



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
الجامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت  
كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير  
قسم: العلوم المالية  
تخصص : محاسبة وجباية معمة



مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر تخصص محاسبة وجباية معمة

المحاسبة البيئية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر

"دراسة مؤسسة الاسمنت بني صاف والمؤسسة العمومية لتسيير المراكز الردم النقي للنفايات المنزلية - عين تموشنت -"

تحت إشراف الأستاذة:

من إعداد وتقديم:

-د.مبسوط هوارية

-حدوش محمد

-بوتليليس خيرة نبيلة

صفة	الاسم واللقب	الدرجة العلمية	الجامعة
الرئيس	بوغازي إسماعيل	استاذ محاضر ب	بلحاج بوشعيب عين تموشنت
المشرف	مبسوط هوارية	استاذ محاضر أ	بلحاج بوشعيب عين تموشنت
الممتحن	حبشي فادية	استاد مساعد ب	بلحاج بوشعيب عين تموشنت

السنة الجامعية: 2021-2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
خَلَقَ الْمَوَدَّعَةَ  
وَالْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
خَلَقَ الْمَوَدَّعَةَ  
وَالْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
خَلَقَ الْمَوَدَّعَةَ

# شكر وتقدير

مصداقا لقوله تعالى: «ولئن شكرتم لأزيدنكم " صدق الله العظيم

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا كما ينبغي جلال وجهه وعظيم سلطانه، ولقد حثنا الله عز وجل على

الشكر إذ يقال: " واشكروني ولا تكفرون " وإقتداء بالرسول صلى الله عليه وسلم حيث قال:

" الشكر قيد النعمة وسبب دوامها ومفتاح المزيد منها "

نتقدم بالشكر الجزيل إلى من ساهم من قريب وبعيد في إتمام هذا العمل المتواضع نشكر الأستاذة المؤطرة

"مبسوط هوارية" التي لم تبخل علينا بنصائحها وتوجيهاتها القيمة .

إلى جميع أساتذة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الذين لم ييخلوا علينا بعلمهم جزآهم الله خير

إلى كل من ساعدنا من زملاء في هذا العمل المتواضع ولو بالكلمة الطيبة نشكر جميع من كان بمثابة

الدعم المعنوي لإتمام هذا العمل.

# إهداء

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

إلى خير الأنام .الحبيب المصطفى .سيدنا محمد وكفى

إلى من قال الله عز وجل في حقهما :..... وقضى ربك ألا تعبد إلا إياه وبالوالدين إحسانا "

إلى الظل الذي أوي إليه في كل حين إلى من كان سندي وعلمي معني ، الكفاح وأوصلني إلى هذا العمل زوجي .

إلى نور حياتي ابنتي ميرال نور اليقين

إلى من شاركوني رحم أمي حفظهم الله أخوتي

إلى زملائي الذين كان لهم الدور في رفع معنوياتي

إلى كل من في قلبي ذكره ولم يذكره قلبي

إلى كل هؤلاء اهدي هذا العمل المتواضع...

بوتيليس خيرة نبيلة

# إهداء

سبحان الذي وحمينا نعمة العقل

سبحان الذي يستحق الشكر على نعمته وحده لا شريك له

والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

خير الخلق الله أجمعين أما بعد

إلى اغلي ما وهبني الحياة أُمِّي وأبي اللذان كان لهما الفضل بعون الله فيما وصلنا

إليه، حفظهم الله واطال في عمرهما

كما اهدي هذا العمل إلى زوجتي التي ساعدتني وقدمت لي يد العون في إنجاز

هذا العمل وكانت خير دعم وسند لي

إلى أبنائي نور حياتي ، عائشة ، خديجة ، عبد الرحمن إلى جميع إخوتي وأخواتي

إلى كل الأهل والأقارب إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد إلى زملاء المسار

المهني .

حدوش محمد

# فهرس المحتويات

## الفهرس المحتويات

أ	الشكر وعرافان
ب	الإهداء
ت	قائمة المحتويات
ث	فهرس الجداول
ج	فهرس الأشكال
3-1	المقدمة العامة
<b>الفصل الأول : النظام المحاسبي المالي والمحاسبة البيئية</b>	
5	تمهيد
6	المبحث الأول : النظام المحاسبي المالي
6	المطلب الأول : ماهية النظام المحاسبي المالي
7-6	- مفهوم النظام المحاسبي المالي (SCF)
7	- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي
8	- مكونات النظام المحاسبي المالي
10-8	- مبادئ النظام المحاسبي المالي
11-10	- أهمية النظام المحاسبي المالي
11	- أهداف المحاسبي المالي
13-12	المطلب الثاني: مفاهيم عامة وشاملة حول البيئة والمحاسبة البيئية
14-13	- مفهوم البيئة وعناصرها
16-15	- التلوث البيئي ومفهومه وأثره على الصحة الإنتاجية
18-17	- المحاسبة البيئية وأهميتها
18	عناصر المحاسبة البيئية ومستويات تطبيقها .
18	*على مستوى الوطني
18	*على مستوى المؤسسة
19	*على المستوى القطاعي
20-19	- أهداف المحاسبة البيئية
20	المطلب الثالث : الرابط ما بين النظام المحاسبي المالي والمحاسبة البيئية
20	مفهوم وصعوبة النظام المالي على المحاسبة البيئية

## الفهرس المحتويات

20	تعريف التكاليف البيئية
21	تكاليف بيئية رأسمالية
21	تكاليف البيئة جارية
21	أهمية أهداف التكاليف البيئية
22-21	مفهوم محاسبة التكاليف
23-22	أهداف وأهمية محاسبة التكاليف
23	صعوبة قياس تكاليف المحاسبة البيئية وفق النظام المحاسبي
24	موقع محاسبة التكاليف في الهيكل التنظيمي
25-24	الإفصاح المحاسبي البيئي
26-25	أهداف وأهمية الإفصاح المحاسبي
27-26	الإفصاح المحاسبي عن تكاليف البيئية
27	أسس الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية
29-27	أشكال الإفصاح المحاسبي البيئي
30-29	العوامل المؤثرة في درجة الإفصاح عن التكاليف البيئية
30	أهداف الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية
31	أهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية
32-31	الطرق المحاسبية المقترحة لمعالجة التكاليف البيئية
33	المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع
37-33	1/الدراسات المحلية
46-37	2/الدراسات الدولية
<b>الفصل الثاني : دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية</b>	
48	تمهيد
49	استخدام الأدوات المناسبة لها
50	المبحث الأول : تعريف بالمؤسسة الاسمنت بني صاف والمؤسسة العمومية لتسيير المراكز الردم التقني للنفايات المنزلية لولاية عين تموشنت
50	المطلب الأول : التعريف عن مؤسسة الاسمنت بني صاف ونشاطاتها في مجال البيئة
50	*تعريف شركة الاسمنت SCIBS بني صاف



## الفهرس المحتويات

51-50	*التحكم في تسيير النفايات
51	*ترشيد استغلال المواد المستهلكة
52	المطلب الثاني : نبذة تاريخية عن المؤسسة العمومية ذات طابع الصناعي والتجاري لتسيير مراكز الردم التقني للنفايات المنزلية لولاية عين تموشنت
52	تعريف المؤسسة العمومية لولاية لتسيير المركز الردم التقني
53	*ايرادات ناتجة عن حقوق التفريغ من قبل البلديات والخواص
53	*الهيكل التنظيمي للمؤسسة
53	*عمليات ونشاط المؤسسة
54	المبحث الثاني : تقييم و تحليل الممارسات المحاسبة البيئية في المؤسسات محل الدراسة .
56-54	المطلب الأول : شركة الاسمنت بني صاف
58-56	المطلب الثاني : المؤسسة العمومية الولائية لتسيير مراكز الردم التقني
63-61	خاتمة
65	الملاحق
69-67	قائمة المراجع

# قائمة الجداول

## قائمة الجداول

---

قائمة الجداول :

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
14	أثر المشاكل البيئية على الصحة والإنتاجية	جدول رقم (1)

# قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
08	مكونات النظام المحاسبة المالي في الجزائر	الشكل رقم (1)
24	موقع المحاسبة التكاليف في الهيكل التنظيمي	الشكل رقم (2)

# المقدمة العامة

يعد الموضوع البيئية أحد الاتجاهات المهمة والحديثة التي حظيت باهتمام كبير في السنوات الأخيرة في مختلف الدول، ويعد السبب في ذلك إلى تزايد الأضرار، التي تلحق بالبيئة، كما تعد البيئة مشكلة اقتصادية واجتماعية وسياسية في أنحاء العالم لهذا تم وضع تشريعات قانونية تلزم الشركات أحيانا باستخدام وسائل وأساليب لضمان حماية البيئة .

تعتبر المحاسبة البيئية مصدر رئيسي للمعلومات المرتبطة بأنشطة العمليات البيئية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة ،تعكس المحاسبة البيئية مسؤولية المؤسسة تجاه البيئة ،وهي تأخذ في الاعتبار أثر المشاكل البيئية على مهنة المحاسبة باعتبار أنها أداة تمد المستخدمين بالتقارير المالية، وعليه فإن أخذ البيئة بعين الاعتبار ستجعل مهنة المحاسبة قادرة على توفير تقارير ذات جودة وأكثر أهمية وملائمة لصناع القرارات الإدارية وبناءا على ما تقدم فإن هذه الرسالة تتناول "المحاسبة البيئية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر .

تعد الجزائر من أوائل الدول العربية التي أدركت ضرورة وأهمية حماية البيئة، إلا أن مسألة الحماية بالبيئة لم تحظ بدرجة الاهتمام ذاتها من الناحية المحاسبية سواء على مستوى الكلي أو الجزئي، الأمر الذي انعكس سلبا على المؤسسات من جانب قلة او عدم الاهتمام بالمحاسبة البيئية وفق النظام المحاسبي المالي المعمول به بالجزائر .

### إشكالية البحث :

إن الاهتمام بالبيئة جعل المؤسسات أكثر استخداما للمحاسبة البيئية، مما يضيف بعدا جديدا ومتطورا لمهنة المحاسبة التي كانت في السابق تنظر للنواحي المالية والنقدية مع إغفال الجانب الاجتماعي .وقد تبين ان هناك علاقة ما بين التنمية الاقتصادية والبيئة وأن للمحاسبة دور في هذه التنمية من خلال المعلومات المحاسبية اللازمة التي يوفرها النظام المحاسبي فيما يخص البعد البيئي .

- وعليه تكمل مشكلة الدراسة في : ما هو واقع المعالجة المحاسبية للمتغيرات البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي ؟
- الأسئلة الفرعية :

-هل تقوم المؤسسات الجزائرية بتطبيق محاسبة التكاليف البيئية في ظل النظام المحاسبي؟

-ماهي المشاكل والصعوبات التي تتعرض لها من جراء استخدام محاسبة التكاليف البيئية؟

### فرضيات البحث :

- بناءا على مشكلة البحث والأهداف يمكن صياغة الفرضيات الآتية :
- يوجب إدراك من قبل المؤسسات الجزائرية بأهمية المحاسبة البيئية
- تواجه المؤسسات الجزائرية معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق المحاسبة البيئية

## أهداف البحث :

- يسعى هذا البحث لتحقيق الأهداف التالية :

- التعرف على واقع استخدام المحاسبة البيئية وخصوصا في الجزائر

- تحديد صعوبات ومشاكل التي تتعرض لها المحاسبة البيئية في ظل استخدام SCF.

## -أهمية البحث :

- تتمثل أهمية البحث في حداثة موضوع المحاسبة البيئية والاهتمام بالجال البيئي في ظل القوانين والتشريعات المحاسبة البيئية بالجزائر وتحقيق منافع على الصعيد المحاسبي ، وأيضا الأهمية الكبرى تتجلى في تسليط الضوء على هذا البحث المتشعب ودمج علاقتهما ألا وهي البيئة في المجال المحاسبي .

## أسباب اختيار الموضوع:

- نقص الدراسات التي تناولت مثل هذا الموضوع
- الثقافة السائدة في البيئة الجزائرية و التي تستبعد في أغلبيتها أهمية البيئة

## صعوبة البحث :

- قلة المراجع
- ندرة البحوث في هذا الموضوع لحداته

## المنهج المتبع :

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري للدراسة، أما التطبيقي اعتمدنا على دراسة حالة، حيث تطرق منهج الدراسة إلى المحاسبة البيئية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائري، وذلك بالاهتمام بجوانبها وفق أسلوب تحليلي .



تقسيمات الدراسة :

تعتمد الدراسة على الخطة المتمثلة في فصلين الأول نظري والثاني تطبيقي

- الفصل الأول تمحور حول عموميات ومفاهيم وأهمية وأهداف كلا من النظام المحاسبي المالي بالجزائر والبيئة، نستعرض فيه كل عنوان على حدا ومن تم الربط بينهما لاستخلاص أبعاد ونواتج هذه الدراسة هذا بالإضافة إلى الدراسات السابقة ومميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
- الفصل الثاني دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الصناعية -عين تموشنت- من خلال نتعرف على هذه الاخيرة ،ونقوم بمعاينة وتزويد دراستنا بإحصائيات ونواتج واقعية وملموسة.

# الفصل الأول:

## الإطار النظري للدراسة

تم تطبيق النظام المحاسبي المالي في جانفي 2010 وتضمن هذا النظام على إطار تصوري للمحاسبة المالية باعتبارها نظام للمعلومات وحدد المبادئ المحاسبية الواجب احترامها والالتزام بها من طرف الكيانات الملزمة بتطبيقه تناولت العديد من الدراسات حول النظام المحاسبي المالي والأداء المالي للمؤسسات وللأهمية التي تحظى بها المحاسبة في كل المؤسسات وقد تعرضت عدة المؤسسات للتغيرات الذي جاء به النظام المحاسبي المالي ومن بينها البيئة التي تسعى للمحافظة على الوضعية المالية لتمكينها من التلاؤم مع طبيعة نشاطها وضرورة تكييف هذه المؤسسات مع المعايير الدولية للمحاسبة وتكون بذلك قد خطت خطوة كبيرة نحو الإصلاح المحاسبي في الجانب البيئي .

ولالإلمام بالموضوع سوف نتطرق في هذا الفصل إلى مفاهيم حول النظام المحاسبي المالي و المحاسبة البيئية وعلاقتها ببعض.

## المبحث الأول :النظام المحاسبي المالي:

سنتناول في هذا المبحث بعض المفاهيم العامة حول النظام المحاسبي المالي (SCF).

ثم اعتماد النظام المحاسبي المالي في الجزائر تدريجيا من خلال عدة تشريعات، هذه الأخيرة حددت طبيعة ومفهوم النظام المحاسبي المالي داخل المؤسسات الجزائرية.

### المطلب الأول : ماهية النظام المحاسبي المالي :

يهدف التقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة دولية وعلى غرار الإصلاحات المعمول بها ثم إعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني وتبني النظام المحاسبي المالي لمواكبة التطورات والذي يساعد مستخدمي القوائم المالية في إتخاذ قراراتهم ، حاولنا من خلال هذا المطلب توضيح النظام المحاسبي المالي من خلال الإطار المفاهيمي أو نبذة تعريفية للنظام المحاسبي المالي في الجزائر.

#### 1/ مفهوم النظام المحاسبي المالي (SCF)

عرف القانون رقم 07-11 في المادة 03 النظام المحاسبي المالي كالأتي "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية ،يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة ،وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات المؤسسة ونجاعتها (أداءها ) ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية"<sup>1</sup>

من التعريف نستخلص خصائص النظام المحاسبي المالي .<sup>2</sup>

- نظام لتنظيم المعلومة المالية
- كشوف تعكس بصدق الوضعية المالية
- معلومات يمكن قياسها عدديا (رقميا ) تتكون من معطيات عددية قابلة للقياس النقدي
- تصنيف وتقييم المعلومات المالية

<sup>1</sup>-الجريدة الوضعية الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،العدد 74 ،المادة 2007،03،ص03

<sup>2</sup>-عبد الغاني دادن ،عبدالوهاب دادن ، المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب المعيار المحاسبي الدولي 32 و39 وحول الصنف 1 و5 ،الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد74،المرجع الأساسي ،ص3

- قياس أداء المؤسسة من خلال جدول حسابات النتائج وبالتالي فالنظام المحاسبي المالي عبارة عن مجموعة من المبادئ والاتفاقيات والقواعد المستنبطة من المعايير المحاسبية الدولية، والتي تسمح بمعالجة المعلومات من الاحداث الاقتصادية للمؤسسة، لتحديد القيم الاقتصادية لبنود القوائم المالية . وذلك بهدف إيصال المعلومة المالية إلى مستخدميها لمساعدتهم في تقييم أداء المؤسسة ومركزها المالي والتغير فيهما والحكم على الإدارة ومساهمتها في تحسين أداء المؤسسة والاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة لديها. مما يسمح باتخاذ قرارات صحيحة .
- يمكن للنظام المحاسبي من المساعدة على تنظيم العمل المحاسبي وتوجيهه وظيفتي التقييم والتوصيل من اجل تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، كما يسمح بمراعاة التطورات التي يعرفها الاقتصاد الجزائري مراعاة في ذلك التغيرات.

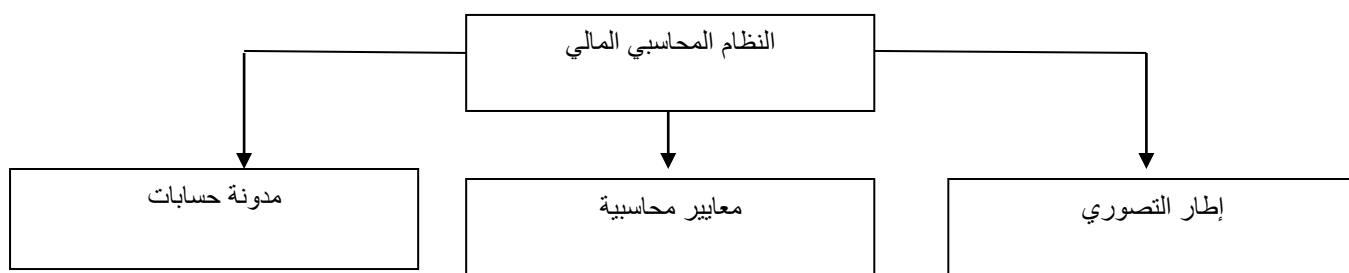
## 2/ مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:

ثم تحديد مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي في القانون الرقم 07-11 وفقا للمادة 02 منه فإن النظام المحاسبي المالي ينطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص القانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية . مع مراعاة الأحكام الخاصة بها ويستثنى من مجال تطبيق هذا النظام الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد الحماية العمومية أما المادة 04 من نفس القانون فقد حددت الأشخاص الملزمين بمسك محاسبة مالية وهم:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري
- التعاونيات
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية اذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص القانوني او تنظيمي ،وأما الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين ، فيمكنها وفقا للمادة 05 من نفس القانون مسك المحاسبة المالية المبسطة.

