيئة وهو يخلف مجموعة من النفايات والأخيرة لديها طريقة عملية لتسييرها، تخزينها، فرزها والتخلص منها وفق معايير صديقة للبيئة.

أ/ تصنيف النفايات: تصنف النفايات حسب تسميتها في المرسوم التنفيذي رقم: 104-6 حسب درجة خطورتها إلى:

1. نفايات متزلية ومشاهها: وهي النفايات العادية اليومية؛
 2. نفايات حاملة: وهي التي لا تتفاعل كيميائيا ولا بيولوجيا ولا تحلل بسرعة مثل الرمال والحرسنة؛
 3. نفايات خاصة: تتمثل في النفايات الصلبة مثل الحديد والمعادن؛
 4. نفايات خاصة خطيرة: وهي النفايات التي تشكل خطر على البيئة بشكل مباشر؛
- أنواع النفايات الخاصة بمواقع التشغيل فرع التسويق بمؤسسة نفعال:

جدول رقم 7: أنواع النفايات الخاصة بمواقع التشغيل

اسم النفاية	تصنيفها
علب ورقية، أوراق مقوي، ألواح	نفايات متزلية ومشاهها
خردة، بطاريات، علب، نفض مستعملة	نفايات خاصة
بطاريات مستعملة، زيوت، مبيدات حشرية، مرشح النفط	نفايات خطيرة

(المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معلومات من طرف مسؤول قسم الأمن الصناعي لمؤسسة نفعال)

ب/ تخزين النفايات لمؤسسة نفعال: تخزن نفعال نفاياتها وفق قواعد ومعايير أساسية للحفاظ على سلامة البيئة وتجنب أي خطر ممكن، ويتم تخزينه كما يلي:

1. يجب أن يكون مكان التخزين بعيد عن الخطر؛
2. يجب أن يكون مصمم بطريقة توفر مسافة كافية بين مناطق التخزين للمواد غير المتوافقة؛
3. تزويدها بعلامات تشير إلى مختلف المحظورات؛

4. مرتبة بطريقة تقيد سهولة الوصول إليها؛
 5. تدار بطريقة تمنع أي ضرر للبيئة؛
 6. تخزن في مكان مجهز بأرضية مقاومة للماء وقابلة للتصريف.
- ✓ توصيات التخزين حسب نوع النفايات الناجمة عن قسم التسويق:
- ✓ البطاريات المستعملة:
- وضعها على أرضية مجهزة؛
 - حماية الأرضية من أي حمضيات باستعمال حاويات مانعة لتسرب الماء؛
 - تخزين بعيدا عن أشعة الشمس لتجنب أي تدهور جودة البطاريات؛
 - المحافظة عليها في غرفة أو حاوية مغلقة أو إذا لزم الأمر استعمال أغشية مشمعة؛
 - الأغشية المشمعة هي عازل مقاوم للحريق ومضادة للأشعة فوق البنفسجية.
- ✓ العجلات المطاطية:
- توضع في مكان مغطى غير معرض للأشعة أو تأثيرات أخرى في أرضية مبطنة
- ✓ الزيوت المستعملة:
- تخزينها في براميل على منصات النقل أو في خزانات؛
 - ضمان عدم تسرب المياه من الأرض بوضع الرمل مثلا أو غشاء عازل؛
 - تحفظ في مكان بعيد على الشمس؛
 - التأكد من إحكام غلق البراميل والخزانات لتجنب أي تسرب للزيوت.
- ج/ التخلص من النفايات: يتم التخلص من مختلف نفايات المصنع بإتباع الخطوات التالية:
1. ضمان إصلاح النفايات من قبل اللجنة المركزية لفرع التسويق؛
 2. تحديد مؤسسة متخصصة وعمل اتفاق معها أو شراكة بهدف إعادة تدوير أو استعادة النفايات؛
 3. ضمان حسن سير عملية إعادة التدوير للمؤسسة المختصة من خلال تكاليف أشخاص لتحقيق من الأنظمة الموضوعية؛
 4. يتم التخلص من النفايات الخاصة والخطيرة عن طريق شركات خاصة حاصلة على رخص من طرف الوزارة. (أنظر الملحق رقم 02).

فرع الثاني: طرق إدارة التكاليف البيئية في مؤسسة نפטال

أولاً: تصريح سياسة البيئة

تتطلع نפטال للشروع في تحدي طموح لتعزيز مكانتها كأكبر مؤسسة مزدهرة، وتسعى للتألق باستمرار بضمان جودة سوق حرة ذات طابع تنافسي من جهة، والمتطلبات المتزايدة للأطراف المعنية من ناحية أخرى، ومن بين أهم المتطلبات نجد البيئة حيث:

أ/ حماية البيئة؛

ب/ وعي كل الأفراد وعلى جميع مستويات المؤسسة بالالتزام بدوره ومسؤوليته الفردية للوقاية والحفاظ على البيئة؛

ج/ المساهمة في التنمية المستدامة للمجتمع المحيط بالمؤسسة.

كما أن نפטال شرعت في إرسال برنامج تنمية وحادثة في أفق سنة 2030، المنبثق من فضاء لتبادل الآراء والاقتراحات حول «التنمية المستدامة والمدعمة»، ومن بين المحاور الاستراتيجية للتنمية التي تخص البيئة في:

1. التحكم في المخاطر الناتجة عن الأنشطة وذلك فيما يخص البيئة؛

2. تنمية وترويج للوقود النظيف؛

3. اختيار الشركاء وفقاً لشروط نظام تسييري بيئي؛

ثانياً: نظام الإدارة البيئية

لقد أعادت مؤسسة نפטال تأسيس نظام الجودة وتحديثه وفقاً لمتطلبات معيار الايزو لنظام الإدارة البيئية كالاتي:

أ/ تخزين ونقل وتوزيع الوقود البري والجوي والبحري؛

ب/ تسويق وقود الطائرات وزيوها البحرية؛

ج/ تشغيل وصيانة مرافق تخزين الوقود؛

د/ إدارة وصيانة مركبات النقل والتوزيع؛

هـ/ تجهيز وصيانة سفن الإمداد؛

و/ تصميم وإنشاء البنية التحتية للتخزين ونقل خطوط أنابيب الوقود؛

حيث تحصلت على شهادة EN ISO 14001:2004 نظام الإدارة البيئية وتستند هذه الشهادة إلى نتيجة التدقيق البيئي الموثق

في تقرير التدقيق. (أنظر الملحق رقم 03)

المطلب الثاني: آليات دعم اهتمام الإدارة بالبيئة في مؤسسة نפטال

يختص هذا المبحث بإبراز مظاهر الاهتمام الإداري بحماية البيئة في المؤسسات، بالتركيز على وسائل إدارة الأداء البيئي للمؤسسات بالتطرق إلى أدوات الإدارة البيئية ووسائل الضبط الإداري التي تشرف السلطات البيئية على تطبيقها.

الفرع الأول: دعم تطبيق أدوات الإدارة البيئية

من أدوات الإدارة البيئية التي تسعى السلطات البيئية إلى دعم وتشجيع المؤسسات على تطبيقها ما يأتي:

أولاً: عقود الأداء البيئي

هي عقود تتم بين الوزارة المكلفة بالبيئة والمؤسسات الصناعية التي تحدد طوعاً التزاماً في مجال حماية البيئة، منها تخفيض ومعالجة التلوث الناتج عن نشاطاتها والاقتصاد في استخدام الموارد الطبيعية؛

وتهدف هذه العقود إلى تقديم الدعم للمؤسسات الصناعية ومساعدتها على تطبيق برنامج لإزالة التلوث الصناعي، والتحضير لتبني أساليب الإدارة البيئية، ومن خلال هذه العقود تلتزم المؤسسات الصناعية بتطبيق برنامج تمتد فترة تنفيذه من 3 إلى 5 سنوات، بحيث يؤدي إلى تأهيل المؤسسات والتزامها بالتشريعات البيئية وتحقيق فعالية بيئية واقتصادية، ولقد تم توقيع أكثر من 100 عقد من قبل الوزارة الوصية مع مجموعات صناعية في قطاعات عديدة منها: الحديد والصلب، الإسمت، الكيمياء، الصيدلة، المواد الحمرء، الصناعات الغذائية. (الملحق رقم 03: ترد قائمة اسمية لهذه المؤسسات)

ثانياً: نظم الإدارة البيئية

تعد المواصفة القياسية الخاصة بالإدارة البيئية من بين المواصفات المتعلقة بوضع النظم الإدارية في المؤسسات التي شملها البرنامج الوطني للتقييس الهادف إلى تشجيع ومساعدة المؤسسات في الحصول على شهادات المطابقة مع المواصفات القياسية العالمية، وتتمثل مساعدة الدولة في إطار دعم مسيرة المؤسسات في توطین نظم الإدارة البيئية، والحصول على شهادة المطابقة مع مواصفة الأيزو 14001 في:

أ/ الدعم الفني: بواسطة تقديم خدمات التكوين والتدريب لإطارات المؤسسات في مجال توطین نظم الإدارة البيئية؛

ب/ الدعم المالي: من خلال صندوق ترقية التنافسية الصناعية بالمساهمة في تغطية تكاليف عملية وضع نظم الإدارة البيئية، على النحو التالي:

1. 80% من تكاليف مراقبة المؤسسات في توطین نظم الإدارة البيئية التي من قبل مكاتب متخصصة معتمدة من قبل الوزارة، على ألا يتعدى المبلغ المدفوع لتغطية التكاليف السقف المحدد ب: 2000000 دج شامل الرسوم.

