

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية تسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في

المؤسسة الصناعية

دراسة حالة: ملبنة المنبع سعيدة

من اعداد:

بن عمارة ملاك

بوخاري مليكة

تحت اشراف الاستاذة:

الدكتورة حرمل سليمة

لجنة المناقشة

رئيسا	الدكتورة قدوري هودة سلطان
مشرفا، مقررا	الدكتورة حرمل سليمة
ممتحنا	الدكتور مسكين الحاج

السنة الجامعية: 2024-2025

قال الله تعالى " لئن شكرتم لأزيدنكم"

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: " لا يشكر الله من لا يشكر الناس"

الحمد والثناء والشكر لله العلي القدير على نعمه الظاهرة والباطنة وتوفيقه لإنجاز هذه
مذكرة.

يشرفنا في هذا المقام ان نتوجه بالشكر الجزيل المرفوق بأسمى عبارات التقدير والاحترام والامتنان إلى
استاذتنا المشرفة الدكتورة: **حرملة سليمة** على كل النصح والتوجيه والارشاد الذي
خصتنا به فجزاها الله خير الجزاء وأمد في عمرها ومتعها بالصحة والعافية

لقبولها الإشراف على الرسالة، وعلى توجيهاتها السديدة، ونصائحها الدقيقة، وملاحظاتها
القيمة وتسائلها المستمر عن هذا العمل الذي اعتبرته عملها فلم تدخر جهدا لأجله حتى يتم
في أحسن الظروف، وكل ذلك بطلاقة وجه ورحابة صدر، فجزاها الله عني خير الجزاء،
وبارك الله لها في وقتها وعملها، مع التمني لها دوام التفوق والنجاح إلى أعلى المراتب في
مشوارها العلمي.

وأقدم بالشكر والعرفان إلى الأساتذة "لجنة المناقشة" الذين تحملوا عناء قراءة وتفحص
المذكرة

كما اشكر جميع عمال وإطارات **مليئة المنبع سعيدة** على استقبالهم تعاونهم معنا، وعلى المعلومات

المقدمة من طرفهم، وأخص بالذكر محاسب المليئة السيد **عبد الهادي بوشريط**

والى كل الذين غمروني برحابة صدر وتابعوني بصدق ويسروا لي الطريق في إعداد هذه

المذكرة التي نأمل أن تكون مرجعا يستفاد منها



عز فرحين بما آتاهم الله من فضله .



بسم الله الرحمن الرحيم

إلى من كان حضوره في قلبي دائماً، وإن غاب جسده عن هذه الحياة...
إلى روح أبي الطاهرة، التي ما زالت تهمس لي في كل لحظة تعب: "أنا فخور بك..."
أبي، لبتك كنت هنا لتشاركني هذه اللحظة، لكنني أعلم أنك تبتسم لي من السماء، وتدعو لي كما كنت دائماً.
هذا الإنجاز من غرسك، ومن طيب أترك... رحمك الله وجعل هذا التخرج صدقة جارية لك.

بن عمارة طارق

إلى أمي العزيزة، النور الذي لا ينطفئ، والحنان الذي لا يُقاس... يا من كنت الدعاء في صلاتي
والسند في ضعفي، والقوة في تعبي، كل لحظة نجاح أعيشها اليوم هي بفضل دعائك وصبرك وإيمانك بي.
أمي، هذا التخرج تاج يزين جبينك، كما زينت حياتي بحبك ودعمك.

موساوي جميلة

إلى أخي الذي كان لي ظهوراً وسنداً، وإلى أختي التي كانت الروح حين ضاقت الدنيا...
لكما من القلب ألف شكر، فقد كنتم النبض الذي أعاد لي الحياة حين خذلتني الأيام، وكنتم البهجة في طريق مليء
بالتحديات.

عبد الحميد، سورية

وإلى صديقاتي العزيزات، من كنّ زهراً في بستان الأيام القاسية شكراً على كل لحظة ضحك، وكل كلمة
دعم، وكل حضور صادق وجودك في رحلتي جعلها أطف وأسهل، وأجمل مما كنت أتصور.

ملیكة، احسان، اية، منال هيبه تسنيم

وأخيراً... إلى نفسي، التي قاومت اليأس، ووقفت في وجه التعب، إلى تلك التي بكت بصمت، وثابرت

بصبر، أهديك هذا التخرج

عز





الملخص:

تهدف الدراسة إلى إبراز أهمية التكاليف البيئية وكيفية قياسها والإفصاح عنها في القوائم المالية ، بالاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري ، والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي من خلال دراسة حالة للقوائم المالية للمؤسسة، وقد توصلت الدراسة إلى نتائج مفادها أن مؤسسة ملبنة المنبع لولاية سعيدة تقوم باحتساب تكاليفها البيئية ضمن إجمالي نفقاتها السنوية، وهو ما يضعف من إعطاء مصداقية وصورة حقيقية للقوائم المالية والنتائج النهائية، بحيث اقترحت الدراسة في الأخير ضرورة اهتمام المؤسسة بالجانب البيئي من خلال الاعتماد على القياس والإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية ضمن تقارير خاصة ومستقلة لمعرفة الأداء الحقيقي للمؤسسة ولتسهيل عملية الرقابة والتدقيق البيئي.

الكلمات المفتاحية:

التكاليف البيئية، القياس المحاسبي البيئي، الإفصاح البيئي المحاسبي، المؤسسات الصناعية.

Abstract:

The study aims to highlight the importance of environmental costs, how they are measured, and how they are disclosed in financial statements. It adopts the descriptive approach for the theoretical part and the analytical approach for the practical part, through a case study of the company's financial statements. The study concluded that the dairy company Al-Manaba' Dairy" in the Saïda province includes its environmental costs within its total annual expenses. This practice weakens the credibility and the true representation of the financial statements and final results. Accordingly, the study recommends that the company should give more attention to the environmental aspect by relying on measurement and disclosure of environmental accounting information in dedicated and independent reports. This would provide a more accurate picture of the company's actual performance and facilitate the process of environmental monitoring and auditing.

Keywords:

Environmental costs, environmental accounting measurement, environmental accounting disclosure, industrial enterprises.

الصفحة	فهرس المحتويات
	شكر والعرفان
	الاهداء
IV	الملخص
V	فهرس المحتويات
VII	قائمة الجداول
VII	قائمة الاشكال
VII	قائمة الملاحق
أ-ج	المقدمة العامة
	الفصل الاول: عموميات حول القياس والإفصاح المحاسبي البيئي
02	تمهيد
14-03	المبحث الاول: الإطار المفاهيمي لتكاليف البيئية
05-03	المطلب الاول: مفاهيم متعلقة بالتكاليف البيئية
12-05	المطلب الثاني: أنواع وأهمية التكاليف البيئية
10-05	اولا: أنواع التكاليف البيئية
12-11	ثانيا: اهمية التكاليف البيئية
14-12	المطلب الثالث: دوافع ومبررات دراسة المؤسسة للتكاليف البيئية
12	أولا: اهداف التكاليف البيئية
14-12	ثانيا: أسباب تحمل المؤسسة للتكاليف البيئية
25-15	المبحث الثاني: القياس المحاسبي عن التكاليف البيئية
17-15	المطلب الاول: ماهية القياس المحاسبي البيئي
15	اولا: تعريف القياس المحاسبي البيئي
17-15	ثانيا: اهمية القياس المحاسبي البيئي
24-17	المطلب الثاني: منهجية قياس المحاسبي البيئي
18-17	اولا: عناصر القياس المحاسبي البيئي

19-18	ثانيا: خطوات القياس المحاسبي البيئي
24-19	ثالثا: طرق ومناهج القياس المحاسبي البيئي
25-24	المطلب الثالث: محددات القياس المحاسبي البيئي
39-26	المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي البيئي
28-26	المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي البيئي
26	أولا: تعريف الإفصاح المحاسبي البيئي
27-26	ثانيا: أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي
28-27	ثالثا: أنواع الإفصاح المحاسبي البيئي
-28	المطلب الثاني: منهجية الإفصاح المحاسبي البيئي
30-28	أولا: متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي
33-30	ثانيا: أساليب الإفصاح المحاسبي البيئي
37-33	ثالثا: نماذج الإفصاح المحاسبي البيئي
39-38	المطلب الثالث: عوامل التي تحد من الإفصاح المحاسبي البيئي
-40	المبحث الرابع: الدراسات السابقة
44-40	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
49-45	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
50-49	المطلب الثالث: التعقيب على الدراسات وما يميز هذه الدراسة عن دراسات
51	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: دراسة حالة ملبنة المنبع سعيدة
53	تمهيد
-54	المبحث الأول: تقديم ملبنة المنبع سعيدة
54	المطلب الأول: التعريف بملبنة المنبع سعيدة
56-55	المطلب الثاني: لمحة تاريخية والبنية الادارية لوحدۃ الانتاج بسعيدة
60-56	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للوحدة.
-61	المبحث الثاني: واقع الإفصاح والقياس عن التكاليف البيئية في ملبنة المنبع سعيدة
61	المطلب الأول: منهجية قياس التكاليف البيئية في ملبنة المنبع سعيدة

69-61	المطلب الثاني: التكاليف البيئية التي تتحملها ملبنة المنبع سعيدة
62-61	الفرع الأول: تسيير النفايات والتخلص منها
68-62	الفرع الثاني: الضرائب التي تسددها ملبنة المنبع سعيدة
69-68	الفرع الثالث: دورات تدريبية وارشادية
79-69	المطلب الثالث: واقع الإفصاح في ملبنة المنبع سعيدة
81-80	خلاصة الفصل
83-82	الخاتمة
86-84	قائمة المصادر والمراجع باللغة العربية
87	قائمة المصادر والمراجع باللغة الأجنبية
95-88	الملاحق

قائمة الجداول

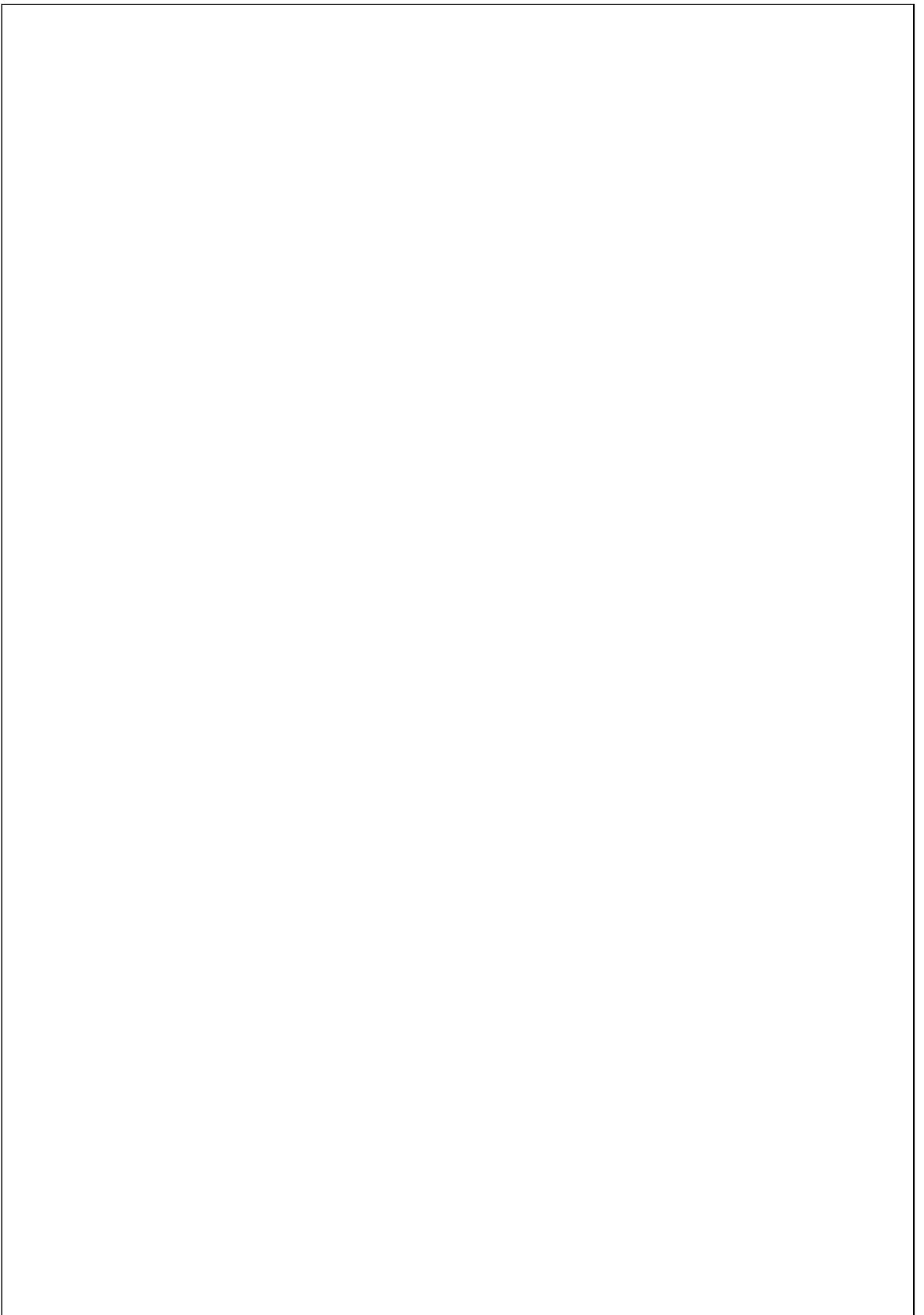
الصفحة	العنوان	الرقم
34-33	نموذج جمعية الصناعة الكيماوية الالمانية	1
36-35	نموذج Lionwes قائمة النشاط الاقتصادي - الاجتماعي	2
37	نموذج التقرير البيئي المستقل	3
62	رقم الاعمال المحقق من بيع النفايات 2024-2021	4
63	الضريبة المفروضة على المؤسسات الصناعية	5
63	الضريبة مدفوعة لسنوات 2022-2018	6
68	كمية المواد الملوثة في مياه الصرف الصناعي	7
71	جانب الاصول لميزانية سنة 2024	8
72	جانب الخصوم لميزانية سنة 2024	9
73	تكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسة	10
74-73	جانب الاصول المعدل بالتكاليف البيئية	11
74	جانب الخصوم المعدل بالتكاليف البيئية	12
76-75	حساب جدول النتائج لسنة 2024	13
77-76	حساب جدول النتائج المعدل لسنة 2024	14

قائمة الاشكال

الصفحة	عنوان	الرقم
10	مخطط أنواع التكاليف البيئية	1
39	مخطط محددات الإفصاح المحاسبي البيئي	2
60	الهيكل التنظيمي لمبلنة سعيدة	3
65	مخطط معالجة مياه الصرف الصناعي	4

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان	الرقم
88	كمية الانتاج	1
89	ميزانية (جانب الاصول) 2024	2
90	ميزانية (جانب الخصوم) 2024	3
91	مبيعات النفايات 2024	4
92	مبيعات النفايات 2023	5
93	مبيعات النفايات 2022	6
94	مبيعات النفايات 2021	7
95	حساب النتائج 2024	8



المقدمة العامة

المقدمة العامة

يواجه العالم مشكلة مزدوجة تتمثل في الحاجة الملحة لتحقيق التوازن بين تعزيز التنمية الاقتصادية وحماية البيئة حيث نشاهد في أواخر هذا القرن انه كلما كبرت وتطورت المؤسسات الصناعية توسعت دائرة التلوث وأن هذا التقدم الصناعي حمل في طياته أخطارا جسيمة على البيئة بكافة مكوناتها، نظراً إلى عدم أخذ اعتبارات البيئة موضع الاهتمام عند التخطيط للعملية الصناعية. لكن مع مرور الوقت بدأ الحديث عن اهمية البيئية وبدأ الاهتمام دوليا بهذا الموضوع في اول مؤتمر عالمي للبيئة في ستوكهولم عام 1972 ليشير لأول مرة الى العلاقة ما بين التنمية الاقتصادية والتدهور البيئي، ومنذ ذلك التاريخ توالى المؤتمرات وحاولت توضيح كيفية قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها من قبل المنشآت.

إن الإفصاح والقياس عن التكاليف البيئية لا يعدّ فقط التزاماً أخلاقياً وقانونياً، بل أصبح ضرورة استراتيجية تساعد المؤسسات على تحسين صورتها أمام المجتمع، تقليل المخاطر البيئية، وتحديد فرص تحسين الأداء البيئي والاقتصادي على حد سواء. غير أن الواقع يبيّن أن الكثير من المؤسسات، خاصة في الدول النامية، لا تزال تعاني من ضعف في تطبيق مفاهيم المحاسبة البيئية، سواء بسبب نقص التشريعات الملزمة أو ضعف الوعي بأهميتها.

بناءً على ما سبق، تهدف هذه المذكرة إلى دراسة مدى تطبيق ممارسات الإفصاح والقياس عن التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية، وبالضبط كدراسة حالة في مؤسسة ملبنة المنبع سعيدة، مع تبيان التحديات التي تواجه هذه العملية، والأساليب المعتمدة في قياس التكاليف البيئية، ومدى التزام المؤسسات بالإفصاح عنها

1- إشكالية البحث:

انطلاقاً مما سبق، تتمثل الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة في التساؤل التالي:

إلى أي مدى تعتمد مؤسسة ملبنة المنبع سعيدة على الإفصاح والقياس المحاسبي للتكاليف البيئية، وما هي التحديات التي تعيق تطبيق هذه الممارسات؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية، من بينها:

- هل تتحمل المؤسسات الصناعية تكاليف لحماية البيئة؟
- هل يتم قياس في مؤسسات الصناعية تكاليف البيئية؟
- هل تلتزم ملبنة المنبع سعيدة بالإفصاح عن هذه التكاليف في تقارير منفصلة؟

- هل ملبنة المنبع سعيدة تواجه معيقات تحد من الإفصاح والقياس عن التكاليف البيئية؟

2-فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: تتحمل مؤسسة ملبنة المنبع سعيدة تكاليف لحماية البيئة

الفرضية الثانية: يتم قياس في مؤسسة ملبنة المنبع سعيدة تكاليف البيئية

الفرضية الثالثة: تلتزم مؤسسة ملبنة المنبع سعيدة بالإفصاح عن هذه التكاليف في تقاريرها

الفرضية الرابعة: تواجه مؤسسة ملبنة المنبع سعيدة معيقات تحد من الإفصاح والقياس عن التكاليف البيئية

3-اهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة اهميتها اساسا من اهمية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية وتبيان مدى محافظة هذه مؤسسات على البيئة ومدى التزامها بالقوانين والمحددات البيئية المحددة من قبل وزارة البيئة، وقياس ما يجب ان تدفعه المؤسسات الصناعية للمؤسسات المسؤولة عن مالية البيئة وكيفية الإفصاح عن تكاليف الحد من التلوث البيئي.

4-اهداف الدراسة:

يمكننا تلخيص اهداف الدراسة في النقاط التالية:

- تحديد مدى أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي للتكاليف البيئية في تحسين وتطوير الأداء البيئي
- محاولة تحديد أهم المعوقات التي تؤدي إلى عدم الإفصاح عن الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية.
- تقديم بعض الاقتراحات التي يمكن أن يستفيد منها المسؤولين في المؤسسات الصناعية فيما يتعلق بالقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية قصد تحسين الأداء البيئي.
- توضيح طبيعة التكاليف البيئية وطرق قياسها والإفصاح عنها.
- محاولة إسقاط الدراسة النظرية على الواقع العملي لمبنة المنبع سعيدة لتقضي مدى التجاوب الذي يحظى به القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية فيها

5-أسباب اختيار الموضوع

إن اختيارنا لهذا الموضوع راجع لعدة اعتبارات، منها ما هو ذاتي وآخر موضوعي يمكن تلخيصها في الآتي:

- إمكانية مواصلة البحث في الموضوع لأنه جديد من حيث الطرح والدراسة، كما أن المحاسبة البيئية في تطور وتعديل مستمر تماشيا ومتطلبات التنمية المستدامة.
- الدور الذي تلعبه المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة القوائم المالية، وكذا تأثيرها المباشر على المركز المالي للمؤسسة على اعتبار أنها معلومات ذات طبيعة مالية وكمية.

لهذا فقد تم اختيار هذا الموضوع للبحث قصد التعرف على الوضع الحالي والمدى الذي توصلت إليه المؤسسات الصناعية الجزائرية في مجال القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية.

حدود البحث:

تحدد الدراسة بالمجالات التالية:

المجال المكاني:

تطبيق الدراسة الميدانية على ملبنة المنبع سعيدة

المجال البشري:

بالنسبة لهذا المجال لقد تم الأخذ بالأفراد العاملين في ميدان المحاسبة والمالية، الذين تم الاتصال بهم للحصول على المعطيات اللازمة التي يتم الاعتماد عليها في الدراسة الميدانية للبحث.

المجال الموضوعي:

نقوم بدراسة على مختلف النواحي ذات العلاقة بالتكاليف البيئية من الجانب المحاسبي للمؤسسة الصناعية محل الدراسة.

المجال الزمني:

مدة التبرص 15 يوم في ملبنة المنبع سعيدة

منهجية البحث:

إن دراسة موضوع " القياس الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية بمختلف متغيراته ومحاولة الربط بين هذه المتغيرات يجعلنا نستخدم منهجين: المنهج الوصفي الذي يتم استخدامه في الجانب النظري من هذه الدراسة، وذلك لاعتماده على وصف الظاهرة المراد دراستها واستخلاص أهم النتائج التي يمكن التوصل لها، أما في الجانب التطبيقي فتم استخدام فيه منهج التحليلي.

الفصل الاول: الجانب النظري

تمهيد

شهد العالم تطورات كبيرة ساهمت في اختلال التوازن البيئي، مما أدى إلى السعي للاعتراف بالمسؤولية البيئية في المؤسسات دون التركيز والاكتفاء فقط بالأداء الاقتصادي، وذلك من خلال قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية.

وفي هذا السياق تأتي أهمية هذا الفصل النظري من البحث، حيث يهدف إلى تقديم إطار معرفي متكامل يساعد في فهم المفاهيم الأساسية للتكاليف البيئية والقياس والافصاح عنها، وكل من أسباب وطرق ومناهج ومحددات القياس والافصاح البيئي، مستنداً إلى ما توصلت إليه الدراسات السابقة في هذا المجال. وعليه تم تقسيم الفصل الأول إلى:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لتكاليف البيئية

المبحث الثاني: القياس المحاسبي عن التكاليف البيئية

المبحث الثالث: محددات القياس المحاسبي البيئي

المبحث الرابع: الدراسات السابقة

المبحث الاول: الإطار المفاهيمي لتكاليف البيئية

تتحمل المؤسسة نتيجة ممارسة نشاطها مجموعة من التكاليف، ومن بينها التكاليف البيئية بهدف مساهمتها في المحافظة على البيئة التي تحيط بها فينبغي التعرف على طبيعة التكاليف البيئية حتى يسهل قياسها والافصاح عنها.

المطلب الاول: مفاهيم متعلقة التكاليف البيئية

لقد أدرك قطاع الأعمال أنه على المؤسسات أن تدرج بشكل متواصل الاعتبارات البيئية، التي تعمل على تحسين الأداء البيئي في استراتيجية البيئة بعيدة المدى، وهذا حتى تضمن بقاءها في السوق، الأمر الذي يترتب عنه تكاليف يعبر عنها بالتكاليف البيئية.

1- مفاهيم البيئة:

1-1 تعريف البيئة:

تعرف البيئة أنها: "مجموع الظروف والعوامل الخارجية التي تعيش فيها الكائنات الحية وتؤثر في العمليات الحيوية التي تقوم بها، وهي تشمل العناصر الطبيعية كالهواء والماء والتربة والموارد الطبيعية المختلفة والنشاطات البشرية كالصناعة والزراعة وال عمران وغيرها من النشاطات الأخرى".¹

1-2 تعريف التلوث البيئي

يقصد بالتلوث: "تلك التأثيرات السلبية على مكونات البيئة كالهواء والماء والأرض مما يؤدي إلى اختلال التوازن السائد فيها، ومن ثم فإن التلوث قد يكون هوائياً، مائياً أو أرضياً".²

1-3 التكاليف البيئية

هناك عدة تعاريف لها قد يكون من الصعوبة حصر تعريف شامل للتكاليف البيئية، نذكر منها:

تعرف التكاليف البيئية على أنها: "قيمة العوامل والجهود اللازم استنفادها لإعادة البيئة إلى ما كانت عليه من قبل، بعد إلحاق الضرر بها مادياً وبشرياً، نتيجة مزاوله المؤسسات وخاصة منها الصناعية لأنشطتها المؤثرة في البيئة".³

قد قامت إحدى فرق العمل المتخصصة في التكاليف البيئية بتعريفها على أنها: "تشتمل على التكاليف الخارجية والداخلية على حد سواء، تكاليف التخطيط والسيطرة، إضافة إلى تلك المتعلقة بمعالجة التأثيرات البيئية والحد منها"⁴

¹ يونس إبراهيم أحمد مزيد، 2009، البيئة في الإسلام، الطبعة الأولى، دار حامد، الأردن، ص 34.

² محي محمد مسعد، 2008، الاتجاهات الحديثة في السياحة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ص 16.

³ زكريا محمد عبد الوهاب طاحون، 2005، "إدارة البيئة نحو الإنتاج الأنظف، جمعية المكتب العربي للبحوث والبيئة، القاهرة، ص 286.

ذهب اتجاه آخر لتعريفها على أنها: " كافة عناصر التكاليف المرتبة بالأنشطة التي تتم بغرض استخدام الموارد أو إنتاج منتجات صديقة للبيئة (تكاليف التوافق البيئي) أو معالجة آثار الأنشطة الملوثة للبيئة، تكاليف إزالة الأضرار البيئية، سواء كان ذلك اختياريا أو التزاما بالتشريعات والقوانين البيئية ".⁵

بمعنى أنها تشمل تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط المؤسسات، فضلا عن التكاليف الأخرى التي تستدعيها الأهداف والمتطلبات البيئية

استخلاصا من التعاريف السابقة يمكن تعريف التكاليف البيئية على أنها:

"المصاريف والالتزامات النقدية التي تنفق على كل ما من شأنه الحفاظ على النظام البيئي، وما يثبت التزام المؤسسات بالمعايير الخاصة بحماية البيئة وتحسينها، سواء كانت هذه التكاليف داخلية أو خارجية".

ويعني ذلك أن المعالجة المحاسبية للتضحية والأثر السلبي الذي يتحمله المجتمع والتي يمكن اعتبارها نفقات لا تحصل المؤسسات في مقابلها على عائد مالي ولا تدخل في العملية الإنتاجية، لذا فلا بد عليها من الاهتمام بالأمور البيئية وإدراجها في القوائم المالية لكي تخلق نظاما محاسبيا متكاملًا يؤثر في قراراتها وخاصة منها الاستثمارية.⁶

1-4 مفهوم محاسبة التكاليف البيئية: لقد تعددت التعاريف التي تناولت موضوع محاسبة التكاليف البيئية إلا أنها اتفقت في جوهرها وهو على المؤسسات الاعتراف بالأضرار البيئية التي تحدثها والتعبير عنها محاسبيا ومن بين هذه التعاريف نجد:

✓ حسب معهد المحاسبة الإدارية الكندي بأنها: «تعيين وقياس وتخصيص التكاليف البيئية لأخذها في

الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية ثم توصيل المعلومات للأطراف المعنية"، ويقصد بالتعيين الفحص

الشامل لأثر منتجات وأنشطة وخدمات المؤسسة على جميع الأطراف المعنية ثم قياس هذه الآثار في شكل

تكاليف ومنافع بدقة على قدر الإمكان بما يسمح لاتخاذ إجراءات رشيدة

✓ كما عرفت أيضا: "أداة تمد المستفيدين بالمعلومات المحاسبية ومتخذي القرارات بمعلومات عن التكاليف

المتعلقة بالنواحي البيئية لإعطاء صورة كاملة عن أداء المؤسسة، بحيث يضم بيانات تتعلق بالأداء البيئي

إلى جانب البيانات والمعلومات المتعلقة بالنواحي المالية".

المطلب الثاني: أنواع وأهمية التكاليف البيئية

⁴ Expert working group 2011, "Environmental Management Accounting Procedure and Principles", United Nation, New York, p :11

⁵ حارس كريم العاني، 2005، "دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الصناعية -دراسة تطبيقية في مملكة البحرين-"، المؤتمر العلمي الرابع، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة البحرين ص6.

⁶ Jasch Christine 2003، " The use of Environmental Management Accounting (EMA) for identifying Environmental costs", Journal of Cleaner Production, Vol.11, p .866

أولاً: أنواع التكاليف البيئية

تتحمل المؤسسات الصناعية مجموعة من بنود النفقات والتكاليف نتيجة التزامها بتطبيق مجموعة من الأنشطة التي من شأنها حماية البيئة من أضرار عناصر التلوث البيئي، يطلق عليها التكاليف البيئية أو التضحيات المادية، التي تتحملها المؤسسات من أجل التوافق مع المعايير التي تنظم القوانين البيئية. بالإضافة إلى تحقيق معدلات النمو المستهدفة والوصول إلى التنمية المستدامة

1- أنواع التكاليف البيئية وتبويبها: تتحمل المؤسسة عدة تكاليف بيئية ناتجة عن أنشطتها وآثارها السلبية على البيئة التي تنشط فيها، وتبويب وتصنف هذه التكاليف إلى عدة أصناف حسب معايير التبويب، ويمكن حصرها فيما يلي:

1-1-1-1 التبويب وفقاً لنموذج تكلفة الجودة: يتم تصنيف التكاليف البيئية وفقاً لهذا النموذج إلى⁷:

1-1-1-1 تكاليف منع التلوث البيئي: وهي تكاليف الأنشطة التي تم تنفيذها لمنع حدوث نفايات أو فاقد يمكن أن يؤدي إلى آثار بيئية عكسية، ومن هذه الأنشطة مايلي:

- ⑩ إجراءات البحوث البيئية.
- ⑩ تصميم المنتجات التي لا يترتب عليها حدوث نفايات أو مخلفات ضارة.
- ⑩ تقييم واختيار موردي المواد الخام والمكونات.
- ⑩ إعادة تصميم العمليات الإنتاجية بحيث لا يتم استخدام مواد خام سامة أو ضارة.
- ⑩ تقييم واختيار معدات رقابة وحماية البيئة من التلوث.
- ⑩ تدريب العمال على التعامل مع النفايات.
- ⑩ دراسة إحلال مواد غير ضارة بالبيئة بدلاً من المواد الضارة.