### 3/ مكونات النظام المحاسبي المالي :

يمكن تمثيل مكونات النظام المحاسبي المالي باختصار كما يلي<sup>1</sup>:



المصدر : سعد بوراوي ، الأسس ومبادئ المحاسبة في النظام المحاسبي والمالي الجزائري ، ملتقى دولي ، يومي 17 و18/01/2010،

-شكل رقم (01) مكونات النظام المحاسبي المالي في الجزائر

### 4/ مبادئ النظام المحاسبي المالي :

نصت المادة 06 من قانون 11/07 أن النظام المحاسبي المالي يتضمن إطاراً تصورياً للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية ، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بيها عامة ولاسيما:

#### ➤ محاسبة التعهد :

يجب تسجيل الأحداث الاقتصادية عن حدوثها أي عند ما ينشأ الحق أو الدين وليس عندما يحدث تدفق نقدي ، وتظهر في القوائم المالية ضمن النشاط المرتبط به . وهو ما نصت عليه المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156

#### ➤ استمرارية الاستغلال :

تنشأ المؤسسة من أجل مواصلة نشاطها باستمرار ولمدة أطول ينبغي عليها التطلع إلى المستقبل خال من التوقف أو التصفية ، يتم إعداد البيانات المحاسبية والقوائم المالية بافتراض أن المؤسسة تواصل نشاطها في

<sup>1</sup>-سعد بوراوي ، الأسس ومبادئ المحاسبة في النظام المحاسبي والمالي الجزائري ، ملتقى دولي ، يومي 17 و18/01/2010، جامعة الجزائر، ص22

- المستقبل و هو ما نصت عليه المادة 07 من المرسوم التنفيذي 08-156. وفي حالة عدم الاستمرار لابد من تقديم المبررات والدلائل التي حضرت على أساسها القوائم المالية .
- **الدلالة**: يجب أن تكون المعلومات المالية والبيانات المحاسبية في شكل وثائق تضمن مصداقيتها وتكون المعلومات متبوعة بدلائل حول العملية .
- **قابلة الفهم**: أن تكون قابلة للفهم من جانب المستخدمين التي يجب توافرها في المعلومات الواردة في القوائم المالية
- **قابلية المقارنة**: يجب ان يكون مستخدمو القوائم المالية القادرين على إجراء مقارنات لعدة دورات زمنية لنفس المؤسسة وبين مختلف مؤسسات
- **المصدقية**: يجب أن تعطي القوائم المالية صورة هادفة للوضعية المالية للمؤسسة وذلك بالتمثيل الصادق للعمليات المالية ، والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها أو المتوقع أن تعبر عنها
- **عدم المقاصة**: لا يمكن إجراء مقاصة بين عنصر من عناصر أصول وعنصر الخصوم عنصر من الأعباء وعنصر النواتج ، إلا هي حالات استثنائية تتم عملية المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية<sup>1</sup>.
- **الأهمية النسبية**: تكون المعلومة ذات أهمية إذ يؤثر غيابها من القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم وهو ما نصت عليه المادة 11 من القانون رقم 08-156
- **الحيطة والحذر**: يجب تسجيل النفقات محتملة الحدوث دون أن يسمح بتكوين مؤونات واحتياطات مبالغ فيها وهو ما نصت المادة 14 من القانون رقم 08-156<sup>2</sup>
- **الوحدة النقدية**: نصت المادة 12 والمادة 13 من القانون رقم 07-11 بأن يتم مسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية ويتم تحويل أي عملة بالعملة الأجنبية والعملة الوطنية حسب الشروط والكيفية المحددة في المعايير المحاسبية
- **التكلفة تاريخية**: تسجل محاسبا عناصر الاصول والخصوم وكذا التكاليف والإيرادات وتظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية أي الاعتماد على تكلفة الحصول عليها

<sup>1</sup>-مسعود درواسي ، وآخرون ، المقارنة النظام المحاسبي المالي (scf) ، بالمعايير المحاسبية (IAS-IFRS) الجزائر 2004

<sup>2</sup>-طارق حمزة ، المخطط الوطني المحاسبي ، مذكرة ماجيستر ، الجزائر ، 2004، ص31

➤ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني : الاعتماد في المحاسبة على جوهر العمليات والاحداث وحقيقتها الاقتصادية وليس على شكلها القانوني فقط ، مثلا عقد الإيجار يسجل ضمن عناصر الميزانية وهو مانصت عليه المادة 18 من القانون رقم 08-156

#### 5/أهمية النظام المحاسبي المالي :

من اجل الدخول في الاقتصاد الدولي والاندماج فيه وضمان حرية التجارة الدولية باتت الأهمية واضحة للنظام المحاسبي المالي في الجزائر والتي يمكن إبرازها فيما يلي :

1- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة ، النظام المالي المحاسبي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية والمعلومة المالية ، وبالتالي فهو قريب من الممارسات المحاسبية العالمية ومتكيف مع الاقتصاد الحديث بإنتاجه معلومة مالية ذات جودة مما يؤدي إلى تقريب المحاسبة الجزائرية من المحاسبة العالمية

2- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية كما يسمح بالمقارنة

3- النظام المحاسبي أتى لسد الثغرات في القانون التجاري ومنع الممارسات الغير شرعية ولترسيخ أسس التسيير الشفاف

4- تشجيع الاستثمار الأجنبي نظر لاستجابته لاحتياجات المستثمرين

5- خلق انسجام بين النظام المحاسبي الجزائري والأنظمة المحاسبية الدولية

6- تقديم صورة كافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة تتمثل في جدول سيولة الخزينة وجدول حركات رؤوس الأموال ، بالإضافة إلى جدول الحساب النتيجة حسب الوظيفة .

7- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتواءم مع الأنظمة المحاسبية الدولية

8- تستعمل مختلف المعاملات المحاسبية والمالية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية<sup>1</sup>

9- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات

10- أعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة

<sup>1</sup>-داندن عبد الوهاب ، أديجلي عائشة سلمى ، المحاسبة المعقدة، مطبوعة دروس ، جامعة ورقلة ، 2012، ص07



11-يساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق

12- معالجة وترتيب الحالات الاقتصادية بشكل عقلاي وتركيب ملموس وواقعي.<sup>1</sup>

#### 6/أهداف النظام المحاسبي المالي :

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين ، كما انه يشكل خطوة عامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ويهدف النظام المحاسبي إلى :

1- توفير معلومات مالية مفهومة وموثوق بيها

2- إعطاء صورة صادقة وحقيقة للوضع المالية

3- وضع القوائم مالية للمؤسسات تسمح بالمقارنة بين المؤسسة نفسها عبر الزمن أو بين عدة مؤسسات تمارس نفس النشاط أو نفس القطاع داخل الوطن وخارجه أي في الدول التي تطبق المعايير الدولية للمحاسبة

4- قواعد التقييم العامة والخاصة حيث يضم مختلف قواعد التقييم المحاسبي وكذا متابعة العمليات العادية والخاصة

5- عرض القوائم المالية بما يوافق مستلزمات المعايير الدولية أي الأصول ،الخصوم ، حسابات النتائج ،حالا تغيير الخزينة ، حالات تغيير الأموال الخاصة ، الملاحق

6- نشر معلومات وافية ،صحيحة،موثوق بها وتمتتع بشفافية أكبر لتساعد في فهم المعلومات لإتخاذ القرارات من طرف المستعملين.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>-مسعود درواسي، المرجع السابق ،ص36

<sup>2</sup>-سامية منصرة ،الإفصاح وتقييم الادعاء المالي للقوائم المالية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي على ضوء معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية ،(IAS-IFRS)مذكرة ماستر ،جامعة ورقلة ،2011،ص33

## المطلب الثاني: مفاهيم عامة و شاملة حول البيئة و المحاسبة البيئية

إن المحاسبة البيئية هي مجموعة فرعية من المحاسبة الدقيقة تهدف على ادراج المعلومات الاقتصادية والبيئية يمكن أن تجرى على مستوى الشركات أو على مستوى الاقتصاد الوطني ،تعد المحاسبة البيئية حقل لتحديد استخدام الموارد ، وتعد المحاسبة البيئية من المحاسبة التقليدية والمحاسبة الايكولوجية.

### 1/ مفهوم البيئة :

بسم الله الرحمن الرحيم : " وكذلك مكنا ليوسف في الأرض يتبأ منها حيث يشاء نصيب برحمتنا من نشاء ولا نضيع أجر المحسنين " صدق الله العظيم -سورة يوسف-<sup>1</sup>

يقصد بالبيئة "الإطار " الذي يمارس فيه الإنسان حياته ، وفيها العناصر المادية الذي يحصل منها متطلبات حياته ، فهي المحيط الذي يشمل الكائنات الحية من إنسان وحيوان ونبات وكل ما يحيط به من هواء ماء وتربة وما يحتويه من مواد صلبة وسائلة وغيرها . يوجد عدة تعاريف للبيئة منها البيئة هي الوسط الطبيعي الذي تعيش فيها الكائنات الحية وهي تتشكل من مجموعة العوامل والعناصر التي تساعد تلك المخلوقات على البقاء أو هي مجموعة من الظروف والعوامل التي تهيء وسطا متوازنا للتواجد المستمر للكائنات الحية لتجدد الموارد الطبيعية ولتطور المجتمع ويحكمها النظام البيئي

وتعرف أيضا بأنها ما يحيط بالإنسان من عناصر حيوية وتشمل المياه ، الأرض والهواء وعناصر البيئة الحيوانية وعناصر البيئة النباتية ويقصد بها الوسط الذي يعيش فيه الإنسان ويمارس أنشطة إنتاجية وهي خزان الموارد الطبيعية المتجددة مثل حقول الزراعة ومصايد الأسماك والموارد الطبيعية الغير متجددة مثل: المناجم والمعادن ،وأبار النفط.

<sup>1</sup>-القرآن الكريم ،سورة يوسف ،ص56

## 2/ عناصر البيئة :

تتكون البيئة من عنصرين أساسيين هما :

العناصر الحية المنتجة : مثل النبات التي تنتج غذاءها بنفسها ، وتعتبر المصدر الأول لغذاء الإنسان والحيوانات ، كما أنها تنتج غاز الأكسجين بعد تنفسها و استهلاكها لغاز ثاني أكسيد الكربون

العناصر الحية المستهلكة : وهي الكائنات الحية التي تعتمد في غذائها على الكائنات الحية التي تعتمد في غذائها على الكائنات الحية المنتجة ، وهي الكائنات الحية التي تعتمد في غذائها على الكائنات الحية الأخرى وتمثل هذه المجموعة في الإنسان، والحيوانات اللاحمة ، والحيوانات التي تتغذى على الأعشاب.<sup>1</sup>

العناصر الحية المحللة (المحللات) :

تمثل هذه المجموعة البكتيريا، والفطريات ، وتقوم هذه العناصر الحية بتحليل المواد العضوية من الكائنات الحية إلى مواد يسهل امتصاصها في التربة

العناصر الغير الحية :

هي عناصر الأرض الأساسية مثل : التربة ، والهواء او الشمس ، والمعادن والماء الذي يعتبر أوسع البيئات الطبيعية حجما من حيث عدد الكائنات الحية والثروات الطبيعية التي يحتويها

## 3/ التلوث البيئي :

- مفهوم التلوث البيئي :

إن مشكلة التلوث البيئي من أخطر مشكلات العصر وأكثرها تعقيدا وأصعبها حالا ، ويمثل هذا الأثر البيئي النتيجة الحتمية والمباشرة لزيادة عدد السكان وما يتبعها من ضرر يلحق بالموارد الطبيعية المتجددة والغير متجددة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>-محمد صابر ، الإنسان وتلوث البيئة، ط1، المملكة العربية السعودية، 2000، ص5

<sup>2</sup>-ايناس عبد الرحمن القيسي ، دور المحاسبة البيئية في حماية البيئة والمجتمع، مجلة كلية الثرات الجامعة، العدد

يعرف التلوث البيئي بأنه كل ما يؤدي بشكل مباشر أو غير مباشر إلى الأضرار بالكفاءة العملية الإنتاجية نتيجة للتأثير السلبي والضرر على سلامة الوظائف المختلفة لكل الكائنات الحية على الأرض سواء ( الإنسان، النبات ، الحيوان ) وبالتالي يؤدي إلى ضعف كفاءة الموارد وزيادة تكاليف العناية بها وحمايتها من أضرار التلوث البيئي.<sup>1</sup>

### أثر التلوث البيئي على الصحة والإنتاجية:<sup>2</sup>

عناصر المشكلة البيئية	أثرها على الصحة	أثرها على الإنتاجية
تلوث المياه وندرتهما	يؤدي تلوث المياه وندرتهما إلى وفاة مليوني حالة ومليونيات من الحالات المرضية سنويا	-تناقص مصايد الأسماك .تنفق العائلات في الريف وقتا أكبر وتحمل البلديات تكاليف إضافية لتوفير المياه الصالحة .استفادة مخزون المياه الجوفية يؤدي إلى حد من النشاط الاقتصادي
تلوث الهواء	أثار حادة ومزمنة بالصحة تؤدي الى وفيات مبكرة حوالي 30000-70000 حالة سنويا خصوصا من الأطفال والنساء يتأثرون من الهواء الملوث	فرض القيود على حركة المركبات وعلى النشاط الصناعي ، تأثير الأمطار الحمضية على الغابات والأجسام المائية
النفائات الخطير	تنتشر الأمراض بفعل انسداد المجاري ومخاطر النفائات الضارة	تلوث موارد مياه الجوفية

المصدر :سعيد سياف حنان،القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها،مذكرات ماستر ،قسنطينة ،ص29

### الشكل:أثر المشاكل البيئية على الصحة والإنتاجية.

<sup>1</sup>-ابراهيم جابر ،المحاسبة التلوث البيئي ،دار إيداء للنشر والتوزيع ،ط1،عمان ،2013،ص163

<sup>2</sup>- سعيد سياف حنان،القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها،مذكرات ماستر ،قسنطينة ،ص29

## المحاسبة البيئية:

### 1/ مفهوم المحاسبة البيئية :

أن المواضيع البيئية والاقتصادية يتم معالجتها ضمن إطار المحاسبة البيئية إلا أنها تمثل اثنين فقط من دعائم التنمية المستدامة، إذا أن مفهوم التنمية المستدامة ، يوازي مفهوم الرفاهية الذي يتطلب الاعتراف بأن البشرية يجب أن تتعايش ضمن حدود الموارد المتاحة ومحددات طاقتها

وتعرف بأنها إدارة الأداء البيئي والاقتصادي من خلال تهيئة وتطوير نظم IFAC و بموجب محاسبة ملائمة تتعلق بالبيئة وتطبيقاتها ،بدا بالاهتمام بالبيئة من قبل المحاسبين منذ سنوات قليلة وبدر له جوانب سلبية في استغلال الإنسان للبيئة او ممارسة نشاطاته من خلالها وقد ظهرت عدة مسميات في مجال المحاسبة تشير إلى هذا الجانب منها :

### أ- المحاسبة الخضراء

المحاسبة البيئية من اجل التنمية المستدامة

المحاسبة البيئية الاقتصادية

باختصار نستنتج أن المحاسبة البيئية هي :

- وسيلة لقياس الأنشطة الاقتصادية المتعلقة بالنشاط البيئي
- نظام للمعلومات يساعد الإدارة و الأطراف المسؤولة في اتخاذ القرار وتحديد رقابة فعالة
- أنها أحد أبعاد التقييم الكمي من أجل الحفاظ على البيئة
- بيان وتحديد التأثيرات النقدية والكمية من اجل الحفاظ على البيئة.<sup>1</sup>

### 2/ أهمية المحاسبة البيئية:

هناك عدة أسباب للاهتمام بالمحاسبة البيئية وهي :

- نظام المحاسبة البيئية يعد أداة لقياس واتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق التطور

<sup>1</sup>-ياسمين ممدوح سليمان ،المحاسبة البيئية،جامعة منصور الاسكندرية،2017،ص178

- الزيادة الكبيرة في النفقات البيئية سواء كانت نفقات رأسمالية أو نفقات تشغيلية والحاجة إلى وضع أولويات لهذه النفقات

-حاجة الإدارة المحلية للبيانات المالية الخاصة بالنفقات المالية

- الحاجة المتزايدة للبيانات المالية ، الخاصة بالأداء البيئي من قبل مختلف الجهات الحكومية والمستثمرين ، المقرضين، البنوك ، والمنظمات الغير حكومية .

- يساعد بعض المنظمات الغير المتلزمة على تلويث البيئة وإتلاف المواد الطبيعية

- توفير معلومات بشكل أفضل على المشكلات البيئية

-معظم الأنشطة البيئية ذات طبيعة كمية ومالية ومن ثم فهي تؤثر بشكل او بأخر على أصول وخصوم المنظمة والتكاليف التي تتحملها

-وللمحاسبة البيئية أهمية في مساعدة الوحدات الاقتصادية تتمثل فيما يلي :

- مساعدة المديرين لاتخاذ القرارات التي من شأنها إتخاذ التكاليف والأعباء البيئية
- توسيع نطاق عمليات التقويم وتحليل والاستتار لكي يشمل الآثار البيئية المحتملة
- التوصل إلى فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بدقة
- المساعدة في تطوير وتشغيل نظام أداري بيئي للوحدة ككل
- الإبقاء بالمتطلبات التنظيمية
- تشغيل المصنع بطريقة لاينجم عنها أضرار بيئية
- الترويج لثقافة ومفهوم السلامة البيئية في العمل بين الموظفين
- الإفصاح للمساهمين عن مقدار وطبيعة التدابير الوقائية المتخذة من قبل الإدارة
- ضمان عملية النقل والتخلص من النفايات الخطرة
- إمكانية تتبع وإدارة تدفق واستخدام المواد الأولية والطاقة بدقة أكثر<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>-إيناس عبد الرحمن القيسي، دور المحاسبة البيئية في حماية البيئة والمجتمع ،المرجع السابق ،ص48

## 2/ عناصر المحاسبة البيئية :

ان تطبيق المحاسبة البيئية يتطلب توافر عدة عناصر أساسية أهمها :

1-تحديد السياسات العامة للمحاسبة البيئية ويتطلب ذلك تحديد أهداف أنشطة المحاسبة البيئية بشكل واضح وذلك لأمر لازم لضمان توافق أهداف المحاسبة البيئية مع البيانات والأهداف العامة للمؤسسة بقدر تعلق الأمر بارتباطها بالإدارة البيئية

2-تحديد الفترة والنطاق المستهدف للحسابات البيئية ويتطلب ذلك تحديد العناصر التالية بدقة

أ-الفترة المستهدفة وهي ذاتها الفترة التي يعطيها التقرير البيئي للمؤسسة

ب-نطاق تجميع البيانات البيئية وهو ذاته النطاق المحددة في تقرير البيئي للمؤسسة

ونجد في مجلة الدراسات والأبحاث عنصرين مهمين للمحاسبة البيئية هما:

أ-القياس البيئي : الذي يهدف إلى ما يلي :

-قياس وإدماج التكاليف البيئية ضمن تكاليف المؤسسة

قياس وتقييم المخاطر البيئية.<sup>1</sup>

المساعدة في اتخاذ القرارات الاستثمارية متضمنة الاعتبارات البيئية<sup>2</sup>

المساعدة في إنشاء ما يعرف بنظم الإدارة البيئية

### ب -الإفصاح البيئي:

-الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير السنوية للمؤسسة

-الإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسة في التقارير المقدمة للعديد من الجهات الخارجية وعلى رأسها الجهات الوطنية والحكومية .

