



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة بلحاج بوشعيب لولاية عين تموشنت
كلية علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم مالية ومحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر علوم مالية ومحاسبة

إشكالية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وأثره على
الأداء البيئي للشركات الصناعية
- دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بني صاف-SCIBS

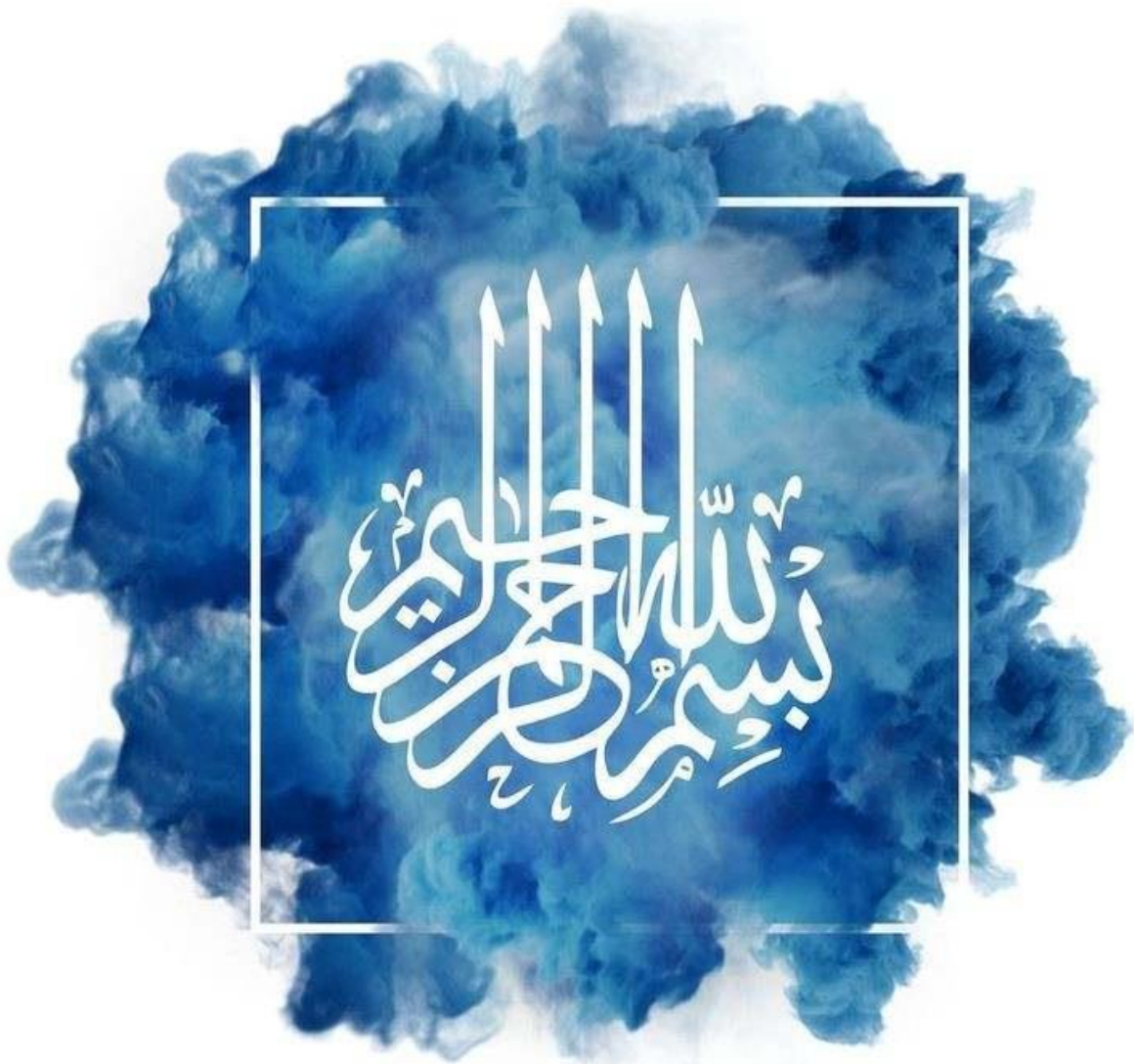
من اعداد الطلبة:

سي امير عبد الكريم

سي عبد القادر بوسيف

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة
جعفري عمر	أستاذ التعليم العالي	رئيسا
درويش عمار	أستاذ التعليم العالي	مشرفا
طبيبي خديجة	أستاذة مساعدة -ب-	ممتحنا

السنة الجامعية: 2024/2023



دعاء

اللهم لا تجعلنا نصاب بالغرور ادا نجحنا ولا
باليأس ادا أخفقنا وذكرنا

ذكرنا إن الإخفاق وهو صورة التجربة الاولى
التي تسبق النجاح

اللهم:

إذا أعطيتنا نجاحا فلا تأخذ تواضعنا

إذا أعطيتنا تواضعا فلا تأخذ عزتنا

إذا أعطيتنا مالا فلا تأخذ سعادتنا

إذا أعطيتنا قوة فلا تأخذ عقولنا

شكر

قال تعالى ﴿وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ
لَأَزِيدَنَّكُمْ وَلَئِن كَفَرْتُمْ إِنَّ عَذَابِي لَشَدِيدٌ ٧﴾
الآية 07 سورة إبراهيم

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة
وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى
انجاز هذا العمل، نهدي ثمرة جهدنا هذا إلى
الوالدين الكريمين وجميع الإخوة والأخوات
الذين كانوا لنا العون والسند،
نتوجه بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف
"د. عمار درويش" لمساعدته لنا وإشرافه
على إنجاز هذا العمل.
وإلى جميع الأساتذة الذين لم يبخلوا علينا
بمساعدهم ونصائحهم وتوجيهاتهم وإلى كل
من ساعدنا من قريب أو من بعيد على إنجاز
هذا العمل وفي تذليل ما واجهنا من صعوبات.

إهداء

أحمد الله عز وجل على منحه وعونه لإتمام هذا البحث.

• إلى الذي وهبني كل ما يملك حتى أحقق له آماله، إلى من كان يدفعني قدما نحو الأمام لنيل المبتغى، إلى الإنسان الذي أمتلك الإنسانية بكل قوة، إلى الذي سهر على تعليمي بتضحيات جسام مترجمة في تقديسه للعلم، إلى مدرستي الأولى في الحياة أبي الغالي على قلبي أطال الله في عمره

• إلى التي وهبت فلذة كبدها كل العطاء والحنان، إلى التي صبرت على كل شيء، التي رعتني حق الرعاية وكانت سندي في الشدائد، وكانت دعواها لي بالتوفيق، تتبعتني خطوة خطوة في عملي، إلى من ارتحت كلما تذكرت ابتسامتها في وجهي نبع الحنان أُمي أعز ملاك على القلب والعين جزاها الله عني خير الجزاء في الدارين؛ إليهما أهدي هذا العمل المتواضع لكيّ

وإلى كل من يؤمن بأن بذور نجاح التغيير هي في دواتنا وفي أنفسنا قبل أن تكون في أشياء أخرى...

قال الله تعالى : "إِنَّ اللَّهَ لَا يُغَيِّرُ مَا بِقَوْمٍ حَتَّىٰ يُغَيِّرُوا مَا بِأَنْفُسِهِمْ وَإِذَا أَرَادَ اللَّهُ بِقَوْمٍ سُوءًا فَلَا مَرَدَّ لَهُ وَمَا لَهُم مِّن دُونِهِ مِن وَالٍ ۝ ١١"

"الآية 11 من سورة الرعد



إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل

. عبد الكريم



إهداء

أهدي مذكرة التخرج هذه إلى أسرتي وأصدقائي الأعزاء

الذين دعموني

وشجعوني طوال فترة دراستي.

تلك المذكرة تمثل العمل الشاق والجهد المستمر

والتفاني الذي قمت به

لتحقيق هذا الإنجاز.

أشكركم على كل الدعم والتشجيع، وأتمنى أن يكون هذا

الإنجاز هو

بداية لمستقبل مشرق وناجح



. بوسيف



❖ الملخص باللغة العربية:

ركزت هذه الدراسة على موضوع الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية بحيث تهتم في محاولة توضيح مدى وأهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية. فقد قمنا من خلال هذه الدراسة بعرض الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية والعلاقة بينهما، والتعرض لتجربة مؤسسة صناعة الاسمنت بني صاف في تعاملها مع التكاليف البيئية.

وبناء على هذا تم التوصل إلى جملة من النتائج متمثلة في:

- هناك درجة منخفضة من الوعي بأهمية القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في المؤسسات محل الدراسة.
- كما هناك درجة منخفضة من الوعي بأهمية متابعة الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي، التكاليف البيئية، الأداء البيئي.

❖ الملخص باللغة الفرنسية:

Résumé:

Cette étude s'est concentrée sur la question de la divulgation comptable des coûts environnementaux et vise à tenter de clarifier l'étendue et l'importance de la divulgation comptable des coûts environnementaux.

À Travers cette étude, nous avons présenté le cadre conceptuel de la divulgation comptable des coûts environnementaux et la relation entre eux, et exposé l'expérience de la Beni Saf Cement Industry Corporation dans la gestion des coûts environnementaux.

Sur cette base, un certain nombre de résultats ont été obtenus:

- Les institutions étudiées sont peu conscientes de l'importance de mesurer et de rendre compte des coûts environnementaux.
- Il existe également un faible degré de sensibilisation à l'importance du suivi des performances environnementales au sein des institutions économiques étudiées.

Mots clés:

Informations comptables, coûts environnementaux, la performance environnementale.

المخلص باللغة الأجنبية: ❖

Abstract:

This study focused on the issue of accounting disclosure of environmental costs and is concerned with trying to clarify the extent and importance of accounting disclosure of environmental costs.

Through this study, we presented the conceptual framework for accounting disclosure of environmental costs and the relationship between them, and exposed the experience of the Beni Saf Cement Industry Corporation in dealing with environmental costs.

Based on this, a number of results were reached:

- There is a low degree of awareness of the importance of measuring and accounting disclosure of environmental costs in the institutions under study.
- There is also a low degree of awareness of the importance of monitoring environmental performance in the economic institutions under study.

Keywords:

Accounting disclosure, environmental costs, the environmental performance.



الفصل الأول:

- تمهيد..... (6)
- المبحث الأول: الإطار النظري للإفصاح المحاسبي..... (7)
- المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي..... (7)
- الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي وأنواعه..... (7)
- أولاً: مفهوم الإفصاح المحاسبي..... (7)
- ثانياً: أنواع الإفصاح المحاسبي..... (8)
- الفرع الثاني: مقومات الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه.... (9)
- أولاً: مقومات الإفصاح المحاسبي..... (9)
- ثانياً: العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي..... (11)
- الفرع الثالث: المبادئ والأحكام الأساسية في الإفصاح..... (13)
- أولاً: المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية.... (14)
- ثانياً: المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في تقرير الإدارة..... (15)
- المطلب الثاني: طبيعة ومكونات التكاليف البيئية..... (16)
- الفرع الأول: تعريف التكاليف البيئية وأسباب الاهتمام بها..... (16)
- أولاً: تعريف التكاليف البيئية..... (16)
- ثانياً: أسباب الاهتمام بالتكاليف البيئية..... (16)
- الفرع الثاني: أنواع التكاليف البيئية وأقسامها..... (17)
- أولاً: أنواع التكاليف البيئية..... (17)
- ثانياً: أقسام التكاليف البيئية..... (18)
- المطلب الثالث: أهداف التكاليف البيئية ودوافع دراسة التكاليف البيئية في المؤسسات..... (20)
- الفرع الأول: أهداف التكاليف البيئية..... (20)
- الفرع الثاني: دوافع دراسة التكاليف البيئية في المؤسسات..... (21)
- المبحث الثاني: العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والتكاليف البيئية..... (22)
- المطلب الأول: أهداف الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية..... (22)
- المطلب الثاني: مزايا واتجاهات الإفصاح المحاسبي البيئي..... (23)

- الفرع الأول: مزايا الإفصاح المحاسبي البيئي..... (23)
- الفرع الثاني: اتجاهات الإفصاح المحاسبي البيئي..... (23)
- أولا: من حيث نطاق الإفصاح..... (23)
- ثانيا: من حيث شكل الإفصاح..... (24)
- ثالثا: من حيث موقع الإفصاح..... (24)
- المطلب الثالث: متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي وصعوباته..... (25)
- الفرع الأول: متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي..... (25)
- أولا: المتطلبات العامة..... (25)
- ثانيا: المتطلبات الخاصة..... (26)
- الفرع الثاني: صعوبات الإفصاح المحاسبي البيئي..... (27)
- أولا: معوقات تنظيمية وتشريعية..... (27)
- ثانيا: معوقات علمية ومهنية..... (27)
- ثالثا: معوقات مالية وإدارية..... (27)
- المبحث الثالث: الدراسات السابقة..... (29)
- المطلب الأول: الدراسات العربية..... (29)
- المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية..... (32)
- المطلب الثالث: التحليل والتعقيب على الدراسات السابقة..... (36)
- خلاصة الفصل..... (37)

الفصل الثاني:

- تمهيد..... (39)
- المبحث الأول: التعريف بشركة الإسمنت بني صاف ونشاطها..... (40)
- المطلب الأول: عموميات حول المؤسسة..... (40)
- الفرع الأول: نبذة تاريخية عن الشركة..... (40)
- الفرع الثاني: نشاط الشركة ودورها الاقتصادي..... (42)
- أولا: نشاط الشركة..... (42)
- ثانيا: الدور الاقتصادي لمؤسسة الاسمنت..... (42)
- المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة الإسمنت..... (43)
- المطلب الثالث: أهداف الشركة ومهامها..... (44)
- الفرع الأول: أهداف الشركة..... (44)

- الفرع الثاني: مهام الشركة.....(45)
- المبحث الثاني: عرض تجربة اهتمام مؤسسة الإسمنت بني صاف SCIBS بالجانب البيئي.....(46)
- المطلب الأول: الاهتمام بالأداء البيئي في شركة الإسمنت SCIBS.....(46)
- الفرع الأول: الاهتمام الإداري والتنظيمي.....(46)
- الفرع الثاني: التحكم في تسيير النفايات.....(47)
- الفرع الثالث: التقليل من التلوث الجوي.....(48)
- الفرع الرابع: ترشيد استخدام الطاقة.....(48)
- المطلب الثاني: تحليل الإفصاح عن الأداء البيئي في التقارير المالية لشركة الإسمنت بني صاف SCIBS.....(49)
- المطلب الثالث: تقييم واقع القياس المحاسبي البيئي.....(51)
- المبحث الثالث: التكاليف البيئية التي تسدها شركة الاسمنت بني صاف... (55)
- المطلب الأول: أنواع الضرائب البيئية التي تسدها شركة الاسمنت.....(55)
- الفرع الأول: ضريبة على مياه الصرف الصناعي.....(55)
- الفرع الثاني: الضريبة على التلوث الهواء الصناعي.....(55)
- الفرع الثالث: الضريبة على النفايات الخطيرة.....(56)
- المطلب الثاني: قياس الأثر البيئي للمؤسسة.....(57)
- المطلب الثالث: تحليل نتائج تقييم الأداء البيئي للمؤسسة.....(57)
- خلاصة الفصل.....(59)
- خاتمة.....(61)
- الملاحق.....(65)
- قائمة المصادر والمراجع.....(71)



مقدمة:

اهتم المجتمع الدولي بإصدار المواثيق الدولية المتعلقة بحقوق الإنسان والتي تنص على حماية البيئة من الأضرار الناجمة عن التلوث، كما زاد الضغط من جانب جماعات أنصار حماية البيئة لمطالبة المؤسسات بإزالة أو منع أسباب التلوث الناجمة عن عملياتها التشغيلية وغيرها من عوامل التلوث، مما أرغم العديد من المؤسسات إلى الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية، وقد ترتب على ذلك نشأة عناصر جديدة من التكاليف والالتزامات مما جعل الفكر المحاسبي يولي اهتماما خاصا للمعلومات المالية المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية بشأن حماية البيئة بصورة سليمة وموضوعية في محاولة للتوصل إلى نظام محاسبي يتم من خلاله الإفصاح المحاسبي.

عما يترتب على التزام المؤسسة بالمسؤولية البيئية تحكمه معايير محاسبية مناسبة وتوصيل المعلومات اللازمة إلى الأطراف المعنية سواء داخل المؤسسة أو خارجها والمتعلقة بالنواحي البيئية التي تساعد في تقييم كفاءة المؤسسة فيما يتعلق باستخدام مواردها الاقتصادية ومدى التزامها بمسؤوليتها اتجاه حماية البيئة من التلوث واتخاذ قرارات تحسين الأداء البيئي. ومن أجل المعالجة المحاسبية لكل من التكاليف والالتزامات الناتجة عن التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات البيئية فقد ظهرت المحاسبة البيئية والتي بالإفصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية، وبما أن أحد الأهداف الرئيسية للمحاسبة هو إنتاج معلومات مالية عن نشاط المؤسسة نجد أن تطبيق نظام المحاسبة البيئية يوفر المعلومات المالية المتعلقة بالموارد البيئية وما يترتب على قيام المؤسسة بمزاولة نشاطها من أضرار بيئية.