1-1-2 تكاليف اكتشاف التلوث البيئي: وهي تكلفة الأنشطة المنفذة لتحديد ما إذا كانت المنتجات والأنشطة الأخرى داخل المؤسسة تتطابق مع المعايير البيئية الملائمة، مما يتطلب قياس ومتابعة المصادر المحتمل إحداثها للأضرار البيئية، ومن أمثلتها مايلي:

- ⑩ متابعة مستويات المواد الضارة المنبعثة داخل المؤسسة وخارجها.
- ⑩ فحص المنتجات والعمليات للتأكد من مطابقتها للمواصفات البيئية.
- ⑩ إجراء اختبارات على محتوى النفايات للتأكد من التزام الموردين بالمواصفات والشروط البيئية.
- ⑩ تدريب العاملين على التعامل مع المواد الضارة.

⁷ سعدي سيف حنان، 2014، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية، رسالة ماجستير في علوم الإدارة المالية، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، ص 46-45

1-1-3 تكاليف الفشل في منع التلوث البيئي:

وتهدف هذه مجموعة من الأنشطة إلى علاج وإزالة المخلفات والأضرار البيئية المختلفة والتي حدثت بالفعل، وتنقسم إلى مجموعتين كالتالي:

أ- **تكاليف معالجة الفشل الداخلي:** وهي تكاليف الأنشطة التي تنفذ لإزالة وإدارة النفايات بمجرد حدوثها وقبل تصريفها في البيئة، ومن أمثلة هذه الأنشطة:

⑩ تشغيل معدات منع وتقليل التلوث.

⑩ معالجة المواد السامة والتخلص منها.

⑩ صيانة معدات التخلص من التلوث.

⑩ إعادة استخدام الخردة.

ب- **تكاليف معالجة الفشل الخارجي:** وهي تكاليف الأنشطة التي يتم القيام بها بعد أن يتم تصريف النفايات والفاقد في البيئة ومن أمثلتها مايلي:

⑩ تكاليف تنظيف البيئة الملوثة.

⑩ تكاليف التعويضات المدفوعة للمتضررين من تلوث البيئة.

⑩ المبيعات المفقودة بسبب الشهرة البيئية السلبية للمؤسسة.

⑩ تكاليف العمالة المفقودة بسبب الملوثات.

⑩ تكاليف الأدوية وعلاج الأمراض الناتجة عن التلوث.

⑩ تكاليف تدمير النظام البيئي نتيجة التخلص من النفايات الصلبة في البيئة.

1-2 التبويب وفقا لنظام المحاسبة الإدارية البيئية: ويتم تبويب التكاليف البيئية وفقا لهذا النظام إلى ثلاثة أنواع هي:

1-2-1 تكاليف الحماية البيئية: وتتكون من:

⑩ تكاليف معالجة الانبعاثات السلبية.

⑩ تكاليف الحد من التلوث.

⑩ تكاليف معالجة المخلفات.

⑩ التكاليف الرأسمالية البيئية.

1-2-2 التكاليف البيئية: وتتكون من:

- التكاليف المباشرة وغير المباشرة.
- التكاليف الداخلية والتكاليف الخارجية.

1-2-3 تكاليف دورة الحياة البيئية: تتمثل في جميع التكاليف من مرحلة تصميم المنتج وتحديد أسلوب إنتاجه، ثم مرحلة تسويقه والتخلص منه في حال كان من المنتجات التي تخلق نفايات، وتقسم وفقا لدرجة حياة المنتج إلى مايلي⁸:

أ- تكاليف بيئية قبل الإنتاج: وهي تكاليف تجهيز المنتج وتصميمه، تقويم بدائل تجهيزات وإجراءات حماية البيئة.

ب- تكاليف بيئية خلال مراحل التشغيل: وتشمل ما تتحمله المؤسسة من تكاليف خلال مراحل الإنتاج وتسويق المنتج قصد تحسين مستوى الأداء البيئي، كتكاليف الفحص والقياس والتقويم، التشغيل، الصيانة.

ج- تكاليف بيئية بعدية: تشمل جميع التضحيات المؤكدة والمتوقعة الحدوث مستقبلا، مثل تكاليف معالجة النفايات أو التخلص منها، تكاليف فك أجهزة ومعدات بيئية انتهى الغرض منها، إضافة إلى تكاليف التوافق البيئي والالتزام بالتشريعات البيئية التي لم تطبق بعد ويتوقع تطبيقها مستقبلا.

1-3-1 التنبؤ وفقا لارتباطها بزمن الانتفاع: تبوب التكاليف البيئية وفق زمن الانتفاع إلى مايلي⁹:

1-3-1 التكاليف البيئية الجارية: وهي التكاليف التي تتحملها المؤسسة مقابل تنفيذ برامج حماية البيئة لفترة محاسبية واحدة وتكون لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمنافع التي تتحقق خلال الفترة المحاسبية، وتتمثل فيما يلي:

- تكاليف معالجة مخلفات الإنتاج.
- تكاليف التخلص من النفايات أو المخلفات الناتجة عن نشاط المؤسسة.
- تكاليف الإدارة البيئية.
- تكاليف الاستعانة بالخبراء للمساعدة في وضع برامج حماية البيئة.
- تكاليف تحليل العينات.
- تكاليف علاج العاملين بالمؤسسة.

1-3-2 التكاليف البيئية الرأسمالية: وهي تكاليف تتحملها المؤسسة مقابل توفير المعدات والتجهيزات التي تساهم في الحد من التلوث ومعالجة آثاره لعدة فترات مالية ومنها مايلي:

⁸ أمين السيد أحمد لطفي، 2005، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 43

⁹ أحمد فرغلي محمد حسين، 2000، منهجية مقترحة للتقييم المحاسبي لبرامج رقابة عناصر تلوث البيئة، مجلة القاهرة للعلوم البيئية، مركز البحوث والدراسات البيئية، جامعة القاهرة، العدد الأول، ص 82.

- تكاليف تركيب التجهيزات والمدخن.
- تكاليف إنشاء محطات لمعالجة مياه المصانع.
- تكاليف الأجزاء المضافة إلى الأصول لحمايتها من الآثار البيئية الناتجة عن نشاط المؤسسة أو لتقليل الآثار البيئية الناتجة عن استخدام الأصل في النشاط.

1-4-1 التبويب وفقا لخصائصها: يتم تبويب التكاليف البيئية وفقا لخصائصها إلى أربعة تبويات كالتالي¹⁰:

1-4-1-1 تبويب التكاليف طبقا لمدى الالتزام بالمعايير والقوانين البيئية: وتتضمن مايلي:

- تكاليف الالتزام: وتشمل تكاليف الوقاية وتكلفة الفرصة البديلة المرتبطة بالالتزام.
- تكاليف عدم الالتزام: وتشمل التعويضات والغرامات وتكلفة الفرصة البديلة المرتبطة بعدم الالتزام.

1-4-2 تبويب التكاليف طبقا لمدى الالتزام بالأنشطة البيئية: وتتضمن مايلي:

- تكاليف بيئية اختيارية (غير ملزمة): وتتمثل فيما تتحمله المؤسسة بإرادتها من تكاليف ترتبط بعمليات بيئية أكثر من تلك التي ينص عليها القانون.
- تكاليف بيئية إجبارية (ملزمة): وتسمى كذلك تكاليف التوافق، فهي تكاليف بيئية خاصة بالتوافق مع القوانين والتشريعات البيئية، وتتمثل في الغرامات والتعويضات التي تتحملها المؤسسة نتيجة إخلالها بالنظام البيئي.

1-4-3 تبويب التكاليف طبقا لعلاقتها بأنشطة وأقسام المؤسسة: وتتمثل التكاليف على أساس أقسام المؤسسة فيما يلي:

- ⑩ تكاليف بيئية مرتبطة بمراكز الإنتاج.
- ⑩ تكاليف بيئية مرتبطة بمراكز الخدمات الإنتاجية (الصيانة التخزين).
- ⑩ تكاليف بيئية مرتبطة بمراكز الخدمات التسويقية (المبيعات، الدعاية، التغليف).
- ⑩ تكاليف بيئية مرتبطة بمراكز العمليات الرأسمالية (إنشاء حدائق وجسور مثلا).

1-4-4 تبويب التكاليف طبقا لعلاقتها بالمنتجات أو الخدمات التي تقوم بها المؤسسة: وتتضمن مايلي:

- تكاليف بيئية مرتبطة بمنتج معين.
- تكاليف بيئية مرتبطة بخدمة معينة.

¹⁰مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 47-48.

1-5-1 تكاليف التكاليف البيئية طبقا لطبيعتها: تقسم إلى نوعين هما:

1-5-1-1 التكاليف الاقتصادية: وتتقسم بدورها إلى نوعين هما:

⑩ تكاليف مباشرة: كتكاليف تشغيل معدات خفض التلوث وصيانتها، تكاليف علاج العاملين المتضررين من التلوث.

⑩ تكاليف غير مباشرة: ومن أمثلتها التعويضات والغرامات.

1-5-2 التكاليف الاجتماعية: وتتقسم كذلك إلى نوعين هما:

- تكاليف الاستخدام غير الرشيد للمواد والطاقة.
- التكاليف الناتجة عن إتلاف عناصر البيئة مثل نقص الإنتاجية الناتج عن الآثار البيئية السلبية لنشاط المؤسسة، وتكاليف علاج وتعويضات العاملين، وتكاليف الفرصة البديلة لفاقد الإنتاج نتيجة تكلفة أيام الإجازات المرضية وإجازات إصابة العاملين بسبب التلوث

الشكل (1): أنواع التكاليف البيئية

الشكل رقم (01): مخطط يوضح أنواع التكاليف البيئية

أنواع التكاليف البيئية

طبقا لطبيعة
التكاليف

وفقا لخصائص
التكاليف

لارتباطها بزمن
الارتفاع

9

نظام المحاسبة
الادارية البيئية

نموذج تكلفة
الجودة

تكاليف

الالتزام

تكاليف بيئية

تكاليف

تكاليف منع

المصدر: من اعداد الطالبتين

تكاليف بيئية

بعديّة

تكاليف

معالجة الفشل

الخارجي

بيئية

ثانيا

اكتسبت التكاليف البيئية أهميتها من عدة عوامل هي كالآتي: ¹¹

- ❖ المفاضلة بين الأساليب البديلة، حيث أن توفر القياس الكمي أو النقدي لهذه التكاليف يساعد على إجراء المقارنة بين البدائل المتاحة لاختيار البديل الأقل تكلفة.
- ❖ توفير المعلومات اللازمة لتخطيط الإنفاق في مجال حماية البيئة، سواء عن طريق إعداد الموازنات التخطيطية والمعايير مما يسهم بدوره في إحكام الرقابة على هذه العناصر.

¹¹محمد عباس بدوي، 2000، "المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية المشروع -بين النظرية والتطبيق"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ص104.

- ❖ تؤثر في دراسة جدوى برامج التحكم في التلوث، حيث يتم مقارنة تكاليف برامج التحكم في التأثيرات البيئية بالمنافع المحققة من هذه البرامج.
- ❖ توفير المعلومات اللازمة لمقابلة احتياجات المحاسبة الضريبية، حيث يمكن للسلطات الضريبية أن تضع إعفاءات معينة، للمؤسسات التي تقوم بدورها في حماية البيئة، فضلا عن السماح لها بالحصول على وفورات ضريبية.
- ❖ تساهم في تحقيق مزايا تخفيض الطاقة وتحسين البيئة المحيطة، سواء إذا كانت داخل المؤسسات او خارجها.
- ❖ رقابة وتخفيض تكاليف الأداء البيئي، مما يخفض من التكاليف الكلية للمؤسسات، ويساعد في ترشيد الإدارة عند وضع السياسات واتخاذ القرارات، وبالتالي تحسين سمعة المؤسسات وقيمتها في السوق.
- ❖ زيادة كفاءة استخدام عناصر مدخلات النشاط واختيار مدخلات التشغيل التي تحسن مستوى الأداء البيئي.
- ❖ البيئة ثروة قومية متوازنة من جيل لآخر وعليه تقوم التكاليف البيئية بإعداد المؤشرات اللازمة للتحقق من مدى التزام الجيل الحالي بشروط الكفاءة الاقتصادية في مجال البيئة والموارد الاقتصادية.
- ❖ أدى تفاقم المشكلات البيئية إلى ارتفاع ملحوظ في تكاليف حماية البيئة لذا فانه من الضروري أن يتولى نظام المحاسبة البيئية توفير البيانات حول مختلف هذه الآثار للاستفادة منها في وضع السياسات واتخاذ القرارات المناسبة بحيث أن يتم الإفصاح عن مسؤولية المؤسسة تجاه البيئة بالتقارير المطلوبة.
- ❖ لا تقف آثار التدهور البيئي عند الحدود الوطنية حيث يمكن أن تنتقل الملوثات من دولة إلى أخرى وذلك بسبب التطورات العالمية المعاصرة، وعليه فلا بد من تقدير التكاليف البيئية لمصادر التلوث الخارجية حتى يمكن مطالبة الدول التي تسببت في هذا التلوث بالمشاركة في اقتسام هذه الأعباء.
- ❖ يترتب على تجاهل الآثار البيئية للأنشطة الاقتصادية على المؤسسات المختلفة وبعضها على بعض أدى إلى إعطاء صورة مشوهة عن منافع وتكاليف المؤسسات مع التسليم بصعوبة قياس هذه الآثار فلا يبرر تجاهل هذه الآثار تجاهلا تاما.

المطلب الثالث: دوافع ومبررات دراسة المؤسسة للتكاليف البيئية

أولاً: اهداف التكاليف البيئية

للتكاليف البيئية عدة أهداف يمكن عرضها على النحو التالي:¹²

- تمكن التكاليف البيئية المؤسسات من دراسة التأثير السلبي للعمليات التشغيلية على البيئة وما يرتبط بذلك من وضع برامج للحماية وميزانية لهذه البرامج، وتأثيرها على الربحية واكتشاف طرق جديدة للتقليل من هذه التأثيرات البيئية السلبية.

¹² مؤيد الفضل عبد الناصر نور، علي النويجي، 2002، "المشاكل المحاسبية المعاصرة"، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، عمان، الأردن،

- إدراج التكاليف البيئية في التقارير السنوية يساهم في مساعدة الأجهزة المختصة بالدولة في إعداد الخطط طويلة الأجل لموارد الطبيعة، وتقارير المؤشرات البيئية للمناطق المختلفة بالدولة واللازمة لتحقيق الرقابة على عناصر تلوث البيئة.
- تحقيق إدارة أفضل للتكاليف البيئية، يجب مراجعتها بشكل دوري، كشف جوانب القصور في البرنامج المحاسبي المتبع وتمكين المؤسسات من قياس الإيرادات والمنافع البيئية.
- إمداد متخذي قرارات الاستثمار في أسهم الشركات بالمعلومات البيئية، يجعلهم يستثمرون في مجالات ذات كفاءة عالية في مكافحة التلوث، وتجنب تلك التي لا تأخذ في الاعتبار تكلفة التلوث البيئي عند إعداد قوائمها المالية.
- الإفصاح عن التكاليف البيئية للمؤسسات يوفر معلومات عن طبيعة نشاطها، التشريعات البيئية والنفقات الرأسمالية التقديرية والفعلية المترتبة عن الالتزام بتلك التشريعات ما يرتبط بها من تكاليف، وأثرها على كل من المركز المالي، السيولة وعائدات الأسهم.

ثانياً: أسباب تحمل المؤسسة للتكاليف البيئية

أسباب تحمل المؤسسات للتكاليف البيئية

- إن الاهتمام بتحديد وقياس التكاليف البيئية يعد من الظواهر الحديثة نسبياً، حيث يشير التتبع التاريخي إلى أن المؤسسات لم تكن تولي الاهتمام للآثار السلبية وخاصة تلك المتعلقة بالتلوث البيئي ويرجع ذلك إلى:¹³
- الاعتقاد بأن الموارد الطبيعية لا نهائية، ولن تتضب مهما وقع عليها من اعتداءات.
 - ارتفاع تكاليف إزالة مظاهر التلوث، الأمر الذي دفع الإدارة في المؤسسات الصناعية إلى عدم الاهتمام بها، وخصوصاً في ظل عدم وجود قوانين بيئية منظمة تحمي البيئة من مظاهر الاعتداء عليها أو في ظل عدم تأصيل مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات اتجاه البيئة.
- كما أن التجارب في مجال الرقابة على البيئة، مازالت محدودة بالنسبة لكثير من الأجهزة الرقابية، فهي تواجه العديد من الصعوبات التي تحد من قيامها بوظائفها، من بينها افتقار هذا المجال إلى محاسبة بيئية، وإلى معلومات ذات الصلة بتكاليف ومنافع البيئة، وغياب وظيفة تدقيق أداء المشاريع البيئية وتقييمها.
- لكن مع تزايد الاهتمام بالشؤون البيئية وتوجه هدف المجتمع نحو خلق واقع بيئي متوازن، لتحقيق الاستقرار والسلامة البيئية المؤسسات أصبحت مطالبة بضرورة الاهتمام بالبيئة والتكاليف المرتبطة بها. ومن أهم الأسباب والعوامل التي أدت لضرورة الاهتمام بهذه التكاليف مايلي:¹⁴

¹³فارس جميل حسين الصوفي، حسن فليح مفلح القطيش، جهاد قراقيش، 2010 "أهمية التكاليف والإفصاح البيئي في ترشيد القرارات الإدارية في الشركات

الصناعية المساهمة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 29، ص220.

✓ أسباب قانونية تنظيمية

تزايد الاهتمام الدولي بالمحافظة على البيئة بهدف ضمان حقوق الأجيال المستقبلية القادمة، وإصدار التشريعات التي تؤكد على حتمية إخضاع الآثار البيئية السلبية لأنشطة المؤسسات للقياس بغرض رقابة هذه الآثار وتخفيضها للحد الأدنى، فالالتزام بهذه التشريعات من شأنه أن يؤدي لخلق أنشطة بيئية داخل المؤسسات والتي ينجم عنها تكاليف بيئية.

✓ أسباب اجتماعية

الأسباب المتعلقة بتوقعات المجتمع اتجاه المؤسسات الصناعية، والتي تنتج من زيادة وعيه واهتمامه بالبيئة، وإدراكه للآثار الناجمة عن ممارسة الأنشطة الاقتصادية المؤثرة في عناصر النظام البيئي، حيث تستشعر الدول والمجتمعات أهمية الحفاظ على البيئة والموارد الطبيعية، ما يدفع بالمؤسسات التي تعمل بأسلوب صديق للبيئة إلى أن تتحمل تكاليف بيئية.

✓ أسباب خاصة بالمستهلك

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.

أسباب خاصة بالمؤسسات

أسباب متعلقة باحتياجات ومتطلبات الإدارة لتمكينها من القيام بوظيفتي التخطيط والرقابة.

إضافة إلى الأسباب السابقة الذكر، هناك عوامل أخرى متعددة تبين دوافع ومبررات اهتمام المؤسسات بدراسة التكاليف البيئية نذكر منها الآتي:¹⁵

الطبيعة الكمية المالية للكثير من المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية، التي تؤثر تأثيراً جوهرياً على أصول المؤسسات، نفقاتها والتزاماتها.

✓ تغير وجهة النظر السائدة حول تكاليف المحافظة على البيئة، والتي كانت تعتبرها تكاليف اجتماعية يتحملها المجتمع إلى كونها تكاليف تتحملها المؤسسات.

✓ عدم اشمال القوائم المالية على المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية.

✓ الحاجة إلى المساهمة في إعداد تقرير تكاليف التلوث على المستوى القومي، والذي يساهم في الحصول على المؤشرات التي تمكن من متابعة التلوث الناجم عن الأنشطة المختلفة.

¹⁴مها عباس المرزوقي، 2004، "دراسة وتحليل التكاليف البيئية وأهميتها في ترشيد القرارات الإدارية-دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية بمدينة جدة"،

رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، ص35.

¹⁵فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سابق، ص220.

- ✓ الضغوط التي تمارسها الأطراف المختلفة على الحكومات والمؤسسات الاقتصادية، بهدف المحافظة على البيئة وحمايتها من مختلف الأضرار التي تتعرض لها، والتأكيد على إجراء التقييم البيئي المبدئي للمشاريع، تصميم وتنفيذ نظام حماية البيئة، يمكن المؤسسات من القيام بالتدقيق البيئي والإفصاح عن تكاليف التلوث البيئية، وعن المنافع الاجتماعية من خلال البيانات التي تنشرها هذه المؤسسات.
- ✓ التزايد المستمر للتكاليف البيئية، فقد قدرت منظمة الحماية البيئية أن الشركات الأمريكية صرفت ما يزيد عن 100 بليون دولار على هذه الأنشطة في عام 1990، وما يقارب 200 بليون دولار عام 1995.¹⁶
- ✓ زيادة معدلات التلوث ومن ثم كبر حجم الالتزامات البيئية، التي تشكل جزءا من التكاليف الكلية للمؤسسات الصناعية.
- ✓ تعتبر التكلفة البيئية الناشئة عن الالتزام البيئي كالتلوث أحد أهم البنود الواجب أخذها في الاعتبار عند تقييم الربحية طويلة المدى للسلع والخدمات.
- ✓ يعد العامل البيئي من أكثر العوامل أهمية للوصول لمزايا التنافسية، خصوصا في ظل الاهتمام المتزايد من قبل الفئات المختلفة في المجتمع والأطراف ذات الصلة بالمؤسسات الصناعية، النواحي البيئية والمعلومات المالية وغير المالية.
- ✓ تحديد مدى إمكانية تحقيق المؤسسات الصناعية لأهدافها الاستراتيجية من خلال تقديم منتج ذو جودة عالية، بسعر مناسب وغير ضار بالبيئة.
- ✓ إن فهم التكاليف البيئية يساعد في دعم نظام الإدارة البيئية، التي تسعى الكثير من المؤسسات لتطويره كوسيلة للحصول على شهادة الأيزو 14001، المتعلقة بالبيئة والتي طورتها المنظمة الدولية للمعايير.

المبحث الثاني: القياس المحاسبي عن التكاليف البيئية

المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي البيئي

أولاً: تعريف القياس المحاسبي البيئي

قدم الباحثون تعريفات متعددة للقياس، والتي حتى وإن اختلفت في الشكل إلا أنها تنفق إلى حد كبير في المضمون، حيث " يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة"¹⁷.

كما عرفته الجمعية المحاسبية الأمريكية بأنه " قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة"¹⁸.

¹⁶ 1 عمر حسين عبد البر، "دور المحاسب الإداري في قياس وتحليل التكاليف البيئية-حالة دراسة افتراضية لتطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط ABC"، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، العدد العاشر، 1999، ص 236.

¹⁷ وليد ناجي الحياي، 2007، " نظرية المحاسبة"، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، ص 100.

¹⁸ حسين عبد الجليل آل غزوي، 2010، " المشاكل المحاسبية المعاصرة " قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، ص 17.

أما بالنسبة لمفهوم القياس المحاسبي البيئي فيقصد به " تحديد قيم لجميع عناصر التكاليف البيئية المتولدة عن التزام المؤسسة بمسؤوليات بيئية واجتماعية معينة، سواء كان هذا الالتزام بمحض اختيارها أو قسرا بموجب القانون¹⁹ ".

ومن الجدير بالذكر ان هذا التعريف يتجاهل العوائد البيئية ويركز فقط على قياس التكاليف البيئية، كما ذكر ان الالتزامات البيئية قد تكون اختيارية او الزامية بموجب القانون.

كما يقصد به أيضا انه " ترجمة لنشاط المؤسسة في البيئة بشكل كمي أو مالي يمكن بواسطته الحصول على معلومات بيئية تفسر للمستخدمين القوائم المالية للمؤسسة "²⁰.

القياس المحاسبي البيئي هو عملية تحديد وقياس التكاليف البيئية على اساس كمي او نقدي لتحقيق نتائج المؤسسة وفهم صحتها المالية.

ثانيا: أهمية القياس المحاسبي البيئي

وتتضح اهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية فيما يلي:

- قياس التكاليف البيئية يساهم في تقديم المعلومات اللازمة لتخطيط الأنشطة بالمؤسسة على أسس واقعية.
- إجراء الدراسة المقارنة اللازمة للمفاضلة بين تكلفة التلوث ، وتكلفة منع التلوث من داخل المؤسسة وكذلك المفاضلة بين البدائل المختلفة لتكلفة منع التلوث .وذلك باقتناء الاجهزة والمعدات الخاصة بالتحكم في التلوث كالأجهزة التي تتحكم في الغازات الناجمة عن مصادر التلوث بالهواء أو الاجهزة التي تؤدي الى التخلص من الجسيمات الدقيقة او بمعالجة المخلفات الناتجة عن أنشطة المؤسسة .بحيث يؤدي الى تخفيض او منع التلوث الى الحد المقبول أو قيام المؤسسة بإجراء تعديلات في تصميمات طرق انتاجية فنية .فالكثير من المؤسسات تؤكد أن تطبيق مثل هذه الدراسات قد أدى الى تحويل بعض هذه المخلفات الى مواد مفيدة تحقق ايرادا للمؤسسة ومن أمثلة ذلك في الوطن العربي ما حققته احدى شركات صناعة السكر في مصر والتي كانت ترمي بمخلفاتها ومن بينهم مادة "المولاس " في النيل اصبحت اليوم تستفيد من هذه المادة كمادة اساسية في انتاج العطور والكحول .. الخ .

❖ إن عدم قياس التكاليف المتعلقة بالتلوث البيئي يعد يتعارض مع الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ذلك كما يلي:

❖ ليس من المنطقي ان يفترض استمرار المؤسسة بينما مقومات ومبررات هذا الاستمرار محل شك أو في موضع تهديد حيث أن بعض المستهلكين يهتمون بالسلع التي لا تحدث تلوثا للبيئة، فقياس التكاليف يمكن أن يؤدي الى تحقيق مزيد من الرقابة على التلوث وتخفيضه مما يؤثر ايجابيا على شهرة المؤسسة وبالتالي على استمرارها ونموها

¹⁹ بن هلال صافية، 2014، " أثر المسؤولية البيئية والاجتماعية في تحسين العلاقات العامة -دراسة حالة -المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية وحدة ورقة"،

مذكرة ماجستير، تخصص الإدارة البيئية والسياحية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، ص 52 -53.

²⁰ مهاوات لعبيدي، " القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي: دراسة حالة لمجموعة من المؤسسات

الصناعية في الجزائر، اطروحة دكتوراه، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية ولتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015، ص

- ❖ عدم قياس التكاليف البيئية يتعارض مع الأهمية النسبية خاصة وأنه في بعض الحالات قد تكون تكلفة اقتناء معدات رقابة التلوث أكبر من الاستثمارات المطلوبة لاقتناء المعدات الاصلية التي تحدث التلوث ذاته.
- ❖ بالإضافة الى ما سبق فان مفهوم الثبات يستهدف أن تكون المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة سواء مع بيانات المؤسسة ذاتها في فترات مختلفة أو مع مؤسسات أخرى. وعدم قياس هذه التكاليف البيئية يجعل المقارنة غير سليمة.
- وعموما تظهر أهمية قياس التكاليف البيئية ،من خلال تأثير القياس على عملية اتخاذ القرارات الادارية للمؤسسة .فلقد اوضح التقرير السنوي الصادر عن وزارة البيئة اليابانية لعام 2006 أن التقييم الكمي للتكاليف والمنافع الخاصة بالأنشطة البيئية ، سيكون له أكبر الاثر في اتخاذ القرارات المتعلقة بجدوى الانشطة البيئية التي تقوم بها المؤسسة التي يترتب على مزاولتها لأنشطتها اثار بيئية ضارة ،فالاستثمارات الخاصة بكل نشاط من الانشطة البيئية التي تمت في اليابان عام 2006 ،وقد تم قياس التكاليف البيئية والمنافع المرتبطة بتلك الانشطة على مستوى المؤسسات عن طريق:
- ❖ العائد من استخدام الطاقة والموارد والأجزاء الذي ترتب على الانشطة البيئية.
- ❖ العائد الناتج عن اعادة تدوير واستخدام المنتجات التالفة وإعادة استخدام الاجزاء لتكون بمثابة قطع غيار للمنتجات السليمة.
- ❖ زيادة المبيعات الناتجة عن زيادة الجودة البيئية.
- ❖ انخفاض تكاليف الغرامات البيئية المدفوعة.
- الى جانب ما سبق فان زيادة المخلفات والتلوث يعني عدم كفاءة العمليات الانتاجية، والمشكلة ليست في وجود المخلفات والملوثات ولكن المشكلة في عدم القدرة على التعامل معهما، لذلك فلقد اصبحت استراتيجيات الرقابة والحماية استراتيجيات عامة تقوم بها الكثير من المؤسسات لان تطبيقها يقلل من المستخدم والفاقد من الم واد الخام والطاقة ويزيد من الرقابة ويخفض بالتالي من التكاليف البيئية. ويمكن أن يكون مستقبلا مقاييس دولية لتكاليف الانشطة البيئية وللآثار الاقتصادية المترتبة عليها، وسيكون ذلك نقلة نوعية وتطورا كبيرا في المحاسبة البيئية ويزيد من القدرة على تخفيض التكاليف البيئية وكذا تحقيق العديد من المنافع البيئية من خلال التعاون البيئي بين العديد من المؤسسات لذلك يوجد اتفاق على المستوى الأكاديمي والتطبيقي على ما يلي:
- ❖ ان الاساليب المحاسبية التقليدية تخفي التكاليف البيئية ضمن عناصر التكاليف غير المباشرة ومن ثم لا تساعد على توفير المعلومات المتعلقة بالتكاليف البيئية مما ينتج عنه معلومات غير دقيقة وقرارات ادارة غير سليمة قد تكلف المؤسسة مبالغ مرتفعة.
- ❖ ان قياس التكاليف البيئية يعتبر امرا هام وضروريا في مجال اتخاذ القرارات التشغيلية والاستثمارية وتحتاج المحاسبة عن التكاليف البيئية الى تكامل جهود المهندسين والفنيين والمحاسبين والإداريين.