2. 80% من تكاليف الحصول على المطابقة من قبل الهيئة المانحة لشهادة المطابقة، وحدد السقف الأعلى لمبلغ تغطية هذه التكاليف بـ 1000000 دج شامل الرسوم.

وتعد مؤسسة FERPHOS المختصة في استغلال مناجم الفوسفات أول مؤسسة جزائرية تحصل على شهادة المطابقة مع مواصفات الأيزو 14001: 2004 في نوفمبر 2003. (الملحق 04: قائمة اسمية للمؤسسات المحصلة على هذه الشهادة)

ثالثا: التدقيق البيئي

يهدف التدقيق البيئي إلى الاستعلام عن مدى تطابق الوضعية البيئية للوحدة الصناعية مع متطلبات المواصفات القياسية للإدارة البيئية، ويعد هذا الإجراء من الإجراءات الأولى التي تخضع لها المؤسسات ضمن مسيرتها في توطين نظم الإدارة البيئية. وهو مدرج ضمن مشروع مراقبة التلوث الصناعي الذي أصدر سنة 1994، وتم تفعيله سنة 1997 بهدف دعم الإطار المؤسسي والقانوني لحماية البيئية ولإنشاء استثمارات رائدة في مجال تخفيض وإزالة التلوث الصناعي، وتصميم نظام متكامل لمراقبة التلوث.

رابعا: مندوبي البيئة وميثاق المؤسسة الصناعية

يتم تعيين مندوبي البيئة على مستوى المؤسسات لإشراف على تنفيذ مخطط إزالة التلوث بما يطابق متطلبات حماية البيئية، ولقد تم تنصيب أكثر من 1200 مندوب في المؤسسات المختلفة. أما ميثاق المؤسسة الصناعية فيعبر عن انضمام المؤسسة التي توقع عليه إلى السياسة الصناعية الوطنية الجديدة، ويؤكد إدماجها لاعتبارات التنمية المستدامة ضمن استراتيجياتها والتزامها بجعل التسيير البيئي ضمن أوليتها الرئيسية، ولقد وقعت أكثر من 265 مؤسسة على هذا الميثاق؛

الفرع الثاني: اعتماد وسائل الضبط الإداري

تتمثل وسائل الضبط الإداري في تلك الوسائل الموضوعية بهدف ضبط الأداء البيئي للمؤسسات وكذلك الأفراد من طرف السلطات البيئية، وهي:

أولاً: نظام الترخيص

من وسائل الضبط الإداري الوقائية التي تهدف على المحافظة على البيئة وحمايتها نظام الترخيص، وهو ذلك الإذن الصادر عن السلطات الإدارية لممارسة نشاط معين، ويمكن أن يصدر هذا القرار الإداري عن الهيئات المركزية الإدارية كما في حالة المشاريع الكبيرة، أو أن يصدر عن الهيئات المحلية كما في حالة رخص البناء. ويتضمن التشريع الجزائري الكثير من الأمثلة في مجال الضبط الإداري المتعلقة بحماية البيئة، منها:

أ / قانون المنشآت المصنفة: الذي ينص على إلزامية الترخيص للمؤسسات التي تنجر عن استغلالها إلى ثلاث فئات، تخضع المؤسسات من الفئة الأولى إلى الترخيص من الوزارة المكلفة بالبيئة، ومن الفئة الثانية إلى الترخيص من الوالي، في حين تخضع الفئة الثالثة إلى ترخيص رئيس المجلس الشعبي البلدي؛

ب/ قانون التقييس: الذي ينص على إلزامية أن تخضع المنتجات التي تماس بأمن وصحة الأشخاص أو الحيوانات والنباتات والبيئة لإجراءات الحصول على الشهادة المطابقة مع المواصفات؛

ثانيا: نظامي الحظر والالزام:

لا يقصد بالحظر الوسيلة التي تلجأ إليها سلطات الضبط الإداري بهدف منع حدوث بعض التصرفات بسبب الخطورة التي تنجم عن ممارستها، وفي مجال حماية البيئة فإن الإدارة تقوم بتطبيق نظام الحظر عن طريق قرارات إدارية التي يكون فيها الحظر نهائي ومطلق في الغالب؛ ويتضمن التشريع الجزائري بعض النصوص التي من خلالها تمنع بعض التصرفات التي لها خطورة كبيرة من شأنها أن تسبب ضررا جسيما للبيئة وللمحيط الطبيعي، منها القانون رقم 05/ 12 المتعلق بالمياه الذي ينص على منع تفريغ المياه القذرة في الآبار والحفر والينابيع وأماكن الشرب العمومية والوديان، أو إدخال مواد غير صحية في الهياكل والمنشآت المائية المخصصة للتزود بالمياه.

وإذا كان الحظر إجراء سلمي يتم من خلاله منع القيام بنشاط معين، فإن الإلزام عكس ذلك، لكون الإلزام إجراء إيجابي يتم من خلاله إلزام المؤسسات والأفراد على القيام ببعض التصرفات بهدف المحافظة على البيئة وحمايتها.

ومن النصوص القانونية التي تجسد أسلوب الإلزام تلك المتعلقة بالنفايات، إذ أزم المشرع في القانون رقم 09/01 كل منتج أو حائز على النفايات أن يتخذ كل الإجراءات الضرورية لتفادي إنتاج النفايات بأقصى قدر ممكن وذلك باعتماد واستعمال تقنيات الإنتاج الأنظف وقل إنتاجا للنفايات.

ثالثا: دراسة التأثير على البيئة

تم الأخذ بدراسة التأثير على البيئة للمرة الأولى بمقتضى قانون حماية البيئة لسنة 1983 إلى إن أصدر المرسوم التنفيذي رقم 78-90 المتعلق بها سنة 1990 الذي استبدل في سنة 2007 بالمرسوم التنفيذي رقم 144-7 الذي يحدد مجال تطبيق محتوى وكيفيات المصادقة على دراسة وموجز التأثير على البيئة. ووفقا لهذا المرسوم تهدف دراسة أو موجز التأثير على البيئة إلى تحديد مدى ملائمة إدخال المشروع في بيئته مع تحديد وتقييم الآثار المباشرة أو غير المباشرة للمشروع والتحقق من التكفل بالتعليمات المتعلقة بحماية البيئة في إطار المشروع المعني؛

وتخضع لهذا الإجراء المشاريع الواردة في المرسوم رقم 7/ 145 الذي حدد قائمة للمشاريع التي تخضع لدراسة التأثير على البيئة وأخرى لموجز التأثير، بالإضافة إلى المنشآت المصنفة المعنية بدراسة أو موجز التأثير المحددة بالمرسوم التنفيذي رقم 144-7، ذلك بعد إن تم تعميم الزاميه القيام بدراسة التأثير على البيئة على مجموع المؤسسات التي تنتمي إلى الفئة الأولوية والفئة الثانية من المؤسسات المصنفة الخاضعة للترخيص بموجب المرسوم التنفيذي الخاص بالمنشآت المصنفة؛

وتنجز دراسة أو موجز التأثير على البيئة من قبل مكاتب متخصصة معتمدة من مصالح الوزارة المكلفة بالبيئة، وتودع من قبل صاحب المشروع لدى الوالي المختص إقليمياً الذي يكلف المصالح المكلفة بالبيئة بفحصها ومن ثم يفتح تحقيق عمومي بشأنها، وبعد ذلك تخضع للمصادقة من قبل الوالي بالنسبة لموجز التأثير ومن قبل الوزير المكلف بالبيئة بالنسبة لدراسة التأثير. ومن المحاور التي يجب أن يغطيها محتوى دراسة أو موجز التأثير على البيئة ما يأتي:

أ / الوصف الدقيق للحالة الأصلية للموقع وبيئته المتضمن لاسيما موارده الطبيعية وتنوعه البيولوجي، وكذا الفضاءات البرية والمائية والبحرية المحتمل تأثرها بالمشروع؛

ب / تقدير أصناف وكميات الرواسب والانبعاثات والأضرار التي قد تتولد خلال مختلف مراحل إنجاز

المشروع واستغلاله لاسيما النفايات والحرارة والضجيج والأشغال والاهتزازات والروائح والدخان؛

ج / تقييم التأثيرات المتوقعة المباشرة وغير المباشرة على المدى المتوسط والطويل للمشروع على البيئة (هواء، الماء والترربة والوسط البيولوجي والصحة...)

د / وصف التدابير الملزم اتخاذها من طرف صاحب المشروع للقضاء على الأضرار المترتبة على إنجاز مختلف مراحل المشروع أو تقليصها (أو) تعويضها؛

ه / مخطط تسيير البيئة الذي يعتبر برنامج متابعة تدابير التخفيف (أو) التعويض المنفذة من قبل صاحب المشروع.

رابعاً: نظام التقرير البيئي

يعد نظام التقرير أسلوباً مكملاً لنظام الترخيص ويقترّب من الإلزام، لأنه يفرض على المعني به تقديم تقارير دورية عن نشاطاته، وهنا نجد قانون حماية البيئة رقم 10/03 قد أشار إلى إلزامية التصريح

والإبلاغ عن المعلومات البيئية، إذ نصت المادة 8 منه على أنه يتعين على كل شخص طبيعي أو معنوي بحوزته معلومات متعلقة بالعناصر البيئية التي يمكنها التأثير بصفة مباشرة أو غير مباشرة على الصحة العمومية، تبليغ هذه المعلومات إلى السلطات المحلية (أو) السلطات المكلفة بالبيئة. ولقد تضمنت التشريعات البيئية مواد قانونية تنص على إلزامية قيام المؤسسات بتقديم تقارير بيئية حتى تتمكن السلطات الإدارية من فرض الرقابة اللاحقة المستمرة على المستفيدين من التراخيص الخاصة بالمؤسسات التي تشكل خطراً على البيئة ويترتب على عدم قيام صاحب النشاط المرخص بتزويد لإدارة المعلومات والتطورات الجديدة جزاءات مختلفة.

