الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: محاسبة و تدقيق

بعنـوان

دراسة استكشافية لواقع المحاسبة البيئية في الجزائر
دراسة حالة في شركة المذابح الملكية بالوادي

من إعداد الطالبات:

خديجـة غـزال

نجـاة عـلاهم

ايناس صالحي

اسراء شويرف

تحت إشراف :

أ.د / محمد الهادي ضيف الله

أعضاء لجنـة التقييـم :

الاسم و اللقب	الرتبـة	الجـامعة	الصفـة
أ.د/رضا زهواني	أستاذ التعليم العالي	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	رئيسـا
أ.د/محمد الهادي ضيف الله	أستاذ التعليم العالي	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	مشرفا و مقررا
د/محمد فيصل مايدة	أستاذ محاضر صنف أ	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي	مناقشـا

الموسم الجامعي : 2022/2021

الإهـداء

إلى أبي و أمي اللذين بثا في نفسي حب العلم ، و وجدا في المعاناة من أجلي رحيق متعتهما .

إلى مصدر عزتي وقرة عيني إخوتي .

إلى كل الأهل و الأصدقاء .

إلى كل من مد لي يد العون و المساعدة و أخص بالذكر **بابا الطيب** أطال الله في عمره .

خديجـة

الإهـداء

إلى أكبر حب في الوجود أمي التي لم تبخل عليا بدعائها

الذي أنار دربي.

إلى مصابيح بيتي أبنائي .

إلى أجمل هدية من والديا إخوتي .

إلى كل أفراد عائلتي و أصدقائي .

نجــاة

الإهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضله علينا أما بعد

أهدي هذا العمل المتواضع إلى

إلى من لم تمنحه الحياة عمرا طويلا إلى روح لطالما أردتها بجانبي في هذه اللحظة الله وأسكنه

فسيح جناته."جدي رحمه"

إلى التي حملتني ومنا ووضعتني وهنا إلى التي سهرت الليالي لأنام في أمان، إلى أمي التي لو أعطيتها كلما في الدنيا ما وفيت أجرها، إليكي أمي يا أعز ما أملك.

"أمي"

ـإلى الذي لم يبخل علي بشيء احتجته إلى من سهر وتعب من أجل راحتي إليك يا نبع العطاء ورمز العمل والصرامة إليك يا أعز مخلوق في الدنيا

"أبي"

ومهما قلت فلن أوفيكما حقكما مقابلا لجهد الذي قدمتموه في رعايتي وتربيتي أمي وأبي أنتما المصباح الذي ينير طريقي بدعوتكما.

إلى الزهرات الغاليات "أخواتي" وقوفي في هذا المكان ما كان ليحدث لولا تشجيعهم المستمر لي

.

إلى صديقتي ورفيقة دربي "ايناس"

إلى من كانوا سندا لي في الحياة "عائلتي الكريمة"

إلى أساتذتي وأهل الفضل عليا الذين غمروني بالحب والتقدير والنصيحة والإرشاد.

إلى كل من لم يجد اسمه إلى كل من وصلهم قلبي ولم يكتبهم قلمي.

إلى كل هؤلاء اهديهم هذا العمل المتواضع سائلا الله العلي القدير أن ينفعنا به ويمدنا بتوفيقه.

إهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفا أما بعد:

الحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد والنجاح بفضله تعالى مهداة إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله وأدامهما نورا لدربي لكلا لعائلة الكريمة التي ساندتني ولا تزال من إخوة وأخوات إلى رفيقة المشوار التي قاسمتني لحظاته رعاها الله ووفقها: إسراء

إلى خطيبي وسندي في الحياة حفظه الله

إلى كل من كان له مأثر على حياتي والي كل من أحبهم قلبي

شكر و تقدير

الحمد و الشكر لله أولا و أخيرا

نخص بالذكر الأستاذ الدكتور المشرف "ضيف الله محمد الهادي" الذي نتقدم له بخالص الشكر و التقدير لقبول الإشراف على هذه المذكرة و الذي كان له الفضل في توجيهاته لانجاز هذا العمل .

