

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضوع

مساهمة محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة القوائم
المالية

دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ المشرف:

العمرى أصيلة

إعداد الطالبان:

فراي وليد

فراي نذير

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	بوروبة الهام	أستاذ محاضر أ	رئيسا	جامعة بسكرة
2	العمرى أصيلة	أستاذ محاضر أ	مشرفا	جامعة بسكرة
3	زعرور نعيمة	أستاذ محاضر أ	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2020/ 2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

"یرفع اللّٰه الذین امنوا منکم والذین اوتوا العلم درجات واللّٰه بما
تعملون خبیر"

{سورة المجادلة الآية 11}

صدق اللّٰه العظیم

إهداء

اللهم لك الحمد قبل أن ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضى، نحمد الله عز وجل أنه وفقنا إلى انجاز هذا العمل المتواضع.

إلى خير الأنام، الحبيب المصطفى، سيدنا محمد وكفى
إلى من حملتني تسعا وأرضعتني حولين وإلى من سقت منبت حياتي وترعرعت في كنفها وإلى من
جعلت الجنة تحت أقدامها أُمي
إلى من يزيدني انتسابي له وذكره فخرا واعتزازا وإلى من سهر الليالي من أجل تربيتي وتعليمي،
وجعلني أكبر في أركى واطهر فضيلة أبي
إلى بسمة فؤادي وعماد حياتي أخواتي

إلى عائلة فرادي

إلى اعز الأصدقاء

إلى كل أهلي وأقاربي وأحبابي

إلى كل من ذكره قلبي ونسيه قلبي

وليد

شكر وتقدير

مصداقا لقوله تعالى: " وَلَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ " صدق الله العظيم.

ولقد حثنا الله عز وجل على الشكر إذ قال : "واشكروني ولا تكفرون" واقتداء بالرسول صلى الله عليه وسلم حيث قال : "الشكر قيد النعمة وسبب دوامها ومفتاح المزيد منها".

نتقدم بالشكر الجزيل إلى من ساهم من قريب ومن بعيد في إتمام هذا العمل المتواضع، نشكر الأستاذ المشرف " العمري أصيلة" الذي لم يبخل علينا بنصائحها وتوجيهاتها القيمة وكانت عوننا وسندا في كل وقت.

إلى جميع أساتذة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الذين لم يبخلوا علينا بعلمهم جزأهم الله خيرا

إلى كل من ساعدنا من زملاء في هذا العمل المتواضع

ولو بالكلمة الطيبة

نشكر جميع من كان بمثابة الدعم المعنوي لإتمام هذا العمل

شكرا

إهداء

اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا، نحمد الله عز وجل أنه

وقفنا إلى إنجاز هذا العمل المتواضع.

إلى ~~ك~~ خير الأنام، الحبيب المصطفى، سيدنا محمد وكفى.

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 ~~ك~~ 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 ~~ك~~ أبي الكريم أدامه الله لي.

إلى من شاركوني رحم أمي حفظهم الله إلى قرّة عيني اخوتي

إلى ~~ك~~ عائلة فرادي

~~ك~~ إلى كل أهلي وأقاربي وأحبابي.

~~ك~~ إلى كل من في قلبي ذكره ولم يذكره قلبي

~~ك~~ إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع

نذير

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور محاسبة التكاليف البيئية في تحسين القوائم المالية باعتبار أن محاسبة التكاليف البيئية تعتبر أداة تمد المستفيدين ومتخذي القرارات بالمعلومات المحاسبية حول التكاليف المتعلقة بالنواحي البيئية لإعطاء صورة كاملة عن أداء المؤسسة.

ولتحقيق هذا الهدف كما قمنا بدراسة للآراء عينة من المحاسبين في المؤسسات ومدققين داخليين وخارجيين.

وقد تبين من خلال نتائج الاختبارات الإحصائية وجود علاقة ارتباط قوية بين المحاسبة البيئية وجودة القوائم المالية، كما أظهرت النتائج أيضا وجود تأثير كبير بين متغيري الدراسة كما توصلنا إلى أن المحاسبة البيئية من شأنها أن تساهم في موثوقية القوائم المالية والتأثير على من يستخدمها.

الكلمات المفتاحية: بيئة، محاسبة بيئية، تكاليف بيئية، معلومات محاسبية، قوائم مالية.

Abstract:

This study aimed to highlight the role of environmental cost accounting in improving the financial statements, considering that environmental cost accounting is a tool that provides beneficiaries and decision-makers with accounting information about costs related to environmental aspects to give a complete picture of the organization's performance.

To achieve this goal, we also conducted a study of the opinions of a sample of accountants in institutions and internal and external auditors.

It has been shown through the results of statistical tests that there is a strong correlation between environmental accounting and the quality of the financial statements. The results also showed a significant impact between the two variables of the study. We also concluded that environmental accounting would contribute to the reliability of the financial statements and the effect on those who use them.

Key words: environment, environmental accounting, environmental costs, accounting information, financial statements.

الصفحة	الموضوع
-	البسمة
-	آية
-	إهداء
-	شكر وتقدير
I	الملخص
II	فهرس المحتويات
VI	قائمة الأشكال
VII	قائمة الجداول
أ- و	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف البيئية والقوائم المالية
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف البيئية
3	المطلب الأول: التكاليف البيئية
11	المطلب الثاني: مفهوم محاسبة البيئية
16	المطلب الثالث: إمكانية الإعراف والقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية
24	المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية
24	المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية
28	المطلب الثاني: وظائف وخصائص القوائم المالية
30	المطلب الثالث: مستخدمي القوائم المالية
	المطلب الرابع: جودة القوائم المالية
39	المبحث الثالث: علاقة التكاليف البيئية ودورها في تحسين القوائم المالية
39	المطلب الأول: إدارة التكاليف البيئية
41	المطلب الثاني: التكاليف البيئية وتحسين القوائم المالية
44	المطلب الثالث: نماذج قياس وافصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية

51	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات
65	المبحث الأول: عرض منهجية الاستبيان
65	المطلب الأول: نموذج ومنهج الدراسة
66	المطلب الثاني: أداة الدراسة صدقها وثباتها
76	المبحث الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة المتوصل اليها
91	المطلب الأول: تحليل اتجاه اراء العينة بالنسبة للمحور الاول بيانات شخصية
76	المطلب الثاني: تحليل اتجاه اراء العينة بالنسبة للمحور الثاني طبيعة المحاسبة البيئية
84	المطلب الثالث: تحليل اتجاه اراء العينة بالنسبة للمحور الثالث جودة القوائم المالية
91	المطلب الرابع: اختبار الفرضيات
92	خلاصة الفصل الثاني
95	خاتمة
99	قائمة المراجع
	الملاحق

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
76	نموذج الدراسة	06
82	دائرة نسبية تمثل الجنس	07
83	دائرة نسبية تمثل العمر	08
84	دائرة نسبية تمثل المؤهل العلمي	09
85	دائرة نسبية تمثل التخصص العلمي	10
86	دائرة نسبية تمثل عدد سنوات الخبرة	11
87	دائرة نسبية تمثل الوظيفة الحالية	12

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الشكل القانوني للميزانية جانب الأصول	28
02	الشكل القانوني للميزانية جانب الخصوم	29
03	جدول حساب النتائج (حسب الطبيعة)	32
04	جدول حساب النتائج (حسب الوظيفة)	33
05	جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)	36
06	جدول سيولة الخزينة (الطريقة الغير المباشرة)	37
07	جدول تغيرات الأموال الخاصة	39
08	التعريف بالمؤسسات محل الدراسة	87
09	الاستثمارات الموزعة	79
10	صدق وثبات الدراسة	81
11	مقياس ليكارت الخماسي	82
12	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس	82
13	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الفئة العمرية	83
14	دائرة نسبية تمثل الفئة العمرية	83
15	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي	84
16	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب التخصص العلمي	85
17	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	85
18	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	86
19	اتجاهات آراء أفراد العينة اتجاه حول طبيعة المحاسبة البيئية	87
20	اتجاهات آراء أفراد العينة بعد الموثوقية	89
21	اتجاهات آراء أفراد العينة بعد الملائمة	90
22	اتجاهات آراء أفراد العينة بعد القابلية للمقارنة	91
23	اتجاهات آراء أفراد العينة بعد القابلية للفهم	92
24	نتائج تحليل التباين للانحدار لاختبار الفرضية الرئيسية	93
25	نتائج تحليل الانحدار لأثر المحاسبة البيئية على جودة القوائم المالية	94
26	نتائج تحليل الانحدار لأثر المحاسبة البيئية على بعد الموثوقية	95
27	نتائج تحليل الانحدار لأثر المحاسبة البيئية على بعد الملائمة	96
28	نتائج تحليل الانحدار لأثر المحاسبة البيئية على بعد القابلية للمقارنة	97

98	نتائج تحليل الانحدار لأثر المحاسبة البيئية على بعد القابلية للفهم	29
----	---	----

شهدت السنوات القليلة الماضية اهتمام العلماء والباحثين بدراسة البيئية ومشاكلها وإيجاد الحلول اللازمة للتغلب عليها، حيث يعد التلوث البيئي من أهم المشاكل والظواهر التي لاقت اهتمام متزايداً في آونة أخيرة خاصة في ظل التقدم الصناعي الذي يشهده العالم المعاصر، على الرغم من أن الظاهرة موجودة منذ القدم، إلا أن الجديد فيها هو تعدد مصادر التلوث والتي تعد المؤسسات الصناعية مصدراً للتخلص من نفاياتها المضرّة بالبيئة والإنسان، مما كان له تأثير سلبي على الحياة البيئية.

وبرغم إستمرار ظهور المشاكل البيئية المتعلقة بالأنشطة الصناعية المختلفة لأن تطبيق محاسبة التكاليف يكتفي فقط بحصر عناصر التكاليف المرتبطة بالمؤسسة دون أخذ بعين إعتبار التكاليف البيئية وهذا ما يؤدي إلى ظهور نتائج غير حقيقية وهذا يضعف الشفافية والصدق المعلومات المحاسبية المفصح عليها، وبما أن تحقيق المؤسسة لأهدافها يتطلب إستنفاد جزء من البيئة المحيطة، فقد أصبحت التكاليف البيئية من بين التكاليف المهمة التي يجب أن تعطىها المؤسسات إهتماماً، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى قياس التكاليف، وهي ما يطلق عليها محاسبة التكاليف البيئية.

وتعكس محاسبة التكاليف البيئية مسؤولية المؤسسة إتجاه البيئة، وهي تأخذ عين إعتبار أثر المشاكل البيئية على مهنة بإعتبارها أداة تمد المستفيدين بالقوائم المالية، لإعطاء صورة كاملة عن أداء المؤسسة، بحيث يضم بيانات تتعلق بالأداء البيئي إلى جانب البيانات والمعلومات المتعلقة بالنواحي المالية، لاسيما التكاليف البيئية ستجعل مهنة المحاسبة قادرة على توفير المعلومات المحاسبية ذات جودة وأكثر أهمية وملائمة لصناع القرارات.

إشكالية البحث:

من اجل معرفة دور المحاسبة البيئية في المحافظة على البيئية وأثرها على جودة القوائم المالية تتبلور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

ما مدى نثر المحاسبة البيئية في تحسين جودة القوائم المالية ؟

ولإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يوجد أثر للمحاسبة البيئية في تحسين جودة القوائم المالية من خلال بعد الموثوقية ؟
- هل يوجد أثر للمحاسبة البيئية في تحسين جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للمقارنة؟
- هل يوجد أثر للمحاسبة البيئية في تحسين جودة القوائم المالية من خلال بعد الملائمة؟

-هل يوجد أثر للمحاسبة البيئية في تحسين جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للفهم؟

فرضيات البحث :

الفرضية الرئيسية:

-لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة البيئية في تحقيق جودة القوائم المالية من خلال أبعاده (القابلية للفهم، القابلية للمقارنة، الملائمة، الموثوقية) .

-مبررات اختيار البحث:

إن اختيارنا لهذا الموضوع : مساهمة المحاسبة البيئية في تحسين جودة القوائم المالية ناتج عن عدة عوامل منها:

-تخصصي في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختيار هذا الموضوع .

-محاولة إثراء الساحة البحثية عموما والمكتبة الجامعية خصوصا، نتيجة ندرة الدراسات والبحوث في مجال المحاسبة البيئية وعلاقته بالتممية.

-حداثة الموضوع في ميدان البحث العلمي في الجزائر .

-الرغبة الذاتية والميول الشخصي في معالجة ودراسة موضوع المحاسبة البيئية .

أهداف البحث:

من بين الأهداف التي يسعى لها هذا البحث هو محاولة إبراز:

-الإطار المفاهيمي للمحاسبة البيئية.

-توضيح وتقييم دور المحاسبة البيئية في تحسين جودة القوائم المالية .

-التعرف على التكاليف البيئية والدور الذي تلعبه في الحد من المشكلات البيئية .

-التعرف على أنواع التكاليف البيئية.

أهمية البحث:

تتبع أهمية الدراسة من خلال تبيننا لموضوع معاصر، حيث تزايد الاهتمام بالمحاسبة البيئية وذلك لأهمية البيئة ومواردها الطبيعية، وعليه لابد من المحافظة عليها واستخدام مواردها الطبيعية الاستخدام الأمثل ، وإن تطبيق محاسبة البيئية يساعد المؤسسات على تبني مشاريع أقل إضرار بالبيئة.

المنهج المتبع:

للإجابة عن الإشكالية المطروحة والإحاطة بجوانب الموضوع محل الدراسة، اعتمدنا على المنهج الوصفي فيما يخص الجانب النظري من الدراسة، أما في الجانب التطبيقي فاعتمدنا على المنهج التحليلي، وذلك باستخدام الاستبيان الذي يتضمن مجموعة من الأسئلة المستنتجة من الجانب النظري، والاعتماد على برنامج EXCEL 2007 لإفراغ البيانات وبرنامج SPSS V21 لتحليل النتائج المتوصل إليها.

صعوبة الدراسة:

- عامل الوقت كون البحث مقيد بفترة زمنية محددة.
- صعوبة الاستقبال من طرف بعض المؤسسات للقيام بالدراسة الميدانية.

الدراسات السابقة:

لقد تم الإطلاع على مجموعة من الدراسات السابقة ومنها التي قمت بتبويبها على شكل جدول كما مبين أدناه:

معلومات الدراسة	أهمية الدراسة	هدف الدراسة	استنتاجات الباحث	توصيات الباحث
1. مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة درجة الماجستير يحي جمال اللولو يونيو 2016 .	تعد هذه الدراسة بمثابة دعوة للمحافظة على البيئة ومواردها .	بيان مستوى الوعي البيئي لدى الإدارة العليا ، والتعرف على مدى توافر المصادر التكنولوجية والتقنية اللازمة لتطبيق محاسبة التكاليف لبيئية.	عدم توفر الوعي البيئي في الإدارة العليا، وان مستوى الالتزام الإدارة العليا اتجاه البيئة لا يعتبر كافيا .	ضرورة زيادة الوعي البيئي والعمل على نشره ، وضرورة الاستفادة من تجارب وخبرات الدول المتقدمة وخاصة المتلزمة بتطبيق محاسبة التكاليف البيئية .
2. تحليل الآثار الاقتصادية للمشكلات البيئية في ظل التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر درجة الماجستير عب القادر عوينان مايو 2008	الأهمية العالمية المتزايدة للبيئة وذلك بظهور أنصار البيئة على شكل هيئات حكومية وغير حكومية التي تنادي إلى حماية البيئة والحفاظ على مواردها .	إبراز وتشخيص مختلف الآثار التي تنشأ عن التدهور البيئي وكذلك تحديد طبيعة العلاقة القائمة بين كل من البيئة والتنمية المستدامة .	إن تحقيق التوازن بين البيئة والتنمية المستدامة يكمل في الأخذ بالاعتبارات البيئية ضمن الحسابات الاقتصادية وكلاهما مرتبطان لا يقبلان التجزئة .	حصر وتشخيص للمشاكل البيئية حتى يسهل إيجاد الحلول لها وبما أنها عالمية وجب السعي لإنشاء المؤسسات البيئية المحلية والإقليمية والعالمية.

هيكل الدراسة:

لمعالجة موضوع الدراسة والإجابة عن إشكالية المطروحة، تم تقسيم العمل إلى فصلين كالآتي:

• **الفصل الأول:** بعنوان للإطار النظري للمحاسبة التكاليف البيئية والقوائم المالية، حيث قسمناه إلى ثلاثة مباحث: تناولنا في المبحث الأول ماهية محاسبة التكاليف البيئية، أما في المبحث الثاني فقد خصصنا له ماهية القوائم المالية، ثم المبحث الثالث فقد عالجت فيه العلاقة التكاليف البيئية والقوائم المالية.

الفصل الثاني: بعنوان الدراسة الميدانية قسمناه إلى مبحثين الأول خصص لمنهج الدراسة أما المبحث الثاني فقد خصص لتفسير النتائج المتوصل إليها واختبار الفرضيات.

الفصل الأول:

الإطار النظري

لمحاسبة التكاليف

البيئية

والقوائم المالية

تمهيد:

يعد موضوع البيئة من أهم المواضيع المعاصرة التي تحظى بالقبول العام واهتمام الباحثين كما تزايد في الآونة الأخيرة الاهتمام به خاصة في نظر الفكر المحاسبي، بالإضافة للمؤسسات التي أصبحت ملزمة أكثر من أي وقت مضى بضرورة الاهتمام بحماية البيئة و هذا ما يجعلها أمام حتمية توجه نحو تبني المحاسبة البيئية لأنها تمثل المرآة العاكسة لمسؤولية كل مؤسسة اتجاه البيئة، وذلك من خلال تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية، حيث تعد محاسبة التكاليف البيئية أداة تمد مستخدمي القوائم المالية و متخذي القرارات بمعلومات التكاليف المتعلقة بالبيئة لإعطاء صورة واضحة عن أداء المؤسسة البيئي، وعليه فمن خلال هذا الفصل سنقوم بدراسة الإطار النظري لمحاسبة التكاليف البيئية والقوائم المالية وذلك من خلال تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي:

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف البيئية.

المبحث الثاني: ماهية القوائم المالية.

المبحث الثالث: علاقة التكاليف البيئية بتحسين جودة القوائم المالية.

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف البيئية

المطلب الأول:التكاليف البيئية

سنحدد أولاً بعض المفاهيمو المصطلحات التكاليف البيئية وأهميتها وأهدافها ومصادرها وطبيعتها.

أولاً: التكاليف البيئية.

1. مفهوم التكاليف البيئية

1. مفهوم التكاليف:

تعرف التكاليف على أنها: "تضحية مادية إختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل أو بمعنى آخر هي إستنفاد الموارد الاقتصادية المتاحة إختيارياً بهدف الحصول الموارد الاقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل".¹ وهناك من عرفها بأنها: "القيمة النقدية التي تدفع في سبيل الحصول على سلعة ما أو خدمة معينة وبإختصار التكلفة هي تضحية في الموارد من أجل الحصول على سلعة أو منفعة لغرض تلبية حاجات معينة".²

2. مفهوم التكاليف البيئية

أ. تعريف التكاليف البيئية

ويمكن نظر للتكاليف البيئية بأنها: "مجموعة العناصر التكاليف المرتبطة ذات العلاقة برقابة وتحديد وتصحيح تلك الأخطاء التي تتجم عن تصرفات وقرارات سلبية ومحتملة على حياة الإنسان والحيوان والنبات وذلك يشمل العوامل الملوثة للماء والهواء والتربة". كما عرف مجمع المحاسبين القانونيين التكاليف البيئية بأنها: "تشمل تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب إتخاذها لإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط مؤسسة مافضلا عن تكاليف الأخرى التي تستدعيها الأهداف والمتطلبات البيئية للمؤسسة".³ كما تعرف على أنها: "المقدار الذي تتحمله المؤسسة في سبيل المحافظة على البيئة الموجودة بها المؤسسة كما تنشأ هذه التكاليف بسبب تدهور الجودة البيئية الموجودة أو المحتمل وجودها".⁴

¹ السيد عبد المقصود محمد، وآخرون، في مبادئ محاسبة تكاليف، دار الجامعة، مصر، 2003، ص59.

² نعيمة زعور، محاسبة التكاليف في المؤسسات العامة، دار جليس الزمان للنشر وتوزيع، الأردن، 2017، ص42.

³ إبراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، دار غيداء للنشر والتوزيع، 2014، ص ص 91-92.

⁴ فارس فزيل، حمزة الضويفي، المحاسبة البيئية كألية لدعم وتحسين الأداء البيئي في ظل المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، مداخلة ضمن المنتدى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قصادي مرياح ورقلة يومي 22-

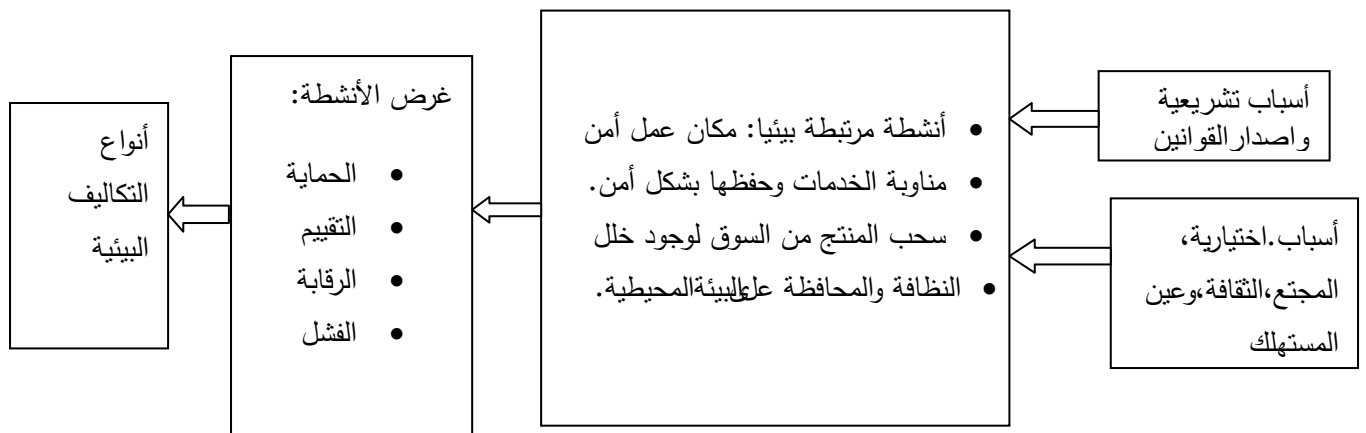
23نوفمبر 2011، ص249.

كما تعرف أيضا بأنها: " عبارة عن توضيحات، وقد تكون صريحة أو ضمنية تقوم بها المؤسسة وهذا من أجل الإلتزام بالأداء البيئي بما يتوافق مع القوانين والتشريعات البيئية من جهة ومن جهة ثانية، بما يحافظ على الأصول وممتلكات المؤسسة، ومن جهة ثالثة بما يلي رغبات المستهلكين والأطراف الخارجية الأخرى.¹ من خلال التعاريف السابقة نجد أن التكاليف البيئية عبارة عن مقدار معين من التوضيحات المادية التي تصبح على عاتق المؤسسة تتحملها وتدفعها نتيجة مزاوله نشاطاتها المختلفة من أجل إلتزام بأداء البيئي والمحافظة على البيئة من أضرار عناصر التلوث البيئي كذلك إعطاء صورة جيدة على صمعة المؤسسة. وتتمثل أسباب المؤسسة في دراسة التكاليف البيئية وأهميتها فيمايلي:

ب. أسباب الإهتمام بالتكاليف البيئية: تمثلت أهم الأسباب لدراسة التكاليف البيئية فيما يلي:²

- أسباب قانونية أو تشريعية: وهي التي تتعلق بالقوانين البيئية التي أصبحت مفروضة على كل المؤسسات وكذلك التعليمات الحكومية التي تقضي بفرض إشتراطات خاصة واجبة الأتباع لحماية البيئة، وأصبح إلتزام بتلك القوانين والتعليمات يؤدي إلى تخفيض التكاليف البيئية.
- أسباب إجتماعية وثقافية: وهي التي تتعلق بتوقعات المجتمع تجاه مؤسسات الأعمال، إذ تنتظر الدول والمجتمعات حاليا باهتمام إلى أهمية الحفاظ على البيئة والموارد الطبيعية، وبالتالي فإن المؤسسات التي تعمل بأساليب صديقة للبيئة عليها أن تتحمل تكاليف بيئية تساعد على زيادة شهرتها.
- أسباب خاصة بالمستهلك: وهي التي تتعلق بإحتياجات ورغبات المستهلك في استخدام منتجات غير ضارة بالبيئة، إذ يحتاج المستهلك في الوقت الحاضر إلى شراء منتج يسهل التخلص منه، أو إعادة تدويره، مما يدفع المنتجين إلى مراعاة ذلك عند الإنتاج والتسويق، الأمر الذي ينشأ عنه تكاليف بيئية مختلفة. والشكل الموالي يمثل أهم أسباب التكاليف البيئية وغرض أنشطاتها:

الشكل رقم(01): أسباب التكاليف البيئية



¹العبيدي مهاوات، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص محاسبة، قسم علوم تسير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015/2014، ص 41.

²إبراهيم جابر السيد، مرجع سابق، ص ص93-94.

المصدر: لعبيدي مهاوات، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء المالي، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014/2015، ص 43 .

ت. أهمية التكاليف البيئية: إكتست التكاليف البيئية أهميتها من الآتي: ¹

- المفاضلة بين الأساليب البديلة، حيث أن توفر القياس الكمي أو النقدي لهذه التكاليف يساعد على إجراء المقارنات بين البدائل المتاحة إختيار البديل الأقل تكلفة.
- توفير المعلومات اللازم ة لتخطيط الإنفاق في مجال حماية البيئ ة، سواء عن طريق إعداد الموازنات التخطيطية أو المعايير، مما يسهم بدوره فيأحكام الرقابة على هذه العناصر.
- تساهم في تحقيق مزايا تخفيض الطاقة وتحسين البيئة المحيطة سواء إن كانت داخل المؤسسة أو خارجها.