ومن هذه النصوص ما يأتي:

أ / القانون المتعلق بتسيير النفايات: الذي أُلزم منتجي أو حائزي النفايات الخاصة الخطرة بالتصريح للوزير المكلف بالبيئة بالمعلومات المتعلقة بطبيعة وكمية وخصائص النفايات، وأن يقدموا بصفة دورية المعلومات الخاصة بمعالجة هذه النفايات، وكذلك الإجراءات العملية المتخذة والمتوقعة لتفادي إنتاج هذه النفايات بأكبر قدر ممكن؛

ب / قانون المناجم: الذي أُلزم أصحاب رخص التنقيب القيام بالتبليغ بصفة منتظمة عن نتائج الأشغال المنجزة. بموجب رخصة التنقيب إلى الوكالة الوطنية للنشاطات المنجمية ووكالة المصلحة الجيولوجية، وأن هذه النتائج يمكن أن تكون موضوع نشر وتوزيع بعد انقضاء الترخيص بالتنقيب المنجمي كما أُلزم صاحب الترخيص المنجمي على إرسال تقرير سداسي لنشاطه المنجمي للوكالة الوطنية للنشاطات المنجمية وللمصالح غير المركزية لإدارة المناجم؛

ج / قانون المياه: الذي نص على أنه يتعين على الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الحائزين على رخصة أو امتياز استعمال الأملاك العمومية الطبيعية للمياه، وأصحاب الامتياز أو المفوض لهم الخدمات العمومية للماء والتطهير وأصحاب امتياز استغلال مساحات السقي أن يقدموا دوريا للسلطة المكلفة بنظام التسيير المدمج لإعلام كل المعلومات والمعطيات التي تتوفر لديهم؛

د / المرسوم التنفيذي المتعلق بالمنشآت المصنفة: الذي ينص على أن المؤسسات أو المنشآت المصنفة إذا تضررت من حريق أو انفجار أو نتيجة لكل حادث آخر ناجم عن الاستغلال أن ترسل تقريرا عن اللجنة مراقبة المنشآت المصنفة، تبين فيه: ظروف وأسباب الحادث؛ آثاره على الأشخاص والممتلكات والبيئة؛ التدابير المتخذة أو المزمع اتخاذها لتفادي أي واقعة أو حادث مماثل، والتخفيض من آثار ذلك على المدى المتوسط أو الطويل.

المبحث الثالث: القوائم المالية والتكاليف البيئية لمؤسسة نפטال

مطلب الأول: عرض القوائم المالية وتحليلها

الفرع الأول: الميزانية

أولاً: جانب الأصول

حيث يتم عرض جميع أصول مؤسسة نפטال في الجدول التالي:

جدول رقم (08): أصول مؤسسة لسنة 2020/2021/2019.

الأصول	2019	2020	2021
الأصول غير جارية			
تثبيتات العينية	335241429.61	339740208.63	299494787.41
تثبيتات جاري إنجازها	00.00	3624220.00	22901336.40
تثبيتات المالية	30035623.08	31794351.48	132893084.18
مجموع الأصول الغير جارية	365277052.69	375158780.11	455289207.99
أصول الجارية			
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	261266657.07	262226142.40	346726685.60
الزبائن	191151446.75	194951840.75	238086506.88
المدينون الآخرون	28815521.11	32306344.75	28806824.76
الضرائب و ما شابهها	15341717.14	12730167.81	15788089.05
الخزينة	561135813.49	385116289.21	463862466.49
مجموع الأصول الجارية	1057711155.56	887330784.92	1093270572.78
مجموع العام للأصول	1422988208.25	1262489565.03	1548559780.77

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق رقم (06) (08) (10)

نلاحظ من خلال الجدول السابق الذي يعرض جانب الأصول في مؤسسة نפטال بسكرة أنه:

- فيما يخص الأصول الغير جارية

التثبيتات العينية: يمكن تحديد نسبة التغير في التثبيتات العينية في الجدول التالي:

الجدول رقم 9: نسبة التغير في التثبيتات العينية

البيان	2019	2020	2021
التثبيتات العينية	335241429.61	339740208.63	299494787.41
تغير في التثبيتات العينية	140853039.38	4498779.02	-40245421.22
نسبة التغير	-	1%	13%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجدول رقم (08)

التعليق:

- زيادة التثبيتات العينية من 335241429.61 في سنة 2019 إلى 339740208.63 في سنة 2020 وهذا راجع إلى اقتناء آلات ومعدات نقل أو مباني حيث قدرت نسبة التغير ب 1%؛
- كما سجلت انخفاض في التثبيتات العينية من 339740208.63 في سنة 2020 إلى 299494787.41 في سنة 2021 وهذا راجع إلى تناول عن آلات أو معدات نقل جديدة أو مباني حيث قدرت نسبة تغير ب 13%؛
- أ- التثبيتات الجاري إنجازها: يمكن تحديد نسبة التغير في الجدول التالي:

الجدول رقم 10: نسبة التغير في التثبيتات الجاري إنجازها

البيان	2019	2020	2021
التثبيتات الجاري إنجازها	0.00	3624220.00	22901336.40
التغير في التثبيتات الجاري إنجازها	-	3624220.00	19277116.40
نسبة التغير	-	100%	84.17%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجدول رقم (08)

التعليق:

- تسجيل التثبيتات الجاري إنجازها في سنة 2020 بقيمة 3624220.00؛
- ارتفاع في التثبيتات الجاري إنجازها من 3624220.00 في سنة 2020 إلى 22901336.40 في سنة 2021 بنسبة 84.17%؛

ب- التثبيتات المالية: ويمكن تحديد نسبة التغير في الجدول التالي

الجدول رقم 11: التغير في التثبيتات المالية

البيان	2019	2020	2021
التثبيتات المالية	30035623.08	31794351.48	132893084.18
التغير في التثبيتات المالية	13705735.74	1758728.40	101098732.70
نسبة التغير	-	6%	76.07%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجدول رقم (08)

التعليق:

- ارتفاع في التثبيتات المالية من 30035623.08 في سنة 2019 إلى 31794351.48 في سنة 2020 بنسبة 6%؛
- ارتفاع في التثبيتات المالية من 31794351.48 في سنة 2020 إلى 132893084.18 بنسبة 76.07%؛

2- فيما يخص الأصول الجارية

أ- المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ: ويمكن تحديد نسبة التغير في الجدول التالية

الجدول رقم 12: نسبة التغير في المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

البيان	2019	2020	2021
المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ	261266657.07	262226142.40	346726685.60
التغير في المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ	1343799.82	959485.33	84500543.20
نسبة التغير	-	0.36%	24.37%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجدول رقم (08)

التعليق:

- زيادة في المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ من 261266657.07 في سنة 2019 إلى 262226142.40 في سنة 2020 بنسبة 0.36%؛

- كما سجلت أيضا زيادة في المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ من 262226142.40 في سنة 2020 الى 346726685.60 في سنة 2021 بنسبة 24.37%؛
- ب- الزبائن: يمكن تحديد نسبة التغير في الجدول التالي:

الجدول رقم 13: نسبة التغير في الزبائن

البيان	2019	2020	2021
الزبائن	191151446.75	194951840.75	238086506.88
تغير في الزبائن	43474055.63	3800394	43134666.13
نسبة التغير	-	2%	18.11%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجدول رقم (08)

التعليق:

- زيادة الزبائن 191151446.75 في سنة 2019 الى 194951840.75 في سنة 2020 بنسبة 2%؛
- وسجلت ايضا زيادة في الزبائن من 194951840.75 في سنة 2020 الى 238086506.88 في سنة 2021 بنسبة 18.11%؛

ج- المدينون الآخرون: يمكن تحديد نسبة التغير في الجدول التالي:

الجدول رقم 14: نسبة التغير في المدينين الآخرون

البيان	2019	2020	2021
المدينون الآخرون	28815521.11	32306344.75	28806824.76
التغير في المدينون الآخرون	976006.19	3490823.64	-3499519.99
نسبة التغير	-	11%	12.14%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجدول رقم (08)

التعليق:

- ارتفاع المدينون الآخرون من 28815521.11 في سنة 1917 إلى 32306344.75 في سنة 2020 بنسبة 11%؛

- انخفاض المدينون الآخرون من 32306344.75 في سنة 2020 إلى 28806824.76 في سنة 2021 بنسبة 12.14%؛

د- الضرائب وما شابهها: ويمكن تحديد نسبة التغير في الضرائب وما شابهها في الجدول التالي:

الجدول رقم 15: نسبة تغير في الضرائب وما شابهها

البيان	2019	2020	2021
الضرائب و ما شابهها	15341717.14	12730167.81	15788089.05
التغير في الضرائب و ما شابهها	2033279.41	-2611549.33	3057921.24
نسبة التغير	-	21%	19.36%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجدول رقم (08)

التعليق:

- نقصان الضرائب وما شابهها من 15341717.14 في سنة 2019 إلى 12730167.81 بنسبة 21%؛
- كما أن هذه الأخيرة زادت من 12730167.81 في سنة 2020 إلى 15788089.05 بنسبة 19.36%؛