وأمام أهمية وضرورة تفهم المؤسسات المختلفة واعترافها بالمحاسبة البيئية وبمسؤوليتها اتجاه البيئة كان من الضروري أن يكون هناك العديد من القضايا التي لا بد من النظر إليها بعين التحليل والاعتبار وإحداها " الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية" وفي ظل مسؤولية المؤسسة عما تسببه للبيئة من أضرار بسبب ممارستها لنشاطها الاقتصادي، سواء كانت تلك الأضرار ملموسة أو غير ملموسة أصبحت المؤسسة تعمل وتخضع لعدد متزايد ومتنامي من القوانين المنظمة للبيئة، والتي تستهدف إلى تحسين الأداء البيئي وإيجاد بيئة نظيفة خالية من التلوث، وإلى دعم استمرارية التنمية في إطار ترشيد استخدام الموارد وتعزيز

الأوضاع البيئية، وترتبط بهذه القوانين أمور كثيرة تمثل تحديات كبيرة لمهنة المحاسبة والمراجعة.

1. إشكالية الدراسة:

ومن هذا المنطلق يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية لهذا البحث في السؤال الرئيسي التالي:
ما مدى أهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وأثره على الأداء البيئي للشركات الصناعية؟

وفي هذا الإطار يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية والتي ستتمحور حولها هذه الدراسة:

❖ هل هناك إدراك ووعي لدى مسؤولي المؤسسات الصناعية بأهمية تطبيق عملية

الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية؟

❖ هل هناك مخاوف ومعوقات تحد من تطبيق عملية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف

البيئية لدى المؤسسات الصناعية؟

2. فرضيات الدراسة:

وكمحاولة لتجسيد تصور معين للإجابة على التساؤلات السابقة، قمنا بصياغة الفرضيات التالية التي سيتم اختبارها في هذا البحث:

أ- الفرضية الأولى: هناك إدراك ووعي لدى المسؤولين بأهمية تطبيق عملية الإفصاح

المحاسبي عن التكاليف البيئية.

ب- الفرضية الثانية: هناك مخاوف ومعوقات تحد من تبني تطبيق عملية الإفصاح

المحاسبي عن التكاليف البيئية.

3. حدود الدراسة:

● الحدود المكانية: اقتصرت الدراسة على مؤسسة صناعية جزائرية الناشطة بولاية عين تموشنت.

● الحدود الزمنية: يعطى البحث من السداسي الثاني للموسم الجامعي 2023-2024 ويتضمن دراسة حالة.

4. منهج الدراسة:

تتألف الدراسة من جانبين أولهما نظري وثانيهما تطبيقي، سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري من اجل الامام بالمفاهيم المختلفة المرتبطة بكل من الإفصاح المحاسبي والتكاليف البيئية، اما في الشق التطبيقي يتم الاعتماد على المنهج التحليلي، من اجل دراسة حالة في مؤسسة صناعية وبيان نتائج الدراسة اخترنا هذا الموضوع لعدة أسباب أهمها:

أسباب ذاتية:

- الرغبة الشخصية للباحث في تناول هذا الموضوع.
- تماشي الموضوع مع تخصص الباحث (محاسبة وجباية).

أسباب موضوعية:

- معرفة مدى أهمية التكاليف البيئية وأثرها على نشاطات المؤسسات الاقتصادية.
- الرغبة في التعرف على كيفية الإفصاح عن التكاليف البيئية.
- مدى مساهمة الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية.

5. أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة في محاولة توضيح مدى أهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية والمنافع البيئية والإفصاح عما تقوم به المؤسسات من أداء بيئي في تقاريرها المالية وتستمد هذه الدراسة أهميتها كذلك من المساعي والجهود المبذولة من قبل المنظمات الدولية من اجل حماية البيئة عن طريق تطبيق المحاسبة البيئية.

كما ان الدراسة مهمة أيضا للمؤسسات على اختلاف اشكالها، وتعتبر المحاسبة البيئية أحدث مراحل التطور المحاسبي ولقد نشأ هذا التطور الحديث نتيجة للازدياد المنفرد في حجم وقرارات المؤسسات التي لها تأثيرات مالية واقتصادية واجتماعية وبيئية واسعة النطاق، مما أدى إلى الاهتمام بها من قبل المؤسسات والجمعيات المحاسبية والمهنية والجهات الأكاديمية.

6. اهداف الدراسة:

تسعى دراستنا لتحقيق الأهداف التالية:

- ❖ التعرف على الإفصاح المحاسبي والمبادئ الأساسية في الإفصاح.
- ❖ التعرف على التكاليف البيئية والدور الذي تلعبه في الحد من المشكلات البيئية.
- ❖ التعرف على أسباب الاهتمام بالتكاليف البيئية.
- ❖ التعرف على أنواع التكاليف التي تسدها الشركة الصناعية للإسمنت ببني صاف

.SCIBS

الفصل الأول

الإطار النظري للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية

- الإطار النظري للإفصاح المحاسبي
 - ماهية الإفصاح المحاسبي
 - طبيعة ومكونات التكاليف البيئية
 - أهداف التكاليف البيئية ودوافع دراسة التكاليف البيئية في المؤسسات
- العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والتكاليف البيئية
 - أهداف الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية
 - مزايا واتجاهات الإفصاح المحاسبي البيئي
 - متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي وصعوباته
- الدراسات السابقة
 - الدراسات العربية
 - الدراسات الأجنبية
 - تحليل والتعقيب على الدراسات السابقة

تمهيد:

اشكالية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية هي موضوع مهم يثير الكثير من التحديات والنقاشات في مجال المحاسبة والإدارة المالية، يتعلق الأمر بكيفية تقديم المعلومات المالية المتعلقة بالتأثيرات البيئية للشركات بطريقة شفافة ومفهومة للمستخدمين الداخليين والخارجيين، حيث تعتبر عملية الإفصاح المحاسبي بمثابة العمل الأساسي في مجال التطبيق المحاسبي، والتي تسمح بإنتاج معلومات عن أداء المؤسسة ومركزها المالي والتغيرات التي تحصل فيها، وتزداد أهمية الإفصاح من خلال الأهمية البالغة له في أي نظام محاسبي، حيث أنه المؤثر الأكبر على المعلومة المحاسبية والمالية التي تظهر في القوائم المالية، والتي بدورها تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدموها.

لذلك سيتم استعراض هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

- **المبحث الأول:** الإطار النظري للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية
- **المبحث الثاني:** العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والتكاليف البيئية
- **المبحث الثالث:** الدراسات السابقة

الإطار النظري للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية

المبحث الأول: الإطار النظري للإفصاح المحاسبي

يرتبط تزايد أهمية معيار الإفصاح المحاسبي عن المعلومات في التقارير المالية المنشورة بالتحول التاريخي الذي حدث للوظيفة المحاسبية من التركيز على امسك الدفاتر المحاسبية وحماية مصالح الملاك، الى التركيز على دورها كنظام معلومات، هدفه الأساسي توفير المعلومة المناسبة لصنع القرارات لكل الأطراف المستفيدة.

المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي

• الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي وأنواعه

- أولاً: مفهوم الإفصاح المحاسبي

يعد الإفصاح موضوعاً واسعاً بدرجة تكفي للقول بأنه يتضمن كل مجال التقارير المالية وهناك العديد من الدراسات والمؤلفات حول موضوع الإفصاح فمنهم من ينظر للإفصاح على انه (إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الأساسية التي تهم الفئات الخارجية عن المشروع بحيث تعينها على اتخاذ القرارات الرشيدة).

ومنهم من ينظر على انه عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية او وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجدول المكمل في الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة للاطلاع على دفاتر وسجلات الشركة. (عمرو حسين، 1999، ص245) وهناك من يربط الإفصاح مع حالة عدم التأكد لدى المستفيدين فينظر للإفصاح (درجة تخفيض حالة عدم التأكد لدى المستثمر من خلال نشر كل المعلومات الاقتصادية التي لها علاقة بالمنظمة سواء كانت كمية أو غير ذلك والتي تساعد المستثمر على اتخاذ قراراته وتخفيض حالة عدم التأكد لديه عن الأحداث الاقتصادية في المستقبل).

ويمكن النظر إلى الإفصاح وعلاقته بنظرية الاتصالات في المحاسبة من حيث انه (إجراء يتم من خلاله اتصال الوحدة الاقتصادية في العالم الخارجي وان المحصلة النهائية لإجراءات الإفصاح في المحاسبة تظهر في شكل قائمة المركز المالي، قائمة التغيير في المركز المالي، قائمة الدخل). (زهرة جريوي، 2001، ص12)

في حين عرفه هندر كسن (إن الإفصاح في التقارير المالية هو عرض لمعلومات مالية عن الوحدة الاقتصادية في سبيل التشغيل الأمثل للأسواق الرأسمالية الفعالة).
أما النظرة المعاصرة فتري أن الغاية الرئيسية من الإفصاح هو (توفير معلومات تساعد في اتخاذ قرارات رشيدة أو عقلانية من قبل من يستخدم هذه المعلومات في التقارير المالية).
(عبد المنعم، 2002، ص53)

- ثانياً: أنواع الإفصاح المحاسبي

بشكل عام يمكن تقسيم الإفصاح وفق مدخلين رئيسيين: (فريق الخبراء الحكومي الدولي، 1999)

1) مدخل الإفصاح التقليدي أو الوقائي:

يتم الإفصاح في التقارير المالية عن كل ما يجعلها غير مضللة لأصحاب الشأن هذه هي القاعدة إلا إنها تعبير تقليدي بالنسبة للإفصاح في المحاسبة وهو يعرف بالإفصاح الوقائي والذي يهدف الي حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي يكون محدوداً من حيث القدرة على استخدام المعلومات المالية وهذا يعني يجب أن تكون المعلومات على أعلى درجة من الموضوعية حتى لا يساء استخدامها ولو ترتب على ذلك استبعاد كثير من المعلومات التي قد تكون ملائمة ويتطلب الإفصاح الوقائي الكشف عن الأمور التالية:

- السياسات المحاسبية.
- التغيير في السياسات المحاسبية.
- التغيير في التطبيقات المحاسبية.
- تصحيح الأخطاء في القوائم المالية.
- المكاسب والخسائر المحتملة.
- الارتباطات المالية.
- الأحداث اللاحقة.

2) مدخل الإفصاح التثقيفي:

ويعرف بالإفصاح الإعلامي وقد ظهر نتيجة ازدياد أهمية احد الخصائص الرئيسية للمعلومات وهي الملائمة ونتيجة لذلك كان التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات

الملائمة لأغراض اتخاذ القرار فالإفصاح في نطاقه لم يعد مجرد إخلاء مسؤولية الإدارة كما هو معروف في مفهومه التقليدي للرقابة وإنما أصبح يتضمن معلومات على درجة أكبر من الدراية والخبرة وخاصة تلك التي يحتاجها المحللون الماليون ووسطاء الاستثمار فالهدف الأساسي هو توفير المعلومات التي تحقق التوازن في سوق الأوراق المالية وما يترتب على ذلك من عدالة في توزيع العوائد ودرجة المخاطرة من الاستثمارات البديلة وهنا وطبقا لهذا المفهوم الجديد للإفصاح المحاسبي لم يعد التركيز على المعلومات التي تتمتع بدرجة عالية من الموضوعية والتي تتناسب مع المستثمر العادي ذي الخبرة المحدودة في أمور التحليل المالي وإنما أصبح الإفصاح يشمل معلومات ملائمة قد تتصف بدرجة كبيرة نسبيا من الاجتهاد الشخصي والتقدير. ويذهب بعضهم إلى وضع تصنيفات أخرى للإفصاح، من بينها من يصنف الإفصاح إلى ثلاثة أنواع هي:

أ- **الإفصاح الشامل:** يشير هذا الإفصاح إلى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ.

ب- **الإفصاح العادل:** يهتم هذا الإفصاح بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الاطراف المستفيدة إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

ج- **الإفصاح الكافي:** ويشمل هذا الإفصاح تحديد الحد الأدنى الواجب توافره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة ان مفهوم الحد الأدنى غير محدد وبشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار فضلا عن انه يتبع الخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

● الفرع الثاني: مقومات الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه

- أولا: مقومات الإفصاح المحاسبي

يمكن إجمال مقومات الإفصاح المحاسبي التي تجعل معلوماته ذات ثقة وفائدة سواء في

داخل المؤسسة أو خارجها فيما يلي: (عواد وعبد الفتاح، 2010، ص45)

1. تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية:

إن تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية من شأنه معرفة أو تحديد الخواص التي يجب توفرها في تلك المعلومة من حيث الشكل والمضمون لأن المستخدمين للمعلومات المحاسبية لهم مستويات مختلفة في تفسير المعلومات ولهذا كان من الواجب إعداد المعلومات عن طريق إعداد تقرير واحد وفق نماذج متعددة من الاحتياجات أو إصدار تقرير مالي واحد متعدد الأبعاد بحيث يلبي احتياجات المستخدمين المحتمل وجودهم وهذين النموذجين من الصعب تحقيقها فلذلك من الأفضل إعداد نموذج يفترض انه يلبي حاجات مستخدم معين من بين تلك الفئات وجعله محورا أساسيا في تحديد أبعاد الإفصاح بتولية العناية للملاك الحاليين والملاك المحتملين والدائنين.

2. تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية:

إن تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية من شأنه أن يحقق خاصية الملائمة بحيث يستفيد المستخدم من المعلومة وتكسبه قدرة على التنبؤ وتساعد بعضهم في اتخاذ القرارات، وعلى الرغم من أن البيانات المالية لا تفي بكافة احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات إلا أن هناك احتياجات مشتركة لهؤلاء المستخدمين فالبيانات المالية التي تفي باحتياجات المستثمرين الذين يتحملون مخاطر رأس المال سوف تفي أيضا بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين.

وتقع مسؤولية إعداد وعرض البيانات المالية للمنشأة بصفة أساسية على عاتق إدارتها كما تهتم الإدارة أيضا بالمعلومات التي تحتويها البيانات المالية بالرغم من أنه يتوافر لها الحصول على معلومات مالية وإدارية إضافية تمكنها من أداء وظائفها الأساسية في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة. وتعتبر الإدارة قادرة على تحديد شكل ومضمون تلك المعلومات الإضافية بحيث تفي باحتياجاتها الخاصة من المعلومات ويعتبر التقرير عن مثل تلك المعلومات الإضافية خارجا عن نطاق هذا الإطار ومع ذلك فالبيانات المالية المنشورة تعتمد أساسا على المعلومات التي تستخدمها الإدارة عن المركز المالي وتقييم الأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة.

3. تحديد طبيعة المعلومة الواجب الإفصاح عنها:

يتم الإفصاح حاليا بواسطة القوائم المالية التقليدية وهي:

● قائمة المركز المالي.

● قائمة الدخل.

● قائمة الأرباح المحتجزة.

● قائمة التغيرات في المركز المالي.

● معلومات أساسية ترفق في الملاحظات.

من خلال ما تقدم نجد انه يجب التركيز على نوعية المعلومات المفصوح عنها بدلا من

التركيز على جانب كم المعلومات المفصوح عنها.

- **ثانيا: العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي**

يوجد عدد من العوامل التي تؤثر في درجة الإفصاح بالتقارير المالية ويمكن تقسيمها إلى عدة عوامل تتعلق ببيئة المجتمع الذي تعد فيه التقارير المالية وأخرى تتعلق بالمعلومات المالية التي يتعين الإفصاح عنها وعوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية وكما يلي: (بن خليفة حمزة، 2011، ص12)

1. عوامل بيئية: تختلف التقارير المالية من دولة لأخرى لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية وعوامل أخرى ناتجة من حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية وأثرها في المشروع لغرض المقارنة بين الوحدات الاقتصادية مع بعضها البعض وتحديد المسؤولية الاجتماعية لكل منها.

2. عوامل تتعلق بالمعلومات: تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توفر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها وأهمها أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها اغلب المستفيدين منها وان تكون هناك ثقة في هذه المعلومات بالإضافة إلى قابليتها للتحقيق والمقارنة.

3. عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية: وهذه العوامل ترتبط بالوحدة الاقتصادية وكما يلي:

أ- **حجم المشروع:**

يحتاج إعداد المعلومات المحاسبية واستخراجها بشكل دقيق وتوقيت مناسب إلى تكاليف مباشرة ناتجة من إعداد القوائم والتقارير المالية وتكاليف غير مباشرة ناتجة عن كشف جميع المعلومات عن المشروع للشركات المنافسة الأخرى وناتجة عن عدم وضوح المعلومات

للمستثمرين وقد تبين وجود علاقة موجبة بين حجم المشروع ودرجة الإفصاح في التقارير المالية.

ب- عدد المساهمين:

توجد علاقة ما بين عدد المساهمين ودرجة الإفصاح على إن زيادة عدد المساهمين تؤدي غالى المزيد من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها من جانب المساهمين أو من ينوب عنهم من المحللين الماليين أو السماسرة.

ج- تسجيل الشركة في سوق الأوراق المالية:

قد يكون لهذا العامل أثر مباشر في زيادة درجة الإفصاح حيث تقوم الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية والتي يتم التعامل بها في الأسهم أو السندات التي تصدرها بملء عدد من النماذج والإيضاحات عن أهداف الشركة ونشاطها ونتائج أعمالها وبهذا تكون تحت ضغط لزيادة درجة الإفصاح في التقارير المالية وتحسينها.