-الإفصاح عن الأداء البيئي من خلال التقارير البيئية بإستخدام كافة الوسائل المتاحة ومنها الإعلام .

<sup>1</sup>-أمل عبد الحسين ، واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية ، مجلة العزى ،العراق 2013،ص04

<sup>2</sup>-سعيد سياف حنان ،القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها ،مذكرة ماجستير ،قسنطينة ،2013،ص22

### 3/ مستويات التطبيق المحاسبة البيئية :

يتم تطبيق المحاسبة البيئية على ثلاث مستويات :

### 3-1 المحاسبة البيئية على المستوى الوطني :

أن المحاسبة الوطنية وما تنتجه من مؤشرات محاسبة متمثلة في الدخل الوطني والنتائج المحلي وكذا الإنفاق العام ، تعتبر مقياس الأداء تستخدم محليا وإقليميا ودوليا للحكم على تطوير ونمو أداء الدول من جهة أخرى تعنى تحديد وقياس واستهلاك الموارد الطبيعية (المتجددة والغير المتجددة) للدولة كذلك تقييم مخزونها في نهاية كل فترة ، بغرض التخطيط والرقابة وصنع القرارات على مستوى القومي .

حيث في هذا المستوى ، يتم التركيز على قيام التنمية المستدامة ، وفي ضوء المشاكل البيئية المتزايدة أصبحت هناك حاجة لمؤشرات تختص بقياس الحالة الصحية ومعدلات النمو والتقدم . وتنتج عن المحاسبة الوطنية والمتمثلة في المؤشرات الخضراء أو المعدلة بيئيا ، مؤشرات أكثر موضوعية في الحكم على معدلات النمو وأداء الاقتصاديات المختلفة وكذلك عند مقارنة أداء بعض الدول مع بعضها.<sup>1</sup>

### 3-2 المحاسبة البيئية على مستوى المؤسسة :

اختلفت المفاهيم ضمن هذا المستوى حول وضع إطار متكامل للمحاسبة البيئية فالبعض يصنفها ضمن ما يعرف بالمحاسبة المسؤولة البيئية للمؤسسات ، والأخر يصطلح عليها محاسبة التحكم في التلوث.<sup>2</sup>

### 3-3 المحاسبة البيئية على المستوى القطاعي :

يتم التركيز في هذا المستوى على أداء القطاعات الاقتصادية المختلفة بناء على مدى مراعاة هذه القطاعات للجوانب والاعتبارات البيئية وخاصة تلك القطاعات التي تعمل على استنزاف الموارد البيئية . كقطاعات الصناعة النفطية التي تعد قطاعات تهدر رأس المال الطبيعي مما يمدد استمرارية القطاع ومساهمته في التنمية .<sup>1</sup>

<sup>1</sup>-موسى محمد عبد الله صالح ، الوعي البيئي ودوره ف تطبيق الإفصاح المحاسبي في الشركات الصناعية ، أطروحة

دكتوراة ، جامعة الجنان ، طرابلس، 2015، ص22

<sup>2</sup>-سعيد سياف حنان ، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح ، مذكرة ماجيستر ، قسنطينة ، 2013



**-أهداف المحاسبة البيئية :**

إن تطبيق نظام المحاسبة البيئية يمكن من تحقيق مجموعة من الأهداف التالية :

- إعداد تقارير للنفقات البيئية التي تحملتها المؤسسة ، مما يوضح التزامها بالقوانين والتشريعات التي تهدف إلى حماية البيئة
- إظهار المنافع التي حققتها المؤسسة خلال كل فترة والناجحة من تطبيق نظام الإدارة البيئية (مثلا تحويل الفضلات والبقايا الصلبة إلى مواد قابلة للاستعمال وبيعها بدلا من رميها).
- إدخال عناصر التكاليف البيئية ضمن متغيرات عملية إتخاذ القرارات
- إظهار الوفورات التي حققتها المؤسسة في التكاليف ، وذلك من خلال التخفيض في خسائر ، وأضرار عناصر التلوث البيئي .
- يؤدي المحاسب دور فعال يتمثل في القياس والإفصاح عن كفاءة المؤسسة في مجال حماية البيئة ، وذلك بغرض تسهيل عملية الرقابة عليها.<sup>2</sup>

**المطلب الثابت :الرابط ما بين النظام المحاسبي المالي والمحاسبة البيئية**

**1/ علاقة النظام المحاسبي المالي بالمحاسبة البيئية :**

تعتبر المحاسبة البيئية فرع جديد من فروع المحاسبة والتي فرضت وجودها نظرا لأهميتها في تحقيق الرفاه الاجتماعي فقد أصبحت من القضايا التي تستجوب البحث فيها فقد كرس جهود الباحثين والقائمين عن الأنظمة المحاسبية في أبعاد الطرق للتعامل مع المحاسبة البيئية وفقا للنظام المحاسبي المالي والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما -هدف العلاقة في هذه الدراسة بيان تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية على النظام المحاسبي وفق بدائل القياس المحاسبي في ظل سياسات المحافظة على رأس المال من خلال الوقوف على العقبات التي واجهت تطبيق بدائل القياس المحاسبي الواردة في معايير المحاسبة الدولية او معايير الإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS في الجزائر

<sup>1</sup>-يعبي هاتف خالف ،محاسبة التلوث البيئي ،دار النشر والتوزيع دار الثقافة ،بغداد،2009،ص62-63

<sup>2</sup>-سعيد محمد عبد الله صالح ،الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي في الشركات الصناعية أطروحة دكتوراه، جامعة الجنان ،طربلس ،2015،ص22

وقد تجسد اهتمام الجزائر في المحافظة على البيئة في مشاركتها في العديد من البرامج سواء على المستوى العربي، الإفريقي والدولي فضلا عن عقد العديد من الاتفاقيات الدولية. فالبعد البيئي عنصر فعال وأصبح مساهم للتنمية الاقتصادية<sup>1</sup>.

## 2/ مفهوم وصعوبة النظام المالي على المحاسبة البيئية :

### 1/ مفهوم النظام المحاسبي البيئي :

هو تحديد القيم لجميع عناصر التكاليف المتولدة عن التزام المؤسسة بمسؤوليات بيئية معينة سواء كان هذا الالتزام بمحض اختيارها او جبرا بموجب القانون<sup>2</sup>.

### تعريف التكاليف البيئية :

هي مجموعة التكاليف التي تتحملها الشركات نتيجة التزامها بتطبيق مجموعة من الأنشطة التي من شأنها حماية البيئة من أضرار عناصر التلوث البيئي<sup>3</sup> عرفت بأنها مجموعة من عناصر التكاليف ذات علاقة برقابة وتحديد وتصحيح تلك الأخطاء التي تنجم عن تصرفات وقرارات سلبية محتملة. كما عرفت بأنها ناتج تأثيرات يتعرض لها المجتمع والمنشآت والأفراد بفعل الأنشطة التي تؤثر على جودة النظام البيئي وهذه التأثيرات يمكن التعبير عنها بمصطلحات مالية أو غير مالية سواء كانت طويلة أو قصيرة على المنشأة مع اعتبار أنها تشمل التكاليف بشقيها المباشر وغير مباشر. كما تعرف التكاليف البيئية أنها ملتزمة بالقوانين والتشريعات البيئية ومن هذا المنطلق يمكن تقسيم التكاليف البيئية حسب طبيعتها إلى<sup>4</sup>:

### -تكاليف بيئية رأسمالية

ويقصد بها تكاليف الأجهزة والمعدات والإنشاءات التي يتم إضافتها إلى أصول المؤسسة بغرض معالجة بنود التلوث البيئي أو تخفيض الانبعاث البيئية الضارة كالهواء الفاسد

<sup>1</sup>-عوادي مصطفى، أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية، الجامعة أم البواقي، ص15

<sup>2</sup>-عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي التكاليف الأداء البيئي، مجلة الجامعة دمشق العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 1، سوريا، ص30

<sup>3</sup>-أمين السيد لطفي (المراجعة البيئية)، ط1، دار النزهة، تونس، 2016، ص45

<sup>4</sup>-عنايات محمد عطية، تفعيل دور المحاسبة والإدارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة، دار النشر والتوزيع، الجزائر، ص33

## -تكاليف البيئة جارية :

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

### أهمية أهداف التكاليف البيئية :<sup>1</sup>

-البيئة ثروة قومية متوازنة من جيل لآخر وعليه تقوم التكاليف البيئية بإعداد المؤشرات اللازمة للتحقق من مدى التزام الجيل الحالي بشروط الكفاءة والاقتصادية في مجال البيئة والموارد الاقتصادية

-أدى التفافم المشكلات البيئية إلى ارتفاع ملحوظ في تكاليف حماية البيئة لذا فإنه من الضروري أن يتولى نظام المحاسبة البيئية توفير البيانات حول مختلف الآثار الاستفادة منها في وضع السياسات واتخاذ لقرارات المناسبة بحيث أن يتم الإفصاح عن مسؤولية الشركة اتجاه البيئة بالتقارير المطلوبة .

-لا تقف آثار التدهور البيئي عن الحدود الوطنية بحيث يمكن أن تنتقل الملوثات من دولة إلى دولة أخرى وذلك بسبب التطورات العالمية المعاصرة ، وعليه لا بد من تقدير التكاليف البيئية .

-نستخلص مما سبق أن للتكاليف البيئية أهمية بالغة وكبيرة وتتبع أهميتها من الفوائد التي تحققها واهتمامها بالمحاسبة عن الجوانب البيئية مما يساعد في الحفاظ على البيئة وكذلك يؤدي إلى نجاح واستمرارية المنشآت الصناعية

### -مفهوم محاسبة التكاليف :

تعرف على أنها قياس وتسجيل معلومات مالية وغير مالية تتعلق بتكلفة اكتساب أو استهلاك الموارد في المؤسسة ، وهي عبارة عن مجموعة من الأساليب والإجراءات المستخدمة في جمع وتبويب وتسجيل البيانات التكاليف وتحليلها بهدف احتساب تكاليف الإنتاج أو الخدمات أو الأنشطة المختلفة من اجل تقديم المعلومات الضرورية للإدارة . كما يمكن اعتبارها نظام معلومات محاسبي داخلي ملائم ومتكيف مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة وبيئتها

<sup>1</sup>- خالد حسن محمد سالم ، تأثير القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف حماية البيئة قرار الاستثمار ، القاهرة ، جامعة شمس ، رسالة ماجستير ، 2008 ، ص66

الخارجية مما يسهل لمسيرى المؤسسة متابعة التكاليف الوسيطة وأسعار التكلفة واتخاذ مجموعة من القرارات لتسير الأحسن<sup>1</sup>.

#### -أهداف وأهمية محاسبة التكاليف :

تتعدد أهداف ووظائف محاسبة التكاليف بتعدد الأهداف التي تسعى المؤسسات لتحقيقها فليس الهدف الوحيد هو تحديد تكلفة إنتاج الوحدة من السلعة المنتجة بل كما ذكرنا سابقا فإن محاسبة التكاليف تساهم في اتخاذ القرارات والرقابة والتنظيم ويمكن تحديد أهدافها من خلال<sup>2</sup>

-تحديد تكلفة الإنتاج التام والإنتاج قيد التشغيل في نهاية المدة الإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية .

-مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار ورسم السياسات التسعيرية السليمة للمنتجات أو الخدمات التي تقوم بها المؤسسة .

#### أما عن الأهمية :

-متابعة الشركة لتطوير وتغيير هذه التكاليف من فترة لأخرى

-اتخاذ القرارات لتحقيق فعالية التكاليف البيئية ، أي زيادة وتعظيم العائد منها .

-إيجاد العلاقة بين التكاليف البيئية وغيرها من تكاليف الأنشطة الأخرى . مثل التكاليف الصناعية والتسويقية والإدارية

-إعداد تقارير التكاليف البيئية مما يوضح التزام الشركات بتطبيق القوانين والتشريعات السائدة لأغراض الحفاظ على الموارد البيئية .

-إمداد متخذي قرارات الاستثمار في أسهم الشركات بالمعلومات البيئية يجعلهم يستثمرون في مجالات كفاءة عالية في مكافحة التلوث

<sup>1</sup>- كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى ، محاسبة التكاليف الصناعية ، مناهج علمي علمي اثراء، للنشر والتوزيع ، الاردن ، 2008، ص16

<sup>2</sup>- صالح عبد الرزاق ، عطا الله وراذ دخيل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان ، 1999، ص14

- الإفصاح عن التكاليف البيئية للمؤسسات يوفر معلومات عن طبيعة نشاطها .
- توفير المعلومات الضرورية من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة لتمكين الإدارة من القيام بوظائفها المختلفة .
- توفير المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات عن طريق المفاضلة بين البدائل المختلفة وتقييم أداء الوظائف داخل المؤسسة .
- توفير المعلومات الضرورية لإعداد الموازنات التخطيطية . والرقابة على عناصر التكاليف وترشيد استخدامها . واستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة من اجل خفض التكاليف وتحقيق الكفاءة وزيادة ربحية المؤسسة .

### -صعوبة قياس تكاليف المحاسبة البيئية وفق النظام المحاسبي :

تكمن الصعوبة الأساسية في قياس التكاليف البيئية في طبيعة الأنشطة البيئية المراد قياسها إذ أنه من الصعوبة تحديد القيم النقدية لها مما يدفع المحاسب إلى تجاهلها أحيانا كما تكمن الصعوبة كذلك في تحديد نطاق هذه الأنشطة إذ أنها تنتشر على نطاق واسع جدا وتتدخل ضمن جميع قطاعات أعمال المؤسسة تقريبا ، وتعتبر أهم مشكلات القياس المحاسبي عن الأنشطة البيئية فيما يلي :

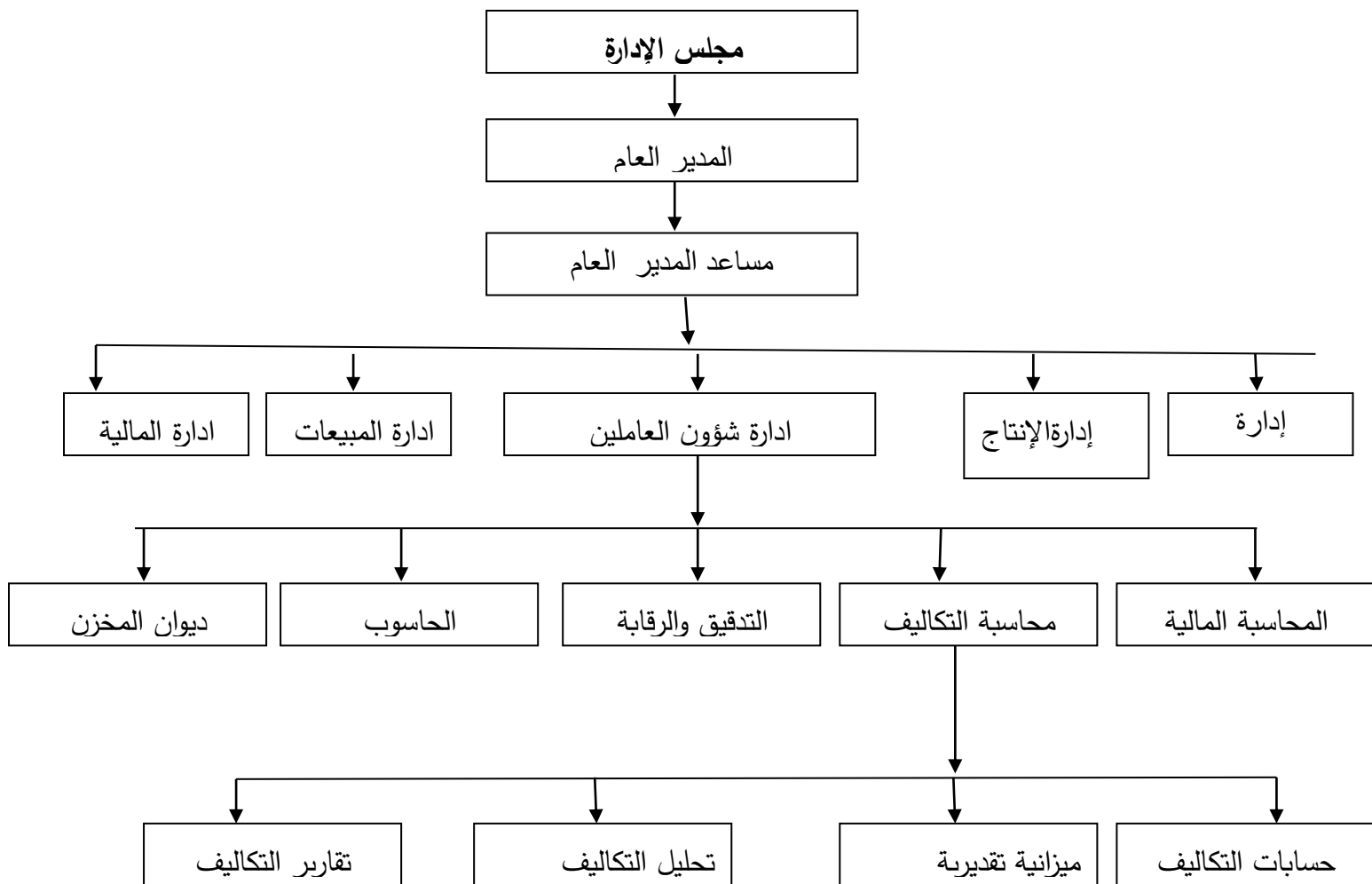
- عدم تحديد أنشطة معينة للوفاء بمسؤوليات المؤسسة وتكرما التقدير الشخصي الأمر الذي يؤدي إلى عدم الاهتمام بتوقعات الأطراف المختلفة للمجتمع وكذلك عدم وجود حصر لتكاليف الأنشطة البيئية .
- صعوبة القياس النقدي للمنافع البيئية
- صعوبة القياس الكمي المباشر لبعض التكاليف البيئية وبالتالي صعوبة ترجمتها إلى قيم نقدية
- نقص المفهوم المنطقي للمسؤولية البيئية.<sup>1</sup>

تهدف محاسبة التكاليف البيئية بالدرجة الأولى إلى تنفيذ الخطط والرقابة عليها ، فضلا عن تسجيل العمليات وتحديد المركز المالي ومن هنا نتطرق إلى تعريفها.

<sup>1</sup>-فارس جميل وآخرون ، أهمية التكاليف والافصاح البيئي ترشد القرارات الإدارية في الشركات الصناعية ، مجلة كلية بغداد ، للعلوم الاقتصادية 29، العراق ، 2012، ص27

## موقع محاسبة التكاليف في الهيكل التنظيمي :

يتوضح من خلال الشكل البياني مامدى أهمية ومعاونة محاسبة التكاليف المؤسسة :



## الإفصاح المحاسبي البيئي:

ويرى الباحثون أن التطور المعاصر في مصطلح الإفصاح ، جاء بديلا لمصطلح النشر وعرض المعلومات ، حيث كان ذلك يتفق مع التعريف التقليدي لوظيفة المحاسبة .