ه- الخزينة: ويمكن تحديد نسبة التغير في الخزينة في الجدول التالي:

جدول رقم 16: نسبة التغير في الخزينة

البيان	2019	2020	2021
الخزينة	561135813.49	385116289.21	463862466.49
التغير في الخزينة	90422621.28	-176019524.30	78746177.28
نسبة التغير	-	46%	17%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجدول رقم (08)

التعليق:

- انخفاض خزينة الاصول من 561135813.49 في سنة 2019 إلى مبلغ 385116289.21 في سنة 2020 بنسبة 46%؛

- وكذا ارتفاعها من 385116289.21 في سنة 2020 إلى مبلغ 463862466.49 في سنة 2021 بنسبة 17%؛

ثانيا: جانب الخصوم

حيث يتم عرض جميع خصوم المؤسسة في الجدول التالي:

الجدول رقم 17: خصوم مؤسسة نفعال سنة 2019/2020/2021 الوحدة: دج

الخصوم	2019	2020	2021
رؤوس الأموال الخاصة	0.00	0.00	0.00
رأس مال تم إصداره	0.00	0.00	0.00
رأس مال غير مستعان به	0.00	0.00	0.00
علاوات واحتياطات مدججة	0.00	0.00	0.00
فوارق إعادة تقييم	0.00	0.00	0.00
فارق المعادلة	0.00	0.00	0.00
نتيجة صافية/(نتيجة صافية حصة المجمع)	694369343.69	545789421.46	635199074.25
رؤوس أموال خاصة أخرى/ ترحيل من جديد	0.00	0.00	0.00
حصة الشركة المدججة	0.00	0.00	0.00
حصة ذوي أقلية	0.00	0.00	0.00
مجموع رؤوس أموال 1	694369343.69	545789421.46	635199074.25
خصوم غير الجارية	0.00	0.00	0.00
قروض وديون مالية	0.00	0.00	0.00
ضرائب مؤجلة ومرصود لها	0.00	0.00	0.00
ديون أخرى غير جارية	7297950.69	8300647.32	21824579.12
مؤونات و منتجات ثابتة مسيقا	3464060.00	8594733.90	208594733.90
مجموع الخصوم غير جارية 2	10762010.69	16895381.22	230419313.02

0.00	0.00	0.00	الخصوم الجارية
16161888.26	19857995.72	138973699.69	موردون و حسابات ملحقة
0.00	0.00	0.00	ضرائب (مؤجلة و مرصود لها (
666779505.24	679946766.63	578883154.18	ديون أخرى جارية
0.00	0.00	0.00	حزينة سلبية
682941393.50	699804762.35	717856853.87	مجموع الخصوم الجارية 3
1548559780.77	1262489565.03	14229882088.25	المجموع العام للخصوم

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق رقم (06) (08) (10)

نلاحظ من خلال الجدول السابق الذي يعرض جانب الخصوم لمؤسسة نفضال أنه:

1- فيما يخص النتيجة الصافية: يمكن تحديد نسبة التغير في النتيجة الصافية في الجدول التالي:

الجدول رقم 18: نسبة تغير في النتيجة الصافية:

البيان	2019	2020	2021
النتيجة الصافية	694369343.69	545789421.64	635199074.25
التغير في النتيجة الصافية	24945021.69	-148579922.70	89409652.79
نسبة التغير	-	27.22%	14.07%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على جدول رقم (17)

التعليق:

• انخفاض النتيجة الصافية من 694369343.96 في سنة 2019 إلى 545789421.64 في سنة 2020 أي بمقدار ونسبة 27.22%؛

• ارتفاع النتيجة الصافية من 545789421.64 في سنة 2020 إلى 6355199074.25 في سنة 2021 أي بمقدار ونسبة 14.07%

2- فيما يخص الخصوم غير جارية:

أ-الديون الأخرى: يمكن تحديد نسبة التغير في الديون الأخرى في الجدول التالي

الجدول رقم 19: نسبة التغير في ديون الأخرى غير الجارية

البيان	2019	2020	2021
الديون الأخرى الغير جارية	7297950.69	8300647.32	21824579.12
تغير في الديون الأخرى الغير جارية	-53382572.49	1002696.63	13523931.80
نسبة التغير	-	%12.07	62%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على جدول رقم (17)

التعليق:

• ارتفاع الديون الأخرى غير جارية من 7297950.69 في سنة 2019 إلى 8300647.32 في سنة 2020 أي بمقدار ونسبة 12.07%؛

• انخفاض الديون الأخرى غير جارية من 8300647.32 في سنة 2020 إلى 21824579.12 في سنة 2021 أي بمقدار ونسبة 62%؛

ب- المؤونات والمنتجات الثابتة مسبقا ويمكن تحديد نسبة التغير في الجدول التالي:

الجدول رقم 20: نسبة التغير في المؤونات والمنتجات الثابتة مسبقا

البيان	2019	2020	2021
المؤونات و المنتجات الثابتة مسبقا	3464060.00	8594733.90	208594733.90
التغير المؤونات و المنتجات الثابتة مسبقا	0.00	5130673.90	199999999.22
نسبة التغير	-	60%	96%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجدول رقم (17)

التعليق:

• ارتفاع المؤونات والمنتجات الثابتة مسبقا من 3464060.00 في سنة 2019 إلى 8594733.90 في سنة 2020 بنسبة 60%؛

- ارتفاع المؤونات والمنتجات الثابتة مسبقا من 8594733.90 في سنة 2020 إلى 208594733.90 في سنة 2021 بنسبة 96%؛

ثالثا: الميزانية المختصرة لمؤسسة نفعال

الجدول رقم 21: الميزانية المختصرة لمؤسسة نفعال

2021		2020		2019		البيان
النسبة	المبالغ	النسبة	المبالغ	النسبة	المبالغ	
29.40%	455289207.99	29.71%	375158780.11	25.67%	365277052.69	الأصول غير الجارية
70.60%	1093270572.78	70.29%	887330784.92	74.33%	1057711155.56	مجموع الأصول الجارية
100%	1548559780.77	100%	1262489565.03	100%	1422988208.25	مجموع الأصول
النسبة	المبالغ	النسبة	المبالغ	النسبة	المبالغ	الخصوم
41.03%	635199074.25	43.23%	545789421.46	48.80%	694369343.69	أموال خاصة
14.87%	230419313.02	1.34%	16895381.22	0.75%	10762010.69	الخصوم غير الجارية
44.10%	682941393.50	55.43%	699804762.35	50.45%	7117856853.87	الخصوم الجارية
100%	1548559780.80	100%	1262489565.03	100%	14422988208.2	مجموع الخصوم

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجداول رقم (08) و(17)

رابعاً: جدول حسابات النتائج

نظراً لاحتواء جدول حسابات النتائج او قائمة الدخل على جميع الأعباء وإيرادات المؤسسة وإظهارها لها، فإنه يعتبر من بين أهم القوائم المالية؛

جدول رقم 22: عرض جدول حساب النتائج حسب طبيعة مؤسسة نفضال

البيان	2019	2020	2021
رقم الأعمال	6885308186.97	623537626.29	7552344918.10
تغيير مخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الإنجاز	-240164.25	-162226.05	-394119.52
إنتاج مثبت	0.00	0.00	0.00
إعانات الاستغلال	0.00	0.00	0.00
إنتاج السنة المالية 1	6885068022.72	6235675400.24	7551950798.58
مشتريات المستهلكة	5776700101.58	5236152853.09	6438033115.61
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	101920357.29	102064956.14	123897713.14
استهلاك السنة المالية	5878620458.87	5338217809.23	6561930828.75
القيمة المضافة للاستغلال 3	1006447563.85	897457591.01	990019969.83
أعباء المستخدمين	193282227.60	234559523.96	225699327.49
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	88649906.49	79641782.35	8234607.15
إجمالي فائض الاستغلال	724515429.76	583256284.70	676086035.19
المنتجات العملية الأخرى	1874177.65	6004857.97	3552168.59
أعباء العملية الأخرى	58756.21	120977.23	37683.64
مخصصات للاهلاكات و المؤونات	31991020.69	43366199.69	44417264.41

0.00	0.00	0.00	استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات
635183255.73	545773965.75	694340370.51	النتيجة العملياتية
15818.52	15455.71	28973.18	المتوجات المالية
0.00	0.00	0.00	الأعباء المالية
15818.52	15455.71	28973.18	النتيجة المالية
635199074.25	545789421.46	694369343.69	النتيجة العادية قبل الضرائب
0.00	0.00	0.00	الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية
0.00	0.00	0.00	الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
635199074.25	545789421.46	694369343.69	النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملاحق رقم (07) (09) (11).

خلاصة الفصل الثاني:

أصبح من الضروري أن نولي اهتماما متزايدا للمحاسبة البيئية وأن تأخذ بعين الاعتبار من قِبَل المؤسسات الاقتصادية، وذلك بسبب المزايا التي توفرها لتلك المؤسسات وقد تم تناول الدراسة التطبيقية لمؤسسة نفطال في بسكرة من عدة جوانب، وتم التركيز بشكل خاص على إبراز التكاليف المحاسبية البيئية في المؤسسة، وقد توصلنا إلى أن المؤسسة حققت مكانة مهمة بعد حصولها على شهادة الأيزو، بالإضافة إلى ذلك، تسعى المؤسسة جاهدة لتحقيق التحسينات والتعديلات التي تحافظ على مكانتها وتضمن لها مستوى ممتاز.