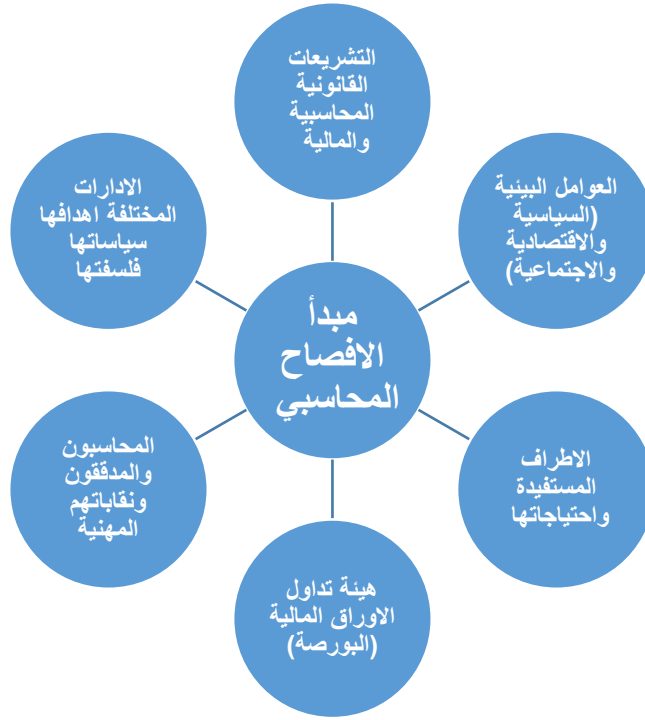
د- المراجع الخارجي:

يؤثر المراجع الخارجي الذي يقوم بفحص حسابات الشركة على درجة الإفصاح من خلال ما يلتزم به من مبادئ ومفاهيم محاسبية مقبولة أو قواعد مهنية يفرضها دستور المهنة التي ينتمي إليها.

4. القوانين والتشريعات: تلعب القوانين والتشريعات السائدة في بيئة الوحدة الاقتصادية

دوراً مهماً جداً في مجال الإفصاح وكذلك المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق المحلية فهي أيضاً تؤثر بدرجة كبيرة على الإفصاح. (أبو الكارم وعبد الفتاح، 2011، ص12)

الشكل 01: العوامل المؤثرة في الإفصاح:



مصدر: من إعداد الطلبة

أما العوامل المؤثرة على النطاق الدولي فهي تتمثل بالمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية والتي تصدر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية واتحاد المحاسبين الدوليين.

• الفرع الثالث: المبادئ والأحكام الأساسية في الإفصاح

لقد حددت القاعدة المحاسبية رقم (6) من نظام المحاسبي المالي مجموعة من المبادئ والأحكام الأساسية التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند إعداد البيانات المالية وهي كما يلي: (خالد سامي حمودة، 2014، ص30)

1. ينبغي مراعاة العوامل والمعايير التالية لأغراض متطلبات الإفصاح:

أ- ضرورة توخي الوضوح وإزالة أي لبس أو سوء فهم أو غموض في البيانات المالية لدى مستعمليها، وأن تكون الإيضاحات والمعلومات المعززة كاملة وصحيحة وتتسم بالدقة والأمانة.

ب- أن تكشف البيانات المالية والمعلومات الملحقة بها جميع الأمور التي تكون مادية بالدرجة التي تؤثر في قناعات وتقييمات وقرارات مستعمليها.

ج- مراعاة المتطلبات القانونية أو لا بشأن الإفصاح عن المعلومات، دون أن يعني هذا غض النظر عن المضمون الاقتصادي للوقائع والأحداث والمعاملات حتى وأن كان الشكل القانوني مختلفاً عن ذلك المضمون.

2. يجري إعداد البيانات المالية، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها، على فرض أن المنشأة مستمرة في نشاطاتها في المستقبل المنظور، وعندما تتوفر النية لتصفيتها، أو يتخذ قرار التصفية، أو يباشر بعملية التصفية فعلاً، يجب الإفصاح عن ذلك بصورة كافية وواضحة.

3. يفترض الالتزام بتطبيق نفس السياسات المحاسبية من فترة مالية إلى أخرى، فأن جرى تغيير في سياسة محاسبية فيجب أن يوصف هذا التغيير وأن يحدد أثره قيمياً وكمياً، هذا، وإذا لم يكن للتغيير أثر مهم على البيانات المالية للسنة الحالية، يجب الإفصاح عنه إذا كان يؤثر بصورة مهمة على نتائج الفترة اللاحقة.

4. ينبغي مراعاة جانب الحيطة والحذر في إعداد البيانات المالية، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها، على ألا يبرر ذلك تكوين احتياطات سرية أو غير معلنة.

5. يجب أن تعرض مع البيانات المالية للسنة الحالية البيانات المقارنة للفترة السابقة، فأن اجري تغيير في طريقة تبويب وعرض المعلومات للسنة الحالية وجب إعادة عرض وتبويب معلومات الفترة السابقة بنفس الطريقة، إلا إذا كان ذلك غير ممكن عندئذ يجب الإفصاح في الحواشي

6. لا يعد تبريراً للأخطاء أو المعالجات المحاسبية غير السليمة مجرد الإفصاح عنها.

- أولاً: المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية:

بموجب القاعدة المحاسبية رقم (6) نظام المحاسبي المالي يجب أن تفصح البيانات المالية عن التالي: (الجعبري احمد مجدي، 2009، ص5-6)

1. يجب أن تفصح المؤسسة عن السياسات والطرق المحاسبية التي استخدمت في إعداد بياناتها المالية، والمتغيرات الجارية عليها، وإن الإفصاح يمكن أن يكون في متن البيانات المالية ذاتها بين الأقواس، أو في الهوامش، أو بكشف ملحق بالبيانات.

2. يجب الإفصاح عن الأحداث المهمة التي تقع بين تاريخ الميزانية العامة، وتاريخ الانتهاء من إعداد البيانات المالية، التي تتطلب تعديلا في هذه البيانات أو لا تتطلب، بصورة مفصلة، مع بيان أثرها القيمي على نتائج السنة الحالية والفترة أو (الفترة) اللاحقة.

3. يجب الإفصاح عن كافة البنود غير العادية، وبنود الفترات السابقة، التي تؤثر على دخل الفترة الحالية بفقرات مستقلة في البيانات المالية، مع إعطاء الإيضاحات الكافية والملائمة معها في كشف الإيضاحات في الهوامش.

4. ينبغي الإفصاح عن أية دعاوى قضائية مقامة ضد المنشأة أو لصالحها، أو أية نزاعات أو خلافات مع أطراف قانونية من شأنها أن تؤثر بدرجة مهمة على نتائج أعمال المنشأة أو وضعها المالي وكذلك عن حالات تجاوز أو إساءة استعمال أموال المؤسسة التي حدثت خلال السنة والإجراءات المتخذة بشأنها.

5. يجب الكشف عن كافة المعاملات والعلاقات والمصالح مع الجهات المقربة، ومنها:
أ- المؤسسات والوحدات الأخرى التي تخضع للسيطرة المباشرة أو غير المباشرة للمؤسسة.

ب- المؤسسات والوحدات الأخرى التي تخضع للسيطرة غير الكاملة.

ج- الأفراد أو المؤسسات الذين لهم حصة في رأسمال المنشأة بالشكل الذي يمكنهم من التأثير بشكل ملموس على قراراتها.

د- الإداريون الرئيسيون في المؤسسة، وأفراد عائلاتهم وأقاربهم لحد الدرجة الثانية.

- ثانيا: المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في تقرير الإدارة:

ينبغي الإفصاح في تقرير الإدارة السنوي عن كافة المعلومات المتعلقة بالمنشأة وواقع أدائها، ومواردها خلال الفترة المعنية، والعوامل المؤثرة في هذا الأداء، والتوقعات المستقبلية لنشاطها، مع كافة الإيضاحات المتعلقة بالبيانات المالية، وذلك على وفق الإطار العام التالي:

(ماهر و خالد سامي، 2015، ص25)

- المعلومات الأساسية عن المنشأة ومنها تاريخ تأسيسها، وفروعها، ومناطق عملها وأدارتها، وتخصصها وأنواع منتجاتها، وهيكلها التنظيمي، وأسماء رئيس وأعضاء مجلس إدارتها أو هيئتها الاستشارية... الخ

- المؤشرات العامة عن أداء المؤسسة.

- المؤشرات القطاعية لتقويم أداء الأنشطة أو الفروع أو البرامج أو المشاريع أو معامل المؤسسة، كذلك المعلومات المتعلقة بأدائها حسب المناطق الجغرافية، مع ضرورة إبراز عملياتها الخارجية بشكل واضح ومستقل.

- المؤشرات الاقتصادية والاجتماعية العامة.

- كما ينبغي مراعاة ضرورة الفصل بين نتائج الأداء المتحققة بالجهود الذاتية للمؤسسة، وبين النتائج الأخرى المتأتية بغير تلك الجهود، إن تعزيز تقرير الإدارة بكشوفات وجداول ونماذج عن تقويم أداء المنشأة يعتبر أمراً مرغوباً فيه، وينبغي السعي لتكريس العمل به.

المطلب الثاني: طبيعة ومكونات التكاليف البيئية

• **الفرع الأول: تعريف التكاليف البيئية وأسباب الاهتمام بها**

- **أولاً: تعريف التكاليف البيئية**

يمكن تعريف التكاليف البيئية من وجهة نظر المؤسسة بأنها " جميع التضحيات الصريحة والضمنية التي تتحملها المؤسسة لأجل منع الأضرار البيئية أو تجنبها (سواء بالماء أو الهواء أو التربة أو الإنسان أو الحيوان) في الوقت الحاضر أو المستقبل نتيجة لمزاوتها لنشاطاتها المختلفة، ولأجل تصحيح الأخطاء والأضرار المترتبة على تصرفات وقرارات اتخذتها، لها آثار سلبية في البيئة".

- كما عرف مجمع المحاسبين القانونيين التكاليف البيئية بأنها تشمل تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط مؤسسة ما، فضلاً عن التكاليف الأخرى التي تستدعيها الأهداف والمتطلبات البيئية للمؤسسة. (منصوري و جودي، 07-08 افريل، ص25)

- **ثانياً: أسباب الاهتمام بالتكاليف البيئية**

تتمثل أسباب اهتمام المنشآت لدراسة التكاليف البيئية في: (صالح و عمار، 2010، ص14)

1. أسباب قانونية أو تشريعية:

وهي التي تتعلق بالقوانين البيئية التي أصبحت مفروضة على كل المنشآت، وكذلك التعليمات الحكومية التي تقضي بفرض اشتراطات خاصة واجبة الإلتباع لحماية البيئة، وأصبح الإلتزام بتلك القوانين والتعليمات يؤدي إلى تخفيض التكاليف البيئية.

2. أسباب اجتماعية وثقافية:

وهي التي تتعلق بتوقعات المجتمع تجاه شركات ومؤسسات الأعمال، إذ تنظر الدول والمجتمعات حالياً باهتمام إلى أهمية الحفاظ على البيئة والموارد الطبيعية وبالتالي فإن الشركات التي تعمل بأساليب صديقة للبيئة عليها أن تتحمل تكاليف بيئية تساعد على زيادة شهرتها.

3. أسباب خاصة بالمستهلك:

وهي التي تتعلق باحتياجات ورغبات المستهلك في استخدام منتجات غير ضارة بالبيئة، إذ يحتاج المستهلك في الوقت الحاضر إلى شراء منتج يسهل التخلص منه، أو إعادة تدويره مما يدفع المنتجين إلى مراعاة ذلك عند الإنتاج والتسويق، الأمر الذي ينشأ عنه تكاليف بيئية مختلفة

• الفرع الثاني: أنواع التكاليف البيئية واقسامها

- أولاً: أنواع التكاليف البيئية

يمكن تقسيم التكاليف البيئية وفقاً لما يلي: (ناجي بن يحيى، 2016، ص21)

تقسيم التكاليف البيئية وفقاً للأنشطة وتمثل في:

1. تكاليف أنشطة المنع:

وهي التكاليف الناتجة عن كافة الأنشطة التي تقوم بها المنشأة بغرض خفض أو إزالة الأسباب التي يمكن أن تؤدي إلى آثار بيئية سلبية في المستقبل، وتتنحصر هذه التكاليف في تكلفة إعادة تصميم العمليات الإنتاجية، بحيث لا يتم استخدام مواد خام سامة أو ضارة بالبيئة وبحيث لا ينتج عن العملية الإنتاجية أي مخلفات غازية أو سائلة أو صلبة ضارة بالبيئة لتوفير الأمان البيئي المنشود.

2. تكاليف أنشطة الحصر والقياس:

وهي التكاليف الناتجة عن الأنشطة التي تزاولها المنشأة بغرض قياس ومتابعة المصادر المحتملة للأضرار البيئية وتضم الأنشطة التالية: أنشطة متابعة مستويات التلوث في المواد المستخدمة داخل المنشأة، أنشطة متابعة مستويات التلوث في المخلفات الناتجة عن التشغيل، أنشطة متابعة عمليات المراجعة البيئية، أنشطة متابعة العلاقة بين المنشأة والأجهزة البيئية المختلفة.

3. تكاليف أنشطة الرقابة:

وهي التكاليف الناتجة عن الأنشطة التي تزاولها المؤسسة بغرض الرقابة والتحكم في كافة مصادر التلوث بالمنشأة وتضم الأنشطة التالية أنشطة استخدام مواد صديقة للبيئة، أنشطة استخدام طرق إنتاجية صديقة للبيئة، أنشطة خفض مصادر التلوث.

4. تكاليف أنشطة الفشل البيئي:

تعرف بأنها التكاليف الناتجة عن الأنشطة التي تزاولها المنشأة بغرض إزالة الأضرار البيئية التي حدثت بالفعل نتيجة فشل المؤسسة في منعها في الماضي، وتتضمن ما يلي: تكاليف معالجة المخلفات الإنتاجية الضارة بالبيئة سواء كانت هذه المخلفات سائلة أو غازية أو صلبة

- ثانياً: أقسام التكاليف البيئية

1. تقسيم التكاليف البيئية وفقاً لارتباطها بالمنتجات وتتمثل فيما يلي: (رانية عمر و

محمدالباز، 2007، ص58)

أ- **التكاليف العادية وتكاليف التشغيل:** وهي التكاليف المرتبطة بشكل مباشر بالمنتجات وتشمل المواد الخام، وتكاليف استخدام المباني والمعدات، وتكاليف التشغيل والعمالة والطاقة والتدريب، وتحمل هذه التكاليف على المنتجات وباستخدام معدلات التحميل التي تعتمد على ساعات العمل المباشر.

ب- **التكاليف القانونية (التشريعية):** وهي تلك التكاليف الحكومية والخاصة بالامتثال للتشريعات الحكومية وتشمل نفقات الإعلام، التقارير التصاريح والمراقبة والاختبارات والتدريب والفحص.

ج- التكاليف المحتملة: وتشمل العقوبات والغرامات والتسويات المالية الناتجة عن الإجراءات التصحيحية والإصابات الشخصية والتدمير للممتلكات والحوادث البيئية، وغالبا ما يتم تقدير هذه التكاليف من المدراء المختصين بحيث تراعي المنشآت عدم المغالاة في تقديرها مبالغ منخفضة أو إهمال توقع حدوثها.

2. تقسيم التكاليف البيئية من حيث الوضوح إلى ما يلي:

أ- التكاليف الصريحة:

وهي التي تتعلق بالامتثال للقوانين والتشريعات الحكومية وتبويب وفقا للنظام المحاسبي بالمنشآت على أنها تكاليف بيئية ومن التكاليف الصريحة تركيب وصيانة معدات مراقبة التلوث وتكاليف معالجة التلوث الجوي والذي ينتج من دخان المصانع واستخدام مدخلات اقل تلوثا في العمليات الإنتاجية للحد من الانبعاثات الملوثة في الجو.

ب- التكاليف الضمنية: وهي التي تتضمنها حسابات أخرى ولها تأثير على إجمالي التكاليف خاصة في الصناعات الكيماوية والورق والحديد والصلب فزيادة دولار في التكاليف المرئية تؤدي إلى زيادة التكاليف الكلية على أساس حدي (يصل ما بين 10-11 وحدات) وتظهر في حسابات أخرى ضمن مصروفات صناعية غير مباشرة ومنها التكاليف البيئية الطارئة وقد تكون التكاليف الضمنية ايجابية أو سلبية.

ج- تكاليف رقابة التلوث: وتتكون من: (الياس شاهد و عبد المنعم، 2008، ص10)

■ **تكاليف المنع:** وتمثل التكاليف اللازمة لمنع حدوث الأثار الناتجة عن عمليات التصنيع التي تسبب التلوث كإعادة تصميم العمليات الإنتاجية بحيث لا يتم استخدام مواد ملوثة أو ضارة بالبيئة، وتكلفة استبدال مصادر الطاقة بأنواع أخرى أقل تلوثا، ومراجعة تصميمات المنتجات الجديدة للتأكد من توافر متطلبات الأمان عند الاستخدام.

■ **تكاليف التقييم:** وتتعلق بالتكاليف التي تحدث لاكتشاف الانحرافات في مستوى التلوث مقارنة بالمستويات والمواصفات المحددة من قبل الجهات المعنية. وتشمل تكاليف فحص واختبار المواد المستخدمة والآثار البيئية الناتجة عنها للتأكد من مطابقتها للمواصفات المطلوبة، أي أنها تتعلق بالأنشطة اللازمة

لمتابعة المصادر المسببة للتلوث البيئي مثل أنشطة فحص المواد الضارة داخل المصنع، وأنشطة قياس ومتابعة المواد السامة والعمليات المرتبطة بالتصميم وأنشطة المراجعة البيئية.