ث. أهداف التكاليف البيئية:

إن تطبيق التكاليف البيئية لا يعد هدفا في حد ذاته، وإنما وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف على النحو التالي: ²

- إعداد بيانات التكاليف التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة وحمايتها لكل فترة مالية على حدى مما يساعد المؤسسة على الآتي:
- متابعة المؤسسة لتطور وتغير هذه التكاليف من فترة لآخرى.
- إتخاذ القرارات لتحقيق فعالية التكاليف البيئية، أي زيادة وتعظيم العائد منها.
- إيجاد العلاقة بين التكاليف البيئية وغيرها من تكاليف الأنشطة، مثل التكاليف الصناعية وتسويقية وإدارية.
- إعداد تقارير التكاليف البيئية مما يوضح التأزم المؤسسات بتطبيق القوانين والتشريعات السائدة لأغراض الحفاظ على الموارد البيئية.
- توضيح المسؤولية الإجتماعية للمؤسسة حيث لم يعد هدف تعظيم الربح بمفرده صالحا لضمان إستمراريتها في تحقيق النمو المستمر والمتواصل لإستثماراتها فقد أصبح هدف الرفاهية الاجتماعية وتوفير البيئة النظيفة والخالية من التلوث ضمانا لاستمرارية المؤسسة في نجاحها الإقتصادي.
- صنع القرارات وفهم ومتابعة التكاليف البيئية وأداء العمليات والمنتجات لغرض ضبط الكلفة وتسعير المنتجات.

¹ أسماء جرموني، دور محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، تخصص محاسبة، كلية علوم اقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014/2015 ص 24.

² عمر عبد الله احمد عمر، محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية، رسالة الماجستير (غير منشورة)، قسم محاسبة، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2017، ص 26.

- توسيع وتحسين تحليل الإستثمار وتقييم العماليات لتشمل الآثار البيئية الخفية لدعم التطور وتصميم النظام العام للإدارة البيئية.

ثانيا: مصادر معلومات التكاليف البيئية:

- حتى نتعرف عن التكاليف البيئية بشكل جيد يجب أن نتعرف على مصادر الحصول على المعلومات عنها، وفيما يلي أمثلة لكيفية الحصول على معلومات عن التكاليف البيئية وهي:¹
- الأتعاب والغرامات: يمكن الحصول عليها والتحقق منها من خلال المستندات القانونية وتقديرات الإدارة.
- تكاليف حماية المعدات والأصول: يمكن 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 والإحصائيات.
- غرامات التشغيل: يمكن الحصول على المعلومات الخاصة بها من خلال بحوث التشغيل.
- الإستهلاك: 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 التقديرات إدارية وهندسية.
- تكاليف التدريب: ويقصد بها تدريب العاملين بالمؤسسة لتقادي وتجنب المخاطر البيئية، ويمكن الحصول على المعلومات الخاصة بها من خلال سجلات شؤون الأفراد وتقديرات الإدارة.
- مخصص المنازعات: يمكن تحقق من مدى كفايته عن طريق الحصول على معلومات من الشؤون القانونية عن القضايا البيئية المرفوعة ضد المؤسسة.

ثالثا: طبيعة التكاليف البيئية .

ينبغي التعرف على طبيعة التكاليف البيئية حتي يسهل قياسها وتحليلها بشكل يساعد في تحديد إجمالي هذه التكاليف عند وقوعها، ثم تبويب هذه التكاليف وبالتالي يسهل إعداد التقارير البيئية ويمكن تبويب التكاليف البيئية كما يلي:²

I. التكاليف البيئية وفقا للأنشطة:

1. تكاليف أنشطة المنع: تشمل تكاليف تحملها المؤسسة نتيجة القيام بأنشطة هدفها خفض أو إزالة الأسباب المؤدية لآثار بيئية سلبية في المستقبل.

¹لعبيدي مهاوات، مرجع سابق، ص ص44-45

²إبراهيم جابر السيد، مرجع سابق، ص263

2. تكاليف أنشطة الحصر والقياس: وتشمل تكاليف الأنشطة التي تمارسها المؤسسة بغرض القياس ومتابعة المصادر المحتملة للأضرار البيئية مثل: أنشطة متابعة مستويات التلوث في المواد المستخدمة داخل المؤسسة.
3. تكاليف أنشطة الرقابة: تشمل تكاليف الأنشطة التي تزاولها المؤسسة بغرض الرقابة وتحكم في مصادر التلوث بالمؤسسة وتضم أنشطة استخدام مواد صديقة للبيئة وأنشطة خفض مصادر التلوث... الخ.
4. تكاليف أنشطة فشل البيئي: وتشمل تكاليف الأنشطة التي تمارسها المؤسسة بغرض التخلف من الأضرار البيئية التي حدثت نتيجة فشل المؤسسة في منعها وحصرها.

II. تكاليف البيئة وفقا للإرتباطها بالمنتجات: ¹

1. تكاليف العادية وتكاليف التشغيل: وتشمل التكاليف المرتبطة بالمنتجات وتشمل المواد الخام وتكاليف استخدام المباني والمعدات وتكاليف التشغيل والعمالة والطاقة والتدريب.
2. تكاليف القانونية والتشريعية: وتشمل التكاليف التي تتكبدها المؤسسة لقاء الانصياع لتشريعات الحكومية مثل: نفقات التقرير، الإعلان... الخ.
3. التكاليف المحتملة: وتشمل تكاليف العقوبات والغرامات وتسويات المالية ناتجة عن حوادث البيئية والإصابات الشخصية وتدمير الممتلكات.

III. تكاليف البيئية من حيث الوضوح:

1. التكاليف الصريحة: وهي التكاليف المتعلقة بالإمتثال للقوانين والتشريعات الحكومية مثل: تكاليف تركيب وصيانة معدات ومراقبة التلوث.
2. التكاليف الضمنية: وهي التكاليف التي تتضمنها حسابات أخرى ولها تأثير على إجمالي التكاليف خاصة في الصناعات الكيماوية والورق والحديد والصلب.

IV. التكاليف وفقا لمسببات حدوث التكلفة: ²

1. التكاليف الرأسمالية: وهي التكاليف المرتبطة باستخدام المواد الخام ومهمات التشغيل ويؤدي في استخدام هذه الموارد إلى رفع كفاءة استخدام الموارد البيئية والمعلومات المتعلقة بهذه التكاليف.
2. التكاليف المستمرة: هي التكاليف التي تضم عناصر أو مجموعات تختلف في بعدها الزمني فمنه من يحدث قبل عمليات التشغيل وتكاليف تتضمن منتجات غير مضررة بالبيئة وتكاليف المفاضلة بين البدائل المختلفة لرقابة.

¹ عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة الماجستير (غير منشورة)، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2011، ص 36-38.

² مسعود دوسري، وآخرون، مداخلة ضمن، واقع محاسبة التكاليف البيئية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل النظام المحاسبي المالية، مداخلة ضمن ملتقى الوطني: واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، 05-06/05/20013، ص 14.

3. التكاليف البيئية الإختيارية من الآثار السلبية: مثل تكاليف التخلص من مخلفات التشغيل فعاليات ما يترتب على عمليات التشغيل بعض الآثار السلبية على البيئة من المخالفات الناتجة عن هذه العمليات ومن الضروري إزالة هذه الآثار السلبية.

المطلب الثاني: محاسبة التكاليف البيئية

في السنوات القليلة الماضية إهتم الباحثين بدراسة مشكلات التي لها علاقة بالبيئة والتلوث الحاصل فيها مثل المحاسبة البيئية وأهميتها ومدى تطبيقها ومراحل تطورها ومستوياتها.

اولا : مفهوم محاسبة التكاليف:

I. تعريف محاسبة التكاليف:

تعرف محاسبة التكاليف على أنها: نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية وتشغيلها طبقا لقواعد ومفاهيم محددة، وذلك بفرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات" كما تعرف بأنها: "أحد فروع المحاسبة المالية، وكأداة تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية، تساعد المؤسسة قي الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل، كما تقوم بتتبع وتسجيل وتحليل التكاليف لفرض استخدامات بأقصى درجة من الفعالية."¹

ومنه فإن محاسبة التكاليف تستخدم لتوفير المعلومات الضرورية للإدارة من أجل الرقابة والتخطيط وإتخاذ القرارات المختلفة.

II. أهمية محاسبة التكاليف:

تظهر أهمية محاسبة التكاليف في:²

- تحديد تكلفة الإنتاج وحساب تكلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالأجور والمواد الأولية.
- مساعدة المؤسسة في تحديد الأسعار وفي السياسات السعرية السليمة للمنتجات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها.
- تحديد تكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل آخر المدة لفرض إعداد الحسابات الختامية والميزانية.
- توفير المعلومات الضرورية للمؤسسة من أجل تمكينها من القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة.

¹ محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية مصر، 2003، ص ص 19-20.

² نعيمة زعرور، مرجع سابق، ص ص 6-8.

- توفير المعلومات الضرورية لعملية الرقابة على عناصر التكاليف وترشيد استخدامها واستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة من أجل تخفيض التكاليف وتحقيق الكفاءة الإنتاجية وزيادة ربحية المؤسسة.

ثانيا: مفهوم المحاسبة البيئية:

I. تعريف المحاسبة البيئية:

بدأ إهتمام المحاسبين بعد أن ظهرت الجوانب السلبية في استغلالها وقد ظهرت عدة تسميات في مجال المحاسبة تشير إلى هذا الجانب منها (المحاسبة الخضراء _ المحاسبة البيئية من أجل التنمية المستدامة المحاسبة والاقتصادية) وأي كانت التسمية فإنها: "تعني شمول وتكامل عملية القياس والإفصاح المحاسبي والاقتصادي للأنشطة والبرامج التي تؤثر على البيئة والتي تمارسها المؤسسات الاقتصادية وهناك من يرى أنها "تحديد قياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيف الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية وإزالتها عملاً بمبدأ (من يلوث يدفع)".¹ وكذلك تعرف المحاسبة البيئية بأنها "عبارة عن النظام المحاسبي الممتد للنظام المحاسبي التقليدي والمبني على تحليل النتائج ومسببات حدوث التكلفة لتحديد وتعيين أثر التكاليف البيئية التي تسببت بها الوحدة".²

ومن تعاريف السابقة يتضح لنا أن المحاسبة البيئية أحد الفروع المحاسبة وهي أيضا عبارة عن أداة تمد مستخدمي المعلومات المحاسبية بالمعلومات عن التكاليف البيئية وإعطاء صورة واضحة على أداء المؤسسة والمساهمة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

II. بعض المفاهيم التي لها علاقة المحاسبة البيئية: توجد بعض المفاهيم التي لها علاقة بالمحاسبة البيئية سواء

من الناحية المالية، أو إعداد التقارير والمحاسبة الإدارية... الخ، وتنقسم كالتالي:³

1. المحاسبة المالية البيئية: وتهدف إلى الإفصاح عن البعد البيئي في القوائم المالية المنشورة في أية فترة.
2. المحاسبة الإدارية البيئية: تعني إدارة الأداء الاقتصادي والبيئي من خلال تطوير وتنفيذ أنظمة محاسبية ذات علاقة بالبيئة من ضمنها تكاليف دورة الحياة، تحديد قيمة المنافع... الخ.
3. المحاسبة البيئية المحلية: يستخدم هذا المصطلح عادة للإشارة إلى عملية إعداد الحسابات على أساس البيانات المادية فقط، ويعبر بذلك عن نوع على محاسبة الموارد الطبيعية على مستوى الإدارة المحلية.

¹ ماجدة شعيب، المحاسبة البيئية، ورقة عمل، وزارة الدولة لشؤون البيئة، جمهورية مصر العربية، 16/10/2009، ص 6.

² المرجع نفسه، ص 7.

³ مصطفى عوادي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعية، مداخلة ضمن ملتقى الوطني حول إشكالية إستدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، يومي 6-7 ديسمبر 2017، ص ص 9-10.

4. **المحاسبة الموارد الطبيعية:** عرف هذا المصطلح في المحاسبة بعد دمج البعد البيئي في ظل النظام الحسابات القومية حيث تم التركيز على الموجودات الطبيعية وتناقص قيم الموجودات، وذلك بهدف الحصول على مؤشرات اقتصادية معدلة كما في مؤشر الدخل القومي الإجمالي البيئي.
5. **محاسبة التكاليف البيئية:** هنا يتم التركيز على التكاليف البيئية بهدف الوصول إلى محاسبة التكاليف تحديد وتقييم وتخصيص كل من التكاليف التقليدية والتكاليف البيئية والتكاليف الاجتماعية على العمليات، المنتجات والنشاطات، وينطوي على ذلك أن هناك تكاليف يتوجب على من يساهم في تلويث البيئة أن يدفعها لأنه بخلاف ذلك سيتحمل مثل هذه التكاليف أطراف خارجية أخرى وهذا ما يطلق عليه بالتكاليف البيئية الخارجية.

III. أهمية المحاسبة البيئية: تتمثل أهمية المحاسبة البيئية فيما يلي:¹

- مساعدة المديرين في تحقيق بعض الأهداف مثل: خفض الكلفة وتحسين نوعية البيئة.
- تمكين المؤسسة من تقدير كلف الإنتاج على نحو أفضل بغية الوصول بها إلى المصدقية والابتعاد عن إحتسابها على نحو وهمي الأمر الذي ينعكس على مصداقية تسعير المنتجات ومن ثم ربحية المؤسسة.
- تمكين المؤسسة من تخصيص الكلف على المنتجات أو العمليات، أو مراكز الكلف أو مراكز الخدمات على نحو مناسب تيسيرا لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية.
- تنمية الإدراك لدى مؤسسي المؤسسة شؤون الصحة والسلامة المهنية.
- تشجيع المؤسسة لإحداث تغير في العمليات الإنتاجية وبما يقضي إلى خفض المخلفات والإقلال من استخدام الموارد وإعادة تدوير المخلفات وتسويقها.

ثالثا: مراحل ومستويات تطبيق المحاسبة البيئية

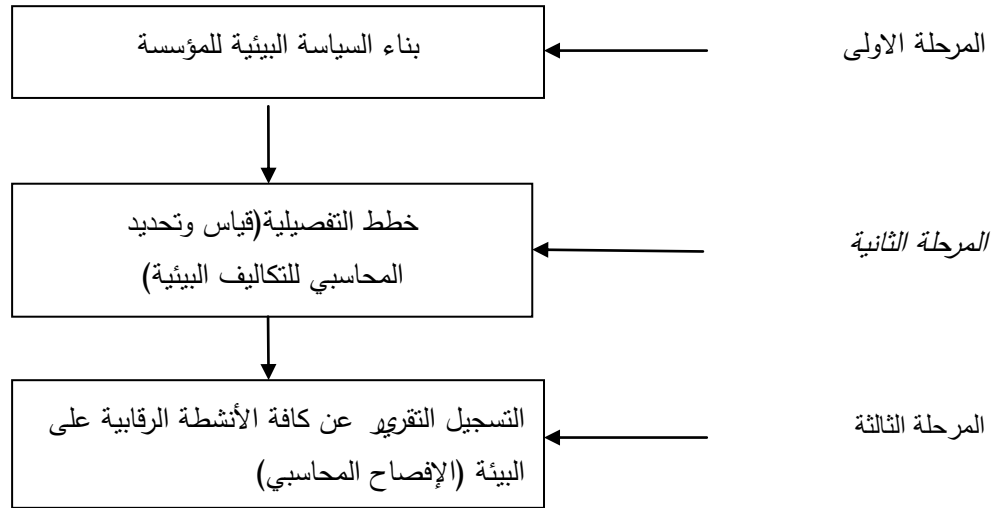
I. مراحل تطبيق المحاسبة البيئية: يمكن أن تأخذ مراحل تطور تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات المراحل الثلاث الآتية:²

- **المرحلة الأولى:** ضرورة إنشاء ما يعرف بالسياسة البيئية للمؤسسة وهي عبارة عن مجموعة الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها إتجاه البيئة بإضافة إلى التحديد الدقيق لمدى مسؤولية المؤسسة عن تحقيق تلك الأهداف عنها، وربما في هذه المرحلة يتم تحديد المبلغ الذي ترصده المؤسسة لتحقيق هذه الأهداف.

¹ إبراهيم جابر السيد، مرجع سابق، ص 228.

² موسى عبد الله صالح، الوعي البيئي ودوره في تطبيق الافصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وأثره على قرارات المستثمر في سوق عمان المالي، أطروحة دكتوراه، (غير منشورة)، قسم المحاسبة إدارة الأعمال الدراسات العليا، جامعة الجنان، لبنان، 2015، ص 123.

- **المرحلة الثانية:** وهي تختص بإعداد الخطط التفصيلية التي تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها اتجاه البيئة وقضاياها المحددة سلفاً في المرحلة الأولى، أيضاً في هذه المرحلة يتم قياس تحديد الأنشطة المالية وغير المالية التي يجب أن يتولاها ويقوم بها المحاسبون للحفاظ على البيئة ومواردها.
- **المرحلة الثالثة:** يتم فيها التسجيل والتقرير عن كافة الأنشطة الرقابية على البيئة ومواردها المنفذة في الخطوة السابقة، وهذا يعني إدخال البيئة وقضاياها في طلب العمل المحاسبي سواء من خلال إدراج المعلومات المحاسبية في صورتها المالية أو الكمية في التقارير المالية السنوية أو في التقارير منفصلة ملحقة بها. والشكل الموالي يوضح مراحل تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسة التي سبق ذكرها والمقسمة إلى ثلاثة مراحل: **الشكل رقم (2):** مراحل تطبيق المحاسبة البيئية



المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على معطيات السابقة الذكر.

II. مستويات تطبيق المحاسبة البيئية:

يتم تطبيق المحاسبة البيئية على ثلاثة مستويات هي¹:

1. المحاسبة البيئية على المستوى الوطني:

في هذا المستوى يتم التركيز على مستوى التنمية المستدامة وفي ضوء المشاكل البيئية المتزايدة أصبحت هناك حاجة لمؤشرات تختص بقياس الحالة الصحية ومعدلات النمو والتقدم مثل: المفهوم المتعلق بالتنمية البشرية وينادي هذا المفهوم بالحفاظ على مصادر رأس مال بشري والمادي والطبيعي بإعتبارها الضمان لإستمرار

¹ يحي جمال اللولو، مبدأ توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العامة في قطاع ، مذكرة الماجستير، (غير منشورة)، كلية التجارة الجامعة الاسلامية، غزة، 2016، ص ص32-31.

التنمية للأجيال الحالية والمستقبلية، وإنعكس هذا المفهوم على علم المحاسبة ونتج عن المحاسبة الوطنية والتمثلة في المؤشرات الخضراء أو المعدلة بيئياً مثل: الدخل الوطني المعدل بيئياً أو الناتج الوطني المعدل بيئياً.

2. المحاسبة البيئية على المستوى القطاعي:

إن الحسابات الوطنية يتم إعدادها على مستوى المؤسسات أولاً ثم على المستوى القطاعي ثانياً، وعلى المستوى الوطني ثالثاً، ولذلك يتم الحكم على أداء القطاعات الاقتصادية المختلفة بناءً على مدى مراعاة الجوانب والإعتبارات البيئية، مثل: الصناعة النفطية التي قد يتم اعتبارها قطاعاً مستنزفاً لرأس المال الطبيعي مما يهدد إستمرارية القطاع ومساهمته في التنمية.

3. المحاسبة البيئية على مستوى المؤسسة:

على مستوى المؤسسة هناك مجموعة من الأطراف الخارجية والداخلية التي تهتم بمؤشرات قياس الأداء، وعلى رأسها المقرضين والمستثمرين وإدارة المؤسسة، ولم يعد الربح مؤشراً على جودة الأداء حيث أصبح لزاماً على المؤسسات تطوير أنظمتها المحاسبية، لتتمكن من التعامل مع القضايا البيئية وذلك من خلال السير في إتجاهين: أولاً في إتجاه المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية والتكاليف، وإتجاه الثاني من خلال معالجة المعلومات المرتبطة بالبيئة من خلال نظام للمحاسبة البيئية يطبق داخلياً وخارجياً وعلى كافة المستويات.

رابعاً: أهداف المحاسبة البيئية

تسعى المحاسبة البيئية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نذكر منها:¹

- المساهمة في استخدام التنمية الاقتصادية لتحسين معرفة وفهم التفاعلات المتزايدة بين البيئة والاقتصاد.
- السعي نحو الحد من الآثار السلبية للمحاسبة التقليدية على البيئة.
- تحديد بشكل مستقل التكاليف والإيرادات البيئية خارج نظام المحاسبة التقليدية المالية وغير مالية، لتشجيع عمل الإدارة البيئية.
- تطوير أساليب جديدة من طرق تقييم الأداء والاتصالات البيئية داخلياً وخارجياً.
- تخفيض تكاليف الموارد من خلال التعاون والإدارة.

المطلب الثالث: إمكانية الإعراف والقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية

¹ أسماء جرموني، مرجع سابق، ص 51.

زادت الحاجة لدراسة التكاليف والإلتزامات الناتجة عن البيئة لما تشكله قضايا البيئة من مشاكل اقتصادية واجتماعية...الخ، التي تؤثر على الجميع وفي داخل حدود البيئة المفتوحة للمؤسسة الاقتصادية، وحتى يمكن دراسة التكاليف البيئية لابد أن تتوفر الخصائص التالية:

- إمكانية الاعتراف بالتكاليف البيئية.
- إمكانية قياس التكاليف البيئية.
- إمكانية الإفصاح عن التكاليف البيئية .

أولاً: الاعتراف بالتكاليف البيئية:

يتم الاعتراف بالتكاليف البيئية إذا استوفت معايير الاعتراف والقياس وأدت إلى زيادة قدرة الأصول الأخرى التي تملكها المؤسسة أو عملت على تحسينها أو حافظت على البيئة أو منعت التلوث أو ساهمت في الوقاية منه، وترسمل التكاليف البيئية عندما تتصل بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر بالفوائد الاقتصادية للمؤسسة في المستقبل وتعامل كأصل يهتك على مدار العمر المقدر له في الفترة الحالية أو الفترات المستقبلية. كما توجد تكاليف بيئية لا تساهم في تحقيق فوائد مستقبلية كالتنفقات المتعلقة بإزالة الأضرار التي تتكبدها المؤسسة في فترات سابقة والقرارات والعقوبات المفروضة على عدم الإلتزام بالقوانين والأنظمة والتعويضات ذات الصلة بالبيئة وهي حالات تتكيف بها المؤسسة نفقات ولكنها لا تستحق فوائد في المستقبل ولذلك تعتبر كمصروفات في قائمة الدخل.

وإذا تم الاعتراف بالتكاليف البيئية كجزء من أصل له علاقة به فيجب رسملة هذه التكاليف على إعتبار أنها تمثل أحد أجزاء الأصل ولا يجوز الاعتراف بها على حده وإعتبار أن الأصل غير معرض للتلف. ويتم كذلك الاعتراف بالإلتزام البيئي عندما يترتب على المؤسسة إلتزاماً بتحمل تكلفة بيئته، وكذلك الاعتراف بأية مبالغ مستردة أو متوقع إستردادها من الغير وناتجة عن الإلتزام البيئي.¹

ثانياً: مفهوم القياس المحاسبي للتكاليف البيئية:

I. تعريف القياس المحاسبي:

يعرف القياس المحاسبي بأنه: "عملية مقارنة الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة."² كما يتمثل القياس بشكل عام في مقارنة الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم إكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.¹

¹ حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص ص 147-149.

² وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، دنيمارك، 2007، ص 100.

II. تعريف القياس المحاسبي للتكاليف البيئية:

يعرف بأنه: "قيمة ما تتعهد وتلتزم المؤسسة بسداده في المستقبل لإصلاح ومعالجة الأضرار البيئية التي تسببت في حدوثها، والناشئة عن عملياتها الصناعية أو الإنتاجية".²

1. طرق القياس والتقييم المحاسبي للتكاليف البيئية:

أ. طرق قياس المحاسبي للتكاليف البيئية: لقد تعددت طرق القياس للتكاليف البيئية وتتمثل أهمها في الطرق التالية:³

• طريقة القياس النقدي:

يعتمد القياس في المحاسبة المالية على أسعار التبادل، وفيما يختص بالمحاسبة البيئية غالباً ما تكون هذه الأسعار غير متاحة، أو تعد مؤشراً غير صالحاً للقيمة عندما لا يعبر السعر عن المنفعة التي تحققها السلعة أو الخدمة، وللتغلب على هذه الصعوبة يتم الاستناد إلى بعض الطرق التقدير غير المباشر مثل طريقة التقييم البديل، وطريقة الإستقصاء، وطريقة تكلفة التصحيح أو التجنب.

• طريقة القياس غير النقدي:

يعرف القياس غير النقدي بأنه: "تعيين أعداد للأشياء أو الأحداث طبقاً لقواعد محددة تشمل أنظمة القياس التالية":⁴

- نظام القياس الترتيبي: حيث يقوم على ترتيب الأشياء أو الأحداث، وإعطاء رتبا وفق أكبر أو أصغر ما تحتويه في الخاصية محل القياس. مثال: يمكن قياس أثر التلوث الذي تحدثه عمليات المؤسسة على أساس ترتيب العناصر المسببة للتلوث طبقاً لشدة تأثيرها على الحالة الصحية.
- نظام القياس الفاصلي: حيث يستخدم لتحديد الإنحراف عن المعايير المحددة قانوناً لتأثير بعض العمليات البيئية. ويتم ذلك من خلال الخطوات التالية:

- تحديد الكميات المسموح بها لإنبعثات عناصر التلوث ويرمز لها (ك ث م).
- تحديد الكميات الفعلية لعناصر التلوث ويرمز لها (ك ث ف).
- تحديد عناصر التلوث غير المسموح بها للتحكم بها أو إزالتها ويرمز لها (ك ث غ)، والتي يطلق عليها بالقدر الزائد للتلوث وتحسب كالتالي:

¹ كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر والتوزيع، 2004، ص 326.

² أمين السيد أحمد، لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 55.

³ منى عبد الله أحمد، أثر قياس التكاليف البيئية وإفصاح عنها في رفع الكفاءة الأداء البيئي، رسالة الماجستير (غير منشورة)، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة سوريا، 2014، ص ص 61-62.

⁴ منى عبد الله أحمد، مرجع سابق، ص 63.

ك ث غ د = ك ث ف - ك ث م

• **نظام القياس النسبي:** حيث يستخدم في قياس نتائج الأداء البيئي في بعض الحالات، مثل تحديد معدل تكرار الإصابة الذي يوضح مدى تعدد الإصابات التي تلحق بالعاملين في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة كأن تكون مثلاً: إصابة لكل مليون ساعة عمل.