الخاتمة العامة

خاتمة

تناولنا في هذه الدراسة موضوع متطلبات المحاسبة البيئية حيث حاولنا تسليط الضوء على ضرورة الاهتمام بالبعد البيئي، حيث استدعت الضرورة الى استحداث قواعد للنظام المحاسبي البيئي عن طريق توفير حد أدنى من القواعد التي تلائم طبيعة النظام المحاسبي الذي يقوم بإنتاج مخرجات لأغراض بيئية وليس اقتصادية، وتوحيد الممارسات البيئية في المؤسسات المماثلة، أي ضرورة تماثل إجراءات المحاسبة وأسلوبها بين المؤسسات المتشابهة التي تتفق في طبيعة النشاط أو المورد الطبيعي والموارد الخام التي يتم التعامل بها.

كما تطرقنا إلى ان القياس المحاسبي عن التكاليف البيئية هو عملية تحديد قيم بنود قائمة البحث، مما يقضي ضرورة إثبات الأصول والالتزامات البيئية بالميزانية العامة بقيمتها الحقيقية، وكذلك قياس نتيجة النشاط من خلال مقابلة الإيرادات بالمصاريف، منها البيئية حيث ينتج عن العمليات البيئية التي تقوم بها المؤسسة في صورة أنشطة وقائية أو أنشطة مراقبة وتحكم، أو أنشطة معالجة وإفصاح بيئي أو تعويضات بيئية باعتبارها تؤثر على المركز المالي للمؤسسة.

اختبار فرضيات:

بالنسبة للفرضية الأولى:

المحاسبة البيئية هي استخراج وتحليل واستخدام المعلومات البيئية ومعالجتها محاسبياً، وكذا قياس وتحديد كلفة الأنشطة والمستلزمات البيئية واستخدام هذه المعلومات في صنع القرارات بهدف تحسين الأداء البيئي والاقتصادي للمؤسسة وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى بالاعتماد على التعاريف المقدمة في الفصل الأول المبحث الأول.

بالنسبة للفرضية الثانية

هناك عدة معوقات من أهمها قلة الوعي وإدراك أهمية المحاسبة البيئية لدى العامة أو متخذي القرار لمواضيع البيئة والمصادر الطبيعية، ومن خلال المعوقات المذكورة في المبحث الثالث الفصل الأول من بينها عدم وجود معايير محاسبية او قوانين وتشريعات تلزم المؤسسات بتحمل مسؤوليتها البيئية وهذا ما يؤكد الفرضية الثانية.

بالنسبة للفرضية الثالثة

من أهم التكاليف البيئية المطبقة على مستوى المؤسسة محل الدراسة (نفضال) هي وتكاليف الوقاية من تلوث البيئي الناتجة عن تسيير النفايات، أما التكاليف الرأسمالية فتمثلت في تلك التكاليف التي تنفقها المؤسسة من أجل اقتناء معدات تساهم في الحفاظ على البيئة، وهذا ما يؤكد الفرضية الثالثة.

بالنسبة للفرضية الرابعة

يتم الإفصاح المحاسبي للمحاسبة البيئية في المؤسسة محل الدراسة من خلال قوائم مدمجة وهذا ما يؤكد الفرضية الرابعة.

نتائج الدراسة:

- يعتبر الإفصاح البيئي أحد مكونات الإفصاح الشامل حيث يلي احتياجات مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم أداء البيئي للمؤسسة؛
- هناك عدة متطلبات يجب توفرها من أجل تطبيق المحاسبة البيئية أهمها استحداث قواعد النظام المحاسبي البيئي، استحداث معايير لتقدير المحاسبي البيئي؛
- وجود فجوة واسعة بين واقع النظام المحاسبي المطبق في المؤسسة وبين متطلبات معايير المحاسبة الدولية متمثلة بقصور الإفصاح في التقارير المالية وبعض الثغرات في إعداد تلك التقارير؛
- لم يأخذ تطبيق نظام المحاسبة البيئية في الشركات الصناعية الاهتمام الكافي، وهذا يأتي قلة إدراك الشركات الصناعية وضعف اسهامها بالمسؤوليات الواجب ان تتحملها في مجال حماية البيئة والمجتمع؛
- تتحمل مؤسسة نفضال التكاليف الناتجة عن ممارستها لنشاطات التي من شأنها أن تسبب في تلوث البيئي؛
- عدم توفر الكفاءات القادرة على تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسة نفضال؛
- نقص المعلومات التي تساعد على إدراج المحاسبة البيئية في مؤسسة نفضال.

توصيات:

- تشجيع الشركات الصناعية على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية من خلال تقديم الإعفاءات الضريبية لشركات التي تقوم بتطبيقها.
- العمل على زيادة الوعي البيئي للمجتمع والحكومة والشركات الصناعية وإصدار قوانين تلزم المنشآت خاصة المنشآت الصناعية بتحمل مسؤوليتها اتجاه البيئة.
- قيام الاتحادات المهنية التي تعني بمهنة المحاسبة للتأصيل العلمي لمحاسبة التكاليف البيئية لدورها في تحقيق التنمية المستدامة.
- العمل على التعليم والتدريب وتوعية المستمرة من خلال قواعد سلوك المهني للتراهة والموضوعية وعدم التحيز والصدق والأمانة والاستقامة للعمل على التنمية الوطنية والعالمية لمصلحة المجتمعات كافة بما يتعلق بالبيئة وصلاحتها.
- سن التشريعات وقوانين تلزم المنشآت الصناعية بقواع ومعايير المحاسبة البيئية وضرورة التزام الشركات بحماية البيئة والمحافظة عليها من خلال انتاج منتجات صديقة للبيئة.

آفاق الدراسة:

- معوقات تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الاقتصادية؛
- دور المحاسبة البيئية وأثرها على المؤسسات الاقتصادية؛
- القياس والإفصاح المحاسبي على المحاسبة البيئية وأثرها على القوائم المالية.

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	الإهداء شكر وتقدير فهرس الجداول فهرس الأشكال فهرس الملاحق ملخص مقدمة
36-1	الفصل الأول: الإطار النظري لمتطلبات تطبيق محاسبة البيئية في المؤسسة الصناعية
2	تمهيد:
9-3	المبحث الأول: ماهية المحاسبة البيئية
4-3	المطلب الأول : نشأة و تعريف المحاسبة البيئية
7-5	المطلب الثاني: أساليب ومنافع استخدام المحاسبة البيئية
9-8	المطلب الثالث: أهمية و أهداف المحاسبة البيئية
17-9	المبحث الثاني: ماهية التكاليف البيئية
14-9	المطلب الأول: تعريف التكاليف البيئية و أقسامها
16-14	المطلب الثاني: مصادر التكاليف البيئية وأنواعها
17-16	المطلب الثالث: أهداف و أهمية التكاليف البيئية
35-17	المبحث الثالث: طرق و أساليب القياس و الإفصاح عن التكاليف البيئية

20-17	المطلب الأول: مفهوم و طرق و آليات القياس المحاسبي
24-20	المطلب الثاني: تعريف و آليات و مشاكل الإفصاح المحاسبي
35-24	المطلب الثالث: نماذج القياس و الإفصاح و معوقات و متطلبات المحاسبة البيئية
36	خلاصة الفصل
62-38	الفصل الثاني: دراسة حالة لمؤسسة نفعال فرع التسويق بسكرة
38	تمهيد الفصل
41-39	المبحث الأول: تقديم مؤسسة نفعال
40-39	المطلب الأول: مؤسسة نفعال من حيث الأصل و النشأة
41-40	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفعال
41	المطلب الثالث: أهداف مؤسسة نفعال
50-42	المبحث الثاني: التكاليف البيئية في مؤسسة نفعال
45-42	المطلب الأول: أهم التكاليف البيئية لمؤسسة نفعال
50-46	المطلب الثاني: آليات دعم اهتمام الإدارة بالبيئة في مؤسسة نفعال
61-51	المبحث الثالث: القوائم المالية و التكاليف البيئية لمؤسسة نفعال
61-51	المطلب الأول: عرض القوائم المالية و تحليلها
62	خلاصة الفصل
65-64	خاتمة
فهرس المحتويات	
قائمة المراجع	
الملاحق	

قائمة المراجع

المقالات:

- 1) ابو القاسم محمود ابو ستالة، و محمد رمزي جودي. (2022). واقع تطبيق المحاسبة البيئية بشركات قطاع الاسمنت الليبية. مجلة الإقتصاديات المالية البنكية و إدارة الأعمال، الصفحات 618-650.
- 2) اسماء الهاشمي، عقيل حمزة حبيب الحسناوي، و زينب عزيز باسي. (2017). متطلبات القياس و الافصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية. مجلة الغري العلوم الاقتصادية و الإدارية، الصفحات 1154-1178.
- 3) أمل عبد الحسين. (2014). واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الإدارية، الصفحات 149-164.
- 4) بوراس، ن. ع & .، كاتب، ك. (2022). أهمية تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. مجلة المقريري لدراسات الاقتصادية و المالية. pp. 446-427 ,
- 5) خالد الخطيب. (2008). دور المحاسبة البيئية في ادارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي و الافصاح عنها. مجلة الإقتصاد و المجتمع ، الصفحات 149-164.
- 6) خليل ابراهيم رجب الحمداني. (2011). التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية. الادارة البيئية و النمو الأخضر، الصفحات 205-225.
- 7) د سعيداني محمد السعيد. (2019). متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية. مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، صفحة 204.
- 8) سارة بوجمعة، و محمد رمزي جودي. (2020). مزايا و محددات تطبيق المحاسبة البيئية في الشركات. مجلة أبحاث اقتصادية و إدارية، الصفحات 201-220.
- 9) عادل حسين علي. (بلا تاريخ). التكاليف البيئية و دورها في تحسين المعلومات المحاسبية المقدمة لإتخاذ القرار. مجلة دنانير، الصفحات 52-55.
- 10) لخشين عبير، و رمزي بودرحة. (2022). تبني المحاسبة البيئية وأثرها على الميزة التنافسية من وجهة نظر المختصين في المحاسبة. مجلة الباحث الاقتصادي، الصفحات 130-146.
- 11) لخضاري عبد الجليل، عبد الحق سعدي، و محمد لمن علون. (2020). المحاسبة البيئية وأثرها على أبعاد التنمية المستدامة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية. مجلة نماء للإقتصاد و التجارة، الصفحات 212-228.