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى مسؤولوا وعمال شركة المذابح الملكية خاصة السيد الشريك مهرية محمد علي، الأستاذ قزون منير و المدير سالمي زكرياء الذين لم يبخلوا علينا بالمعلومات لانجاز الدراسة التطبيقية.

كما نتوجه بالشكر و الاحترام إلى أساتذة و إدارة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير بجامعة حمه لخضر بالوادي.

و لا يفوتنا أن نتوجه بالشكر إلى كل زملائنا طلبة دفعة ماستر محاسبة وتدقيق 2022/2021 على حسن صحبتهم ، فلهم منا كل التقدير و الاحترام

كما لا ننسى أن نتقدم بالشكر الجزيل لكل من ساعدنا بمعلومة، نصيحة، توجيه أو بكلمة طيبة في أي مكان.

و في الأخير نحمد الله الذي وفقنا في هذا العمل و نسأله تبارك و تعالى أن يكون عملا ينتفع به لوجهه الكريم.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف واقع المحاسبة البيئية في الجزائر بحيث اعتمدنا على المنهج الوصفي و دراسة حالة في شركة المذابح الملكية بالوادي ، و نتيجة لتطور الاقتصادي الذي اثر بدوره على تجديد الأنظمة المحاسبية المالية و المعايير الدولية من جهة و ضغوطات الدولة للحد من تلوث المحيط البيئي الذي تسببه المؤسسات الاقتصادية من جهة أخرى .

لقد توصلت الدراسة إلى الأهمية البالغة لمحاسبة التكاليف البيئية في شركة المذابح الملكية بالوادي ، حيث قامت باستثمارات بيئية عديدة كتركيب مصفاة للمياه الباطنية ، محطة معالجة المياه المستعملة بعد الجزارة ، محرقة للقضاء على النفايات و مصاريف أخرى للمحافظة على البيئة ، حيث حققت من ذلك عوائد كإعادة بيع المخلفات و تخفيض مصاريف استهلاك المياه ، كما تمت معالجة التكاليف البيئية وفقا للنظام المحاسبي المالي .

يستحسن خلق نظام محاسبي بيئي الذي يساعد الشركة على دقة الاعتراف بمسؤوليتها البيئية من خلال الإفصاح عن تكاليفها البيئية و قياسها لتقوية وجودها في المحيط الاقتصادي و البيئي .

الكلمات الافتتاحية : المحاسبة البيئية ، التكاليف البيئية ، قياس التكاليف البيئية.

Summary :

This study aims at investigation the reality of Envirronmenntal Accounting in Algeria , we relied on The Observvation Method to study the state of The Royal Slaughterhouse company as an example of Economicc Instittuutions in Algeria . As result of the economic development that has in turn affected the renewal of accounting systems and internationg standards from one side . and governmental pressures to control environment pollution that is caused by economic institutions on

The other side . the study realized the great importance of accounting environmental costs to The Royal Slaughterhouse company of El-Oued . The company has done severl environmental investments . such as setting up ground water filters . a slaughterhouse wastewater treatment plant. An incinerator for waste disposal and other expenses for preserving the environment . from which revenues were made as in reselling waste and reducing water expenses . as well as addressing environmental expenses according to The Financial accounting System .

It is recommended to create an environmental accounting system that helps companies maintain precise recognition of their environment responsibilities through the disclosure and the measuring of its environmental costs . to strengthen its presence in the economic and environmental spheres .

Opening words: environmental accounting , environmental costs and measuring environmental costs .

فهرس المحتويات

المحتوى الصفحة

الإهداء.....

الشكر.....

ملخص.....