❖ في الوقت الراهن كل الصناعات هي بحاجة الى خطط حماية من التلوث البيئي، وهذه الاخيرة تحتاج بالضرورة الى استثمارات لتنفيذها، وهذه الاستثمارات لن يكون لها مكان في الموازنة الرأسمالية للمؤسسة إلا إذا كان هناك قياس مسبق ودقيق لتكاليف الحماية من التلوث والتي تحتوي على تكاليف معالجة المخلفات والرقابة والحماية وصيانة

معدات الرقابة على التلوث وغيرها من التكاليف اللازمة لإنجاز تلك الخطط

المطلب الثاني: منهجية قياس المحاسبي البيئي

اولا: عناصر قياس التكاليف البيئية

تتطلب عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية توافر عدة عناصر وهي:

1-تحديد الأنشطة محل القياس : ان الهدف من المحاسبة هو توفير المعلومات للأطراف المختلفة المعنية لاتخاذ مختلف القرارات فان طبيعة القرارات هي التي تحدد الأنشطة أو العمليات المراد قياسها ولكي تتم عملية القياس يجب أن تتوافر البيانات عن تلك الأنشطة، سواء فيما يتعلق بالماضي أو الحاضر او المستقبل حيث أن القياس لا يقتصر على وقت محدد بذاته . والصعوبة تتمثل في قياس الظواهر في المستقبل نظرا لاعتماده على التقدير الشخصي، والذي عادة ما يكون أقل موضوعية من قياس الاداء الفعلي. وترجع الصعوبات التي تواجه المحاسب عند تحديد الأنشطة البيئية للمؤسسة، الى عدم وجود تحديد دقيق للأهداف البيئية وعدم تحديد المسؤولية عن وضع وتنفيذ تلك الاهداف.

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

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

1-اسلوب القياس النقدي: "يعد القياس النقدي الطريقة الأساسية التي يتم الاستناد عليها عن د تقدير مجالات الاداء البيئي إن أمكن ذلك، ولكن عند تعذر الحصول على تقديرات معبر عليها نقديا، يتم اللجوء إلى طريقة القياس الكمي أو الوصفي²¹ ."

2-اسلوب القياس الوصفي:

" يعد هذا الاسلوب من ابسط اساليب القياس واكثرها شيوعا واقلها كلفة في مجال قياس التأثيرات البيئية، فهو يعتمد على وصف الأنشطة البيئية التي تقوم بها المؤسسة، وبذلك لا يعتمد على قواعد محددة في القياس وانما يستخدم وصفا لظاهرة او النشاط المراد قياسه بأسلوب انشائي وصفي، ويستخدم هذا الاسلوب في الحالات التي

²¹ علي ناجي الذهبي، موفق عبد المحسن محمد، 2009، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والاقتصاد عنها، مجلة دراسات مالية ومحاسبية، المجلد 02، العدد 08، ص69.

يصعب معها استخدام القياس النقدي او الكمي، وبهذا يوفر معلومات قد تفيد المؤسسة في اتخاذ القرارات في بعض الحالات الضرورية والتي يصعب معها توفير هذه المعلومات بأساليب القياس الاخرى²².

3- اسلوب القياس الكمي:

" يقصد بالقياس الكمي تعيين اعدادا للأحداث والأنشطة أو الظواهر المطلوب قياسها وفقا لقواعد وإجراءات محددة، إن هذا الأسلوب يستخدم لتوفير معلومات كمية عن تأثير الأنشطة البيئية التي لا يمكن قياسها إلا نقديا، وبما أن صورة هذه الأنشطة تتباين تبعا لنوع النشاط الذي تمارسه المؤسسة لذا فان وشدة القياس المستخدمة تتباين كذلك حسب طبيعة النشاط، مما يتطلب تحديد النظام المناسب ووحدات القياس المناسبة لقياس هذه الأنشطة وبما يؤدي الى الربط بين طبيعة هذه الانشطة والهدف من قياسها بحيث تعكس الخصائص الهامة لعملية القياس، ولا يوجد ما يمنع من اعتماد المحاسب على المقاييس المتاحة في مجال العلوم الأخرى واستخدمها في مجال قياس التأثيرات المترتبة على أنشطة المؤسسة مما يؤدي الى شمول القياس المحاسبي بصورة تفوق ما يؤدي اليه الاعتماد المطلوب على القياس النقدي²³ ".
ونستنتج انه من الافضل ان يكون قياس التكاليف البيئية بصورة نقدية، أي تقديرها من الناحيتين المالية والنقدية، الا ان هناك صعوبات في هذا التقدير بسبب مشاكل القياس المحاسبي، لذلك تعتبر طرق القياس الوصفية والكمية اهم وأفضل البدائل للأساس النقدي.

ثانيا: خطوات تحديد التكاليف البيئية

يتم تحديد التكاليف البيئية عبر مجموعة من الخطوات يمكن توضيحها فيما يلي:

1- حساب التكاليف البيئية: يتم حساب التكاليف البيئية لأي مؤسسة من خلال تحديد الوضع الابتدائي للحالة البيئية او الحالة الراهنة يلي ذلك قياس اي تغيرات في الحالة البيئية ، باعتبار تكاليف اضافية عن الوضع الابتدائي ويمكن تخصيص التكاليف البيئية المؤكدة لما يلي:

- تحديد التكاليف العادية مثل الاجور المباشرة والمواد المستعملة والمعدات المستخدمة.

- تحديد التكاليف غير المباشرة مثل إعداد التقارير البيئية والرصيد البيئي ومصارييف الترخيص.

2- قياس تكاليف تنفيذ قوانين الالتزام البيئي المستقبلية: مثل تنظيف مولدات الانبعاثات الضارة من الملوثات و اصابات الافراد وتلف أو خسارة الآلات.

- تحديد تكاليف ملموسة بدرجة أقل: صورة المشاركة البيئية الخارجية.

يتضح مما سبق أن الخطوة الاولى تغطي الوضع الابتدائي أما تكاليف الخطوة الثانية فهي تكاليف تحسين

صورة المؤسسة، اما تكاليف الخطوة الثالثة وهي الاكثر صعوبة وتتضمن ما يلي:

التعويضات التي يطالب بها الغير .

²² خليل ابراهيم الحمداني، 23، 22 نوفمبر 2011، التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية، الملتقى الدولي الثاني حول الاداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، ص 217.

²³ خليل ابراهيم الحمداني، 22، 23 نوفمبر 2011، التحديات التي تواجه التكاليف البيئية، الملتقى الدولي الثاني حول الاداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ص 217

الدعاوى القضائية ضد التلويقات الشخصية أو الملكية.
على الرغم من صعوبة قياس هذه التكاليف بدقة فإنها بالغة الأهمية للمؤسسة، كونها تساهم بشكل كبير في اتخاذ القرارات الاستثمارية منها والتشغيلية

ثالثاً: طرق ومناهج القياس المحاسبي للتكاليف البيئية

اختلفت طرق قياس التكاليف البيئية وتشعبت وفقاً لدراسات عديدة تناولت كيفية قياس التكاليف البيئية وتمثل أهم الطرق الملائمة للقياس المحاسبي للتكاليف البيئية فيما يلي:²⁴

أولاً: الطرق والمناهج التي تعتمد على الأسواق التقليدية:

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

1-1 طريقة الاستجابة أو التأثير: تعتمد طريقة دراسة علامة الاستجابة لكميات التلوث من الطرق غير المباشرة حيث تعتمد على تقدير العلاقات بين التعرض لكميات التلوث وأثرها على الأصول البشرية أو المادية كالمباني والآلات والمعدات. ويتركز هذا النوع من الطرق على وجود علاقة سببية بين التلوث والأثر الذي يحدثه على الثروة البشرية والمادية والطبيعية، فعلى سبيل المثال يكون قياس تكاليف المرضى الناتج عن التلوث من خلال قياس التكاليف المباشرة وغير المباشرة كآلاتي:

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

- **التكاليف غير المباشرة:** وتشمل التكاليف المتعلقة بعجز الشخص المصاب عن العمل بالكفاءة التي عليها من قبل الإصابة بالأمراض الناتجة عن التلوث والضرر البيئي ويمكن قياسها بانخفاض الانتاجية ومن أمثلة هذا النوع من التكاليف وهي تكاليف الوفاة المبكر التي يتحملها المجتمع نتيجة الانتاجية المفقودة. ويقدر تجنب أو تخفيض التكاليف المباشرة وغير المباشرة تكون قيمة المنافع المتحققة للمجتمع ولتطبيق طريقة الاستجابة أو التأثير لابد من توافر البيانات الآتية:

❖ تقدير مستويات التركيز للملوثات

❖ تحديد العلاقة بين تركيز معينة من الملوثات والصحة العامة للموارد البشرية

❖ تحديد حجم العمال والسكان المعرضين لخطر التلوث

1 طريقة التأثير على الانتاجية: تقوم هذه الطريقة على أساس ملاحظة التغيير المادي على الانتاج المرتبط بتغيرات معينة بالبيئة، فيمكن أن يؤدي تلوث الهواء الى التأثير سلباً على الانتاجية الزراعية أي

²⁴ -أحمد، السيد سقا. 2006، القضايا البيئية التحدي الكبير للمحاسبين والمراجعين. مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة العدد 17، ص131-

انخفاض الانتاج كما ونوعا. وقد يؤدي التلوث أيضا الى تآكل التربة الزراعية وبالتالي انخفاض انتاجيتها ولحساب القيمة الاقتصادية لهذا التغير أو الانخفاض في الانتاجية يتم ضرب مقدار الانخفاض في الانتاجية الزراعية كليا في سعر الطن المباع.

2 طريقة تكاليف الاحلال: عادة ما ينتج عن التلوث وتدهور البيئة والاضرار بالموارد الطبيعية

كالأراضي الزراعية والعقارات المشيدة وفي هذه الحالة يمكن حساب تلك التأثيرات حاليا عن طريق حساب تكاليف الاحلال اي احلال الاصل المتأثر او تكاليف ارجاعه الى حالته الاصلية التي كان عليها ومن أمثلة هذا النوع من التكاليف تكاليف احلال او ترميم مبنى متأثر بتلوث الهواء وتجدر الاشارة الى صعوبة تطبيق هذه الطريقة إذا كانت الاصول المتأثرة هي أصول ذات قيمة تاريخية أو ثقافية.

3 طريقة التكاليف الوقائية: تتمثل التكاليف الوقائية البيئية في الفرق بين تكلفة الانفاق على السكن في أماكن خطرة بإشعاعات نووية أو معرضة لكوارث بيئية أو تلوث الهواء وبين السكن في اماكن امنة ونظيفة من حيث الهواء والمكان وتعد هذه التكلفة مؤشرا على التضحية الاقتصادية مقابل الإقامة في مكان امن نسبيا.

2-الطرق والمناهج التي تعتمد على الاسواق الضمنية

وتتعامل هذه المجموعة من طرق التنظيم الاجتماعي والمحاسبي مع اتجاهات الاسواق بشكل ضمني بمعنى امكانية استخدام اسعار وكميات سلعة وخدمات معينة في تقييم خصائص تلك السلع والخدمات على الرغم من تبادل تلك السلع والخدمات بشكل مباشر في الاسواق ومن أمثلة تلك الطرق:

1-طريقة قيم العقارات: يتم تحديد قيم العقارات بمزايا الموقع لهذا العقار والكثافة السكانية والمنظر الذي يطل عليه ونوعية الهواء ويمثل سعر العقار محصلة القيم السابقة مجتمعة بافتراض ثبات العوامل السابقة ما عدا العوامل البيئية ويتم تحديد التأثير البيئي على سعر العقار متمثلا في الضوضاء والتلوث في سعر العقار حيث تنخفض قيمة العقار كلما زادت التأثيرات البيئية السلبية المحيطة بالعقار.

2-طريقة اختلاف الاجور: تتشابه هذه الطريقة مع طريقة قيمة العقارات في أساس النظرية ولكن تختلف عنها في تحديد مدى القبول بزيادة الاجور والتعويض لمن ضر صحته نتيجة تلوث كالإصابة بالأمراض المختلفة المرتبطة بالتعرض للتلوث والوفاة المبكرة مقابل زيادة الاجر ومقارنة هذه الاجور بالمناطق الاقل تلوثا حيث يمثل الفرق بين القيمتين تكلفة التلوث التي يرغب الافراد في تحملها مقابل تحمل مخاطر التلوث وما ينتج عنه من أضرار.

3- طرق ومناهج الاسواق الافتراضية

وتعتمد هذه الطريقة على استخدام الاستبيانات العشوائية على الافراد الذين يتعرضون أو يحتمل تعرضهم للتلوث ويسألون فيها عن مدى رغبتهم في الدفع لتجنب تدهور بيئي ما وانخفاض معين في نوعية الهواء. ويعاب على هذه الطريقة صعوبة تطبيقها في الدول النامية ولكنه أكثر ملائمة في التطبيق بالدول المتقدمة لاختلاف المستوى المعيشي للأفراد وتفضيلاتهم الاجتماعية وتجدر الاشارة أنه في مجال القياس المحاسبي

يتطلب وجود مرونة بالنظام المحاسبي بحيث يتماشى مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة ومدى تطور المجتمع فالطريقة السابقة يمكن تطبيقها بالدول المتقدمة كما اثبتت الدراسات في حين تتلاءم الطرق والمناهج التي تعتمد على الاسواق التقليدية والضمنية في التطبيق بالدول النامية.

ثانياً: طرق ومناهج القياس وفق المداخل المعتمدة

تقوم عملية قياس التكاليف البيئية عبر عدة مداخل أهمها:

1- مدخل القياس الكمي ذو المضمون الواحد

يقوم هذا المدخل على قياس الظواهر كمياً بمعيار واحد يعكس خاصية مشتركة بينها. ويتم التفريق بين اتجاهين في خصوص القياس أو المضمون الواحد هما:

1-1 القياس باستخدام وحدة المنفعة الاجتماعية: الذي يعتمد على محاولة قياس درجة المنفعة أو الاشباع كمياً في صورة وحدات منفعة تسمى وحدات منفعة اجتماعية.

1-2 القياس باستخدام وحدة النقد: ويعتمد على قياس الاثار البيئية بوحدات نقدية وللتغلب على صعوبة القياس النقدي للآثار يتم استخدام الطرق الآتية:

أ- طريقة التقييم البديل: يتم الاعتماد على قيمة الأشياء والظواهر البديلة التي يتوقع منطقياً ان تتضمن بالتقريب نفس المنافع أو التضحيات.

ب- طريقة الاستقصاء: وفيها يطلب من الأشخاص المتأثرين بالعملية موضوع القياس أن يعبروا عن مدى تأثرهم بصورة نقدية.

ج- طريقة تكلفة التصحيح: وتستخدم لقياس العمليات والأنشطة التي ينتج عنها تأثيرات ضارة بالبيئة والتكاليف اللازمة في سبيل تصحيح الضرر الحاصل أو تجنبه.

2- مدخل القياس متعدد الأبعاد

يعتمد هذا المدخل على قياس الظواهر بأساليب ومقاييس توفر وتبين خصائص هذه المظاهر ويتبع في ذلك أسلوبين هما:²⁵

1-2 أسلوب القياس الكمي متعدد الأبعاد: ويشمل كل وسائل القياس الكمي. وتتمثل صعوبة تطبيقه باختيار وحدة القياس المناسبة.

2-2 أسلوب القياس الوصفي: ويقوم على التوصيف الانشائي لخصائص الحدث بحيث يمكن لقارئ الحدث تخيل هذه الخصائص أو المظاهر كما تنعكس على الشيء أو الحدث.

3- مدخل التحليل المحاسبي العيني للعمليات البيئية والموارد الطبيعية

²⁵ -محمد عباس بدوي. 2000، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع دار الجامعة للنشر الطبعة الثانية الاسكندرية

مصر ص 152-156.

يقوم هذا المدخل على أساس اعداد دليل حسابات الموارد الطبيعية (كالأراضي الزراعية -المياه) لحصر الموارد الطبيعية المتاحة مبوبة تبعا للاستخدام وتبعاً للحالة التي يكون عليها كل مورد، ويعتمد تبويب حسابات الموارد الطبيعية من حيث مدى التفصيل أو الاجمال في هذه الحسابات على حجم ونوعية البيانات البيئية المرغوب الحصول عليها. وتهدف المحاسبة البيئية العينية الى وصف العلاقة بين المجتمع والبيئة ويقوم الهيكل العام للمحاسبة العينية على تنظيم مجموعة من الحسابات ومن هذه الحسابات (حساب عنصر الهواء -حساب الطاقة البترولية وحسابات الطاقة الأخرى).

4-مدخل محاسبة التكاليف الفعلية والمعيارية للتكاليف البيئية

يتم من خلال هذا المدخل اجراء مقارنات لبيانات المؤسسة لتساعد على الفهم وترشيد الادارة باستخدام بعض المؤشرات المحاسبية ومن هذه المقارنات:

- مقارنة تكاليف الاداء البيئي بالفترة الحالية بتغيرات سابقة لإظهار اتجاه الاداء البيئي من خلال عدة فترات.
 - مقارنة تكاليف الاداء الفعلية للتكاليف البيئية مع التكاليف التخطيطية او المعيارية وفقا لهذا المدخل يتم استخدام المؤشرات الحسابية التالية:
 - معدل التكلفة السنوي للتحكم في التلوث لطن لمادة او السلعة المنتجة= التكاليف السنوية التحكم السنوية التلوث /كمية الانتاج الفعلية السنوية بالطن
 - نسبة تكلفة التحكم الى التكلفة الصناعية= معدل تكلفة التحكم للطن/ التكلفة الصناعية النهائية للطن $100 \times$
 - نسبة التكاليف الرأسمالية السنوية للتحكم بالتلوث الى اجمالي التكاليف الرأسمالية السنوية للمنشأة (الاصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ) وتحسب بالعلاقة التالية:
- $$\text{التكاليف الرأسمالية السنوية للتحكم بالتلوث / اجمالي التكاليف الرأسمالية السنوية للمنشأة} \times 100 =$$
- نسبة صافي التكاليف الجارية السنوية للتحكم في التلوث الى اجمالي تكاليف الانتاج السنوي
 - = التكاليف الجارية الانتاج السنوية للتحكم بالتلوث / تكاليف الانتاج السنوية الفعلية $\times 100$
 - معدل التحكم في التلوث لكل طن من عنصر ما = التكلفة السنوية للتحكم في العنصر /الكمية السنوية لانبعاثات العنصر بالطن
 - معدل التحكم في التلوث لكل عنصر سنويا ويتطلب هذا المعدل عند حسابه تحديد التكلفة السنوية للتحكم وكمية الانبعاثات الكلية ونسبة التحكم او المنع لكل عنصر على حدة: التكلفة السنوية التحكم في العنصر/ عدد السكان الكلي بالمنفعة \times نسبة التحكم المحققة للعنصر
 - معدل التحكم في التلوث لكل فرد متأثر بالتلوث= التكاليف السنوية للتحكم في العنصر /عدد السكان الكلي بالمنفعة \times السكان التلوث المتأثرين

5 -مدخل دورة حياة المنتج لتحسين الاداء البيئي

من الاستراتيجيات المتبعة لتحسين الاداء البيئي مدخل دورة حياة المنتج، لتحسين الاداء البيئي حيث يعد معرفة التكاليف البيئية للمنتج المفتاح الاساسي في معظم فرص التحسين. وكلما اكتسبت المؤسسة خبرة في تحديد هذه التكاليف زادت قدرتها في تحسين ادائها البيئي. وتكلفة دورة الحياة هي عملية تقدير وتجميع التكاليف على مدى دورة حياة المنتج ككل، ومن المهم تحديد هذه التكلفة في الصناعات التي تكون فيها تكاليف التخطيط والتطوير عالية أو تكاليف التخلص من المنتج مرتفعة وهناك ثلاث فوائد محققة من تحليل دورة حياة المنتج تتمثل في:²⁶

- تطوير معنى التكاليف الكلية المرتبطة بالمنتج للتعرف على ما إذا كانت الارباح المحققة خلال مرحلة التصنيع سوف تغطي التكاليف في مرحلة التطوير والاستبعاد.
- بسبب النظرة الشاملة للتكاليف فان مدخل تكلفة حياة المنتج سوف توضح نتائج التكلفة البيئية للمنتج مما يبحث في امكانية خفض أو تقييد تلك التكاليف.
- التعرف على تكاليف التخطيط خلال مرحلة تصميم المنتج والعملية الانتاجية بغرض رقابة وإدارة التكاليف في هذه المرحلة.

ويتطلب تطبيق مدخل تكلفة دورة حياة المنتج على التكاليف البيئية أن تشمل جميع التكاليف (الماضية - الحالية -المستقبلية)، في تحليل الربحية طويلة المدى للمنتجات حيث أنه في ظل المفهوم الحديث للبيئة الصناعية المتطورة فان نفهم تكاليف دورة حياة المنتج الكاملة والتي تتحقق أثناء وقبل وبعد دورة التصنيع أو الانتاج تعتبر في غاية الاهمية. لتحديد أسباب تحقق تكاليف الانتاج حيث بموجبه يمكن لمتخذي القرارات اتخاذ القرار السليم.

6-النموذج البيئي المتوازن

هذا النموذج وليد تفاعل كل من المحاسبة الادارية والإدارة البيئية بالمؤسسة حيث يسعى كلا النظامين نحو رفع درجة كفاءة استخدام المؤسسة لعوامل الانتاج المختلفة من خلال استخدام وحدات القياس النقدية والعينية والتي تمثل محاور النموذج البيئي المتوازن ويتمثل هدف هذا النموذج في تحقيق رقابة وتقييم أداء المؤسسة على المستويين الاقتصادي والبيئي. ويهدف النموذج في المقام الثاني الى توسيع دائرة اهتمام المحاسبين لكي تشمل الامور البيئية ويعتمد النموذج البيئي على الميزان السلعي الاتي:

المدخلات +المنتجات تحت التشغيل =المخرجات +النفايات البيئية

وذلك على مستوى كل من المؤسسة أو العملية الانتاجية أو المنتج أو الخدمة مجال نشاط المؤسسة حيث يتم تجميع المعلومات الكمية (العينية أو الطبيعية) بدء من الحصول على الخدمات اللازمة

²⁶ -RS Kaplan .DP Norton. 1996. The balanced scorecard .Boston .harverd business.p295.

مرورا بعمليات التشغيل وإتمام الانتاج حتى التخلص من النفايات تحت رقابة بيئية و يعمل الميزان السلعي على تخليص مسار الخامات ومدخلات الانتاج الى ان تتحول الى سلع أو خدمات .
تم تطبيق النموذج البيئي المتوازن في بعض مصانع الحديد والصلب الدنماركية والألمانية وأصبح ذلك النموذج جزءا من التقرير السنوي لتلك المصانع سعيا منها نحو التحول الى اعداد قوائم مالية خضراء .

تتمثل أهداف نموذج البيئي المتوازن فيما يلي:

- توجيه مسار المؤسسات نحو المساهمة الفعالة في تحقيق التنمية المستدامة وعدم الاكتفاء بتجنب الاضرار البيئية.
- ترشيد تكاليف المؤسسة وقراراتها في كافة المجالات ذات الاثار البيئية.
- القياس السليم لتكاليف المنتجات من خلال تخصيص التكاليف البيئية بطريقة عملية دقيقة.
- رفع كفاءة إعداد التقارير الدورية الداخلية اللازمة لخدمة الادارة.

المطلب الثالث: محددات القياس المحاسبي البيئي

هناك العديد من المشاكل والصعوبات في تنفيذ عملية القياس المحاسبي، التي تحد من فائدة المعلومات المحاسبية المقدمة للمستخدمين الذين يستفيدون منها في عملية اتخاذ القرار، ولا يمكن التغلب على هذه الصعوبات إلا من خلال وضع نماذج نظرية لهذه المشاكل والصعوبات، وكل ذلك يتم في إطار عملية القياس المحاسبي. ومن اهم المحددات التي تواجه عملية القياس المحاسبي، نذكر ما يلي: ²⁷

صعوبة قياس العمليات البيئية، نتيجة غياب الاسعار التي وفقها يتم تقييم وتحديد سعر المتغيرات البيئية لأنشطة الشركات، حيث يصعب تسعير الوحدات الناتجة عن تلوث الهواء وقيمة التنوع البيولوجي والاحيائي.

صعوبات في التقييم المحاسبي للأصول البيئية وبالتحديد وحدات المعالجة التكنولوجية لعناصر التلوث البيئي التي يتم اضافتها في نهاية خط الانتاج، حيث ليس هناك فصل بين وحدة المعالجة التكنولوجية عن الخط الانتاجي المتكامل.

- عدم توفر بيانات لقيمة الاهدار والخسائر والاضرار المترتبة على الاحداث البيئية، مما قد يترتب عليه تعاضم الاهدار في عناصر الموارد الطبيعية.
- من الصعوبة تطبيق المبدأ المحاسبي المعروف مبدا مقابلة الإيرادات بالنفقات، حيث ان الانفاق على حماية البيئة قد لا يترتب عليه اية إيرادات نقدية ملموسة، او قد يترتب عليها عوائد ضمنية غير ملموسة.

²⁷ السيد احمد لطفي، 2005، المراجعة البيئية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، ص 56 57.

- عدم وجود معيار محاسبي متعارف عليه يمكن بموجبه اجراء معالجة محاسبية مستقلة

للمصروفات الجارية البيئية، وخاصة تلك التي لا يترتب عليها عائد نقدي.

_ عدم امكانية التحقق من التزامات الشركة البيئية بموضوعية ، حيث يرتبط القياس و التقييم المحاسبي لتلك الاصول او الالتزامات بالحكم الشخصي عند تقدير قيمة تلك الاثار البيئية.
وهناك العديد من الصعوبات الاخرى، ومن اهمها:

_ صعوبة فصل التكاليف البيئية عن التكاليف الاقتصادية و الاجتماعية: حيث هناك تداخل كبير بين

الانشطة الاقتصادية و الاجتماعية و البيئية ، فمثلا تكاليف البحث و التطوير التي تهدف الى زيادة درجة امان المنتج من الممكن اعتبارها اجتماعية لازمة لخلق الرخاء و الاشباع في نفوس العملاء ، و يمكن اعتبارها بيئية تهدف الى زيادة سلامة العميل و تمكينه من اعادة المخلفات لهذه المنتجات.²⁸

خصوصية طبيعة الانشطة البيئية، اذ انه من الصعوبة بمكان تحديد قيم نقدية لها، مما يدفع المحاسب الى تجاهلها احيانا، كما تكمن الصعوبة كذلك في تحديد نطاق هذه الانشطة.²⁹
بالإضافة إلى ذلك، هناك نقص في القدرات والخبرات المؤهلة لتقدير وقياس التكاليف البيئية وقيم العائد الناتجة عن تطبيق أساليب محاسبة الأداء البيئي.

عدم وجود قوانين وتشريعات بيئية تتطلب عمليات قياس محاسبة الأداء البيئي.

المبحث الثالث: الافصاح المحاسبي البيئي.

المطلب الأول: ماهية الافصاح المحاسبي البيئي.

أولاً: تعريف الإفصاح المحاسبي البيئي

لقد وردت عدة تعاريف عن الافصاح المحاسبي، ومن بين التعاريف الواردة له انه: " كافة المعلومات التي تتعلق بأنشطة الادارة البيئية للمؤسسة والاثار المالية المترتبة عليها والافصاح عنها بالتقارير المالية لتحقيق رغبات الاطراف المستفيدة منها"³⁰.

²⁸ مهاوات لعبيدي 2014 _ 2015، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الاداء البيئي _ دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، اطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، الجزائر، ص 73.

²⁹ هيثم هاشم الخفاف، ناصر طه عليوي، 2012، اهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات _ دراسة استطلاعية لآراء عينة من المنشآت الصناعية بمدينة الموصل، مجلة الادارة والاقتصاد العدد 92، ص 72.

³⁰ حسن شرايطية، لطيفة قعيدة، 24_25 افريل، 2017. الافصاح البيئي في المؤسسات ودوره في تحقيق التنمية المستدامة، الملتقى العلمي الدولي الثاني حول: المؤسسة بين الضرورة الاقتصادية والتحديات البيئية. جامعة جيجل، الجزائر، ص 04.

يعبر الإفصاح البيئي عن "الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع المنشآت اعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم المالية او التقارير الملحقة بها اداة مناسبة لتحقيق ذلك"³¹.

كما يتم تعريفه بأنه " العملية التي بمقتضاها يتم عرض المعلومات الخاصة بالالتزامات البيئية والناجمة عن ممارسة المنظمة لأنشطتها اليومية، وبيان مدى استجابة المنظمة لهذه الالتزامات حتى يتمكن اصحاب المصالح المختلفة من الحصول على المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وتقييم الاداء"³².

ويمكن القول ان " الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمصروفات والتكاليف البيئية يؤدي الى توضيح بنود قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، ويؤدي الى اضعاف نوع من الثقة في تلك القوائم، وتعتبر المعلومات ذات الصلة بالأداء البيئي مهمة لتقييم المخاطر البيئية، وان ادارة هذه المخاطر من المسائل التي تثير اهتمامات المستثمرين والخبراء الاستشاريين"³³.