• **طريقة القياس الوصفي (النوعي):**

تقوم على التوصيف الإنشائي لخصائص أو مظاهر حدث معين بحيث يمكن لقارئ التوصيف تخيل هذا الحدث على الطبيعة، ويعتبر من أسهل الأساليب التي يمكن تطبيقها في مجال القياس البيئي، وأقلها تكلفة، فهو يعتمد على وصف الأنشطة للمؤسسة بأسلوب روائي لا يخضع لقواعد محددة، إلا أن الاعتماد عليه بصفة مطلقة في مجال القياس البيئي لا يوفر معلومات موضوعية عن أداء البيئي للمؤسسة.

يمكن الاعتماد على طرق القياس الكمي والنقدي والوصفي معا في نفس الوقت بالمؤسسة نظرا لما توفره من معلومات تفيد في التعرف على أبعاد المختلفة الهامة للأداء البيئي للمؤسسة. وتندرج طبيعة هذه المعلومات إلى ثلاثة مستويات¹:

• **المستوى الأول:** معلومات مالية بنتائج قياس العمليات البيئية التي يمكن قياس تأثيراتها بمقياس نقدي.

• **المستوى الثاني:** معلومات كمية بنتائج قياس العمليات البيئية التي لا يمكن قياس تأثيرها بمقياس نقدي، ويتوفر لقياسها مقاييس كمية غير نقدية.

• **المستوى الثالث:** معلومات وصفية تعبر بصورة إنشائية عن تأثير العمليات البيئية التي لا يمكن قياسها بمقاييس كمية.

طرق تقييم التكاليف البيئية: تتمثل أهم الطرق المتبعة الملائمة لتقييم التكاليف المالية كما يلي²:

أ. **الطرق تقييم التي تعتمد على الأسواق التقليدية:** تتعامل هذه المجموعة من طرق القياس والتقييم بناء على معطيات ومؤشرات السوق من خلال الطرق الآتية:

• **أسلوب الإستجابة أو التأثير:** تعد طريقة دراسة علاقات الإستجابة لكميات التلوث من الطرق غير المباشرة حيث تعتمد على تقدير العلاقات بين التعرض لكميات التلوث وأثرها على أصول البشرية أو المادية كالألات، ويرتكز هذا النوع من الطرق على وجود علاقة سببية بين التلوث والأثر الذي يحدثه على الثروة البشرية والمادية والطبيعية، فعلى سبيل المثال: يمكن قياس تكاليف المرض الناتج عن التلوث من خلال قياس التكاليف المباشرة وغير مباشرة كما يلي:

■ **التكاليف المباشرة:** وتشمل تكاليف علاج المرض الناتج عن التلوث المتمثلة في تكاليف المستشفى والتمريض والرعاية الصحية.

¹ بدوي محمد عباس، المحاسبة البيئية بين النظرية وتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 158.

² فضيل فارس، حمزة ضويقي، مرجع سابق، ص 254-255.

- **التكاليف غير مباشرة:** وتشمل التكاليف المتعلقة بعجز الشخص المصاب عن العمل بالكفاءة التي كان عليها قبل الإصابة بالأمراض الناجمة عن التلوث والضرر البيئي ويمكن قياسها بإنخفاض الإنتاجية ومن أمثلة هذا النوع من التكاليف، تكاليف الوفاة المبكرة التي يتحملها المجتمع نتيجة الإنتاجية المفقودة. ولتطبيق طريقة الإستجابة أو التأثير لابد من توافر البيانات التالية:
 - تقدير مستويات التركيز للملوثات.
 - تحديد العلاقة بين تركيزات معينة من الملوثات والصحة العامة للموارد البشرية.
 - تحديد حجم العمال أو السكان المعرضين لخطر التلوث.
- **طريقة التأثير على الإنتاجية:** تقوم هذه الطريقة على أساس ملاحظة التغير المادي في الإنتاج المرتبط بتغيرات معينة بالبيئة فيمكن أن يؤدي تلوث الهواء إلى التأثير سلبا على الإنتاجية الزراعية، أي إنخفاض الإنتاج كما ونوعا، وقد يؤدي التلوث أيضا إلى تآكل التربة الزراعية، وبالتالي إنخفاض إنتاجيتها ولحساب القيمة الاقتصادية لهذا التغير أو الإنخفاض في الإنتاجية يتم ضرب مقدار الإنخفاض في الإنتاجية الزراعية كميًا في سعر الطن المباع.
- **طريقة تكاليف الإحلال:** عادة ما ينتج عن التلوث وتدهور البيئة الأضرار بالأصول والموارد المختلفة كالأراضي الزراعية والعقارات المشيدة وفي هذه الحالة يمكن حساب تلك التأثيرات ماليا عن طريق حساب تكاليف إحلال الأصل المتأثر أو تكاليف إرجاعه إلى حالته الأصلية التي كان عليها، ومن أمثلة هذا النوع من التكاليف تكاليف إحلال أو ترميم مبنى متأثر بتلوث الهواء وتجدر الإشارة إلى صعوبة تطبيق هذا المنهج إذا كانت الأصول المتأثرة هي أصول ذات قيمة تاريخية أو ثقافية.
- **طريقة التكاليف الوقائية:** تتمثل التكاليف الوقائية (البيئية) في الفرق بين تكلفة الإنفاق على السكن في أماكن خطرة بإشعاعات نووية أو المعرضة لكوارث بيئية أو تلوث في الهواء وبين السكن في أماكن أكثر أمانًا ونظافة من حيث الهواء والمكان، وتعد هذه التكلفة مؤشرا على التضحية الاقتصادية مقابل القامة في مكان آمن بيئيا.
 - ب. **الطرق والمناهج التي تعتمد على أسواق الضمنية:** تتعامل هذه المجموعة من الطرق التقييم الاجتماعي والمحاسبي مع اتجاهات الأسواق بشكل ضمني، بمعنى إمكانية استخدام أسعار وكميات سلع وخدمات معينة في تقييم خصائص تلك السلع والخدمات على الرغم من تبادل تلك السلع والخدمات بشكل مباشر في الأسواق ومن الأمثلة تلك الطرق:¹
- **طريقة قيمة العقارات:** يتم تحديد قيمة العقار بمزايا الموقع لهذا العقار والكثافة السكانية والمنظر الذي يطل عليه ونوعية الهواء، ويمثل سعر العقار محصلة القيم السابقة مجتمعة. وبافتراض ثبات العوامل السابقة ماعدا العوامل البيئية يتم تحديد التأثير البيئي على سعر العقار متمثلا في الضوضاء والتلوث في سعر العقار حيث تنخفض قيمة العقار كلما زادت التأثيرات البيئية السلبية المحيطة به.

¹فضيل فارس، حمزة ضويقي، مرجع سابق، ص256.

• **طريقة إختلافات الأجر:** تتشابه هذه الطريقة مع طريقة قيمة العقارات في أسسها النظرية ولكن تختلف عنها في تحديد مدى القبول لدى الأفراد بزيادة الأجر والتعرض لمخاطر صحية نتيجة تلوث كالإصابة بالأمراض المختلفة المرتبطة بالتعرض للتلوث والوفاة المبكرة مقابل زيادة الأجر، ومقارنة هذه الأجر بالمناطق الأقل تلوثا حيث يمثل الفرق بين القيمتين تكلفة التلوث التي يرغب الأفراد في تحميلها مقابل تحمل مخاطر التلوث ومت ينتج عنه من أضرار .

ت. **طرق الأسواق الافتراضية:** وتعتمد هذه الطرق على استخدام الإستبيانات العشوائية على الأفراد اللذين يتعرضون أو يتحمل تعرضهم للتلوث ويسألون فيها عن مدى رغبتهم في الدفع لتجنب تدهور البيئي ما أو إنخفاض معين في نوعية الهواء أو قد يسألون عن حجم التعويض الذي يرغبون في قبوله من أجل السماح بقبول إنخفاض معين ويعاب على هذه الطرق صعوبة تطبيقها في الدول النامية ويعد أكثر ملائمة في التطبيق بالدول المتقدمة لإختلاف المستوى المعيشي للأفراد و تفضيلاتهم الاجتماعية.

III. القياس المحاسبي للإلتزامات البيئية

1. **تعريف الإلتزامات البيئية:** تعرف الإلتزامات البيئية على أنها "قيمة ما تتعهد و تلتزم المؤسسة بسداده في المستقبل لإصلاح ومعالجة الأضرار البيئية التي تسببت في حدوثها والناشئة عن عملياتها الصناعية أو الإنتاجية نتيجة تلوث مياه الانهار والبحار وعدم الإلتزام تلك المؤسسات بمنع وتخفيض معدلات التلوث البيئي الناتجة عن أنشطتها."¹
2. **طرق القياس المحاسبي للإلتزامات البيئية:** يتم القياس المحاسبي للإلتزامات البيئية بعدة طرق نذكر منها:²
 - القيمة الراهنة.
 - التكلفة الجارية.

ويتم التقدير وفقا للأوضاع القائمة والمتطلبات الثانوية، ويتم قياس الإلتزام البيئي على أساس القيمة الراهنة وتحديد التدفقات النقدية الحالية والمقدرة للوفاء بالإلتزام وكذلك يتم إعتداد التخصيص لمواجهة تلك التكاليف المتوقع تحمله.

ثالثا: الإفصاح عن التكاليف البيئية:

I. تعريف الإفصاح المحاسبي:

¹حيدر محمد على بني عطا، مرجع سابق، ص 194

²نفس المرجع السابق، ص 194.

يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه: "الوضوح وعدم الإيهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية"¹، وكذلك يعرف على أنه "عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن المؤسسات والأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك المؤسسات، وهذا يعني أيضا أن تعرض المعلومات في التقارير والقوائم المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل"²، من أجل تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملئم لمساعدتهم في إتخاذ القرارات، لذلك فهو يشتمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد.³

II. تعريف الإفصاح عن التكاليف البيئية:

يعرف الإفصاح عن التكاليف البيئية بأنه: "العملية التي بمقتضاها يتم عرض المعلومات الخاصة بالالتزامات البيئية الناتجة عن ممارسة المنظمة لأنشطتها اليومية، وبيان مدى إستجابة المنظمة لهذه الإلتزامات حتى يتمكن أصحاب المصالح المختلفة من الحصول على المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء."⁴

III. كيفية الإفصاح عن التكاليف البيئية:

يتم الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والإلتزامات البيئية في الميزانية العمومية كأصل غير ملموس وأجزء من أصل تم إعتماده وفقا لمعايير مقبولة عامة، ويتم كذلك إهتلاك الأصل على مدى العمر المقدر له، كما يتم الإفصاح عن مصروف الغير مهتلك في قائمة الدخل، وفي حالة إعتبار تكاليف البيئية تكاليف سنوية يتم الإفصاح عنها في قائمة الدخل على أنها مصروفات تخص السنة المالية وكما يمكن الإفصاح عن التكاليف البيئية تحت عنوان تكاليف بيئية والتزامات بيئية مع الإفصاح عن المعلومات المالية وحجمها ومكوناتها والغرامات والتعويضات وطريقة القياس مع إشارة إلى تعريفها وشروط تسويقها واعطاء وصف موجز عنها وكما يجب الكشف عن السياسات المحاسبية التي تتصل بالإلتزامات والسياسات والبرامج الرسمية التي إعتمدتها المؤسسة، كذلك التحسينات التي أدخلت وأية إجراءات يطلبها القانون.⁵

IV. أهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية: تكمن أهمية الإفصاح عن محاسبة التكاليف كالتالي:⁶

¹ فيصل محمود الشاورة ، محمد عبد الرحيم الدحيات، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية الموحدة ومدى الإعتماد عليه لتقييم كفاءة الإستثمار في الشركات القابضة الأردنية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 30 ، العدد 03، 2008، جامعة تشرين، سوريا، ص 63 .

² مبروك أبو زايد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، دار إيتراك، القاهرة، 2005، ص 577.

³ رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، الدار الجامعية الدولية ودار الثقافة، الأردن، 2001، ص 211.

⁴ ناظم حسين عبد السيد ، وآخرون، المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد (دراسة تطبيقية في شركة المصافي الجنوب)، مجلة التقني، المجلد 22، العدد 5، العراق، 2009، ص 10.

⁵ حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سابق، ص 150.

⁶ نوال بن عمار، محاسبة عن الأداء البيئي الافاق والمعوقات، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية علوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير جامعة قصادي مرياح ورقلة، الجزائر، يومي 22-23 نوفمبر، 2011، ص 5.

- زيادة الثقة المجتمع في المؤسسات التي تفي بمسئوليتها البيئية وتشجيعها على تنمية وتطوير أنشطتها والتوسع في إستثماراتها، وفي المقابل زيادة الضغط على الشركات التي لا تفي بهذه المسؤولية لتحجيم أنشطتها وتحميلها أعباء معالجة الأضرار الناجمة عن التلوث البيئية بسبب عملياتها الإنتاجية.
- تلبية الإحتياجات المتزايدة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية من المعلومات المتعلقة بالإلتزامات البيئية للمؤسسة في ظل تعدد هؤلاء المستخدمين وتباين المعلومات والبيانات الأزمنة لهم.
- دعم ثقة وإحترام المجتمع والأفراد في المؤسسات، ومن ثم زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في إستثماراتها، مما ينعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها ومركزها المالي.
- عكس نشاطات وفعاليات المؤسسة في مجال حماية البيئة وسلامة مواقع عملها من التلوث وهدر في المواد السامة مما يخلي مسؤوليتها القانونية إزاء الأضرار والإصابات التي قد تسببها مؤسسات أخرى مماثلة.

7. مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي البيئي:

تتمثل أهم المشكلات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية فيما يلي:¹

- عدم تحديد أنشطة معينة للوفاء بمسؤوليات المؤسسة وتركها للتقدير الشخصي، الأمر الذي يؤدي إلى عدم الإهتمام بتوقعات الأطراف المختلفة للمجتمع، وكذلك عدم وجود حصر لتكاليف الأنشطة البيئية.
- إستبعاد بعض الأنشطة البيئية الإجبارية وقصرها على الأنشطة الإختيارية، الأمر الذي لا يتماشى مع مفهوم المنطقي للمسؤولية الإجتماعية البيئية.
- صعوبة القياس النقدي للمنافع البيئية.
- صعوبة القياس الكمي المباشر لبعض التكاليف البيئية وبالتالي صعوبة ترجمتها إلى قيم نقدية.

المبحث الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية.

تعتبر القوائم المالية المخرج النهائي للنظام المحاسبي المالي، فهي تعكس نتيجة العمليات المالية التي قامت بها المؤسسات خلال السنة المالية، لذا تقوم معظم الوحدات المحاسبية حالياً بإعداد القوائم المالية لها كبديل عن الحسابات الختامية للميزانية، ويجب أن تفي المعلومات المقدمة في تلك القوائم باحتياجات أصحاب المؤسسة والفئات ذات المصلحة مثل المستثمرين، الممولين الدائنين الهيئات الحكومية.....الخ.

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية.

أولاً : تعريف القوائم المالية.

1. إن القوائم المالية " تعتبر المصدر الرئيسي للمعلومات المالية التي تحتاجها الأطراف الخارجية للوحدة الاقتصادية، وتعد هذه القوائم بطريقة موجزة، فهب لأتزيد عن ثلاث أو أربع صفحات في المؤسسات الكبيرة حيث

¹مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص15

تلخص العمليات المتعلقة بفترة معينة، والتي قد تكون شهرا أو سنة، وتفصح القوائم المالية عن المركز المالي

للمؤسسة في تاريخ معين، كذلك نتائج العمليات التي حققت في الوحدة الاقتصادية".¹

2. "هي مجموعة من الوثائق المحاسبية هدفها إعطاء صورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة ونجاحاتها

وسيولة الخزينة في نهاية السنة، ووفق النظام المحاسبي المالي للمؤسسات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية

مجبرة على تقديم في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ غلق السنة المالية كشوفا ماليا نظم (الميزانية، جدول

حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، والملحق) فالقوائم المالية ينبغي أن تقدم

موقفا صحيحا وصادقا وعادلا على الوضعية المالية للمؤسسة وأداءه ونجاحته وتعكس أي تغيير في مركزه

المالي نتيجة المعاملة والآثار المترتبة عنها، كما أن المعلومات الواردة في القوائم المالية يجب أن تقدم بالعملة

الوطنية وتسمح بإجراء مقارنة بينها وبين المعلومات الخاصة بالنسبة لسنة المالية الماضية".²

3. هي كشوف يتم إعدادها بصورة منتظمة ودورية توفر لنا الأدنى من المعلومات المحاسبية اللازمة

لتحقيق أهداف المحاسبة المالية وهذه القوائم تمثل في كونها مترابطة معا بمعنى أنها تخضع جميعا لنفس عملية

القياس و إن تأثير هذا القياس ينعكس على جميع القوائم وهي :

● قائمة الدخل (جدول حساب النتائج)

● الميزانية (قائمة المركز المالي)

● جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفق النقدي)

● جدول التغير في الأموال الخاصة³

4. للقوائم المالية من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة، والتي من خلالها

تتمكن الأطراف من التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما حققته من نتائج

فالمعايير IAS/IFRS تبين الإطار العام لتقديم القوائم المالية وما يتطلبه محتوى كل وثيقة وكذلك فإن النظام

المحاسبي المالي يبين القوائم المالية الواجب على المؤسسة انجازها سنويا.⁴

ثانيا : أهداف القوائم المالية.

إن الهدف الأساسي للمحاسبة المالية هو إنتاج وتوصيل معلومات محاسبية مفيدة يحتاج إليها المستخدمين

الداخليين والخارجيين لأغراض اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، مع التركيز على فئة المستخدمين ذوي المصالح

¹ عبد الرحمان توفيق ،القوائم المالية ومخرجات العمل المحاسبي، مجلة المناهج التدريبية ، العدد 16237، 2013 ص 2.

² رفيق يوسف، النظام المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق ، رسالة لنيل شهادة الماجستير ، غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة تبسة، الجزائر 2011، ص92.

³ علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية، مكتبة الأفاق للنشر وتوزيع، فلسطين 2011، ص120.

⁴ الطيب مداني ، القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS ، رسالة لنيل شهادة الماجستير

تخصص محاسبة مالية، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015، ص 3.

المباشرة في المؤسسة، وهم مالك المشروع (مشروع فردي) الشركاء (شركة الأشخاص) أو المساهمون (شركة المساهمة) وكذلك المقرضون والعاملون في المؤسسة ونقاباتهم العمالية.¹ وتتمثل الأهداف الأساسية للقوائم المالية فيما يلي.²

• **تقديم معلومة مالية مفيدة**

هدف القوائم المالية هو إعطاء معلومة حول الوضعية المالية (الميزانية) والأداء (حساب النتائج) وتغيرات الوضعية المالية (جدول حساب النتائج) للمؤسسة حتى يستجيب لاحتياجات مجموع مستخدمي هذه المعلومات

• **تقديم معلومات مالية شفافة :**

القوائم المالية تسمح بضمان الشفافية للمؤسسة من خلال معلومات شاملة وإعطاء عرض وافي للمعلومات المفيدة لاحتياجات اتخاذ القرار .

• **إيصال المعلومة المالية لمختلف المستخدمين :**

القوائم المالية تمثل الوسيلة الرئيسية لإيصال المعلومات المالية لمختلف المستخدمين الداخليين والخارجيين عن المؤسسة .

المطلب الثاني: وظائف وخصائص القوائم .

أولاً : وظائف القوائم المالية.

وتتمثل وظائف القوائم المالية فيما يلي:³

- قياس الأصول التي تقع في ملكية المشروع .
 - قياس الالتزامات المترتبة على الحقوق التي تملكها المؤسسة (وهي خصوم وحقوق أصحاب رأس المال).
 - قياس التغيرات التي تطرأ على تلك الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال .
 - ربط هذه التغيرات بفترات زمنية محددة .
 - تصنف التغيرات المشار إليها على الوجه الآتي :
 - الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر .
 - التغيرات الأخرى في الأصول والالتزامات وحقوق الملكية .
 - التعبير عما تقدم بوحدة نقدية باعتبارها الوحدات العامة للقياس المالي .
 - إعداد قوائم مالية وتقارير دورية عن أصول المشروع وخصومه وحقوق أصحاب رأس المال في لحظة زمنية معينة وصافي الدخل وأجزائه، والتدفقات النقدية خلال فترة زمنية معينة.
- ثانياً : خصائص القوائم المالية .

¹ رضوان حلوة حنان، نزار فايق البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، إثراء لنشر والتوزيع، الأردن 2009، ص19.

² بكاري بلخير، محاضرات مقياس المحاسبة المعقدة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر 2011/2012، ص ص 13-12.

³ عبد الناصر إبراهيم نور، إيهاب نظمي إبراهيم، المحاسبة المتوسطة، دار المسيرة، الأردن 2014، ص ص 54-55.

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الموضوعة في القوائم المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية زمنهم المستثمرين الحاليين والمحتملون، والمقرضون والدائنون والتي تجعل المعلومات المالية ذات جودة عالية.¹

1. الخصائص النوعية الأساسية:

● الملائمة Relevance

● المصدقية Reality

إن مجلس المعايير المحاسبية المالية FASB قد حدد إن الملائمة والمصدقية هما الخاصيتان الأساسيتان اللتان تجعلان المعلومات المحاسبية مفيدة لمتخذي القرارات، فالخصائص التي تميز المعلومات المفيدة من المعلومات الأقل فائدة هما الخصائص النوعية الأساسية وهي الملائمة والمصدقية مع بعض الخصائص الأخرى المشتقة منها.²

وتتمثل الخصائص الأساسية في:³

● الملائمة :

ويقصد بها وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المحاسبية والأغراض التي تعد من أجلها، ويمكن وصفها بالملائمة إذا كما القرار المتخذ على أساسها مختلف عن القرار المتخذ بدونها، كما تساعد متخذ القرار على تقييم محصلة إحدى البدائل التي يتعلق بها القرار شرط توافر الخصائص الأخرى التي تتسم بها المعلومات المفيدة . وحتى تعتبر المعلومات المحاسبية ملائمة لا بد أن تتوفر الخصائص التالية .

- توقيت المعلومات

- التغذية العكسية

- القدرة على التنبؤ

● المصدقية:

أي إمكانية الوثوق بالمعلومات من طرف مستخدميها وخلق حالة من الاطمئنان لديهم للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، هذه الثقة تتجسد إذا كانت خالية من الأخطاء الجوهرية وغير متحيزة في عرض الحقائق. ويمكن الوثوق بالمعلومات إذا توفرت فيها ثلاث خصائص:

- صدق التعبير عن النشاط

- عدم التحيز (الحياد)

- قابلية التحقق

¹ جمعة حميدات، خير المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع العربي للمحاسبين والقانونيين، الأردن 2014، ص 10.

² فداغ الفداغ، المحاسبة المتوسطة نظرية وتطبيق، الوراق لنشر والتوزيع، عمان، الأردن 1999، ص 25.

³ بزاز قراري حياة، دور المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011، ص ص 59-60.

2. الخصائص الثانوية.¹

بالإضافة للخصائص الرئيسية هنالك خصائص ثانوية ولا تقل أهمية عن الخصائص الرئيسية والتي تزيد بدورها من جودة المعلومة المحاسبية وهي :

• القابلية للمقارنة:

ويقصد بها تقديم معلومات محاسبية تسمح بإجراء المقارنات بين المؤسسات المماثلة في نفس الصناعة فذلك يزيد من فائدة المعلومات المحاسبية، لأنه يسمح بتقديم مركز ووضع المؤسسة المعينة فيما بين المؤسسات المماثلة، مثلاً هل مستويات الإيراح والتكاليف التي تحققها المؤسسة فوق وتحت مستوى الأداء في الصناعة ككل إن هذا التقييم يسمح بدراسة أسباب التفوق أو التذني ويساعد المستخدمين في التنبؤ وتقييم أداء المؤسسة وإدارتها، تتطلب قابلية المقارنة السليمة استخدام طرائق محاسبية متماثلة من جانب المؤسسة في معالجة نفس العمليات أو الأحداث، كما ترتفع قابلية المقارنة، وبالتالي فائدة المعلومات عند عقد المقارنات لعدة فترات.

• الثبات (الاتساق):

ويقصد بها مقارنة النتائج لنفس المؤسسة من فترة محاسبية لأخرى، وهذا يتطلب من المؤسسة الثبات في إتباع نفس الطرائق المحاسبية (تقييم المخزون السلعي، تحديد عبئ الاستهلاك).

يلاحظ أن كلا من خاصيتي القابلية للمقارنة والثبات من الخصائص التي يجب أن تتصف بها المعلومات المفيدة لكن ليس على نفس الدرجة من الأهمية لخاصيتي الملائمة والمصدقية، فتوافر خاصيتي قابلية المقارنة والثبات في المعلومات المحاسبية لا يجعلها لوحدها مفيدة، ما لم تتوافر أصلاً خاصيتا الملائمة والمصدقية.

المطلب الثالث: مستخدمي القوائم المالية .

تلجأ فئات متعددة لاستخدم المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وقد حدد الإطار لمفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية عدد من الفئات التي تستخدم القوائم المالية، كما حدد طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة من قبل مستخدمي القوائم لمالية، في الوفاء ببعض احتياجاتهم المختلفة من المعلومات اللازمة لصنع قراراتهم الاقتصادية، ذلك أن احتياجات هذه الفئات إليها المعلومات متباينة جداً حيث تتراوح من معرفة نتائج المؤسسة، أفاقها المستقبلية مروراً بقدرتها على الوفاء بالتزاماتها إلى تقيم مدى مساهمتها في تطوير المجتمع.

وسنحاول ذكر بعض المستخدمين للقوائم المالية فيما يلي؟

– المستخدمون الداخليين:³

¹ رضوان حلوة حنان، وآخرون، أسس المحاسبة المالية : دار حامد لنشر، الأردن 2004، ص 54.

² سعيد عبد الحليم ، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه ، تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2015، ص 51.

³ سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة ، دار المسيرة ، عمان ، الأردن 2011، ص 105.