د- **تكلفة الفشل في رقابة التلوث:** وهي عبارة عن مجموعة التكاليف اللازمة لعلاج وإزالة الأضرار البيئية التي حدثت بالفعل وتنقسم إلى:

■ **تكاليف الفشل الداخلي:** وتتعلق بتكاليف علاج وإزالة المخلفات وتنظيف الموقع بعد عمليات التصنيع.

■ **تكاليف الفشل الخارجي:** وتمثل التكاليف التي تحدث في حالة حدوث أضرار للمجتمع، يترتب عليها تعويضات وغرامات، بالإضافة إلى تكلفة الفرصة الضائعة والمتمثلة في خسارة هامش المساهمة، نتيجة لنقص المبيعات أو انخفاض الحصة السوقية بسبب تآكل قاعدة العملاء، وانصرافهم عن منتجات المنشأة إلى منتجات أخرى بديلة تكون صديقة للبيئة.

المطلب الثالث: أهداف التكاليف البيئية ودوافع دراسة التكاليف البيئية في المؤسسات

● **الفرع الأول: أهداف التكاليف البيئية**

- تتمثل أهداف تحديد التكاليف البيئية فيما يلي: (كلود فوسلرو بيتر جيمس، 2000، ص44)
- توجيه مزيج المنتجات وتسعيرها من أجل اتخاذ القرارات بناء على معلومات دقيقة عن التكاليف الحقيقية لهذه المنتجات وربحياتها.
 - حساب التكاليف البيئية على مستوى المؤسسات للتعرف على المؤسسات صاحبة الأداء الجيد أو السيء، وفرص التحسين.
 - إعداد الموازنة من أجل الوقوف على المزايا والتكاليف والمسؤوليات البيئية الحاضرة والمستقبلية.
 - تقدير الآثار البيئية التي تأتي ضمن التقييم البيئي للمؤسسات وذلك للتشجيع على فهم أفضل للعواقب البيئية، حيث يتمثل تقييم الأثر البيئي في المقارنة بين جميع البدائل الممكنة، ثم اختيار البديل الذي يمثل المزج الأمثل بين التكاليف البيئية وبين منافع المشروع.

- الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية يؤدي إلى تقييم الأداء البيئي على أساس المسؤولية البيئية والمالية، بإعداد مجموعة من القوائم المالية التي تعطي صورة كاملة على نشاط المؤسسة.

- الإفصاح عن التكاليف البيئية في سوق الأوراق المالية يوفر معلومات عن نشاط المؤسسة، وما يرتبط به من تكاليف وأثره على المركز المالي والسيولة وعائد الأسهم مما يجعل متخذي قرارات الاستثمار في الأسهم يستثمرون أموالهم في أسهم المؤسسات ذات الكفاءة العالية في مجال مكافحة التلوث.

- تحسين السمعة بالنسبة للمجتمع حيث ينظر للمؤسسة كمهتم بالشؤون البيئية وحامي لها.

التقرير عن التكاليف البيئية يؤدي إلى إظهار منافع التكامل الفعال بين المحاسبة والبيئة، حيث أن المحاسبة عن التكاليف البيئية تدعم وتطور تشغيل نظام شامل ومتكامل للإدارة البيئية، وتطبيقها سوف يؤدي إلى تطوير الأداء وتحسينه

• الفرع الثاني: دوافع دراسة التكاليف البيئية في المؤسسات

تنقسم دوافع دراسة التكاليف البيئية في المؤسسات إلى: (زكرياء طاحون، 2009، ص37)

1. أسباب قانونية وتشريعية: وهي المتعلقة بالقوانين البيئية المفروضة على كل المؤسسات، حيث أصبح الالتزام بتلك القوانين والتعليمات يؤدي إلى تخفيض التكاليف البيئية؛

2. أسباب اجتماعية وثقافية: تتعلق بتوقعات المجتمع تجاه الشركات والمؤسسات، حيث أن المؤسسات التي تعمل بأساليب صديقة للبيئة عليها أن تتحمل تكاليف بيئية تساعد على زيادة شهرتها؛

أسباب خاصة بالمستهلك: وتتعلق باحتياجات ورغبات المستهلك في استخدام منتجات غير ضارة بالبيئة، مما يدفع المنتجين إلى مراعاة ذلك عند الإنتاج والتسويق، الأمر الذي ينشأ عنه تكاليف أخرى مختلفة.

المبحث الثاني: العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والتكاليف البيئية

المطلب الأول: أهداف الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية

يمكن تقسيم أهداف الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على النحو التالي:
(القيسي، 2011، ص 92-93)

أهداف داخلية على مستوى المؤسسة: تركز هذه الأهداف على:

- المحافظة على المركز التنافسي للمؤسسة إزاء المؤسسات المماثلة في السوق من خلال تحسين سمعتها تجاه الأطراف ذات العلاقة بنشاطاتها الاقتصادية والاجتماعية.
- إظهار إذعان المؤسسة للقوانين والتشريعات الحكومية وغير الحكومية مما يضفي على وجودها صفة شرعية لنشاطاتها.
- يوفر الإفصاح قاعدة جيدة للبيانات والمعلومات يمكن أن تخدم مالكي المؤسسة والعاملين فيها فيما يتعلق بكفاءة الإجراءات المتخذة للمحافظة على سلامة البيئة، فضلا عن اطلاع الإدارة على حجم التكاليف الإضافية التي تتحملها في حماية البيئة.
- التزام المؤسسة بإجراءات سلامة البيئة وحمايتها من التلوث يساهم في خلق حالة من الاستقرار النفسي والصحي للعاملين فيها، مما يقلل من حدة دوران العمل والتكاليف المرتبطة به.

أهداف خارجية على مستوى المؤسسة: ويمكن أن تتلخص هذه الأهداف على النحو الآتي:

- إظهار التزام المؤسسة بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية ومشاركتها في تحمل الأعباء العامة للمجتمع.
- يعد الإفصاح وسيلة لإدارة التفاوض بين أصحاب حقوق الملكية وغير ممن يمارس ضغوطا على المؤسسة كالمستهلكين والموردين والجمهور والهيئات الاجتماعية الأخرى.
- يعتبر انعكاس لنشاطات وفعاليات المؤسسة في مجال حماية البيئة وسلامة مواقع عملها من التلوث والهدر في المواد السامة مما يخلي مسؤوليتها القانونية إزاء الأضرار والإصابات التي قد تسببها مؤسسات أخرى مماثلة.

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

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

المطلب الثاني: مزايا واتجاهات الإفصاح المحاسبي البيئي

• الفرع الأول: مزايا الإفصاح المحاسبي البيئي

إن التزام المؤسسات الصناعية بالإفصاح محاسبيا عن تأثيراتها ومنافعها البيئية في قوائمها المالية يحقق لها مجموعة من مزايا نوجز أهمها في الآتي: (خالد و سعيدي سياف، 24-25 أكتوبر 2017، ص05)

- تحقيق المؤسسة المفصحة لأعلى معدلات العائد على حقوق الملكية.
- تطوير منتجات صديقة للبيئة، مما يضمن للمؤسسات الصناعية تحقيق رضا المستهلكين.
- يساعد توفر المعلومات المحاسبية البيئية إدارة المؤسسات الصناعية في المفاصلة بين البدائل المختلفة اللازمة لرقابة درجة التلوث، وفي التسعير الحقيقي للمنتجات بأخذ التكلفة البيئية المثلئ.
- يساهم الإفصاح المحاسبي البيئي في تدعيم قدرة المؤسسات الصناعية على تحديد أفضل الفرص التي يمكن من خلالها تخفيض تكاليف التشغيل الجارية البيئية، وترشيد استخدام الموارد والطاقات.

• الفرع الثاني: اتجاهات الإفصاح المحاسبي البيئي

هناك العديد من الاتجاهات لمجال الإفصاح عن الأداء البيئي، يمكن إيجازها كما يلي: (الرفاعي و اخرون، 2008، ص227-228)

- أولا: من حيث نطاق الإفصاح

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

-
- الإفصاح عن التكاليف البيئية فقط دون الإفصاح عن قيمة المنافع البيئية وذلك بسبب الصعوبة التي تعترض قياس تلك المنافع، ويمكن أن يتم الإفصاح في القوائم المالية التقليدية أو في تقارير مستقلة.
 - الإفصاح عن كل من التكاليف والمنافع البيئية سواء لتقارير مستقلة أو ضمن القوائم التقليدية.
 - **ثانياً: من حيث شكل الإفصاح**
 - يمكن أن يتم الإفصاح عن الأداء البيئي من خلال:
 - **تقارير وصفية:** تبين الأرقام والإحصاءات والنسب بشكل وصفي إنشائي أو وصفي كمي.
 - **تقارير كمية:** تحتوي على معلومات كمية عن الأداء البيئي مثل كمية الانبعاث، كمية الفاقد وغيرها.
 - **تقارير مالية:** وفيها يمكن الحصول على معلومات الأداء البيئي بصورة مالية تمكن من تحديد التكلفة والعائد من النشاط البيئي.
 - **ثالثاً: من حيث موقع الإفصاح**
 - يتم الإفصاح في تقارير بيئية مستقلة عن القوائم التقليدية وملحقاتها، أو في التقارير الاجتماعية للمؤسسة.
 - أو يتم الإفصاح عن المعلومات البيئية في صلب القوائم المالية التقليدية باعتبار أن المعلومات البيئية والمعلومات الاقتصادية وحدة متكاملة ومن ثم يجب على المؤسسة أن تفصح عن الأداء الشامل.
 - يتم الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقرير السنوي للشركة، أو في تقرير مجلس الإدارة الموجه للعموم.

المطلب الثالث: متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي وصعوباته

• الفرع الأول: متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي

تشمل متطلبات الإفصاح البيئي على ما يلي: (لعبيدي، 2014-2015، ص 90-91)

- أولاً: المتطلبات العامة

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

- وجود تنظيم مهني قوي يتولى وضع المعايير المهنية المقبولة والمتعلقة بالإفصاح البيئي ومراقبة تطبيقها.

- إنشاء أجهزة حكومية تتولى مراقبة تنفيذ المشروعات لقوانين ونظم حماية البيئة وتوقيع العقوبات المالية وغير المالية على المؤسسات التي تخالف تلك القوانين والنظم.

- تدخل الدولة والمنظمات العلمية والمهنية المحاسبية وجماعات أنصار حماية البيئة لجعل الإفصاح البيئي إلزامياً كخطوة أولى بالنسبة للمؤسسات التي تسبب منتجاتها تلوثاً خطيراً للبيئة مثل صناعة البترول والإسمنت والأدوية مما يؤدي في النهاية إلى تعميم هذا الإفصاح على مستوى جميع المؤسسات.

- وجود مقاييس علمية وعملية تقيس التكاليف والمنافع الخاصة بالأنشطة البيئية تعتمد على الأساليب الكمية والإحصائية والحاسبات الآلية مما يدعم الثقة في هذه المقاييس على أن يقوم بعملية القياس فريق عمل من المحللين الماليين والمحاسبين الداخليين وممثلي الهيئات العلمية المتخصصة لتحقيق الموضوعية في نتائج هذه المقاييس.

- الإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تتبعها المؤسسة في معالجة التكاليف ومنافع أنشطتها البيئية.

تطوير دور المراجع الخارجي ومسؤوليته ليشمل مراجعة الأنشطة البيئية والتقارير عنها لتحقيق الدقة والموضوعية في الإفصاح البيئي، ويمكن الاعتماد على فريق عمل من المراجعين الداخليين والخارجيين للقيام بعملية المراجعة البيئية مع الاستعانة برأي المتخصصين والفنيين في هذا المجال.

- ثانياً: المتطلبات الخاصة

وتمثل المحتويات الأساسية للإفصاح البيئي من المعلومات المالية والكمية وتشمل:

1. البيانات المالية المتعلقة بالتكاليف والمنافع البيئية: مثل:

- تكاليف اقتناء الأصول ذات التقنية التكنولوجية المتطورة لإزالة أو منع أسباب التلوث.

- تكاليف تدوير المخلفات الضارة للعمليات الصناعية.

- تكاليف حفظ المخلفات.

- تكاليف التخلص من المخلفات بالطرق العلمية السليمة.

- التمويل المادي منخفض التكلفة.

- الأعباء الحالية والمحتملة الناجمة عن مخالفة المؤسسة لقوانين ونظم حماية البيئة.

- المنح المادية من الجمعيات والهيئات الدولية أنصار حماية البيئة.

- الدعم المادي لمواجهة تلوث البيئة.

- الزيادة في الأرباح الناجمة من تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم والمنح المادية

وزيادة المبيعات بسبب إقبال الأفراد على شراء منتجات المؤسسات التي تقي

بمسئوليتها البيئية.

- المزايا الضريبية التي تحصل عليها المؤسسات نتيجة لخفض أو إعفائها من الضرائب

المفروضة على الأصول المتعلقة بالأنشطة البيئية.

2. البيانات الكمية والفنية الخاصة بالسياسات التي تتبعها المؤسسات للوفاء

بمسئوليتها اتجاه تلوث البيئة: ومن أمثلتها:

- السياسات الفنية التي اتخذتها المؤسسة لتخفيض التلوث الحالي والمستقبلي إلى

المعدلات المسموح بها عالمياً مثل إعادة تصنيع النفايات ذاتياً بحيث يمكن الاستفادة

منها في تصنيع منتجات تكميلية كما في صناعة الإسمنت.

- السياسات الفنية التي يمكن أن تتبعها المؤسسة فيما يتعلق باستخدام بدائل أخرى

للموارد تمنع أو تقلل من مسببات التلوث الحالي مثل استخدام بدائل الطاقة الكهربائية

في التشغيل

• الفرع الثاني: صعوبات الإفصاح المحاسبي البيئي

هناك عوامل متعددة تحول دون قيام المؤسسة بالإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي، نذكر منها: (حنان و بوجعدار، 2013-2014، ص87-88)

- أولاً: معوقات تنظيمية وتشريعية: تتمثل في:
 - عدم وجود مرجعية رسمية تنظم أعمال المسؤولية البيئية وتضع لها القوانين والأنظمة.
 - عدم وجود عقوبات قانونية تفرض على المؤسسات الصناعية التي تمتنع عن الإفصاح على المسؤولية البيئية.
 - غياب التخطيط الاستراتيجي لأعمال المسؤولية البيئية.
 - عدم وجود حوافز حكومية كافية للمؤسسات لتبني سياسات اجتماعية وبيئية
- ثانياً: معوقات علمية ومهنية: يمكن حصرها في:
 - ضعف توعية المحاسبين بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية.
 - قلة البرامج التعليمية والتكوينية للتعريف بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي. عدم وجود معايير محاسبية للإفصاح عن التأثيرات البيئية لأنشطة المؤسسات.
 - عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح المحاسبي البيئي في القوائم المالية للمؤسسات.
- ثالثاً: معوقات مالية وإدارية: وهي:
 - عدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض القياس والإفصاح المحاسبي البيئي.
 - صعوبة قياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الإجمالية للنشاط.
 - العوائد المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن التأثيرات البيئية أقل من تكاليف القيام بها.

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

(أ) عدم وجود إلزام على المؤسسات الصناعية بالإفصاح البيئي:

- لا تتطلب الهيئة العامة لسوق المال الإفصاح عن المعلومات عن المعلومات البيئية.

-
- لا يوجد معايير محاسبة لقياس وعرض الآثار البيئية.
 - الإفصاح البيئي اختياري حسب رغبة الإدارة.
 - ب) نقص الوعي العام بالقضايا البيئية:
 - غياب رد فعل المستهلكين والعملاء.
 - لا توجد منظمات غير حكومية تتبنى قضايا البيئية تفاعلية.
 - لا توجد ضغوط سياسية على المؤسسات بأن تفضح عن أداؤها البيئي.
 - ج) تجنب التكاليف والخسائر التي قد تلحق بالمؤسسات الصناعية، لقاء قيامها بالإفصاح البيئي.
 - د) غياب البعد البيئي في تقييم ربحية المؤسسات الصناعية.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات العربية

- دراسة سعيدي سيف حنان القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية – دراسة حالة مؤسسة الاسمنت رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة حامة بوزيان، قسنطينة (الجزائر)، 2014:

هدفت هذه الدراسة الى تعرف على مدى التزام المؤسسات الصناعية بقياس التأثيرات البيئية والإفصاح عنها محاسبيا في قوائمها المالية، حيث اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي تماشيا مع المنهج دراسة حالة لمؤسسة الاسمنت كونها من بين أكثر المؤسسات الجزائرية تأثيرا على البيئة والمتمثلة في مؤسسة الاسمنت حامة بوزيان قسنطينة.

جاءت نتائج الدراسة بجانبها النظري والميداني لتبين التلوث البيئي من اهم التأثيرات البيئية، وان لهذا الأثر الأهمية الكافية من الدراسة والبحث يؤدي بالنتيجة الى احتواء تأثيرات الجوانب الأخرى المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي للمؤسسات الصناعية هي ذات طبيعة كمية ومالية مما يجعلها تؤثر تأثيرا مباشرا على المركز المالي للمؤسسة وفي نتيجة نشاطها، اما بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة فهي لا تلتزم بالقياس المحاسبي لتأثيراتها البيئية والإفصاح عنها في قوائمها المالية، وذلك راجع لعدة معوقات تحد من قيامها بذلك، التي تتوزع بين المعوقات التنظيمية والتشريعية والمتمثلة في ضعف في التشريعات والقوانين المتعلقة بالبيئية وضعف في الرقابة عليها، معوقات المهنية وعلمية ومن ابرزها عدم وجود طريقة معتمدة أو صادرة عن جهة رسمية للقياس والإفصاح عن الاداء البيئي للمؤسسات، وأخرى ذات الصلة بالجانب الإداري والمالي والمتمثلة أساسا في ارتفاع التكاليف ما ينتج عنه ارتفاع في أسعار الوحدة الواحدة مما يؤدي الى انخفاض في المبيعات وبالتالي تدهور الوضع المالي للمؤسسة.