ومما سبق نستنتج ان الإفصاح المحاسبي البيئي هو عملية تهدف الى عرض ونشر معلومات متعلقة بالجانب البيئي للمؤسسة، وذلك باستخدام مختلف وسائل الإفصاح كالتقارير المالية والادارية، التقارير البيئية المستقلة، المواقع الالكترونية او المؤتمرات او الصحف، لإظهار مدى التزام المؤسسة بالتزاماتها البيئية بهدف ابلاغ مختلف اصحاب المصالح بالمعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وتقييم الاداء.

ثانيا: اهمية الإفصاح المحاسبي البيئي.

اصبح في الآونة الاخيرة من الضروري الإفصاح عن الاداء البيئي للمؤسسات ، و ذلك لتلبية احتياجات مستخدمي القوائم و التقارير المالية ، نظرا لتعدد المستفيدين و اختلاف احتياجاتهم ، و على ذلك يمكن القول: " إن الإفصاح بشكله الحالي لا يفي باحتياجات المستفيدين من المعلومات والبيانات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للمنشأة تجاه حماية البيئة ، ومن ثم كانت هناك ضرورة ملحة لتطوير معيار الإفصاح في الفكر المحاسبي ليشمل الإفصاح البيئي في شكل مرفقات إيضاحية بالقوائم والتقارير التقليدية ، أو في شكل قوائم وتقارير مستقلة ، مما يؤدي إلى زيادة كفاءة تشغيل المعلومات بواسطة متخذي القرارات ، ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم المسؤولية الاقتصادية والبيئية للمنشأة"³⁴.

³¹ عادل البهلول حميدان الطاهر، الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي في الشركة الاهلية للإسمنت بليبيا دراسة استطلاعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 1، 2011، ص 447.

³² ناظم حسن عبد السيد واخرون، 2009، المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد: دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب مصفى البصرة، مجلة التقني، المجلد 22، العدد 05، ص 1_24، ص 11.

³³ صالح موسى محمد عبد الله، 2015، الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الاردنية المساهمة العامة وأثره على قرارات المستثمر في سوق عمان الماليين، اطروحة دكتوراه، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان، ص 88.

³⁴ محمد السيد محمد ابو زيد، 2007، إطار محاسبي مقترح للإفصاح عن الاداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية بالتطبيق على قطاع الاسمدة بجمهورية مصر العربية، رسالة ماجستير في العلوم البيئية، قسم الاقتصاد والقانون والتنمية الادارية البيئية، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، ص 89.

يتم الاهتمام بالإفصاح المحاسبي البيئي انطلاقاً من أن المعلومة البيئية ذات طبيعة كمية ومالية، مما يجعلها تؤثر بشكل مباشر على المركز المالي للمؤسسة ونتيجة نشاطها، وبالتالي فهي تؤثر على مجال اتخاذ القرارات، وتتمثل أهمية الإفصاح المحاسبي في النقاط التالية :

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

إن الإفصاح عن النفقات البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها مثل مساعدة المستثمرين ليروا بوضوح السياسات التي تطبقها المؤسسة لحماية البيئة، ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بالمنشأة دعم ثقة واحترام المجتمع والأفراد في المنشأة، ومن ثم زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها، مما ينعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها ومركزها المالي. «يساهم في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية من المعلومات المالية، التي تساعد في تقييم كفاءة المشاريع، فيما يتعلق باستخدام الموارد الاقتصادية ومدى مساهمتها في الوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية المتعلقة بحماية البيئة والمحافظة على مواردها»³⁵.

" تعتبر كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا من أكثر الدول اهتماماً بضرورة الإفصاح المحاسبي البيئي، " فقد اهتمت المنظمات المهنية المتخصصة في البلدين وكذلك لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية SFC بضرورة الإفصاح عن التأثير البيئي من حيث التكلفة والعائد"³⁶.

" كما أوصت لجنة المعايير المحاسبية بإنجلترا UKASB بضرورة إفصاح المؤسسة عن نشاطاتها البيئية والتقارير عن التكاليف والعوائد المترتبة على تلك النشاطات، كذلك فقد أثبت بعض الدراسات أن هناك بعض الشركات في استراليا ونيوزيلندا قامت بمحاولات للإفصاح عن نشاطاتها في مجال المحافظة على البيئة في التقارير المالية مثل شركة المياه والورق"³⁷.

ومما سبق يمكن القول أن: الإفصاح المحاسبي البيئي يترتب عنه العديد من الآثار الإيجابية التي تعود بالنفع على المؤسسة سواء على المدى الطويل أو القصير، مما يجعلها قادرة على الزيادة في حجم نشاطها والتوسع في استثماراتها، مما ينعكس في النهاية على نتيجة النشاط والمركز المالي.

ثالثاً: أنواع الإفصاح المحاسبي البيئي.

يتفرع الإفصاح إلى نوعين نذكرهما فيما يلي³⁸:

1- الإفصاح الاختياري:

³⁵ وليد ناجي الحياي، 2007، محاسبة التلوث البيئي، الأكاديمية العربية في الدنمارك، بغداد، ص 56.

³⁶ محمد السيد محمد أبو زيد، إطار محاسبي مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية بالتطبيق على قطاع الاسمدة بجمهورية مصر العربية، رسالة ماجستير في العلوم البيئية، قسم الاقتصاد والقانون والتنمية الإدارية البيئية، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، ص 89.

³⁷ محمد حسين أحمد، 1999، الإفصاح البيئي في التقارير القوائم المالية واثاره الإيجابية، دراسة تطبيقية على الشركات السعودية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد الأول والثاني، ص 162.

³⁸ منير جمعة القطاطي، 2007، منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني، مذكرة ماجستير، محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ص 59.

يرى Grossman و Milgrom انه من الناحية النظرية يجب على المؤسسات ان تفصح طوعا عما لديها من معلومات ، لأنه في حالة شعور المستثمرين بان الادارة تخفي معلومات فسيتملكهم شعور بان المعلومات المقدمة لا تعكس المركز الحقيقي للمؤسسة و هذا سيقبل من قيمة المؤسسة ، لذا يجب تشجيع الادارة على الإفصاح الطوعي عن كل المعلومات الملائمة لتجنب التقييم السلبي للمؤسسة ، كما ان المعلومات البيئية التي يتم الاعتراف بها طوعا تكون ذات قيمة ، فقد اثبتت دراسة Deegan , Rankin and Michael ان مستخدمي القوائم المالية يعتقدون ان المعلومات مهمة لاتخاذ قراراتهم ، و انهم يبحثون عنها في التقارير السنوية و لكن يضعون الاولوية للتقارير المالية التقليدية و من ثم المعلومات البيئية عند اتخاذ قراراتهم ، و على الرغم من ان الافصاح البيئي لا يزال اختياري في اغلب الاحوال الا ان العديد من الشركات المتقدمة بادرت طوعا بتطبيق القوانين و المعايير المحاسبية البيئية و طورت نظما للإدارة البيئية و عملت على وضع التقارير البيئية ضمن التقارير السنوية .

2 _ الإفصاح الانزامي:

على عكس الإفصاح الاختياري فان الإفصاح الانزامي يكون وفق حاجة الاطراف المهمة، ويجب ان يوفر الحد الأدنى من الإفصاح المفقود في حالة الإفصاح الاختياري، ويعمل الإفصاح الاختياري على تقليل عدم التماثل في المعلومات بين الادارة والمستثمرين وكذا تقليل التكاليف الاجتماعية التي يتحملها المستثمرون للبحث والحصول على المعلومات.

وعلى الرغم من ان الإفصاح الانزامي يمكن ان يسد حاجة المستثمرين من المعلومات الا انه ليس الية كاملة تتسم بالكفاءة لتوزيع المعلومات المالية، لان وضع المعايير المحاسبية هي عملية سياسية مع مختلف الاطراف المهمة مثل الحكومة والمستثمرين والشركات والمجتمع المالي وغيرهم، حيث تتدخل هذه الاطراف للمحافظة على مصالحهم وتحسين رفايتهم، ومن ثم فان المعيار الصادر يمثل توازنا للقوى السياسية في المجتمع ولا يحقق غالبا المثالية في توزيع المعلومات.

المطلب الثاني: منهجية عملية الإفصاح المحاسبي البيئي

اولا: متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي

تشمل متطلبات الإفصاح البيئي على ما يلي³⁹:

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.

³⁹مهوات لعبيدي (2015-2014)، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و الإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي أطروحة دكتوراه، جامعة

محمد خيضر، بسكرة ، الجزائر ص90-91

-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 إلزاميا كخطوة أولى بالنسبة للمؤسسات التي تسبب منتجاتها تلوثا خطيرا للبيئة مثل صناعة البترول والأسمت والأدوية مما يؤدي في النهاية إلى هذا الإفصاح على مستوى جميع المؤسسات.

-تعميم وجود مقاييس علمية وعملية تقيس التكاليف والمنافع الخاصة بالأنشطة البيئية تعتمد على الأساليب الكمية والإحصائية والحاسبات الآلية مما الثقة يدعم 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 والتقرير عنها لتحقيق الدقة والموضوعية في الإفصاح ويمكن الاعتماد على فريق عمل من المراجعين الداخليين والخارجيين للقيام بعملية المراجعة البيئية مع الاستعانة برأي المتخصصين والفنيين في هذا المجال.

المتطلبات الخاصة: وتمثل المحتويات الأساسية للإفصاح البيئي من المعلومات المالية والكمية وتشمل:

البيانات المالية المتعلقة بالتكاليف والمنافع البيئية: وعلى مثال هذه البيانات

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

-الدعم المادي لمواجهة تلوث البيئة.

- المنح المادية من الجمعيات والهيئات الدولية أنصار حماية البيئة.

- الزيادة في الأرباح الناجمة من تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم والمنح المادية وزيادة المبيعات بسبب إقبال الأفراد على شراء منتجات المؤسسات التي تقي بمسؤوليتها البيئية.

-المزايا الضريبية التي تحصل عليها المؤسسات نتيجة لخفض أو إعفائها من الضرائب المفروضة على الأصول المتعلقة بالأنشطة البيئية.

البيانات الكمية والفنية الخاصة بالسياسات التي تتبعها المؤسسات للوفاء بمسؤوليتها اتجاه تلوث البيئة:

ومن أمثلتها:

المتطلبات الخاصة: وتمثل المحتويات الأساسية للإفصاح البيئي من المعلومات المالية والكمية وتشمل:

البيانات الكمية والفنية الخاصة بالسياسات التي تتبعها المؤسسات للوفاء بمسؤوليتها اتجاه تلوث البيئة:
ومن أمثلتها:

-السياسات الفنية التي اتخذتها المؤسسة لتخفيض التلوث الحالي والمستقبلي إلى المعدلات المسموح بها عالميا
مثل إعادة تصنيع النفايات ذاتيا بحيث يمكن الاستفادة منها في تصنيع منتجات تكميلية كما في صناعة
الأسمنت.

- 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.

ثانيا: اساليب الإفصاح المحاسبي البيئي

نتيجة للدراسات والنماذج التطبيقية ظهرت عدة ابعاد في مجال الإفصاح المحاسبي البيئي ومنها:

1- من حيث نوع المعلومة

هناك ثلاثة اتجاهات للإفصاح عن الأنشطة البيئية للمؤسسة وتكاليفها وهي كالآتي:

1-1 الاتجاه الاول: الفصل بين التقارير المالية والتقارير البيئية "طريقة الفصل" يقوم هذا الاتجاه
على:

اساس الفصل بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية باعتبار ان كل منهما يحقق اهداف مختلفة وبالتالي
يجب الإفصاح عن المعلومات البيئية في تقارير منفصلة عن التقارير المالية. ويوصي هذا الاتجاه بثلاث
تقارير يمكن استخدامها وحدها وهي⁴⁰:

أ-التقارير الوصفية: يعد هذا النوع من التقارير اكثرها بساطة وسهولة في الاعداد حيث يتضمن سردا
وصفيا للأنشطة التي تقوم المؤسسة. إلا ان هذه النوع به الكثير من العيوب وأهمها:

- هذا النوع من التقارير يكون في معظم الاحيان محدود الفائدة.
- صعوبة تتبع الاداء الداخلي للمؤسسة.
- لا يمكن الاستعانة به في حالة اجراء المقارنات بين المؤسسات.

ب-التقارير التي تفصح عن الأنشطة ذات التأثير على المجتمع: يوصى هذا النوع بالإفصاح عن الأنشطة
ذات التأثير على المجتمع وهناك عدة نماذج مقترحة لهذا النوع من التقارير مثل نموذج Estes ويرى رواد هذا
الاتجاه ضرورة اعداد مثل هذه التقارير بشكل دوري وبشكل ينسجم مع القوائم المالية التي تعدها المؤسسة مما
يوفر معلومات متكاملة وملائمة للأطراف التي تحتاجها وبصورة توضح مدى تحمل المؤسسة لمسؤوليتها تجاه
البيئة والمجتمع، ويتميز هذا النوع من التقارير بالآتي:

- امكانية تحديد اجمالي تكلفة الاثر البيئي

⁴⁰-خليل، ابراهيم رجب. زياد، هاشم يحي، 2007، دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها، المؤتمر العالمي السنوي
الدولي 7 إدارة المخاطر و اقتصاد المعرفة جامعة الزيتونة الأردنية الأردن.ص 07.

- امكانية اجراء المقارنات بين مختلف المؤسسات التي تعمل بنفس النشاط الاقتصادي ولنفس الفترة.
- ج-التقارير التي تفصح عن التكاليف البيئية الداخلية فقط: تعتبر التقارير الاكثر تحليلا من سابقتها للأنشطة البيئية التي تتضمن التكاليف البيئية فقط وتتميز هذه التقارير بالآتي:

- تعطي هذه التقارير صورة كاملة عن الأنشطة البيئية
- امكانية تحديد صافي الفائض أو العجز البيئي نتيجة المقارنة بين مجموع التكاليف التي تحملها المجتمع عن تلك الأنشطة والمنافع التي حققتها المؤسسة للمجتمع نتيجة أنشطة المؤسسة.

1-2 الاتجاه الثاني: الإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية في تقرير واحد "طريقة الدمج"

يعتمد هذا التوجه بالإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية في تقرير واحد حيث تصبح المعلومات ذات التأثير البيئي جزءا من المعلومات البيئية ويتميز هذا النوع من التقارير بما يلي: ⁴¹

- امكانية الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأنشطة الاقتصادية والأنشطة البيئية في قائمة واحدة مما يوفر مجالا أوسع للمقارنة بين هذه الأنشطة ومن ثم يقيم أداء المؤسسة بشكل سليم.
- يساعد هذا النوع من التقارير في تحقيق التكامل بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية دون الحاجة الى اجراء تعديل جوهري في النظام المحاسبي التقليدي باعتبار أن الأنشطة البيئية للمؤسسة تؤثر على الأنشطة الاقتصادية وبالتالي يجب ان ينعكس ذلك على القوائم المالية.

1-3 الاتجاه الثالث: الإفصاح عن المعلومات البيئية فقط

يرى رواد هذا الاتجاه بضرورة الإفصاح عن معلومات المسؤولية البيئية ضمن قوائم خاصة توجه بشكل أفضل الى الجهات التي تستخدمها فقط لان الإفصاح من خلال القوائم المالية قد يولد ضغطا كبيرا على المؤسسة مما قد لا يجعلها تهتم بهذه الجوانب على حساب الجوانب الاقتصادية الاخرى وهذا مما قد لا يساهم في تنمية موارد المؤسسة ⁴²

2- من حيث نطاق الإفصاح

تؤثر طبيعة نشاط المنظمة والمجتمع الذي تزاوّل فيه عملها على نطاق او مدى الإفصاح عن معلومات حول الأنشطة البيئية ويأخذ الاشكال التالية:

⁴¹-عبد المجيد، محمد محمود. 1986، الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية في القوائم المالية المنشورة. نموذج مقترح للشركات الكويتية. مجلة

دراسات الخليج و الجزيرة العربية. العدد 43. ص 97.

⁴²-محمد عباس بدوي. 2012 المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع بين النظرية والتطبيق. المكتب الجامعي الحديث

مصر. ص 150.

- الإفصاح عن التكاليف البيئية فقط دون الإفصاح عن قيمة المنافع البيئية وذلك بسبب الصعوبات التي تعترض قياس تلك المنافع ويمكن ان يتم الإفصاح في القوائم المالية التقليدية أو في تقارير مستقلة.
- الإفصاح عن كل من التكاليف والمنافع البيئية سواء في تقارير مستقلة أو ضمن القوائم التقليدية.

3- من حيث شكل الإفصاح

هناك العديد من أشكال التقارير المالية للإفصاح عن المعلومات البيئية ومنها:

- تقارير كمية يتم فيها الإفصاح عن المعلومات البيئية مثل حجم الانبعاثات والغازات. الخ.
- تقارير وصفية ويتم الإفصاح فيها عن المعلومات البيئية في شكل وصفي انشائي او وصفي كمي يشمل بعض الأرقام والإحصائيات والنسب داخل تقرير بيئي.
- تقارير مالية وفيها يمكن الحصول على معلومات بيئية في صورة مالية تمكن من تحديد التكلفة والعائد من الأنشطة البيئية.

4- من حيث موقع الإفصاح

يتم الإفصاح عن الاداء ضمن تقارير بيئية مستقلة عن القوائم التقليدية وملحقاته، أو ضمن التقارير الاجتماعية للمؤسسة ويقوم هذا الاتجاه على اساس اعداد تقارير اجتماعية وبيئية منفصلة عن التقارير المالية كوسيلة لإظهار مدى تحقيق المؤسسة لمسئوليتها الاجتماعية والبيئية. ووفق هذا الاتجاه هناك ثلاث انواع من التقارير:

- 4-1 **تقرير وصفية عن الاداء البيئي:** تحتوي هذه التقارير الوصفية المنفصلة على التقارير المالية والتي تعبر عن الأنشطة البيئية للمؤسسة وهذا وفاء لمسئوليتها الاجتماعية والبيئية وتعتبر من اوسط التقارير البيئية ويتخذ النموذج شكل ميزانية تتضمن:
- جانب الاصول يصف الاثار الايجابية للأنشطة البيئية.
- جانب الخصوم يصف الاثار السلبية للأنشطة البيئية.

ولذا يعتبر هذا النوع من التقارير مدخلا بدائيا للتقارير البيئية لأنه لا يمكن للإدارة ولا مستخدمي التقارير المالية تقييم الأنشطة البيئية للمؤسسة لأنه يتضمن وصفا للأنشطة البيئية ولا يتضمن اي قياس كمي، فمعظم العناصر التي يشملها النموذج لم يحدد لها قيم نقدية، كما ان القيم النقدية التي يشملها هذا التقرير محدودة.

4-2 تقارير عن التكاليف البيئية والاجتماعية: يقصد بالتقارير التكاليف الاجتماعية والبيئية تلك التقارير التي تتضمن تكاليف الأنشطة البيئية التي تؤديها المؤسسة وهي تقارير منفصلة عن التقارير المالية التي يتم اعدادها سنويا مع القوائم المالية المنشورة.

ثالثا: نماذج مقترحة للإفصاح المحاسبي البيئي

تقوم المؤسسات المتبينة مفهوم المسؤولية البيئية والاجتماعية، الإفصاح عن معلومات تخص مجال حماية البيئة وخدمة المجتمع وحماية المستهلك والمنتج من خلال مجموعة قوائمها وكشوفاتها وإما تكون هذه القوائم موحدة مع التقرير والقوائم المالية او قائمة مستقلة في قائمة نشاط منفصلة. ولقد قام الباحثون باقتراح العديد من النماذج:

1- نموذج جمعية الصناعة الكيماوية الالمانية: قامت باقتراح نموذج وذلك لإفصاح عن التكاليف البيئية لحماية البيئة من تلوث الهواء والماء والتربة. والجدول رقم (1) يمثل القائمة المنفصلة أو النموذج المقترح. **الجدول رقم(1): نموذج جمعية الصناعة الكيماوية الالمانية**

اسم الشركة		عدد العاملين	
السنة		مبيعات السنة	
نفقات حماية البيئة			
الاضافات للسيطرة على التلوث (استثمارات، مشتريات)			
البيان		نفقات أنشطة حماية البيئة	
		تلوث الهواء	تلوث الماء
		التلوث الضوضائي	النفايات والتخلص منها
1-الاضافات الرأسمالية لحماية البيئة حصرا ب: - الاراضي وتحسيناتها - المباني وتحسيناتها - الآلات وتحسيناتها			
2-حصة أنشطة الحماية البيئية من الاضافات الرأسمالية الى الموجودات الآخري			

				3- الاضافات الرأسمالية لأغراض تحسين التأثيرات البيئية لعملية الانتاج كذلك الاستثمارات المفروضة بحكم القوانين او الحكومة
				مجموع الاضافات الرأسمالية لأغراض الحماية البيئية
				مجموع التكاليف الجارية لأغراض الحماية البيئية

Source: Lionwes David .The accounting profession and Social progress .The journal of accounting .1973. p 37.

p118.

2- نموذج Lionwes: الذي اقترح قائمة نشاط اقتصادية - اجتماعية. والجدول التالي رقم (2) يمثل النموذج المقترح.

الجدول رقم (2) نموذج Lionwes: قائمة النشاط الاقتصادي - الاجتماعي

1-الانشطة المرتبطة بالأفراد

-التحسينات

- برامج تدريب العمال المعوقين
 - التبرعات للمؤسسات التعليمية
 - تكاليف زيادة معدل دورات العمالة بسبب برنامج تشغيل الاقليات
 - تكاليف حضانة خاصة بأطفال العاملين اجمالي التحسينات
- ### -الاضرار

- تأجيل تركيب جهاز امان جديد
- صافي التحسينات في الانشطة المرتبطة بالأفراد

2- الانشطة المرتبطة بالبيئة

-التحسينات

- تكاليف استصلاح وزراعة ارض المخالفات الخاصة للوحدة
- تكاليف نصب اجهزة رقابة التلوث
- تكاليف استبعاد المواد السامة من المراحل النهائية اجمالي التحسينات الاضرار
- التكاليف التي كان ينبغي حدوثها لإعادة تشجير منطقة التعدين المستخدمة خلال السنة
- التكاليف المقدرة لتطهير المياه من التلوث الذي سببته المؤسسة

			اجمالي الاضرار
			صافي العجز في
			الانشطة المرتبطة
			بالبيئة الانشطة
			المرتبطة بالمنتج
			3- الانشطة المرتبطة بالمنتج
			التحسينات
			- راتب نائب المدير خلال عمله في لجنة امان المنتج الحكومية
			- تكاليف اجراءات تعديلات على المنتج رفعت من درجة امانه اجمالي التحسينات الاضرار
			- تكاليف جهاز امان من قبل الاتحاد ولكنه لم يضاف للمنتج صافي التحسينات في الانشطة المرتبطة بالمنتج

Source: Lionwes David .opcit p 37.

3- نموذج الافصاح في قوائم منفصلة: بالإضافة الى النماذج السابقة والتي تحبذ الافصاح عن المعلومات الخاصة بحماية البيئة في قوائم منفصلة هناك النموذج التالي و الذي يقترح الافصاح عن البيانات البيئية وفق عدة نقاط وهي:

❖ معلومات بيئية عامة

❖ تقرير الادارة البيئية

❖ السياسات المحاسبة البيئية

❖ البيانات المالية للأداء البيئي

❖ الاداء البيئي الاختياري

❖ الاداء البيئي القانوني

الذي سنوضحه في الجدول رقم (3).

الجدول رقم(3): نموذج التقرير البيئي المستقل

<ul style="list-style-type: none"> - التعرف على أنشطة الوحدة وتنظيمها - التعرف على الاثار البيئية لأنشطة المؤسسة - اي معلومات اخرى تتعلق بالبيئة 	<p>-معلومات بيئية عامة</p>
<ul style="list-style-type: none"> - نظام الادارة البيئية - السياسات والإجراءات البيئية - الاهداف والغايات البيئية - البرامج البيئية - التأمين البيئي 	<p>- تقرير الادارة البيئية</p>
<ul style="list-style-type: none"> - وضع تعاريف محددة للمصطلحات - التعرف على المبادئ القانونية لقياس الاداء البيئي - التعرف على المبادئ المالية والنوعية لقياس الاداء البيئي 	<p>- السياسات المحاسبية البيئية</p>
<ul style="list-style-type: none"> - محاولة حصر التكاليف البيئية - محاولة تحديد وقياس المنافع البيئية - محاولة تحديد المطلوبات البيئية - تفعيل مبدأ التكلفة – المنفعة في تقدير المخاطر 	<p>- البيانات المالية للأداء البيئي</p>
<ul style="list-style-type: none"> - تحديد الموارد المستخدمة في الاداء البيئي - تحديد مخرجات الاداء البيئي - تحديد المخاطر والإجراءات الوقائية والعلاجية 	<p>- الاداء البيئي الاختياري</p>
<ul style="list-style-type: none"> - مدى التزام الوحدة بالتشريعات وتعديلاتها ذكر حالات عدم التوافق مع التشريع 	<p>- الاداء البيئي التشريعي</p>
	<p>-الملاحظات</p>
	<p>-قائمة التدقيق البيئي</p>

المصدر: سالم، محمد عبود. ليلي، ناجي مجيد. المحاسبة البيئية المفاهيم الاساليب والمناهج. مركز دار الدكتور. الطبعة الاولى. بغداد العراق.

ص150

رابعاً: العوامل التي تحد من الإفصاح المحاسبي البيئي:

هناك العديد من المشاكل والمعوقات التي تحد من الإفصاح المحاسبي البيئي نذكر منها

- 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.

الإفصاح البيئي اختياري حسب رغبة الإدارة.

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.

_ معوقات مالية وإدارية: وهي:

_ عدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض القياس و الإفصاح المحاسبي البيئي.

_ صعوبة قياس التكاليف البيئية و فصلها عن التكاليف الاجمالية للنشاط.

_ العوائد المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن التأثيرات البيئية اقل من تكاليف القيام بها.

وفي دراسة أجريت قصد التعرف على اهم المعوقات التي تحد من قيام المؤسسات الصناعية بالإفصاح البيئي

في القوائم المالية، توصلت الى انه معوقات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي تنتزع على اربعة اسباب

رئيسية هي:

عدم وجود إلزام على المؤسسات الصناعية بالإفصاح البيئي:

لا تتطلب الهيئة العامة لسوق المال الإفصاح عن المعلومات البيئية.

- لا يوجد معايير محاسبة لقياس وعرض الآثار البيئية.

- نقص الوعي العام بالقضايا البيئية

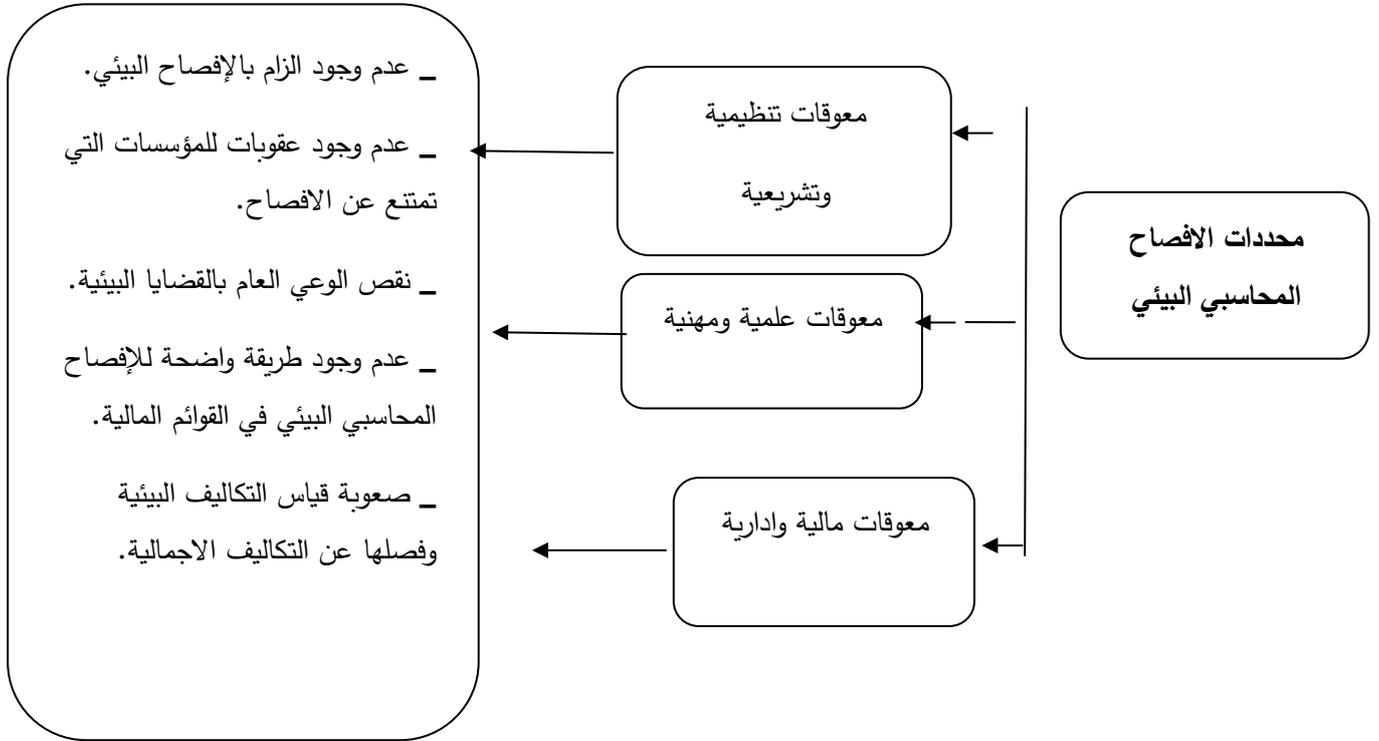
- غياب رد فعل المستهلكين والعملاء.