- **الإدارة :** إن التقارير المالية بالإضافة إلى التقارير الإحصائية الداخلية، التي تمد الإدارة بالأساس الذي تعتمد عليه للحكم على قوة أو ضعف المركز المالي والإنتاجي للمؤسسة، فالتقارير المالية والتقارير الإحصائية لها أهمية كبرى لهؤلاء القائمين بتوجيه أعمال المؤسسة ورسم سياسته طبقاً لأهداف محددة مقدماً ولرقابة على أعماله ويمكن للإدارة إن تستخدم التقارير المالية والتقارير الإحصائية للعديد من الأغراض منها :
 - قياس تكلفة الأنشطة المختلفة التي تقوم بها المؤسسة.
 - قياس الكفاءة الإنتاجية وربحية أعمال المؤسسة.
 - تقييم أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة.
 - المساعدة في وضع خطط مستقبلية للميزانية التقديرية .
 - الرقابة على عمليات المؤسسة وإدخال التعديلات الضرورية اللازمة في طرق الإنتاجية واتخاذ القرارات المالية والإنتاجية على أساس سليم .
 - تقدير السياسات والإجراءات الإدارية الجديدة اللازمة للوصول إلى أهداف المؤسسة.
 - تحديد الكفاءة النسبية لكل قسم من الأقسام ولكل مرحلة من مراحل إنتاج منتج معين.
 - تقييم مستوى أداء المسئولون بالمؤسسة ومدى وفائهم بالمسؤوليات المحددة لهم مقدماً.
- **المستخدمون الخارجيين :**

ويتمثل المستخدمون الخارجيين في كل الجهات عدا إدارة المؤسسة الراغبة في الحصول على معلومات متعلقة بالمؤسسة وهم .

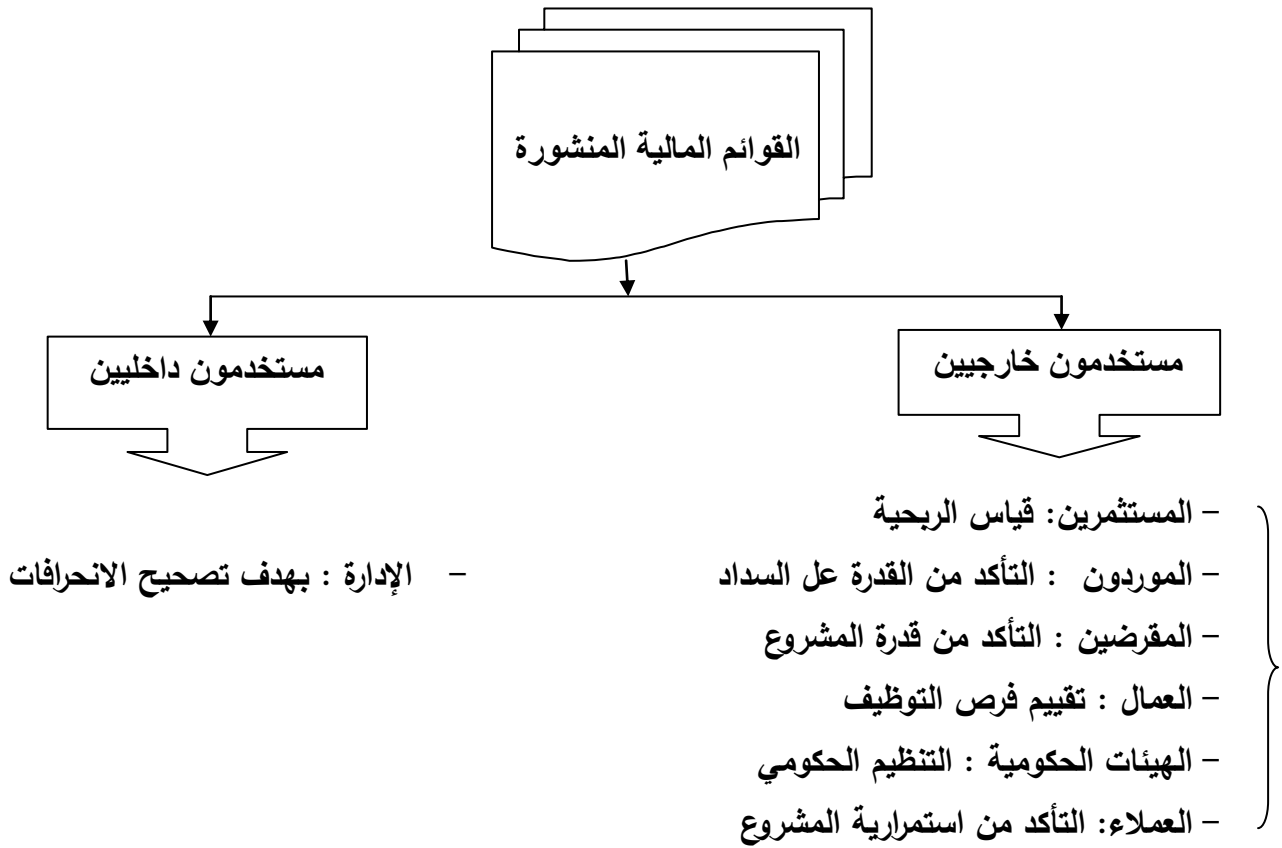
- **المستثمرون :** وهم أصحاب المؤسسة الذين تكبدهم فيه مبالغ من أموالهم الخاصة ولذا فهم بحاجة مستمرة لمعلومات تدخل الطمأنينة في قلوبهم حول ما تكبدهم من أموال ، وتشمل تلك المعلومات ، المعلومات الخاصة بموارد المؤسسة ، والالتزامات المرتبطة بها والتغيرات فيها ، ومدى قدرة المؤسسة على تحقيق إيرادات وتحويلها إلى ربحية وبأدائه المالي ودرجة القدرة على السداد .
 - **الموردون:** وهم كل من يمد المؤسسة بالمواد والسلع والخدمات على إن تسترد قيمتها كما هو شائع في وقت لاحق فيما بعد ، وهم بذلك يعتبرون مصدراً هاماً لإمداد المؤسسة بالأموال اللازمة له كما هو الحال بالنسبة للمقرضين .
- وتختلف حاجة الموردين إلى المعلومات المحاسبية باختلاف طبيعة تعاملهم مع المؤسسة، بمعنى أن القرارات المتعلقة بالبيع النقدي لا تتطلب أي معلومات، في حين أن القرارات المتعلقة بمنح الائتمان قصير الأجل قد تحتاج إلى قدر ليس كبير من المعلومات التي تحويها التقارير المحاسبية بعكس المال في القرارات المتعلقة بمنح الائتمان طويل الأجل كما في حالة عقد اتفاقية يقوم المورد بمقتضاها بالتوريد للمؤسسة سنوات طويلة حيث يعتمد الموردون في هذه الحالة على التقارير المحاسبية كأساس لفحص الحالة المالية للمؤسسة قبل اتخاذ القرار بالتعامل معه ومن ثم تتركز احتياجاتهم المعلوماتية في المعلومات الخاصة بالأرباح ومكوناتها مصادر استخدام النقدية والأصول السائلة الأخرى، و المقدر الإردادية للمؤسسة ويلاحظ أن هذه الاحتياجات المعلوماتية تتسق

- وطبيعة نشاط المدين المرتبطة بضرورة دراسة موقف السيولة والمقدرة على السداد سواء في الحاضر أو المستقبل كما يلاحظ من ناحية أخرى تشابهها إلى حد كبير مع احتياجات كل من المستثمرين والمقرضين.¹
- **المقرضون:** وهي طائفة البنوك والمؤسسات المالية التي تتولى تدبير الاحتياجات التمويلية الحالية والمستقبلية للمؤسسة، ومن هنا تحتاج هذه الفئة إلى معلومات حول مصادر واستخدامات النقدية والأصول السائلة الأخرى التي تساعد في تقييم مقدرة المؤسسة على تحويل إرباحه إلى تدفقات نقدية، وفي التعرف على كفاية هذه التدفقات، كذلك المعلومات المتعلقة بالأصول و الالتزامات وحقوق أصحاب المؤسسة والتغيرات فيها بالأرباح ومكوناتها.
 - **العمال ونقاباتهم:** إن العاملين ونقاباتهم يستفيدون أيضا من المعلومات، فعلى أساسها يمكنهم المساواة فيما يتعلق بتحديد الأجور والمكافآت والحوافز وتحسين ظروف العمل وتهيئة المصالح الاجتماعية .
 - **الهيئات الحكومية:** من أهمها الوزارة المكلفة بالقطاع الذي تنشط فيه المؤسسة ، إدارة الضرائب ، أجهزة الرقابة المكلفة بالإحصاء والتخطيط وغيرها ، فكل جهم من هذه الجهات تهتم بالمعلومات المحاسبية المتعلقة بالمؤسسة بما يهم اختصاصاتهم .
 - **العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومات المحاسبية للتأكد من مركزها المالي ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها .
 - **أطراف أخرى:** هناك أطراف عديدة تدخل ضمن هذا العنوان كالمنافسين ، الباحثين ، وسائل الإعلام وغيرهم من المستفيدين.²
- وفيما يلي سنعرض اهم الجهات المستفيدة من القوائم المالية وفق الجدول التالي:

¹ احمد صلاح عطية ، **ميادئ المحاسبة المالية** ، ط2،الدار الجامعية،الإسكندرية، مصر 2007 ، ص ص 5-6.

² حامدي علي، **أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** ، رسالة لنيل شهادة الماجستير ، غير منشورة ، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2011، ص 93.

الشكل رقم (01): الجهات المستفيدة من القوائم المالية



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على ما سبق .

المطلب الرابع : جودة القوائم المالية .

أولاً : عرض القوائم المالية .

يجب أن تتضمن المجموعة المتكاملة من القوائم المالية بموجب متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 01:

عرض القوائم المالية التالية :¹

- الميزانية

- حساب النتائج

- جدول سيولة الخزينة

- جدول تغيير الأموال الخاصة

تمثل القوائم المالية " ترجمة لمكونات أي مؤسسة مالية حيث تعرض أصولها وخصومها إيراداتها ومصروفاتها أو بعبارة أخرى يمكن تشخيص قدرة المؤسسة من خلال استعراض تلك الأصول والخصوم للوفاء بالتزاماتها من

¹ جمعة حميدات ، مرجع سابق ، ص 29.

جهة وقدرتها على مواصلة عملها في الميدان الاقتصادي من جهة أخرى ، وذلك كنتيجة لنشاطها من ربح أو خسارة.¹

كل عنصر من مكونات القوائم المالية لابد أن يكون معرف بصورة واضحة وان تظهر المعلومات التالية بصفة دقيقة :

- التسمية الاجتماعية، الاسم التجاري، رقم التسجيل التجاري للمؤسسة التي تقدم القوائم المالية .
- طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية ،حسابات مجمعة ، حسابات اندماجية) .
- تاريخ الإقفال .
- العملة المستعملة .

كما توجد معلومات أخرى تسمح بالتعرف على المؤسسة يجب ذكرها .

- عنوان المقر الاجتماعي، الشكل القانوني ، مكان النشاط والدولة المتواجدة فيها .
- الأنشطة الأساسية وطبيعة العمليات المنجزة .
- العدد المتوسط للمستخدمين خلال الفترة .²

1. الميزانية (قائمة المركز المالي).

- الميزانية هي " كشف أو بيان قائمة تعد خارج المجموعة الدفترية لبيان أصول الوحدة الأساسية وخصومها في تاريخ انتهاء الفترة المالية، ويتم إعداد الميزانية من أرصدة الحسابات المدينة والدائنة التي تظل مفتوحة بدفتر الأستاذ بعد إعداد الحسابات الختامية".³

- كما تعرف على أنها " صورة فوتوغرافية للذمة المالية للمؤسسة في تاريخ معين ".⁴
- كما تعتبر قائمة المركز المالي بمثابة تقرير يتم إعداده في لحظة زمنية معينة بين ممتلكات المؤسسة أو أصوله الثابتة، المتداولة وغير الملموسة وكذلك يبين الديون التي على المؤسسة في هذه اللحظة الزمنية (الالتزامات طويلة الأجل وقصيرة الأجل) وكذلك تبين هذه القائمة حقوق الملاك والمساهمين .⁵

وتنقسم هذه القائمة إلى طرفين متساويين:⁶

- جانب الأصول ويشتمل على الأصول المتداولة والأصول الثابتة .
- جانب الخصوم ويتضمن الالتزامات وحقوق الملكية.

¹ بن مالك عمار ، المنهج الحديث للتحليل المالي الأساسي في تقييم الأداء ، رسالة لنيل شهادة الماجستير ، غير منشورة ، تخصص ادارة مالية ، علوم التسيير ، جامعة منتوري قسنطينة ، 2011، ص 19.

² الطيب مداني ، مرجع سابق ، ص 4.

³ عبد الناصر محمد سيد درويش ، مبادئ المحاسبة المالية ، دار الصفاء ، الأردن 2010، ص 311.

⁴ ناصر مرزوق ، عزام بشكير ، مدخل للمحاسبة العامة ، الصفحات الزرقاء للنشر ، الجزائر 2008 ، ص 23.

⁵ عبد الله نصر علي ، شحاتة السيد شحاتة ، التسويات الجردية وإعداد وتحليل القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ، مصر 2015، ص 325.

⁶ رضوان حلوة حنان ، نزار مليح البلداوي ، مبادئ المحاسبة المالية، ط2، إثراء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن 2009 ، ص 173.

ويمكن التعرض للعناصر المكونة للقائمة المركز المالي على النحو التالي :

• **الأصول:**

وهي منافع اقتصادية متوقعة مستقبلا، حصلت عليها الوحدة الاقتصادية أو تخضع لرقابتها نتيجة العمليات أو الأحداث الماضية وهناك ثلاث سمات أساسية لكل أصل وهي¹:

- يجب أن يوفر الأصل منفعة اقتصادي مستقبلية محتملة وتمكن من توفير تدفقات نقدية صافية في المستقبل .

- إن تكون المؤسسة قادرة على الحصول على منافع من الأصل ، وتمنع أو تقيد حصول المؤسسة الأخرى على تلم المنافع .

- إن يكون الحدث الذي وفر للمؤسسة الحق في الحصول على منافع من الأصل قد حدث فعلا.²

وتتكون الأصول من :

• **الأصول المتداولة:** تشمل الأصول المتداولة على النقدية والأصول الأخرى التي تتوقع تحويلها أو بيعها أو استخدامها من خلال السنة المالية أو دورة التشغيل³ ، والدورة التشغيلية تعبر عن متوسط الوقت المنقضي بين الحصول على المواد وتحقق النقدية من خلال بيع المنتج وقد جرى العرف على ترتيب البنود الخاصة بالأصول المتداولة وفقا لدرجة السيولة بدءا من النقدية ثم الاستثمارات قصيرة الأجل والمدينين ثم المخزون وأخيرا المدفوعات المقدمة .⁴

• **الأصول الثابتة :** وهي الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة (أي فترة طويلة)⁵ وهذه الأصول تشتمل على :

• **التثبيتات المعنوية:** وهي عبارة عن أصول قابلة لتحديد غير نقدية وغير مادية مراقبة ومستعملة من طرف المؤسسة في إطار أنشطتها العادية، ولا يمكن اعتبار أصل انه تثبيت معنوي إلا إذا توفرت فيه الشروط التالية :

- تسيطر عليه المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة .

- يتوقع أن تحصل المؤسسة من اقتنائها منافع اقتصادية مستقبلية .

- إذا كانت تكلفته ممكنة التقدير بصورة صادقة .

¹ ريتشارد شرويدر وآخرون ، **نظرية المحاسبة**، دار المريخ لنشر ، القاهرة ، مصر 2006 ، ص 261.

² مداحي عثمان ، **دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية** ، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه ، تخصص تسيير ، جامعة الجزائر ، 2009، ص 274.

³ محمد سامي راضي ، **المحاسبة المتوسطة** ، دار التعليم الجامعي ، الإسكندرية ، 2015، ص 108.

⁴ كمال الدين مصطفى الدهراوي ، **المحاسبة المتوسطة وفق المعايير المحاسبية الدولية** ، ط 2، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية ، 2009 ، ص 118.

⁵ عبد الرحمان عطية ، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي** ، ط 2، دار جيلطي ، سطيف ، 2011، ص 11.

- إذا كان قابل للتحديد ، أي يمكن بيعه أو مبادلته أو تأجيله.
- **التثبيات العينية (المادية) :** هي تلك الأصول الملموسة والتي تحوزها المؤسسة بغرض الإنتاج، أو تقديم الخدمات أو الإيجار أو تستخدم لإغراض إدارية وتكون مدة استعمالها في المؤسسة السنة المالية الوحيدة.
 - **التثبيات المالية :** هي الأصول التي تحوزها المؤسسة من أجل التوظيف على المدى البعيد، وهذه الأصول تكون مملوكة من طرف المؤسسة من غير العقارات الموظفة، والأصول المالية الأخرى في شكل أصول مالية جارية .
 - **التثبيات الجاري انجازها :** ويهدف هذا الحساب إبراز قيمة التثبيات التي لا تزال غير منتهية أو في طور الانجاز في نهاية السنة المالية .
 - **التثبيات في شكل امتياز:** يعرف امتياز الخدمة العمومية علة انه عقد يستند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو معنوي (صاحب الامتياز) حق امتياز (كاستغلال تثبيات) لمدة محددة عادة ما تكون طويلة مقابل تلقي إتاوة دورية حادة ما تكون سنوية ،مثل عقود الإجارة الزراعية، المقلاع ..الخ.¹
 - **الخصوم :**
- هي التزامات أو متطلبات على الأصول ، أي ينتظر أن تغطي المؤسسة بموارد اقتصادية مستقبلًا للوفاء بالتزاماتها اتجاه الغير (أي الأطراف الخارجية ما عدا أصحاب المؤسسة) فيترتب علة المؤسسة تقديم أصول (مثلا نقدية) أو خدمات للغير مستقبلًا، ويجب أن تكون الالتزامات قد نشأة عن عمليات فعلية وليس عمليات افتراضية.²
- وتتوب عناصر الخصوم في الميزانية في المجموعات التالية :
- **التزامات متداولة (قصيرة الأجل) :** هي الديون التي تستحق السداد خلال سنة مالية واحدة مثل الدائنين وأوراق الدفع ، والقروض قصيرة الأجل، والبنك (سحب على المكشوف) والمصروفات المستحقة والإيرادات المحصلة مقدما أو غير المكتسبة .
 - **التزامات طويلة الأجل (ثابتة) :** هي الديون التي تستحق السداد خلال فترة مالية تزيد عن سنة مثل القروض طويلة الأجل وقروض السندات، وأوراق الدفع طويلة الأجل .
 - **حقوق الملكية :** تعكس حقوق الملكية التزامات المؤسسة اتجاه أصحابها، ويختلف تبويبها باختلاف الطبيعة والشكل القانوني للوحدة المحاسبية.³

¹ محمد فيصل ميادة ، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد عناصر القوائم المالية في المؤسسة ، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه ، تخصص محاسبة ونظم معلومات ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2017، ص ص 191-192.

² رضوان حلوة حنان ، نزار فليح البلداوي ، مرجع سابق ، ص ص 75-76 .

³ عبد الناصر محمد سيد درويش ، مرجع سابق ، ص ص 312-313.

ويظهر شكل الميزانية وفقا للجدول التالي.

صافي N-1	صافي N	إهلاك رصيد N	إجمالي N	ملاحظة	الأصول
					أصول غير جارية فارق بين الاقتناء المنتج الايجابي أو السلبي تثبيات عينية تثبيات معنوية أرضي مباني تثبيات عينية أخرى تثبيات ممنوح امتيازها تثبيات يجرى انجازها تثبيات مالية سندات موضوعة موضوع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقه بها سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل
					مجموع الأصول غير الجارية
					أصول جارية مخزونات و منتوجات قيد التنفيذ حسابات دائنة و استخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب وما شابهها حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة الموجدات وما شابهها الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى الخبزينة
					مجموع الأصول الجارية
					المجموع العام للأصول

الجدول رقم (1) : الشكل القانوني للميزانية جانب الأصول.

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مرجع سابق، ص 28.

الجدول رقم (2): الشكل القانوني للميزانية جانب الخصوم

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره رأس مال غير مستعان به علاوات واحتياطات - احتياطات مدمجة (1) فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة (1) نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1)) رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد
			حصة الشركة المدمجة (1)
			حصة ذوي الأقلية (1)
			المجموع 1
			الخصوم غير الجارية قروض وديون مالية ضرائب مؤجلة ديون أخرى غير جارية مؤونات
			مجموع الخصوم غير الجارية (2)
			الخصوم الجارية موردون وحسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية
			مجموع الخصوم الجارية (3)
			مجموع عام للخصوم

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مرجع سابق، ص 29.

2. حساب النتائج (قائمة الدخل).

حساب النتائج هو كشف إجمالي للأعباء والمنتجات التي أنجزتها المؤسسة أثناء المدة المعينة وعلى سبيل الاختلاف تبرز النتيجة الصافية لهذه المدة.¹

يتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الأداء، ويعتبر حساب النتائج وثيقة تلخيصية للأعباء والنواتج الملحقة خلال الدورة المحاسبية التجارية.²

- ويعرف كذلك "هو كشف محاسبي يستخدم في التحليل المالي كتمم للميزانية المحاسبية، الغرض منه تحليل نتيجة السنة، فهو يحلل أنشطة المؤسسة للحكم على نجاح أو فشل القرارات المتخذة من طرف المؤسسة للوصول إلى القرارات التقويمية، فجدول حسابات النتائج يترجم نشاط المؤسسة خلال دورة معينة، هذا النشاط ينتج ويستهلك رؤوس الأموال، فالإنتاج تطرح منه استهلاكه (أعباؤه) وفي الأخير تتحصل على نتيجة الدورة التي قد تكون ربحاً أو خسارة".³

وحسب النظام المحاسبي المالي تصنف حسب طبيعتها وتقدم في جدول أو حسب الوظائف.⁴

ويمكن تلخيص العناصر المكونة لجدول الحسابات فيما يلي:⁵

• **القيمة المضافة:** هي الثروة الإضافية الجديدة التي تكونها المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها واستغلال عوامل الإنتاج المختلفة، وهي تمكن من قياس الوزن الاقتصادي للمؤسسة ومدى مساهمتها في الاقتصاد الوطني.

• **إجمالي فائض الاستغلال:** هي الجزء المتبقي الذي تحصل عليه المؤسسة من الموارد المحققة من خلال القيمة المضافة بعد طرح من مساهمة العمال ونصيب الدولة.

• **النتيجة العملياتية:** هي النتيجة المحققة من خلال العمليات التي تقوم بها المؤسسة من الأنشطة التجارية والإنتاجية والخدمية بالإضافة إلى أنشطة العمليات الأخرى مثل التنازل عن التثبيات والقيم المنقولة لتوظيف.

• **النتيجة المالية:** هي نتيجة الأنشطة المالية التي تقوم بها المؤسسات مثل التنازل عن الأصول المالية أو إعادة تقييم القيم المنقولة لتوظيف أو الفوائد البنكية... الخ.

¹ العزاز محمد، بن لعور بوعلام، التسيير المحاسبي والمالي، الديوان الوطني للمطبوعات المدرسية، الجزائر 2012، ص 122.

² شعيب شنونف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر 2008، ص 79.

³ اليمين سعادة، استخدام التحليل المالي في تقييم الاداء المؤسسات الاقتصادية وترشيد قراراتها، رسالة لنيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة 2009 ص 61.

⁴ بوزقاري حياة، مرجع سابق، ص 72.

⁵ هادفي خالد، البدر في التسيير المحاسبي والمالي، دار البدر، الجزائر 2014، ص 137-138.

- **النتيجة العادية قبل الضريبة :** هي نتيجة جميع الأنشطة العادية التي تقوم بها المؤسسة قبل خصم اقتطاع الضريبة منها .
- **النتيجة الصافية للأنشطة العادية :** هي نتيجة الأنشطة العادية التي تقوم بها المؤسسة بعد اقتطاع الضرائب منها .
- **النتيجة غير العادية :** هي نتيجة الأنشطة غير العادية التي تقوم بها المؤسسة في الحالات الاستثنائية عارضة مثل خسائر نزع الملكية ، الحرائق ، الفيضانات .
- **صافي السنة المالية :** هي النتيجة الصافية من طرف المؤسسة في نهاية الدورة المالية من خلال مجموع الأنشطة العادية وغير العادية بعد خصم الضرائب المستحقة لدولة .

ويظهر شكل جدول حساب النتائج وفق الجدول التالي.

الجدول رقم(3): جدول حساب النتائج (حسب الطبيعة)

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة	البيان
			رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال
			1- إنتاج السنة المالية
			المشتريات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى
			2- استهلاك السنة المالية
			3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
			أعباء المستخدمين الضرائب و المرسوم و الدفعات المشابهة
			4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
			المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للاهتلاكات و المؤونات استئناف عن خسائر القيمة و المؤونات
			5- النتيجة العملياتية
			المنتجات المالية الأعباء المالية
			6- النتيجة المالية
			7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع منتجات الانشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية
			5- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر الغير العادية - المنتجات (يطلب بيانها) العناصر الغير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)
			9- النتيجة غير العادية
			10- النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركة الموضوع موضع المعادلة في نتيجة الصافية
			11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج
			ومنها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية ، مرجع سابق، ص30.

الجدول رقم(4): جدول حساب النتائج (حسب الوظيفة)

N-1	N	ملاحظة	البيان
			رقم الأعمال كلفة المبيعات
			هامش الربح الاجمالي
			منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الادارية
			النتيجة العملياتية
			تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية النتيجة العادية قبل الضريبة الضرائب الواجبة عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة علي النتائج العادية (التغيرات)
			النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			الأعباء غير العادية المنتجات غير العادية
			النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركة الموضوعه موضع المعادلة غي النتائج الصافية (1)
			النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
			منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مرجع سابق، ص31.

3. جدول سيولة الخزينة .

هي قائمة تبين التغيرات التي حصلت على النقدية خلال الفترة المحاسبية ، وذلك خلال أنشطتها التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويمكن وصفها بأنها قائمة تبين المركز النقدي للمؤسسة في تاريخ معين .

تحقق هذه القائمة المميزات التالية :

- ✓ معرفة المركز المالي للمؤسسة .
- ✓ معرفة قدرة المؤسسة على تسديد التزامات من خلال السيولة المتوفرة .
- ✓ التفرقة بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية .
- ✓ تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل .
- ✓ التعرف على النقدية غير المتاحة للاستخدام في المؤسسة
- ✓ مقارنة المراكز النقدية بين المؤسسات المختلفة وفي المؤسسة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة .

التعرف على سياسة المؤسسة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة واستبدالها ¹.

يبين جدول سيولة الخزينة التغيرات النقدية التي حصلت على النقدية خلال الفترة المحاسبية وذلك من خلال الأنشطة التالية ².