- مهاوات لعبيدي، "القياس المحاسبي لتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015:

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، وبغية تحقيق هذا الهدف تم القيام بدراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الصناعية المختصة في الاسمنت ومشتقاته في الجزائر، بالإضافة الى أطراف أخرى مختصة في المجال المحاسبي متمثلين في المحاسبين المعتمدين، محافظي الحسابات والمؤسسات المالية وإدارة الضرائب، حيث بلغ حجم عينة الدراسة 163 استبيان، حيث تم استخدام في تحليل البيانات الأساليب الإحصائية.

من بين ما توصل إليه الباحث أنه بالرغم من تأثير القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف في القوائم المالية على تحسين الأداء البيئي إلا أن معظم المؤسسات ترفض تطبيقه وذلك بسبب عدم وجود قوانين صارمة سواء على المستوى المحلي أو الدولي تجبر المؤسسات على تطبيق عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية، وكذلك ان المعلومات المحاسبية والمالية المفصحة عنها في القوائم المالية للمؤسسات الصناعية في الجزائر لم تشر لأي من الآثار المالية نتيجة لأدائها أنشطة أو عمليات بيئية، ولو في شكل تقارير مفصلة. وكذلك المعلومات التي يوفرها نظام المحاسبة البيئية تعتبر أداة داعمة للمؤسسة في تقييم أدائها البيئي، من خلال إظهار التكاليف البيئية وتحديد بدقتها مما يؤدي إلى سهولة تخصيصها وتحميلها على المنتج بشكل صحيح.

- بلحياني خديجة، قياس ومستوى الإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مؤسسة صيدال فرع انتيبوتيكال وحدة المدية، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، المجلد 01، العدد 05، 2018:

تهدف هذه الدراسة الى تقصي مدى تجاوب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية بصفة عامة والمؤسسات الصناعية بصفة خاصة مثال في مؤسسة صيدال فرع انتيبوتيكال، وذلك من خلال ضبط مفهومهما والتعرف على مختلف الجوانب المتعلقة بهما، وقياس ما يجب ان تدفع هذه الأخيرة إلى المؤسسات والمنظمات المسؤولة عن حماية البيئية وكيفية الإفصاح عن تكاليف الحد من التلوث البيئي في التقارير المالية بشكل يسهل فهمها لغرض الاستفادة منها في اتخاذ القرارات.

وتوصلت الدراسة إلى ان المؤسسة تقوم بقياس بعض التكاليف البيئية والإفصاح عنها ولكن بشكل غير منفصل عن الباقي التكاليف الأخرى وان الإفصاح البيئي يقتصر على الضرائب والرسوم التي تدفعها في شكل قيم ثابتة، فهذا ما ندى إلى صعوبة قياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الاجمالية للنشاط لأنها غير مصنفة في حسابات خاصة بها وكذا صعوبة الإفصاح عن التكاليف البيئية لغياب نصوص قانونية تلزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالإفصاح عن تكاليف الحد من التلوث في القوائم المالية.

- **عمامرة ياسمينه ملاح ونام تحليل وتقييم واقع المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية دراسة حالة للمؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات -تبسة- مجلة ميلاف للبحوث والدراسات المجلد 06، العدد 01، 2020:**

يهدف البحث الى محاولة تحليل وتقييم واقع تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية القائمة على الصناعة الاستخراجية التحويلية، ونتيجة للأضرار والملوثات البيئية التي تسببها تم استحداث تطبيق المحاسبة البيئية للمحافظة على البيئة، وذلك في ظل المعايير المحاسبية للنشاط البيئي من خلال الإفصاح والقياس المحاسبي للتكاليف البيئية.

وتوصل الباحث الى ان هناك تكاليف التلوث البيئية التي تتحملها مؤسسة مناجم الفوسفات بتبسة، الا انه لا يزال الإفصاح المحاسبي عن الأنشطة البيئية في مراحلها الأولية وذلك لعدم توفر بيانات مالية وفنية خاصة بالتلوث، وكذلك وجود صعوبات في طرق قياس الأداء البيئي لمؤسسة فوسفات، وأكدت الدراسة على وجود نظام للمحاسبة البيئية يساعد على تزويد الإدارة والجهات الرقابية بتقارير ومعلومات تبين حجم الاضرار والمساهمات البيئية للمؤسسة وتحقيق نقاط الضعف عن الأداء البيئي، مما يساهم أيضا على استخدام الإفصاح البيئي والتحليل المناسب للفصل ما بين التكاليف التي تخص البيئة والتي لا تخصها وهذا ما يزيد في فعالية المعلومة المحاسبية البيئية.

- **ناصرى ايمان، الإفصاح المالي في إطار تبني المحاسبة الخضراء، أطروحة دكتوراه في علوم المالية ومحاسبة، جامعة جيلالي ليايس سيدي بلعباس، 2021:**

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى إمكانية المؤسسات الصناعية الجزائرية في الإفصاح المالي عن أدائها البيئي في ظل تبني المحاسبة الخضراء، حيث تبين مدى وعي وأدراك المؤسسات الصناعية الجزائرية بالجانب البيئي، وقيامه بالإفصاح المالي عن أداءها البيئي، بالإضافة إلى إبراز وجود معوقات تعيق تبني وتطبيق المحاسبة الخضراء، وكذا مدى استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري لا استيعابها، ولوصول إلى أهداف الدراسة تم إعداد و توزيع استبان على عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث شملت عينة الدراسة 10 مؤسسات ناشطة في قطاعات لها تأثير على البيئة، وتم استخدام السلوب الاحصائي في معالجة البيانات المتحصل عليها.

جاءت نتائج الدراسة بجانبها النظري والميداني لتوضح على أنه يوجد وعي وإدراك بالجانب البيئي من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية وهذا راجع إلى محاولة تبنيها للمعايير الجودة العالمية ولتحملها لجمال من التكاليف في سبيل الحفاظ على البيئة، بالإضافة إلى وجود إفصاح مالي عن المعلومات البيئية من طرف المؤسسات الصناعية الجزائرية، وهذا راجع إلى قدرة المؤسسات على الإفصاح عن معلوماتها وأدائها البيئي سواء في شكل نقد في القوائم المالية أو في شكل وصفي في تقرير الحفاظ على البيئة، وفي الأخير توصلت الدراسة إلى وجود عوائق تعيق تبني وتطبيق المحاسبة الخضراء من طرف المؤسسات وهذا راجع إلى إدراكهم بوجود ضعف في التشريعات ونماذج الصادرة عن هيئات مسؤولة حتى يتسنى للمؤسسات الصناعية الجزائرية تبني وتطبيق المحاسبة الخضراء .

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

- **(Joshi .s. krhnam. &.ave. L.I 2001) "Estimating the costs of environmental regulation" The accounting reviez.**

ركزت الدراسة على المدى الذي يمكن أن تقوم به الأنظمة المحاسبية بشكل منفصل للتعرف إلى جميع التكاليف المتعلقة بالتشريعات البيئية، و تم تقير العلاقة بين التكاليف المرئية

للامتثال البيئي و التكاليف البيئية المستترة التي تدخل ضمن حسابات متنوعة، حيث عدت مشكلة الدراسة التكاليف البيئية غير المنظورة إلى أن أساليب المحاسبة التقليدية تخفي التكاليف البيئية ضمن عناصر المصروفات غير مباشرة، وذلك نظرا للمعايير المحاسبية المطبقة لا تسمح بقياس التكلفة البيئية بصورة صريحة إلا في حال وقوع التزام فعلي على المنشأة، مما أدى إلى اتجاه المنشآت إلى مواجهة المشاكل المحاسبية المتعلقة بقياس التكاليف البيئية.

توصلت الدراسة إلى أن زيادة التكاليف البيئية المنظورة بوحدة نقدية واحدة يقابلها زيادة في التكاليف البيئية غير المنظورة (9,10) وحدات نقدية، وأشارت إلى أن التحديد غير السليم للتكاليف البيئية سوف يترتب عليه تشويه لهيكل التكاليف الإجمالية في المنشآت خصوصا تلك التي تخضع للتنظيم البيئي، الأمر الذي يؤكد أهمية التقرير عن التكاليف البيئية بشكل صحيح.

- (Joshi et al, 2011) "Determinants of Environmental Disclosures by Indian industrial Companies in Their Websites" : Empirical Study

تناولت هذه الدراسة محددات الإفصاحات البيئية من قبل الشركات الصناعية الهندية في مواقعها على شبكة الانترنت وهدفت الدراسة إلى تحديد المتغيرات الأكثر تأثيرا على مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير و الكشوفات المالية، أجريت هذه الدراسة على (83) شركة من الشركات الصناعية الهندية المدرجة في بورصة بومباي و البورصات الوطنية الهندية و التي تتميز بأن انتاجها و منتجاتها أكثر عرضة للضرر كما عملت هذه الدراسة على تحديد العوامل التي تؤثر على مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية في الكشوفات و التقارير المالية .

النتائج المتوصل اليها في هذه الدراسة:

- وجود علاقات ايجابية وذات دلالة إحصائية بين التقارير البيئية وحجم الشركة والحساسية البيئية وأن الشركات الكبرى تكشف عن زيادة في حجم المعلومات البيئية في مواقعها على شبكة الانترنت.

- نوع الصناعة لديه أيضا تأثير نحو الإفصاح عن المعلومات البيئية إذ ظهر أن الشركات الهندية ذات الحساسية البيئية مثل الصناعات الثقيلة الأكثر تلوثا من المرجح أن تفصح عن المزيد من المعلومات البيئية وحماية البيئة أكثر من غيرها.

- **Omar Juhmani, Determinants of Corporate Social and Environmental Disclosure On Websites : The case Of Bahrain, Univers1 Journal of Accounting and Finance, Vol 02, No 04, 2014:**

الهدف من هذه الدراسة هو التحقق من مستوى ممارسات الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية على المواقع الإلكترونية للشركات المدرجة في بورصة البحرين، وكذلك إلى تحديد تأثير حجم المؤسسة والربحية وعمر المؤسسة وحجم شركة التدقيق على المستوى الاجتماعي والإفصاح عن المعلومات البيئية بموجب نظرية الشرعية.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تحليل المحتوى وذلك بتوزيع استبانة على عينة من المؤسسات المدرجة في السوق المالي في دولة البحرين باستخدام التحليل الإحصائي لتحديد المستوى الاجتماعي والإفصاح البيئي على المواقع الإلكترونية البحرينية للشركات، بالإضافة إلى تحديد العوامل التي تفسر مستوى الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية، من خلال الإحصاء الوصفي وتحليل الانحدارات المتعددة.

- **Justyna Dyduch, Financial Environmental Disclosure in the Annual Reports of listed Companies in Poland, International Journal of Trade, Vol 8, No 3, 2017.**

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل مدى جودة الإفصاح المالي البيئي في التقارير السنوية للشركات المدرجة في بورصة وارسو، وتمثل ثلاثة عشر قطاعا تؤثر بشكل كبير على بيئة. استخدمت الدراسة تحليل محتوى سنوي تقارير من إنتاج 148 شركة لعام 2015، شملت الدراسة جميع المؤسسات المدرجة في بورصة وارسو (WSE) اعتبارا 25 أغسطس 2016،

وتصنف في واحدة من ثلاثة عشر القطاعات، التي تتميز بممارسة تأثير كبير على البيئة، أي قطاعات الطاقة والصناعة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن حوالي 60 % من المؤسسات تفصح عن المعلومات البيئية المالية، ما يمكن تقييم متوسط مستوى الإفصاح على أنه منخفض، ولذلك لوحظ أن لديها تنوع في القطاعات الصناعية من حيث عدد المؤسسات المفصح عنها والكشف عن مدى جودتها، عادة ما تقدم المؤسسات المعلومات بشأن الإنفاق الاستثماري لحماية البيئة. كان هناك اعتماد إيجابي، ولكن معتدل بين مستوى الإفصاح جمالي الأصول، وعدم وجود تأثير الربحية ووجود حصة مسيطرة من رأس المال الأجنبي وفترة إدراج المؤسسة في البورصة على مستوى الإفصاح.

. Jyoti Vidhani, Environmental Reporting in India : An Empirical analysis, Journal of modern Management & Entrepreneurship, Vol 08, No 02, 2018:

تسعى هذه الدراسة إلى تحليل إفصاح المؤسسات فيما يتعلق بآثارها على البيئة في الهند، كما تسعى لتحليل الممارسات الحالية للمحاسبة الخضراء وممارسات إعداد التقارير الاستدامة المؤسسات لمعرفة المتغيرات الرئيسية للتقارير البيئية من قبل المؤسسات.

لهذا الغرض تكونت عينة الدراسة من 179 مستجيباً من 10 مديريات للشركات في قطاع الصلب، تم اختيار محاسبين لعرض وجهات نظرهم، تم إجراء التحليل باستخدام برنامج SPSS باستخدام عينة واحدة وطريقة الانحدار المتعدد.

توصلت الدراسة إلى ان المستجيبين قد أظهروا معقولا من الاتفاق على الحاجة إلى تقليل استهلاك الطاقة، وقد لوحظت فجوة إيجابية كبيرة بين ممارسات المؤسسات وتأثيرها على الإفصاح البيئية.

المطلب الثالث: التحليل والتعقيب على الدراسات السابقة

لقد تناولنا في بحثنا هذا مجموعة من الدراسات السابقة منها باللغة العربية واخرى باللغة الاجنبية، حيث كانت معظم الدراسات قد تطرقت الى متغيرات القياس والافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية بشكل مفصل ومدروس بالإضافة الى التوابع المختلفة مثل النظام المحاسبي المالي والمعلومات المحاسبية ، و تحسين الاداء البيئي اساسا في موضوعنا هذا يطفى نوع من توسيع في البحث والتعميق في الدراسة، وبالتالي اكتشاف كم هائل من المعلومات عن التكاليف البيئية و كيفية القياس و الاعتراف بها، وطرق المعالجة التخلص منها للتحسين الاداء البيئي داخل وخارج المؤسسة . ولكن هناك اختلاف في الدراسة الميدانية حيث نجد من استعمل الاستبيان هذا لمعرفة الأثر أو العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة، وهناك من استخدم دراسة حالة من أجل بلوغ هدفه.

خلاصة الفصل:

وانتهت الدراسة في هذا الفصل ان التلوث البيئي هو كل ما يفسد الكرة الارضية عن طريق الغازات السامة والشوائب والاوساخ من مختلف الجهات الصناعية او الطبيعية، وعلها ظهرت التكاليف البيئية المتمثلة في النفقات والتكاليف التي تتحملها المؤسسة المطابقة للمعايير المنظمة للقوانين البيئية والقوانين المعمول بها على المستوى الدولي، مما يبرز الدور المحاسبي المتمثل في القياس والافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية، والافصاح عن البعد البيئي في القوائم المالية، ومن أجل تمكين المحاسبة من أداء دورها يجب على المؤسسات والافراد قياس التكاليف البيئية وذلك من خلال توفير المعلومات المحاسبية للأعمال والانشطة البيئية، ومن تم الافصاح عنها في القوائم المالية للمؤسسة حتى تساعد مسيرو و المديرين في اتخاذ القرارات التي من خلالها تقليل الأثار السلبية البيئية التي من شأنها تنخفض التكاليف و الأعباء البيئية.

بعد التطرق والتعرف على جميع تفاصيل الدراسة من الافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الجانب النظري، ومن أجل معرفة مدى وعى مسيرو وموظفي المؤسسات بأهمية الافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية، ومتابعة الأداء البيئي، ولهذا قمنا بدراسة حالة في مؤسسة شركة الاسمنت بني صاف.

الفصل الثاني

الدراسات الميدانية

- عوميات حول المؤسسة

- التعريف بشركة الاسمنت بني صاف ونشاطها
 - الهيكل التنظيمي لشركة الإسمنت
 - أهداف الشركة ومهامها
- عرض تجربة اهتمام مؤسسة الإسمنت بني صاف SCIBS بالجانب البيئي

- الاهتمام البيئي في شركة الإسمنت بني صاف SCIBS
 - تحليل الإفصاح عن الأداء البيئي في التقارير المالية ل شركة الإسمنت بني صاف SCIBS
 - تقييم واقع القياس المحاسبي البيئي
- التكاليف البيئية التي تسدها شركة الإسمنت بني صاف
- أنواع الضرائب البيئية التي تسدها شركة الإسمنت
 - قياس الأثر البيئي للمؤسسة
 - تحليل نتائج تقييم الأداء البيئي للمؤسسة

تمهيد:

من اجل معرفة مدى وعي المؤسسات الجزائرية للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية والمساهمة في تحقيق الأداء البيئي، لهذا نجد في بعض الأحيان المؤسسة ترغب في تحقيق مستوى معين من الأداء البيئي، ولكن افراد المؤسسة يكونوا غير قادرين على تحقيق هذا الأداء او ليس لهم مستوى من الوعي الكافي وبالتالي تنجم عنها اثار سلبية تؤدي بمخاطر على المؤسسة ومستخدمي المعلومات البيئية.

وعلى هذا الأساس قسمنا هذا الفصل الى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة

المبحث الثاني: عرض تجربة اهتمام مؤسسة الاسمنت بني صاف SCIBS بالجانب البيئي.