الكتب:

- 1) أحمد ابراهيم ماجد. (2019). المحاسبة الخضراء و البيئية. الاسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة.
- 2) يوسف كافي مصطفى. (2020). محاسبة التكاليف البيئية. الاردن: مؤسسة الوراق / الدار الجزائرية.

الرسائل والأطروحات:

- (3) جبار بوكثير، و بسمة مناخ. (06-07 ديسمبر، 2017). القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و الإفصاح عنها كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة الصناعية. الوادي: جامعة الشهيد حمه لخضر
- (4) سيف حنان سعدي. (2014). القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية و الإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية -درجة ماجستير. قسنطينة: جامعة قسنطينة-2.
- (5) عبد الهادي منصور الدوسري. (21 ماي، 2011). أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية -ماجستير. كلية الاعمال : جامعة الشرق الاوسط.
- (6) علي طيوب . (08 ماي، 2016). مساهمة التكاليف البيئية في تحسين الاداء البيئي للمؤسسة الصناعية - درجة ماجستير. المسيلة، المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير : جامعة محمد بوضياف.
- (7) عمر عبد الله احمد عمر. (2017). محاسبة التكاليف البيئية و دورها في تحسين جودة التقارير المالية - درجة ماجستير. جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا. لعبيدي مهاوات. (2015). القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و الإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي -رسالة دكتوراه. بسكرة: جمعة محمد خيضر.
- (8) نجوى عبد الصمد. (2015/2014). المحاسبة عن الأداء البيئي : دراسة تطبيقية في المؤسسات الجزائرية المتحصلة على شهادة الإيزو 14001. أطروحة دكتوراه. باتنة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، باتنة: جامعة باتنة 1.
- (9) يحيى جمال اللولو. (15 يونيو، 2016م). مدر توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة (رسالة بحاسستير). غزة، كلية التجارة، غزة: الجامعة الإسلامية

الملاحق

ملحق رقم 01: الرسم على النشاط البيئي سنة 2019



DISTRICT COM BISKRA
Unité : 807

Code : 000, Structure : SIEGE DISTRICT

Compte : 64583, Taxe sur l'activité polluante

Grand Livre Cumulé

Période entre 01/2019 et 13/2019

TS	PC	CD	Support	Jrn	Auxiliaire		Mouvement du Mois		Pièce	Code IG	Libellé Ecriture	Flux / Honoraire	
					Code	F C O	Débit	Crédit				N	Date
M	13	60	PROVFI	001	256020	A	405 000.00	-	-	-	PROV.T/ACT.POL.2019 CDD		
M	13	60	PROVFI	001	615020	A	60 000.00	-	-	-	PROV.T/ACT.POL.2019 3924		
M	13	60	PROVFI	001	614020	A	405 000.00	-	-	-	PROV.T/ACT.POL.2019 3923		
M	13	60	PROVFI	001	613020	A	405 000.00	-	-	-	PROV.T/ACT.POL.2019 3922		
M	13	60	PROVFI	001	612020	A	405 000.00	-	-	-	PROV.T/ACT.POL.2019 3921		
M	13	60	PROVFI	001	611020	A	405 000.00	-	-	-	PROV.T/ACT.POL.2019 3920		
M	13	60	PROVFI	001	698020	A	276 000.00	-	-	-	PROV.T/ACT.POL.2019 726		
M	13	60	PROVFI	001	367020	A	438 000.00	-	-	-	PROV.T/ACT.POL.2019 725		
M	13	60	PROVFI	001	366020	A	435 000.00	-	-	-	PROV.T/ACT.POL.2019 724		
M	13	60	PROVFI	001	365020	A	435 000.00	-	-	-	PROV.T/ACT.POL.2019 723		
M	13	60	PROVFI	001	364020	A	435 000.00	-	-	-	PROV.T/ACT.POL.2019 722		
M	13	60	PROVFI	001	363020	A	390 000.00	-	-	-	PROV.T/ACT.POL.2019 721		
M	13	60	PROVFI	001	362020	A	435 000.00	-	-	-	PROV.T/ACT.POL.2019 720		

Solde d'Ouverture - D

Mvt Mois Antérieurs -

Mvt Mois en Cours 4 929 000.00

Solde Fin 4 929 000.00 D

	Déclaration des déchets spéciaux dangereux	ERQ HSE 27 02 Page 1/2
---	---	---

Année :

Date de transmission :

Identification du générateur et/ou du détenteur

Statut de l'entreprise :

.....

Dénomination de l'entreprise :

.....

Siège social :

.....

Domaine d'activité :

.....

Certification éventuelle de l'entreprise :

.....

Nom de la personne chargée de la gestion des déchets :

.....

A/ Nature, quantité et caractéristiques des différents types de déchets spéciaux dangereux générés :

1 - nature des déchets spéciaux dangereux générés :

Matière première utilisée :

.....

Dénomination du déchet :

.....

Code du déchet :

.....

Consistance du déchet :

Solide liquide gazeux pâteux

Autres précisions en cas de mélanges éventuels :

.....

2- Quantité des déchets spéciaux dangereux générés : (t/an)

.....

3- Caractéristiques des déchets spéciaux dangereux générés :

Composition chimique :

.....

Critère de dangerosité :

.....

4 - Stockage des déchets spéciaux dangereux :

Types de stockage :

Temporaire Quantitét/an

Permanent Quantitét/an

Modalités de stockage :

.....

.....

 <p>Branche CBR</p>	<p align="center">Déclaration des déchets spéciaux dangereux</p>	<p align="center">ERQ HSE 27 02 Page 2/2</p>
---	---	--

B/ Modes de traitement :

Modalités de gestion :

Modalités de contrôle :

Modalités d'élimination :

Types d'installation de traitement :

Types de traitement :

Quantités traitées : t/an

Rendement du traitement.....

C/ Mesures prises et à prévoir pour éviter la production des déchets spéciaux dangereux :

Réutilisation Quantité t/an

Recyclage Quantité t/an

Valorisation Quantité t/an

Élimination Quantité t/an

1 – Mesures prises ou à envisager au titre des techniques de minimisation :

Mesures prises Mesures à envisager

2 – Mesures prises ou à envisager au titre des bonnes pratiques environnementales :

Mesures prises Mesures à envisager

3 – Mesures prises ou à envisager au titre des techniques disponibles :

Mesures prises Mesures à envisager

4 – Mesures prises ou à envisager au titre des techniques de production plus propres :

Mesures prises Mesures à envisager

5 – Mesures prises ou à envisager au titre de la gestion préventive et de la maîtrise des risques dues aux déchets spéciaux dangereux :

Mesures prises Mesures à envisager

	Etabli par :	Approuvé par :
Nom et prénom :		
Fonction :		
Date et visa :		

الملحق رقم 03: شهادة الإيزو 14001 :2004

CERTIFICAT

EN ISO 14001 :2004

Système de Management de l'Environnement

VINÇOTTE INTERNATIONAL

ALGERIE SPA,

Alger - Algérie

Il est certifié que **NAFTAL SPA, Branche Carburants**

sis à **Aéroport Houari Boumedienne, BP 70
Dar El Beida
Alger, Algérie**

a établi et tient à jour un système qualité conforme aux exigences de la norme
EN ISO 14001 :2004 "Systèmes de Management de l'Environnement" pour :

- Stockage, Transport et Distribution des carburants terre, aviation et marine
- Commercialisation des carburants et lubrifiants avions et marines
- Exploitation et maintenance des installations de stockage des carburants
- Gestion et maintenance des véhicules de transport et de distribution
- Armement et maintenance des navires ravitailleurs (barges)
- Conception et réalisation des infrastructures de stockage et de transport par canalisation des carburants.

Le présent certificat est basé sur le résultat d'un audit environnemental, documenté dans le rapport d'audit
RA15024-22F.

Numéro du certificat: 12 011-22B
Date de délivrance initiale : 2 avril 2012
Date de délivrance le: 7 mai 2015
Ce certificat expire le: 6 mai 2018

Les informations complémentaires concernant le périmètre de ce certificat et l'application des exigences
de EN ISO 14001 :2004 peuvent être obtenues auprès du titulaire de ce certificat.

Le présent certificat est octroyé moyennant respect du Règlement Général Vinçotte international Algérie SPA.