ومن جهة أخرى عرف الإفصاح بأنه " تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصریح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجين في أن واحد<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>-رضوان حلوة حنان ، تطور الفكر المحاسبي ، ط1 ، ، لالدار الجامعية الدولية ، ودار الثقافة ، عمان الاردن

أما المفهوم الإفصاح من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AAA) فجاء بأنه " عرض للقوائم المالية بكل وضوح طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ويتعلق بشكل وتصنيف المعلومات الواردة في القوائم والتقارير المالية ومعاني المصطلحات الواردة بها حيث تكون أكثر ملائمة للتنبؤ بوضعية الشركة مستقبلاً لاتخاذ القرار الاستثماري الملائم

-أما عن أنواع الإفصاح المحاسبي : يمكن تلخيص أنواع الإفصاح كما يلي :

- الإفصاح الكامل
- الإفصاح العادل
- الإفصاح الكافي
- الإفصاح الملائم
- الإفصاح التثقيفي (الإعلامي)
- الإفصاح الوقائي

-أهداف وأهمية الإفصاح المحاسبي :<sup>1</sup>

تكمن أهمية الإفصاح كما يلي :

- ثم التواصل إلى أن الإفصاح المحاسب للقوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية له أهمية كبيرة عن المعلومات المحاسبية في هذه القوائم المالية بحيث أضفى عليها المزيد من الشفافية والمصدقية فجعلها تتميز بدرجة كبيرة من الموثوقية يعتمد عليها الكثير من مستخدميها في تقييم الوضعية .
- تحقيق العدالة بين المستثمرين وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية الأمر الذي يقلل من فرص المتاجرة بناء على المعلومات الداخلية .
- المساهمة في الحفاظ على استقرار أسعار الأسهم حيث أن نقص المعلومات يؤدي إلى زيادة التذبذبات في أسعار الأسهم حيث تفسح المجال لعمليات المضاربة في السوق المالي

<sup>1</sup>-الخطيب خالد ، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الفلسكينية في ظل المعايير المحاسبية الدولي الاول -مجلة جامعة دمشق ، المجلد 08 ، العدد02 ، 2002،ص23

-ازدادت أهمية الإفصاح في التقارير المالية في الدول المتقدمة يزداد عن الدول النامية مما جعل البيانات المالية في الدول المتقدمة أكثر مصداقية مما يساعدها على التقدم الاقتصادي .

-الإفصاح المحاسبي يمكن المحافظة على أسعار أسهم في الأسواق المالية وحماية حقوق المساهمين.

- الإفصاح يمكننا من توفير المعلومات الهامة والسليمة في التقارير المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة .

### أما من الأهداف:

تتمحور أهداف الإفصاح المحاسبي نحو اتجاهين :

1- الاتجاه التقليدي : يهدف ويهتم بالمستثمر الذي لديه دراية محدودة باستخدام القوائم المالية فيقضي بالضرورة تبسيط المعلومات المنشورة ، بحيث تكون مفهومه للمستثمر المحدود المعرفة مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد وفي ذلك كله حماية لهذا المستثمر من التعامل غير العادل في سرق المال .

2- الاتجاه المعاصر يهدف إلى تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات وفي ظل هذا الهدف فإن نطاق الإفصاح لم يعد قاصر على تقديم المعلومات المالية التي تتمتع بأكثر قدر من الموضوعية والتي تتناسب مع القدرات المستثمر العادي ، بل يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدراية والخبرة في فهمها استخدامها والتي يعتمد عليها المستثمر بين الواعين والمحللين الماليين في اتخاذ قراراتهم .

### 3-الإفصاح المحاسبي عن تكاليف البيئية :

#### 1- تعريف الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية<sup>1</sup>:

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

<sup>1</sup>-محمد عزيز ، دور الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العراقية ، مجلة المتقي للعلوم الادارية والاقتصادية ، 2018، ص160



البيئية ، وعرف أيضا على انه عرض وتوفير المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية لمرفق الأعمال في البيانات المالية مما ييسر عمل مستخدمي المعلومات ، و يؤدي إلى ترشيد القرار في تقييم الأداء البيئي للمؤسسة من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن الإفصاح المحاسبي التكاليف البيئية هو توفير المعلومات عن الآثار البيئية الداخلية أو الخارجية ، ذات العلاقة بنشاط المؤسسة إما في القوائم المالية ، تقرير المجلس الإدارة ، تقرير المسؤولية الاجتماعي ، تقارير على مواقع الانترنت ، ويكون غما إجباري عن طريق القانون وضغط أصحاب المصالح ، أو اختياري لتحسين صورة المؤسسة وسمعتها لدى المجتمع والحكومة

## 2-أسس الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية :

-التعرف على أسس الإفصاح عن التكاليف البيئية يجعل عملية الإفصاح عنها سهلة وهذه الأسس ينبغي الإفصاح عن أنواعها التي حددتها المؤسسة بوصفها تكاليف بيئية

-تنشأ التكاليف المحاسبة البيئية بعدة طرق، وقد تؤدي إلى تحسين كفاءة المؤسسة التي تحملتها على عاتقها، فضلا عن تحسين كفاءتها.

مبلغ التكاليف البيئية المحملة على الإيرادات ، ويتم تحليلها بطريقة تناسب مع طبيعة وحجم الأعمال التجارية و/أو القضايا البيئية ذات الصلة بالمؤسسة ، وينبغي الإفصاح عن مبلغ التكاليف البيئية التي تم رسمتها خلال هذه الفترة في الملاحظات على البيانات المالية .

-ينبغي أن تكون التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات كالعقوبات والعقوبات المفروضة على عدم الامتثال للقوانين والنظم البيئية والتعويض للأطراف المتضررة منفصلة عن الإفصاح البيانات الأخرى كجعلها في ملحق

## 3-أشكال الإفصاح المحاسبي البيئي<sup>1</sup> :

إن الإفصاح المحاسبي البيئي يتضمن معلومات عن المسؤولية البيئية ، الأثر البيئي ، الأداء للمؤسسة وتنفيذ في شكل إفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمحاسبة البيئية ، إفصاح عن المعلومات البيئية ، إفصاح عن الموارد البيئية ، وهي متطلبات المؤسسة بحاجة إليها لإدارة المشاكل البيئية الحادة ، ويكون الإفصاح المحاسبي البيئي وفق أشكال رئيسية وهي :

<sup>1</sup>-فاضل بن عثمان ، دور الإفصاح البيئي في دعم الاداء المتميز للشركات ، مجلة الادارة والاقتصاد ، 2017-2018 ، ص17-18

1- الإفصاح في تقارير بيئية مستقلة : وهو مزيج مستقل للإفصاح عن المعلومات البيئية ويتألف من ميزانية بيئية للمؤسسة ، بيان الدخل البيئي (جدول الحسابات النتائج البيئي ) بيان التدفقات النقدية البيئية المدرجة في القوائم السابقة وتشمل هذه التقارير المعلومات البيئية المالية والمعلومات غير المالية والمعلومات النوعية والمعلومات الكمية ولا يهم إذا كان هذا الإفصاح وصفي ، كمي ، مالي ، إجباري أو اختياري لان هذا النوع من المعلومات في القوائم المالية يجعل المؤسسة مهتمة بالجانب البيئي أكثر من الجانب الاقتصادي ، وعادة ما يبنى هذا التقرير على محاور رئيسية وهي :

-معلومات تتعلق بالمؤسسة كنشأتها ، طبيعة القطاع الذي تنشط فيه ، الآثار البيئية لنشاطها .....الخ.

-سياسية المؤسسة البيئية أهدافها الغايات البيئية منها ، البرامج البيئية التي تم تسطيرها ، نظام الإدارة البيئية الخاص بها ، تأمينها البيئي ...الخ

-المبادئ المحاسبة لقياس أداء المؤسسة البيئي المالي والمادي ، القواعد القانونية التي تحكم القياس المحاسبي للاداء البيئي .

-تكاليف المؤسسة البيئية ، المنافع والالتزامات ، استثماراتها البيئية تقديرها للمخاطر البيئية المتوقعة مستقبلا .

2- الإفصاح في القوائم المالية التقليدية المحسنة : وهو مزيج بين تقارير المحاسبة المالية وتقارير المحاسبة البيئية ، وذلك استناد على تقرير المحاسبة المالية الحالي ، تدمج المؤسسة الأصول البيئية الثابتة والغير ملموسة والمبالغ مستحقة القبض البيئية ، بحيث تكون قادرة على التعبير بوضوح نسبي عن المعلومات المحاسبية للأنشطة البيئية للشركات

3- تقرير مراقب الحسابات : تعتبر الإفصاح عن التكاليف المحاسبة البيئية ضمن تقرير مراقب الحسابات أداة ثانوية ، ويكون هذا من خلال تأكيده على عدالة ومطابقة القوائم المالية للمؤسسة وصحة المعلومات التي تتضمنها وطرق المتبعة في قياسها .

4- الإفصاح في تقارير الإدارة : عادة ما تصدر المؤسسة في نهاية كل سنة مالية تقريرها السنوي والذي يكون مستقل طعن القوائم المالية للمؤسسة ، فيمكن الإفصاح عن التكاليف البيئية في جزء مستقل فيه ، كما يمكن الإفصاح عنها في تقرير مجلس الإدارة.

#### 5- نموذج الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية البيئية للمؤسسة

ويكون ذلك من خلال تقرير المسؤولية الاجتماعية البيئية ويمكن للمؤسسة أن تعكس أنشطتها الاقتصادية على نحو أشمل في عملية حماية البيئة ، وان تفصح عن معلومات حماية البيئة للمشاريع إلى الجمهور والحكومة ، ويعتبر تقرير المسؤولية الاجتماعية البيئية للمؤسسة آلية مستقلة للإفصاح عن المعلومات وبإمكان هذا التقرير أن يعكس المعلومات المحاسبية البيئية للمؤسسة على نحو أكثر مهنية وهو ما يؤدي إلى تحسين صورة المؤسسة لدى المجتمع .

#### 4- العوامل المؤثرة في درجة الإفصاح عن التكاليف البيئية<sup>1</sup>

تنقسم هذه الأخيرة إلى عوامل :

1- حجم الشركة : تتميز الشركات الكبرى بإملاكها لتكنولوجيا متطورة الأمر الذي يؤدي تأهيل كوادرها سواء من الجانب المهني أو العلمي ، وهذا ينعكس بالإيجاب على درجة الإفصاح

2- الأداء الاقتصادي للشركة : كلما كانت ربحية الشركة مرتفعة أزداد تحملها لتكاليف بيئية أكبر ، وهو ما يجعلها تفصح عن هذه التكاليف في قوائمها المالية .

3- الحساسية البيئية تمتاز الشركات التي تنشط لمدة زمنية طويلة في مجالات اقتصادية ذات حساسية بيئية و خبرة تمكنها من تحكم الجيد في أساليب معالجة التلوث

4- الوعي البيئي للإدارة : إن ارتفاع الوعي البيئي لدى إدارة الشركة يجعلها تقدم على الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها

5- الشركات متعددة الجنسيات : تتميز الشركات العابرة للقارات بنشاطها في دول عديدة وهذا ما يجعلها تفصح عن معلوماتها البيئية لتجنب تورطها مستقبلا في أي مشاكل البيئية .

6- خبر المستثمر : غالبا مايتوقف الإفصاح عن التكاليف البيئية على المستعمل لقوائم المؤسسة المالية ، فإن كان المستثمر يجيد قراءتها فهو يمثل ورقة ضغط عليها بان تفصح أكثر عن هذه المعلومات والتكاليف البيئية

<sup>1</sup>- آدم موسى ، ياسين عبد الرحيم ، دور القياس والافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية (اطروحة دكتوراه كلية الدراسات العليا ، السودان ، دس ، ص22

7-ثقافة الشعوب : كلما كان أفراد المجتمع يتمتعون بوعي بيئي ، كلما زاد الضغط على الشركة بان تحافظ على البيئة وتحميها وتفصح عن التكاليف البيئية التي تتحملها

8-طبيعة ونوع الصناعية : فان نشاط الشركات في قطاعات ذات حساسية مرتفعة كالطاقة النووية ، أو الصناعات الكيمائية ، تكون مجبرة على الإفصاح عن التكاليف التي تتحملها من اجل التخفيف من معدلات التلوث .

## 5-أهداف الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية : تنقسم إلى :<sup>1</sup>

### 1-أهداف داخلية :

يساهم الإفصاح عن التكاليف البيئية في حفاظ المؤسسة على ركزها التنافسي ، وهذا عن طريق تحسين صمعتها اتجاه أصحاب المصالح ومختلف الأطراف التي لها علاقة بنشاطها الاجتماعي والاقتصادي .

-يظهر الإفصاح عن التكاليف البيئية مدى التزام المؤسسة بالقوانين واللوائح التنظيمية ، التشريعات الصادرة سواء من المنظمات الحكومية أو غير الحكومية ، مما يعطيها شرعية أكثر لأنشطتها

-في حالة احترام المؤسسة تعليمات المحافظة على البيئة وتجنب المخاطر التي تعيق العمال ، بخلق لديهم نوع من الاستقرار النفسي مما يؤدي إلى ارتفاع معدل إنتاجهم.

### 2- أهداف الخارجية :

-إن إفصاح المؤسسة عن التكاليف البيئية التي تتحملها يظهر للمجتمع مدى التزامها بأعبائها

-تمارس المنظمات الغير الحكومية والهيئات الاجتماعية ، بالإضافة إلى المستهلكين ضغوط متواصلة على المؤسسة ، ولهذا فالإفصاح عن التكاليف البيئية يعتبر أفضل وسيلة للتفاوض بين الطرفين

-يعكس الإفصاح عن التكاليف البيئية النشاطات التي تقوم بها المؤسسة من أجل الحفاظ على البيئة وحمايتها من أخطار التلوث وهذا يحميها قانونيا ويعفيها من الضرائب

<sup>1</sup>-ياسين عبد الرحيم ،ادم موسى ،المرجع السابق ، ص23

## 6-أهمية لإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية<sup>1</sup> :

-يساعد الإفصاح المحاسبي البيئي على إدراك اثر القرارات التجارية للمؤسسة على البيئة كما يساعد مدراء على تحديد المخاطر البيئية وهيكل التكاليف والاستثمارات التي لها تأثير على البيئية ، كما أن الإفصاح عن القضايا البيئية له تأثير على الأداء الاقتصادي والمالي للشركات وتحسن سلوكها .

-تعاضم دور الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في السنوات الأخيرة وذلك لما له من دور كبير في زيادة كفاءة المعلومات الموجودة في القوائم المالية

-تعتبر المعلومات البيئية التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية ذات طبيعة كمية مالية ، مما لا يجعل لها دور تأثير مباشر على نتيجة نشاط المؤسسة كما أن الإفصاح يعتبر أفضل طريقة تتبعها المؤسسة من اجل إعلام المجتمع وأصحاب المصالح عن الأنشطة البيئية التي تقوم بها .وهي أيضا أسلوب تسويقي لمنتجاتها ولهذا فالمحاسبة هي الوسيلة الأنسب لتحقيق ذلك

## 7-الطرق المحاسبية المقترحة لمعالجة التكاليف البيئية<sup>2</sup>.

من أهم مميزات الإجراءات المحاسبية هي ميزة الاستمرار المحاسبي فقد أدت هذه الميزة إلى وجودكم هائل من الإنتاج الإجرائي المحاسبي وتم استخدامه من قبل الباحثين لحل بعض المشاكل المحاسبية المعاصرة .

-مصاريف الحد من التلوث : ويندرج تحت بند المصاريف الرأسمالية وهي التي تنفق من اجل الحصول على المعدات أو الآلات .

- مصاريف إزالة التلوث : ويندرج تحت بند المصاريف الايرادية والذي يحمل عبء على دخل الفترة التي انفق فيها مثل ل( التعقيم - وإزالة نفايات الإنتاج) وعلى ضوء ذلك لابد من تخصيص حاسبين مستقلين لكلا نوعين :

-أصول اجتماعية -معدات الحد من تلوث البيئة

<sup>1</sup>-بجلول عادل ، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للاسمنت ليبيا جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، دس، ص447

<sup>2</sup>-مسعود دروسي وآخرون ، واقع افاق المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة المتوسطة في الجزائر ، جامعة الوادي ، مداخلات يومي 05 و06 ماي 2013 ، ص16

-مصارف اجتماعية -إزالة تلوث البيئة

-المعالجة المحاسبية للمصاريف للحد من التلوث : ثم الإشارة في السابق إلى أن هذا النوع من المصاريف يندرج تحت المصاريف الرأسمالية لأنها مخصصة لشراء أو ابتكار معدات والآلات تستخدم في الحد من التلوث فيتم معالجتها الأصول المعمرة التي تنتمي إلى الأصول الثابتة ويكون إثبات القيود في دفتر اليومية .

-عن الشراء(بقيمة الأصل مضافا إليها المصاريف اللازمة لتشغيل الأصل -تأمين -نقل)

من -/أصول اجتماعية -معدات الحد من التلوث

إلى -/النقدية أو البنك

-يتم الحساب قسط اهتلاك بإحدى طرق الاهتلاك المعروفة الثابت أو المتناقص ويكون القيد

كآلاتي :

من -/ مخصص الاهتلاك المعدات الاجتماعية

إلى -/ قسط الاهتلاك المعدات الاجتماعية

-ويتم الإقفال في قوائم المالية الاجتماعية

من -/ قائمة التكاليف والعائد الاجتماعي

إلى -/ قسط الامتلاك المعدات الاجتماعية.

## المبحث الثاني: الدراسات السابقة في مجال المحاسبة البيئية والنظام المحاسبي المالي (SCF)

قمنا بالاطلاع على الكثير من الأدبيات والدراسات التي ناقشت موضوع الدراسة الحالية على المستوى المحلي الدولي بغية الإلمام والإحاطة بمختلف الجوانب الموضوع وتحليل أبعاده، ومن هذه الدراسات مايلي :

### 1-الدراسات المحلية :

1-1-د.نجو عبد الصمد، و.أ.د. الهام يحياوي ، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية ، لشركة الاسمنت عين الكبير ، سطيف ، مجلة العلوم الإنسانية و الاجتماعية ، العدد 38 ، جوان 2018 / ، جامعة باتنة 01

تهدف الدراسة إلى تقييم واقع الإفصاح عن الأداء البيئي بمؤسسات الاسمنت في الجزائر من خلال تحليل محتوى التقارير المالية لشركة الاسمنت لعين الكبير -سطيف- عن الدورات (05) الخمس الأخيرة ، وقد تم تواصل إلى أن الإفصاح عنها يتم من خلالا قسم حصيلة النشاط في تقرير الإدارة وملحق القوائم المالية ، وقد تميز هذا الإفصاح بكونه إفصاحا إيجابيا ، ثم التركيز على تقديم معلومات بيئية ذات طابع إيجابي متعلقة بما تنفقه المؤسسة في مجال حماية البيئة ، والإجراءات المتعلقة بتطبيق نظام الإدارة البيئية و مراجعتها.