- لا توجد منظمات غير حكومية تتبنى قضايا بيئية تفاعلية.

- لا توجد ضغوط سياسية على المؤسسات بأن تفضح عن أدائها البيئي.

- تجنب التكاليف والخسائر التي قد تلحق بالمؤسسات الصناعية، لقاء قيامها بالإفصاح البيئي.
- غياب البعد البيئي في تقييم ربحية المؤسسات الصناعية.

الشكل رقم (2): محددات الإفصاح المحاسبي البيئي



المصدر: من اعداد الطالبتين

المبحث الرابع: الدراسات السابقة

سنحاول في هذا المبحث التطرق لاهم الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت موضوعنا ومحاولة معرفة المنهجية التي تم العمل بها

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

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

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 اعداد و توزيع استبان على عينة من المؤسسات الصناعية الجزائرية، حيث شملت عينة الدراسة 10 مؤسسات ناشطة في قطاعات لها تأثير على البيئة، وتم استخدام الاسلوب الاحصائي في معالجة البيانات المتحصل عليها.

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

الدراسة الثانية: دراسة البوسيفي 2021 بعنوان: المحاسبة البيئية في شركات النفط الليبية الافصاح

والمعوقات

هدفت الدراسة إلى التركيز على مدى إدراك الإدارة لأهمية الإفصاح المحاسبي البيئي في القوائم المالية والتعرف على معوقات تطبيق المحاسبة البيئية في الشركات التابعة لقطاع النفط في ليبيا ، ودور هذه المعلومات في اتخاذ القرارات الصحيحة والسليمة والتي تحقق المنفعة لجميع الاطراف المتداخلة وتوصلت الدراسة إلى أن هناك إدراكاً من قبل إدارات الشركات النفطية الليبية لأهمية تطبيق المحاسبة البيئية ، كما توصلت الدراسة الى

وجود العديد من المعوقات التي تواجه شركات النفط الليبية في تطبيق المحاسبة البيئية منها: عدم إلزام القوانين البيئية لتطبيقه ، وكذلك نقص المعلومات وعدم تطوير لأنظمة المعلومات ، والصعوبة في تحديد التكاليف البيئية ، وتوصي الدراسة بتكثيف التدريبات للعاملين بالشركات النفطية لزيادة التوعية بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية ، وإصدار قوانين تلزم الشركات النفطية بتطبيق المحاسبة البيئية ، كذلك تطوير أنظمة المعلومات الخاصة بالمحاسبة البيئية وتطوير أنظمة المعلومات المحاسبية لإصدار تقارير متعلقة بالتكاليف البيئية

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

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 مراحله الأولية وذلك لعدم توفر بيانات مالية وفنية خاصة بالتلوث، وكذلك وجود صعوبات في طرق قياس الاداء 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.

الدراسة الرابعة: ياسين عبد الرحيم ادم موسى، 2018 دور القياس والافصاح عن التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية السودانية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا

هدفت الدراسة الى اختبار العلاقة بين قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها وجودة المعلومات المحاسبية، قياس أثر الافصاح عن التكاليف البيئية على ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية، التعرف على أثر قياس التكاليف البيئية على ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية. تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس: ما دور القياس والافصاح عن التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية؟ وتفرعت منه عدة تساؤلات منها: هل يؤثر قياس التكاليف البيئية على ملائمة المعلومات المحاسبية؟ هل يؤثر الافصاح عن التكاليف البيئية على موثوقية المعلومات المحاسبية؟ تستمد الدراسة أهميتها من أهمية القياس والافصاح عن التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، سد الفجوة في الدراسات السابقة التي تناولت القياس والافصاح عن التكاليف البيئية ودورها في جودة المعلومات المحاسبية، ندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في البيئة

السودانية. اختبرت الدراسة عدة فرضيات منها، قياس التكاليف البيئية يؤثر على ملاءمة المعلومات المحاسبية، الإفصاح عن التكاليف البيئية يؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية. استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي، الاستقرائي والوصفي التحليلي. تم اختبار بيانات الدراسة من واقع بيانات الدراسة الميدانية والتي تم جمعها عبر (184) استبانة بنسبة استجابة (بالمئة 90) من جملة الاستبانات الموزعة والبالغة (204) استبانة وتم اختبار الفرضيات باستخدام اختبار T للعينة الواحدة ONE SAMPLE T_TEST اختبار مربع كاي تربيع CHI_SQUARE TEST الارتباط والانحدار عبر برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية. توصلت الدراسة الى وجود علاقة بين قياس التكاليف البيئية وجودة المعلومات المحاسبية، وجود علاقة بين الإفصاح عن التكاليف البيئية وجودة المعلومات المحاسبية، وجود ارتباط بين قياس التكاليف البيئية بالشركات وصحة وعدالة القوائم المالية، أيضاً وضحت النتائج ان الإفصاح عن التكاليف البيئية يجعل المعلومات المحاسبية قابلة للفهم والمقارنة، كما أظهرت نتائج الدراسة أن قياس التكاليف البيئية يسهم في زيادة الإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية. أوصت الدراسة باهتمام الشركات بقياس التكاليف البيئية وعرضها في التقارير والقوائم المالية، مراعاة الشركات للاعتبارات البيئية عند ممارستها لأنشطتها الاقتصادية، تطوير نظام محاسبي واضح وسهل التطبيق للإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية من قبل المنظمات المهنية، ضرورة تطوير المعايير المحاسبية التي تلزم الشركات القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في تقاريرها وقوائمها المالية من قبل المنظمات المهنية.

الدراسة الخامسة: بن عيشي عمار، الهاشمي بن واضح، 2018، أثر التكاليف البيئية على تكاليف الجودة بالمؤسسات الصناعية الجزائرية - دراسة حالة ولاية بسكرة، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 05/: الهدف من هذه الدراسة هو معرفة أثر التكاليف البيئية على تكاليف الجودة بالمؤسسات الصناعية الجزائرية، وذلك من خلال الإجابة على أسئلة الدراسة، واستخدم الباحثان في ذلك المنهج الوصفي التحليلي للجانب النظري للموضوع في حين تم استعمال أسلوب دراسة الحالة في الدراسة الميدانية لتحقيق هدف الدراسة، كما أعد الباحثين استبانة تضم خمس محاور وتم تطبيقها على عينة الدراسة البالغ عددها 130 عامل ، توصلت الدراسة إلى: وجود علاقة بين التكاليف البيئية وبين تكاليف الوقاية والمنع بالمؤسسات الصناعية الجزائرية محل الدراسة. وجود علاقة بين التكاليف البيئية وبين تكاليف التقييم بالمؤسسات الصناعية الجزائرية محل الدراسة.

الدراسة السادسة: بلحاياني خديجة، 2018، 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:

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 البيئة 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 أدى 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.

الدراسة السابعة: دراسة الياس، 2018، بعنوان: " أثر ممارسة الحوكمة على الإفصاح المحاسبي البيئي للشركات - دراسة مجموعة من المؤسسات الفرنسية والجزائرية."

هدفت الدراسة الحالية إلى اختبار العلاقة بين ممارسة الحوكمة والإفصاح البيئي لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الفرنسية والجزائرية، في حالة المؤسسات الفرنسية، بين تحليل المحتوى للتقارير السنوية الصادرة سنة (2015) ل (102) مؤسسة مقيدة بالبورصة إن مستوى إفصاحها عن المعلومات البيئية يعد ضعيفا إلى حد كبير، وباستخدام تحليل الارتباط والانحدار، وجود علاقة دالة بين استقلالية المجلس، استقلالية لجنة المراجعة، الملكية الحوكمة ومستوى الإفصاح البيئي، وكانت العلاقة أيضا دالة لكن سالبة، بينما تركز الملكية و مستوى الإفصاح البيئي للمؤسسات محل الدراسة، في حين لم تكشف الدراسة عن أي علاقة ذات دالة بين كل من، حجم المجلس، الفصل بين الدورين، وجود لجنة للمؤسسة الاجتماعية والبيئية، وجود لجنة الترشيحات والمكافآت ومستوى الإفصاح البيئي لتلك المؤسسات

الدراسة الثامنة: مهارات لعبيدي، سنة 2015، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي: دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، جامعة محمد خيضر،

الهدف من هذه دراسة هو القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي وتم التأكد من ذلك من خلال دراسة ميدانية لمجموعة من مؤسسات صناعة الإسمنت في الجزائر بالإضافة إلى أطراف آخرين تهمهم هذه القوائم متمثلين في المحاسبين ومحافظي الحسابات والمؤسسات المالية والضرائب حيث بلغ حجم العينة 163 مستجوبا، وتم تجميع البيانات بالاعتماد على قوائم الاستقصاء، وتم تحليل البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية وذلك بغرض اختبار العلاقات بين متغيرات البحث. وقد أوضحت نتائج البحث من خلال التحليل الاحصائي عند اختبار الفرضيات ما يلي:

- وجود علاقة ارتباط بين أهمية الوعي لدى المسؤولين بضرورة القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات.

- وجود علاقة ارتباط بين المخاوف والمعوقات التي تحد من تبني تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.

- وجود علاقة ارتباط بين وجود قصور في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية بهدف القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.

- وجود أثر للقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تحسين وتطوير الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.

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.

وعليه فقد أوصت الدراسة بضرورة، أن تعمل المنظمات والهيئات العلمية المحاسبية الدولية والوطنية على القيام بالدور المطلوب منها فيما يخص حماية البيئة وذلك عن طريق إصدار معايير محاسبية الخاصة بالإلزام المؤسسات خاصة الصناعية منها على القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في تقاريرها المالية وذلك بغرض تحسين الأداء البيئي.

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

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 و 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.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

الدراسة الأولى GERGED ET AL,2020 بعنوان:

"Is Earnings Management Associated with Corporate Environmental Disclosure? Evidence from Kuwaiti Listed Firm".

هدفت الدراسة إلى التحقق من العلاقة بين الإفصاح البيئي للشركات CED وإدارة الأرباح EM في الأسواق الناشئة في مجلس التعاون الخليجي GCC ، وهي الكويت.

طبقت هذه الدراسة على الشركات المدرجة في البورصة الكويتية خلال الفترة 2010-2014 باستخدام بيانات لوحة، تطبق هذه الورقة نموذج التأثيرات الثابتة لفحص العلاقة بين إدارة الأرباح والإفصاح البيئي للشركات، تم استكمال هذا التحليل بتقدير نموذج المربعات الصغرى على مرحلتين SLS2، وطريقة معمة للنماذج اللحظي لمعالجة أي مخاوف تتعلق بمشاكل التجانس الداخلي.

تشير النتائج إلى وجود علاقة معنوية وسلبية بين الإفصاح البيئي للشركات وإدارة الأرباح في الكويت، هذا يعني أن المديرين المسؤولين بيئياً، هم أقل عرضة للمشاركة في ممارسات إدارة الأرباح في الكويت، المعنى النظري لنتائج هذه الدراسة هو: أن المديرين في الكويت يبدو أنهم يستخدمون الإفصاح البيئي للشركات، كطريقة لتقليل إمكانية أي إجراءات رسمية أو غيار رسامة يمكن فرضها على أنشطتهم.

الدراسة الثانية: Vilchez M et al ,2020 بعنوان:

"The Influence of Pro-Environmental Managers' Personal Values on Environmental Disclosure: The Mediating Role of the Environmental Organizational Structure".

هدفت هذه الدراسة إلى إجراء دراسة متعمقة لتأثير العوامل الداخلية على إفصاح الشركات للمعلومات البيئية، يتم تحليل تأثير القيم الشخصية للمديرين المؤيدين للبيئة على جودة الإفصاح البيئي، ومدى تأثير هذه القيم من خلال الممارسات المرتبطة بالهيكل التنظيمي البيئي للشركة، وطبقت هذه الدراسة على 137 شركة إسبانية مؤثرة بيئياً، باستخدام نماذج المعادلة الهيكلية للمربعات الصغرى الجزئية، لتحليل العلاقة بين جودة المعلومات البيئية التي كشفت عنها الشركات، ومستوى التزامها تجاه البيئة، والقيم الشخصية للمديرين المسؤولين عن تلك التقارير.

توصلت الدراسة إلى: إن العلاقة الإيجابية بين القيم الشخصية للمديرين المؤيدين للبيئة وجودة الإفصاح البيئي، تتم بوساطة الهياكل التنظيمية البيئية للشركات، سيساعد فهم العلاقة بين القيم الشخصية للمديرين وجودة التقارير البيئية للشركات في تصميم السياسات التي يمكن أن تعزز شفافية الشركة والمساءلة، وأوصت الدراسة أن يتم إلقاء الضوء على الآليات التي يمكن أن تعزز شفافية الشركات ومساءلتها فيما يتعلق بالمسائل البيئية.

"Corporate Governance and Corporate Environmental Disclosures of Public-Listed Companies in Bursa Malaysia".

هدفت هذه الدراسة إلى زيادة فهم ممارسات الإفصاح والعلاقة المتبادلة بين حوكمة الشركات **CG** والإفصاحات البيئية للشركات **CED** للشركات في المجالس الرئيسية لبورصة ماليزيا، وطبقت هذه الدراسة على 251 شركة خلال الفترة 2018 عن طريق التحليل الكمي للتقارير السنوية، لتحديد مقدار الإفصاح البيئي ومقارنتها بمختلف إجراءات حوكمة الشركات، تم استخدام تحليل الانحدار لفحص العلاقة بين **CG** والمتغيرات المستقلة للحوكمة وهي المديرين المستقلين غير التنفيذيين والرئيس المسلم رئيس مجلس الإدارة، وهيكل الملكية الإسلامية، وتم التوصل إلى النتائج الآتية : وجد التحليل علاقة مهمة بين مدى الإفصاح البيئي للشركات غير مهم بالنسبة لهياكل الملكية الإسلامية ، تشير النتائج إلى وجود تحسينات في الإفصاح البيئي للشركات على مر السنين، ويمكن أن تكون مفيدة في تقديم الأدلة للهيئات التنظيمية لمزيد من البحث والنظر في تحديد عناصر حوكمة الشركات، التاي ستعزز الإفصاح البيئي للشركات.

الدراسة الرابعة Joudeh *et al.*, 2018 بعنوان:

"Environmental Disclosure in the Annual Reports of the Jordanian Mining and Extraction Companies".

هدفت الدراسة الحالية إلى فحص مستوى الإفصاح البيئي في التقارير السنوية للشركات الاستخراجية والتعدينية الأردنية، وكذلك تحديد مشاكل الإفصاح البيئي التي تواجهها تلك الشركات، وتام جمع البيانات الأولية من خلال توزيع استبانة على رؤساء أقسام المحاسبة في الشركات الاستخراجية والتعدينية الأردنية، بواقع استبانة واحدة لكل شركة، أما البيانات الثانوية فتم جمعها من خلال التقارير السنوية للشركات للعام

أظهرت نتائج الدراسة: أن الشركات لا تهتم كثيراً بالإفصاح البيئي، ولا يوجد لديها سياسات إفصاح بيئية واضحة، وأنها تواجه مشاكل عدة تعترض عملية الإفصاح البيئي

وإن أهم التوصيات التي خرجت بها الدراسة: زيادة الاهتمام بالإفصاح البيئي، والاهتمام بمعالجة مشاكل الإفصاح البيئي، والالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية، وتأسيس أقسام خاصة بالإفصاح البيئي، والاهتمام بتطبيق الإفصاح البيئي، وزيادة عدد موظفي أقسام المحاسبة من أصحاب المؤهلات العلمية والمعرفة والمهارة، وتوفير البرامج التعليمية والدورات التدريبية لهم. ويجب على الجهات الحكومية تفعيل وتطوير النصوص القانونية والتشريعية الخاصة بالإفصاح البيئي، ومعالجة القصور فيها، وزيادة الحوافز، والدعم للشركات التي تقوم بالإفصاح البيئي، واتخاذ الإجراءات القانونية بحق الشركات، التي لا تلتزم بتعليمات الإفصاح البيئي.

"Corporate Environmental Performance, Environmental Information Disclosure, and Financial Performance: Evidence from China".

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العلاقات بين الأداء البيئي للشركات، والإفصاح على المعلومات البيئية، والأداء المالي في الصين، والتي شهدت نموًا سريعاً على حساب التدهور البيئي، وتكونت عينة الدراسة من 475 شركة صينية، مدرجة في البورصة الصينية، وتم الاعتماد على الاستبيان بحيث وزعت 950 استبانة، خلال الفترة 2013-2014

وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة غير خطية بين الأداء البيئي للشركات والإفصاح البيئي، وعلاقة غير مهمة بين الأداء البيئي والأداء المالي، وعلاقة سلبية بين الإفصاح البيئي والأداء المالي، والتي تختلف عن معظم النتائج في البلدان المتقدمة، وتشير النتائج أيضاً إلى أن الشركات الصينية، لديها دوافع قليلة للكشف عن المعلومات البيئية أو تحسين الأداء البيئي وأوصت الدراسة على أن الكشف الإلزامي عن المعلومات البيئية ضرورياً، ويجب وضع سياسة بيئية مناسبة لمعاقبة الانتهاكات البيئية، وتشجيع الأداء البيئي الأفضل.

الدراسة السادسة: Omnamasivaya, Prasad, 2016 بعنوان:

"The Influence of Financial Performance on Environmental Accounting Disclosure Practices in India: Empirical Evidence from BSE".

هدفت الدراسة إلى اختبار ما إذا كان الأداء المالي يعزز ممارسات الإفصاح البيئي في الهند وذلك بالاعتماد على الشركات المدرجة في السوق المالي الهندي. وطبقت هذه الدراسة على 30 شركة مدرجة في السوق المالي الهندي، وتم قياس ممارسات الإفصاح البيئي عن طريق جمع البيانات، خلال الفترة 2011-2015، بالاعتماد على التقارير المالية السنوية للشركات التي شملت عينة الدراسة، وقد تم قياس الأداء المالي من خلال أخذ مؤشرات المتغيرات المستقلة التالية: صافي هامش الربح، العائد على رأس المال العامل، ربحية السهم، نصيب السهم من التوزيعات، العائد على الأصول، العائد على حقوق الملكية، نسبة الأسعار إلى الإيرادات، نسبة التوزيعات المدفوعة، العائد على حقوق المساهمين، السعر السوقي للسهم، متوسط قيم متغيرات الأداء المالي وممارسات الإفصاح المحاسبي البيئي، كمتغير تابع تم أخذها في الاعتبار، لاختبار العلاقة بينهما بالاعتماد على أسلوب الانحدار الخطي المتعدد، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ايجابية بين ممارسات الإفصاح المحاسبي البيئي وبين كل من رأس المال العامل العائد على السهم، ونصيب السهم من التوزيعات، والعائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية، ونسبة السعر للأرباح والسعر السوقي لساهم، وتوصلت أيضاً إلى وجود علاقة سلبية بين ممارسات الإفصاح وكل من: صافي

هامش الربح ونسبة التوزيعات المدفوعة، والعائد على حملة الأسهم، وقد لخصت الدراسة في المجمل إلى أن الأداء المالي يؤثر على ممارسات الإفصاح المحاسبي البيئي في الهند.

الدراسة السابعة 2012 Aburaya بعنوان:

"The Relationship Between corporate Governance and Environmental Disclosure: Uk Evidence".

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين مجموعة من آليات حوكمة الشركات استقلالية المجلس، ازدواجية الدور، حجم المجلس، نشاط المجلس، المؤهلات والخبرات العلمية والمهنية، النفوذ المجتمعي للمديرين، العضوية في أكثر من مجلس إدارة، وجود لجنة للمسؤولية البيئية، استقلالية لجنة المراجعة، استقلالية لجنة المكافآت، استقلالية لجنة الترشيحات، الملكية المركزة، الملكية المؤسساتية، ومستوى جودة الإفصاح البيئي في التقارير المالية السنوية، وطبقت هذه الدراسة على 299 مؤسسة إنجليزية مقيدة بالبورصة، عن طريق تحليل التقارير المالية السنوية خلال الفترة 2004-2007 وباستخدام تحليل الانحدار.

أظهرت نتائج الدراسة: وجود علاقة موجبة دالة إحصائياً بين ارتفاع مستوى الإفصاح البيئي وانخفاض استقلالية المجلس، الفصل بين الدورين، زيادة نشاط المجلس، ازدياد أعضاء مجلس الإدارة الذين يتواجدون في مجالس إدارة أخرى، وجود لجنة للمسؤولية البيئية، انخفاض استقلالية لجنة الترشيحات، وانخفاض تركيز الملكية. توصلت الدراسة أن لبعض آليات الحوكمة الأخرى، والمتمثلة في نسبة المدراء المؤهلين في الأمور المحاسبية والمالية، زيادة استقلالية لجنة التدقيق، ارتفاع الملكية المؤسساتية، علاقة موجبة مع المستوى المفصوح عنه لبعض فئات الإفصاح البيئي، وهذا ولم تتوصل الدراسة إلى وجود أي علاقة دالة إحصائياً بين كل من حجم المجلس، النفوذ المجتمعي للمديرين، استقلالية لجنة المكافآت، مع مستوى الإفصاح البيئي للمؤسسات المدروسة

الدراسة الثامنة: Husman *at al.*, 2006 بعنوان :

"Corporate Social and Environmental Disclosure in Developing Countries: Evidence from Bangladesh".

هدفت الدراسة إلى التحقق من طبيعة التقارير الاجتماعية والبيئية في التقارير السنوية للشركات، حيث درست العلاقة بين الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية والخصائص العديدة للشركات في بنغلاديش، عن طريق تحليل التقارير السنوية لجميع الشركات غير المالية المدرجة في بورصة داكا، وتم استخدام المتوسط الحسابي كمقياس لإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية في بنغلاديش، وقد أظهرت نتائج الدراسة اختلافات كبيرة في مستويات الإفصاح الاجتماعية والبيئية، كما أظهرت هذه الدراسة أن عدداً قليلاً من الشركات في بنغلاديش تباذل جهوداً لتوفير الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية، على أساس طوعي، والتي معظمها ذات طابع نوعي، وأظهرت الشركات في بنغلاديش أن لديها أدنى مستويات الإفصاح الاجتماعي والبيئي، بالإضافة إلى ذلك، فإن عدداً كبيراً من الشركات التي تكبدت خسائر خلال الفترة قيد الدراسة أظهرت

مستوى متدنيا في الإفصاح، في حين أن أعلى درجات الإفصاح كانت في الشركات التابعة للشركات متعددة الجنسيات أو الشركات الكبر .

دراسة التاسعة: Moor and Beelde, 2005 بعنوان، :

"Environmental Auditing and the Role of the Accountancy Profession".

قامت الدراسة بالتركيز على أوجه الشبه والاختلاف بين الرقابة البيئية وتدقيق البيانات المالية، كما قامت بمراجعه الأدبيات السابقة للرقابة البيئية ودور المحاسبين في التمييز بين التدقيق الإلزامي وتدقيق نظم المعلومات البيئية، كما ركزت على التدقيق الخارجي في هذا المجال، حيث أن الرقابة البيئية أصبحت تركز على تقييم النظم، وهذا يحدث هيكلاً للرقابة البيئية مشابهاً لتدقيق البيانات المالية، مما سهل عملية دخول المحاسبين المهنيين لهذا المجال، ومن مساو هذا التطور التركيز على الرقابة البيئية جعل الرقابة تخرج عن مسارها، حيث أصبح التركيز على التدقيق البيئي أكثر من التركيز على التلوث وانبعاث الغازات السامة، وتقليل دور المهندسين والخبراء العلميين من دورهم في الرقابة البيئية، وتوصلت الدراسة إلى أن المشاكل التي تواجه مهنة التدقيق بهذا الخصوص هي: إن الرقابة البيئية تحتاج خبراء ومختصين، لكن من الصعب تقييم نتائج أعمالهم نتيجة لعدم وجود معايير محددة للرقابة البيئية، مما قد يخلق التزامات مهنية على شركات التدقيق، إن التدقيق البيئي يتطلب مستويات متعددة من المهارات، فإنه من الواضح أن تكوين فريق تدقيق متكامل هو الأساس العقلاني المنطقي لتنظيم الرقابة البيئية، مما يعني أن المدقق سوف يتعاون مع المهندسين والخبراء في العلوم الطبيعية الأخر ، في هذا المجال إن المساهمة الرئيسة للمدقق الخارجي، كمدقق مستقل وموضوعي، يقوم بالنظر إلى الأنظمة، ويقوم بمزج خبرته مع خبرة الخبراء والمهندسين، مما يؤدي إلى فهم عميق للعمليات ونتائجها على البيئة.

المطلب الثالث: التحليل والتعقيب على الدراسات السابقة

لقد تناولتا في بحثنا هذا مجموعة من الدراسات السابقة منها باللغة العربية واخرى باللغة الاجنبية، حيث ركزت الدراسات السابقة على أحد أو بعض جوانب المحاسبة عن الأداء البيئي، فمنها من ركزت على التكاليف البيئية دون العوائد البيئية، ومنها من ركزت على مدى الإفصاح عن القضايا البيئية في التقارير المالية السنوية دون التركيز عن القياس البيئي ، فقد جاءت دراستنا بهدف تطرق الى متغيرات القياس والافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية بشكل مفصل ومدروس فقمنا بتسليط الضوء على المفاهيم الاساسية المتعلقة بالموضوع و تطرقنا ايضا الى اهم معوقات التي تحد من الافصاح و القياس المحاسبي البيئي 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 .

اما بالنسبة للدراسة الميدانية نجد من استعمل الاستبيان هذا لمعرفة الاثر أو العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة، وهناك من استخدم دراسة حالة من أجل بلوغ هدفه وفي دراستنا اتجهنا لدراسة حالة وذلك لتعمق في الموضوع واكتشاف خفايا الموضوع واطفاء الشفافية والموضوعية حيث في مرحلة تربصنا في ملبنة

المنبع سعيدة، حاولنا معرفة اهم التكاليف التي تتحملها ملبنة المنبع سعيدة لحماية البيئة وكيفية تخلص من نفاياتها وحاولنا اكتشاف اسلوب الذي تستعمله للقياس وكذا طريقة الافصاح عليه

خلاصة الفصل

تناول هذا الفصل الأسس النظرية التي تقوم عليها دراسة القياس والافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية، من خلال استعراض المفاهيم المرتبطة بالتكاليف البيئية والقياس والافصاح المحاسبي واهميتهم، كما تم التطرق الى طرق ومناهج القياس، ومتطلبات واساليب الافصاح المحاسبي.

أظهرت المراجعة النظرية أن القياس والافصاح عن التكاليف البيئية يجب ان يكون إلزاميا خاصة بالنسبة للمؤسسات الصناعية، وأن يتم إصدار العديد من القوانين والتشريعات التي تحكم عمليات القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية، وتبين مدى التزام المؤسسات الصناعية بتطبيقها للقوانين المتعلقة بحماية البيئة

من خلال قيامها بالإفصاح عن أدائها البيئي محاسبيا في قوائمها المالية، رغم الصعوبات والتحديات التي تحول دون قيامها بذلك، التي تتوزع بين معوقات تنظيمية وتشريعية، معوقات علمية ومهنية، وأخرى لها علاقة بالجانب المالي والإداري، والتي لا يمكن تجاوزها إلا من خلال نموذج نظري تعتمد عليه المؤسسات الصناعية، يتناسب وإمكاناتها ويلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات البيئية. كما أن إفصاح المؤسسات الصناعية عن ممارساتها المتعلقة بأدائها البيئي، يحقق الثقة بدرجة أكبر في ضمان الرضا لأدائها الاجتماعي، وذلك من خلال الاستجابة لرغبات العملاء في توفير منتجات صديقة للبيئة، كما أنه يضمن لها دعما لقدرتها التنافسية في مجال الجودة بصورة عامة وجودة الأداء البيئي بصفة خاصة.

الفصل الثاني: الجانب التطبيقي

تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الجانب النظري من الدراسة لمختلف المفاهيم الأساسية حول القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية سنحاول من خلال هذا الجانب إسقاط مختلف المفاهيم النظرية على واقع ملبنة المنبع سعيدة تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: تقديم ملبنة المنبع سعيدة

المبحث الثاني: واقع الإفصاح والقياس عن التكاليف البيئية في ملبنة المنبع سعيدة

وللوصول إلى المعلومات اللازمة تم استعانة بمجموعة من الوسائل واستخدام الأدوات التالية.
المقابلة: تعدّ المقابلة من أكثر الأدوات شيوعاً في جمع المعلومات، وهي محادثة تتم بين مسؤول الجهة المعنية والشخص الذي يطلب المعلومات، بهدف توفير بعض التفاصيل حول موضوع البحث.
الملاحظة: استخدمنا الملاحظة كاستراتيجية لجمع المعلومات الأولية.

الوثائق: اعتمدنا في الدراسة على الوثائق الخاصة بالملبنة المنبع سعيدة التي تحتوي على معلومات حول أنشطتها المتعلقة بالتكاليف البيئية والإفصاح عنها.
الإنترنت: استخدمنا الإنترنت للحصول على معلومات حول تاريخ المؤسسة.

المبحث الاول: تقديم لمبنة المنبع سعيدة

أنشئت المؤسسة بأمر رقم 69-63 في 20 نوفمبر 1996 وهي في شكل مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري وصناعي تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية، نلاحظ أن الديوان للحليب تحت سلطة وزارة الفلاحة وقد تم تقسيم هذا الديوان حسب النواحي التالية:

- الناحية الشرقية ORELAIT.
- الناحية الوسطى OROLAC.
- الناحية الغربية OROLAIT.