المبحث الثالث: انواع التكاليف البيئية التي تسدها شركة الاسمنت بني صاف

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة

المطلب الأول: التعريف بشركة الإسمنت بني صاف ونشاطها

• الفرع الأول: نبذة تاريخية عن الشركة:

تأسست شركة الاسمنت ومشتقاته الثانية بني صاف شهر سبتمبر 1974 من طرف الشركة الفرنسية "Creustoloire" بتكلفة 1.039.600.000 وقد بدأ إنتاجها الفعلي في 1979 تحت اسم S.N.M.C بطاقة إنتاجية قدرت ب: مليون طن سنويا بحيث كانت تابعة للشركة الأم مقرها الجزائر عن إعادة الهيكلة للمؤسسة. في 1982 تفرعت إلى "03" مؤسسات جهوية وتضم 13 وحدة صناعية للإسمنت هي موزعة كالتالي:

- مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق E.R.C.E

- مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للوسط E.R.C.C

- مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للغرب E.R.C.O

وابتداء من 1989 شهدت استقلالية في التسيير لتصبح تابعة للمجمع الجهوي للإسمنت E.R.C.O في 1997/12/28 تفرعت مؤسسة الاسمنت ومشتقاته للغرب E. R. C. O إلى أربع "04" وحدات مستقلة هي كالتالي:

- وحدة الإسمنت زهانة S.C.I.Z.

- وحدة الاسمنت سعيدة S.C.I.S.

- وحدة توزيع مواد البناء S. O. D. M. A. C

- وحدة بني صاف S.C.I.B.S.

سنة 1998، وفي جويلية 2005 توجهت الشركة إلى نظام الشراكة مع مجمع فرعون بنسبة: 35% إنتاج منتج جديد "الاسمنت الأبيض".

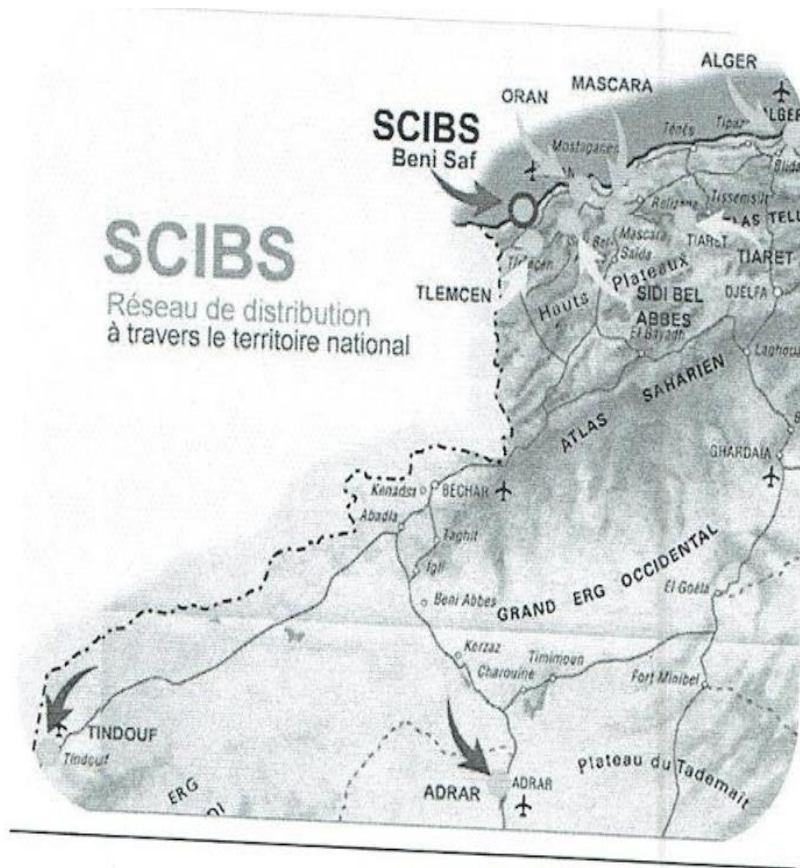
تعتبر شركة الاسمنت وسط تجاري بينها وبين الزبون بحيث يتوجه إليها عند رغبته في شراء الإسمنت فيتقدم طلبه ويسدد المبلغ المطلوب لتسليمه هذه الأخيرة سند التحميل والفاتورة اللذان يحملان كل المعلومات الخاصة بالزبون إلا الفاتورة تزيد عن سند التحميل يتضمن مبلغ البيع أما سند التحميل فيختلف باختلاف الوحدات فكل وحدة لها سند التحميل الخاص بها، كما أن

نوعية الزبون تلعب دورا هاما في كمية المنتج المتحصل عليها بحيث نجد المقال، المستثمر وزبون يشتري لإعادة البيع والبيع الحر.

تقع شركة الإسمنت على بعد 4 كلم شرق ميناء بني صاف على ارتفاع 185 متر عن سطح البحر، تقدر بساحتها الإجمالية ب: 42 هكتار، أما المواد الأولية المستعملة فهي: الحجز، الكلس، الطين وموقعها على بعد 600م جنوب المصنع، حيث تمثل نشاطها من خلال العقد التأسيسي المتمثل في إنتاج الإسمنت بحيث تبلغ الطاقة الإنتاجية 1.000.000 طن سنويا إلا أنه أعيد برمجة الإنتاج على أساس 000.800 طن سنويا. وفيما يلي بعض المعلومات حول شركة الإسمنت:

الاسم	شركة الاسمنت بني صاف (C.I.B.S.S).
النشاط الأساسي	إنتاج وبيع الاسمنت
العنوان	BP22 بني صاف، ولاية عين تموشنت، الجزائر.
الهاتف	043.6.59.71
الفاكس	043.64.39.74
رأس المال	1.800.000.000 دج
الوضعية القانونية	شركة ذات أسهم SPA.
القوة الكهربائية	60 كيلو فولط
الطاقة الإنتاجية	1.000.000 طن من مادة الاسمنت.
البريد الإلكتروني / الموقع الإلكتروني	gerco@gercouest.com / www.scibsdz.com

الموقع الجغرافي
للمشركة:



• الفرع الثاني: نشاط الشركة ودورها الاقتصادي

- أولا: نشاط الشركة

تتمثل نشاطات الشركة وذلك من خلال العقد التأسيسي في نشاط رئيسي وحيد والمتمثل في إنتاج وبيع مادة | الإسمنت تقدر طاقتها الإنتاجية 300 طن يوميا من مادة الكلانكير المتخصصة في مادة الإسمنت من نوع C.L.A،400 C.L.J45 ، منجمي الكلس والطين يقعان في جنوب شرق بني صاف بقطاع بلادروريف BLADRORIF وتبلغ الطاقة الإنتاجية 000.000.1 طن سنويا إلا أنه أعيد برمجة الإنتاج على أساس 000.800 طن سنويا.

- ثانيا: الدور الاقتصادي لمؤسسة الاسمنت

نظرا لأهمية الاقتصادية لقطاع صناعة الاسمنت في الجزائر فهذه المؤسسات تلعب دورا هاما سواء على مستوى الاقتصاد الجزئي أو الكلي ويظهر فيما يلي:

- دورها الأول والكبير هو إنتاج الاسمنت.
 - توفير المنتج في الأسواق تبعا للطلب على المادة.
 - تلبية احتياجات المستهلكين الصناعيين.
- تحسين الظروف الاجتماعية للعمال وذلك بمنحهم إعانات مالية ومعنوية وكذا تحسين ظروف العمل.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة الإسمنت

يتوقف نجاح أي مؤسسة على مدى حسن اختيارها للهيكل التنظيمي الذي يلائم ويوافق حجم نشاطها وتوزيع مهامها دون أن تحمل جانب التنسيق فيما بين مختلف هياكلها، ويمكن توضيح التنظيم العام لشركة الاسمنت كما يلي:

الشكل 1: الهيكل التنظيمي لشركة الاسمنت.



المطلب الثالث: أهداف الشركة ومهامها

- الفرع الأول: أهداف الشركة
- تدعيم الاقتصاد الوطني وتحقيق التنمية.
- استغلال كل الطاقة الإنتاجية 1.000.000 طن سنويا.
- تغطية السوق الوطنية.

-
- تطوير وترقية إنتاج الإسمنت من حيث الكمية والجودة.
 - التسيير الأمثل للموارد البشرية وتحقيق الرقابة على جميع المستويات.
 - المحافظة على صحة وأمن الموظفين.
 - تحقيق عوائد من صادرات الاسمنت.
 - إدخال تكنولوجيا جديدة وتقنيات صناعية وإدارية.
 - تدعيم الاقتصاد الوطني وتحقيق التنمية.
 - توفير الجو المناسب للعمل وضمان استقرار المؤسسة.
 - ضمان جودة الإنتاج وفقا للأهداف المرجوة.
- الفرع الثاني: مهام الشركة**
- ضمان الإنتاج وفقا للأهداف الموجودة.
 - التسيير الأمثل للموارد البشرية وتحقيق الرقابة على جميع القطاعات.
 - المحافظة على صحة وأمن الموظفين.
 - توفير الجو المناسب للعمل وضمان استقرار المؤسسة.
 - القيام بالمحاسبة العامة للميزانية والعمليات القانونية والإدارية.
 - تدعيم الاقتصاد الوطني وتحقيق التنمية

المبحث الثاني: عرض تجربة اهتمام مؤسسة الإسمنت بني صاف SCIBS بالجانب البيئي

المطلب الأول: الاهتمام بالأداء البيئي في شركة الإسمنت SCIBS

يؤدي التلوث البيئي الذي تسببه مؤسسات الإسمنت بمختلف مظاهره إلى الإضرار ببيئة المؤسسة الداخلية والخارجية على حد سواء، ومن ثم التأثير سلباً على صحة الإنسان والكائنات الأخرى، الأمر الذي يستوجب على هذه المؤسسات القيام بالتدابير اللازمة للتقليل من هذه الآثار. وفيما يأتي سنتناول أهم مظاهر الاهتمام بحماية البيئة وتحسين الأداء البيئي بشركة الإسمنت لبني صاف محل الدراسة.

• الفرع الأول: الاهتمام الإداري والتنظيمي

- يُعد إبرام عقد الأداء البيئي في سنة 1998 مع وزارة البيئة بالنسبة للشركة أول وأهم خطوة في مسيرة اهتمامها بأدائها البيئي، ولقد تعهدت بموجب هذا العقد بأن تلتزم بالقيام بما يأتي:
- تعيين مندوب البيئة الذي يكلف باستقبال وإعلام الهيئات المراقبة في مجال البيئة.
 - إعداد وتعيين جرد التلوث الذي تحدثه المؤسسة من إفرازات سائلة وغازية ونفايات صلبة وأضرار صوتية وتأثيرها مساعدة المؤسسة على تنفيذ الالتزامات البيئية المعنية بها والمنصوص عليها في الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها.
 - التكفل بتحسيس عمال المؤسسة في مجال البيئة.
 - إشعار وزارة البيئة بحالة التقدم الذي تحرزه المؤسسة في تحقيق أهدافها الاستراتيجية، وإنجاز مخطط العمل في مجال حماية البيئة.
 - القيام بالدراسات والبحوث اللازمة للتقليل التدريجي لتأثير نشاطها الصناعي على البيئة إلى مستويات قابلة للتحقيق من الناحية التقنية والاقتصادية.
 - تنفيذ برامج الوقاية من التلوث والعمل على احترام القيم القصوى المسموح بها للانبعاثات
 - تقديم الدعم لوزارة البيئة في مجال تنظيم حملات إعلام وتحسيس بقضايا البيئة والتلوث والمشاركة في تمويل هذه الأنشطة.
 - استحداث مصلحة البيئة في المؤسسة ووضع نظام للإدارة البيئية.

• الفرع الثاني: التحكم في تسيير النفايات

انطلقت مسيرة الاهتمام بتسيير النفايات في الشركة باعتماد وتعيين لجان متعددة الاختصاصات تتكون من أعضاء يمثلون كافة المصالح وتتمثل أهداف هذه اللجان في:

- تحديد كل أنواع النفايات.
- إيجاد نظام لرسكلة المواد بحسب سيرورة التصنيع.
- تعيين المساحات المخصصة لتخزين النفايات.

ولقد سمحت عملية تحديد النفايات إلى تصنيف النفايات إلى ثلاثة أنواع هي:

- ✓ نفايات خاصة خطيرة كالطلاء والغراء أدوية غير صالحة للاستعمال نفايات الأنشطة العلاجية بطاريات فلتر أقمشة التنظيف زيوت وشحوم مستعملة.
- ✓ نفايات خاصة وتتمثل في البطاقات والقطع الإلكترونية وطوب مقاوم للحرارة، مخلفات الإسمنت مخلفات الفرنية (مواد أولية مطحونة)، أكياس تعبئة الإسمنت غير صالحة للاستعمال مواد غير تامة الصنع خرطيش وأشرطة الطباعة.
- ✓ نفايات منزلية وما شابهها منها قطع معدنية، خيوط كهربائية معدات وأجهزة كهربائية غير صالحة للاستعمال، أغلفة بلاستيكية غير ملوثة؛ ورق التغليف، نفايات عضوية للمطبخ، إطارات العجلات.

وتبدأ عملية تسيير النفايات بمرحلة جمع أنواع النفايات وفرزها ووضعها في الحاويات ليتم نقلها إلى المستودعات أو المساحات المخصصة لها، ومن ثم تتم معالجة النفايات إما باسترجاعها وإعادة استعمالها أو بيعها أو التخلص منها بحسب نوع وطبيعة النفاية، من أمثلة ذلك ما يأتي:

- ✓ النفايات التي تولدها مراحل إنتاج الإسمنت التي يتم استرجاعها وإعادة إدخالها في عملية الإنتاج، بعد أن تتم معالجتها في الورشات التي ولدت هذا النوع من المخلفات، فمخلفات الفرنية يتم إعادة طحنها في ورشة طحن المواد الأولية، والمواد غير تامة الصنع يتم إرجاعها إلى ورشة الفرن لاستكمال عملية حرقها، ومخلفات الإسمنت تحول إلى ورشة الإسمنت لإعادة طحنها.

- ✓ النفايات الصلبة القابلة لإعادة التدوير (مثلا أغلفة بلاستيكية أشرطة مطاطية، مواد خشبية، إطارات العجلات نفايات معدنية) فإنها تباع بالمزاد العلني لوكلاء مختصين في جمع وتحويل النفايات معتمدين من طرف وزارة البيئة.
- ✓ النفايات الناتجة عن الأنشطة العلاجية وما شابهها فيتم التخلص منها عن طريق حرقها في المستشفى العمومي.
- ✓ الزيوت والشحوم المستعملة يتم استعادتها من قبل المؤسسة الوطنية لإنتاج الزيوت والشحوم التابعة لمؤسسة NAFTAL والبطاريات المستعملة للمؤسسة الوطنية لإنتاج البطاريات التابعة لمؤسسة ENPEC.
- ✓ المنصات الخشبية المستخدمة في نقل أكياس الإسمنت يتم إرجاعها إلى المورد وفقا للشروط التعاقدية.

• الفرع الثالث: التقليل من التلوث الجوي

في إطار الالتزام ببنود عقد الأداء البيئي ومتطلبات نظام الإدارة البيئية عمدت الشركة على تنفيذ برامج الوقاية من التلوث الجوي، تضمنت مجموعة من الإجراءات الهادفة إلى: التقليل من الانبعاثات الجوية المتولدة عن نشاطها الصناعي، إذ قامت بتجديد أجهزة إزالة الغبار باستبدال المصافي الكهربائية التي تقوم بتصفية الغبار والغازات المنبعثة إلى الجو بمصافي ذات الأكمام (Filtres a manche) التي تسمح بمرور الغاز من دون الغبار مما يؤدي إلى تقليل من انبعاثات الغبار إلى أقل من الحد المسموح به قانونا.

ويتم استرجاع غبار المواد (مواد أولية نصف مصنعة أو تامة) الذي تلتقطه الفلاتر ذات الأكمام ويعاد استخدامه في عملية الإنتاج، مما يحقق للمؤسسة وفورات في المواد ومنافع أخرى. وكمثال لذلك نورد في الجدول الآتي تكلفة الاستثمار الخاصة باستبدال مصافي إزالة الغبار والمنافع التي تحققها الشركة.