وذلك من دون إدراج معلومات مادية (غير نقدية ) مرتبطة بالتأثيرات السلبية لنشاط المؤسسة على البيئة كمؤشرات الأداء البيئي المتعلقة بالانبعاث الجوية .

وقد أوصى الباحث على ضرورة مراجعة التشريعات المحاسبية لدراسة إمكانية إدماج متطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي فيها ، كذلك دراسة إمكانية وضع حوافز مادية و معنوية بهدف تشجيع المؤسسات الجزائرية على نشر المزيد من المعلومات المالية والغير المالية عن ادائها البيئي .

1-2-ناصرى ايمان ، وسمر نوال ، المحاسبة الخضراء في المؤسسات الصناعية ، دراسة حالة شركة الاسمنت الجزائرية "جيكا" ، مجلة إضافات اقتصادية ، المجلد 05، العدد02 (2021) ، الصفحة 229-247 ، جامعة جيلالي اليابس -سيدي بلعباس .

تهدف الدراسة إلى إبراز أهم تطبيقات المحاسبة الخضراء في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، حيث تبين أهم الحسابات المستعملة ، التكاليف المتحملة ، المعايير العالمية المتبناه من طرف المؤسسات ، منها نظام الإدارة البيئية والإنتاج الأنظف والسلامة المهنية ، طرق الإفصاح المالي عن معلوماتها البيئية وأداءها البيئي ، وقد تم التوصل إلى أن الشركة تقوم بإدراج التكاليف البيئية ضمن تكاليفها الكلية بشكل غير منفصل في قوائمها المالية (الميزانية ، جدول حسابات النتائج والملاحق).

ومن خلال معطيات الشركة باستعمال أداة الملاحظة تم الاستنتاج بأن الشركة تقوم بتحمل مسؤوليتها البيئية وتسعى جاهدة إلى حماية البيئة على أكمل وجه ، وذلك من خلال اقتناءها لتكنولوجيا صديقة البيئة ، كما تقوم بإدراج هذه التكاليف في محاسبتها المالية ليتم الإفصاح عنها في الأخير في القوائم المالية بصفة عامة أي لا يتم فصل المحاسبة المالية عن المحاسبة البيئية تطبيق المحاسبة البيئية والنصوص التشريعية والتنظيمية السارية المفعول في مجال البئة لا سيما منها القانون 10/03 المؤرخ في 19 جويلية 2003 والمتعلق بحماية البيئة في اطار التنمية المستدامة .

1-3-أمال ملاح ، الإفصاح المحاسبي التكاليف البيئية في القوائم المالية ، مذكرة ماستر علوم التجارية ، جامعة أم البواقي 2017

هدفت هذه الدراسة إلى تعريف عن مدى التزام شركة بناء الهياكل المعدنية المصنعه (BATICIM) وحدة أم البواقي بالإفصاح المحاسبي عن تكاليفها البيئية . كما هدفت إلى التعريف على المعلومات التي تحول دون قيام الشركة محل الدراسة بالإفصاح البيئي ، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وتم إعداد الاستبيان وخلصت الدراسة بعد اختبار الفرضيات إلى أن الشركة محل الدراسة لا تفصح عن تكاليف البيئة في القوائم المالية ، وهذا راجع إلى جملة من المعوقات أهمها ضعف التشريعات المتعلقة بالإفصاح عن التكاليف البيئية وكذا عدم وجود حوافز حكومية كافية للشركة لتبني سياسات اجتماعية وبيئة من اجل أعداد نظام تكاليف فعالة.



#### 1-4-4-مقران شباحة، بن يوسف الندير، واقع محاسبة التكاليف البيئية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي مذكرة ماستر علوم اقتصاد جامعة بوضياف 2018

تهدف الدراسة إلى التعريف على واقع محاسبة التكاليف البيئية في ظل النظام المالي المحاسبي بمؤسسة الاسمنت بسور الغزلان-البويرة-نتيجة التغيرات الجديدة للأنظمة المحاسبية المالية، وكذا المعايير المحاسبة الدولية من جهة والضغوطات التي تتعرض لها المؤسسة من تلويث محيطها البيئي من جهة أخرى. لقد توصلت الدراسة الى أهمية البالغة لمحاسبة التكاليف البيئية في مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان -البويرة -حيث قامت باستثمارات بيئية كتركيب ملفات ذات الأكياس، إعادة تشغيل محطة المياه، تسيير النفايات ومصاريف أخرى متعلق بالجانب البيئي، مما حقق لها عائد صافي في استرجاع 10% من مسحوق إنتاج الاسمنت، وتخفيض 50% من استهلاك المياه، كما تمت معالجة التكاليف البيئية في إطار النظام المحاسبي المالي.

يستحسن على المؤسسة الاعتراف بمسؤوليتها البيئية من خلال الإفصاح على التكاليف البيئية وقياسها وتعزيز مكانها في محيطها الاقتصادي والبيئي.

#### 1-5-1-بوشيخي رشيدة، بلغماري هشام -واقع المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية مذكرة ماستر في علوم التسيير، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب عين تموشنت 2018

تهدف هذه الدراسة إلى بيان مستوى إدراك المحاسبة البيئية لدى ادارة الشركات الصناعية، ودورها في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي، وقد بينت الدراسة الى أن هناك مستوى ضعيف من الإدراك لدى المؤسسات بالبيئة، ولكن هناك تخوف من تطبيق المحاسبة البيئية لبعض المؤسسات الصناعية، وأيضا عدم وجود التأهيل المناسب لتطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي، وهذا يرجع إلى نقص القوانين والتنظيمات المؤطرة في مجال البيئة، حيث تطبيق هذا الأخير سيؤدي حتما إلى تحقيق إرباح على المدى الطويل للمؤسسات الصناعية.

-علي طيوب، مساهمة التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الصناعية، رسالة الماجستير في علوم

التسيير، جامعة محمد بوضياف، 2016تهدف هذه الأطروحة

إلى الدراسة مدى مساهمة محاسبة التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية، وقد تناولت هذه الرسالة في جانبها النظري أهم المفاهيم والمصطلحات المتعلقة بالتكاليف البيئية والأداء البيئي، أما الجانب التطبيقي فكان عبارة عن دراسة ميدانية ببعض المؤسسات بولاية المسيلة وقد توصل الباحث إلى انه هناك

وعى لدى مسؤولية إطارات هذه المؤسسات لكن مقابل ذلك لا تقوم هذه المؤسسات بقياس التكاليف البيئية وذلك لكونها لا تطبق المحاسبة البيئية، ولا تتحمل مسؤوليتها الاجتماعية والبيئية كما ينبغي .

### 1-6- سعيد سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية، رسالة الماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2014، 2

تقوم هذه الدراسة على بيان مدى قدرة المؤسسات الصناعية على قياس التأثيرات البيئية والإفصاح عنها وقد أملت هذه الدراسة بمعظم المفاهيم والمصطلحات ذات صلة بالتأثيرات البيئية والأداء البيئي وهذا بالجانب النظري أما من الجانب التطبيقي فقد توصلت الباحثة إلى ان النظم المحاسبية المطبقة من قبل المؤسسة محل الدراسة لا تشمل على الطرق الخاصة بالمحاسبة عن الأداء البيئي وأن كل ما يتم الإفصاح عنه بالقوائم المالية من معلومات خاصة بالأنشطة البيئية لا يخرج عن حدود تلك الأنشطة التي يترتب عنها أعباء مالية، ويتم الإفصاح عنها على أنها تكاليف اقتصادية وتعتبر استثمار وليس لها تكاليف بيئية ملزمة على المؤسسة أن تتحملها للحد من التلوث البيئي.

### 1-7- مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها بالقوائم المالية لتحسين الأداء البيئي أطروحة الدكتوراة في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015

تسعى هذه الأطروحة إلى دراسة عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف البيئية والإفصاح عنها بالقوائم المالية من أجل تحسين الأداء البيئي، والنتائج التي توصل إليها الباحث أنه بالرغم من مدى التأثير الجيد لعملية القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في القوائم المالية على تحسين الأداء البيئي إلا أن معظم المؤسسات ترفض تطبيقه وذلك بسبب عدم وجود قوانين واضحة على المستوى المحلي الوطني وكذا الدولي التي تجبر المؤسسات على الالتزام بتطبيق المحاسبة البيئية وقياس التكاليف المرتبطة بأنشطتها البيئية وكذا الإفصاح عنها في التقارير المالية وتحمل مسؤوليتها البيئية .

## 2-الدراسة الدولية :

### 2-1-الدراسات العربية :

-دراسة عوض ،جمال الدين ،1998،التحليل المحاسبي للتكاليف للتحكم البيئي ،دراسة ميدانية المجلة العلمية للبحوث والدارسات التجارية ،كلية التجارة ،جامعة الإسكندرية ، العدد2،ص49-64

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على اثر المتغيرات الاقتصادية المعاصرة على حاجة المنشآت في إعادة النظر في تقييم مسارها وخصوصا فيما يتعلق بالبيئة ، كون القضايا والمشاكل البيئية تعد أحد أهم واطخر المشاكل التي تواجه المجتمعات وخصوصا المجتمعات الصناعية ،حيث اتضح أن المنافع الناتجة من خلال مزاوله المنشأة لنشاطها التي تؤثر في النهاية على الدخل القومي لاتبرز الصورة الحقيقية ،ولا تمثل المنفعة الحقيقية إذا لم يؤخذ في الاعتبار عناصر التكاليف البيئية في الحساب عند تحديد وتقييم النشاط مما يتحتم تحميل التكاليف والأعباء البيئية على تكلفة المنتج النهائي ، واتبع الباحث المنهج التحليلي لاستبانته الدراسة

أشارت نتائج الدراسة إلى القصور الحالي في تطبيق هذه الإستراتيجية ، إذأن النظام الحالي لمحاسبة التكاليف يكتفي بحصر وحساب عناصر التكاليف المرتبطة بنشاط المنشأة ،دون الأخذ في الاعتبار تكاليف المرتبطة بالبيئة ،ممايؤثر على نتائج الأعمال ، وبالتالي يقلل من الاعتماد عليها وتوجد أساليب خاصة لقياس التكاليف البيئية ،لضمان انعكاسها بقيمتها الحقيقية سواء عند إعداد بيانات تكاليف الإنتاج او عند اتخاذ قرارات التسعير كمؤشر لتقييم الأداء ، الأمر الذي يؤدي على الإخلال بالثقة في المعلومات المحاسبية ،ويرى الكاتب أن من العوامل التي أسهمت في هذا الخلل الحاصل مشكلة التكاليف البيئية التي يصعب التعرف عليها ،وقياسها بالأساليب التقليدية المتعارف عليها لتحليل العائد والتكلفة ، الأمر الذي يؤدي على ضرورة استخدام أساليب خاصة لقياس التكاليف البيئية لضمان انعكاسها بقيمتها الحقيقية ،سواء عند إعداد بيانات تكاليف الإنتاج أو عند اتخاذ قرارات التسعير .

-دراسة عيسى حسين 2000 ،نظم إدارة تكاليف البيئية ، مجلة العلمية للاقتصاد والإدارة ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، القاهرة ، العدد3،المجلد4،ص763-764

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم إطار مقترح لنظم إدارة التكاليف البيئية ،حيث أشارت الدراسة على أن هناك وعيا بيئيا في ازدياد واستمرار وأصبح هناك مايسمى بالمستثمرين والمستهلكين الخضر ، الذين بدورهم يبدون اهتماما متزايدا بالإضافة للربحية للأثر البيئي والتكلفة الناتجة عن مزاوله المنشأة الصناعية نشاطها ممايرز دور المحاسب في

مساعدة كل الأطراف من خلال إمدادهم بالمعلومات اللازمة لتمكين الجهات المعنية من اتخاذ القرارات والتخطيط ورسم السياسات ، وقد احتلت مشكلة حماية البيئة والمحافظة عليها مكانا بارزا في الاهتمام الحكومي ، خلال العقدين الماضيين خاصة بعد ازدياد مصادر التلوث وتنوعها ومما يترتب على تنفيذ قوانين ونظم البيئة تكاليف تتحملها المنشأة. ويرى الكاتب أنه لا بد من تصميم نظام لإدارة التكاليف البيئية من شأنه أن يساعد في تحديد وقياس وتحليل التكاليف البيئية وبيان كيفية استخدام معلومات.

التكاليف البيئية في ترشيد عملية اتخاذ القرارات. واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. وبناء على ما تقدم فإن الاهتمام بالبيئة قد فرض عدة ضغوط على المنشأة تتمثل في الآتي :

- 1- ضرورة الالتزام بتنفيذ القوانين والقواعد والإجراءات البيئية واخذ الاعتبارات البيئية في الحسبان عند تخطيط وتنفيذ وتقييم أداء المنشأة
- 2- تزايد توقعات المجتمع المحلي والإقليمي والدولي بشأن قيام المنشأة بالتركيز على تقديم سلع ومنتجات صديقة للبيئة .
- 3- تزايد الميل لدى المستهلكين إلى اقتناء واستخدام سلع وخدمات غير ضارة بالبيئة وذلك مع عدم الإخلال باعتبارات السعر المنخفض والجودة المرتفعة .

-دراسة البدوي محمد عباس ، 2000، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية ، الإسكندرية دار الجامعة ، الجديد للنشر

هدفت هذه الدراسة على التعرف على التأثيرات البيئية الاجتماعية على المحاسبة ، واستخدمت منهجية الدراسة المنهج الوصفي .وأشارت الدراسة التي قامت بها لجنة التأثيرات البيئية المنبثقة عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) باستعراض الأسباب التي حالت دون قيام المحاسبين بتوفير المعلومات المتعلقة بتأثيرات المنشأة على البيئة ، فأوضحت انه حتى وقتنا الحاضر لات وجد أسس أو قواعد لقياس وعرض التكاليف الاجتماعية الكلية للإضرار البيئية الناشئة عن عمليات المنشأة للأسباب الآتية :

-عدم وجود معايير لحماية البيئة تلتزم بها المنشآت مما أدى إلى تجنب هذه المنشأة تحمل نفقات لتخفيض الإضرار البيئية.

-صعوبة وضع مقاييس النقدية للأضرار البيئية بطريقة موضوعية .

- عدم رغبة العديد من المنشآت في الإفصاح اختياريًا عن التكاليف المرتبطة بالأضرار البيئية ، واستناد لأسباب السابقة اقترحت اللجنة تحديد المعوقات والمشاكل التي تواجه المنشأة فيما يختص بالرقابة على التلوث والمعايير المسموح بها ، ووضع خطة تفصيلية للحد من المشاكل البيئية والموازنة التخطيطية للتكاليف البيئية ، إضافة على تحديد التكاليف المترتبة عن الحد من الآثار البيئية وتوضيح التأثيرات البيئية الجوهرية على المركز المالي للمنشأة ونتيجة الأعمال .

- وقد أشارت اللجنة المذكورة إلى أن هذه المعلومات مفيدة للهيئات العامة المهتمة بشؤون البيئية ، وأيضًا المستثمرين المهتمين بالالتزامات المتوقعة على المنشأة تجاه المشاكل البيئية ، لما لها من آثار يجب أخذها في الاعتبار عند اتخاذ قراراتهم.

- دراسة أبو خشبة ، 2001 ،مراجعة الأداء البيئي والاجتماعي للمنشأة الصناعية دراسة الميدانية لأراء عينة من المراجعين في جمهورية مصر العربية .

- هدفت هذه الدراسة إلى مراجعة الأداء البيئي والاجتماعي للمنشآت الصناعية : دراسة ميدانية لأراء عينة من المراجعين في جمهورية مصر العربية ، واتبع الباحث الأسلوب الوصفي والتحليلي لبيانات الدراسة ، وبينت النتائج أن اهتمام برامج المراجعة التي يعدها مراجعو الحسابات ينصب على الأثر المالي وليس على الأثر الاجتماعي ، كما أن المراجعة البيئية تكاد تكون مهملة من قبل المراجعين ، كما غن المنشآت الاقتصادية نادرا ما تفصح عن نشاطاتها البيئية . لذلك فإن زيادة دور المراجع في المجال البيئي يعتمد بشكل تأسسي على تدخل الدولة عن طريق سن تشريعات بيئية ملزمة ، بالإضافة إلى ضغوط الأطراف المهمة بالمجتمع والهيئات والمنظمات المهنية على المنشآت . وتوصلت الدراسة على ان المعايير المحاسبية للإفصاح المحاسبي البيئي أصبحت حقيقة في مجال الإفصاح الخاص والمرابط بالالتزامات البيئية ، وأمكن لعديد من الشركات على مستوى العالم أن تطبق تلك المعايير وفقا لمتطلبات كل معيار ، كما أن الالتزامات المستحدثة لمهنة المحاسبة وخاصة المحاسبين الإداريين تشير إلى ضرورة اهتمام الوحدات الاقتصادية بالأمر البيئية ، وبالأخص ما يؤثر في القوائم المالية ،ومن ثم تصبح المعلومات التي يتم الإفصاح عنها خدمة لأصحاب المصالح المتعارضة امرأ في غاية الأهمية لتأثر القرارات الاستثمارية بما تصفح عنه تلك الوحدات الاقتصادية .

- دراسة سعيد ،2001، أهمية نظام المعلومات المحاسبي في مكافحة تلوث البيئة ،دبي الإمارات العربية المتحدة

- أوضحت الدراسة أن مشكلة تلوث البيئة ارتبطت بالجوانب الكيميائية والبيولوجية والهندسية والطبية ، إلا انه وفي الآونة الأخيرة أصبحت مشكلة تلوث البيئة مجالا من مجالات العلوم الاقتصادية التي تبحث في العلاقات الاقتصادية للمنشأة والبيئة ، كما أصبحت مجالا للدراسات المحاسبية التي انصبت جهودها على تحديد دور المحاسبة في الأزمة الحالية المحافظة على البيئة ، وقد أدى اهتمام المحاسبين بهذه المشكلة إلى ظهور ما يعرف بالمحاسبة الخضراء (GREEN ACCOUNTING)أو المحاسبة البيئية (ENVIRONMENTAL ACCOUNTING) التي تهتم بمشكلة قياس تكاليف التلوث البيئية ،بهدف تزويد الأطراف المسؤولة عن اتخاذ القرارات .