المطلب الاول: التعريف بمبنة المنبع سعيدة

يعتبر الديوان الجهوي الغربي للحليب ومشتقاته مؤسسة عمومية اقتصادية، وهي مختصة في إنتاج الحليب ومشتقاته عن طريق وحداتها المنتشرة عبر الجهة الغربية من الوطن، مقرها الرئيسي في مدينة وهران. تأسست هذه المؤسسة في سنة 1948 عن طريق مجموعة من منتجي الحليب كان عددهم 150 منتج برأس مال يقدر ب 900000 فرنك فرنسي قديم وبطاقة إنتاجية تقدر ب 420 ألف لتر يوميا، وهذا تحت اسم مركب حليب وهران (CLO).

عرفت المؤسسة عدة تغيرات، حيث سنة 1967 أصبحت تسمى بتعاونية حليب وهران، وفي عام 1970 حل محلها الديوان الوطني للحليب ومشتقاته والذي هو مؤسسة إنتاجية وتجارية. أما في 12-12-1981 أنشئ الديوان الغربي للحليب ومشتقاته OROLAIT في إطار إعادة تركيب المؤسسات بمرسوم رقم 81-354، وهذا الديوان كانت له مجموعة من المهام الرئيسية كمعالجة الحليب ومشتقاته. وبعد الإصلاحات الاقتصادية دخلت المؤسسة الاستقلالية في ماي 1990، وتحررت من ناحية التسيير والتمويل وإقامة المشاريع الاستثمارية واختيار الموردين وأصبح الديوان مؤسسة عمومية اقتصادية في شكل أسهم تنتمي لقطاع التغذية، ومزودة برأس مال يقدر ب 40 مليون دينار جزائري ويحتوي على الوحدات التالية:

- وحدة الإنتاج بوهران.
- وحدة الإنتاج بسيدي بلعباس.
- وحدة الإنتاج بمستغانم.
- وحدة الإنتاج بسعيدة.
- وحدة الإنتاج بمعسكر.
- وحدة الإنتاج بتيارت.
- وحدة الإنتاج ببشار.
- وحدة الإنتاج بتلمسان.

المطلب الثاني: لمحة تاريخية والبنية الادارية لوحدة الانتاج بسعيدة.

1 _ لمحة تاريخية لوحدة الانتاج بسعيدة: ⁴³

وحدة سعيدة * المنبع* تقع بالقرب من مدينة سعيدة شمالا بالمنطقة الصناعية كانت البداية في بنائها سنة 1984 ودخلت ميدان إنتاج في 13-2-1988 بقدرة إنتاجية تقدر ب 40000 لتر من الحليب و10000 لتر من اللبن.

كانت هذه الوحدة تابعة إلى المؤسسة الأم OROLAIT بوهران إلى غاية 30-12-1997، من 1-10-1997 أصبحت هذه الوحدة تسمى بوحدة المنبع للحليب وهي وحدة مستقلة رأس مالها يقدر ب 1000000 دج ويتمثل إنتاجها في الحليب ومشتقاته كما تتسع مناطق توزيع إلى كل من وهران، مشرية، عين الصفراء، فرندة، البيض، سيق، المحمدية.

تنقسم الوحدة إلى ثلاثة بنايات :

1- المخزن الخاص بالمواد الأولية و مواد التغليف .

2- الورشة الخاصة بالإنتاج مقسمة إلى خمسة أقسام :

أ - ورشة إعادة التركيب .

ب - ورشة التعقيم أو البسترة .

ت - ورشة التكييف أو التعليب .

ث - قسم التنظيف .

ج - غرفة التبريد.

2_ البنية الادارية لوحدة الانتاج بسعيدة:

تشغل الوحدة 2*8سا يوميا بحيث أن عدد العمال الإجمالي هو 146 عاملا موزعين حسب المصالح و ذلك كتوزيع أولي كما يلي :

- المديرية و الإدارة العامة و المراقبة و التسيير: 5 عمال .

- المحاسبة و المالية: 5 عمال .

- الإنتاج: 60 عامل.

- الصيانة: 12 عمال.

- التموين: 6 عمال .

- البيع: 25 عامل .

⁴³ وثائق ملبنة المنبع سعيدة

- مصلحة الاستقبال: هذه المصلحة يستقبل فيها حليب البقر من عند الفلاحين ،العدد : 6عمال .
- المخبر: 3عمال .
- الأمن: 24عامل .

تنتج الوحدة حوالي 31058174 لتر سنويا . (انتاج سنة 2024)

يتم إنتاج الحليب على نوعين ، الكيس و العلبه ، و كذلك بالنسبة للبن . و من بين انواع الحليب نجد حليب مدعم ، حليب بقر كامل الدسم ، حليب بقر مدعم ، حليب بقر منزوع الزبدة جزئيا ، يتم انتاج كذلك الزبدة "سمن" ، القشطة الطازجة ، جبن ذائب ، جبن بعجينة مضغوطة ، ياغورت معطر ، و شاريات بالحليب .

ملاحظة :

العمل في الورشات يتم على شكل نظام أفواج و يكون العمل لمدة 8سا يوميا لكل فوج .

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للوحدة .

سنتطرق في هذا المطلب بتقديم مختلف المصالح للهيكل التنظيمي للوحدة .

شرح الهيكل التنظيمي للوحدة :

يتكون هذا الهيكل من 6 مديريات أو مصالح رئيسية تابعة لها مصالح ثانوية :

1-المديرية التقنية : و تضم هذه 4 مصالح ثانوية :

أ - مصلحة الإنتاج :

و هذه المصلحة بدورها تضم ورشتين : ورشة التحضير ، ورشة التعقيم .

* ورشة التحضير :

يتم في هذه المرحلة تخليط المادة الأولية * مسحوق الحليب * مع إضافة الماء و بعض المستلزمات الضرورية للحصول على الحليب ، هذه المواد التي تستورد غالبا من الدول الاسكندنافية بالتحديد من النرويج .

* ورشة التعقيم :

هذه المرحلة يتم تعقيم الحليب أو ما يعرف بعملية البسترة حتى يكون صالحا للاستهلاك البشري .

إضافة إلى الورشتين السابقتين هناك غرفتين للتبريد تفصلان بينهما، الغرفة الأولى مخصصة لخرن مشتقات الحليب التي تحتاج إلى برودة شديدة وهي منتجات ذات مدة صلاحية طويلة، أما الغرفة الثانية فدرجة البرودة فيها متوسطة ويتم فيها تخزين المنتجات التي تكون مدة فسادها سريعة جدا كالجبنة مثلا، وتفكر المؤسسة في زيادة إنتاج بإضافة فرقة ثالثة من العمل لضمان الإنتاج على مدار الساعة.

ب - مصلحة الصيانة:

تقوم هذه المصلحة بصيانة وإصلاح آلات و تجهيزات مستعملة في الإنتاج ، و لها علاقة أيضا مع مصلحة التموين و التوزيع عن طريق إصلاح وسائل النقل حيث تسهر هذه المصلحة على :

- ضمان المحافظة على وسائل الإنتاج .
- ضمان الصيانة والتشغيل المتواصل لكل التجهيزات المرتبطة و المشاركة في الإنتاج .
- تحقيق الأهداف المسطرة ضمن برنامج الصيانة المعدة سابقا .
- إعداد وتنسيق و مراقبة الصيانة السنوية للوحدة .

و تظم مكتبا للدراسات وورشنة لعملية الصيانة المجهزة بالوسائل اللازمة لذلك .

ج - المخبر :

يقوم باستقبال حليب المربين و إجراء تحليلات للتأكد من مدى مطابقتها للمعايير المطلوبة سواء تعلق الأمر بنسبة الماء أو درجة الحموضة و هذا عن طريق تحاليل فيزيوكيميائية ثم تحاليل بكتريولوجية للتأكد من خلوه من أي أمراض و يقوم بتحليل المواد المستوردة من الوحدات الأخرى .

د - مصلحة تجميع و استقبال الحليب :

دورها استقبال حليب المربين وتسييرهم إداريا حيث تعادل مساهمة المربين بالحليب الطبيعي من الإنتاج الكلي ويتم تسييرهم وتنظيمهم بالتعاون مع المخبر .

2 - مديرية المحاسبة و المالية: تحتوي هذه الوظيفة على المصالح التالية:

أ - مصلحة المحاسبة العامة :

والتي تعني بضبط العمليات والحسابات المالية التجارية وفقا لأصول المحاسبة المتعارف عليها، وبناء على الوثائق التي يحتفظ بها لغرض الإثبات والتطهير ومن أهم مهامها:

- مراقبة و متابعة الصندوق و توجيه المداخيل إلى البنك .
- مراقبة خزينة المؤسسة .
- تبرير نفقات و مداخيل المؤسسة .
- إعداد قوائم الحسابات الختامية كالميزانية ، جدول حسابات النتائج والتي تمكن من تحليل وضعية التسيير داخل المؤسسة .
- القيام بعملية الجرد، الترحيل إلى دفتر الأستاذ وتسجيل العمليات يوميا.

ب - المحاسبة التحليلية:

و التي تم الشروع في تطبيقها نظرا للنقائص الناتجة عن المحاسبة العامة ، فبواسطة المحاسبة التحليلية يتم تصنيف التكاليف و تحليلها ، و حساب التكلفة النهائية بدقة .

3- الإدارة العامة:

وظيفتها الرئيسية هي تسيير المستخدمين وتنقسم إلى المصالح الآتية:

أ - تسيير المستخدمين:

تهتم هذه المصلحة بشؤون المستخدمين و التأكد من صلاحية العاملين و تأهيلهم من كونهم في الأماكن المناسبة و من كون شروط عملهم الحسنة و مشجعة على بذل الجهد و تكريس الطاقات من أجل العمل كما أنها تسهر على ضمان حقوق و واجبات العامل في إطار ما يعرف بعلاقات العمل .

ب - مصلحة التكوين :

دورها يتمثل في إطارات المؤسسة أو إطارات أخرى غير تابعة للمؤسسة * التكوين المهني ، المتربصين ... الخ * .

ج - المصلحة الاجتماعية:

تسهر هذه الأخيرة على حل كل مشاكل العمال الاجتماعية و المهنية، و تشرف على تلبية متطلبات العمل.

4 - مديرية البيع:

تنقسم هذه المديرية إلى المصالح الآتية:

أ - مصلحة تسيير المبيعات:

ويتلخص دورها في الاستقبال و البيع و تسيير هذه العمليات إداريا.

ب - مصلحة البيع:

تهتم ببيع منتج الحليب ومشتقاته وتسيير موزعي الحليب سواء داخل الولاية أو خارجها.

ت - مصلحة الفوترة: يتلخص دورها في إعداد الفواتير لكل المبيعات سواء تعلق الأمر بالحليب أو مشتقاته.

د - مصلحة النزاعات القضائية: تهتم نكل النزاعات القضائية التي تخص الوحدة سواء تعلق الأمر

بالموزعين أو العمال، فأحيانا يخل أحد الموزعين بالعقد الذي يربطه بالوحدة فهنا يأتي دور هذه المصلحة في متابعتها قضائيا.

و - مصلحة النقل:

المهمة الأساسية لهذه المصلحة تتمثل في توفير وسائل النقل سواء نقل المواد الأولية أو المنتجات أو قطع الغيار.

5 - مديرية التموين:

تقوم بتموين الوحدة بكل مستلزمات الإنتاج من مسحوق الحليب، مادة دسمة، مواد التغليف... الخ. إذ تحصل على المادة الأولية الغبرة عن طريق المؤسسة الأم و هذا عبر مؤسسة أنشئت لغرض تموين الوحدات بالمواد الأولية، حيث ترسل الوحدة الكمية المطلوبة و تقوم تلك المؤسسة بشرائها و التفاوض مع الشركات الأجنبية مباشرة، أما فيما يخص مواد التغليف من نوع الكيس فإنها كانت تجلب من إسبانيا ثم انطلق إنتاجها محليا بمركب المدية و هي ذات جودة متوسطة و لكنها تتحسن مع مرور الوقت، كما أنها تحصل على مادة التغليف من نوع علب ألمانيا.

كان قرار بدء إنتاج العلب قد تم على مستوى المديرية الجهوية بوهران وهذا ضمن خطة وطنية تهدف إلى التخلص من الكيس التقليدي لكن هذا المشروع لم يكتمل ولقد عادت المؤسسة بعد مدة إلى الطريقة الأولى نظرا لعدم رواج هذه الفكرة، واتجهت بهذا النوع من التغليف إلى ولايات أخرى وبالأخص وهران، وتنقسم هذه المديرية إلى مصلحتين:

*** مصلحة تسيير المخزون:**

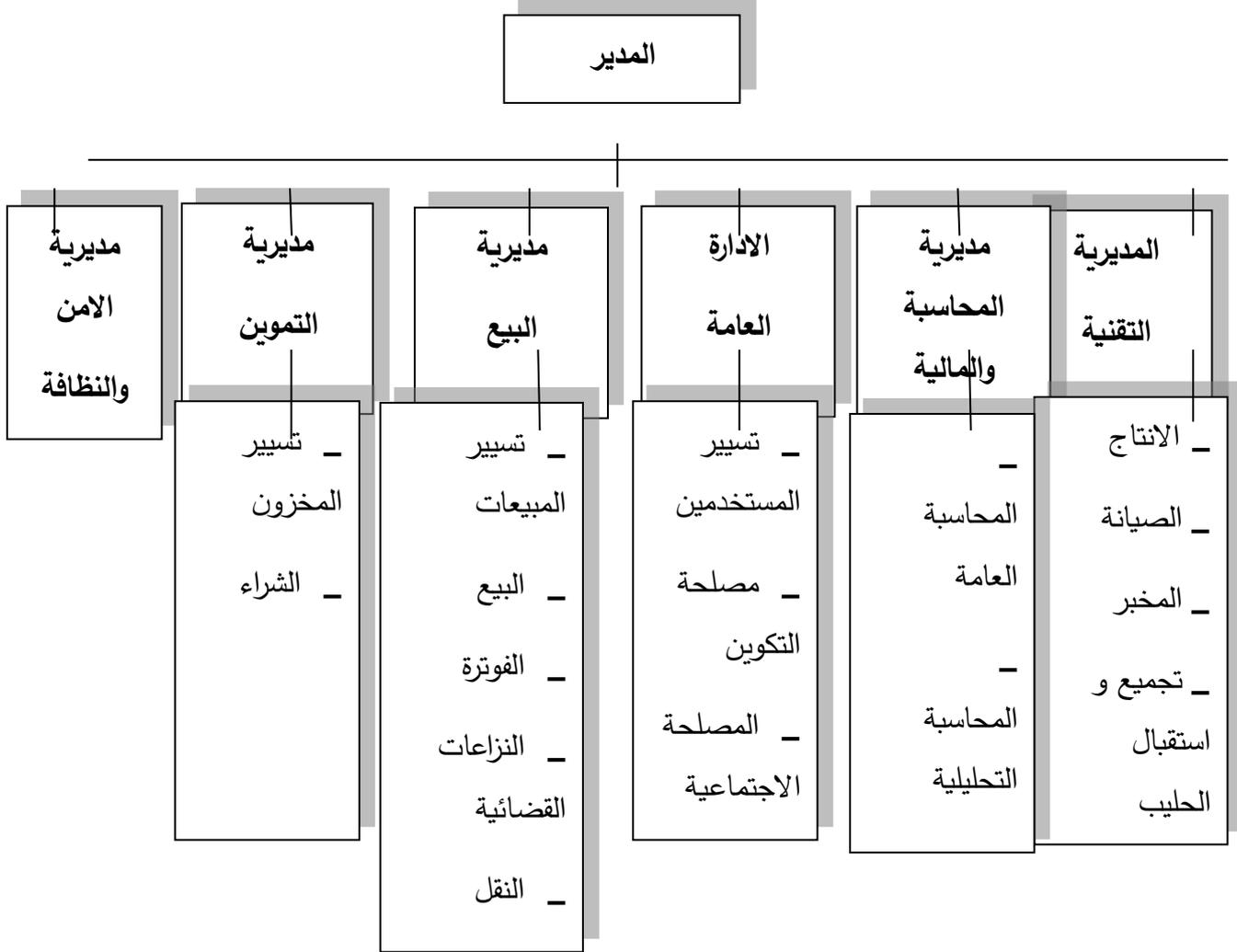
تهتم بتسيير وإدارة المدخلات والمخرجات للمواد الأولية المختلفة مواد التغليف، مواد التنظيف، قطع الغيار، وبالتالي فهذه المصلحة تتعامل مع كل أقسام الوحدة.

*** مصلحة الشراء:** تهتم بكل ما يتعلق بشراء المواد الأولية وكل مستلزمات الإنتاج.

6 - مصلحة الأمن والنظافة:

تضم مصلحة الوسائل العامة: تقوم بمراقبة المعدات وأمن العمال كما أنها مسؤولة عن مراقبة دخول وخروج العمال والشاحنات وتقوم بحفظ الوحدة.

الشكل رقم(3): الهيكل التنظيمي لملبنة سعيدة



المصدر: من اعداد الطالبتين استنادا على وثائق المؤسسة

المبحث الثاني: واقع الإفصاح والقياس عن التكاليف البيئية في ملبنة المنبع سعيدة

المطلب الأول: منهجية قياس التكاليف البيئية في ملبنة المنبع سعيدة

تقوم المؤسسة بتحديد قيم لجميع عناصر التكاليف المتولدة عن التزام المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية والبيئية، ومن هذا فإن المؤسسة محل الدراسة تحاول جاهدة التزام بالقياس المحاسبي للتكاليف البيئية بحيث تستعمل هذه الأخيرة نوعين من القياس وهما قياس الوصفي وقياس النقدي

القياس الوصفي: يكون من خلال التقارير ناتجة عن عمليات بحث دورية لمراكز الإنتاج ومصالح الملبنة بحيث تكون العمليات البحثية متوقعة وفق ما تضعه الإدارة ، أي انه له جدول زمني دوري خلال السنة بحيث تكون زيارات لمصالح ومرافق المؤسسة مبنية على هذا الجدول الزمني ، وهناك عمليات بحثية غير متوقعة ، والتي تقوم بها على بناء على حدث غير متوقع كتسرب الغازات، صرف المياه المستعملة في الوسط الطبيعي او مختلف البقايا الناتجة عن العمليات الإنتاجية.... الخ دون توقع ذلك ، فهناك الزيارة تكون مستعجلة وغير متوقعة، ويقوم من خلال البحث بالنقاط صور للحوادث المضررة بالبيئة ويقدم تقرير في تفصيل لما تم اكتشاف وما يجب فعل بموجب القانون، أي انه يضع القانون او المرسوم الذي بموجب يجب إزالة الخطر البيئي ثم يوقع على التقرير ويوجه التقرير إلى مدير المؤسسة الذي بدوره يقوم بالاطلاع على التقرير وإصدار امر تنفيذ ما جاء في التقرير للقضاء على التلوث وإصلاح الخطأ الذي حدث.

القياس النقدي: يتم القياس النقدي للتكاليف البيئية من طرف مصلحة المحاسبة بحيث تقوم هذه الأخيرة بالعمل على من خلال تقدير هذه التكاليف ووضعها في فواتير، وعادة يكون القياس الوصفي مبني على الوصف التفصيلي بحيث يأمر المدير بتحمل التكاليف بناء على تقرير الإدارة البيئي وتقوم هنا مصلحة المحاسبة بإدراج كل ما تحملته المؤسسة من تكاليف محاسبيا، وفي بعض الاحيان يكون ذلك ليس بناء على تقارير الإدارة البيئي مثل المساحات الخضراء بالمؤسسة، أي ان هذه الأخيرة بناء على ما تنتهج المؤسسة من سياسات ضمن إطار السلامة البيئية ومنها نشر الغطاء النباتي كون هذه المؤسسة سباقة لهذا المجال حتى قبل وجود قوانين وتشريعات تنص على إدخال البعد البيئي في المؤسسة في الجزائر.

المطلب الثاني: التكاليف البيئية التي تتحملها ملبنة المنبع سعيدة

الفرع الأول: تسيير النفايات والتخلص منها

انطلقت مسيرة الاهتمام بتسيير النفايات في المؤسسة 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.

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 النفايات، من أمثلة ذلك ما يأتي:

✓ 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 والجدول اسفله يمثل رقم اعمال المحقق من بيع النفايات لوكلاء مختصين في جمع وتحويل النفايات:

الجدول(4): يمثل رقم الاعمال المحقق من بيع النفايات 2021-2024

2024	2023	2022	2021	
19290.250	26561.083	29468.750	46263.700	كمية النفايات(كغ)
2814057.00	4013771.00	3884975.00	3399777.00	رقم اعمال (دج)

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

✓ النفايات الناتجة عن الأنشطة العلاجية وما شابهها فيتم التخلص منها عن طريق حرقها في اماكن مخصصة تحددها البلدية والمؤسسة تتحمل تكلفة حرقها

✓ الزيوت والشحوم المستعملة يتم استعادتها من قبل المؤسسة الوطنية لإنتاج الزيوت والشحوم التابعة لمؤسسة NAFTAL والبطاريات المستعملة للمؤسسة الوطنية لإنتاج البطاريات التابعة لمؤسسة ENPEC.

الفرع الثاني: الضرائب التي تسددها ملبنة المنبع سعيدة⁴⁴

الأساس القانوني لهذا الرسم هو المادة 117 من القانون رقم 25-91 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991، المعدل والمتمم بالمادة 54 من قانون المالية 2000 والمادة 202 من قانون المالية لسنة 2002.

2009 أكتوبر 20 المؤرخ 09-336 يطبق هذا الرسم على النشاطات المرفقة قائمتها بالمرسوم التنفيذي رقم الذي حدد النشاطات الملوثة والخطيرة على البيئة والمعامل المضاعف لها تصنف النشاطات الملوثة والخطيرة على البيئة إلى صنفين:

-النشاطات الخاضعة لتصريح مسبق قبل الشروع في الخدمة من رئيس المجلس الشعبي البلدي المختص إقليميا.

⁴⁴مقابلة شخصية مع محاسب الملبنة المنبع سعيدة السيد عبد الهادي بوشريط

- النشاطات الخاضعة لتصريح مسبق سواء من الوزير المكلف بالبيئة أو الوالي المختص إقليمياً أو رئيس المجلس الشعبي البلدي المختص إقليمياً.

يبين الجدول الفرق بين التكلفة العادية والتكلفة بعد التخفيض المفروض على المؤسسات

الجدول(5): الضريبة المفروضة على المؤسسات الصناعية

التكلفة بالتخفيض :	التكلفة العادية :	المعامل:	البيان :
6800000	36000000	4	تصريح وزاري:
5000000	27000000	3	تصريح ولائي:
900000	6000000	2	تصريح بلدي:
270000	2700000	1	تصريح :

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاستعانة بحاسب المؤسسة

حسب نوع الترخيص الذي تخضع له. وتستفيد من التخفيض المؤسسات التي توظف عاملين على الأكثر، بينما تدفع المؤسسات التي توظف أكثر من عاملين مبلغ الرسم النظامي حسب تصنيفه

يمكننا أن نلاحظ الفرق في التكاليف المفروضة على المؤسسات، خاصة بين المؤسسات الخاضعة لترخيص وزاري أو دولة مقارنة بالمؤسسات الخاضعة لترخيص أو تصريح بلدي. ويعود سبب هذا التفاوت إلى الاختلاف في حجم التلوث والأضرار البيئية التي يسببها كل نوع من هذه المؤسسات. تعتبر المؤسسات المرخصة من وزير البيئة أو المحافظ أكثر ضرراً وخطورة على البيئة من المؤسسات الأخرى المصنفة بموجب ترخيص أو تصريح بلدي، ولذلك يمكن القول إن معيار التمييز بين أنواع الرخص يعتمد على مدى الضرر البيئي.

-وبناء على ذلك يمكن الاستنتاج أن الدولة لا تفرض التكاليف البيئية على أساس الحجم الفعلي للتلوث، بل على أساس نوع الترخيص الذي تخضع له المؤسسة، مما يؤدي إلى عدم تكافؤ قيمة تكاليف الأضرار بين مختلف الجهات المؤسسات.

والجدول ادناه يبين قيمة الضريبة التي دفعتها المؤسسة محل الدراسة بين سنوات 2018 و2022

الجدول(6): الضريبة مدفوعة لسنوات 2018-2022

السنوات	2018	2019	2020	2021	2022
قيمة الضريبة(دج)	60000	60000	60000	270000	270000

المصدر: من اعداد الطالبتين استنادا على وثائق المؤسسة

- نلاحظ ان قيمة الضريبة بين سنة 2018 و2020 تقدر ب 60000 دج وذلك لان نشاطها كان خاضع لتصريح بلدي ولم تستعد من تخفيض لأنها كانت توظف أكثر من عاملين بينما منذ بداية 2021 أصبحت تخضع لتصريح ولائي فأصبح مفروض عليه ان تتحمل ما قيمته 270000 دج سنويا الا ان المؤسسة

فكرت في حل للحد من التلوث وفي نفس الوقت يقلص عليها المصاريف وهو تصفية مياه الصرف الصناعي وذلك باستخدام محطة معالجة مياه صرف الصناعي

تعريف والوصف العام لمحطة معالجة مياه الصرف الصناعي:⁴⁵

تُعتبر مياه الصرف الصحي الناتجة عن صناعة الألبان ضارة جدًا بالبيئة المستقبلية عند تصريفها دون معالجة مسبقة ولهذا الغرض، ولأسباب اقتصادية، اضطرت مؤسسة OROLAIT إلى تقليل حمولته الملوثة وذلك باستعانة بمحطة تصفية مياه صرف الصناعي من صنع شركة امنهيد وذلك بتكلفة قدرت 258206584.76 ويقدر استهلاك المياه اليومي بـ 240 مترًا مكعبًا/يومًا

وهو أمر مفيد أيضًا من منظور الإدارة العالمية للموارد الطبيعية والبيئة وتتكون المياه الملوثة من صناعات الألبان حصريًا من مياه الشطف والتنظيف. تتشكل هذه المياه عند استقبال الحليب أو في محطة تعبئة الحاويات، أثناء تنظيف شاحنات الصهاريج وأجهزة التعقيم والمبخرات، بالإضافة إلى منشآت الألبان المختلفة إنها ملوثة بآثار الحليب، وفي بعض الأحيان أيضًا بالمواد الكيميائية المستخدمة في التنظيف والتطهير (حمض النيتريك والصودا والمطهر).