- **التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية :** تمثل التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية عموماً، الآثار النقدية للعمليات التي تدخل في تحديد صافي الدخل على الأنشطة أو العمليات التمويلية والاستثمارية .
- **التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية :** تشمل التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية، عمليات منح القروض وتحصيلها، وشراء وبيع أوراق الدين وأوراق الملكية في المشروعات الأخرى والتي تصنف بأنها متاحة للبيع أو المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.
- **التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية :** تنتج الأنشطة التمويلية من الحصول على الموارد والأموال من الملاك، وكذلك تقييم العوائد إلى الملاك من استثماراتهم وعوائد عليها، واقتراض الأموال وسدادها والمدفوعات للمصادر الأخرى طويلة الأجل .

ويلاحظ أن صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية يمكن إعدادها بإحدى الطريقتين ¹

¹ سليم بن رحمون ، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد** ، رسالة لنيل شهادة الماجستير ، غير منشورة تخصص محاسبة ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة 2013، ص 82.

² ريتشارد شرويدر ، مرجع سابق ، ص 292.

- ✓ **الطريقة المباشرة : Direct méthode.** وهذه الطريقة تستخدم لبيان المصادر المباشرة للحصول على النقدية المحصلة من التوزيعات والفوائد، وكذلك اوجه الصرف النقدية على الأنشطة التشغيلية للمؤسسة مثل السداد للمدين مقابل البضاعة المشتربة وسداد المصروفات التشغيلية المختلفة .
- ✓ **الطريقة غير المباشرة Indirect méthode.** هي أكثر الطرق شيوعا في الاستخدام العملي لبيان التدفقات النقدية من العمليات لأنها يسهلها وهي تركز على الفرق بين صافي الربح وصافي التدفقات النقدية من العمليات ويظهر جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة المباشرة وغير المباشرة في الجدولين التاليين :

ويظهر شكل جدول تدفقات الخزينة وفق الجدول التالي:

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي ، مرجع سابق ، ص ص ، 159-160.

الجدول رقم (05): جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)

السنة المالية 1 _ N	السنة المالية ن	ملاحظة	البيان
			تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال تحصيلات المقبوضة من الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين الفوائد و المصايف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب على النتائج المدفوعة
			تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية(الاستثنائية)
			تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية
			صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال(أ)
			تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية و معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية و المعنوية تسديدات لحيازة قيم ثابتة مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن قيم ثابتة مالية الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
			صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)
			تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
			صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل(ج)
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات تغير الخزينة للفترة (أ + ب + ج) الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية تغير الخزينة خلال الفترة
			المقاربة مع النتيجة المحاسبية

الجدول رقم (6) : جدول سيولة الخزينة (الطريقة الغير المباشرة)

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة	البيان
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية
			صافي نتيجة السنة المالية تصحيات من أجل: - الإهلاكات و الأرصدة - تغير الضرائب المؤجلة - تغير المخزونات - تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى - تغير الموردون و الديون الأخرى - نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب تدفقات الخزينة النجمة عن النشاط (أ)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار
			مسحوبات عن اقتناء تنبيئات تحصيلات التنازل عن تنبيئات تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)
			تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل
			الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدية (المنقودات) إصدار قروض تسديد قروض
			تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)
			تغير اموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)
			أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الإقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)
			تغير اموال الخزينة

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مرجع سابق، ص 36.

رابعاً: جدول تغير الأموال الخاصة :

ويمثل جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة تحليلاً لحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتكون منها رؤوس الأموال الخاصة خلال السنة المالية¹، والحد الأدنى للمعلومات في صلب قائمة التغيرات في الأموال الخاصة منها:²

- ✓ صافي الربح أو الخسارة الخاصة بالفترة.
- ✓ الدخل، المصروفات، المكاسب أو الخسائر المرتبطة مباشرة بحقوق الملكية.
- ✓ آثار التغيرات في السياسات المحاسبية .
- ✓ آثار تصحيح الأخطاء الأساسية .

ويظهر شكل جدول تغير الأموال الخاصة وفق الجدول التالي:

¹ بزقاري حياة ، مرجع سابق ، ص 79.

² أمينة السيد احمد لطفي ، نظرية المحاسبة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006 ، ص 545.

الجدول رقم (7): جدول تغيرات الأموال الخاصة

الإحتياطي والنتيجة	فارق إعادة التقييم	فارق التقييم	علاوة الإصدار	رأس مال الشركة	ملاحظة	
						الرصيد في 31 ديسمبر N-2
						تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
						الرصيد في 31 ديسمبر N-1
						تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
						الرصيد في 31 ديسمبر N

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، مرجع سابق، ص 37.

خامسا : الملاحق .¹

تتضمن الملاحق جداول ملحقه لشرح الأعباء أو النواتج الخاصة بالقوائم المالية كما يحتوي على الطرق المحاسبية والمعلومات المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة الميزانية ، حساب النتائج ، جدول سيولة الخزينة إيضاحات تخص الشركاء، الأسهم الوحدات وفروع المؤسسة والتحويلات بين الفروع والمؤسسة الأم .
وتشمل الملاحق معلومات تتضمن النقاط التالية إذا كانت هذه المعلومات ذات طابع هام أو مفيد لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية .

- ✓ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية .
- ✓ مكملات الإعلام اللازمة لحسن فهم القوائم المالية
- ✓ المعلومات التي تخص المؤسسات و الفروع والشركة الأم أيضا، المعاملات التجارية التي يحتمل أن تكون تمت مع تلك المؤسسات ومسيريها .
- ✓ المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة اللازمة لكسب صورة وفيه .

ثانيا : جودة القوائم المالية :

يمكن اعتماد القوائم من قبل المستخدمين الداخليين والخارجيين اذا كانت المعلومات المحاسبية الواردة فيها ذات جودة .

1 - المعلومات المحاسبية وشروطها:

تعرف المعلومات المحاسبية على " أنها البيانات التي يمكن أن تغير من تقديرات متخذ القرارات" كما عرفت المعلومات المحاسبية على أنها" البيانات التي تمت معالجتها لتصبح بشكل أكثر نفعا للمستقبل ، والتي لها قيمة في الاستخدام الحالي أو في اتخاذ قرارات مستقبلية، إذ تعتبر المعلومات مورد من موارد أي مؤسسة.
وبذلك فإن المعلومات تمثل المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي والذي يذهب إلى بيئة المحيط ، فهي بيانات تمت معالجتها وتشغيلها لتعبر عن أحداث ووقائع اقتصادية فعلية ، مما يؤكد أنها تساعد في زيادة قدرة مستخدميها على اتخاذ القرارات المناسبة والنتائج عن العمليات التشغيلية لخدمة أغراض بعينها ممثلة في نتائج نهائية أو مخرجات تدعم قرارات ونشاطات يتم استخدامها من قبل المعنيين بها وبذلك تمثل المعلومات المحاسبية

¹ بزقاري حياة ،مرجع سابق ص ص 80-81.

مجموعة من القيم والحقائق النهائية المنظمة والمبوبة بصورة كمية ووصفية والتي تربط مع بعضها بعلاقات تبادلية.¹

ولهذا يجب توفر شرطين مهمين أو احدهما على الأقل عند استخدامها من قبل متخذي القرار وهما:²

- إن المعلومات الناتجة يجب أن تزيد من معرفة متخذ القرار وذلك في حالة عدم تحقيق الشرط الأول حيث يمكن الاستفادة من المعرفة المضافة في اتخاذ القرارات أخرى في المستقبل.
- أن المعلومات الناتجة يجب أن تقلل من درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار ، وذلك من خلال تقليل عدد البدائل المتاحة

أما إذ لم يتحقق ذلك ، فلا يمكن ان يكون ناتج العمليات التشغيلية على البيانات بمثابة معلومات ، اصبحت يمن اعتبارها بيانات مرتبة يمكن خزنها واستخدامها كمدخلات في النظام من جديد.

2 - أنواع المعلومات المحاسبية:³

- **معلومات مالية تاريخية:** وهي معلومات تختص بتوفير سجل للأحداث الاقتصادية التي تحدث نتيجة العمليات الاقتصادية التي تمارسها المؤسسة الاقتصادية ، لتحديد وقياس نتيجة النشاط (من ربح او خسارة) عن فترة مالية معينة وعرض المركز المالي في تاريخ معين لبيان سيولة المؤسسة الاقتصادية ومدى الوفاء بالتزاماتها ويلاحظ أن هذه المعلومات تهتم بتسجيل التكاليف والإيرادات بعد حدوثها وبما أنها معلومات فعلية تتعلق بالأحداث الاقتصادية كما وقعت ، وهذه المعلومات تستفيد منها إدارة المؤسسة والجهات الخارجية المختلفة، فهي تفيد الإدارة في عمل المقارنات بين الفترة والأخرى ، وكذلك في اكتشاف الانحرافات (التي يمكن ان تحدث) عن طريق مقارنتها بمعلومات التخطيط المحددة مقدما ، ويمكن أن يقوم بتقديم هذا النوع من المعلومات نظام المحاسبة المالية بالدرجة الأولى.

- **معلومات عن التخطيط والرقابة :** وهي معلومات تخص بتوجيه اهتمام الإدارة إلى مجالات وفرض تحسين الأداء وتحديد مجالات أوجه انخفاض الكفاءة لتشخيصها واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها في الوقت المناسب، ويتم ذلك من خلال وضع تقديرات اللازمة لأعداد برامج الموازنات الاقتصادية في لحظة تاريخية مقبلة فضلا عن استخدامها في أغراض رقابية وتقييم الأداء وتحديد مسؤولية الأفراد ومساءلتهم محاسبيا ، إما التكاليف المعيارية فتهم بالتحديد المسبق لمستويات النشاط بغرض تسهيل عملية المحاسبة لكل مستوى من المستويات الموجودة.

¹ بن فرج زوينة ، المخطط المحاسبي البنكي بين الرجعية والنظرية وتحديات التطبيق، أطروحة دكتوراه ، جامعة سطيف ، 2013/2014، ص.ص. 29.30.

² قاسم إبراهيم، زياد يحي السقي، نظم المعلومات المحاسبية ، وحدة الحداثة للنشر ، العراق ، 2003، ص 28.

³ حمادي علي، اثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، رسالة لنيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة ، غير منشورة ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2010/2011، ص 86.

• **معلومات لحل المشكلات :** وهي تتعلق بتقييم بدائل القرارات والاختيار وتعتبر ضرورية للأمور غير الروتينية (أي التي تتطلب إجراء تحليلات محاسبية خاصة أو تقارير محاسبية خاصة) وبذلك فهي تتسم بعدم الدورية، وعادة ما تستخدم هذه المعلومات في التخطيط الطويل الأجل مثل: قرار تصنيع أجزاء معينة من السلعة داخليا أو شرائها أو إضافة أو استبعاد منتج معين من خط الإنتاج أو شراء موجودات ثابتة جديدة بدلا من المستهلكة وغيرها من القرارات الأخرى ويمكن أن تقوم بتقديم هذا النوع من المعلومات نظام معلومات المحاسبية الإدارية بالدرجة الأولى.

المبحث الثالث: علاقة التكاليف البيئية ودورها في تحسين القوائم المالية

فيما يتعلق بعلاقة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة القوائم المالية فقد أشارت العديد من الدراسات إلى دور المحاسبة البيئية وما تتضمنه من إجراءات لقياس وتحليل التكاليف البيئية باعتبارها وسيلة وقائية والإستباقية لحد من التلوث وإفصاح عن هذه التكاليف ضمن القوائم المالية لتصبح معلومات محاسبية تمتاز بالموثوقية والشفافية والتي تعتبر عامل جد مؤثر في عملية إتخاذ القرارات من طرف مستخدميها، وعليه سوف نتناول في هذا المبحث مفهوم الإدارة التكاليف البيئية ونظامها ودور التكاليف البيئية في تحسين المعلومات المحاسبية مع إضافة نماذج قياس وإفصاح عن التكاليف البيئية.

المطلب الأول: إدارة التكاليف البيئية

من الوجهة الإدارية ينظر للمعلومات والبيانات المعالجة محاسبيا بأنها وسيلة لإبراز الآثار البيئية للأنشطة التي تمارسها المؤسسة مما يساعد في تجنب أو الحد من هذه الآثار أو الأضرار بإتباع الأسس الإدارية في معالجة هذه الآثار، وكذلك من خلال إهتمام بالتطبيق الفعال لنظم الإدارة البيئية حيث سنتطرق إلى مفهوم والمبادئ والمقومات ونظام الإدارة البيئية.

أولا : مفهوم الإدارة البيئية:

تعرف الإدارة البيئية بأنها: "أداة تقوم بتنظيم مجموعة من الأنشطة البشرية التي ترتبط وتؤثر بشدة على البيئة." حيث تركز الإدارة البيئية على ثلاثة أركان أساسية:¹

1. **التخطيط التنموي البيئي:** يتم في هذه المرحلة التخطيط الإستراتيجي للحفاظ على الموارد الطبيعية والسبل الكفيلة للحد من التدهور البيئي وإستنزاف الموارد الطبيعية مما يساهم في تحقيق التنمية.
2. **إدارة الموارد الطبيعية:** يتم التركيز في هذه المرحلة علي استخدام الأمثل للموارد الطبيعية كحماية المياه والهواء من التلوث ومنع التربة من الإنجراف وضمان تلبية إحتياجات النظم البيئية المختلفة.

¹ لعبيدي مهاوات، مرجع سابق، ص ص48-49.

3. **مراقبة ومكافحة التلوث:** تركز هذه المرحلة على الحد من مصادر التلوث الأساسية للإنسان والطبيعة، في حين أن الإنسان يتسبب في التلوث بسوء الاستخدام للموارد الطبيعية ويساهم في توسيع الصناعي الذي يسبب في التلوث الصناعي مما يتطلب تدخل الإنسان لتصفية هذه المخالفات ومراقبة التلوث.

ثانياً: مبادئ ومقومات الإدارة البيئية وأهداف تطبيق الإدارة البيئية:

I. مبادئ ومقومات الإدارة البيئية:

وتتضمن الإدارة البيئية المبادئ والمقومات الأساسية التالية:¹

1. الاعتراف بأن الإدارة البيئية من أولويات الإدارة.
2. تحديد المتطلبات القانونية والجوانب البيئية المرتبطة مع أنشطة أو منتجات أو خدمات المؤسسة.
3. تنمية الالتزام الإدارة والموظفين نحو الحماية البيئية مع وضوح مستويات المحاسبة والمسؤولية.
4. وضع أسلوب لبلوغ مستويات الأداء المستهدفة مع إعداد مؤشرات لتقييم الأداء.
5. تقييم الأداء البيئي والسياسة البيئية للمؤسسة والأغراض والأهداف والسعي نحو التحسين المستمر.

II. أهداف تطبيق إدارة البيئية:

تحقيق المؤسسة التي تطبق الإدارة البيئية مجموعة من الأهداف من بينها ما يلي:

1. تأكد العملاء من الالتزام من قبل المؤسسة بإدارة الشؤون البيئية.
2. الحفاظ على العلاقات جيدة مع المجتمع.
3. الحصول على تأمين بتكلفة معقولة.
4. تحسين التحكم في التكاليف.
5. تسهيل الحصول على تراخيص وتصاريح.
6. تشجيع التطوير والمشاركة في الحلول البيئية.

ثالثاً: نظام الإدارة البيئية

تعد الإدارة البيئية هامة في تحسين نظام الإدارة البيئية في المؤسسات، الذي يمثل عصب الأداء البيئي، وأصبح برنامج الإدارة البيئية نتيجة لإزدياد الوعي البيئي ذا أهمية كبرى بين دول العالم، إن تبني الإدارة البيئية له دوافعه في إنجاز الأعمال بالشكل الذي يكون له أثر بالغ في السوق العالمية ويمثل تبني الإدارة البيئية دخول الأسواق التنافسية ويقصد بالنظام الإدارة البيئية مجموعة من السياسات والمفاهيم والإجراءات والالتزامات وخطط العمل والتي من شأنها منع حدوث عناصر التلوث بأنواعه، وتفهم العاملين بالمؤسسة بهذا النظام كل في إختصاصه،

¹لعبيدي مهاوات، مرجع سابق، ص 49.

هذا بالإضافة إلى تطبيق هذه الأساليب والإجراءات في الواقع العملي وإعداد تقارير دورية عن نتائج ذلك التطبيق.¹

المطلب الثاني: التكاليف البيئية وتحسين القوائم المالية

للمحاسب دور في غاية الأهمية من حيث مساعدة الإدارات المختلفة بتوصيل المعلومات المحاسبية الضرورية لإتخاذ القرارات، ومهمة المحاسب تكمن في تحديد وحصر كافة التكاليف المرتبطة بالنشاط، بما في ذلك التكاليف البيئية، مما يعطى صورة واضحة وشاملة لنشاط المؤسسة، حيث سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى دور إستراتيجيات والنظم البيئية في إتخاذ القرارات ومقومات المحاسبة الإدارية البيئية وأنواع المؤسسات وفق أدائها البيئي.

أولاً: دور الإستراتيجيات والنظم البيئية في اتخاذ القرارات:

يوجد عدة محاولات قامت بها المؤسسات الأمريكية لكسر الحواجز بين الأنشطة البيئية والعمليات اليومية وإستراتيجيات إتخاذ القرار وأبرز هذه الممارسات ما يأتي:²

1. تعيين مدير تنفيذي مسؤول عن الأنشطة البيئية.
2. توفير القدر المناسب من التقارير الخاصة بالأنشطة البيئية.
3. ربط نظم الأجور والحوافز بنتائج تقييم الأداء البيئي.
4. قياس التكاليف والمنافع البيئية.
5. نشر التقارير المختلفة التي تصف النشاطات البيئية.
6. البحث عن الطرق المختلفة لتحويل النشاط البيئي الذي تقوم به المؤسسة إلى قيمة مضافة لمصلحة المؤسسة.

ومن أهم المعوقات الإدارية التي تحول دون فعالية تطبيق إستراتيجيات البيئية تعدد وتنوع القرارات الإدارية الصادرة عن الجهات العاملة في مجال حماية البيئة والمحافظة على الثروات الطبيعية. كما تلعب المعلومات المحاسبية دوراً هاماً في ترشيد القرارات من خلال تطوير النظام المحاسبي البيئي وعلى المؤسسات أن تعمل على تطوير أنظمتها المتعددة لتتماشى مع تطبيق القوانين والتشريعات البيئية مع إدراك أهمية وفوائد تجنبها من الإيجابيات المتحققة من وعى وإدراك المؤسسات للأهمية البيئية وما لذلك من تأثير على القدرة التنافسية ومجاراة للتوسع الاقتصادي والصناعي، وأنه في ظل الاهتمام المتنامي من قبل المجتمع

¹ عادل حسين علي، التكاليف البيئية ودورها في تحسين المعلومات المحاسبية المقدمة لاتخاذ القرارات، مجلة دنانير، مجلد8، عدد 52، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الأنبار، العراق، ص ص50-52.

² موسى محمد عبد الله صالح، مرجع سابق، ص ص 182-185

والمؤسسات للتأثيرات البيئية نشأت الحاجة لقياس الأداء البيئي وإجراء المقارنات بين المؤسسات المتعددة، حيث أعادت العديد منها النظر في سياساتها البيئية والإدارية وعملت على تطوير أنظمتها المحاسبية التي تمكنها من إتخاذ القرارات الإدارية الملائمة لمواجهة المتطلبات والالتزامات البيئية ففي الوقت الذي كان فيه نظام المحاسبة الإدارية للبيئة يعتبر شأن للأطراف الخارجية أيضا كالهيئات الحكومية واللجان الدولية التي تفرض سياساتها وتشريعاتها البيئية لأن المنافع الاقتصادية والاجتماعية المتحققة من الالتزامات المتعددة إتجاه البيئة أدى إلى إتساع هذا الإهتمام وترجمته إلى إتخاذ خطوات فعلية لتعزيز ودعم الدور المحاسبي للإدارة البيئية.

ثانيا: مقومات المحاسبة الإدارية البيئية:

إنطلاقا من أن المحاسبية البيئية أداة توفير المعلومات المحاسبية البيئية لكافة الأطراف المستفيدة والمستخدم لها بما يساعدهم على إتخاذ القرارات وتقييم الأداء البيئي فإنه أصبح لتلك المعلومات أهمية بمكان ولا سيما المعلومات المحاسبية البيئية والتي لا بد أن يتوافر فيها عدد من المقومات تتمثل في:¹

1. مقدرة متخذ القرارات المفاضلة بين القرارات المختلفة.
2. أن تكون المفاضلة بين القرارات المختلفة على أساس المنفعة المتوقعة من كل قرار.
3. أن يؤخذ في الإعتبار عند عملية المفاضلة قيمة الإحتمال الذي يجعل متخذ القرار في حالة تغيير بين القرار الأول والقرارات الأخرى.
4. ترتيب القرارات حسب منفعتها بنسبة لمتخذ القرار.

ويتطلب في المعلومات المحاسبية البيئية الآتية:

- أ. حصر الأطراف المستفيدة من تلك المعلومات وهم يمثلون مستخدمون داخل المؤسسة وخارجها.
- ب. تحديد كافة الأنشطة البيئية وعلاقتها باستغلال الموارد الطبيعية المستخدمة لتنفيذ هذه الأنشطة ودورها في تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية.
- ت. تحديد القرارات والبدائل المرتبطة بالقضايا البيئية ومدى إحتياجها لتلك المعلومات.
- ث. مراعاة التغيرات البيئية السائدة حال استخدام المعلومات ذات المنفعة المتوقعة من المعلومات المحاسبية البيئية تتأثر بهذه التغيرات.

وتوجد علاقة ما بين البيئية وعملية إتخاذ القرارات في المؤسسة حيث يفترض أن يتم استخدام قاعدة بيانات خاصة بالمحاسبة البيئية والمطورة من قبل المؤسسات داخليا وخارجيا لذلك فإن قرار المؤسسة بإعتبار تكلفة ما ضمن التكاليف البيئية يعتمد أساسا على الغرض من هذه التكلفة، ومدى إرتباطها بالبيئة وتتمثل القرارات التي تتخذها المؤسسات من أجل تطبيق وتفعيل المحاسبة البيئية في الآتي:

¹ طه عليوي ناصر، هيثم هاشم الخفاف، "أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية ل إتخاذ القرارات"، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة 35، عدد 92، العراق، 2012، ص82.

- العناصر العامة والحيوية للإدارة الجيدة المشروعات من خلال قياس التكاليف البيئية وتأثيرها بالمقاييس البيئية والإدارية المناسبة لهذه التكاليف التي تأخذ في إعتبارها مبدأ التكلفة والسبب.
- القياس الصحيح لقيمة الإستثمار وحجم التكاليف البيئية لتحديد أثر هذا الإستثمار على تحسين فعالية الأداء وبناء قرارات منطقية من خلال استخدام مؤشر العائد /التكلفة.
- الإفصاح عن التكاليف البيئية لتقييم إتجاهات المؤسسة نحو الإدارة البيئية عن طريق تحديد نسبة التكاليف البيئية للمؤسسة إلى إجمالي تكاليف الأنشطة وإعطاء صورة واضحة لمستخدمي المعلومات عن أنشطة المؤسسة تجاه حماية البيئة الأمر الذي يؤدي لتقييم المؤسسة ذاتها.
- تسهم المعلومات المحاسبية والمتعلقة بالتكاليف البيئية في ترشيد قرارات استخدام الموارد في الحد من الهدر في الموارد المستخدمة التي تتصف بالندرة الأمر الذي يرفع من الكفاءة الفنية والاقتصادية للمؤسسة.
- القرارات المتعلقة بالتكاليف الخاصة بتخفيض وتقليص وإعادة تدوير المواد الخام المستهلكة.
- القرارات المتعلقة بالبحث والتطوير البيئي.
- القرارات المتعلقة بالإستثمار البيئي من خلال الأنفاق على التخلص من الأضرار البيئية.

ثالثا أنواع المؤسسات وفقا لأدائها البيئي:

تصنيف المؤسسات وفقا لأدائها البيئي إلى ثلاثة مجموعات:¹

1. مجموعة المؤسسات ذات الأداء الضعيف تجاه البيئة:

حيث تهتم فقط بالتخطيط للأداء البيئي في الأجل القصير وتطبيق إستراتيجية رد الفعل بدلا من الفعل، كما تقوم بالضغط على المشرعين لتقليل إلتزامات البيئية المعروضة، وتعتمد القرارات هذه المؤسسات على تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن، وقد أطلق على هذه المجموع ة المؤسسات الحمراء في إشارة إلى خطورة هذه المؤسسات على المجتمع وموارده.

2. مجموعة المؤسسات ذات الأداء البيئي الفعال:

تقوم بإتباع الوسائل اللازمة لتجنب حدوث المشكلات البيئية من الأصل، ومن ثم تجنب حدوث أية مخالفات بيئية لذا فهي تهتم بتخطيط أدائها البيئي لفترة زمنية تصل إلى سنة وتطبيق إستراتيجية الفعل بدلا من رد الفعل، كما تطبق هذه المؤسسات الأساليب التي تساعد على تخفيض التلوث وتحسين عملية استخدام الموارد وقد أطلق على هذه المجموعة المؤسسات الصفراء نظرا لإقترابها من صداقة البيئة.

3. مجموعة المؤسسات صديقة البيئة:

¹ موسى محمد عبد الله صالح، مرجع سابق، ص 188.

التي تخطط لأدائها البيئي في الأجل الطويل وتراعي عند وضع سياستها البيئية دعم البرامج البيئية، والإلتزام بالتشريعات والمتطلبات البيئية، وتحسين صورتها لدى الأطراف الخارجية من خلال الإفصاح المناسب عن المعلومات البيئية، وتطبق أساليب لتقييم الأداء البيئي وأطلق عليها مجموعة المؤسسات الخضراء ويمكن من خلال التصنيف السابق أن تتم فرز المؤسسات لمعرفة مدى التزام أو محاولة التزام كل منها في الحفاظ على البيئة والقيام بدورها تجاه البيئة.

المطلب الثالث: نماذج قياس وإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية

قد قامت بعض الهيئات العلمية والعملية بوضع نماذج خاصة بقياس وإفصاح عن التكاليف البيئية للمؤسسة، ويتم ذلك في قوائم وتقارير مالية دورية لخدمة الأطراف المعنية بهذه المعلومات المحاسبية التي تساعد في إتخاذ قراراتها إقتصادية المختلفة. وسنتطرق من خلال هذا المطلب لعرض أهم المعلومات البيئية الواجب قياسها وإفصاح 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:

1. أسلوب الأول: دمج تقارير الأداء البيئي مع تقارير الأداء الإقتصادي.