بالمعلومات ذات العلاقة بهذه المشكلة للاسترشاد بها في تحديد الإجراءات اللازمة للمحافظة على البيئة.حيث لم يعد ينظر للوحدة الاقتصادية على أن هدفها الوحيد هو تعظيم الربح وان مقدار الأرباح التي تحققها الوحدة الاقتصادية تتناسب تناسباً طردياً مع مدى مساهمتها في تحقيق الأهداف الاقتصادية للمجتمع ، واعتبرت الدراسة أن القياس المحاسبي الحالي لا يعكس مدى استغلال الوحدات الاقتصادية للبيئة المحيطة ، وبالتالي فإن الأرباح الحالية ليست بالمقياس الصادق لتقييم الأداء مالم تعكس التضحيات التي حملتها الوحدة الاقتصادية للغير .وأكدت الدراسة من خلال المنهج النظري أن للمحاسبة دوراً كبيراً وفعالاً في التحكم والرقابة على تلوث البيئة من خلال ضم هذه التكاليف الكلية مما يؤدي إلى الشمولية القياس والتحليل

ومن أهم نتائج الدراسة أن الوحدة الاقتصادية التي يكون هدفها الوحيد هو تعظيم الربح لن يكون لديها الحافز في المحافظة على الموارد البيئية ، ولذلك يرجع للنظرة التقليدية إلى اعتبار تلك الموارد البيئية ،وذلك يرجع للنظرة التقليدية إلى اعتبار تلك الموارد سلعا مجانية بالإمكان لأي كان الحصول عليها كيفما ومتى شاء دون مقابل ، ولن يكون في نية المنشأة أن تحسن استغلالها للموارد محدثة بذلك الأضرار جسيمة بالبيئة ومواردها ، سعياً منها وراء تعظيم الربح كالتوسع في استخدام العناصر الحرة المجانية كالهواء والماء والتربة ،وبالتالي سوف يتحمل المجتمع التكلفة الناتجة عن هذا الاستخدام أي إن تعظيم الربح سيكون على حساب المجتمع وتدمير موارده البيئية .

-دراسة الاعدل يحي عمر إبراهيم 2005 دور التكاليف البيئية في تقييم الأداء البيئي للمنشآت

الصناعية ، رسالة الماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد والإدارة ، جامعة صنعاء ، اليمن  
هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مشكلة الضعف الاهتمام بالأداء البيئي في المنشآت الصناعية  
الصناعية في الجمهورية اليمنية ، وإبراز دور التكاليف البيئية في تقييم أداء المنشآت الصناعية اليمنية ، وقد  
هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى فعالية الأداء البيئي في المنشآت الصناعية اليمنية ، وتحديد  
الصعوبات التي تعيق عمل الأداء البيئي في المنشآت الصناعية اليمنية ، كذلك تحديد العوامل التي  
تساعد على رفع كفاءة الأداء البيئي كذلك تحديد العوامل التي تساعد على رفع كفاءة الأداء البيئي في  
المنشآت الصناعية اليمنية .

وقد اعتمد منهجية الدراسة على الأسلوب الاستنباطي والاستقرائي والوصف التحليلي في جمع وتحليل  
البيانات من واقع المصادر الأولية والثانوية إذا استطلعت الدراسة عينة من المنشآت الصناعية اليمنية  
بالقطاع العام ، والقطاع الخاص .

وخلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها :

1- إن نظام تقييم الأداء البيئي المتبع حاليا في المنشآت الصناعية اليمنية لا يتناسب والمتغيرات البيئية  
الحديثة .

2- إن المنشآت الصناعية اليمنية لا تطبق نظام المحاسبة البيئية ، ولا يوجد لديها أي معايير للحد من  
التلوث البيئي والمحافظة على البيئة .

3- هناك اقتناع لدى المديرين بعدم قدرة نظام تقييم الأداء الحالي على توفير المعلومات المناسبة لترشيد  
اتخاذ القرارات .

-دراسة أبو خشبة ، 2002، أهمية التكاليف البيئية في مجال اتخاذ القرارات وتقييم الأداء مدخل مقترح  
للمنشآت السعودية .

هدفت هذه الدراسة إلى وضع إطار علمي لمفهوم البيئة والتلوث البيئي والتعرف على أنواع التكاليف البيئية  
ومحدداتها ودور المحاسب في قياس وتحليل البيئية وتأثيرها على اتخاذ القرارات وتقديم مدخل مقترح لزيادة فعالية  
دور التكاليف البيئية في المنشآت السعودية . واستخدم الباحث استبانته ضمنها مجموعة من الأسئلة للوقوف على  
أراء عينة الدراسة . وكانت أهم نتائج التي توصلت إليها الدراسة :

- 1- أن الأساليب المحاسبية التقليدية البيئية ضمن عناصر المصروفات غير المباشر ، ومن ثم لاتساعد على توفير المعلومات المتعلقة بالتكاليف البيئية مما ينتج عنه المعلومات غير دقيقة وقرارات مبنية على أسس خاطئة .
- 2- أن قياس التكاليف البيئية يعد أمرا مهما وضروريا في مجال اتخاذ القرارات التشغيلية وتحتاج المحاسبة عن التكاليف البيئية إلى تكامل وتضافر جهود المهندسين والفنيين والمحاسبين والإداريين والاقتصاديين
- 3- يجب الإفصاح عن التكاليف البيئية والأداء البيئي ضمن القوائم المالية وأن السنوات القادمة ستشهد تحول العديد من عناصر التكاليف البيئية من كونها تكاليف ذات قرارات ومصادر خارجية إلى تكاليف ذات قرارات ومصادر داخلية .
- 4- أن مفهومي البيئة والتنمية لايمكن فصلهما بل هما متكاملان ومرتبطان ارتباطا وثيقا لايقبل التجزئة.



## 2-2-الدراسات الاجنبية :

### دراسة- Environmental Accounting protection Agency EPA2000 بعنوان Enhancing supply chain performance with Environmental:Environmental Cost information

قامت لجنة حماية البيئة في الولايات المتحدة الأمريكية بتعزيز برنامج للمحاسبة البيئية تأخذ في الحسبان الاعتبارات البيئية والتكاليف المرتبطة بها ، مثل تكاليف الحد من التلوث وذلك عند بدأ ونهاية عملية الإنتاج ، ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم الإعداد لبرنامج المحاسبة عن البيئة ال EPA فهو عبارة برنامج أو خطة عمل للمحاسبة البيئية مهمته هو تشجيع وحث الملاك وأصحاب المنشآت لفهم نطاق التكاليف البيئية المرتبطة بنشاطهم ودمج هذه التكاليف في عمليات صنع القرار ، وذلك من خلال دراسة النظرية تحليلية للعديد من الدراسات والتنظيمات المهمة بمهنة المحاسبة ، فقد تبين من الدراسة أن معظم المنشآت تحفي التكاليف البيئية ولا تتم معالجتها أو احتسابها ، مما يؤثر على القرارات الإدارية المختلفة مثل قرارات الشراء والإنتاج وخطة الإنتاج. وبناء عليه تم تكوين فريق من الخبراء المتخصصين لتوعية المعنيين بالدور الذي تلعبه ال EPA في هذا المجال وتمت توزيع مجموعة من الأسئلة على عدد من المنشآت من خلال تقديم النصائح التالية :

- 1- خفض الفاقد من المواد والمخالفات الضارة
- 2- إنشاء مشروع أو خطة عمل للمحاسبة البيئية .
- 3- تنبي الإعلان والتصريح بهذه الخطة
- 4- تخفيض تكلفة إزالة المخالفات من خلال تخفيض المخلفات من الأساس
- 5- رفع العائدات من خلال تخفيض شراء كمية مواد غير ضرورية مما يخفض من تكاليف التخزين ومن إجمالي التكاليف .
- 6- خفض المخاطر من استخدام مواد ضارة بالموارد البشرية والمادية
- 7- وتعمل وكالة حماية البيئة الأمريكية ال EPA على دمج نظام المحاسبة الإدارية بحيث يتماشى مع برنامج المحاسبة عن التكاليف البيئية ، وعلى أن يتم التصريح بها بدقة وشفافية تامة وتصاغ هذه النظم في مجموعة من القرارات مشتملة على القرارات التخطيط وتقييم الأداء ، مما يؤدي إلى زيادة كفاءة النظم الإدارية

والتنظيمات المخولة باتخاذ القرارات لاتخاذ الخطوات اللازمة للحد من الإهدار والتلوث وكجزء من مهمات برنامج المحاسبة البيئية .

### دراسة Christopher and babington بعنوان – the french bilan social – a pragmatic model for the development of accounting for the environment

ناقشت الدراسة مفهوم أهمية المحاسبة عن البيئة في إطار عرض التجارية الفرنسية في هذا المجال ، واعتمدت الدراسة على الاستبانة لجمع المعلومات . واعتمدت هذه الدراسة على المنهج التحليلي .وأوضحت أن المحاسبة عن البيئة هي نظام لإنتاج المعلومات عن البيئي للمنشأة تفيد أصحاب المصلحة في اتخاذ القرارات ، وأن هذا النظام يعد استجابة مرضية لحاجة أصحاب المصلحة في الوحدة إلى معلومات ذات بعد بيئي من ناحية ،وتجاوبا مع آثار التشريعات على نشاط التنظيم من ناحية أخرى، كما أوضحت الدراسة أن كل منشأة فرنسية بها أكثر من 300 عامل تقوم بإعداد قائمة بيئية تقدم المعلومات كمية غير مالية ، مثل كمية الملوثات المحققة ومعلومات مالية مثل تكلفة الاستثمار في تكنولوجيا مكافحة التلوث أو الحد منه ، وعرضت الدراسة نموذجا للقائمة البيئية عن تلوث الماء، كما ورد عن الدراسة تقديم معلومات عن تحليل عناصر التلوث ، المستوى الفعلي للتلوث في السنة الحالية والسابقة والأنشطة التي قامت بها في العامين الفائتين لمكافحة التلوث ، وتحديد تكاليف التجاوب مع المطالب البيئية ، إضافة إلى إعداد قوائم تضم بيانات ومعلومات عن الأنشطة وتأثيراتها البيئية .

وخلصت هذه الدراسة إلى أن بعض المنشأة الفرنسية أعدت هذه القائمة وكان ذلك وفقا لمتطلبات وزارة البيئية للحد من التلوث والإفصاح عن أداء المنشآت في هذا المجال .

### دراسة 2008 roussey بعنوان Auditing Environnemental libilities

أوضحت هذه الدراسة انه ينشأ عن مكافحة التلوث البيئي التزامات وتكاليف بيئية يرتبط بها مشاكل محاسبية ، ومن هذه المشاكل تقدير التزامات مكافحة التلوث وإجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية ومحددات تقدير خطر التلوث . وذلك من خلال دراسة النظرية تحليلية .وخلصت هذه الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها :

1- أن الالتزامات البيئية تنشأ عن عدم الالتزام بالتشريع البيئي وتدمير البيئة واتخاذ خطوات نحو إزالة التلوث الفعلي

2- أن هناك صعوبة في توجيه المنشآت المسببة والمساهمة في التلوث على الالتزام بالتشريعات والمعايير البيئية حيث صدرت العديد من المعايير والتشريعات بهذا الصدد .

## دراسة 2010 kitzman بعنوان . Envirronmetal Cost Accounting for improved Environmental Decision Making

عرض kitzman في هذه الدراسة نتائج إحدى الدراسات التي كان الهدف منها تحديد التكاليف البيئية ، وإبراز الفوائد المحققة من دمج القضايا البيئية بالإنتاج ، وكيفية الوصول إلى أداء بيئي أفضل . واعتمدت الدراسة على البيانات النظرية التي جمعها من المراجع المختلفة . وقد ميزت الدراسة بين نوعين من التكاليف البيئية ، هما : التكاليف البيئية الصريحة والتكاليف البيئية الضمنية، وبين نوعين آخرين من التكاليف البيئية ، هما التكاليف الخاصة والتكاليف العامة .

ولتوضيح كيفية تبويب التكاليف الصريحة والضمنية والخاصة والعامة فقد أورد kitzman أربعة أمثلة لها ، على النحو التالي :

1- التكاليف الصريحة والخاصة ، بالقسم ، فإذا تم نسب المصروف البيئي إلى قسم معين ، وتم ذكر أرقام هذه الحسابات بشكل صريح في حسابات القسم باعتبارها متعلقة بالقسم في هذه الحالة تعد تكاليف صريحة وخاصة بالقسم .

2- التكاليف الضمنية والخاصة بالقسم ، فإذا تم الاحتياج إلى جزء من أصل فإن تكلفة هذا الجزء تنسب إلى حساب القسم . وإذا كان استخدام هذا الجزء من أجل أمور متعلقة بالبيئة ، فإن تكلفتها لا تصنف صراحة بتكلفة بيئية ، لذا فإن تكلفة هذا الجزء هي ضمنية ، ولكن تنسب للقسم المسبب لها .

3- التكاليف الصريحة وغير الخاصة بالقسم ، وجميع التكاليف في حسابات هذا القسم يمكن عدّها البيئية . وعلى الرغم من ذلك فغن التكاليف لا يتم نسبه للقسم المسبب فيها ، وبدلاً من ذلك توزع على الشركة ، أو على وحدة النشاط

4-التكاليف الضمنية غير الخاصة بالقسم ، إذ إن تكلفة العمل القسم تبقى ضمن القسم ، ثم يتم توزيعها في النهاية على مستوى الوحدة النشاط دون الرجوع للقسم الذي طلب الخدمة .وهذا النوع من التكاليف هو الأقل تفضيلاً في الأمثلة الأربعة ، لأنها الأكثر صعوبة في حساب التكاليف البيئية لأغراض الإدارة و التحكم.

### 3-مايميز الدراسة عن الدراسات السابقة :

إن جميع الدراسات السابقة الذكر وغيرها من الدراسات تؤكد على مجموعة من النقاط يمكن حصرها فيما يلي :

قدرة التواصل إلى مقاييس للأداء البيئي والأنشطة التي من شأنها الحفاظ على جودة البيئة

-هناك اهتمام واضح من الفكر المحاسبي بالقياس والإفصاح البيئي لتلبية احتياجات المستفيدين من القوائم والتقارير المالية ، من المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي للمؤسسات من اجل المساعدة في ترشيد القرارات .

-إن المعايير المحاسبة المتعلقة بالقضايا البيئية غير كافية ، وهناك حاجة متزايدة بمعايير وإصدارات جديدة تساعد في حل مشاكل البيئية وتفعيل دور مدققي الحسابات في هذا المجال .

مايميز دراستنا عن هذه الدراسات ، يكمن في محاولة التعرف على المدى الذي وصلت إليه المؤسسات المحلية في تطبيق النظام المحاسبي المالي للممارسات البيئية، مع ضرورة التأهيل العلمي الدقيق لمفهوم المحاسبة البيئية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر .والعمل على توضيح مدى فعاليتها في توفير المعلومات اللازمة والملائمة لترشيد القرارات الإدارية ، وكذا الوقوف عند أهم المعوقات التي تحول دون قيام بقياس تأثيراتها البيئية والإفصاح عنها محاسبياً ، وهذا باعتبار إن مفهوم المحاسبة البيئية جديد نسبياً ، وانطلاقاً من كون النظام المحاسبي الموحد المطبق في المؤسسات ، لا يضمن في أي بند من بنوده معايير تخص المحاسبة عن التكاليف والمنافع البيئية ، ويتم تثمين هذه الدراسة من خلال التطبيق العلمي والميداني على المؤسسة العمومية للردم التقني EPIC CET و مؤسسة الاسمنت بني صاف بعين تموشنت .-

الفصل الثاني : واقع ممارسة المحاسبة البيئية في المؤسسة العمومية  
لتسيير مراكز الردم التقني للنفايات و مؤسسة الإسمنت بني صاف

بعد أن تطرقنا في الجانب النظري من الدراسة لمختلف المفاهيم الأساسية حول المحاسبة البيئية وعلاقتها بالنظام المحاسبي المالي في الجزائر ، سنحاول من خلال هذا المبحث إسقاط مختلف هذه المفاهيم النظرية على واقع بعض المؤسسات الصناعية لولاية عين تموشنت بهدف الإجابة على فرضيات الدراسة والتأكد من صحتها أو عدم صحتها .

لتحقيق ما يهدف إليه هذا الفصل فقد تم تقسيم هذا الأخير الى فصلين هما :

المبحث الأول : التعريف بمؤسسة الاسمنت بني صاف والمؤسسة العمومية لتسيير مراكز الردم التقني للنفايات المنزلية لولاية عين تموشنت

المبحث الثاني : تقييم و تحليل الممارسات المحاسبة البيئية في المؤسسات محل الدراسة .

من أجل الوصول إلى المعلومات اللازمة استعنا بجملة من الأدوات والوسائل التي نراها مناسبة وعلى أساسها تم استخدام الأدوات التالية :

-المقابلة : تعتبر من أكثر الأدوات الكيفية المستخدمة لجمع المعلومات فهي عبارة عن محادثة بهدف ، حيث يشجع فيها الاستجواب على تقديم معلومات حول موضوع الدراسة ، وقد تم اعتمادن على المقابلة الفردية من خلال طرح بعض الأسئلة للفرد أو مسؤول المصلحة المعنية ، وقد تراوحت مدة المقابل بين نصف ساعة إلى ساعتين .

-الملاحظة : تمتلك الملاحظة طبيعة مزدوجة تقنية وإستراتيجية ،فهي تقنية لجمع المعلومات الأولية المترتبة والمسموعة ، كما تعد إستراتيجية خاصة للتفاعل مع الميدان وقد استخدمنا هذه الأداة بشكل أكبر في الحصول على معلومات لم نتمكن من جمعها بالأداة السابقة وركزنا ملاحظتنا سواء المباشرة أو التلقائية على التصريحات المقدمة من طرف المستجوبين .

-الوثائق : كما اعتمادنا في الدراسة على الوثائق التي تخص المؤسسة لما تحويه من معلومات حول كافة أنشطة المؤسسة والمتمثلة في ميزانية المؤسسة والفواتير المتعلقة بالتكاليف البيئية المحتملة من طرف المؤسسة في مجال المحافظة على البيئة كفاتورة الخردوات و ردم النفايات و حرقها ، تحاليل المياه ، الفحوصات الطبية للعامل .

-الانترنت : لقد حصرنا على استخدام الانترنت في عملية جمع المعلومات ، وهذا التأكيد على أهمية التكنولوجيا المعلومات في مجال البحث العلمي وقمنا باستخدام الانترنت بشكل أساسي في الحصول على المعلومات المتعلقة بتاريخ المؤسسة ، إستراتيجية المؤسسة الخاصة بالأنشطة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة ، أهم نشاطاتها.....الخ.

## المبحث الأول تعريف بالمؤسسة الاسمنت بني صاف والمؤسسة العمومية لتسيير المراكز الردم النفائات المنزلية لولاية عين تموشنت

المطلب الأول : التعريف عن المؤسسة الاسمنت بني صاف ونشاطها في مجال البيئة

### 1-تعريف شركة الاسمنت SCIBS بني صاف

تعتبر مؤسسة الاسمنت ومشتقاته من اكبر المؤسسات الصناعية بهذا القطاع الحيوي تم إنشائها في ديسمبر 1974 من طرف المؤسسة فرنسية ،وباشرت عملية إنتاج الاسمنت في 14 نوفمبر 1978 ، وكانت تابعة للمؤسسة الوطنية لمواد البناء وبعد إعادة هيكلتها سنة 1982 أصبحت مؤسسة الاسمنت بني صاف عبارة عن وحدة إنتاج تابعة لمؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالغرب ، وفي سنة 1997 اخدت المؤسسة استقلاليتها عن المؤسسة الأم ، تقع المؤسسة شرق ميناء بني صاف بحيث تبعد عنه بحوالي 4 كلم وتتربع على مساحة قدرها 42 هكتار ن كما يقدر رأسمال الشركة ب1800000000 دج .