• الفرع الرابع: ترشيد استخدام الطاقة

بهدف ترشيد استخدام الطاقة تم تبني نظام تسيير الطاقة من أجل تعظيم وتحسين ربحية استهلاك الطاقة والتخفيض من تكلفتها، ومن أهداف هذا النظام:

- إضفاء الشفافية على استهلاك الطاقة الكهربائية للورشات ورصد التجهيزات الأكثر استهلاكاً للطاقة لكل ورشة.
 - إدارة تكاليف الطاقة، وتحقيق وفورات في الطاقة بواسطة ما يسمى بـ Le délestage من خلال إعادة تنظيم برنامج عمل الورشات ومصحة المواد عن طريقة برمجة عمليات التوقف الإرادي للتجهيزات ذات الاستهلاك العالي للطاقة خلال فترات ساعات الذروة التي ترتفع فيها تكلفة الطاقة الكهربائية إضافة إلى العمل على تجديد نظام تعويض الطاقة الكهربائية (Le système de compensation électrique) من أجل تحسين نوعية شبكة الكهرباء والتخفيض من فاتورة الطاقة.
 - استبدال المحركات الكهربائية ذات التيار المستمر بمحركات ذات تردد متغير من أجل استقرار التيار الكهربائي.
 - تنظيم وتيرة عمل الخط الإنتاجي وتخفيض استهلاك الطاقة.
 - كما أن نظام التشغيل الآلي (Automatisation) للورشات والمخابر وقاعات المراقبة يتيح الحصول على المعلومات المتعلقة باستهلاك الطاقة والمياه، وكذلك قيم الانبعاثات من الغازات والغبار التي يتم رصدها بفضل الأجهزة الموضوعة في مختلف نقاط القياس.
- إضافة إلى معلومات أخرى كتلك المتعلقة بالنفايات واستهلاك المواد من مختلف المصالح التي يتم الحصول عليها عبر شبكة الاتصال الداخلي لاستخدامها في قياس ومراقبة الأداء البيئي
- المطلب الثاني: تحليل الإفصاح عن الأداء البيئي في التقارير المالية لشركة الإسمنت بني صاف SCIBS:**
- بغرض تحليل وتقييم واقع الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في شركة الإسمنت لبني 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 المعلومات لهذه التقارير:
- يتم تقديم المعلومات عن الأداء البيئي في تقارير الإدارة ضمن حصيلة النشاط (Bilan

(D'activité) ، وعبر مجموعة من البنود يتم إدراجها ضمن محاور ثابتة، وتتمثل هذه المعلومات في :

- معلومات كمية عن استهلاك الطاقة والمواد في محور الإنتاج.
- معلومات نقدية ووصفية عن استثمارات حماية البيئة المنجزة، قيد التنفيذ، والمستقبلية في محور الاستثمار.
- معلومات نقدية عن التأمين على المخاطر البيئية الأقساط والتعويضات في محور التأمين.
- معلومات حول إجراءات الإدارة البيئية التي تدرج في محور إدارة الجودة البيئية، الصحة والسلامة المهنية، والمتعلقة بـ:

- ✓ 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، أنشطة إدارة النفايات.
- ✓ تحديث قائمة النصوص القانونية في مجال البيئة، تحديث قائمة الجوانب البيئية، إنجاز عمليات التدقيق البيئي الداخلي والخارجي، مراجعة دليل البيئة.
- ✓ التكوين والتوعية في مجال البيئة.

بخصوص طريقة الإفصاح عن مؤشرات الأداء البيئي في تقارير الإدارة فقد تبين الآتي:

- بالنسبة لمؤشرات الأداء الإداري فقد تضمنت التقارير معلومات كمية ووصفية عن التكوين والتوعية في مجال البيئة، ومعلومات وصفية بخصوص أنشطة الإدارة البيئية، في حين لم تحتو التقارير على معلومات عن مؤشرات الأداء الإداري الأخرى كتلك المتعلقة بتقييم برامج حماية البيئة وحالات عدم التوافق مع القوانين البيئية.
- بالنسبة لمؤشرات الأداء التشغيلي تم إدراج مؤشرات كمية تتعلق باستهلاك الطاقة والمواد، في حين لم يتم الإفصاح عن مؤشرات أخرى ذات الأهمية كالانبعاثات الجوية الملوثة والمخلفات.

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

يتم إدراج المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي في ملحق القوائم المالية كملحوظات هامشية عن بنود الحسابات ذات الأهمية النسبية.

المطلب الثالث: تقييم واقع القياس المحاسبي البيئي

لتقييم واقع القياس المحاسبي البيئي في مؤسسات الإسمنت بني صاف SCIBS تم تفحص المجموعة الدفترية والسياسات المحاسبية ومدونة الحسابات لهذه المؤسسات، وإجراء مقابلات شخصية مع المسؤولين عن إدارتي المالية والميزانية والبيئة في مؤسسات الإسمنت العمومية، وعلى أساس ذلك تم التوصل إلى النتائج الآتية:

- غياب سياسات محاسبية مكتوبة وواضحة خاصة بقياس بنود الحسابات المرتبطة بالأداء البيئي، منها المتعلقة ب: تكوين المؤونة المرتبطة بالتكاليف البيئية المستقبلية.
- تكوين مخصصات مواجهة الالتزامات البيئية الطارئة، معايير رسملة التكاليف البيئية الجارية، حيث يتم العمل في هذا المجال بالمعايير المحددة في النظام المحاسبي المالي والتي تطبق على البنود كافة البيئية وغير البيئية.
- المجموعة الدفترية للمؤسسات عينة الدراسة لا تتضمن سجلات مالية مستقلة خاصة بالأداء البيئي للمؤسسة تحتوي على كافة المعلومات التي تخص بنود الحسابات المتعلقة بالتكاليف والالتزامات والإيرادات البيئية، في حين تتوفر هذه المؤسسات على سجلات تتضمن معلومات بيئية كمية تخص المجالات الآتية: استهلاك الطاقة الكهرباء والغاز، المياه المواد، الانبعاثات الجوية، النفايات.

- سجلات أخرى تحتوي على معلومات بيئية وصفية تتعلق بنظام الإدارة البيئية، التي تنتمي إلى مجموعة وثائق نظام الإدارة المندمج للجودة البيئية، الصحة والسلامة المهنية وأهمها: دليل البيئة، دليل العمليات، دليل الإجراءات، دليل تعليمات العمل.
- نظام محاسبة التكاليف المطبق لا يقوم على أساس حساب وتحليل التكاليف بالتميز بين التكاليف البيئية وغير البيئية، بل بتصنيف التكاليف بحسب طبيعتها وفق النظام المحاسبي المالي، وبتطبيق طريقة التكاليف الإجمالية التي تقوم على حصر وتبويب كافة التكاليف الفعلية (التاريخية) بما فيها التكاليف البيئية، ومن ثم تحميلها على مراكز التكلفة المتعلقة بها لتحديد سعر التكلفة.
- فيما يخص مراقبة وإدارة التكاليف البيئية فإن نظام مراقبة التسيير المطبق لا يتضمن موازنة التكاليف البيئية الجارية، ويشمل موازنة الاستثمار في حماية البيئة فقط كألية لمراقبة التكاليف البيئية الرأسمالية من خلال المقارنة بين الاستثمارات البيئية المخططة والمنجزة وتحديد الانحرافات أسبابها وكيفية معالجتها.
- شملت مدونة الحسابات لشركة إسمنت SCIBS تضمنت حسابات فرعية وثنائية تخص الأداء البيئي، والتي تم استحداثها من دون الخروج عن الإطار المحاسبي للنظام المحاسبي المالي (17). وتتمثل هذه الحسابات في:
حسابات دورة المخزون: وتتضمن:
- حساب المواد المستخرجة (Matière d'extraction)، الجبس، حديد خام، التوفة (Tuffeau)، الطين الكلس الرمل، البوزولان (Pouzzolane) مادة Laitier، مواد مستخرجة أخرى.
- حساب الوقود والزيوت مازوت، وديازل زيوت وشحوم غاز مخزن، بنزين أسيتيلين وأوكسجين & Oxygène (Acétylène) غاز البترول المميع (GPL)، ووقود وزيوت أخرى.
- حسابات المواد المتبقية (Produits résiduels/Déchets & Rebutis)، وهي فضلات الإسمنت، فضلات الجبس، فضلات التوفة (Tuffeau)، فضلات الحصى

والرمل (Agrégats) ، فضلات الأميونت (Amiante) ، فضلات الطوب الجاهز للاستعمال (Béton prêt à l'emploi) .

- حسابات المواد المسترجعة (Matières de récupérations) ، هي اسمنت مسترجع و مواد مسترجعة أخرى.

- حسابات الطاقة المستهلكة الكهرباء، الغاز، المياه.

- حسابات الرسوم البيئية رسم التلوث، رسم على حقوق الاستخراج من المقلع، رسم التطهير. حسابات أقساط التأمين على المخاطر البيئية الكوارث الطبيعية، مخاطر بحرية جوية، برية.

- حسابات أعباء استثنائية متعلقة بـ: (الكوارث الطبيعية التثبيتات، الكوارث الطبيعية المخزونات).

- حسابات دورة الإيراد.

- مبيعات المواد المتبقية والمواد المسترجعة، ويتفرع عنه:

- حسابات مبيعات المواد المتبقية وهي حسابات مبيعات فضلات الإسمنت؛ فضلات الجبس؛ فضلات التوفة، فضلات الحصى والرمل، فضلات الأميونت، فضلات الطوب الجاهز للاستعمال.

- حسابات مبيعات المواد المسترجعة، وهي حساب مبيعات الإسمنت المسترجع، ومبيعات مواد مسترجعة أخرى. حساب تعويضات شركات التأمين عن الكوارث الطبيعية.

بعد عرض حسابات التكاليف والالتزامات والإيرادات البيئية السابقة يمكن أن نلاحظ بأنها ترتبط بخمسة أبعاد للأداء البيئي هي: الموارد الطبيعية، الطاقة، المخلفات، التلوث، المخاطر البيئية.

مع ذلك تبقى العديد من العناصر المتعلقة بهذه الأبعاد وبأبعاد أخرى كالتوافق مع القوانين التأثيرات البيئية والأنشطة المتعلقة بإدارة البيئة لم تتضمنها مدونة الحسابات، من أمثلة ذلك:

- فلاتر إزالة الغبار التي تعد أهم الأصول الثابتة البيئية في مؤسسات الإسمت تدرج ضمن تجهيزات الإنتاج، وكذلك مصاريف الصيانة ومخصص الاهتلاك وقطع الغيار واللوازم الخاصة بها.
- الإعانات البيئية كتلك التي تحصل عليها المؤسسات من الهيئات المنظمة للبيئة كصندوق البيئة وإزالة التلوث والمركز الوطني لتكنولوجيا الإنتاج الأكثر نقاء.
- المؤونة التي يتعين على أصحاب تراخيص الاستغلال المنجمي تكوينها سنويا لتأهيل وإعادة الأماكن إلى حالتها الأصلية، والتكفل بالأخطار والاضطرابات والأضرار التي من شأنها أن تظهر بعد انتهاء الترخيص المنجمي.
- الغرامات التي تترتب على مخالفة النصوص القانونية المنظمة للبيئة.
- التعويضات المدفوعة للغير عن الضرر البيئي.
- مصاريف عمليات المراقبة الدورية (Audit de surveillance) لنظام الإدارة البيئية من قبل الهيئة المانحة لشهادة المطابقة مع مواصفة الأيزو 14001.
- مصاريف الدراسات البيئية.
- مصاريف تنظيم أنشطة الإعلام والتحسيس في المجال البيئي.
- مصاريف تكوين الموظفين في مجال البيئة

انظر الملحق رقم 01 ص رقم 65

انظر الملحق رقم 02 ص رقم 66

انظر الملحق رقم 03 ص رقم 67

المبحث الثالث: التكاليف البيئية التي تسددها شركة الاسمنت بني صاف

المطلب الأول: أنواع الضرائب البيئية التي تسددها شركة الاسمنت

• الفرع الأول: الضريبة على مياه الصرف الصناعي:

طبقا للمادة 65 احكام المادة 4 من القانون رقم 11-02-28 في 24 ديسمبر 2002 بشأن قانون المالية 2023 ثم تعديله و تكميله و صياغته كما يلي المادة 94 يتم فرض ضريبة اضافية على مياه الصرف الصناعي بناء على حجم التصريف و حمل التلوث الناتج عن النشاط بما يتجاوز القيم المحدودة على النحو الذي تحدده اللوائح المعمول بها يتم تحديد هذه الضريبة بالرجوع الى المبلغ الاساسي السنوي المحدد بموجب احكام المادة 117 من القانون 92 المتعلق بقانون المالية لعام 1992 بصيغة المعدلة المتممة ومعامل المضاعف بين 1 و5 اعتمادا على معدل تجاوز حدود القيم يتم تخصيص حصيلة هذه الضريبة على النحو التالي :

34 بالمائة للصندوق الوطني للبيئة والساحل.

16 بالمائة للصندوق الوطني للمياه.

4 بالمائة للبلدية.

16 بالمائة لميزانية الدولة.

• الفرع الثاني: الضريبة على التلوث الهواء الصناعي:

تبعث اهم ملوثات الهواء والتي قد تسمى الملوثات الأولية وقد تعرض هذه المواد صحة البشر للخطر بما فيه امراض القلب الرئة وإلحاق الضرر بنظام التنفس اما الاضرار البيئية فقد تنجم عن الضباب الدخاني والاحطار الحمضية والاشعاع واستنفاد طبقة الاوزون وحتى تلف الممتلكات.

ان صناعة الاسمنت تعتبر من الصناعات الملوثة للبيئة بشكل خطير وتتسبب بالأمطار الحمضية كما تتسبب بمشاكل صحية للعاملين فيها وللسكان المحيطين والمجاورين للمصنع نتيجة لغبار الاسمنت ورداد الغازات المنبعثة عن هذه الصناعة حيث تتبعث غازات سامة جزيئاتها تغلف بغبار الكلكر عند خروجه من فوهة المصنع وانتشاره في المناطق المجاورة له.

• الفرع الثالث: الضريبة على النفايات الخطيرة:

يهدف هذا القانون الى وقاية صحة الانسان والنبات والمياه والهواء والتربة والانظمة البيئية والمواقع والمناظر الطبيعية والبيئية بصفة عامة من الاثار الضارة للنفايات وحمايتها منها لأجل هذا الغرض يرمي هذا القانون ما يلي:

- الوقاية من اضرار النفايات.
- تنظيم عمليات جمع النفايات ونقلها وتخزينها ومعالجتها والتخلص منها بطريقة عقلانية من الناحية الايكولوجية.
- تثمين النفايات بإعادة استعمالها او تدويرها او بكل عملية اخرى لأجل الحصول على مواد قابلة للاستعمال من جديد او على الطاقة وضع نظام المراقبة وزجر المخالفات المرتكبة في هذا المجال لا يمكن معالجة النفايات الخطرة بغرض التخلص منها او تثمينها في مؤسسات متخصصة تعينها الادارة ومرخص لها طبقا للمخطط المديرى الوطنى لتسيير النفايات الخطرة ولأحكام هذا القانون والنصوص المتحددة لتطبيقه.
- يخضع جمع النفايات الخطرة ونقلها لترخيص من طرف الادارة يمنح هذا الترخيص لمدة اقصاها خمس سنوات قابلة للتجديد ولا يسلم الا بعد استيفاء الشروط التالية الالتزام بمزاولة أنشطة جمع النفايات الخطرة ونقلها كنشاط رئيسى التوفر على القدرة المالية الكافية والضرورية لمزاولة هذه الأنشطة
- على مستخدمين مؤهلين ومكونين لمزاولة هذه الأنشطة الالتزام باتخاذ التدابير الوقائية والصحية لضمان سلامة المستخدمين التوفر على معدات ملائمة لجمع النفايات الخطرة ونقلها تحدد كفايات تطبيق هذه المادة بنص تنظيمي
- لا يمكن القيام بنقل النفايات الخطرة من اماكن انتاجها الا كانت اللفائف الحاويات اللازمة لنقلها تحمل ملصقات تعرف بشلل واضح بهذه النفايات وذلك طبقا للمعايير الجارى بها العمل.
- يجب ان يرفق نقل النفايات الخطرة بورقة تتبع تتضمن معلومات تتعلق بالمرسل والناقل والمرسل اليه وكذا طبيعة وكمية النفايات وطريقة نقلها وكيفية التخلص منها. يمنع وضع النفايات الخطرة أو رميها أو تخزينها أو ايداعها خارج المنشآت المخصصة لها.

المطلب الثاني: قياس الأثر البيئي للمؤسسة

الجدول 1: قياس الأثر البيئي للمؤسسة للفترة (2017/2016)

التكاليف البيئية	2016	2017
ضريبة التلوث	280.000	270.000
ضريبة تلوث الهواء	280.000	270.000
ضريبة المياه المستعملة	365.000	360.000
ضريبة النفايات الخطيرة	350.000	367.500
المجموع	1.275.000	1.267.500

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم 04 والملحق رقم 05

من الجدول أعلاه يمكن ملاحظة:

ضريبة التلوث وتلوث الهواء: نلاحظ من خلال الجدول ان المبلغ سجل بمقدار 280000 دج في سنة 2016 وفي سنة 2017 انخفض الى غاية 270000 دج.

ضريبة المياه المستعملة: سجل المبلغ بمقدار 365000 دج سنة 2016 بحيث انخفض الى 360000 دج سنة 2017.

ضريبة النفايات الخطيرة: سجل المبلغ بمقدار 350000 دج سنة 2016 بحيث ارتفع الى 367500 دج سنة 2017.

المطلب الثالث: تحليل نتائج تقييم الأداء البيئي للمؤسسة

بالنسبة للأداء البيئي للمؤسسة نلاحظ ان المؤسسة سددت تكاليف أكبر في سنة 2016 مقارنة مع سنة 2017 بالنسبة لتكلفة الهواء انخفضت بقيمة 10000 دج وبالنسبة لتكلفة المياه المستعملة انخفضت بقيمة 5000 دج في سنة 2017 وهذا راجع ان المؤسسة قللت من استعمال المياه في سنة 2017 واما بالنسبة لتكلفة النفايات الخطيرة سددت تكاليف اقل في سنة 2017 وهذا راجع ان المؤسسة خزنت نفايات أكثر في سنة 2017.

وبالرغم من أن مؤسسة الاسمنت نشاطها مرتبط ارتباط وثيق بالبيئة إلا أنها لا تعتمد كثيرا على مصلحة البيئة الموجودة على مستواها حيث أنها معمقة ولا تقوم بأي أعمال تهم

البيئة. كما تفضل المؤسسة تسديد ضرائب بقيمة معتبرة للدولة من أجل البيئة في حين أنها لو أولت اهتمام للبيئة سيكون أفضل ويعود بالإيجاب على البيئة والمجتمع.