يقوم هذا الأسلوب على دمج تقارير الأداء البيئي ضمن تقارير الأداء الإقتصادي بإعتبار أنهما يمثلان وحدة متكاملة، وفقاً لهذا الأسلوب يتم إعداد هذا النوع من التقارير بتضمين البيانات والمعلومات البيئية المالية منها داخل القوائم المالية المتعارف عليها (الميزانية، وقائمة الدخل) وذلك على النحو التالي:

1. قائمة الميزانية: أيضاً يتم إعادة تصنيف قائمة الميزانية التقليدية بالشكل الذي يسمح بفصل الجوانب الإقتصادية عن الجوانب البيئية لمستخدمي تلك القائمة، والشكل التالي يوضح قائمة الميزانية ذات البعد الإقتصادي والبيئي:

الجدول رقم (08): الميزانية الإقتصادية والبيئية

البيان	التكلفة	مجموع اهتلاكات	الصافي
الأصول الثابتة			
الأصول الثابتة الإقتصادية	Xx	(Xx)	Xx
الأصول الثابتة البيئية أشغال تحت التنفيذ	Xx	(Xx)	Xx
أشغال إقتصادية تحت التنفيذ			Xx
أشغال بيئية تحت التنفيذ			Xx
إجمالي الأصول الثابتة			Xxx

الفصل الأول:الإطار النظري لمحاسبة التكاليف البيئية وجودة القوائم المالية

			الأصول المتداولة
		Xx	المخزون بعد خصم المخصص
Xx		Xx	مخزون مستلزمات انتاج
Xx			مخزون مستلزمات بيئية
Xx			المدينون بعد خصم المخصص
			التقديرات بالصندوق والبنوك
XXX		XXX	إجمالي الأصول المتداولة
			تخصم:الإلتزامات المتداولة
		Xx	التزامات اقتصادية
		Xx	التزامات بيئية
		Xx	مخصصات مرتبطة بالنشاط الاقتصادي
		Xx	مخصصات مرتبطة بالنشاط البيئي
		xx	دائنو التوزيعات
	(Xx)		إجمالي الإلتزامات المتداولة
			رأس المال العامل
			إجمالي الإستثمارات يتم تمويلها كما يلي:
Xxx			حقوق المساهمين
Xxx			رأس المال المدفوع
	Xx		الإحتياطيات
	Xx		
	Xx		الأرباح رحلة
			إجمالي حقوق المساهمين
			أرباح السنة
Xx			قروض طويلة الأجل
Xx			قروض طويلة الأجل لتمويل عمليات اقتصادية
Xx			قروض طويلة الأجل لتمويل عمليات بيئية
Xx			إجمالي تمويل رأس المال العامل والأصول
Xxx			الثابتة

المصدر: لعبيدي مهاوات، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي رسالة ماجستير، (غير منشورة)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015/2014، ص114.

2. قائمة حسابات النتائج: يتضح لنا أن قائمة حسابات النتائج بوضعها الحالي لا تظهر مدى وفاء المؤسسة بمسؤولياتها البيئية، لذا فإنه يمكن إعادة تصنيف القائمة بالشكل الذي يظهر كل من الأداء الاقتصادي والأداء البيئي، وذلك كما يلي:¹

(أ) يتم تحديد صافي الدخل من النشاط الاقتصادي للمؤسسة.

(ب) يضاف إلى صافي الدخل من النشاط الاقتصادي صافي الدخل من النشاط البيئي للمؤسسة وصولاً لصافي الدخل الاقتصادي والبيئي معاً قبل فرض الضريبة على أرباح تستبعد الضرائب على الأرباح وصولاً لصافي الدخل الاقتصادي والبيئي، ويمكن بيان ذلك من خلال قائمة الدخل الاقتصادي والبيئي التالية:

جدول رقم (09): قائمة حسابات النتائج الاقتصادية البيئية

بيان	كلي	جزئي
صافي الدخل من النشاط الاقتصادي قبل فرض الضريبة على الأرباح:	Xx	
إيرادات إعادة التدوير		Xx
إيرادات التخلص من النفايات		Xx
التخفيض في المخصصات البيئية		Xx
أرباح بيع أصول رأسمالية بيئية		
إجمالي الإيرادات البيئية	Xx	
تخصم: النفقات البيئية		Xx
إيجار مخازن النفايات الخطر		Xx
مواد خام لوحدة المعالجة		Xx
إهلاك الأصول الرأسمالية بيئية		Xx
خسائر بيع أصول رأسمالية بيئية		Xx
الزيادة في المخصصات البيئية		Xx
أقساط التأمين ضد المخاطر البيئية		Xx
غرامات وتعويضات بيئية		Xx
إجمالي النفقات البيئية		
صافي الدخل الاقتصادي والبيئي قبل فرض الضريبة على أرباح	(xx)	
تخصم: الضرائب على الأرباح	Xx	
صافي الدخل الاقتصادي و البيئي بعد خصم الضريبة على الأرباح	(Xx)	
	Xx	

المصدر: لعبيدي مهاوات، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014/2015 ص 113.

¹ لعبيدي مهاوات، مرجع سابق، ص 113.

3. قائمة التدفقات النقدية: تتضمن قائمة التدفقات النقدية ثلاثة أنواع من التدفقات النقدية وهي كمايلي:¹
تدفقات النقدية الخاصة بالأنشطة التشغيلية: وهنا يجب الفصل فيها بين التدفقات النقدية التشغيلية الخاصة بنشاط المؤسسة عن التدفقات النقدية التشغيلية الخاصة بالنشاط البيئي.
التدفقات النقدية الخاصة بأنشطة الإستثمار: يجب هنا أيضا الفصل فيما بين التدفقات الخاصة باستثمارات في شراء أصول اقتصادية عن تلك الخاصة باستثمارات في شراء أصول بيئية.
التدفقات النقدية الخاصة بأنشطة التمويل: وهنا أيضا يجب الفصل فيما بين التدفقات النقدية الداخلية والخارجية الخاصة بالأصول والالتزامات الاقتصادية عن تلك الخاصة بالأصول والالتزامات البيئية.
أما فيما يتعلق بالبيانات غير مالية فيتم تناولها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ومن أمثلة ذلك:
أ. السياسات البيئية التي تتبناها المؤسسة.
ب. وصف تفصيلي لعمليات التخلص من النفايات الخطرة.
ت. البرامج البيئية الخاصة بالحفاظ على الموارد الطبيعية بما يحقق التنمية المستدامة.
ث. الشهادات والإجازات البيئية التي حصلت عليها المؤسسة.

II. أسلوب الثاني:

تمثل أسلوب الثاني في إعداد تقارير مستقلة للأداء البيئي، ويمكن إعتبار هذا الأسلوب ليسا بديل ولكنه مكملا للأسلوب الأول.

1. نموذج مؤسسة (LINOWES):

عبارة عن قائمة للنشاط الاجتماعي والبيئي وتعد بجانب القوائم المالية التقليدية لتوفير المعلومات الاجتماعية التي تحتاجها الأطراف المختلف بالمجتمع ويتم تبويب الأنشطة الاجتماعية إلى ثلاث مجموعات من ضمنها:
أ) الأنشطة الخاصة بالأفراد أو الجمهور بشكل عام.
ب) الأنشطة الخاصة بالبيئة.
ت) الأنشطة الخاصة بالإنتاج.
ويوضح الجدول رقم (03) نموذج قائمة النشاط البيئي لمؤسسة Linowse خلال مدة زمنية تبدأ من 1/1 وتنتهي في 12/31 من كل سنة، وذلك بغرض التعرف بالأنشطة الخاصة بالبيئة من تكاليف التحسينات وتكاليف الأضرار.

¹لعبيدي مهاوات، مرجع سابق، ص 115.

الجدول رقم(10): نموذجمؤسسة LINOWES

المبلغ	المبلغ	المبلغ	بيان
			الأنشطة الخاصة بالبيئة:
			تحسينات:
		Xx	تكاليف إصلاح أراضي تستخدم للتخلص من المخلفات
		Xx	تكاليف تركيب أجهزة الرقابة على التلوث
		xx	تكاليف التخلص من المخلفات السامة
			إجمالي تحسينات
			أضرار
	Xx	Xx	تكاليف مؤجلة لإعادة تشجير موقع المؤسسة
	XX	Xx	تكاليف مقدرة لتطهير مجرى النهر من التلوث الذي سببته المؤسسة
			إجمالي أضرار.
	xx		صافي العجز في الأنشطة الخاصة بالبيئة للسنة (ا_ب)

المصدر: عمر عبد الله أحمد عمر، محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، منشورة تخصص تكاليف ومحاسبة الإدارية، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2017، ص ص51-52

2. نموذج ESTES

عبارة عن قائمة للتأثير الاجتماعي إعتد على وجهة نظر المجتمع كأساس للقياس والإفصاح عن أنشطة المؤسسة، حيث يتم الإفصاح عن كالمنافع الاجتماعية ومن المجالات التي حازت اهتمام هذا النموذج مسؤولية المؤسسة إتجاه البيئة التي تعمل بها لهذا إهتم بالقياس والإفصاح المحاسبي لها معبرا بالأتي¹:

(أ) تحسينات البيئة

(ب) أضرار وتلوث البيئة

ويوضح جدول رقم (04) نموذج قائمة نشاط الاجتماعي والبيئي للمؤسسة ESTES خلال مدة زمنية تبدأ من 1/1 وتنتهي 12/31 من كل سنة، وذلك بغرض التعرف على الأنشطة الخاصة بالمنافع الاجتماعية والتكاليف البيئية.

¹ عمر عبد الله أحمد عمر، مرجع سابق، ص52.

الجدول رقم(11): نموذج قائمة النشاط الاجتماعي والبيئي للمؤسسة ESTES

المبلغ	المبلغ	المبلغ	المنافع الاجتماعية
		Xx	تحسينات للبيئة
Xx			إجمالي المنافع الاجتماعية
		Xx	أضرار البيئة
		Xx	تلويث الهواء
		Xx	تلويث المياه
		Xx	الضوضاء
		Xx	مخلفات
		Xx	تشويه الشكل الجمالي
		Xx	أضرار أخرى للبيئة
		Xx	إجمالي التكاليف الاجتماعية
		Xx	الفائض الاجتماعي (العجز) للسنة
		Xx	الفائض المجتمع (العجز) في 1 يناير (..)
		Xx	الفائض المجتمع(العجز) في 31 ديسمبر(..)

المصدر: عمر عبد الله أحمد عمر، محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، تخصص تكاليف ومحاسبة الإدارية، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2017، ص ص52-53.

ربعا: نموذج BROTHER

ويوضح جدول رقم (05) نموذج الأداء البيئي للمؤسسة BROTHER خلال مدة زمنية تبدأ من 1 / 1 وتنتهي 12/31 من كل سنة، وذلك بغرض التعرف على الأنشطة الخاصة بالمنافع الاجتماعية والتكاليف البيئية وذلك من خلال التكاليف البيئية المخططة والفعالية.

جدول رقم (12): نموذج قائمة النشاط البيئي للمؤسسة BROTHER

تبويب عناصر تكاليف حماية البيئة		الإستثمار المخطط		إجمالي التكاليف الفعلية
كلي	جزئي	كلي	جزئي	
Xx		Xx		تكاليف مباشرة لحفظ الآثار البيئية.
	Xx		Xx	تكاليف الحد من التلوث
	Xx		Xx	تكاليف حماية لبيئية
	Xx		xx	تكاليف عمليات اعادة تدوير للمخلفات الصناعية
Xx				التكاليف الغير مباشرة بخفض التأثيرات البيئية
Xx				تكاليف خفض الآثار البيئية المرتبطة باستخدام مخلفات المنتجات المصنعة والمباعة.
Xx		Xx		تكاليف البحوث والتدريب لخفض الآثار البيئية
Xx				تكاليف الأداء الاجتماعي المرتبطة بحماية البيئة.
Xx				تكاليف اخرى لحماية البيئة
	Xx		Xx	الإجمالي

المصدر: عمر عبد الله أحمد عمر، محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية ، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، تخصص تكاليف ومحاسبة الإدارية، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2017، ص54.

خلاصة الفصل الأول:

تم تسليط الضوء من خلال هذا الفصل حول الإطار النظري لمتغيري الدراسة المتمثلين في محاسبة التكاليف البيئية والقوائم المالية، وذلك من خلال التعاريف الأهمية والمراحل وأنواع ومصادر... الخ، حيث تعتبر التكاليف البيئية أحد الفروع المحاسبة البيئية التي تعد نتيجة لأنشطة التي تقوم بها المؤسسة من أجل المحافظة على البيئة الموجودة فيها وقد ظهرت مشاكل جديدة في عدم اعتراف والقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية كمعلومات محاسبية في القوائم المالية لتعبير عن الأداء البيئي للمؤسسة بشكل صحيح أما المعلومات المحاسبية التي هي عبارة عن المعلومات ذات فائدة يمكن استخدامها من قبل جميع الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة، كما تطرقنا للعلاقة بينهما نظريا من خلال إدارة التكاليف البيئية ونظامها فمن الوجهة الإدارية ينظر للقوائم المالية بأنها وسيلة لإبراز الآثار البيئية للأنشطة التي تمارسها المؤسسة مما يساعد في تجنب أو الحد من هذه الآثار أو الأضرار على البيئة، وكذلك تطرقنا إلى نماذج القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية كمعلومات محاسبية وما تتضمنه المحاسبة البيئية من إجراءات لقياس وتحليل التكاليف البيئية بإعتبارها وسيلة وقائية وإستباقية لحد من التلوث وإفصاح عن هذه التكاليف ضمن القوائم المالية لتصبح معلومات محاسبية تمتاز بالموثوقية والشفافية والتي تعتبر عامل جد مؤثر في عملية إتخاذ القرارات الصحيحة من طرف مستخدميها.

الفصل

الثاني:

دراسة

ميدانية عينه

من المؤسسات

تمهيد:

بعد الانتهاء من الجانب النظري الذي تم تناوله من خلال الفصلين السابقين حيث يتحدث الأول عن المحاسبة البيئية والتكاليف البيئية، والثاني عن القوائم المالية سيتم الانتقال إلى الجانب التطبيقي من الموضوع، مع المحاولة بقدر الإمكان مطابقة المعلومات النظرية بالواقع وذلك بإجراء دراسة ميدانية على مجموعة من المؤسسات، مبرزين في ذلك أثر المحاسبة البيئية في تحسين جودة القوائم المالية في المؤسسات محل الدراسة. حيث سنقدم وصفا لمنهجية الدراسة وإجراءاتها والأداة المستخدمة في هذه الدراسة لجمع البيانات وإجراءات التأكد من صدقها وثباتها، وأساليب المعالجة الإحصائية التي تم استخدامها.

ولدراسة هذه الجوانب قمنا بتقسيم هذا الفصل كما يلي:

I. عرض الاستبيان ومنهجية الدراسة

II. عرض وتحليل نتائج الدراسة

المبحث الأول: عرض الاستبيان ومنهجية الدراسة

نرمي من خلال هذا المبحث إلى إيضاح الجانب التنظيمي للدراسة الميدانية، وبما أن الدراسات أو البحوث العلمية تتطلب أسس ومنهجية يعتمدها الباحث خلال مشوار بحثه حتى تكون له قاعدة أساسية في عملية الانطلاق للبحث والدراسة، وتكون له بمثابة المرشد الذي يتبناه حتى تكون دراسته ذات أبعاد ودقة علمية، سنتطرق لكيفية تخطيط وتصميم أداة الدراسة، وهذا بإبراز مجتمع وعينة الدراسة ونوع الأداة التي استخدمت لجمع البيانات، لننتقل بعدها إلى إبراز أساليب المعالجة الإحصائية المستعملة ونختم هذا الجزء بإجراء اختبار لأداة الدراسة للتأكد من مدى صدقها وثباتها.

1.I نموذج الدراسة ومجتمع البحث

في هذا الجزء سوف نقوم بوضع نموذج الدراسة وتحديد العينة المدروسة

المطلب الأول: نموذج ومنهج الدراسة

1.1.I نموذج الدراسة

انطلاقاً من الدراسة النظرية وفي ضوء إشكالية الدراسة، تمكنا من وضع نموذج مقترح لتشخيص العلاقة بين المتغيرين ألا وهما:

الأول المتغير مستقل: المتمثل في محاسبة التكاليف البيئية التي تعني عملية تحديد وقياس نقدي لقيمة الأضرار

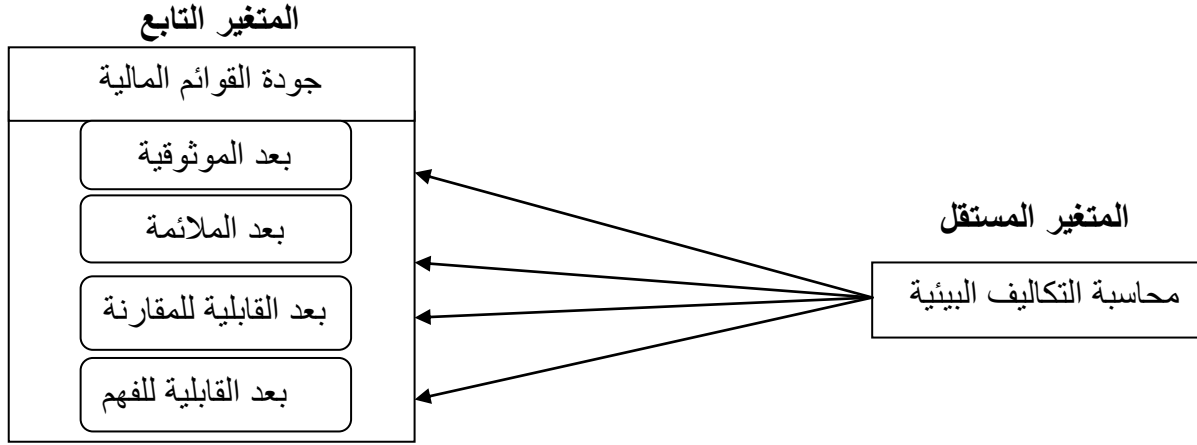
البيئية التي تسببها المؤسسة، ومن ثم القيام بعملية المعالجة المحاسبية لتلك الأضرار

المتغير التابع: والمتمثل في جودة القوائم المالية، حيث قسم بدوره إلى أربعة أبعاد كالآتي:

- بعد الموثوقية
- بعد الملائمة
- بعد القابلية للمقارنة

- بعد القابلية للفهم

الشكل رقم(30):نموذج الدراسة



المصدر : من إعداد الطلبة

ثانيا: حدود وعينة الدراسة

1. حدود الدراسة

يقصد بحدود الدراسة الإطار الزمني والبشري والجغرافي ولموضوعي، الذي تم العمل في إطاره أو في مجاله تلك الدراسة و تكمن أهمية حدود الدراسة في أنها تضع صورة شاملة للظروف التي جرت فيها الدراسة، وقد تحددت الدراسة بالمجالات التالية:

- **المجال الجغرافي:** اقتصرت هذه الدراسة 3 مؤسسات وهي منا يلي: مؤسسة الإخوة عموري للاستيراد والتصدير SARL SOFRAMIMAX، الصيدلية المركزية للمستشفيات PCH ، مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB.
- **المجال الزمني:** تمت الدراسة وطرح الاستبيان والتحصل على النتائج بين 13 اوت و 03 سبتمبر 2020.
- **المجال البشري:** تم توجيه الاستبيان إلى عينة تتمثل في محاسبين ومحافظي حسابات ومدققين داخليين وخارجيين
- **المجال الموضوعي:** يسعى المجال الموضوعي في معرفة الأثر الذي يجره استخدام محاسبة التكاليف البيئية على جودة القوائم المالية

2. عينة الدراسة

تشتمل عينة الدراسة على الموظفين المحاسبين، وذلك في مجموعة من المؤسسات وهي كالتالي : مؤسسة الإخوة عموري للاستيراد والتصدير SARL SOFRAMIMAX ، الصيدلية المركزية للمستشفيات PCH، مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB، كما شملت الدراسة أيضا مجموعة من محافظي الحسابات والمدققين الخارجيين.

جدول رقم (14) : التعريف بالمؤسسات محل الدراسة

المؤسسة	مؤسسة الإخوة عموري للاستيراد والتصدير SARL SOFRAMIMAX	مؤسسة النسيج والتجهيز TIFIB	الصيدلية المركزية للمستشفيات PCH
البيان			
الطبيعة القانونية	شركة ذات مسؤولية محدودة	شركة مساهمة	شركة عمومية ذات طابع تجاري وصناعي
الموقع	سيدي غزال	المنطقة الصناعية- بسكرة	
طبيعة النشاط	استيراد كل المعدات للأشغال العمومية والبناء	صناعة القماش الجاهز	إنتاج وتوزيع الأدوية
نوع المنتج/الخدمة	بيع المعدات	القماش	الأدوية
رأس المال	53.500.000,00	3.980.000.00	100.000.000.00

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسات

ولقد تم توزيع 50 استبيان بلغ عدد الاستبيانات التي تم استردادها 36 وعدد الاستبيانات الملغاة 09 وبلغت الاستبيانات المفقودة والمهملة 05 ومنه تحصلنا على 36 استمارة صالحة وخاضعة للدراسة وذلك بهدف تحقيق أهداف الدراسة.

والجدول الموالي يوضح عدد الاستثمارات الموزعة والمستبعدة والصحيحة :

جدول رقم (15): الاستثمارات الموزعة

الاستبيان

الموزعة	المفقودة والمهملة	الملغاة	الصالحة	نسبة الردود
50	05	09	36	% 72

المصدر: من إعداد الطلبة

المطلب الثاني: أداة الدراسة، صدقها وثباتها

يتناول هذا المطلب الأداة التي تم الاستعانة بها في جمع المعلومات، وإلى مختلف الأساليب الإحصائية التي استخدمناها في تحليلنا الإحصائي للاستبيان، وبعدها نقوم باختباره من خلال تحليل صدقه وثباته.

أولاً: أداة جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة

1. أداة الدراسة

اعتمدنا في جمع المعلومات المتعلقة بالدراسة على الإستبيان باعتباره الأداة الأنسب في استخلاص اتجاهات وآراء أفراد العينة وذلك انطلاقاً من الأجوبة المتحصل عليها، حيث يمكن تعريف الاستبيان على أنه أداة تتكون من مجموعة من الأسئلة للتقصي المباشر وجمع المعلومات عن طريق طرح الباحث لهذه الأسئلة على مفردات عينة الدراسة للحصول على المعلومات والحقائق اللازمة لإثبات أو نفي فرضيات الدراسة.

2. الأساليب الإحصائية المستخدمة

بعد استرجاع الإستبيان والفرز النهائي له وحصر الصالح منه، قمت بترميز الإجابات وإفراغها في برنامج الجداول EXCEL لسنة 2007، كما اعتمدت على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS V21 الذي يعتبر من البرامج الإحصائية المتقدمة التي تستخدم في إدارة البيانات وتحليلها ولكونه يغطي عددا كبيرا من الأساليب الإحصائية التي تساعد في تلخيص بيانات الدراسة، حيث اعتمدت على الأساليب الإحصائية التالية:

- المتوسط الحسابي: وذلك بحساب المتوسط الحسابي لكل عبارة وكذلك المحاور.
- الانحراف المعياري: للتعبير عن تشتت مفردات العينة.
- التوزيع التكراري والنسب المئوية: وذلك لوصف الإجابات المحصل عليها.
- معامل ألفا كرونباخ: وذلك لقياس مدى قوة العلاقة بين العبارات والتأكد من ثبات أداة الدراسة.
- تحليل الانحدار البسيط

3. عرض بيانات أداة الدراسة

تتكون استبانة الدراسة من قسمين رئيسيين هما:

القسم الأول:

وفيه نحصل عن المعلومات الشخصية للمستجيب التي تتمثل في: الجنس، السن، المؤهل العلمي، التخصص العلمي التي رمزنا لها با S1 ، S2 ، S3 ، S4 ، S5 ، S6 سنوات الخبرة، الوظيفة الحالية وهي على الترتيب.

القسم الثاني:

فهو عبارة عن مجال الدراسة الذي يهدف إلى التعرف عن أثر محاسبة التكاليف البيئية على جودة القوائم المالية، وقد احتوى هذا القسم على مجموعة من العبارات بلغ عددها 23 عبارة موزعة على محورين رئيسيين هي:

المحور الأول: الذي جاء بعنوان طبيعة المحاسبة البيئية، ووضعنا له الرمز X ويتكون من 11 عبارة والتي رمزنا لها بالرموز التالية (X1،X2،.....،X11).

المحور الثاني: الذي جاء بعنوان جودة القوائم المالية ووضعنا له الرمز Y ويضم أربعة أبعاد تحتوي على 10 عبارة وهي كالتالي :

• بعد الموثوقية ووضعنا له الرمز Y1 ويتكون من 3 عبارات والتي رمزنا لها بالرموز التالية (Y11 ، Y12 (Y13

• بعد الملائمة ووضعنا له الرمز Y2 ويتكون من 2 عبارات والتي رمزنا لها بالرموز التالية (Y21،Y22)
• بعد القابلية للمقارنة ووضعنا له الرمز Y3 ويتكون من 3 عبارات والتي رمزنا لها بالرموز التالية (Y31،Y32 ، Y33 (Y33

• بعد القابلية للفهم ووضعنا له الرمز Y4 ويتكون من 2 عبارات والتي رمزنا لها بالرموز التالي (Y41،Y42)

وعند وضع هذه الاستبانة تم الأخذ بعين الاعتبار وضع أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية، وتلبي جميع المتطلبات والمتغيرات ذات التأثير على فرضيات الدراسة ، مع مراعاة أن تكون معظم الأسئلة واضحة وذات نهايات مغلقة لسهولة وسرعة الإجابة عليها وسهولة تحليلها.

ثانيا: صدق الأداة وثباتها

للتأكد من صدق وثبات أداة الدراسة نقوم بحساب معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات، حيث يجب أن يكون أكبر من 0,60 وحساب معامل الصدق الذي هو الجذر التربيعي لألفا كرونباخ لقياس الصدق، ويجب أن يكون أكبر من 0,70.