تحتاج عملية الإنتاج بمؤسسة الإسمنت بني صاف إلى الموارد المستغلة المتمثلة في الماء والغاز وبالخصوص الكهرباء بحيث ثم ربط المصنع بخطين كهربائيين ب60 فولط للخط ، وتقدر الطاقة الإنتاجية للمصنع ب 3600 طن /في اليوم .

قامت المؤسسة باستحداث قسم خاص بالبيئة منذ صدور أول قانون يلزم المؤسسات التي تتسبب في تلوث البيئة بدفع غرامات مالية ، وهي تعمل للحصول على شهادة 14001 كتبي نظام تسيير الجودة والحماية (SESA)نظام بحيث يتم التدقيق عمل هذا النظام ( التدقيق البيئي ) البيئة منطرف خلية داخلية (تدقيق داخلي ) ثم من طرف أطراف خارجيين (تدقيق خارجي ). كما قامت المؤسسة بتطير عمال قسم البيئة ورسكلتهم بمركز التكوين للصناعات الاسمنتية .

### 2-التحكم في التسيير النفائات :

باعتبار أن SCIBS تحدث تلوثا هوائيا بحكم طبيعة نشاطها وهذا من جراء الغبار مؤسسة المنبعث والنتاج عن العملية الإنتاجية لجات



إلى تحديث المصافي الكهربائية سنة 2008 للحد من التلوث الذي ألحق الأضرار بالسكان والمياه والأراضي الفلاحية المجاورة للمؤسسة ، تم تثبيت هذه المصافي في كل من مصلحة الشحن والتوزيع ، مصلحة طحن المادة الأولية ، وتعمل هذه المصافي على استرجاع الغبار المنبعث من هذه المصالح وإعادة تدويره واستعماله في العملية الإنتاجية مباشرة ، بحيث قدرت نسبة التخفيض غلى 30 ملغ /م<sup>3</sup> من الكمية المنتشرة من الغبار في الهواء .

وكذلك تعمل المؤسسة على تغيير المصافي الكهربائية بمصافي ميكانيكية كإستراتيجية لتحسين الأداء البيئي ، بحيث يستهدف تخفيض نسبة الانبعاث إلى 10 ملغ /م<sup>3</sup> وترشيد الاستهلاك من الكهرباء .إن اللجوء إلى مثل هذه الاستثمار المكلفة له أهمية بالغة من حيث تحسين الأداء البيئي للمؤسسة وتعزيز تنافسيتها ، وذلك لكونها تخفض من نسبة التلوث البيئي والذي يفرض على المؤسسة دفع غرامات مالية ، كما له منفعة اقتصادية من جراء الإيرادات الإضافية التي يتم تحقيقها من استرجاع كميات الغبار المنبعث والذي يعاد استغلاله في العملية الإنتاجية مباشرة .

كما يقوم عمال نظافة بشكل دوري بإزالة الأتربة والغبار المتراكم بساحة المؤسسة وعلى الأجهزة والإدارات لتحسين واجهة المؤسسة ، كما يقومون بغرس وتزيين محيط المؤسسة بالنباتات وأزهار بالإضافة إلى العناية الأشجار والنباتات المجاورة للمؤسسة قصد الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية

### 3-ترشيد استغلال المواد المستهلكة :

في إطار الإدارة البيئية تعمل المؤسسة على ترشيد استهلاك الموارد المستغلة من الماء وتخفيف الضغط في العملية الإنتاجية بحيث تم حفر بئر المؤسسة لتخفيض التكلفة التزويد بالماء وتخفيف الضغط على شبكة التوزيع المياه الشروب بالمدينة ، يتم استغلال الماء لتبريد الكلنكر عن طريق تقنية الحلقة المغلقة التي تمنع تسرب الماء في مجاري صرف المياه بحيث يتم استعماله بشكل مستمر مما يحقق إيرادات إضافية ويتمشى ومبدأ التنمية المستدامة ،وكإجراءات إستراتيجية تسعى المؤسسة إلى استبدال استعمال المياه في عملية التبريد بأجهزة تهوية ، تعتبر الكهرباء من أكثر الموارد استغلالا ، وذلك لكون جل أقسام المؤسسة تحتاج إلى الطاقة الكهربائية خاصة الرئيسية منها كمصلحة طحن المواد الأولية .

## المطلب الثاني : نبد تاريخية عن مؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري لتسيير مراكز الردم التقني للنفايات المنزلية لولاية عين تموشنت

### 1-تعريف بالمؤسسة العمومية الولائية لتسيير مراكز الردم التقني :

المؤسسة العمومية لتسيير مراكز الردم التقني هي مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري تحت وصاية ولاية عين تموشنت وهي تقع بالحلي الإداري -عين تموشنت . ثم إنشاء المؤسسة بمقتضى القرار الوزاري المشترك بين وزارة الداخلية ، المالية والبيئية بتاريخ 01 سبتمبر 2009 وعلى أساس مدوالة المجلس الشعبي الولائي لولاية عين تموشنت بتاريخ 03 جويلية 2007 ، بمصادقة وزارة الداخلية والجماعات المحلية بالقرار رقم 22/08 المؤرخ في 28 سبتمبر 2008

وقد كانت الانطلاق الفعلية لنشاط المؤسسة في بداية 2010

ومهام المؤسسة خدماتي بالدرجة الأولى ، فمهمتها الأساسية تتمثل في التسيير الإداري والتقني لجميع مراكز الردم التقني الحالية الموجودة على مستوى الولاية .

كما تتجلى مهام المؤسسة لتسيير مراكز الردم التقني في :

-استقبال ومعالجة النفايات على مستوى مراكز الردم التقني سيدي بن عدة وسيدي صافي

-مراقبة عملية فرز النفايات ورسكلتها

-القيام بحملات تطوعية من نظافة التشجير

-تحسيس المواطنين والمؤسسات عبر مسائل الإعلامي بدور المؤسسة والمواطنين في مجال البيئة

والايرادات المؤسسة مصدر واحد :

## -إيرادات ناتجة عن حقوق التفريغ من قبل البلديات والخواص

### 2-الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يشكل الهيكل التنظيمي الإطار العام للتسلسل الإداري للمؤسسة ، فهو الشكل الذي يوضح الوظائف وارتباطاتها الإدارية والعلاقة بين الأفراد كما يوضح خطوط السلطة والمسؤولية داخل التنظيم .

كما تسعى المؤسسات الاقتصادية الحديثة إلى تفاعل والتكيف مع خصائص البيئة التي تنشط البيئة الداخلية والخارجية ، غن طبيعة الهيكل التنظيمي ونظرة العاملين في التنظيم تؤثر في قدرتهم على المشاركة والإبداع فالهيكل التنظيمي المرن الذي لا يتيح بناء علاقة خارج هذا الهيكل يؤدي بالعاملين إلى التخوف من أنشاء أية علاقة أو اتصالات ويجعلهم غير متحمسين لإبداء آرائهم وانتقاداتهم ، أما الهيكل التنظيمي المرن فانه قادر لياستيعاب المتغيرات ويشجع العاملين على الاجتهاد والابتكار في سبيل تحقيق الأهداف ، وأيضا يساعد على تفعيل الهيكل التنظيمي غير الرسمي لتحقيق الأهداف .

### 3-عمليات ونشاط المؤسسة

تنشط المؤسسة في قطاع رسكلة ومعالجة النفايات فهي تساهم مثل المؤسسات الأخرى في التنمية الاقتصادية والتنمية البيئية المستدامة ، ويمكن تجسيد نشاطها في النقاط التالية :

أ- الشراء : من اجل تزويدها بالمواد الأولية الضرورية لعملياتها الإنتاجية ، تقوم المؤسسة بشراء مختلف احتياجاتها من موردين محليين ، حيث يتم اختيار المتعاملين من حيث السعر و الجودة .

ب-البيع : تشمل في استقبال النفايات المنزلية بالمركز لمختلف البلديات أو الخواص والتي تتم وفق عقود مبرمة بين المؤسسة والأطراف الأخرى ، مع العلم أن السعر الحالي التي حددته المؤسسة لردم الطعن الواحد ب2000دج خارج الرسوم.

## المبحث الثاني : تقييم و تحليل الممارسات المحاسبة البيئية في المؤسسات محل الدراسة .

### المطلب الاول :شركة الاسمنت بني صاف :

- بعد تتبع تطور محتوى المحاور التي أدرجت فيها المعلومات عن الأداء البيئي في تقارير الإدارة من سنة الأخرى تبين لنا أن الإفصاح عن استهلاك الطاقة والمواد والاستثمار في حماية البيئة ، والتأمين على المخاطر البيئية من حيث " حجم ونوع المعلومات ظل دون تغيير خلال الفترة المدروسة .بينما كان هناك انخفاض في حجم ونوع المعلومات المدرجة في محور إدارة البيئة غذ اتجهت الشركة عينة الدراسة في السنوات الأخيرة نحو إدراج المعلومات الوصفية فقط التي تتعلق بإجراءات التحسين .

### -المعالجة المحاسبية للممارسات البيئية

- يتم إدراج المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي في ملحق القوائم المالية كملحوظات هامشية عن بنود الحسابات ذات الأهمية النسبية ، والملاحظ أنه الرغم من استحداث مجموعة الحسابات الفرعية المتعلقة بالأداء البيئي 22 إلا أن الملحق القوائم المالية لم يتضمن سوى أرصدة بعض هذه الحسابات فقط وتطورها مقارنة مع الدور السابقة . وتعلق هذه الحسابات بدوره المخزون ودورة النفقات (الرأسمالية والجارية) ، إذ تم الإفصاح عن أرصدة حسابات الفضلات والمواد المتبقية ، الرسوم البيئية واستهلاك الطاقة المواد ، كما تم الإفصاح في الملاحظة المتعلقة بالتعهدات خارج الميزانية عن بيانات كمية ونقدية متعلقة بعقود توريد تجهيزات بيئية تتعلق بإزالة الغبار وباستخدام الطاقة الكهربائية وقطع الغيار الخاصة بها .بينما لم يتم الإفصاح عقود التوريد الأخرى ، ومن دون الإشارة إليها على أنها تخص حماية البيئة كما ورد في تقارير الإدارة .

إن العرض المتقدم يبين أن المؤسسات الجزائرية لا تزال تعي جيد الأهمية البالغة للمحاسبة البيئية في تحسين مستواها التنافسية رغم التشريعات الدولية والقوانين الصادرة في هذا الصدد ، ضف إلى ذلك تهديدات العولمة وانتشار الوعي لدى الزبائن بالثقافة البيئية والمتوجات الخضراء .

## -الإفصاح البيئي

بغرض تحليل وتقييم واقع المحاسبة البيئية لشركة الإسمنت بني صاف تم الاطلاع على تقاريرها الإدارية والمالية، وبعد تفحصها تبين أن الإفصاح عن الأداء البيئي فيها يتم من خلال تقارير الإدارة وملحق القوائم المالية. وفيما يأتي نتائج فحص وتحليل محتوى لمعلوماتي لهذه التقارير:

-يتم تقديم المعلومات عن الأداء البيئي في تقارير الغدارة ضمن حصيلة النشاط، وعبر مجموعة من البنود يتم إدراجها ضمن محاور ثابتة. وتتمثل هذه المعلومات في:

-معلومات كمية عن استهلاك الطاقة والمواد (المخطط، والفعلي) في محور الإنتاج، معلومات نقدية ووصفية عن استثمارات حماية البيئة (المنجزة، قيد التنفيذ، والمستقبلية) في محور الاستثمار

-معلومات نقدية عن التأمين على المخاطر البيئية (الإقساط والتعويضات) في محور التأمين.

معلومات حول الإجراءات الإدارية البيئية التي تدرج في محور إدارة الجودة، البيئية، الصحة والسلامة المهنية، والمتعلقة ب:

-خطة عمل إزالة تحفظات لجان التدقيق الخارجي لنظام الإدارة البيئية

-الوضعية البيئية للشركة (مظاهر التلوث البيئي لأنشطة الشركة وتأثيراتها)

-إجراءات التحسين في مجال البيئة، منها: متابعة ومراجعة البرامج البيئية، تحديث قائمة الجوانب البيئية، إنجاز عمليات التدقيق البيئي الداخلي والخارجي، مراجعة دليل البيئة التكويني والتوعية في مجال البيئة

-بخصوص طريقة الإفصاح عن مؤشرات الأداء البيئي في تقارير الغدارة فقد تبين التي:

بالنسبة لمؤشرات الأداء الإداري، فقد تضمنت التقارير معلومات كمية وصفية عن أنشطة التكويني وتوعية في مجال البيئة، ومعلومات عن المؤشرات الأداء الإداري الأخرى كتلك المتعلقة بتقييم برامج حماية البيئة وحالات عدم التوافق مع القوانين البيئية.

بالنسبة لمؤشرات الأداء التشغيلي، تم إداري مؤشرات كمية تتعلق باستهلاك الطاقة والمواد، في حين لم يتم الإفصاح عن مؤشرات أخرى ذات الأهمية كالانبعاث الجوية الملوثة والمخلفات.

بالنسبة لمؤشرات الحالة البيئية ، لم ترد معلومات عن كمية التأثيرات البيئية السلبية لأنشطة الشركة على نوعية الهواء ، المياه والتربة . كما لا تتضمن التقارير معلومات عن الانعكاسات الإيجابية لاهتمام الشركة بأدائها البيئي بإبراز المنافع والوفورات التي حققتها في هذا الإطار . فمثلا عند تحليل تطور استهلاك الطاقة والمواد لم يتم الإشارة إلى أن من أسباب انخفاض الاستهلاك يعود إلى الوفورات في المواد والطاقة الناتجة عن استخدام التكنولوجيا الصديقة للبيئة .

## المطلب الثاني : المؤسسة العمومية الولائية لتسيير مراكز الردم التقني :

بعد الاطلاع على الدفاتر المحاسبية للمؤسسة لم تكن حسابات خاصة بالتكاليف البيئية ضمن محاسبة المؤسسة ، وبعد طرحنا للأسئلة على مسؤول المصلحة المحاسبية والمالية ، أوضح لنا تسجيل العمليات يتم بالطرق الاعتيادية دون تخصيص حسابات خاصة بالتكاليف البيئية ، كما انه لا يتم الإفصاح عن التكاليف البيئية التي يمكن قياسها ماليا بشكل منفصل في القوائم المالية ، حيث تبين من خلال الدراسة التطبيقية أن المؤسسة تقوم بدمج التكاليف البيئية مع التكاليف الأخرى

ومن خلال ذلك توصلنا إلى جملة من النتائج نذكر منها :

-تعتبر المؤسسة محل الدراسة عمومية تابعة للولاية الهدف منها هو تسيير مراكز النفايات ، الا أنه و من خلال دراستنا توصلنا أن هذه المؤسسة مهمها جد محدودة في تحقيق الأهداف التي أسست من أجلها و هي تسيير النفايات بطريقة فعالة للمحافظة على البيئة إذ تقوم فقط ب ردم النفايات المنزلية و تبقى في كافة الحالات تكاليفها أكثر من الإيرادات المحققة و الولاية هي التي تغطي العجز ,رغم أنه في اطار الإصلاحات الأخيرة فقد تم رفع قيمة البيع الى 2000 دج بدل 900 دج للطن و هذا كاه من أجل تفعيل نشاطاتها البيئية و تشجيع المركزعلى الاستمرار في تطوير نشاطاته.

-هناك محدودية في قيام المؤسسة بالقياس المحاسبي لتأثيراتها البيئية والإفصاح عنها في قوائمها المالية و أن الإفصاح عن الأداء البيئي يقتصر عن الضرائب و الغرامات المالية التي تدفعها المؤسسة في شكل قيم ثابتة، وكذا الاستثمارات التي تم اقتناءها لأغراض حماية البيئة

-عدم انسجام النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة مع التغيرات المستجدة في البيئة الاقتصادية و الاجتماعية الجديدة, وبشكل خاص ضعف هذا النظام في تحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي

-عدم إمكانية تحليل كافة عناصر تكاليف بالمؤسسة و ما يأخذ كل قسم من الحسابات لعدم وجود محاسبة تكاليف متطورة تقدم لنا هذه المعلومات

-بالنسبة لنتائج قياس تكاليف التلوث , تبين لنا ان المؤسسة محل الدراسة تبدل مجهودات معتبرة من اجل التقليل من التلوث , مما يساهم في تقليل الفجوة بين الأضرار التي تتسبب فيها و الاستثمارات الموجهة لمعالجة هذا المشكل و هذا يعتبر الهدف الرئيسي الذي أنشئت من أجله المؤسسة.

تعتبر المؤسسة الولائية لتسيير مراكز الردم التقني للنفايات المنزلية , كغيرها من المؤسسات الأخرى تسعى إلى تعظيم أرباحها , و تنظر إلى البعد البيئي انه لا مفر منه من اجل المحافظة واثبات وجودها مقارنة بغيرها من المؤسسات التي تعمل في نفس المجال.

-عدم إفصاح المؤسسة عن ممارساتها و تكاليفها اتجاه البيئة يخلق لها مشاكل مع الإدارة الجبائية بسبب عدم قدرتها من الاستفادة من الامتيازات الجبائية من جراء ممارسات نشاطات للمحافظة على البيئة.

اقتراحات بسيطة نستطيع طرحها من خلال تواجدها و تفحصنا للمؤسسة محل الدراسة ما يلي:

-ضرورة إدراج جميع التكاليف البيئية التي يمكن قياسها في التقارير المالية للمؤسسة حتى يتسنى لمستخدمي تلك التقارير الإلمام بواقع المحاسبة الخضراء في المؤسسة .

-دمج البعد البيئي في خطط تنمية المختلفة .

- فرض رسوم تلوث ومن تم استخدام هذه الأخيرة في حل المشاكل الناتجة عن التلوث من جهة وتشجيع الحد من التلوث من جهة أخرى

-التأكد على ضرورة إدراج البعد البيئي كهدف تسعى المؤسسة من تحقيقه إلى جانب تحقيق هدف الربح

-العمل على تعدد أنواع التقارير التي تصدرها المؤسسة لتشمل تقارير معدة لأغراض البيئية ، تبرز أهم إسهامات المؤسسة في المجال البيئي

-سن نصوص تشريعية وتنظيمية ردية في مجال البيئية

-تفعيل آليات الرقابة البيئية الخارجية على المؤسسات الاقتصادية مطالبتها بتطبيق الرقابة البيئية الداخلية ، وذلك عن طريق إخضاعها للمراجعة (التدقيق البيئي)

-إقامة نظم معلومات لتحسين الإدارة البيئية ، حيث مثل هذا النوع من النظم يعتبر شرطا أساسيا لأدراج البيئية في مختلف الأنشطة.



## خلاصة الفصل :

لقد حاولنا من خلال هذا الفصل التحري عن مدى التزام كل من شركة الاسمنت - بني صاف- والمؤسسة العمومية الولائية لتسيير مراكز الردم التقني - عين تموشنت- بالإفصاح المحاسبي عن تكاليفه البيئية في القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ومن خلال هذه الدراسة الميدانية التي قمنا بها على مستوى المؤسسات المذكورة سابقا، تم التوصل إلى أن كلا المؤسستين تتحمل تكاليف بيئية ولكنها لا تفصح عن هذه التكاليف ، وهذا يرجع إلى جملة من المعوقات التي تحد من قيامهما بالإفصاح عن تكاليفها البيئية أهمها ضعف التشريعات المتعلقة بالإفصاح.