انظر الملحق رقم 04 ص رقم 68

انظر الملحق رقم 05 ص رقم 69

خلاصة الفصل:

نستخلص من كل ما حللنا وتطرقنا اليه في مضمون ومجمل هذا الموضوع وهو دراسة حالة شركة الاسمنت بني صاف ونظرا للتجربة التي اكتسبناها من خلال الاحتكاك بمختلف المسؤولين تبين لنا ان المؤسسة لا تتوفر على نظام قائم بذاته لحساب التكاليف البيئية بل يتم اعتبارها تكاليف تدمج ضمن تكاليف الإنتاج، اما الإفصاح عليها فيتم في شكل تقارير وصفية منفصلة عن القوائم المالية يتم مراجعتها من طرف مدققين خارجيين فكل ما تتوفر عليه المؤسسة فقط عبارة عن قسم للبيئة انشا مؤخرا يهتم بالإجراءات الأولية لحماية البيئة من الملوثات الهوائية بالإضافة الى تقديم بعض الندوات لنشر الوعي البيئي.



الخاتمة:

إن التطورات التي شهدتها العالم في المجال الصناعي ألقت بظلالها على البيئة من خلال التلوث والذي يمثل أهم تحديات العصر الراهن، والتلوث ينجم عن الأنشطة البشرية المختلفة والصناعية منها على وجه الخصوص فيلقي بتأثيره على البيئة من خلال أنواعه المختلفة، فيكون له تأثير على الفرد والكائنات الحية الأخرى بل يتعدى أيضا الجانب الاقتصادي، وبهدف التقليل من التلوث وحماية البيئة تنتج أنواع مختلفة من التكاليف مما يكون لها تأثير على الجانب المالي والمحاسبي، ففي الماضي كانت المحاسبة تتجاهل المعلومات المتعلقة بالتكاليف البيئية مما جعل الأرباح المحققة لا تعطي الصورة الحقيقية للمؤسسة وأصب التفكير يتجه نحو تحمل المؤسسات لمسؤوليتها البيئية عملا بمبدأ من يلوث يدفع.

وانطلاقا من محتوى الدراسة التي وضحتها الجانب النظري والتطبيقي يتجلى تأكيد الفرضيات التي تم وضعها.

الفرضية الأولى: تم تأكيدها من خلال الفصل الثاني، حيث وجدنا أنه توجد علاقة بين إدراك ووعي لدى المسؤولين بأهمية تطبيق عملية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية.

الفرضية الثانية: تم تأكيدها من خلال الفصل الثاني، حيث وجدنا أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين وجود مخاوف ومعوقات تحد من تبني تطبيق عملية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية.

عرض نتائج الدراسة:

بعد الدراسة المستفيضة لإشكالية هذا البحث خلصنا إلى مجموعة من النتائج التي تمس الجانب النظري والتطبيقي بالإضافة إلى إيجاد وطرح العديد من الاقتراحات والتوصيات في مجال الإفصاح عن التكاليف البيئية بهدف تحسين الأداء البيئي، تم التوصل الى مجموعة من النتائج هي:

- هناك درجة منخفضة من الوعي بأهمية الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية وفق عينة الدراسة، يعود إلى عدم وجود محاسبة خاصة بالتكاليف البيئية وإطارات خاصة بذلك.

- هناك درجة منخفضة من الوعي بأهمية الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية وفق عينة الدراسة ويعود إلى وجود وعي لدى مسيرو وموظفي المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة بأهمية القضايا البيئية نتيجة من التشريعات والقوانين البيئية التي تهدف إلى المحافظة على البيئة والحماية من التلوث.
- هناك درجة منخفضة من الوعي بأهمية تقييم الاداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية وفق عينة الدراسة، وهذا يعود في أغلب المؤسسات لا يوجد عندهم قسم خاص أو حتى موظف يقوم بدراسة التكاليف البيئية أو متابعة التحسينات البيئية.
- هناك تأثير الإفصاح الحاسبي عن التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية وفق عينة الدراسة، وهذا يدل على وجود وعي واهتمام بمتابعة الأداء البيئي، يعني وجود كفاءات بيئية لدى مسيرو المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.
- عدم وجود أهمية كبيرة بالالتزام بالإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الانتاجية والاقتصادية الجزائرية على مستوى مؤسسات محل الدراسة.
- هناك نسبة منخفضة من الوعي بأهمية الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية وفق عينة الدراسة، ينبع من عدم الاهتمام الجدي للمؤسسات الاقتصادية بإنشاء إدارة بيئية متخصصة بالقضايا البيئية وهذا ما أكدته إجابات أفراد العينة، رغم تحمل المؤسسات ضرائب ورسوم بيئية في حالة الأضرار البيئية والتأثيرات السلبية.

عرض الاقتراحات:

- من خلال البحث في الدراسة النظرية وبناء على المعطيات والنتائج المتوصل إليها في الدراسة الميدانية تم طرح مجموعة من الاقتراحات في مضمون الدراسة هي:
- من الواجب وعي الموظفين بأهمية العمل بالقوانين والمعايير الدولية في الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية والعمل على حماية البيئة.

- التوصية بزيادة الاهتمام بالإفصاح المحاسبي البيئي.
- العمل على تبني وتطبيق محاسبة التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية.
- تشجيع النوادي والجمعيات التي تحث عن حماية البيئة والحد من ظاهرة التلوث.
- عمل المؤسسات على مراجعة القوانين واللوائح الخاصة بالتكاليف البيئية بشكل دوري.



الملاحق رقم 01: الميزانية المالية لمؤسسة الاسمنت بني صاف لجانب الأصول الفترة 2017

SE GICA
SOCIÉTÉ DES CEMENTS DE BENI SAF

BILAN - ACTIF
Exercice clos le 31/12/2017

DESIGNATION DES COMPTES	NOTE	N Brut	N Amortissements	N Pertes de valeurs	N Net	N-I Net
ACTIFS NON COURANTS						
Ecart d'acquisition - Goodwill positif ou négatif						
Immobilisations incorporelles	2.1.1	1 036 100 623,11	16 901 749,15	0,00	1 019 198 873,96	279 626 911,59
Logiciels informatiques acquis et assimilés		1 036 100 623,11	16 901 749,15		1 019 198 873,96	279 626 911,59
Concessions et droits similaires					0,00	0,00
Immobilisations corporelles	2.1.2	11 578 786 079,17	8 095 528 486,49	0,00	3 483 257 592,68	3 374 727 782,58
Terrains		109 093 269,95	94 682 336,04		14 410 933,91	16 813 236,15
Bâiments		1 544 703 196,87	1 373 902 487,84		170 800 709,03	169 074 791,90
Installations techniques, Matériel et outillage		9 329 486 176,95	6 171 087 690,47		3 158 398 486,48	3 073 482 538,17
Autres immobilisations corporelles		595 503 435,40	455 855 972,14		139 647 463,26	115 557 216,36
Immobilisations en concession					0,00	0,00
Immobilisations encours	2.1.3	942 119 294,71			942 119 294,71	439 669 008,04
Immobilisations financières	2.1.4	116 293 016,02	0,00	317 212,00	115 975 804,02	100 193 116,74
Titres mis en équivalence					0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées					0,00	0,00
Autres titres immobilisés					0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		116 293 016,02		317 212,00	115 975 804,02	100 193 116,74
Impôts différés actif	2.1.5	144 946 123,33			144 946 123,33	163 476 069,82
TOTAL ACTIF NON COURANT		13 818 245 136,34	8 112 430 235,64	317 212,00	5 705 497 688,70	4 357 692 889,77
ACTIF COURANT						
Stocks et encours	2.2.1	3 623 677 892,01		380 418 711,00	3 243 259 181,01	2 754 771 732,84
Créances et emplois assimilés	2.2.2	1 466 322 365,30	0,00	2 818 273,92	1 463 504 091,38	1 324 675 764,18
Clients	2.2.2-A	593 404 992,86		2 648 273,92	590 756 718,94	477 792 032,21
Autres débiteurs	2.2.2-B	205 221 220,57		170 000,00	205 051 220,57	298 475 380,39
Impôts et assimilés	2.2.2-C	667 696 151,87			667 696 151,87	548 408 351,58
Autres créances et emplois assimilés						
Disponibilités et assimilés	2.2.3	6 268 198 791,39			6 268 198 791,39	5 977 822 051,34
Placements et autres actifs financiers courants					0,00	0,00
Trésorerie		6 268 198 791,39			6 268 198 791,39	5 977 822 051,34
TOTAL ACTIF COURANT		11 358 199 048,70	0,00	383 236 984,92	10 974 962 063,78	10 057 269 548,36
TOTAL GENERAL ACTIF		25 176 444 185,04	8 112 430 235,64	383 554 196,92	16 680 459 752,48	14 414 962 437,13





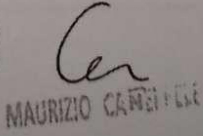
 BOUAMARA Boudjamà


الملاحق رقم 02: الميزانية المالية لمؤسسة الاسمنت بني صاف لجانب الخصوم الفترة 2017


SOCIETE DES CEMENTS DE BENI SAF

BILAN - PASSIF
Exercice clos le 31/12/2017

DESIGNATION DES COMPTES	NOTE	N	N-1
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé	3.1.1	1 800 000 000,00	1 800 000 000,00
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation	3.1.2	7 053 065 061,90	6 146 396 825,99
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	3.1.3	2 873 850 835,31	1 330 361 651,94
Autres capitaux propres - Report a nouveau	3.1.4	-8 177 157,69	-32 058 416,03
Part de la société consolidante (1)			
Parts des minoritaires (1)			
TOTAL I		11 718 738 739,52	9 244 640 061,90
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières	3.2.1	79 583 198,32	117 675 996,04
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance	3.2.2	900 065 239,51	926 249 624,79
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		979 648 437,83	1 043 925 620,83
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés	3.3.1	1 399 267 111,95	1 197 473 271,45
Impôts	3.3.2	845 868 588,81	682 811 963,34
Autres dettes	3.3.3	1 736 936 874,37	2 246 111 519,61
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		3 982 072 575,13	4 126 396 754,40
TOTAL GENERAL PASSIF		16 680 459 752,48	14 414 962 437,13


 MAURIZIO CARRELLI


 SOCIETE DES CEMENTS DE BENI SAF
 DIRECTION GENERALE


 Boudjamâa

الملاحق رقم 03: جدول حساب النتائج لمؤسسة الاسمنت بني صاف الفترة 2017

GROUPE GICA
SOCIETE DES CIMENTS DE BENI SAF

COMPTE DE RESULTATS

(Par nature)
Exercice clos le 31/12/2017

DESIGNATION DES COMPTES	NOTES	N°	N-1
Ventes et produits annexes	4.1	6 715 172 630,61	7 232 770 163,88
Variation stocks produits finis et en-cours	4.2	124 430 769,91	-64 609 298,64
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I- PRODUCTION DE L'EXERCICE		6 839 603 400,52	7 168 160 865,24
Achats consommés	4.3	1 414 669 519,04	1 638 663 041,55
Services extérieurs et autres consommations	4.4	1 043 337 730,02	1 015 614 360,58
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		2 458 007 249,06	2 654 277 402,13
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		4 381 596 151,46	4 513 883 463,11
Charges de personnel	4.5	730 587 880,55	1 140 421 412,42
Impôts, taxes et versements assimilés	4.6	136 082 759,33	144 494 132,86
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		3 514 925 511,58	3 228 967 917,83
Autres produits opérationnels	4.7	20 495 320,73	20 373 864,12
Autres charges opérationnelles	4.8	134 124 749,72	29 707 624,06
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	4.9	508 197 278,06	1 327 946 115,22
Reprises sur pertes de valeur et provisions	4.10	764 162 036,86	17 533 275,66
V- RESULTAT OPERATIONNEL		3 657 260 841,39	1 909 221 318,33
Produits financiers	4.11	41 287,22	5 837,20
Charges financières	4.12	6 906 435,59	7 146 847,35
VI- RESULTAT FINANCIER		-6 865 148,37	-7 141 010,15
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		3 650 395 693,02	1 902 080 308,18
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	4.13	677 035 084,11	526 782 878,50
Participation des travailleurs au résultat	4.14	80 000 000,00	76 000 000,00
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	4.15	19 509 773,60	-31 004 222,26
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		7 624 302 045,33	7 206 073 842,22
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		4 750 451 210,02	5 875 772 190,28
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		2 873 850 835,31	1 330 301 651,94
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		0,00	0,00
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		0,00	0,00
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE		2 873 850 835,31	1 330 301 651,94
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		0,00	0,00
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		0,00	0,00
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		0,00	0,00
Dont part des minoritaires (1)		0,00	0,00
Part du groupe (1)			


 Directeur Général
 MAHMOUD ELI

الملحق رقم 04: الضرائب البيئية لمؤسسة شركة الاسمنت بني صاف الفترة 2016

SOCIETE DES CIMENTS DE BENI SAF

TAXES LIEE A L'ENVIRONNEMENT


Année	Taxe de pollution	Taxe de pollution atmosphérique	Taxe des eaux usées	Incitation au stockage des déchets	TOTAL
2016	280 000,00	280 000,00	365 000,00	350 000,00	1 275 000,00

الملحق رقم 05: الضرائب البيئية لمؤسسة شركة الاسمنت بني صاف الفترة 2017

SOCIETE DES CIMENTS DE BENI SAF

TAXES LIEE A L'ENVIRONNEMENT

Année	Taxe de pollution	Taxe de pollution atmosphérique	Taxe des eaux usées	Incitation au stockage des déchets	TOTAL
2017	270 000,00	270 000,00	360 000,00	367 500,00	1 267 500,00

A decorative frame with intricate floral and scrollwork patterns, featuring a central oval shape. The text is centered within this oval.

**قائمة المصادر
والمراجع**

قائمة المصادر والمراجع

- أبو المكارم، وصفي عبد الفتاح، " دراسات متقدمة في المحاسبة المالية "، دار الجامعة الجديدة، 2004،
- امينة بن باتور، دور الإفصاح المحاسبي في زيادة موثوقية القوائم المالية رسالة ماجستير في علوم التجارة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
- الياس شاهد عبد المنعم دفرور، الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبة المالية ووفق المعايير المحاسبة الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية جامعة الوادي
- الجعبري، احمد، مجدي، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، دراسة ميدانية على الشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابك) شركة مساهمة سعودية، 2009
- ايناس عبد الرحمن القيسي، (2011)، دور المحاسبة البيئية في حماية البيئة والمجتمع مجلة كلية التراث الجامعة، المجلد 11
- بن خليفة حمزة، دور قائمة التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011
- حنان سعدي سيف، خالد بوجعدار (14-15 نوفمبر 2013) القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت، بحث مقدم في الملتقى الدولي حول دور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في استراتيجية التنمية المستدامة الواقع والرهانات جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر
- خالد بوجعدار، حنان سعدي سيف (24-25 أكتوبر 2017) مداخل الإفصاح المحاسبي البيئي في القوائم المالية. بحث مقدم في الملتقى الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة – مقاربات علمية وعملية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر
- خالد سامي حمودة، واقع المحاسبة في الشركات الصناعية الفلسطينية رسالة ماجستير غير منشورة كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2014
- رانية عمر محمد الباز السيد، أهمية المحاسبة عن التكاليف البيئية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية بمدينة جدة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز المملكة العربية السعودية، 2007
- زكريا طاحون، تقييم التأثيرات البيئية للمشروعات، ناس للطباعة القاهرة، 2009
- زهرة جريوي، أهمية قائمة التدفقات النقدية في تقديم المعلومة الملائمة للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة الماجستير، في التدقيق المحاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة

- صالح، عمار عبد القادر، دور "المستثمرين في تقييم جودة الإبلاغ المالي وانعكاساته على اتخاذ القرار الاستثماري – دراسة ميدانية في سوق العراق للأوراق المالية"، رسالة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2010
- عبد المنعم فليح عبد الله، قياس وتحليل رقابة تكاليف الأداء البيئي لترشيد قرارات الاستثمار في نظم الإدارة البيئية (دراسة ميدانية)، مجلة الدراسات المالية والتجارية قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة القاهرة، العدد 1 مارس 2002
- عبد الهادي الرفاعي، وآخرون، (2008)، التلوث البيئي الناجم عن الصناعة الثقيلة وإمكانية قياسه محاسبيا دراسة تطبيقية على شركة مصفاة بانياس لتكرير النفط مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية (سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية)، المجلد 30، العدد 03
- عمرو حسين عبد البر، دور المحاسب الإداري في قياس وتحليل التكاليف البيئية حالة دراسية افتراضية لتطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، العدد العاشر، 1999م
- عمرو عبد البر، دراسة تحليلية للتكاليف البيئية، إطار مقترح لحصر التكاليف البيئية في القطاع الصناعي المصري، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، ع1، 2003م
- عواد رويحي وجدي عبد الفتاح، " محاسبة القيمة العادلة وأثرها على الأزمة المالية العالمية"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2010
- فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير المحاسبية الدولية للإبلاغ، 1999، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين والأمم المتحدة
- كلود فوسلر، بيتر جيمس، ترجمة علاء أحمد صلاح إدارة البيئة من أجل جودة الحياة، مركز الخبرات المهنية للإدارة، القاهرة، 2000
- ماهر موسى درغام وخالد سامي حمودة، واقع تكاليف المحاسبة في الشركات الصناعية الفلسطينية، مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم الانسانية، المجلد 17، العدد 1 جامعة غزة، فلسطين، 2015
- مهاوات لعبيدي، (2014-2015)، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، اطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر
- ناجي بن يحي، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي البيئي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016