جدوا رقم(16): صدق وثبات الدراسة

الرمز	المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات "الفا كرونباخ"	معامل الصدق
X	المحور الأول: طبيعة المحاسبة البيئية	11	0.883	0.939
Y	المحور الثاني: جودة القوائم المالية	10	0.936	0.967
Y1	1. بعد الموثوقية	03	0.832	0.912
Y2	2. بعد الملائمة	02	0.712	0.843
Y3	3. بعد القابلية للمقارنة	03	0.755	0.868
Y4	4. بعد القابلية للفهم	02	0.915	0.956
	إجمالي المحاور	21	0.934	0.966

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V22

التعليق: يتضح من الجدول أعلاه أن معامل الثبات لمحاور الدراسة تجاوز الحد الأدنى له حيث بلغ الإجمالي 0.934، كما أخذ محور طبيعة المحاسبة البيئية قيمة ثبات تقدر بقيمة 0.883، ومحور جودة القوائم المالية قيمة ثبات أكبر تقدر بقيمة 0.936، هذا يعني أن عبارات الاستمارة تتصف بثبات النتائج مع إمكانية تعميم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة، بالإضافة إلى وجود ارتباط قوي وموجب بين عبارات كل محور من محاور الدراسة كما قدر معامل الصدق الإجمالي للاستمارة 0.966.

وهنا نكون قد تأكدنا من ثبات أداة الدراسة، مما يجعلنا على ثقة تامة بصحتها في تحليل النتائج.

و لقد تم اختيار مقياس ليكارت الخماسي الذي يعتبر من أكثر المقاييس استخداما لقياس الآراء ، لسهولة فهمه وتوازن درجاته، حيث يعتمد على البدائل الخمس ولقد ترجمت الاستجابات كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (17): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط الحسابي	1.79-1	2.59-1.80	3.39-2.60	4.19-3.40	5-4.20

المصدر: أوما سيكران، طرق البحث في الإدارة، دار المريخ لنشر والتوزيع، السعودية، 2006، ص284.

المبحث الثاني: تحليل البيانات وتفسير نتائج الدراسة المتوصل إليها.

المطلب الأول: تحليل اتجاه آراء العينة بالنسبة للمحور الأول "البيانات الشخصية"

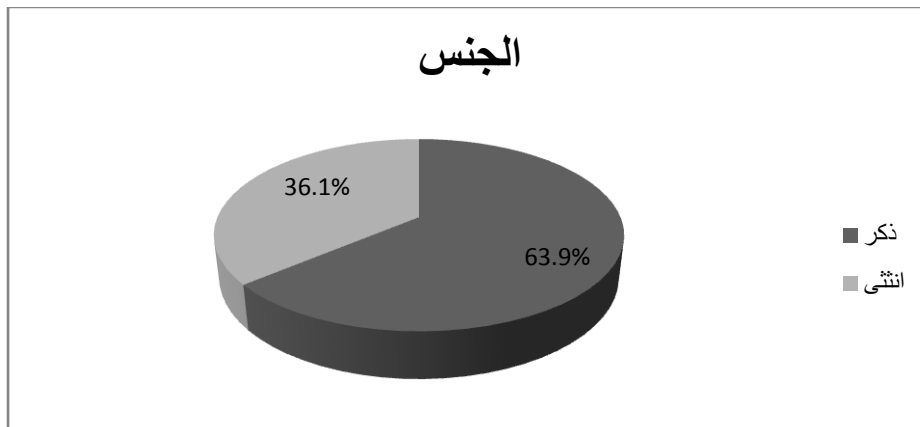
أولاً: توزيع أفراد العينة حسب الجنس

جدول رقم (18): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس

النسبة المئوية%	التكرار	البيان
63.9%	23	ذكر
36.1%	13	أنثى
100%	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

شكل رقم (04): دائرة نسبية تمثل الجنس



المصدر: من إعداد الطلبة باعتماد على مخرجات برنامج EXEEL 2017

التعليق: حيث نلاحظ من خلال الجدول أن أغلبية أفراد العينة هم ذكور والبالغ عددهم 23 بنسبة 63.9 %

في حين نجد نسبة الإناث 36.9% وهذا راجع إلى طبيعة الأشغال التي تجرى بالمؤسسة.

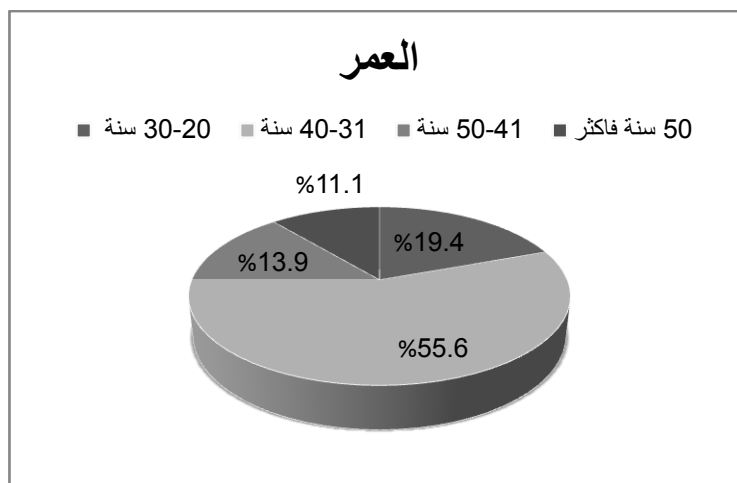
ثانيا: توزيع العينة حسب الفئة العمرية

جدول رقم (19): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الفئة العمرية

النسبة المئوية%	التكرار	البيان
19.4%	7	اقل من 30 سنة
55.6%	20	31-40 سنة
13.9%	5	41-50 سنة
11.1%	4	أكثر من 50 سنة
%100	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

شكل رقم (08): دائرة نسبية تمثل الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الإستبيان وبرنامج EXCEL 2017

التعليق: نلاحظ من الجدول السابق أن أغلبية العينة سنهم يتراوح بين 31-40 سنة حيث يمثلون نسبة 55.6% وتليها الفئة العمرية اقل من 30 سنة بنسبة 19.4% .

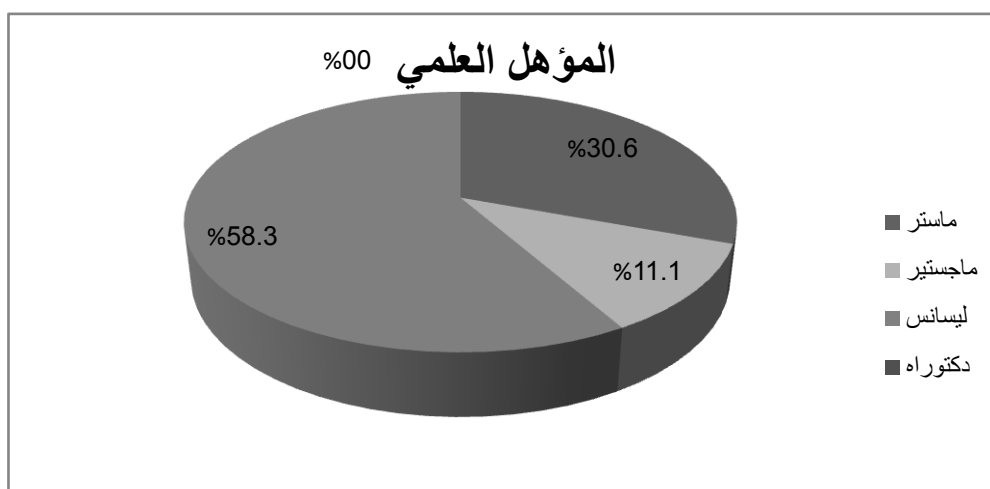
ثالثا: توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

جدول رقم (20): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية%	التكرار	البيان
30.6%	11	ماستر
11.1%	4	ماجستير
58.3%	24	ليسانس
00%	00	دكتوراه
100	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

شكل رقم (09): دائرة نسبية تمثل المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الإستبيان وبرنامج EXCEL 2017 .

التعليق: من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة يحملون شهادة الليسانس حيث بلغت نسبتهم 58.3% وتليها الأفراد الذين يحملون شهادة الماستر بنسبة 30.6%، ثم الذين يحملون شهادة الماجستير بنسبة 11.1% وهذا يدل على أن أفراد العينة المدروسة مؤهلون علمياً.

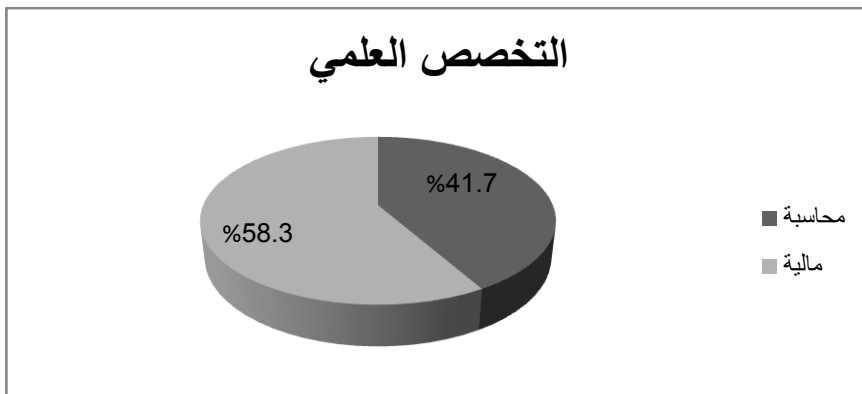
رابعاً: توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

جدول رقم (21): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب التخصص العلمي

النسبة المئوية%	التكرار	البيان
41.7%	15	محاسبة
58.3%	21	مالية
100%	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

شكل رقم (10): دائرة نسبية تمثل التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الإستبيان وبرنامج EXCEL2017 .

التعليق: من خلال الجدول أعلاه يتضح أن أعلى نسبة هي 58.3% والتي تخص أفراد العينة المتخصصين في مجال المالية، ثم يليها تخصص المحاسبة بنسبة 41.7%.

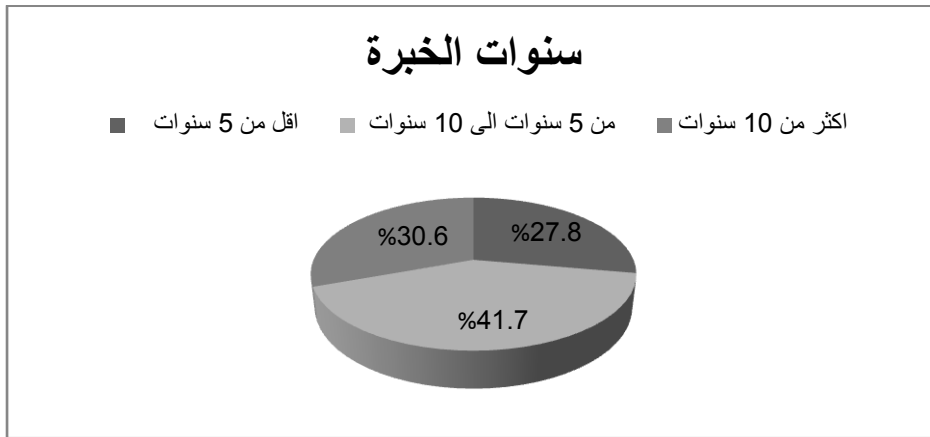
خامسا: توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة

جدول رقم (22): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

النسبة المئوية%	التكرار	البيان
27.8%	10	أقل من 5 سنوات
41.7%	15	5-10 سنوات
30.6%	11	أكثر من 10 سنوات
100%	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

شكل رقم (11): دائرة نسبية تمثل عدد سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الإستبيان وبرنامج EXCEL2007 .

التعليق: من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن، الأفراد الذين تتراوح خبرتهم بين 5-10 سنوات قدرت بـ 41.7 % وهي أعلى نسبة، ثم تليها نسبة 30.6% والتي تقابل أصحاب الخبرة الطويلة التي تتجاوز 10 سنوات، وفي الأخير نجد الأفراد الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات والتي بلغت نسبتهم 27.8 %، وهذا يدل على أن أفراد العينة ذوي خبرة مهنية.

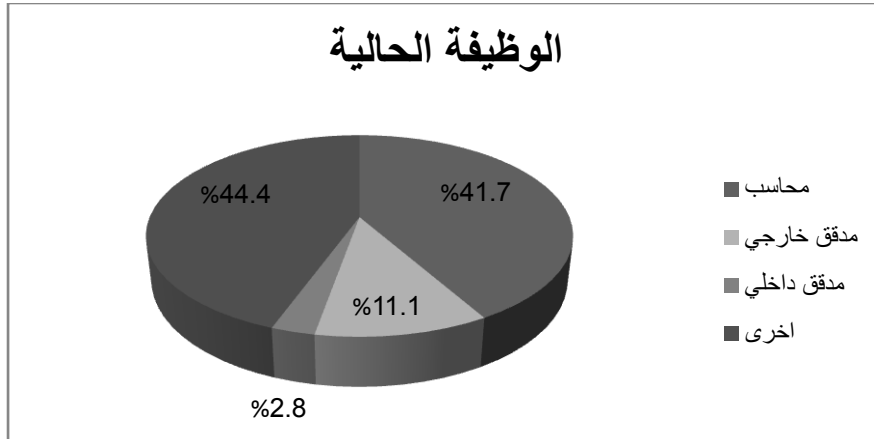
سادسا: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية

جدول رقم (23): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الوظيفة الحالية

النسبة المئوية%	التكرار	البيان
41.7%	15	محاسب
11.1%	4	مدقق خارجي
2.8%	1	مدقق داخلي
44.4%	16	أخرى
100%	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

شكل رقم (12): دائرة نسبية تمثل الوظيفة الحالية



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الإستبيان وبرنامج EXCEL 2007 .

التعليق : من خلال الجدول نلاحظ أن ما نسبته 44.4 % من أفراد العينة يشغلون وظائف أخرى والتي تمثلت بدورها في وظيفة إطار محاسبة و محافظي حسابات، في حين نجد نسبة 41.7% والتي تمثل الأفراد الذين يشغلون وظيفة المحاسب، أما الأفراد الذين يشغلون وظيفة المدقق الداخلي فبلغت 2.8 %، ونجد نسبة 11.1% من أفراد العينة يشغلون وظيفة مدقق خارجي .

المطلب الثاني: تحليل اتجاه آراء العينة بالنسبة للمحور الثاني " طبيعة المحاسبة البيئية "

جدول رقم (24): اتجاهات آراء أفراد العينة اتجاه : طبيعة المحاسبة البيئية.

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	موافق	محايد	معارض	معارض	المحور الثاني : طبيعة المحاسبة البيئية
			بشدة	بشدة			بشدة	
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق	0.971	3.83	9	16	8	2	1	01. المحاسبة البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى إدارة المؤسسة.
			25%	44.4%	22.2%	5.6%	2.8%	
موافق	0.990	3.64	7	14	11	3	1	02. إنشاء قسم خاص في المؤسسة يهتم بالأمر المتعلقة بالمحاسبة البيئية.
			19.4%	38.9%	30.6%	8.3%	2.8%	
محايد	0.929	3.22	3	10	16	6	1	03. توجد في المؤسسة مصلحة خاصة تهتم بالقضايا البيئية.
			8.3%	27.8%	44.4%	16.7%	2.8%	
موافق	1.000	3.53	4	19	6	6	1	04. تطبيق المؤسسة المحاسبة البيئية بصرف النظر عن حجمها ورأس مالها.
			11.1%	52.8%	16.7%	16.7%	2.8%	
موافق	0.951	3.81	8	17	8	2	1	05. عدم وجود الوحدات التدريبية المختصة في المحاسبة البيئية يؤدي إلى عدم تطبيقها
			22.2%	47.2%	22.2%	5.6%	2.8%	
موافق	0.806	3.42	1	19	10	6	0	06. تقوم المحاسبة البيئية بتحسين المعلومات المالية المرتبطة بالبيئة.
			2.8%	52.8%	27.8%	16.7%	00%	
موافق	1.009	3.19	1	16	11	5	3	07. تلتزم المؤسسة بالقوانين العامة للبيئة والتي تستند على ضرورة الحفاظ على البيئة ومواردها.
			2.8%	44.4%	30.6%	13.9%	8.3%	
موافق	0.654	3.53	0	22	11	3	0	08. عدم إصدار وتطبيق التشريعات المحاسبية البيئية يساهم في عدم تطبيق المحاسبة البيئية.
			00%	61.1%	30.6%	8.3%	00%	
موافق	0.941	3.17	00	16	13	4	3	09. المعلومات حول التكاليف البيئية تفيد المستخدمين ويعتمدون عليها عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.
			00%	44.4%	36.1%	11.1%	8.3%	
موافق	0.697	3.50	1	19	13	3	0	10. يتم القيام بعمليات التسجيل والاحتساب والتحليل للتكاليف البيئية.
			2.8%	52.8%	36.1%	8.3%	00%	
موافق	0.934	3.39	3	16	9	8	0	11. تدرج التكاليف البيئية ضمن القوائم

			8.3%	44.4%	25%	22.2%	00%	المالية للمؤسسة.
موافق	0.6100	3.4747	المجموع الكلي					

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

التعليق: يتضح لنا من خلال الجدول رقم (19) الذي يبين آراء أفراد العينة فيما يتعلق بمحور المحاسبة البيئية، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح العام 3.4747 بانحراف معياري قدره 0.6100 وبتقدير موافق، وأن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.22، 3.64) بانحرافات معيارية تراوحت بين (1.001 ، 0.634) بتقدير موافق في أغلب

المطلب الثالث: تحليل اتجاه آراء العينة بالنسبة للمحور الثالث " جودة القوائم المالية"

1. تحليل اتجاه آراء العينة بالنسبة للمحور الثالث بعد الموثوقية

جدول رقم (25): اتجاهات آراء أفراد العينة بعد الموثوقية

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المحور الثالث: جودة القوائم المالية
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق بشدة	0.615	4.28	13	20	3	0	0	يتم التأكد من مصداقية القوائم المالية قبل نشرها.
			36.1%	55.6%	8.3%	00%	00%	
موافق بشدة	0.554	4.25	11	23	2	0	0	المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية خالية من التحيز.
			30.6%	63.9%	5.6%	00%	00%	
موافق بشدة	0.770	4.25	14	19	1	2	0	المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة.
			38.9%	52.8%	2.8%	5.6%	00%	
موافق بشدة	0.5584	4.2593	المجموع الكلي					

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

يتضح لنا من خلال الجدول رقم (25) الذي يبين آراء أفراد العينة فيما يتعلق بمحور جودة القوائم المالية وذلك في بعد الموثوقية، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح العام 4.2593 بانحراف معياري قدره 0.5584 وبتقدير موافق بشدة، وأن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (4.25،4.28) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.554 ، 0.770) بتقدير موافق بشدة في أغلب العبارات وما يدل على ذلك:

إذ حصلت العبارة رقم (02) على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.25) وانحراف معياري قدره (0.554)، حيث أن ما نسبته 63.9% من أفراد العينة يؤكدون على انه " المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية خالية من التحيز." وما نسبته 30.6% من الأفراد موافقين بشدة.

تليها العبارة رقم (01) و (03) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (4.28) (4.25) وانحراف معياري قدره (0.615) (0.770)، حيث أن ما نسبته 55.6% من أفراد العينة يؤكدون على انه " يتم التأكد من مصداقية القوائم المالية قبل نشرها." وما نسبته 36.1% من الأفراد موافقين بشدة، وما نسبته 52.8% من أفراد العينة يؤكدون على انه " المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة." وما نسبته 38.9% من الأفراد موافقين بشدة.

2. تحليل اتجاه آراء العينة بالنسبة للمحور الثالث بعد الملائمة

جدول رقم (26): اتجاهات آراء أفراد العينة بعد الملائمة

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المحور الثالث: جودة القوائم المالية
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق	0.599	4.11	13	20	2	1	0	توفر القوائم المالية معلومات تلائم المستثمرين الحاليين و المحتملين و الدائنين لاستخدامها في اتخاذ القرارات الاستثمارية
			36.1%	55.6%	5.6%	2.8%	0%	
موافق بشدة	0.479	4.25	11	19	5	1	0	تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل.
			30.6%	52.8%	13.9%	2.8%	0%	
موافق	0.6341	4.1806	المجموع الكلي					

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

يتضح لنا من خلال الجدول رقم (26) الذي يبين آراء أفراد العينة فيما يتعلق بمحور جودة القوائم المالية وذلك في بعد الملائمة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح العام 4.1806 بانحراف معياري قدره 0.6341 وبتقدير

موافق ، وأن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (4.11،4.25) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.599 ، 0.479) بتقدير موافق في أغلب العبارات وما يدل على ذلك:

إذ حصلت العبارة رقم (01) على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.11) وانحراف معياري قدره (0.599)، حيث أن ما نسبته 55.6% من أفراد العينة يؤكدون على انه " توفر القوائم المالية معلومات تلائم المستثمرين الحاليين و المحتملين و الدائنين لاستخدامها في اتخاذ القرارات الاستثمارية " وما نسبته 36.1% من الأفراد موافقين بشدة.

تليها العبارة رقم (02) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (4.25) وانحراف معياري قدره (0.479) حيث أن ما نسبته 52.8% من أفراد العينة يؤكدون على انه" توفر القوائم المالية معلومات تلائم المستثمرين الحاليين و المحتملين و الدائنين لاستخدامها في اتخاذ القرارات الاستثمارية " وما نسبته 30.6% من الأفراد موافقين بشدة.

3. تحليل اتجاه آراء العينة بالنسبة للمحور الثالث بعد القابلية للمقارنة

جدول رقم (27): اتجاهات آراء أفراد العينة بعد القابلية للمقارنة

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	المحور الثالث: جودة القوائم المالية
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق بشدة	0.681	4.22	12 33.3%	21 58.3%	2 5.6%	1 2.8%	0 00%	توفر القوائم المالية جل المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السجلات المالية السابقة او المؤسسات المماثلة
موافق	0.693	4.14	10 27.8%	21 58.3%	5 13.9%	0 00%	0 00%	يتم الالتزام بمبدأ الثبات في السياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسة
موافق	0.667	4.11	9 25%	23 63.9%	3 8.3%	1 2.8%	0 00%	تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي و أداء المؤسسة و التغيرات في المركز المالي.
موافق	0.5432	4.1574	المجموع الكلي					

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

يتضح لنا من خلال الجدول رقم (27) الذي يبين آراء أفراد العينة فيما يتعلق بمحور جودة القوائم المالية وذلك في بعد القابلية للمقارنة، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح العام 4.1574 بانحراف معياري قدره 0.5432 وبتقدير موافق، وأن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (4.11،4.12) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.667،0.693) بتقدير موافق في أغلب العبارات وما يدل على ذلك:

إذ حصلت العبارة رقم (03) على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.11) وانحراف معياري قدره (0.667)، حيث أن ما نسبته 63.9% من أفراد العينة يؤكدون على أنه " تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي و أداء المؤسسة و التغييرات في المركز المالي . " وما نسبته 25% من الأفراد موافقين بشدة.

تليها العبارة رقم (02) (01) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (4.14)(4.22) وانحراف معياري قدره (0.667) (0.681) بنسب متساوية 58.3% من أفراد العينة يؤكدون على أنه " توفر القوائم المالية جل المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنوات المالية السابقة او المؤسسات المماثلة " و " يتم الالتزام بمبدأ الثبات في السياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسة " وما نسبته 27.8% و 33.3% من الأفراد موافقين بشدة وما نسبته

4. تحليل اتجاه آراء العينة بالنسبة للمحور الثالث بعد القابلية للفهم

جدول رقم (28): اتجاهات آراء أفراد العينة بعد القابلية للفهم

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور الثالث: جودة القوائم المالية					
			موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة	
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق	0.941	4.03	12	17	3	4	0	يتم توضيح السياسات و الأساليب المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم في المؤسسة بشكل مستمر .
			33.3%	47.2%	8.3%	11.1%	00%	
موافق	0.822	4.19	14	17	3	2	0	تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية شاملة وغير ناقصة
			38.3%	47.2%	8.3%	5.6%	00%	
موافق	0.8460	4.1111	المجموع الكلي					

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

يتضح لنا من خلال الجدول رقم (28) الذي يبين آراء أفراد العينة فيما يتعلق بمحور جودة القوائم المالية وذلك في بعد القابلية للفهم، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح العام 4.1111 بانحراف معياري قدره 0.8460 وبتقدير موافق ، وأن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (4.03،4.19) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.822،0.941) بتقدير موافق في أغلب العبارات وما يدل على ذلك:

إذ حصلت العبارة رقم (01) (02) على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.03) (4.19) وانحراف معياري قدره (0.822) (0.941) ، بنسب مساوية 47.2% من أفراد العينة يؤكدون على انه " يتم توضيح السياسات و الأساليب المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم في المؤسسة بشكل مستمر . " و " تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية شاملة وغير ناقصة " وما نسبته 33.3 % و 38.3% من الأفراد موافقين بشدة.

المطلب الرابع: اختبار الفرضيات وتفسير النتائج

• اختبار الفرضيات وتفسير النتائج:

✓ نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

الفرضية الرئيسية:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة البيئية على جودة القوائم المالية من خلال أبعاده الأربعة (الموثوقية، الملائمة، القابلية للمقارنة، القابلية للفهم).

للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار هذه الفرضية تم استخدام نتائج التباين للانحدار والجدول رقم (16-03) يبين ذلك

الجدول رقم (29): نتائج تحليل التباين للانحدار لاختبار الفرضية الرئيسية

مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$).

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	المحسوبة F قيمة	مستوى الدلالة
الانحدار	4.064	1	4.064	18.808	0,000 ^b
الخطأ	7.346	34	-		

المجموع الكلي	11.410	35	-	-	-
---------------	--------	----	---	---	---

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V22

يتبين من الجدول أن هناك ثبات في صلاحية النموذج لاختبار الفرضية الرئيسية حيث وصلت قيمة F المحسوبة (18.808) بقيمة احتمالية (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) وهذا ما يثبت صلاحية النموذج للاختبار الفرضية الرئيسية .