طريقة عمل محطة معالجة لمياه الصرف الصناعي:

تصل مياه الصرف الصناعي بالجاذبية إلى محطة المعالجة، حيث تمر أولاً عبر حجرة استقبال جانبية مزودة بصمامين جداريين، أحدهما باتجاه البيئة الطبيعية في حالة توقف محطة المعالجة الأولية، والآخر باتجاه المحطة الحالية، بالإضافة إلى سلة مصفاة لإزالة الجسيمات الكبيرة ثم يتم جلب الماء عن طريق الجاذبية إلى محطة الرفع لتصريف الماء نحو الشاشة الدوارة

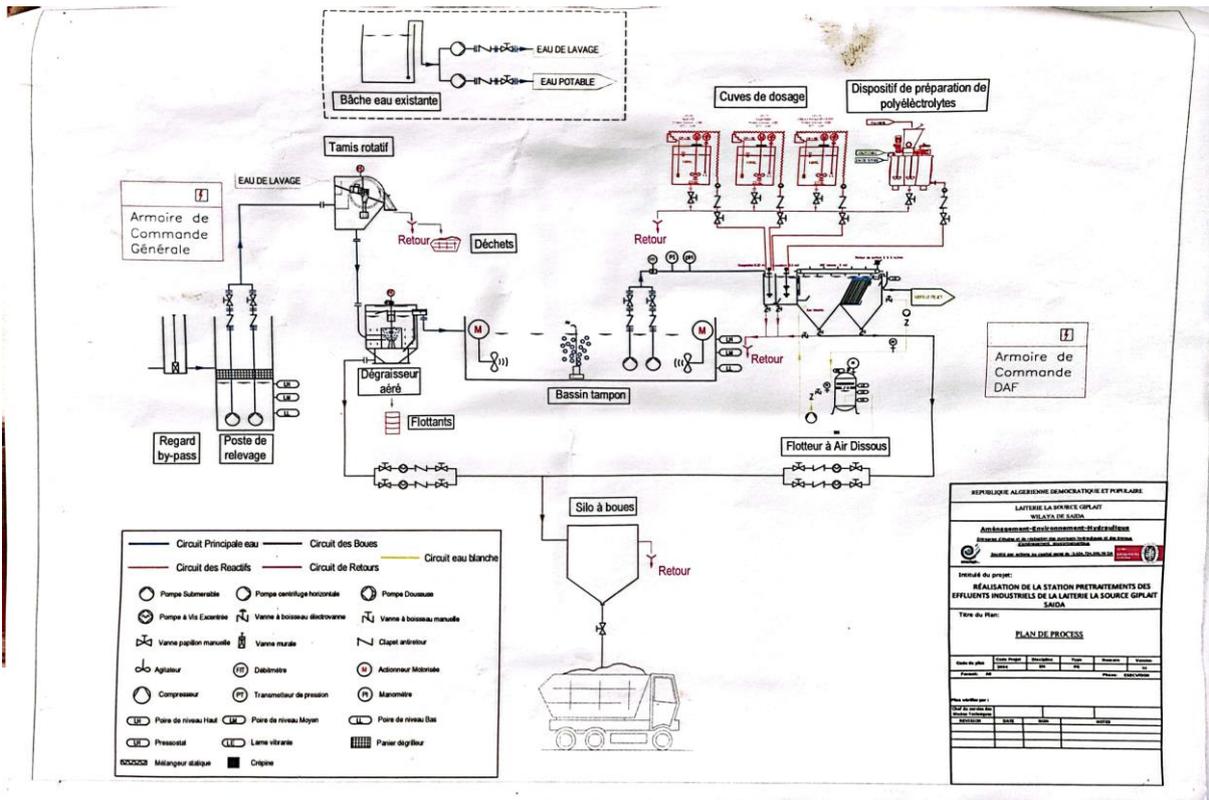
صُمم هذا الأخير للاحتفاظ بجميع الحطام الذي تحمله التدفقات والذي من المحتمل أن يعيق أو يتلف الآلية، قبل جلب الماء إلى مرحلة إزالة الشحوم يطفو الشكل الأسطواني المخروطي المهوى للزيوت والشحوم على السطح حيث يتم كشطها تلقائيًا باستخدام مكشطة إلى قادوس ثم إلى خزان تخزين مصمم للزيوت والشحوم ويتم تفرغها في صومعة الحمأة

يتم توفير حوض عازل مهوى مزود بخلاط سريع لتجانس المياه لرفع المياه الخام. مضختان غاطستان لرفع المياه نحو التخثر-التلبد لزعة استقرار المواد العالقة عبر أنبوب التلبد. في نهاية عملية المعالجة، يتم تركيب لفصل المواد العالقة تتكون العملية من دمج فقاعات الهواء الصغيرة مع (DAF) جهاز تعويم الهواء المذاب الجسيمات التي تدخل وحدة التعويم بحيث تشكل مجموعة ذات كثافة أقل من كثافة الماء وتطفو. وهذا يجعل من الممكن فصل الماء عن الجسيمات ذات الكثافة الأكبر من الماء. سيتم استعادة الحمأة المنتجة من القاع وإرسالها إلى صومعة الحمأة باستخدام مضخة لولبية

والشكل رقم (4) يمثل مخطط للمحطة معالجة مياه الصرف الصناعي

⁴⁵مقابلة شخصية مع مسؤول عن محطة معالجة مياه الصرف الصناعي

الشكل (4): مخطط معالجة مياه الصرف الصناعي



المصدر: من وثائق المؤسسة



المصدر: مأخوذة من طرف الطالبتين



المصدر: مأخوذة من طرف الطالبتين

الجدول رقم(7): كمية المواد الملوثة في مياه الصرف الصناعي

المادة	كمية معياريا	2022	2023	2024	2025
مواد عالقة ملغ /ل	150	670	721	600	150
زيوت وشحوم ملغ /ل	20	30	32	30	21
نسبة الحموضة ملغ /ل	5.5-5.8	7.8	7.7	7.32	5.4

المصدر: من اعداد الطالبتين استنادا على وثائق المؤسسة

- نلاحظ انخفاض تدريجي في نسبة مواد عالقة منذ سنة 2022 الى غاية سنة 2025 حيث انخفضت نسبتها من 670ملغ /ل الى 150 ملغ /ل
- نلاحظ ان نسبة الزيوت والشحوم كانت مرتفعة سنة 2022 و 2023 و 2024 وبعيدة كل بعد عن قيم المعيارية الا انها انخفضت سنة 2025 لتصل للقيمة معيارية 150 ملغ /ل
- نلاحظ وجود ارتفاع في نسبة الحموضة سنة 2022 وحتى في سنوات 2023 و 2024 الا انها تنخفض سنة 2025 لتصل الى 5,4
- يرجع هذا الانخفاض في النسب لاستعانة بمحطة تصفية مياه الصرف الصناعي والتي بدورها تساعد على تطهير المياه وجعلها قابلة لاستعمالات متعددة مثل سقي المزروعات

الفرع الثالث: دورات تدريبية وارشادية

تعد الدورات التدريبية من الركائز الاساسية التي تعتمد عليها المؤسسات الصناعية لتحقيق التوازن بين التنمية المستدامة والمحافظة على البيئة وأهدافها الاقتصادية لتحقيق أرباح تم تنفيذ مجموعة من الدورات التدريبية البيئية الموجهة الى المسؤولين والموظفين وذلك لتعزيز الوعي البيئي لدى الموظفين وتزويدهم بالمعرفة والمهارات اللازمة لتطبيق أفضل الممارسات الصناعية الصديقة للبيئة خاصة فيما يتعلق بإدارة المخلفات وترشيد استهلاك المياه والمحافظة على البيئة

ومثال عن هذه الدورات اخر دورة قامت بها مؤسسة محل الدراسة دورة موضوعها تدريب مندوبي البيئة وتقديم إرشادات بخصوص مهامهم وكانت تفاصيل الدورة كالآتي:

الفئة المستهدفة: مندوبو البيئة، والمديرون التنفيذيون

مدة التكوين: 3 أيام

اهداف التدريب:

- فهم مهام ومسؤوليات المندوب البيئي وهي:
 - إدارة النفايات، تقليل استهلاك الطاقة، الانتقال الى امدادات مسؤولة بيئياً، توعية الموظفين، مراقبة وتقييم الإجراءات التصحيحية
- فهم القضايا الرئيسية اليوم (تغيير المناخ، التنوع البيولوجي والاقتصاد)
- تعلق كيفية تنسيق المشاريع وحشد أصحاب المصلحة
- تصميم اجرا تقييم الامتثال التنظيمي للحصول على تصريح تشغيل للمنشأة المصنفة

المطلب الثالث: واقع الإفصاح في ملبنة المنبع سعيدة

لتقييم واقع الإفصاح البيئي في المؤسسة تم تفحص المجموعة الدفترية والسياسات المحاسبية ومدونة الحسابات لهذه المؤسسات واجراء مقابلات شخصية مع محاسب الشركة والمسؤولين عن ادارتي المالية والميزانية والبيئية وعلى أساس هذا تم التوصل الى النتائج التالية:

الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية

الإفصاح البيئي الذي تقوم به اي مؤسسة بصورة منفصلة في القوائم المالية يسمح لها بقياس منفعتها، إلا ان المؤسسة محل الدراسة لا تتجه نحو الإفصاح عن المعلومات البيئية التي قد تكون موضع اهتمام لمستخدمي التقارير المالية، ولا تأخذ بعين الاعتبار الالتزامات البيئية الخاصة بها وذلك عند إعداد القوائم المالية فتقوم بتحميل كل فترة مالية بكل التزاماتها البيئية ويتجسد الإفصاح عن التكاليف البيئية في هذه المؤسسة من خلال الوثائق التالية:

1- الميزانية المحاسبية لمبنة المنبع سعيدة

تتميز الميزانية المحاسبية لمؤسسة محل الدراسة من ناحية الإفصاح عن المعلومات البيئية بالانعدام التام لإظهار هذه المعلومات البيئية، بحيث على الرغم من الاهتمام الكبير بالبيئة وتحمل العديد من التكاليف في هذا المجال وقياسها، إلا ان الإفصاح يبقى منعدماً وذلك كون مصلحة المحاسبة تعتبر كمثال الاستثمارات التي تقتنيها المؤسسة وتدخل ضمن إطار حماية البيئة كاستثمارات عادية فتسجيلها ضمن الميزانية يكون ضمن المبلغ الإجمالي في الحساب 2، ونفس الشيء بالنسبة لباقي التكاليف كالضرائب الاهتلاكات الخاصة بالاستثمارات...الخ.

2- جدول حساب النتائج لمبنة المنبع سعيدة

في هذه الوثيقة لا يتم الإفصاح عن التكاليف البيئية بحيث لا يجد بند يفصح عن المواد واللوازم البيئية المستهلكة، او بند يضم تكاليف الخدمات البيئية التي تتحملها المؤسسة لمعالجة الآثار البيئية، كما لا تفصح هذه الوثيقة ايضاً عن مصاريف المستخدمين والمصاريف المالية المتعلقة بالبيئة، ولا يوجد بند بموجب يتم الإفصاح عن الضرائب والرسوم التي دفعتها المؤسسة نتيجة تأثيرها على البيئة ويوضح ذلك من خلال ما يلي:

▪ حساب /61 (مواد ولوازم مستهلكة) matières et fournitures consommées

يتم استخراجها من وثيقة جدول حسابات النتائج لمبلنة المنبع سعيدة حيث سيتم اعتبار المواد واللوازم المستهلكة في إطار حماية البيئة كتكاليف عادية تتحملها المؤسسة اي مواد ولوازم عادية.

▪ **حساب/62(خدمات)Service:**

تعتبر انها تكاليف بيئية ناتجة عن خدمات بيئية تحصلت عليها المؤسسة من مؤسسات اخرى وهي المساحات الخضراء، لكن المحاسبة العامة تدرجها على اساس انها خدمات ضمن رقم الحساب 62 في جدول حساب النتائج اي ليس هناك حساب فرعي خاص يدرج ضمن الخدمات البيئية.

▪ **حساب/ 63 (مصاريف المستخدمين) Frais de Personnel:**

وتمثل هذه المصاريف تكاليف المستخدمين في النشاط البيئي، وضمن الحساب/63 اي الحساب الرئيسي تدخل هذه التكاليف في مصلحة المحاسبة العامة كمصاريف عادية للمستخدمين بحيث لا تظهر في حساب خاص لكنها تكون متضمنة ضمن المبلغ الإجمالي لحساب/63.

▪ **حساب/ 64 (الضرائب وال رسوم) taxes et impôt:**

هي عبارة عن ضريبة تفرض على المؤسسة في إطار حماية البيئة حيث تفرض ضد التلوث والنفايات الصناعية الخاصة، وتقوم مصلحة المحاسبة العامة بإدراجها في الحساب الفرعي 645050 للحساب الرئيسي 64، لكنها لا تظهر ضمن جدول حسابات النتائج لأنه يتم إدراجها مباشرة ضمن المبلغ الإجمالي.

▪ **حساب/2 (الاستثمارات) investissement**

هي الاستثمارات التي تستعملها المؤسسة في اعمالها البيئية اي عند قيامها بحماية البيئة وتمثل تكاليفها اجمالي الاهتلاكات السنوية للاستثمارات البيئية للمؤسسة محل الدراسة، لكن هذه أخيرة تعتبر استثمارات تدخل ضمن حماية البيئة كاستثمارات عادية ضمن المبلغ الإجمالي للحساب 2 ونفس الشيء بالنسبة لاهتلاكاتها فهي تعتبر كباقي الاهتلاكات ونجدها مدمجة ضمن المبلغ الإجمالي للاهتلاكات في حساب فرعي خاص.

3- ملاحق المحاسبة العامة للمؤسسة:

ضمن ملاحق المحاسبة العامة والمقصود بها ملاحق الميزانية السنوية هناك إفصاح جزئي فقط لبعض التكاليف التي تتحملها بحيث تدرجها مصلحة المحاسبة العامة ضمن حسابات خاصة بحيث تعتبر هذه التكاليف ضرائب تتحملها المؤسسة نتيجة آثارها السلبية على البيئة وبناء على فان المؤسسة محل الدراسة لديها تقارير سنوية توجه للمؤسسة الأم حيث تضع فيها كل ما تحملت من تكاليف في إطار البيئة مع العلم ان التقرير يخص كل ما قامت به المؤسسة خلال السنة.

عرض قائمتي الميزانية وجدول النتائج لمبلنة المنبع سعيدة لسنة 2024

جانب الاصول: سيتم من خلال الجدول رقم (8) التالي عرض جميع عناصر الاصول الخاصة بملبنة المنبع

سعيدة لسنة 2024

الجدول رقم (8): جانب الاصول لميزانية سنة 2024

الاصول	قيمة الاجمالية	الاهتلاك وخسائر القيمة	قيمة الصافية
الاصول غير الجارية			
التشبيات المعنوية	734794,94	521005,79	213789,15
التشبيات العينية	416393114,76	38126002,02	23897111,96
التشبيات العينية الاخرى	1070298340,14	755407653,70	314890686,44
التشبيات المالية	1724100	-----	1724100
الضرائب المؤجلة على الاصول	23951275,79	-----	23951275,79
مح الاصول غ جارية	1513101625,63	794054662,29	719046963,34
الأصول الجارية			
المخزونات والمنتجات قيد الصنع	127479263,97	1952409,53	125525854,44
الزبائن	158317365,80	51345499,75	106971866,05
المدينون اخرين	366368019,32	24741189,23	341626830,09
الضرائب	365414,20		365414,20
توظيفات واصول مالية جارية			
اموال الخزينة	217588528,29		217588528,29
مجموع الاصول الجارية	870118591,58	78039098,51	792079493,07
مجموع العام للأصول	2393220217,21	872093760,80	1511126456,41

المصدر: من اعداد الطالبتين استنادا على وثائق المؤسسة

جانب الخصوم: سيتم من خلال الجدول (9) التالي عرض جميع عناصر خصوم الخاصة بملبنة المنبع سعيدة

لسنة 2024

الجدول رقم (9): جانب الخصوم لميزانية سنة 2024

2024	الخصوم
396410000,00	راس المال الصادر
	راس المال غير المطلوب
7131241000,83	العلاوات والاحتياطات
	فارق إعادة التقييم
	فارق المعادلة
30042770,26	النتيجة الصافية
	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى
	حصة الشركة المدمجة
	حصة ذوي الأقلية
1139576871,09	المجموع 1
	الخصوم غير الجارية
49689305,52	المؤونات والمنتجات المدرجة في حساب سلفا
49689305,52	مجموع الخصوم غير الجارية 2
	الخصوم الجارية
282955781,71	الموردون والحسابات الملحقه
6190059,94	الضرائب
32713538 ,15	الديون الأخرى
	خزينة الخصوم
321860279 ,80	مجموع الخصوم الجارية 3
1511126456,41	المجموع العام للخصوم

المصدر: من اعداد الطالبتين استنادا على وثائق المؤسسة

تم عرض في الجدول رقم (8) و الجدول رقم (9) جانب الأصول و الخصوم للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2024 حيث نلاحظ ان هناك غياب تام لإفصاح عن التكاليف البيئية في الميزانية بل تم ادخالها ضمنا ضمن حسابات أخرى، على رغم من تزايد أهمية الاعتبارات البيئية في أنشطة الملبنه، إلا أنها لا تزال تُدرج التكاليف البيئية ضمن الحسابات العامة، دون إنشاء حسابات خاصة بها تعكس طبيعتها الحقيقية. فالنفقات المرتبطة بأنشطة حماية البيئة مثل صيانة محطات المعالجة، التخلص من النفايات، مراقبة الانبعاثات، أو شراء المعدات البيئية، "يتم تسجيلها غالبًا تحت بنود مثل "مصاريف الصيانة"، "مصاريف الخدمات"، أو "نفقات التشغيل".

هذا النهج المحاسبي يؤدي إلى غياب الشفافية المالية فيما يخص الأداء البيئي للمؤسسة. إذ لا يمكن من خلال القوائم المالية التقليدية التعرف على حجم الإنفاق البيئي، مما يعيق التقييم الدقيق للنتائج البيئية والاقتصادية للسياسات المعتمدة. كما يؤثر ذلك سلبيًا على اتخاذ القرار من قبل الإدارة أو المستثمرين أو الأطراف المهمة.

وسنقوم في هذا الجزء بتحويل الميزانية للمؤسسة محل الدراسة الى قوائم معدلة بأثار البيئية وذلك من خلال ادراج التكاليف البيئية واظهارها ضمن حسابات خاصة بها وذلك اعتمادا عن لتكاليف المعروضة في الجدول رقم (10)

البيان	المبلغ (دج)
محطة معالجة مياه الصرف الصناعي	220080581,96
الضرائب	27000
دورة التدريبية	60000
مخزون ومستلزمات البيئية	7000000

عرض ميزانية سنة 2024 معدلة بالتكاليف البيئية:

جدول رقم (11): جانب الاصول المعدل بالتكاليف البيئية

الاصول	قيمة الاجمالية	الاهتلاك وخسائر القيمة	قيمة الصافية
الاصول غير الجارية			
التشبيات المعنوية	674794,94	509005,79	165789,15
التشبيات المعنوية البيئية	60000	12000	48000
التشبيات العينية	416393114,76	38126002,02	23897111,96
-الاراضي	158186530,00	-----	158186530,00
-الاصول ثابتة بيئية	258206584,76	38126002,80	220080581,96
التشبيات العينية الاخرى	1070298340,14	755407653,70	314890686,44
التشبيات المالية	1724100	-----	1724100
الضرائب المؤجلة على الاصول	23951275,79	-----	23951275,79
مج الاصول غ جارية	1513101625,63	794054662,29	719046963,34
الأصول الجارية			
المخزون			
مخزون مستلزمات الانتاج	127479263,97	552409,53	713446963,34
مخزون مستلزمات البيئة	7000000	1400000	5600000
الزبائن	158317365,80	51345499,75	106971866,05
المدينون اآرين	366368019,32	24741189,23	341626830,09

365414,20	-----	365414,20	الضرائب
			توظيفات واصول مالية جارية
217588528,29	-----	217588528,29	اموال الخزينة
792079493,07	78039098,51	870118591,58	مجموع الاصول الجارية
1511126456,41	872093760,80	2393220217,21	مجموع العام للأصول

المصدر: من اعداد الطالبتين استنادا على وثائق المؤسسة

جدول رقم (12): جانب الخصوم المعدل بالتكاليف البيئية

2024	الخصوم
396410000,00	راس المال الصادر
	راس المال غير المطلوب
7131241000,83	العلاوات والاحتياطات
	فارق إعادة التقييم
	فارق المعادلة
30042770,26	النتيجة الصافية
	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى
	حصة الشركة المدمجة
	حصة ذوي الأقلية
1139576871,09	المجموع 1
	الخصوم غير الجارية
49689305,52	المؤنات والمنتجات المدرجة في حساب سلفا
49689305,52	مجموع الخصوم غير الجارية 2
	الخصوم الجارية
282955781,71	الموردون والحسابات الملحقه
6163059,94	الضرائب
270000	ضرائب البيئية
32713538 ,15	الديون الأخرى
	خزينة الخصوم
321860279 ,80	مجموع الخصوم الجارية 3
1511126456,41	المجموع العام للخصوم

المصدر: من اعداد الطالبتان بالاعتماد على وثائق المؤسسة

بالرجوع للجدول رقم (8) المتعلق بعرض جانب الأصول المؤسمة محل الدراسة لسنة 2024 ومقارنته بالجدول رقم (11) وبعد ادراج تكاليف البيئية في الميزانية نلاحظ ان مبلغ الإجمالي للأصول غير الجارية الذي يقدر ب 719046963,34 دج هو نفسه في كلا الميزانيتين قبل و بعد التعديل الا انه نلاحظ ان في الميزانية المعدلة تم تفصيل في حسابات و انشاء حسابات فرعية مثل التثبيات المعنوية البيئية و الذي يحمل مبلغ دورات التي اشترتها المؤسسة اما حساب الأصول الثابتة البيئية يتضمن مبلغ محطة تصفية مياه الصرف الصناعي اما حساب مخزون مستلزمات البيئية فيتضمن مجموع مستلزمات و معدات العمال كالات و الألبسة وكذلك بالرجوع للجدول رقم (9) المتعلق بعرض الخصوم المؤسمة محل الدراسة لسنة 2024 ومقارنته بالجدول رقم (12) وبعد ادراج تكاليف البيئية المتمثلة في الضرائب البيئية نلاحظ انه تم تفصيل في حساب الضرائب و تم اظهار انه هناك ضرائب بيئية

جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل او حساب النتيجة): يعتبر جدول حساب نتائج من اهم القوائم المالية لاحتوائه واظهاره لجميع الاعباء والايادات الخاصة بالمؤسسة

الجدول رقم(13): حساب جدول النتائج لسنة 2024

البيان	2024
رقم الاعمال	1366161822,89
تغيير مخزونات والمنتجات المصنعة وقيد الانجاز	9224581,72
انتاج مثبت	
اعانات الاستغلال	291652439,00
انتاج السنة المالية (1)	1648589680,17
المشتريات المستهلكة	1374085896,91
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	26377215,59
استهلاك السنة المالية (2)	1400463112,50
القيمة المضافة للاستغلال = (1-2)	248126567,67
اعباء المستخدمين	151554358,77
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	2396364,30
الفائض الاجمالي عن الاستغلال (4)	94175844,60
المنتجات العملياتية الأخرى	10305306,27
اعباء العملياتية الأخرى	5988178,46
المخصصات للاهلاكات والمؤونات	69936057,97
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	73166,00
النتيجة العملياتية (5)	28630080,44
المنتجات المالية	2384117,50
الاعباء المالية	

2384117,50	النتيجة المالية (6)
31014197,94	النتيجة العادية قبل الضرائب = (5+6)7
1491236,65	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
519808,97	الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
1661352269,94	مجموع منتجات الأنشطة العادية
1631309499,68	مجموع الاعباء الأنشطة العادية
3004277,26	النتيجة الصافية للأنشطة العادية (8)
	العناصر غير العادية -المنتجات
	العناصر غير العادية -الاعباء
	النتيجة غير العادية (9)
30042770,26	النتيجة الصافية للسنة المالية (10)

المصدر: من اعداد الطالبتين استنادا على وثائق المؤسسة

عرض جدول حسابات النتائج المعدل بأثر التكاليف البيئية لسنة 2024: سيتم اعداد جدول حسابات النتائج المعدل بأثر التكاليف البيئية للمؤسسة محل الدراسة وذلك بتطبيق مبدأ الفصل بين تكاليف البيئية والتكاليف الاقتصادية

الجدول رقم(14): حساب جدول النتائج المعدل لسنة 2024

2024	البيان
1366161822,89	رقم الاعمال
9224581,72	تغيير مخزونات والمنتجات المصنعة وقيد الانجاز
	انتاج مثبت
291652439,00	اعانات الاستغلال
1648589680,17	انتاج السنة المالية (1)
1374085896,91	المشتريات المستهلكة
7000000	تجهيزات
	النسبة العاملين البيئية
26377215,59	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الاخرى
1407463112,50	استهلاك السنة المالية (2)
241126567,67	القيمة المضافة للاستغلال = (2-1)3
151554358,77	اعباء المستخدمين
2396364,30	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة

270000	الضرائب والرسوم البيئية
86905844,6	الفائض الاجمالي عن الاستغلال (4)
10305306,27	المنتجات العملياتية الاخرى
5988178,46	اعباء العملياتية الاخرى
69936057,97	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات
73166,00	استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات
21360080,44	النتيجة العملياتية-البيئية-(5)
2384117,50	المنتجات المالية
	الاعباء المالية
2384117,50	النتيجة المالية (6)
23744197,94	النتيجة العادية قبل الضرائب = (5+6)7
1491236,65	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
519808,97	الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية
1661352269,94	مجموع منتجات الانشطة العادية
1631309499,68	مجموع الاعباء الانشطة العادية
22772770,26	النتيجة الصافية للأنشطة العادية(8)
	العناصر غير العادية -المنتجات
	العناصر غير العادية -الاعباء
	النتيجة غير العادية (9)
22772770,26	النتيجة الصافية للسنة المالية (10)

المصدر: من اعداد الطالبتين استنادا على وثائق المؤسسة

التعليق:

إن جدول حساب النتائج المعدل بالتكاليف البيئية يتضمن مجموعة من الحسابات المتعلقة بنشاط المؤسسة، وبالمقارنة بين الجدول رقم (13) والجدول رقم (14) نلاحظ:

إجمالي إنتاج السنة المالية نفسه ويقدر بـ 1648589680,17 دج، أما إجمالي استهلاك السنة المالية تغير بالزيادة 50,1407463112 في الجدول المعدل رقم (14)، وذلك بسبب إدراج تجهيزات وألبسة العاملين البيئية والتي تعتبر من المواد واللوازم المستهلكة وتقدر بـ 7000000 دج، وهذا ما أدى لتراجع إجمالي القيمة المضافة للاستغلال إلى 2411265667,67 دج.

-الفائض الإجمالي عن الاستغلال نقص بقيمة 86905844,6 دج في الجدول المعدل رقم (14) بسبب إضافة الضرائب البيئية

-النتيجة العملياتية نقصت واصبحت 21360080,44 في الجدول المعدل رقم (14) بسبب نقص الفائض الاجمالي

- أما بالنسبة للنتيجة الصافية في الجدول رقم (14) قدرت قيمتها بـ 22772770,26 دج. وبالنسبة للجدول رقم (13) نتيجة قدرت بـ 30042770,26 دج، وهنا نلاحظ أن النتيجة الصافية للسنة المالية تناقصت وذلك بسبب التعديل، حيث يعود سبب هذا التغير إلى زيادة التكاليف البيئية التي تم إدراجها والإفصاح عنها بشكل شامل.

المعوقات التي تواجه ملبنة المنبع سعيدة في عملية الإفصاح والقياس عن التكاليف البيئية:

تواجه ملبنة المنبع سعيدة تحديات تتعلق بعملية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية:

صعوبة تحديد التكاليف البيئية بدقة: الملبنة تنتج نفايات سائلة (مياه ملوثة بالحليب والمركبات العضوية) يصعب قياسها بدقة من حيث الحجم والتأثير البيئي.

نقص أدوات القياس والتحكم في التلوث: الملبنة المنبع سعيدة لا تمتلك أجهزة لرصد نسب الملوثات أو أدوات لقياس حجم التلوث.

غياب نظام محاسبي بيئي مدمج: تعتمد المؤسسة محل الدراسة على أنظمة محاسبية تقليدية لا تفصل بين التكاليف البيئية وغيرها.

ضعف الوعي لدى الإدارة: الإدارة غالباً لا تعطي أولوية لموضوع الإفصاح البيئي ما لم تكن هناك متطلبات قانونية أو ضغوط من الزبائن.

التكلفة العالية للامتثال البيئي: تطبيق أنظمة فعالة لمعالجة النفايات أو ترشيد الطاقة يتطلب استثمارات لا تستطيع الملبنة الصغيرة أو المتوسطة تحملها.

تعدد مصادر التلوث وتعقيد تتبعها: يصعب على المحاسب البيئي تتبع تكلفة التخلص من النفايات الصلبة الناتجة عن التنظيف اليومي لخطوط الإنتاج بشكل منفصل عن باقي العمليات.

ضعف الرقابة الحكومية أو التشريعات: في الجزائر لا توجد رقابة صارمة على النفايات الصناعية، مما يؤدي إلى إهمال القياس والإفصاح البيئي.

الخوف من الأثر السلبي على السمعة: قد تتجنب الملبنة الإفصاح عن التكاليف البيئية حتى لا تعطي انطباعاً بأنها ملوثة.

ومع ذلك، هناك جهود متزايدة لتبني هذه الممارسات بهدف تحقيق التنمية المستدامة وتحسين الأداء البيئي للشركات تعكس هذه البيانات أهمية المحاسبة البيئية في تحسين الشفافية والمساعدة في اتخاذ قرارات مستدامة من قبل الإدارات العليا للشركات. كما تساعد في تقليل الأثر البيئي لصناعة الإسمنت من خلال تحسين الكفاءة وتقليل التكاليف البيئية.

خلاصة الفصل:

فيما يتعلق بالدراسة الميدانية، وبعد إسقاط الدراسة النظرية على ملبنة المنبع سعيدة، اتضح لنا بأن نشاط المؤسسة ذو آثار بيئية سالبة، حيث ومن خلال النتائج المتوصل لها نتيجة للتجربة التي اكتسبناها من خلال الاحتكاك بمختلف المسؤولين و مقابلتهم ، ان المؤسسة تحاول جاهدة توفير نظام قائم بذاته لحساب التكاليف البيئية الا انه أكدت النتائج أن النظم المحاسبية المطبقة في المؤسسة محل الدراسة لا تشتمل على الطرق الخاصة بالإفصاح و القياس عن التكاليف البيئية وأن كل ما يتم الإفصاح عن في التقارير والقوائم المالية من معلومات خاصة بالأنشطة البيئية لا يخرج عن حدود تلك الأنشطة التي يترتب عنها أعباء مالية، يتم الإفصاح عنها على أساس أنها تكاليف اقتصادية واعتبارها استثمارا في حد ذاته، دون أن يتم تصنيفها على أنها تكاليف بيئية واجبة على المؤسسة للحد من التلوث والأضرار الناجمة عنه، فلا يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية التي تقوم المؤسسات الصناعية بنشرها سنويا، مما يستدعي بذل الجهود لدراسة المشكلات المتعلقة بعمليات الإفصاح عن جوانب التنمية المستدامة وإيجاد الحلول المناسبة لها ، وتجاوز المعوقات التي تحول دون قيام المؤسسات الصناعية والناشطة في صناعات حساسة بيئيا من القياس والإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي.

ان عدم اهتمام المؤسسات بتكاليف البيئية واهمالها يؤدي إلى العديد من المشاكل السلبية، منها ما هو اقتصادي، بيئي، ومحاسبي.

مشكلات بيئية:

استنزاف الموارد الطبيعية: عندما لا يتم قياس تكلفة الأثر البيئي، تستمر الشركات في استخدام الموارد بشكل مفرط دون التفكير في الاستدامة.

زيادة التلوث: عدم الإفصاح عن التكاليف البيئية يؤدي إلى تجاهل الشركات لتأثيرها السلبي على البيئة، مثل انبعاث الغازات السامة، وتلويث المياه والهواء.

تجاهل المسؤولية البيئية: عدم وجود تقارير عن الأثر البيئي يسهم في غياب المساءلة، مما يزيد من السلوكيات غير المسؤولة بيئيا

مشكلات اقتصادية

تقدير غير دقيق للتكاليف الحقيقية للإنتاج: بدون احتساب التكاليف البيئية، تكون الكلفة الحقيقية للمنتجات منخفضة بشكل مصطنع، ما يؤدي إلى قرارات غير دقيقة في التسعير أو الإنتاج.

تشويه المنافسة: الشركات التي تلتزم بيئيًا وتُفصح عن هذه التكاليف قد تظهر بأنها أقل ربحية مقارنةً بشركات أخرى تتجاهل الإفصاح، مما يُضعف من المنافسة العادلة.

خطر الغرامات والعقوبات: في حال تدخل الجهات التنظيمية لاحقًا، قد تواجه الشركات التي لم تراعى المعايير البيئية غرامات باهظة أو إجراءات قانونية.

مشكلات محاسبية وإدارية

صعوبات في اتخاذ القرار: غياب معلومات دقيقة عن التكاليف البيئية يعيق الإدارة من تقييم الأداء البيئي والاقتصادي للشركة بدقة.