Au nom de l'organisme de certification:


Mourad BARAKA
Président de la Commission de
Certification



ملحق رقم 04: قائمة المؤسسات الموقعة على عقود الأداء البيئي

Dénomination de l'Entreprise		
Mégisserie Aurassienne /MEGA (Batna)		
Cimenterie Aîn Touta (Batna)		
ISPAT.complexe sidérurgique de Annaba		
ASMIDAL / FERTIAL (Annaba)		
Complexe des Corps Gras de Maghnia (Tlemcen)		
Complexe Electrolyse de zinc de Ghazaouet (Tlemcen)		
Cimenterie Hdjar Soud.(Skikda)		
Cimenterie Ain Kebira.(Setif)		
Cimenterie Hamma Bouziane (Constantine)		
Cimenterie Maa Labiod. (Tebessa)		
Unité Amiante Ciment de Meftah (Blida)		
Mégisserie Hadj Saharaoui (Mostaganem)		
Groupe GIPEC (07 FILIALES)	PAPETERIES DE	Baba Ali
		Mostaganem
		Souk Ahras
		Rebahia (Saïda)
		Bourouba
	ELECTROLYSES DE	Baba Ali
		Mostaganem
Complexe Fil à Coudre /MEDIFIL(Sétif)		
Entreprise Nationale des Produits d'Electrochimie /ENPEC (Setif)		

ملحق رقم 05: قائمة المؤسسات المتحصلة على شهادة الأيزو 1400 في الجزائر

WILAYA	ENTREPRISES CERTIFIEES ISO 14001
BOUMERDES	Entreprise de fabrication et vente de produits de boulonnerie, robinetterie, coutellerie et enviers INOX de filiale ORFEE du groupe BCR.
RELIZENE	ORSIM
TEBESSA	SOMIPHOS- Bir El Ater (complexe de phosphate) 4- Fonderie Ouenza
SKIKDA	EGZIK (reconduction en cours)
JIJEL	Entreprise Ferphos mine de fer de Sidi Marouf
GHARDAIA	KRECHEBA In Salah Gaz
TLEMCEM	Entreprise ALZINC de Ghazaouat
EL OUED	BATICIM
ALGER	- BATICIM filiale BATIMETAL- ROUIBA- l'entreprise de transformation du métal BATICIM unité de fabrication de pylônes à haute, moyenne et basse tension et galvanisation. - ENAD Shymica (HENKEL) Reghaia entreprise de fabrication des détergents (poudre et liquide) - NCA Nouvelle Conserverie d'Alger- ROUIBA
OUM EL BOUAGHI	BATICIM
TIZI OUZOU	Agence Régionale d'Alger de l'ONA 15- ENIEM
ANNABA	FERPHOS Installation Portuaire Annaba-IPA-
ILLIZI	Entreprise BP IN AMENAS : prospection, recherche, étude sismique, exploitation, exportation, stockage, et transport par pipe
BEJAIA	entreprise portuaire
BLIDA	AQUASIM 20- Laboratoire SAPECO VENUS
BATNA	Cimentrie de Ain Touta (SCIMAT)
SETIF	- FERPHOS - GROUPE BCR (unité SANIAK) - TREFISSOUD - SCAEK Cimentrie Ain El Kabira
AIN DEFLA	FERPHOS

TAMENRASSET	In Salah Gaz
OUERGLA	- Entreprise Nationale des Travaux aux puits-ENTP- - SHLUMBERGER COMPAGNIED OPPERATIONS PETROLIERS - ENAFOR Entreprise Nationale de Forage - SONATRACH AGIP GROUPEMENT SONATRACH- AGIP TRAITEMENT DES HUILES
MILA	HENKEL ALGERIA- Chelghoum laid (production de détergent)
AIN TEMOUCHENT	HENKEL ALGERIE
ORAN	- GP1Z - GP2Z - GL1Z - GL2Z
TOTAL	37 Entreprises

Source: Ministère de l'industrie, Département environnement, **Liste des entreprises certifiées ISO 14001**, MIPI., 2014

B I L A N U N I T E

Au 31 décembre 2019

Unité : 807 DISTRICT COM BISKRA
599

Période 06/2019

A C T I F					P A S S I F				
Rubrique	Note	Mont Brut	Amort/Prov	Mont Net	M. Net N-1	Rubriques	Note	Mont Net	M. Net N-1
### ACTIFS NON COURANTS						### CAPITAUX PROPRES ###			
Ecart d'acquisition (goodwill)						Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Immobilisations incorporelles						Primes et réserves			
Immobilisations corporelles		1 112 882 647.15	777 641 217.54	335 241 429.61	194 388 390.23	Écarts de réévaluation		694 369 343.69	669 424 322.00
Immobilisations en cours					40 134 485.00	Résultat net			
Immobilisations Financières		30 035 623.08		30 035 623.08	16 329 887.34	Autres capitaux propres		694 369 343.69	669 424 322.00
Impôts différés						TOTAL CAPITAUX PROPRES I			
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 142 918 270.23	777 641 217.54	365 277 052.69	259 852 762.57	### PASSIFS NON COURANTS			
						Dettes rattachées à des participations			
### ACTIFS COURANTS ###						Impôts (différés et provisionnés)			
Stocks et en cours		280 059 219.34	18 792 562.27	261 266 657.07	259 922 857.25	Autres dettes non courantes		7 297 950.69	6 086 523.18
Créance et emplois assimilés						Provisions et produits comptabilisés			3 464 060.00
Clients		195 611 530.24	4 460 083.49	191 151 446.75	147 677 391.12	TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		14 762 010.69	9 559 583.18
Autres débiteurs		28 960 050.83	144 529.72	28 815 521.11	27 839 514.94	### PASSIFS COURANTS ###			
Impôts et assimilés		15 341 717.14		15 341 717.14	13 308 437.73	Fournisseurs et compte rattachés		138 973 699.69	14 155 527.35
Autres actifs courants						Impôts			
Disponibilités et assimilés						Autres dettes		574 883 154.18	480 236 790.73
Placements et autres actifs financiers						Trésorerie Passif			
Trésorerie		561 135 813.49		561 135 813.49	473 766 267.67	TOTAL PASSIFS COURANTS III		717 856 853.87	494 392 326.06
TOTAL ACTIF COURANT		1 081 108 331.04	23 397 175.48	1 057 711 155.56	922 514 468.69				
TOTAL GENERAL ACTIF		2 224 026 601.27	801 038 393.02	1 422 988 208.25	1 173 367 231.26	TOTAL GENERAL PASSIF		1 422 988 208.25	1 173 367 231.26

الملحق رقم 07: جدول حسابات النتائج لمؤسسة نفطال سنة 2019

TABEAU DES COMPTES DE RESULTATS

(Par Nature) Au 31 décembre 2019

Unité : 807 DISTRICT COM BISKRA

999

Période 06/2019

Compte	LIBELLE	Note	Exercice N		Total	Exercice N - 1		Total
			Externe	Interne		Externe	Interne	
70	Ventes et produits annexes		6 885 307 823.97	363.00	6 885 308 186.97	6 752 785 751.04		6 752 785 751.04
72	Variation stocks produits finis et en cours		-240 164.25		-240 164.25	-215 180.23		-215 180.23
73	Production immobilisée							
74	Subvention d'exploitation							
	1-PRODUCTION DE L'EXERCICE		6 885 067 659.72	363.00	6 885 068 022.72	6 752 570 570.81		6 752 570 570.81
60	Achats consommés		5 776 700 101.58		5 776 700 101.58	5 691 939 472.60		5 691 939 472.60
61/62	Services extérieurs et autres consommations		21 243 580.21	80 676 777.08	101 920 357.29	28 058 592.48	81 697 559.00	109 796 151.48
	2- CONSOUMATIONS DE L'EXERCICE		5 797 943 681.79	80 676 777.08	5 878 620 458.87	5 720 038 065.08	81 697 559.00	5 801 735 624.08
	3- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)		1 087 123 977.93	-80 676 414.08	1 006 447 563.85	1 032 532 505.73	-81 697 559.00	950 834 946.73
63	Charges de personnel		193 282 227.60		193 282 227.60	178 466 363.19		178 466 363.19
64	Impôts, taxes et versements assimilés		88 649 906.49		88 649 906.49	86 774 780.22		86 774 780.22
	4- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		805 191 843.84	-80 676 414.08	724 515 429.76	767 291 362.32	-81 697 559.00	685 593 803.32
75	Autres produits opérationnels		1 874 717.65		1 874 717.65	8 376 421.77		8 376 421.77
65	Autres charges opérationnels		58 756.21		58 756.21	333 753.21		333 753.21
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes		31 991 020.69		31 991 020.69	24 282 426.44		24 282 426.44
78	Reprise sur pertes de valeur et provisions							
	5- RESULTAT OPERATIONNEL		775 016 784.59	-80 676 414.08	694 340 370.51	751 051 604.44	-81 697 559.00	669 354 045.44
76	Produits financiers		28 973.18		28 973.18	70 276.56		70 276.56
66	Charges financières							
	6- RESULTAT FINANCIER		28 973.18		28 973.18	70 276.56		70 276.56
	7- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (5+6)		775 045 757.77	-80 676 414.08	694 369 343.69	751 121 881.00	-81 697 559.00	669 424 322.00
695/698	Impôts exigibles sur résultats ordinaires							
692/693	Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires							
	8- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		775 045 757.77	-80 676 414.08	694 369 343.69	751 121 881.00	-81 697 559.00	669 424 322.00