عن التكاليف البيئية وكذا عدم وجود حوافز حكومية كافية للمؤسسات لتبني سياسات اجتماعية و بيئية من اجل إعداد نظام تكاليف فعال. إلا أنها تتحمل التكاليف البيئية من أجل القوانين التي تلزمها بذلك ، كما أن الهدف من ذلك هو تحسين الإنتاج وليس الحفاظ على البيئة.

خاتمة

تكمن مهمة محاسبة التكاليف البيئية في تحديد وحصر مختلف التكاليف المرتبطة بالأنشطة التي لها تأثير عن الجوانب البيئية، إضافة إلى التكاليف المتعلقة بالوحدة المنتجة مما يوفر صورة شاملة عن المؤسسة ويرقي بجودة المعلومات المحاسبية، ولفعل من أبرز الصعوبات التي تواجهها محاسبة التكاليف تتمثل أساسا في قياس المستوى الحقيقي للتكاليف البيئية وتحديد بدقة الأنشطة المتسببة في هذا التلوث

فمن بين النتائج التي يمكن استخلاصها من خلال هذه الدراسة أن نظام محاسبة تكاليف البيئة لم يحظى بالاهتمام الكافي من طرف المؤسسة الصناعية وهذا يرجع لقلة وعي وإدراك مسيري تلك المؤسسات بالمسؤولية الملقاة على عاتقهم اتجاه البيئة والمجتمع ، وأن الكثير من التكاليف البيئية يمكن تخفيضها أو حتى تجنبها نهائيا نظرا لكون هذه التكاليف لا تضيف أية قيمة للمنتجات ، وهذه التكاليف قد تكون جارية أو استثمارية ، أو تدخل في إعادة تصميم المنتجات ذاتها ، كما أن الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية لازال يعاني بجملة من المشاكل ولعل أهمها قلة البيانات المالية والتقنية المتعلقة بالتلوث فضلا عن نقص الإطارات الكفوة في هذا المجال .

و من أهم النتائج التي توصلنا إليها:

### 1- نتائج اختبار الفرضيات:

فيما يخص إفصاح المؤسسة محل الدراسة عن تكاليفها البيئية وذلك بسبب صعوبة فصل التكاليف البيئية عن باقي التكاليف، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية

-نقص الوعي البيئي لدى الموظفين خصوصا عند اتجاهنا للمؤسسة العمومية و التي وجدنا أن كافة النشاطات المسؤولة عن تأديتها هي نشاطات بيئية محض ،إلا أن غياب عامل التحفيز بأهمية الثقافة البيئية لدى العاملين جعل من وجود قصور كبير في تطوير الممارسات المرتبطة بها، أما فيما يخص مؤسسة الاسمنت فوجدنا انها تلتزم نوعا ما بالممارسات البيئية لكن ليس بالدرجة المطلوبة و التي تتوافق مع طبيعة المخرجات السامة التي ترتبط بعملية الإنتاج و التي تؤثر بشكل كبير في البيئة يجعلها ملزمة للرفع المستمر لتكليفها البيئية و الذي ينعكس عليها من الناحية الجبائية بالكثير من المنافع و هذا ما يؤكد لنا صحة الفرضية الأولى لان الجزائر ككل لم تكن تعطي أهمية للبيئة إلا في الآونة الأخيرة و التي أصبحت فيها تلزم المؤسسات الإنتاجية باحترام الشرط البيئي.

-هناك العديد من المعوقات التي تحد المؤسسة من الإفصاح البيئي عن تكاليفها، و خصوصا في المؤسسة العمومية و التي رأينا فيها عدم القدرة على لفصل ما بين التكاليف البيئية و التكاليف الأخرى و من هنا ليست لديها القدرة للإفصاح عن هذه التكاليف ،أما بخصوص المؤسسة الأخرى فوجدنا أنها تتكبد تكاليف مختلفة للمحافظة

على البيئة و لتطوير نشاطاتها البيئية و إثبات التزامها بالمسؤولية الاجتماعية إلا أن العائق أمام تطوير هذا النشاط هو قصور القوانين و المراسيم التي تنظم ممارسات المحاسبة البيئية و الإفصاح عنها في النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى عدم وجود متابعة مستمرة من قبل الهيئات المتخصصة في هذا المجال و هذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية

## 2- نتائج أخرى

- فمن بين النتائج التي يمكن استخلاصها من خلال هذه الدراسة أن نظام محاسبة تكاليف البيئة لم يحظى بالاهتمام الكافي من طرف المؤسس الصناعية وهذا يرجع لقلة وعي وإدراك مسيري تلك المؤسسات بالمسؤولية الملقاة على عاتقهم إتجاه البيئة والمجتمع، وأن الكثير من التكاليف البيئية يمكن تخفيضها أو حتى تجنبها نهائيا نظرا لكون هذه التكاليف لا تضيف أية قيمة للمنتجات، وهذه التكاليف قد تكون جارية أو استثمارية، أو تدخل في إعادة تصميم المنتجات ذاتها، كما أن الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية لازال يعاني بجملة م المشاكل ولعل أهمه أقله البيانات المالية والتقنية المتعلقة بالتلوث فضلا عن نقص الإطارات الكفؤة في هذا المجال.
- عدم إفصاح المؤسسة محل الدراسة عن تكاليفها البيئية وذلك بسبب صعوبة فصل التكاليف البيئية عن باقي التكاليف
- نقص الوعي البيئي لدى الموظفين .
- تجاهل نظام التكاليف المتبعة من طرف المؤسسة التكاليف البيئية.
- عدم وجود قوانين و تحفيزات من طرف السلطات المحلية تلزم المؤسسة بالإفصاح البيئي عن تكاليفها.
- هناك العديد من المعوقات التي تحد المؤسسة من الإفصاح البيئي عن تكاليفها .
- تتحمل المؤسسة تكاليف البيئة ولكنها تتحمل تلك التكاليف من اجل تحسين الجودة، ولكيلا تفرض عليها بعض الضرائب الخاصة بالبيئة.
- هناك محدودية في قيام المؤسسة بالقياس المحاسبي لتأثيراتها البيئية والإفصاح عنها في قوائمها المالية و ان الإفصاح عن الأداء البيئي يقتصر عن الضرائب و الغرامات المالية التي تدفعها المؤسسة في شكل قيم ثابتة، وكذا الاستثمارات التي تم اقتناءها لأغراض حماية البيئة.
- عدم انسجام النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة مع التغيرات المستجدة في البيئة الاقتصادية و الاجتماعية الجديدة، وبشكل خاص ضعف هذا النظام في تحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي.
- عدم إمكانية حصر كافة عناصر تكاليف المؤسسة و ما يأخذ كل قسم من الحسابات لعدم وجود محاسبة تحليلية متطورة تقدم لنا هذه المعلومات.

- بالنسبة لنتائج قياس تكاليف التلوث , تبين لنا إن المؤسسة محل الدراسة تبدل مجهدات معتبرة من اجل تقليص من التلوث , مما يساهم في تقليص الفجوة بين الأضرار التي تتسبب فيها و الاستثمارات الموجهة لمعالجة هذا المشكل .

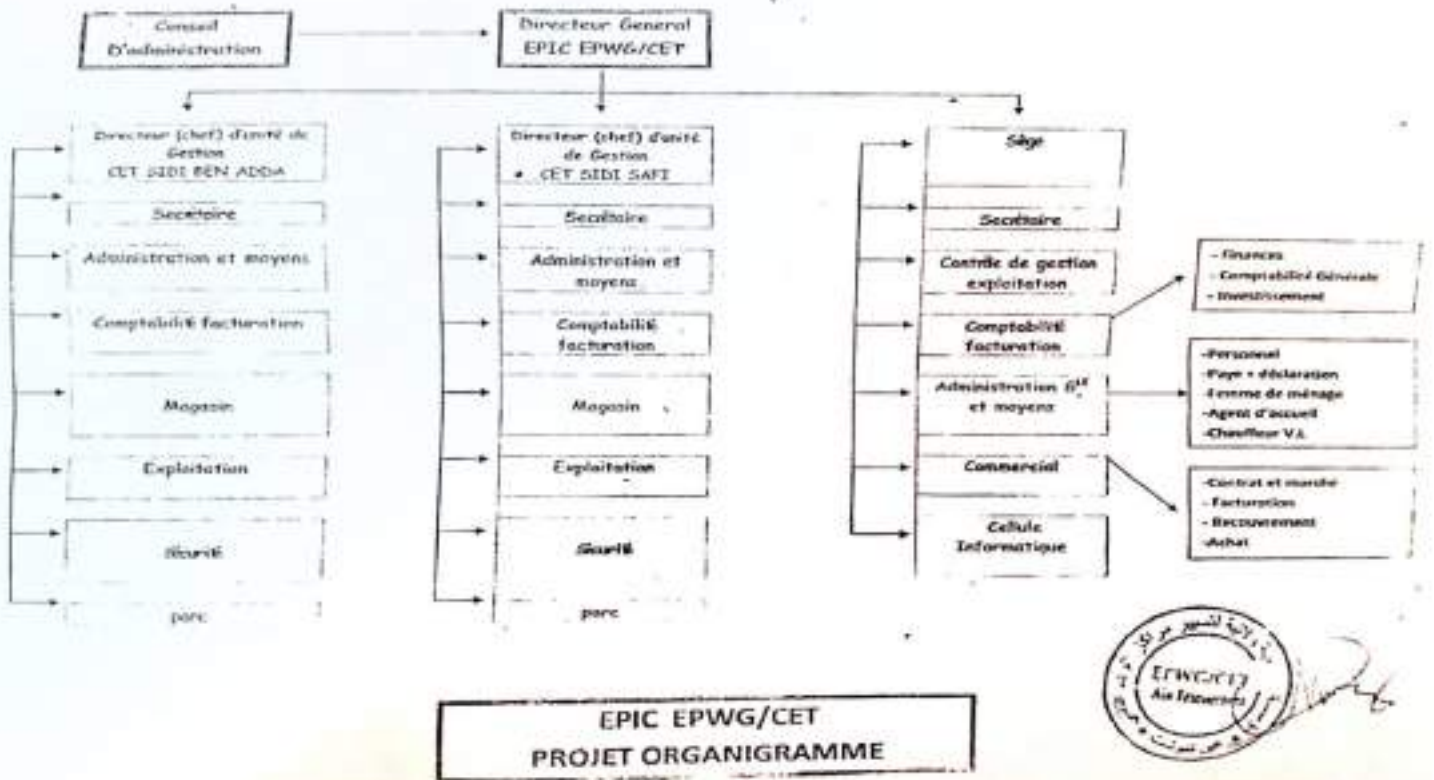
### 3- الاقتراحات:

- ضرورة العمل على نشر الوعي البيئي مع ضرورة سن التشريعات والقوانين التي تلزم الشركات اتخاذ الإجراءات اللازمة للحد من ظاهرة التلوث الناتجة عن ممارسة المؤسسات لأنشطتها وتحمل مسؤوليته اتجاه البيئة.
- يجب على المؤسسات الإفصاح بوضوح عن البرامج والسياسات التي تتبناها من أجل الحفاظ على البيئة، والإجراءات التي وضعتها للحد من التلوث.
- إلزامية تدريب وتأهيل طاقم محاسبي تولى العمل بنظام محاسبة التكاليف البيئية، ليعم على تحديد التكاليف البيئية وفصلها عن باقي التكاليف البيئية.
- ضرورة الاستفادة من تجارب وخبرات الدول المتقدمة في هذا المجال وخاصة الملتزمة بتطبيق حاسبة التكاليف البيئية فيكيفية تحديد وقياس التكاليف البيئية، وأيضاً المحاسبة والإفصاح عنها في قوائمها المالية في ظل النظام المحاسبي المالي الحالي في الجزائر.
- ضرورة تطوير أسلوب عرض القوائم المالية لكي تشمل على بيانات تفصيلية وأساسية عن الأداء البيئي.

### 4- الأفاق:

- تقييم مستوى الإفصاح البيئي للمؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر.
- تقييم اتجاهات المؤسسات الجزائرية نحو الإفصاح البيئي.
- تشخيص معوقات الإفصاح البيئي في المؤسسات الجزائرية.

الملاحق



# قائمة المراجع



أولا المراجع باللغة العربية:

القران الكريم :

1-القران الكريم ،سورة يوسف ،ص56.

الكتب :

1-إبراهيم جابر ،المحاسبة التلوث البيئي ،دار إبداء للنشر والتوزيع ،ط1،عمان ،2013.

2-أمين السيد لطفي (المراجعة البيئية )،ط1،دار النزهة ، تونس ،2016.

3-جمال الدين ،دراسة عوض التحليل التكاليف كلية التجارة ، العدد2، الإسكندرية ،دس.

4-رضوان حلوة حنان ، تطور الفكر المحاسبي ، ط1 ، ، لا الدار الجامعية الدولية ، ودار الثقافة ، عمان الاردن ،2001.

5-صالح خالص ، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني ، ديوان المطبوعات ، الجامعية الجزائر ،1997.

6-صالح عبد الرزاق ، عطا الله ورا د خيل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان ،1999.

7-عاشور كنوش، المحاسبة العامة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،ط2،الجزائر ،2013،ص11.

8-عنايات محمد عطية ، تفعيل دور المحاسبة والإدارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة،دار النشر والتوزيع ،الجزائر.

9-عوادي مصطفى ،أثر تطبيق المعايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية ، الجامعة أم البواقي،دس.

10-كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقي ، محاسبة التكاليف الصناعية ، مناهج علمي علمي إثراء، للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2008.

11-محمد صابر ،الإنسان وتلوث البيئة، ط1، المملكة العربية السعودية،2000.

12-ياسمين ممدوح سليمان ،المحاسبة البيئية،جامعة منصور الإسكندرية،2017.

13 يعي هاتف خالف ،محاسبة الثلوت البيئي ،دار النشر والتوزيع دار الثقافة ،بغداد،2009.

### المذكرات والأطروحات :

- 1-أدم موسى ،ياسين عبد الرحيم ،دور القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في جدودة المعلومات المحاسبية (أطروحة دكتوراه كلية الدراسات العليا ، السودان ،دس.
- 2-بجلول عادل ، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للاسمنت ليبيا جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، دس.
- 3-خالد حسن محمد سالم ، تأثير القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف حماية البيئة قرار الاستثمار ، القاهرة ، جامعة شمس ، رسالة ماجستير ، 2008.
- 4-سامية منصرة ،الإفصاح وتقييم الادعاء المالي للقوائم المالية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي على ضوء معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية ،(IAS-IFRS)مذكرة ماستر،جامعة ورقلة ،2011.
- 5-سعيد سياف حنان ،القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها ،مذكرة ماجستير ،قسنطينة ،2013.
- 6-سعيد محمد عبد الله صالح ،الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي في الشركات الصناعية أطروحة دكتوراه، جامعة الجنان ،طربلس ،2015.
- 7-طارق حمزة ،المخطط الوطني المحاسبي ،مذكرة ماجستير ، الجزائر،2004.
- 8-عبد الصمد نجوى ،المحاسبة عن الأداء البيئي ، الأطروحة دكتوراه ،جامعة باتنة،2014.
- 9-مسعود دروسي وآخرون ، واقع أفاق المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة المتوسطة في الجزائر ، جامعة الوادي ، مداخلات يومي 05 و06 ماي 2013.
- 10-موسى محمد عبد الله صالح ،الوعي البيئي ودوره ف تطبيق الإفصاح المحاسبي في الشركات الصناعية ،أطروحة دكتوراه ،جامعة الجنان ،طربلس،2015.

الجرائد والمجلات والملتقيات العلمية :

- 1-أمل عبد الحسين ، واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية ، مجلة العزى ،العراق 2013.
- 2-إيناس عبد الرحمن القيسي ،دور المحاسبة البيئية في حماية البيئة والمجتمع، مجلة كلية الثرات الجامعة، العدد 11،دس.
- 3-الجريدة الوضعية الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،العدد 74 ،المادة 2007.
- 4-الخطيب خالد ، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الفلسكينية في ظل المعايير المحاسبي الدولي الأول -مجلة جامعة دمشق ، المجلد 08 ، العدد02 ، 2002.
- 5-سعد بوراوي ،الأسس ومبادئ المحاسبة في النظام المحاسبي والمالي الجزائري ،ملتقى دولي ،يومي 17 ،2010/01/18 جامعة الجزائر.
- 6-عبد الرزاق قاسم الشحادة ، القياس المحاسبي التكاليف الأداء البيئي ، مجلة الجامعة دمشق العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 26 ، العدد 1 ، سوريا.
- 7-الغاني دادن ،عبدالوهاب دادن ، المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب المعيار المحامي الدولي 32و39 وحول الصنف 1و5 ،الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية،العدد74،المرجع الأساسي.
- 8-فارس جميل وآخرون ،أهمية التكاليف والإفصاح البيئي ترشد القرارات الإدارية في الشركات الصناعية ، مجلة كلية بغداد ، للعلوم الاقتصادية 29، العراق ،2012.
- 9-فاضل بن عثمان ،دور الإفصاح البيئي في دعم الأداء المتميز للشركات ، مجلة الإدارة والاقتصاد ، 2017-2018
- 10-محمد عزيز ،دور الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العراقية ، مجلة المتقي للعلوم الإدارية والاقتصادية ،2018.
- 11-مسعود درواسي ،وآخرون ،المقارنة النظام المحاسبي المالي (scf) ،بالمعايير المحاسبة (IAS-IFRS)الجزائر 2004.

## الملخص

### العربية

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان واقع وأهمية الممارسات المحاسبية البيئية في المؤسسات وذلك في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر وقمنا بتقسيم البحث على جانبين، الجانب النظري والذي حاولنا فيه تحليل كافة المفاهيم المرتبطة بالمحاسبة والتكاليف والإفصاح، التي تخضع للجانب البيئي، ووصلنا من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها من خلال اختيار مؤسستين يرتبط نشاطها ارتباط كبير بالبيئة وهما مؤسسة الاسمنت ومؤسسة الردم التقني النفايات و توصلنا إلى أن هناك تفاوت في تطبيق الممارسات البيئية بينهما ويرجع السبب إلى القوانين والتشريعات التي تضبط كل دولة.

**كلمات مفتاحية:** محاسبة المالية ، تلوث البيئي ، المحاسبة البيئية ، تكاليف البيئية

### **Anglais**

This study aims to clarify reality and environmental accounting practices in institutions and this is in light of the application of the financial accounting system in Algeria and we directed the search to consider the theoretical side and who we tried to analyze all concepts related to accounting and the costs and disclosure of environmental issues to environmental side and we pray through an applied study that have done through an close two institutions its activity is closely related to the environment and they are cement institution and technical backfill of waste institution and we came up with there is variation practices and the reason is laws and legislation that regulates each country

### **Keywords**

Financial Accounting, environmental pollution, Environmental Accounting, environmental costs.