ضعف الشفافية والثقة: عدم الإفصاح يضر بسمعة الشركة، ويؤثر على ثقة المستثمرين، العملاء، والمجتمع

مشكلات مجتمعية وأخلاقية

انخفاض جودة الحياة: الأثر البيئي غير المعالج يؤدي إلى تدهور صحة الإنسان والبيئة المحيط
غياب العدالة البيئية: الأضرار البيئية غالبًا ما تقع على المجتمعات الفقيرة أو المهمشة، مما يفاقم من مشكلات التفاوت الاجتماعي.

الخاتمة

بالرغم من تزايد اهتمام الإداريين والمحاسبين بالتكاليف البيئية إلا أن الأنشطة البيئية لم تلق الاهتمام الكافي لإرساء أسس وقواعد واضحة لقياسها والإفصاح عليها، على اعتبار أن المؤسسات غير مسؤولة بيئياً ويتضح ذلك جلياً من خلال نتائج عملياتها المحاسبية المعروضة في قوائمها المالية، حيث يتضح إغفال معظم هذه المؤسسات البيانات والمعلومات التي توضح دورها ضمن بيئتها التي تعمل بها في حين تهتم بقياس ربحيتها، والسبب في ذلك يرجع لصعوبة قياس هذه التكاليف لطبيعتها وتنوعها وآثارها على العاملين والبيئة والمجتمع، الى جانب قصور نظام المعلومات في المؤسسات في تتبع هذا النوع من التكاليف وحصرها مما يتطلب تطوير أساليب لتوفير المعلومات البيئية بحيث تساهم في معالجة تلك المشكلات من خلال إنشاء قواعد معلومات تعمل على توفير جميع أنواع البيانات والمعلومات التي تساعد في إجراء الإفصاح وقياس التكاليف البيئية.

نتائج الدراسة:

ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة ما يلي:

- ✓ صعوبة فصل التكاليف البيئية عن التكاليف الاقتصادية لأنها غير مصنفة في حسابات خاصة بها وهذا ما يؤدي إلى صعوبة الإفصاح والقياس عن التكاليف البيئية.
- ✓ هناك محدودية في قيام المؤسسات الصناعية ب الإفصاح عن التكاليف البيئية
- ✓ في المؤسسة محل الدراسة لم نستطيع تحديد قيمة التكاليف التي تخص تكاليف البيئة سوى الرسوم التي تفرض على النفايات الخطرة وهي التي يتم الإفصاح عنها انما باقي التكاليف لم نستطيع تحديد قيمتها
- ✓ مصلحة المحاسبة والمالية في ملبنة المنبع سعيدة لم تتناول كل التكاليف البيئية بشكل مفصل كل تكلفة بيئية في حساب خاص بها وإنما تناولت التكاليف بشكل إجمالي ضمن الحساب الرئيسي وهذا يعني عدم ظهورها كونها تدخل تحت الحساب الرئيسي.
- ✓ غياب نظام محاسبي يمكن من خلال تحليل وقياس وإفصاح عن التكاليف البيئية وذلك راجع لعدم وجود معايير محاسبية خاصة بهذه التكاليف.
- ✓ لم يلقى الإفصاح عن التكاليف البيئية الاهتمام الكافي من قبل المؤسسات الصناعية الجزائرية. وانطلاقاً من هذه النتائج يتجلى تأكيد ورفض بعض الفرضيات التي تم وضعها:
- ✓ الفرضية الاولى: تتحمل مؤسسة ملبنة المنبع سعيدة تكاليف لحماية البيئة، تم تأكيد هذه الفرضية
- ✓ الفرضية الثانية: يتم قياس في مؤسسة ملبنة المنبع سعيدة، تم تأكيد هذه الفرضية
- ✓ الفرضية الثالثة: تلتزم مؤسسة ملبنة المنبع سعيدة بالإفصاح عن هذه التكاليف في تقارير منفصلة، تم رفض هذه الفرضية

✓ **الفرضية الرابعة:** تواجه مؤسسة ملبنة المنبع سعيدة معيقات التي تحد من الإفصاح والقياس عن التكاليف البيئية، تم تأكيد هذه الفرضية

اقتراحات

يمكن عرض بعض الاقتراحات انطلاقاً من هذه الدراسة في النقاط التالية:

- ✓ ضرورة وعي المؤسسات الصناعية بأهمية قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها.
- ✓ ضرورة وضع حوافز مادية ومعنوية تهدف الى تشجيع المؤسسات الصناعية الجزائرية على نشر المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بأدائها البيئي.
- ✓ ضرورة إدراج البعد البيئي كهدف تسعى المؤسسات الصناعية لتحقيق إلى جانب هدف الربح والاستمرارية.
- ✓ ضرورة اتخاذ التدابير والإجراءات البيئية من خلال تقديم الحوافز المادية والمعنوية للقطاعات ذات الأثر البيئي.
- ✓ العمل على تعدد انواع التقارير التي تصدرها المؤسسة لتشمل تقارير معدة للأغراض البيئية تبرز اهم إسهاماتها في المجال البيئي.
- ✓ يجب على المؤسسة قياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الأخرى للاستفادة منها في مجال اتخاذ القرارات المتعلقة بالبيئة.
- ✓ سن قوانين صارمة من قبل السلطات العليا تنص على تطبيق المحاسبة البيئية.

قائمة المصادر والمراجع:

المصادر والمراجع باللغة العربية

- أحمد فرغلي محمد حسين، 2000، منهجية مقترحة للتقييم المحاسبي لبرامج رقابة عناصر تلوث البيئة، مجلة القاهرة للعلوم البيئية، مركز البحوث والدراسات البيئية، جامعة القاهرة، العدد الأول،
- أحمد، السيد سقا. 2006، القضايا البيئية التحدي الكبير للمحاسبين والمراجعين. مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة العدد 17،
- أمين السيد أحمد لطفي، 2005، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية
- بن هلال صفية، 2014، " أثر المسؤولية البيئية والاجتماعية في تحسين العلاقات العامة -دراسة حالة -المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية وحدة ورقلة"، مذكرة ماجستير، تخصص الإدارة البيئية والسياحية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3
- حارس كريم العاني، 2005، " دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الصناعية -دراسة تطبيقية في مملكة البحرين-"، المؤتمر العلمي الرابع، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة البحرين
- حسن شرايطية، لطيفة قعيدة، 24_25 افريل، 2017. الإفصاح البيئي في المؤسسات ودوره في تحقيق التنمية المستدامة، الملتقى العلمي الدولي الثاني حول: المؤسسة بين الضرورة الاقتصادية والتحديات البيئية. جامعة جيجل، الجزائر
- حسين عبد الجليل آل غزوي، 2010، " المشاكل المحاسبية المعاصرة " قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك
- خليل ابراهيم الحمداني، 23، 22 نوفمبر 2011، التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية، الملتقى الدولي الثاني حول الاداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر
- خليل، ابراهيم رجب. زياد، هاشم يحي، 2007، دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها، المؤتمر العالمي السنوي الدولي 7 إدارة المخاطر و اقتصاد المعرفة جامعة الزيتونة الأردنية الأردن

- زكريا محمد عبد الوهاب طاحون، 2005، "إدارة البيئة نحو الإنتاج الأنظف، جمعية المكتب العربي للبحوث والبيئة، القاهرة
- سعدي سيف حنان، 2014، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية، رسالة ماجستير في علوم الإدارة المالية، جامعة قسنطينة 2، الجزائر
- السيد احمد لطفي، 2005، المراجعة البيئية، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، القاهرة، مصر .
- صالح موسى محمد عبد الله، 2015، الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الاردنية المساهمة العامة وأثره على قرارات المستثمر في سوق عمان الماليين، اطروحة دكتوراه، جامعة الجنان، طرابلس، لبنان
- عادل البهلول حميدان الطاهر، الإفصاح المحاسبي عن الاداء البيئي في الشركة الاهلية للإسمنت بليبيا دراسة استطلاعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 1، 2011.
- عبد المجيد، محمد محمود. 1986، الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية في القوائم المالية المنشورة. نموذج مقترح للشركات الكويتية. مجلة دراسات الخليج و الجزيرة العربية. العدد 43.
- علي ناجي الذهبي، موفق عبد المحسن محمد، 2009، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها، مجلة دراسات مالية ومحاسبية، المجلد 02، العدد 08
- عمر حسين عبد البر، 1999، "دور المحاسب الإداري في قياس وتحليل التكاليف البيئية-حالة دراسة افتراضية لتطبيق أسلوب التكاليف على أساس ال نشاطABC"، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، العدد العاشر
- فارس جميل حسين الصوفي، حسن فليح مفلح القطيش، جهاد قراقيش، 2010 "أهمية التكاليف والإفصاح البيئي في ترشيد القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 29.
- محمد، عباس بدوي. 2012 المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع بين النظرية والتطبيق. المكتب الجامعي الحديث مصر .
- محمد السيد محمد ابو زيد، 2007، إطار محاسبي مقترح للإفصاح عن الاداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية بالتطبيق على قطاع الاسمدة بجمهورية مصر العربية، رسالة ماجستير في العلوم البيئية، قسم الاقتصاد والقانون والتنمية الادارية البيئية، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس.

- محمد السيد محمد ابو زيد، إطار محاسبي مقترح للإفصاح عن الاداء البيئي في ظل معايير الجودة البيئية بالتطبيق على قطاع الاسمدة بجمهورية مصر العربية، رسالة ماجستير في العلوم البيئية، قسم الاقتصاد والقانون والتنمية الادارية البيئية، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس
- محمد حسين احمد، 1999، الافصاح البيئي في التقارير القوائم المالية واثاره الايجابية، دراسة تطبيقية على الشركات السعودية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد الاول والثاني.
- محمد عباس بدوي، 2000، "المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية المشروع -بين النظرية والتطبيق"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية.
- محي محمد مسعد، 2008، الاتجاهات الحديثة في السياحة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،
- مقابلة شخصية مع محاسب الملبنة المنبع سعيدة السيد عبد الهادي بوشريط
- مقابلة شخصية مع مسؤول عن محطة معالجة مياه الصرف الصناعي
- منير جمعة القطاوي، 2007، منافع الافصاح عن التكاليف البيئية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني، مذكرة ماجستير، محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين.
- مها عباس المرزوقي، 2004، "دراسة وتحليل التكاليف البيئية وأهميتها في ترشيد القرارات الإدارية- دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية بمدينة جدة -"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية.
- مهاوات لعبيدي، " القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي: دراسة حالة لمجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، اطروحة دكتوراه، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية ولتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015،
- مؤيد الفضل عبد الناصر نور، علي الدويجي، 2002، "المشاكل المحاسبية المعاصرة"، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، عمان، الأردن.
- ناظم حسن عبد السيد واخرون، 2009، المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد: دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب مصفى البصرة، مجلة التقني، المجلد 22، العدد 05.
- هيثم هاشم الخفاف، ناصر طه عليوي، 2012، اهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات _ دراسة استطلاعية لآراء عينة من المنشآت الصناعية بمدينة الموصل، مجلة الادارة والاقتصاد العدد 92،

- وثائق ملبنة المنبع سعيدة
- وليد ناجي الحياي، 2007، محاسبة التلوث البيئي، الاكاديمية العربية في الدنمارك، بغداد،
- وليد ناجي الحياي، 2007، " نظرية المحاسبة "، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك،
- يونس إبراهيم أحمد مزيد، 2009، البيئة في الإسلام، الطبعة الأولى، دار حامد، الأردن.

المصادر والمراجع باللغة الاجنبية:

- Environmental costs", Journal of Cleaner Production, Vol.11
- Expert working group 2011, "Environmental Management Accounting Procedure and Principles", United Nation, New York,
- Jasch Christine 2003 ، " The use of Environmental Management Accounting (EMA) for identifying
- –RS Kaplan .DP Norton. 1996.The balanced scorecard .Boston .harrevd business

الملاحق:

Réalisation de Production 2024 en litre éq.

Produits	Janvier	Février	Mars	avril	Mai	Jun	Total	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre	Total
	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024	2024
L.P.C	2 359 305	2 324 925	3 460 585	2 388 910	1 854 945	1 348 785	13 737 455	1 786 710	1 167 223	1 640 170	1 574 049	1 480 695	1 703 960	23 090 262
lait Cru entier	220 320	223 500	559 275	238 660	149 520	115 530	1 506 805	114 765	114 700	106 520	109 520	104 610	96 784	2 153 704
lait Cru partiellement écrémé	0	0	0	0	152	0	152	0	0	0	0	0	0	152
lait Cru écrémé	16 693	11 060	12 750	6 240	8 800	31 454	86 997	27 570	35 176	29 150	39 337	29 297	20 230	267 757
lait Cru entier en carton	0	0	0	0	274 670	723 670	998 340	814 390	929 447	806 630	682 100	707 065	605 655	5 543 627
lait Cru partiellement écrémé et carton	0	0	0	0	2 672	0	2 672	0	0	0	0	0	0	2 672
Total Lait Cru	237 013	234 560	572 025	244 900	435 814	870 654	2 594 966	966 725	1 079 323	942 300	830 957	840 972	722 669	7 967 912
Total Lait De Consommation	2 596 318	2 559 485	4 032 610	2 633 810	2 290 759	2 219 439	16 332 421	2 743 435	2 246 546	2 552 470	2 405 006	2 321 667	2 426 629	31 058 174
El ben	68 240	57 140	179 310	91 750	100 130	121 330	617 900	130 130	140 320	81 920	71 740	50 410	39 380	1 131 800
Raib	2 510	0	0	1 680	5 450	1 680	11 320	5 580	1 900	0	0	0	0	18 800
El ben en carton	0	15 886	72 310	3 230	4 364	0	96 390	0	96	0	960	2 294	2 150	101 890
Crème fraîche 250 léger et épaisse	305	633	551	280	943	440	3 152	1 838	281	509	1 150	1 381	1 602	10 311
Crème de lait 350 gr épaisse	0	22	28	0	0	0	50	0	0	0	0	0	0	50
Cherbet Saïda 1 litre	0	0	0	0	0	5 050	5 050	5 180	2 600	2 670	0	1 000	1 000	17 500
Crème fraîche 1 kg liquide	3 230	2 155	2 080	2 540	20	10	10 035	4 830	520	3 110	7 020	6 000	3 880	35 395
Beurre 1 kg	21 840	5 850	71 564	26 012	98 306	196 464	420 035	194 480	262 405	189 332	100 165	103 523	85 972	1 355 913
Beurre 500 gr	13 111	19 884	21 659	864	16 367	16 109	67 993	15 236	13 371	24 232	30 316	50 902	46 369	268 419
Beurre 250 g	0	0	0	206	5 714	1 015	6 935	1 021	575	2 431	4 329	3 836	1 557	20 684
S'men 850 kg	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
S'men 300 kg	11 508	4 494	5 766	6 564	7 392	12 606	48 330	6 558	8 016	12 960	11 136	8 412	8 480	103 872
S'men 600g	0	7 760	3 050	3 050	9 570	9 950	33 380	17 080	18 660	7 690	35 180	17 280	13 850	143 330
Yaourt 370 gr	304	1 661	552	1 170	4 736	4 455	12 878	1 527	421	909	545	4 146	5 821	26 248
s'men 1 kg	418	0	0	0	3 970	17 390	21 778	18 901	12 050	5 615	35 408	28 600	15 732	137 483
fromage édám semi fini	-3 193	-19 856	14 478	-22 661	121 500	78 203	168 471	36 822	-47 318	-54 078	-44 479	-66 859	-49 918	-57 359
fromage gouda semi fini	-5 573	3 971	67 332	2 084	-2 221	46 583	112 176	30 624	-58 155	-16 919	-66 552	-23 913	-3 702	-26 440
fromage havarti semi fini	11 958	1 189	1 516	-22 638	17 036	-2 952	6 091	0	0	10 712	1 207	41 817	21 148	80 964
fromage édám tranche	0	0	0	0	8 789	8 490	13 279	2 764	6 467	11 933	7 893	17 234	7 095	66 685
fromage édám en boule	105 222	105 375	52 138	74 710	61 571	92 542	491 558	74 179	91 659	101 144	125 247	113 880	249 413	1 247 080
fromage gouda en tranche	0	0	0	0	14 461	4 156	18 617	2 849	8 101	7 407	3 970	18 891	7 521	65 356
fromage gouda en boule	111 214	165 532	102 249	109 917	77 498	111 080	677 471	68 966	76 693	93 123	143 889	110 774	120 002	1 290 918
fromage havarti en tranche	0	0	0	0	2 405	2 405	0	0	406	0	1 145	868	4	4 827
fromage havarti en boule	5 128	32 726	33 387	27 869	0	19 744	118 854	0	72	12 965	24 501	32 287	79 979	288 638
Fromage rapé (trois fromage)	0	0	0	0	12 640	6 630	19 269	3 448	7 030	5 455	7 711	8 377	8 958	60 249
fromage fondu 380 gr	11 461	11 037	33 812	21 913	38 288	32 842	149 333	21 390	24 095	40 497	51 374	47 699	63 733	398 123
préparation fromagère	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
crème chese 150 gr	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
fromage fondu 600 gr	0	1 832	434	3 288	1 975	7 508	0	2 634	2 396	7 786	5 051	11 809	9 924	47 108
Produits laitiers	357 682	415 458	664 213	328 974	607 774	786 147	3 160 249	646 057	572 660	551 402	558 905	588 628	739 941	6 817 842
Total	2 954 000	2 974 943	4 696 823	2 962 784	2 898 533	3 005 586	19 492 670	3 389 492	2 819 206	3 133 872	2 963 911	2 910 295	3 166 570	37 876 016

BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOTE	2024		2023	
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		734 794,94	521 005,79	213 789,15	246 218,55
Immobilisations corporelles					
Terrains		158 186 530,00		158 186 530,00	158 186 530,00
α Bâtiments		258 206 584,76	38 126 002,80	220 080 581,96	155 901 700,77
Autres immobilisations corporelles		1 070 298 340,14	755 407 653,70	314 890 686,44	323 649 440,50
Immobilisations en concession					
✗ Immobilisations encours					37 259 810,16
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées		200 000,00		200 000,00	200 000,00
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		1 524 100,00		1 524 100,00	1 524 100,00
Impôts différés actif		23 951 275,79		23 951 275,79	25 860 204,01
TOTAL ACTIF NON COURANT		1 513 101 625,63	794 054 662,29	719 046 963,34	702 828 003,99
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		127 479 263,97	1 952 409,53	125 526 854,44	169 946 316,75
Créances et emplois assimilés					
Clients		158 317 365,80	51 345 499,75	106 971 866,05	31 332 841,45
Autres débiteurs		366 368 019,32	24 741 189,23	341 626 830,09	67 325 639,16
Impôts et assimilés		365 414,20		365 414,20	7 420 941,36
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					50 000 000,00
Trésorerie		217 588 528,29		217 588 528,29	329 091 969,47
TOTAL ACTIF COURANT		870 118 591,58	78 039 098,51	792 079 493,07	655 117 708,19
TOTAL GENERAL ACTIF		2 383 220 217,21	872 093 760,80	1 511 126 456,41	1 357 945 712,18

GIPLAIT SAIDA

BP 142 ZI REBAHIA SAIDA

N° D'IDENTIFICATION:098131010007932

EDITION_DU:05/05/2025 16:31

EXERCICE:01/01/24 AU 31/12/24

BILAN (PASSIF)

	NOTE	2024	2023
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		396 410 000,00	
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		713 124 100,83	
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		30 042 770,26	
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		1 139 576 871,09	
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		49 689 305,52	
TOTAL II		49 689 305,52	
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		282 955 781,71	
Impôts		6 190 959,94	
Autres dettes		32 713 538,15	
Trésorerie passif			
TOTAL III		321 860 279,80	
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		1 511 126 456,41	

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

#1

Période:Exercice:2021

CUMUL DES VENTES PAR ARTICLE

004-DECHETS REBUT

ARTICLE	DESIGNATION	QNT	CA HT	TAXES	TVA	HT+TAXES
004-DECHETS REBUTE						
300	DECHET SAC DE POUDDRE EN PAPIER	33 130.000	248 475.00	0.00	0.00	248 475.00
301	VOYAGE EN PLASTIQUE	4.000	106 000.00	0.00	0.00	106 000.00
302	PALETTE PM	326.000	146 700.00	0.00	0.00	146 700.00
303	PALETTE GM	202.000	252 500.00	0.00	0.00	252 500.00
304	FUT EN PLASTIQUE	160.000	240 000.00	0.00	0.00	240 000.00
305	PALETTE PM CASSE	277.000	96 950.00	0.00	0.00	96 950.00
306	PALETTE GM CASSE	59.000	29 500.00	0.00	0.00	29 500.00
307	PALETTE GM/BOIS ROUGE	1 681.000	924 550.00	0.00	0.00	924 550.00
309	FUT VID MGLA	1.000	950.00	0.00	0.00	950.00
310	BATERIE USAGE	14.000	3 500.00	0.00	0.00	3 500.00
314	plastique polyéthylène reforme	1 245.000	62 250.00	0.00	0.00	62 250.00
315	PLASTIQUE DECHET SAC DE POUDDRE	1.500	40 500.00	0.00	0.00	40 500.00
316	Bois Cassé	2.000	5 000.00	0.00	0.00	5 000.00
317	Bidon plastique 25 litres	71.000	8 520.00	0.00	0.00	8 520.00
319	JERRICANE PLASTIQUE 25 Litres	33.000	3 960.00	0.00	0.00	3 960.00
320	BAC CASSE GIPLAIT	8 035.000	853 500.00	0.00	0.00	853 500.00
322	PALETTE GM BLANCHE 2°CHOIX	513.000	359 100.00	0.00	0.00	359 100.00
324	SEAUX EN PLASTIQUE(Bidon)	509.200	17 822.00	0.00	0.00	17 822.00
004-DECHETS REBUTE TOTAL		46 263.700	3 399 777.00	0.00	0.00	3 399 777.00
Total général		46 263.700	3 399 777.00	0.00	0.00	3 399 777.00

CUMUL DES VENTES PAR ARTICLE

004-DECHETS REBUT

ARTICLE	DESIGNATION	QNT	CA HT	TVA	HT+TAXES
004-DECHETS REBUTE					
300	DECHET SAC DE POUDRE EN PAPIER	17 010.000	237 975.00	0.00	237 975.00
301	VOYAGE EN PLASTIQUE	1.500	40 500.00	0.00	40 500.00
302	PALETTE PM	50.000	22 500.00	0.00	22 500.00
303	Palette bois blanche GM Ordinaire	77.000	84 700.00	0.00	84 700.00
304	FUT EN PLASTIQUE	128.000	192 000.00	0.00	192 000.00
306	PALETTE GM CASSE	93.000	65 100.00	0.00	65 100.00
307	PALETTE GMBOIS ROUGE	1 706.000	1 499 000.00	0.00	1 499 000.00
308	LOT PALETTE CASSE	2.000	8 000.00	0.00	8 000.00
309	FUT VID MGLA	4.000	3 800.00	0.00	3 800.00
310	BATERIE USAGE	19.000	9 500.00	0.00	9 500.00
315	Déchet polyéthylène & plastique sac PDL	0.750	20 250.00	0.00	20 250.00
316	Bois Cassé	0.500	2 000.00	0.00	2 000.00
317	Bidon plastique 25 litres	86.000	10 350.00	0.00	10 350.00
319	JERRICANE PLASTIQUE 25 Litres	2.000	300.00	0.00	300.00
320	BAC CASSE GIPLAIT	9 530.000	1 143 600.00	0.00	1 143 600.00
322	PALETTE GM BLANCHE 2*CHOIX	713.000	499 100.00	0.00	499 100.00
325	Truques de bâtons à médians en bois (usage et déchets)	1.000	20 000.00	0.00	20 000.00
326	Pneus usagé	38.000	22 800.00	0.00	22 800.00
356	feuilles transuicide usagées inutilisable	7.000	3 500.00	0.00	3 500.00
004-DECHETS REBUTE TOTAL		29 468.750	3 884 975.00	0.00	3 884 975.00
Total général		29 468.750	3 884 975.00	0.00	3 884 975.00

CUMUL DES VENTES PAR ARTICLE

004-DECHETS REBUT

FAMILLE	ARTICLE	DESIGNATION	QNT	CAHT	TAXES	TVA	HT+TAXES
004-DECHETS REBUTE							
004	300	DECHET SAC DE Poudre EN PAPIER	16 410.000	246 150.00	0.00	0.00	246 150.00
004	301	VOYAGE EN PLASTIQUE	5.333	143 991.00	0.00	0.00	143 991.00
004	302	PALETTE PM	448.000	201 600.00	0.00	0.00	201 600.00
004	303	Palette bois blanche GM Ordinaire	298.000	327 800.00	0.00	0.00	327 800.00
004	304	FUT EN PLASTIQUE	24.000	36 000.00	0.00	0.00	36 000.00
004	305	PALETTE PM CASSE	445.000	155 750.00	0.00	0.00	155 750.00
004	306	PALETTE GM CASSE	154.000	107 800.00	0.00	0.00	107 800.00
004	307	PALETTE GMBOIS ROUGE	325.000	292 500.00	0.00	0.00	292 500.00
004	309	FUT VID MGLA	7.000	6 650.00	0.00	0.00	6 650.00
004	310	BATERIE USAGE	36.000	18 000.00	0.00	0.00	18 000.00
004	315	Déchet polyéthylène & plastique sac PDL	0.250	6 750.00	0.00	0.00	6 750.00
004	316	Bois Cassé	0.500	2 000.00	0.00	0.00	2 000.00
004	317	Bidon plastique(JERRICANE)25 litres	1 291.000	187 350.00	0.00	0.00	187 350.00
004	319	JERRICANE PLASTIQUE 25 Litres	28.000	4 200.00	0.00	0.00	4 200.00
004	320	BAC CASSE GIPLAIT	6 021.000	848 230.00	0.00	0.00	848 230.00
004	322	PALETTE GM BLANCHE	230.000	202 600.00	0.00	0.00	202 600.00
004	323	Palette bois blanche GM renforcée	800.000	1 200 000.00	0.00	0.00	1 200 000.00
004	326	Pneus usagé	34.000	20 400.00	0.00	0.00	20 400.00
004	409	BIDON 300 LITRE VIDE	4.000	6 000.00	0.00	0.00	6 000.00
004-DECHETS REBUTE TOTAL			26 561.083	4 013 771.00	0.00	0.00	4 013 771.00
Total général			26 561.083	4 013 771.00	0.00	0.00	4 013 771.00

#1

Période:Exercice:2024CUMUL DES VENTES PAR ARTICLE

004-DECHETS REBUTE

FAMILLE	ARTICLE	DESIGNATION	QNT	CA HT	TAXES	HT+TAXES
004-DECHETS REBUTE						
004	300	DECHET SAC DE Poudre EN PAPIER	9 216.000	172 932.00	0.00	172 932.00
004	301	VOYAGE EN PLASTIQUE	2.000	56 300.00	0.00	56 300.00
004	302	PALETTE PM	434.000	201 150.00	0.00	201 150.00
004	303	Palette bois blanche GM Ordinaire	325.000	420 520.00	0.00	420 520.00
004	304	FUT EN PLASTIQUE	31.000	46 500.00	0.00	46 500.00
004	305	PALETTE PM CASSE	288.000	108 300.00	0.00	108 300.00
004	306	PALETTE GM CASSE	93.000	67 660.00	0.00	67 660.00
004	307	PALETTE GM/BOIS ROUGE	172.000	181 840.00	0.00	181 840.00
004	308	LOT PALETTE CASSE	1.000	4 000.00	0.00	4 000.00
004	309	FUT VID MGLA	6.000	5 700.00	0.00	5 700.00
004	310	BATERIE USAGE	8.000	4 000.00	0.00	4 000.00
004	314	plastique polyéthylene reforme	7 500.000	675 000.00	0.00	675 000.00
004	315	Déchet polyéthylene & plastique sac PDL	2.000	67 800.00	0.00	67 800.00
004	316	Bois Cassé	0.250	3 075.00	0.00	3 075.00
004	317	Bidon plastique(JERRICANE)25 litres	646.000	98 240.00	0.00	98 240.00
004	319	JERRICANE PLASTIQUE 25à35Litres	32.000	5 440.00	0.00	5 440.00
004	322	PALETTE GM BLANCHE	139.000	125 100.00	0.00	125 100.00
004	323	Palette bois blanche GM renforcée	329.000	530 900.00	0.00	530 900.00
004	326	Pneus usagé	66.000	39 600.00	0.00	39 600.00
004-DECHETS REBUTE TOTAL			19 290.250	2 814 057.00	0.00	2 814 057.00
Total général			19 290.250	2 814 057.00	0.00	2 814 057.00

GIPLAIT SAIDA

BP 142 ZI REBAHIA SAIDA

N° D'IDENTIFICATION:098131010007932

EDITION_DU:05/05/2025 16: 3

EXERCICE:01/01/24 AU 31/12/24

COMPTES DE RESULTAT/NATURE

	NOTE	2024	2023
Ventes et produits annexes		1 366 161 822,89	
Variation stocks produits finis et en cours		-9 224 581,72	
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation		291 652 439,00	
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		1 648 589 680,17	
Achats consommés		-1 374 085 896,91	
Services extérieurs et autres consommations		-26 377 215,59	
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-1 400 463 112,50	
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		248 126 567,67	
Charges de personnel		-151 554 358,77	
Impôts, taxes et versements assimilés		-2 396 364,30	
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		94 175 844,60	
Autres produits opérationnels		10 305 306,27	
Autres charges opérationnelles		-5 988 178,46 X	
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-69 936 057,97	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		73 166,00	
V- RESULTAT OPERATIONNEL		28 630 080,44	
Produits financiers		2 384 117,50	
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER		2 384 117,50	
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		31 014 197,94	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-1 491 236,65	
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		519 808,97	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 661 352 269,94	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-1 631 309 499,68	
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		30 042 770,26	
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		30 042 770,26	