B I L A N U N I T E

Au 31 décembre 2020

Période 06/2020

A C T I F					P A S S I F				
Rubrique	Note	Mont Brut	Amort./Prov	Mont Net	M. Net N-1	Rubriques	Note	Mont Net	M. Net N-1
### ACTIFS NON COURANTS						### CAPITAUX PROPRES ###			
Ecart d'acquisition (goodwill)						Capital émis (ou compte de l'existant)			
Immobilisations incorporelles						Primes et réserves			
Immobilisations corporelles		1 201 883 788.02	862 143 579.39	339 740 208.63	335 241 429.61	Ecart de réévaluation		545 789 421.46	694 369 343.69
Immobilisations en cours		3 624 220.00		3 624 220.00		Résultat net			
Immobilisations Financières		31 794 351.48		31 794 351.48	30 035 623.08	Autres capitaux propres		545 789 421.46	694 369 343.69
Impôts différés						TOTAL CAPITAUX PROPRES I			
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 237 302 359.50	862 143 579.39	375 158 780.11	365 277 052.69				
						### PASSIFS NON COURANTS			
### ACTIFS COURANTS ###						Dettes rattachées à des participations			
Stocks et en cours		281 154 943.83	18 928 801.43	262 226 142.40	261 266 657.07	Impôts (différés et provisionnés)			
Créance et emplois assimilés						Autres dettes non courantes		8 300 647.32	7 297 950.69
Clients		199 411 924.24	4 460 083.49	194 951 840.75	191 151 446.75	Provisions et produits comptabilisés		8 594 733.90	3 464 060.00
Autres débiteurs		32 450 874.47	144 529.72	32 306 344.75	28 815 521.11	TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		16 895 381.22	10 762 010.69
Impôts et assimilés		12 730 167.81		12 730 167.81	15 341 717.14	### PASSIFS COURANTS ###			
Autres actifs courants						Fournisseurs et compte rattachés		19 857 995.72	138 973 699.69
Disponibilités et assimilés						Impôts			
Placements et autres actifs financiers						Autres dettes		679 946 766.63	578 883 154.18
Trésorerie		385 116 289.21		385 116 289.21	561 135 813.49	Trésorerie Passif			
TOTAL ACTIF COURANT		910 864 199.56	23 533 414.64	887 330 784.92	1 057 711 155.56	TOTAL PASSIFS COURANTS III		699 804 762.35	717 856 853.87
TOTAL GENERAL ACTIF		2 148 166 559.06	885 676 994.03	1 262 489 565.03	1 422 988 208.25	TOTAL GENERAL PASSIF		1 262 489 565.03	1 422 988 208.25

BILAN UNITE
Au 31 décembre 2021

Période 06/2021

ملحق رقم 10: ميزانية مؤسسة نפטال لسنة 2021

ACTIF					PASSIF				
Rubrique	Note	Mont Brut	Amort./Prov	Mont Net	M. Net N-1	Rubriques	Note	Mont Net	M. Net N-1
### ACTIFS NON COURANTS						### CAPITAUX PROPRES ###			
Ecart d'acquisition (goodwill)						Capital émis (ou compte de l'exploitant)			
Immobilisations incorporelles						Primes et réserves			
Immobilisations corporelles		1 249 955 986.05	950 461 198.64	299 494 787.41	339 740 208.63	Ecart de réévaluation		635 199 074.25	545 789 421.46
Immobilisations en cours		22 901 336.40		22 901 336.40	3 624 220.00	Résultat net			
Immobilisations Financières		132 893 084.18		132 893 084.18	31 794 351.48	Autres capitaux propres			
Impôts différés						TOTAL CAPITAUX PROPRES I		635 199 074.25	545 789 421.46
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 405 750 406.63	950 461 198.64	455 289 207.99	375 158 780.11				
### ACTIFS COURANTS ###						### PASSIFS NON COURANTS			
Stocks et en cours		365 517 904.11	18 791 218.51	346 726 685.60	262 226 142.40	Dettes rattachées à des participations			
Créance et emplois assimilés						Impôts (différés et provisionnés)			
Clients		242 835 009.37	4 748 502.49	238 086 506.88	194 951 840.75	Autres dettes non courantes		21 824 579.12	8 300 647.32
Autres débiteurs		28 951 354.48	144 529.72	28 806 824.76	32 306 344.75	Provisions et produits comptabilisés		208 594 733.90	8 594 733.90
Impôts et assimilés		15 788 089.05		15 788 089.05	12 730 167.81	TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		230 419 313.02	16 895 381.22
Autres actifs courants						### PASSIFS COURANTS ###			
Disponibilités et assimilés						Fournisseurs et compte rattachés		16 161 888.26	19 857 995.72
Placements et autres actifs financiers						Impôts			
Trésorerie		463 862 466.49		463 862 466.49	385 116 289.21	Autres dettes		666 779 505.24	679 946 766.63
TOTAL ACTIF COURANT		1 116 954 823.50	23 684 250.72	1 093 270 572.78	887 330 784.92	Trésorerie Passif			
						TOTAL PASSIFS COURANTS III		682 941 393.50	699 804 762.35
TOTAL GENERAL ACTIF		2 522 705 230.13	974 145 449.36	1 548 559 780.77	1 262 489 565.03	TOTAL GENERAL PASSIF		1 548 559 780.77	1 262 489 565.03

ملحق رقم 11: جدول حسابات النتائج لمؤسسة نפטال سنة 2021

TABEAU DES COMPTES DE RESULTATS

(Par Nature) Au 31 décembre 2021

Unité : 807 DISTRICT COM BISKRA

Période 06/2021

Compte	LIBELLE	Note	Exercice N		Exercice N - 1	
			Externe	Interne	Externe	Interne
70	Ventes et produits annexes		7 552 344 918.10		6 235 837 626.29	6 235 837 626.29
72	Variation stocks produits finis et en cours		-394 119.52		-162 226.05	-162 226.05
73	Production immobilisée					
74	Subvention d'exploitation					
	1-PRODUCTION DE L'EXERCICE		7 551 950 798.58		6 235 675 400.24	6 235 675 400.24
60	Achats consommés		6 438 033 115.61		5 236 152 853.09	5 236 152 853.09
61/62	Services extérieurs et autres consommations		19 449 735.99	104 447 977.15	19 015 954.61	102 064 956.14
	2- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		6 457 482 851.60	104 447 977.15	5 255 168 807.70	5 338 217 809.23
	3- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (1-2)		1 094 467 946.98	-104 447 977.15	980 506 592.54	897 457 591.01
63	Charges de personnel		225 699 327.49		234 559 523.96	234 559 523.96
64	Impôts, taxes et versements assimilés		88 234 607.15		79 641 782.35	79 641 782.35
	4- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		780 534 012.34	-104 447 977.15	666 305 286.23	583 256 284.70
75	Autres produits opérationnels		3 552 168.59		6 004 857.97	6 004 857.97
65	Autres charges opérationnels		37 683.64		120 977.23	120 977.23
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes		44 417 264.41		43 366 199.69	43 366 199.69
78	Reprise sur pertes de valeur et provisions					
	5- RESULTAT OPERATIONNEL		739 631 232.88	-104 447 977.15	628 822 967.28	545 773 965.75
76	Produits financiers		15 818.52		15 455.71	15 455.71
66	Charges financières					
	6- RESULTAT FINANCIER		15 818.52		15 455.71	15 455.71
	7- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (5+6)		739 647 051.40	-104 447 977.15	628 838 422.99	545 789 421.46
695/698	Impôts exigibles sur résultats ordinaires					
692/693	Impôts différés (variations) sur résultats ordinaires					
	8- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		739 647 051.40	-104 447 977.15	628 838 422.99	545 789 421.46

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

بسكرة في: 16-05-2023

إلى السيد: مدير شركة نفطال بسكرة



جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية

وعلوم التسيير

عمادة الكلية

الرقم: 747 / ك.ق.ت.ت / 2023

طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

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

1- جودي رابح

2- دهداف مهدي

تخصص: محاسبة

المسجلان بالسنة: ثانية ماستر

وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة بـ:

"متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية"

تحت إشراف: د/ بن التركي وليد

في الأخير تقبلوا منا أسى عبارات التقدير والاحترام

عميد الكلية



نائب العميد للدراسات والمسائل التطبيقية
بالطليبة
د. غربي وهيب

تأشيرة المؤسسة المستقبلة

Mohamed Bouchenafa
Director of District



16 ماي 2023



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

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

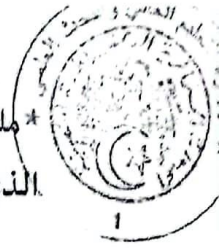
نموذج التصريح الشرفي
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله،

السيد (ة): جويد رايح الصفة: طالب، أستاذ، باحث طالب
الحامل (ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم 8390543 والصادرة بتاريخ 2022/10/10
المسجل (ة) بكلية / معهد العلوم الاقتصادية التجارية قسم العلوم المالية والحاسبية
والمكلف (ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه)،
عنوانها: حفظ البيانات رقمي في المؤسسات البنكية في المؤسسات الصناعية
دراسة حالة الشركة الوطنية المسماة بـ و.السنور.بيع للمواد البلاستيكية - NAFTAL بـ بمسكرة
أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2023/1/6/7

توقيع المعني (ة)



ملحق بالقرار رقم 1082/2020 المؤرخ في 27 ديسمبر 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): مسعود دقداد الصفة: طالب، أستاذ، باحث طالب
الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 207570835 والصادرة بتاريخ 13-03-2022
المسجل(ة) بكلية / معهد العلوم الاقتصادية العلوم الحاسوبية والحاسبية
والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه)،
عنوانها: مخطبات تطبيق الحاسبية البيئية في المؤسسات الصناعية
دراسة حالة الشركة الوطنية للتسويق والتوزيع للمواد البترولية - NAFTAL - بسكو
أصرح بشرفي أنني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والتزامه الأكاديمية
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2023/06/17

توقيع المعني (ة)