ومن أجل تحديد العلاقة بين المتغيرين المستقل الذي يتمثل في المحاسبة البيئية والمتغير التابع المتمثل في جودة القوائم المالية باستخدام أسلوب الانحدار البسيط، تم تلخيص أهم النتائج في الجدول التالي:

الجدول رقم (30): نتائج تحليل الانحدار لأثر المحاسبة البيئية على جودة القوائم المالية

المتغير المستقل	معامل الانحدار B	t قيمة المحسوبة	مستوى الدلالة sig	F قيمة المحسوبة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	مستوى الدلالة sig
المحاسبة البيئية	0.597	4.337	0.000 ^b	18.808	0.597 ^a	0.356	0,000 ^b

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V 22

من خلال النتائج الواردة في الجدول (30) أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين المحاسبة البيئية وجودة القوائم المالية في العينة محل الدراسة، مما يشير إلى وجود علاقة إيجابية بين المتغيرين، وهذا ما يؤكد كل من F المحسوبة التي بلغت 18.808 وأيضاً قيمة t البالغة 4.337 بمستوى دلالة 0.000، ونلاحظ أن معامل الارتباط بلغ 0.597 أي أن قيمته تدل على أن الارتباط ذو علاقة طردية بين المتغيرين أما معامل التحديد البالغ 0.356 أي 35.6% من التغيرات الحاصلة في ترجع إلى التغيرات الحاصلة في المحاسبة البيئية، أما العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط فجاءت من الشكل التالي:

$$Y = 0.597x + 2.243$$

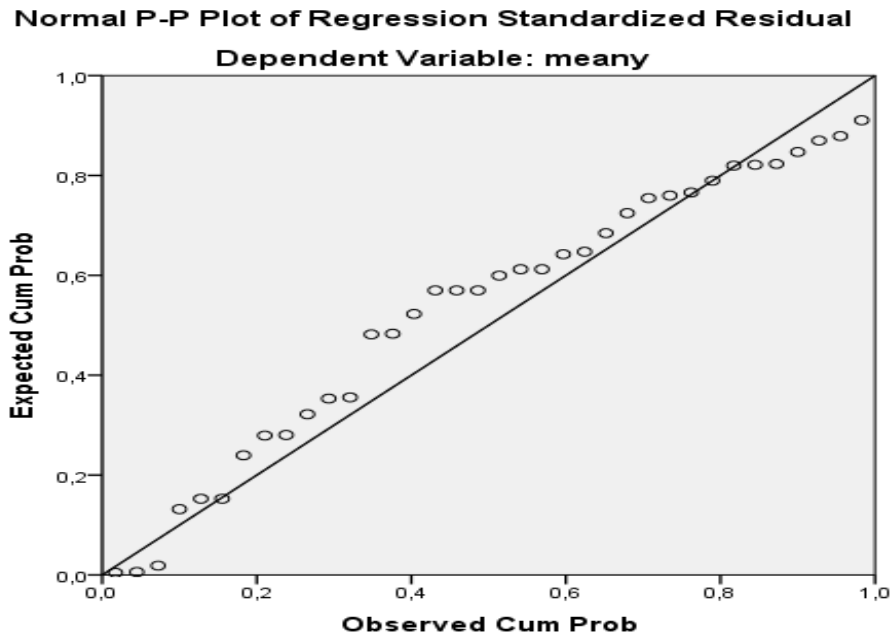
من خلال المعادلة يمكن القول أن التغيير في المحاسبة البيئية بدرجة واحدة تؤدي إلى التغيير الطردي في Y بمقدار 0.597 درجة، وعلى هذا الأساس يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة أنه: " لا يوجد أثر ذو دلالة

إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة البيئية على جودة القوائم المالية من خلال أبعاده الأربعة (الموثوقية، الملائمة، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة) "، ومنه نقبل الفرضية البديلة.

الفرضية البديلة:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة البيئية على جودة القوائم المالية من خلال أبعاده الأربعة (الموثوقية، الملائمة، القابلية للمقارنة، القابلية للفهم).

الشكل رقم (13): شكل الانتشار بين للمحاسبة البيئية وجودة القوائم المالية



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS V 22

✓ نتائج اختبار الفرضيات الفرعية

الفرضية الفرعية الأولى

لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة البيئية على جودة القوائم المالية من خلال بعد الموثوقية

الجدول رقم (31): نتائج تحليل الانحدار لأثر المحاسبة البيئية على بعد الموثوقية

المتغير المستقل	معامل الانحدار B	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة sig	قيمة F المحسوبة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	مستوى الدلالة sig
بعد الموثوقية	0.490	3.277	0.002 ^b	10.739	0.490	0.240 ^a	0.002 ^b

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V 22

من خلال النتائج الواردة في الجدول (31) أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين المحاسبة البيئية وبعد الموثوقية في العينة محل الدراسة، مما يشير إلى وجود علاقة إيجابية بين المتغيرين، وهذا ما يؤكد كل من F المحسوبة التي بلغت 10.739 وأيضا قيمة t البالغة 3.277 بمستوى دلالة 0.002، ونلاحظ أن معامل الارتباط بلغ 0.490 و معامل التحديد البالغ 0.240 أي انه توجد علاقة طردية بين المحاسبة البيئية والبعد الأول بعد الموثوقية، أما العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط فجاءت من الشكل التالي:

$$Y = 0.490x + 2.701$$

من خلال المعادلة يمكن القول أن التغيير في البعد الاقتصادي بدرجة واحدة تؤدي إلى التغيير الطردي في Y بمقدار 0.490 درجة، وعلى هذا الأساس يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة أنه: " لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة البيئية على جودة القوائم المالية من خلال بعد الموثوقية"، و نقبل الفرضية البديلة.

الفرضية البديلة

يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة البيئية على جودة القوائم المالية من خلال بعد الموثوقية.

الفرضية الفرعية الثانية

لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة البيئية على جودة القوائم المالية من خلال بعد الملائمة.

الجدول رقم (25): نتائج تحليل الانحدار لأثر للمحاسبة البيئية على بعد الملائمة

مستوى الدلالة sig	معامل التحديد R^2	معامل الارتباط R	F قيمة المحسوبة	مستوى الدلالة sig	t قيمة المحسوبة	معامل الانحدار B	المتغير المستقل
0.003 ^b	0.480 ^a	0.231	10.200	0.003 ^b	3.194	0.480	بعد الملائمة

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V 22

من خلال النتائج الواردة في الجدول (32) أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين المحاسبة البيئية بعد الملائمة في العينة محل الدراسة، مما يشير إلى وجود علاقة ايجابية بين المتغيرين ، وهذا ما يؤكد كل من F المحسوبة التي بلغت 10.200 وأيضا قيمة t البالغة 3.194 بمستوى دلالة 0.003، ونلاحظ أن معامل الارتباط بلغ 0.231 و معامل التحديد البالغ 0.480 أي انه توجد علاقة طردية بين للمحاسبة البيئية و البعد الثاني بعد الملائمة، أما العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط فجاءت من الشكل التالي:

$$Y = 0.231x + 2.445$$

من خلال المعادلة يمكن القول أن التغيير في البعد الاجتماعي بدرجة واحدة تؤدي إلى التغيير الطردي في Y بمقدار 0.231 درجة، وعلى هذا الأساس يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة أنه: " لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة البيئية على جودة القوائم المالية من خلال بعد الملائمة"، ومنه نقبل الفرضية البديلة.

يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة البيئية على جودة القوائم المالية من خلال بعد الملائمة.

الفرضية الفرعية الثالثة

لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة البيئية على جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للمقارنة.

الجدول رقم (33): نتائج تحليل الانحدار لأثر للمحاسبة البيئية على بعد القابلية للمقارنة

مستوى الدلالة sig	معامل R ² التحديد	معامل الارتباط R	F قيمة المحسوبة	مستوى الدلالة sig	قيمة t المحسوبة	معامل الانحدار B	المتغير المستقل
0.000 ^b	0.695 ^a	0.484	31.845	0.000 ^b	5.643	0.695	بعد القابلية للمقارنة

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V 22

من خلال النتائج الواردة في الجدول (33) أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين المحاسبة البيئية والبعد الاجتماعي في العينة محل الدراسة، مما يشير إلى وجود علاقة ايجابية بين المتغيرين، وهذا ما يؤكد كل من F المحسوبة التي بلغت 31.845 وأيضا قيمة t البالغة 5.643 بمستوى دلالة 0.000، ونلاحظ أن معامل الارتباط بلغ 0.484 و معامل التحديد البالغ 0.695 أي انه توجد علاقة طردية بين للمحاسبة البيئية و البعد الثالث بعد القابلية للمقارنة، أما العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط فجاءت من الشكل التالي:

$$Y = 0.484x + 2.006$$

من خلال المعادلة يمكن القول أن التغيير في بعد القابلية للمقارنة بدرجة واحدة تؤدي إلى التغيير الطردي في Y بمقدار 0.484 درجة، وعلى هذا الأساس يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة أنه: " لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة البيئية على جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للمقارنة"، ومنه نقبل الفرضية البديلة.

يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة البيئية على جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للمقارنة.

الفرضية الفرعية الرابعة

لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة البيئية على جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للفهم

مستوى الدلالة sig	معامل التحديد R^2	معامل الارتباط R	F قيمة المحسوبة	مستوى الدلالة sig	t قيمة المحسوبة	معامل الانحدار B	المتغير المستقل
0.025 ^b	0.249	0.499 ^a	11.257	0.025	3.355	4.99	بعد القابلية للفهم

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V 22

من خلال النتائج الواردة في الجدول (39) أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=0.05$) بين المحاسبة البيئية والبعد الاجتماعي في العينة محل الدراسة، مما يشير إلى وجود علاقة ايجابية بين المتغيرين ، وهذا ما يؤكد كل من F المحسوبة التي بلغت 11.257 وأيضا قيمة t البالغة 3.355 بمستوى دلالة 0.025، ونلاحظ أن معامل الارتباط بلغ 0.499 و معامل التحديد البالغ 0.249 أي انه توجد علاقة طردية بين المحاسبة البيئية و البعد الرابع بعد القابلية للفهم، أما العلاقة الرياضية للانحدار الخطي البسيط فجاءت من الشكل التالي:

$$Y = 0.499x + 1.708$$

من خلال المعادلة يمكن القول أن التغيير في بعد القابلية للمقارنة بدرجة واحدة تؤدي إلى التغيير الطردي في Y بمقدار 0.499 درجة، وعلى هذا الأساس يتم رفض الفرضية الصفرية القائلة أنه: " لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة البيئية على جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للفهم "، ومنه نقبل الفرضية البديلة.

يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha=5\%$) للمحاسبة البيئية على جودة القوائم المالية من خلال بعد القابلية للفهم.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على الإشكالية المتمثلة في مدى مساهمة المحاسبة البيئية على جودة القوائم المالية و تناولنا هذا الفصل من خلال مبحثين في المبحث الأول ، المبحث الاول تم فيه التطرق إلى عرض الإطار المنهجي للدراسة و في المبحث الثاني تمت فيه معالجة و تحليل نتائج الاستبيان من اجل معرفة آراء أفراد عينة الدراسة حول طبيعة المحاسبة المحاسبة البيئية واثرها على جودة القوائم المالية وخلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة بدرجة كبيرة بين المحاسبة البيئية و جودة القوائم المالية ، أما من حيث أبعاد جودة القوائم المالية فهي جيدة بالنسبة للموثوقية والملائمة و القابلية للمقارنة والقابلية لفهم حيث تم التأكد من وجود علاقة قوية وطرديّة بينهما و بين المحاسبة البيئية، وتم في الأخير رفض الفرضية الرئيسة وقبول الفرضية البديلة، ورفض الفرضيات الفرعية وقبول الفرضيات البديلة.

خاتمة

جاءت هذه الدراسة لتوضيح دور محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة القوائم المالية حيث تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري لمحاسبة التكاليف البيئية والقوائم المالية، وفي الفصل الثاني الذي تطرقنا فيه إلى الدراسة الميدانية بتوزيع الاستمارة على عينة من المؤسسات الاقتصادية.

ومن خلال الفصلين النظري والتطبيقي الذي أردنا أن يكون إسقاطا على الواقع لتتعرف على مدى ارتباط المعارف النظرية بالمعارف التطبيقية، تمكنا من الوصول إلى مجموعة من النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات والتساؤلات المطروحة، حيث قسمت الخاتمة إلى نتائج الدراسة، والتوصيات وأفاق الدراسة نذكرها فيما يلي:

أولاً: النتائج:

- ✓ تعد المحاسبة البيئية الوسيلة التي يمكن من خلالها الحكم على مدى التزام المؤسسات الاقتصادية في المحافظة على البيئة بما توافره من معلومات عن التكاليف البيئية التي تكبدتها المؤسسة الاقتصادية في هذا المجال.
- ✓ لا يزال هناك قصور في إيجاد الصيغ المحاسبية التي تربط بين البيئة الأبعاد القوائم المالية بآن واحد.
- ✓ رغم الصعوبات التي تواجه المؤسسات فيما يتعلق بتطبيق المحاسبة البيئية أو محاسبة التنمية، إلا انه توجد قناعات بضرورة قياس وتحليل التكاليف البيئية.
- ✓ عدم وجود معيار للمحاسبة البيئية الأمر الذي يؤدي إلى قلة توافر البيانات المحاسبية التي يمكن من خلالها توفير مقاييس مرتبطة بالبيئة

ثانياً: التوصيات:

- ✓ ضرورة نظام للمحاسبة عن البيئية باعتبارها نظاماً فرعياً ضمن نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية.
- ✓ التوصية للمؤسسات بتطبيق المحاسبة البيئية بغض النظر عن النشاط الذي تمارسه حيث أن أي نشاط صناعي سيكون بالضرورة له تأثير بيئي سلبي، وبصرف النظر عن حجم المؤسسة ورأس مالها.
- ✓ منح المؤسسات التي تحافظ على البيئة امتيازات من قبل الحكومة كإعفاءات ضريبية أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها وذلك تشجيعاً لها على حماية البيئة
- ✓ على المؤسسات ان تعمل على توظيف مفاهيم المحاسبة البيئية في مواجهة تلوث البيئة وتحقيق اهداف المؤسسة والمجتمع.

أفاق الدراسة:

بعد عرضنا لموضوع البحث والنتائج واقتراحنا للتوصيات التي نراها مفيدة ، طرأت لنا نقاط أخرى ما زالت مجهولة ويمكن أن تكون موضوعات بحوث أخرى وإشكاليات تنتظر المعالجة وهي:

نظرية المحاسبة البيئية.

تطبيقات المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

تحسين الأداء البيئي ودوره في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة.

أولاً: المراجع باللغة العربية:

I. الكتب باللغة العربية:

1. السيد عبد المقصود محمد، وآخرون، في مبادئ محاسبة تكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003.
2. إبراهيم الحزراوى ، عامر الجناى ، أساسيات نظم المعلومات لمحاسبية، دار اليازوى العلمية لنشر والتوزيع،الأردن عمان، الطبعة العربية،2009.
3. إبراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، دار غيداء للنشر والتوزيع، 2014.
4. أحمد حسن طاهر، المحاسبة الإدارية، ط2، دار وائل لنشر، الأردن، 2008.
5. أحمد حسين على حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 2006.
6. أحمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية مصر، 2003.
7. أحمد فوزى ملوخية، نظم المعلومات الإدارية، مؤسسة حواس الدولية للنشر وتوزيع، إسكندرية، 2006.
8. أمين السيد أحمد لطفى، النظرية المحاسبية (المنظور التوافق الدولي)، دار الجامعية الإسكندرية، 2006 .
9. بدوي محمد عباس ، المحاسبة البيئية بين النظرية وتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
10. بيان محمد الكايد، النظام البيئي (التلوث الهواء الغلاف الجوي،الإحتباس الحراري) ، دار الراية للنشر وتوزيع، الأردن، 2010.
11. بيان محمد الكايد، سيكولوجية البيئة وكيفية حمايتها من التلوث، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
12. حمد عبد الوهاب العزاوى، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري العلمية للنشر وتوزيع،الأردن،2005.
13. حيدر محمد علي بن عطا، نظرية المحاسبية والمرجعية، دار الحامد لنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
14. حيدر محمد علي بني عطا ، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
15. خالد مصطفى قاسم، إدارة البيئية والتنمية المستدامة في ظل العولمة المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2010.
16. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبى، الدار الجامعية الدولية ودار الثقافة، الأردن،2001.
17. رضوان حلوه حنان، نزار فليح البلداوي ، مبادئ المحاسبة المالية، ط 2، دار إثراء لنشر وتوزيع، الأردن،2009.
18. شعيب شنوف ،محاسبة المؤسسات طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، الجزائر، 2008.

19. صالح محمد محمود بدر الدين، ا لإلتزام الدولي لحماية البيئة من التلوث "على ضوء قواعد القانون الدولي للبيئة، دار النهضة العربية، مصر.
20. عارف صالح مخلف، الإدارة البيئية الحماية الإدارية البيئية، دار اليازوري العلمية للنشر وتوزيع، الأردن، 2007.
21. على سالم الشواورة، مدخل إلى علم البيئة، دار اليسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2012.
22. قاسم إبراهيم، زياد يحيى السقا، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، العراق، 2003.
23. كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر والتوزيع، 2004.
24. مبروك أبو زايد، المحاسبة الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية، دار إيتراك، القاهرة، 2005.
25. محمد على سيد أمبابي، الإقتصاد والبيئة مدخل بيئي، المكتبة الأكاديمية، القاهرة، 1998.
26. مهدي مأمون الحسين، نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، مكتبة مجتمع العربى للنشر وتوزيع، الأردن، 2013.
27. مؤيد الفضل، وآخرون، المشاكل المحاسبة المعاصرة، دار اليسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2002.
28. نضال محمود الرمحي، زياد عبد الحليم الدببة، نظم المعلومات المحاسبية، ط2، دار اليسرة للنشر والتوزيع و الطباعة، الأردن، 2014.
29. نعيمة زعرور، محاسبة التكاليف في المؤسسات العامة، دار جليس الزمان للنشر وتوزيع، الأردن، 2017.
30. وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبية، الأكاديمية العربية المفتوحة، دنيمارك، 2007.

II. قائمة الأطروحات والمذكرات الجامعية:

1. أحمد حسين علي عبد الله، أثر إستخدام المحاسبة الإبتكارية في أنظمة المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية للبنوك التجارية الأردنية، رسالة الماجستير، (غير منشورة)، قسم محاسبة، كلية الإقتصاد والأعمال، جامعة جدار، الأردن، 2015.
2. أسماء جرموني، دور محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية، أطروحة دكتوراه، (غير منشورة)، كلية علوم إقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015/2014.
3. حياة بزقاري، دور المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية، رسالة ماجستير، (غير منشورة)، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2011/2010.

4. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، رسالة الماجستير، (غير منشورة)، قسم علوم التسيير كلية العلوم الإقتصادية والتجارية جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012/2011.
5. عبد الكريم محمد سلمان النجار، مدى دور مراقبي الحسابات في تحقيق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية ، شهادة المحاسبية القانونية، قسم الدراسات المحاسبية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2012 .
6. عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة الماجستير، (غير منشورة)، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2011 .
7. علي حامدي، أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ، رسالة ماجستير،(غير منشورة)، كلية علوم الإقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011/2010.
8. عمر عبد الله أحمد عمر، محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية ، رسالة الماجستير، (غير منشورة)، قسم محاسبة، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2017.
9. لعبيدي مهاوات، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، رسالة ماجستير،(غير منشورة)، قسم علوم تسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، الجزائر، 2015/2014.
10. مداني بن بالغيث، أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية ، أطروحة دكتوراه،(غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
11. منى عبد الله أحمد، أثر قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في رفع الكفاءة الأداء البيئي ، رسالة الماجستير،(غير منشورة)، قسم المحاسبة، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، 2014.
12. موسى عبد الله صالح، الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وأثره على قرارات المستثمر في سوق عمان المالي، أطروحة دكتوراه،(غير منشورة)، قسم المحاسبة إدارة الأعمال الدراسات العليا جامعة الجنان، لبنان، 2015.
13. يحي جمال اللولو، مبدأ توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العامة في قطاع ، رسالة الماجستير، (غير منشورة)، كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة، 2016 .

III. قائمة المداخلات والمجلات العلمية:

1. بكر إبراهيم محمود، دور المحاسبة القضائية في الحوكمة وإنعكاساتها على جودة المعلومات المحاسبية ، مجلة دراسات محاسبية ومالية، كلية الإدارة والإقتصاد، الجامعة المستنصرية، مجلد9، العدد28، 2014.

2. طه عليوي ناصر، هيثم هاشم الخفاف، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لإلتخاذ القرارات، مجلة الإدارة والإقتصاد، السنة 35، العدد92، 2012 .
3. عادل حسين علي، التكاليف البيئية ودورها في تحسين المعلومات المحاسبية المقدمة لإلتخاذ القرارات ، مجلة دنانير، مجلد8، عدد52، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الأنبار.
4. عدنان عواد الشوابكة، جودة المعلومات في تحقيق فعالية إلتخاذ القرار في مديرية الشؤون الصحية في المحافظة الطائف، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد51، عمان، 2017.
5. فريد خميلي، أميرة دبابش، جودة المعلومات المحاسبية مفتاح ترشيد القرارات الإستثمارية ، الملتقى الدولي الثالث حول الإتجاهات الحديثة في المحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن لمهيدي، أم البواقي يومي24-25 أكتوبر2017.
6. فظيل فارس، حمزة الضويفي، المحاسبة البيئية كألية لدعم وتحسين الأداء البيئي في ظل المسؤولية الإجتماعية للمؤسسة، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قصادي مرياح ورقلة، يومي 22 و23 نوفمبر2011.
7. فيصل محمود الشاورة، محمد عبد الرحيم الدحيات، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية الموحدة ومدى الإعتماد عليه لتقييم كفاءة الإستثمار في الشركات القابضة الأردنية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد30، العدد03، سلسلة العلوم الإقتصادية والقانونية، 2008.
8. ماجدة شعيب، المحاسبة البيئية، ورقة عمل، وزارة الدولة لشؤون البيئية، جمهورية مصر العربية، 14-16/2009/10 .
9. مسعود دوسري، وآخرون مداخلة ضمن ،واقع محاسبة التكاليف البيئية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ضل النظام المحاسبي المالي مداخلة ضمن ملتقى الوطني، واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، 05-06/05/2013.
10. مصطفى عوادي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعية، مداخلة ضمن ملتقى الوطني حول إشكالية إستدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، يومي 6-7 ديسمبر 2017.
11. ناظم حسين عبد السيد، وآخرون، المحاسبة البيئية الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد (دراسة تطبيقية في شركة المصافي الجنوب)، مجلة التقني، المجلد 22، العدد2009، العراق.
12. نوال بن عمارة، محاسبة عن الأداء البيئي الأفاق والمعوقات ، بحث مقدم ضمن مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية علوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة ورقلة، جزائر، يومي 22_23 نوفمبر 2011.

-
1. القانون 10/3 المؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1424 هـ الموافق ل 19 جويلية 2003م المتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، المادة 04.
 2. القرار المؤرخ في 2008/07/26، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبين ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة بتاريخ 2009/03/25.

ثانيا: الكتب باللغة الفرنسية:

1. Pierre Aguesse, **Lecologie**, 2^{eme} Edition, Seghers, Paris, 1975, p13.



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

إستمارة الاستبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

تحية طيبة وبعد.....

يسرني أن أضع بين أيديكم هذه الاستمارة المصممة لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي أقوم بإعدادها للحصول على شهادة الماستر في تخصص المحاسبة، وذلك لإتمام الدراسة والتي هي بعنوان " **مساهمة محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة القوائم المالية** " نرجو بما لديكم من خبرة في الموضوع و ما تقومون به في المؤسسة، الإجابة على أسئلة الاستمارة بدقة و موضوعية، للوصول إلى أهداف الدراسة و إبراز نتائجها، و التي يطمح الباحث من خلالها بالوقوف على أجوبتكم على الأسئلة، موضحا في هذا المقام أن الأجوبة لن تستخدم

إلا لأغراض الدراسة و البحث العلمي، شاكرين لكم مسبقا حسن تعاونكم

تفضلوا بقبول فائق الاحترام و التقدير

من إعداد الطلبة :

فرادي نذير

فرادي وليد

المحور الأول: البيانات الشخصية والوظيفية

الرجاء وضع علامة (x) في المربع المناسب للإجابة:

1. الجنس:

ذكر

أنثى

2. العمر: أقل من 30 سنة

من 30 إلى أقل من 40 سنة

من 40 إلى أقل من 50 سنة

50 سنة فأكثر

ماجستير ليسانس

3. المؤهل العلمي:

دكتوراه

ماجستير

مالية

محاسبة

4. التخصص العلمي:

5 سنوات

5. سنوات الخبرة: أقل من

5 سنوات إلى 10 سنوات

من

10 سنوات

أكثر من

6. الوظيفة الحالية: محاسب

مدقق خارجي

مدقق داخلي

أخرى

يرجى ذكرها.....

المحور الثاني: طبيعة المحاسبة البيئية

موافق بشدة العدد %	موافق العدد %	محايد العدد %	معارض العدد %	معارض بشدة العدد %	المحور الثاني : طبيعة المحاسبة البيئية
					01. المحاسبة البيئية من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد لدى إدارة المؤسسة.
					02. إنشاء قسم خاص في المؤسسة يهتم بالأمر المتعلقة بالمحاسبة البيئية.
					03. توجد في المؤسسة مصلحة خاصة تهتم بالقضايا البيئية.
					04. تطبق المؤسسة المحاسبة البيئية بصرف النظر عن حجمها ورأس مالها.
					05. عدم وجود الوحدات التدريبية المختصة في المحاسبة البيئية يؤدي إلى عدم تطبيقها.
					06. تقوم المحاسبة البيئية بتحسين المعلومات المالية المرتبطة بالبيئة.
					07. تلتزم المؤسسة بالقوانين العامة للبيئة والتي تستند على ضرورة الحفاظ على البيئة ومواردها.
					08. عدم إصدار وتطبيق التشريعات المحاسبية البيئية يساهم في عدم تطبيق المحاسبة البيئية.
					09. المعلومات حول التكاليف البيئية تفيد المستخدمين ويعتمدون عليها عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.
					10. يتم القيام بعمليات التسجيل والاحتساب والتحليل للتكاليف البيئية.
					11. تدرج التكاليف البيئية ضمن القوائم المالية للمؤسسة.

المحور الثالث: جودة القوائم المالية.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات
الموثوقية					
					1. يتم التأكد من مصداقية القوائم المالية قبل نشرها.
					2. المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية خالية من التحيز.
					3. المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة.
الملائمة					
					4. توفر القوائم المالية معلومات تلائم المستثمرين الحاليين و المحتملين و الدائنين لاستخدامها في اتخاذ القرارات الاستثمارية
					5. تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل.
القابلية للمقارنة					
					6. توفر القوائم المالية جل المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السهوات المالية السابقة او المؤسسات المماثلة.
					7. يتم الالتزام بمبدأ الثبات في السياسات المحاسبية عند إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسة
					8. تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي و أداء المؤسسة و التغيرات في المركز المالي.
القابلية للفهم					
					9. يتم توضيح السياسات و الأساليب المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم في المؤسسة بشكل مستمر.
					10. تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية شاملة وغير ناقصة