فهرس المحتويات..... I

قائمة الجداول..... III

قائمة الأشكال..... V

قائمة الملاحق..... VI

مقدمة ..... أ

الفصل الأول : الأدبيات و الإطار الفكري للمحاسبة البيئية

تمهيد.....06

المبحث الأول : الأدبيات السابقة لموضوع الدراسة.....07

المطلب الأول : الدراسات السابقة باللغة العربية.....07

المطلب الثاني : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية.....16

المطلب الثالث : ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.....21

المبحث الثاني : الإطار الفكري للمحاسبة البيئية.....27

المطلب الأول : ماهية المحاسبة البيئية.....27

المطلب الثاني : أهداف و مكونات و محددات المحاسبة البيئية.....31

المطلب الثالث : المحاسبة البيئية وعملية اتخاذ القرار.....34

المبحث الثالث : واقع محاسبة التكاليف البيئية في الجزائر.....40

المطلب الأول : التكاليف البيئية.....40

المطلب الثاني : أنواع التكاليف البيئية 45

المطلب الثالث : المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية.....47

خلاصة الفصل.....62

الفصل الثاني : دراسة حالة في شركة المذابح الملكية

تمهيد.....64

المبحث الأول : بطاقة فنية لشركة المذابح الملكية.....65

المطلب الأول : التعريف بشركة المذابح الملكية.....65

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لشركة المذابح الملكي.....70

المطلب الثالث : أهداف و أهمية شركة المذابح الملكية.....71

المبحث الثاني : التكاليف البيئية لشركة المذابح الملكية 73

المطلب الأول : تكاليف المعدات و الأدوات 73

المطلب الثاني : تكاليف الرسوم و المصاريف البيئية.....79

المطلب الثالث : عوائد التكاليف البيئية 86

المبحث الثالث : المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية للشركة المذابح الملكية حسب النظام المحاسبي المال.....88

المطلب الأول : المعالجة المحاسبية للمعدات و الأدوات 88

المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية للمصاريف البيئية 91

المطلب الثالث : المعالجة المحاسبية للرسوم الجبائية.....91

خلاصة الفصل.....92

الخاتمة.....94

المراجع.....99

الملاحق.....

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	قائمة الدخل بعد تعديلها بالآثار البيئية	53
02	قائمة المركز المالي بعد تعديلها بالآثار البيئية	54
03	قائمة التدفقات النقدية بعد تعديلها بالآثار البيئية	56
04	نشاط شركة المذابح الملكية	66
05	بطاقة تعريفية لشركة المذابح الملكية	66
06	الإمكانيات البشرية لشركة المذابح الملكية	69
07	الاهتلاك السنوي لمحطة تصفية المياه	75
08	الاهتلاك السنوي لمحطة معالجة المياه المستعملة	77
09	الاهتلاك السنوي للمحرقة	80
10	النشاطات الخاضعة للضريبة	81
11	أنواع المعايير الضريبية	82
12	الوعاء الضريبي	83
13	تكلفة الرسوم البيئية	84
14	الأسعار الوحدوية	85
15	استخراج المياه من الري العمومي	86
16	عائدات الجلود	87

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1	كيفية استخدام المعلومات المحاسبة البيئية في عملية اتخاذ القرار	35
2	التخصيص غير السليم للتكاليف البيئية	36
3	التخصيص السليم للتكاليف البيئية	37
4	الهيكل التنظيمي لشركة المذابح الملكية	70
5	بطاقة تقنية لمحطة تصفية المياه	74
6	بطاقة تقنية للمحرقة	76

قائمة الملاحق

الرقم	عنـوان الملحـق	الصفحة
01	مقرر إنشاء شركة المذابح الملكية	104
02	قرار استغلال شركة المذابح الملكية	107
03	مستخرج السجل التجاري	109
04	موقع شركة المذابح الملكية	111
05	فاتورة شراء محطة تصفية المياه	112
06	فاتورة شراء محطة معالجة المياه المستعملة	113
07	فاتورة شراء المحرقة و لواحقها	116
08	إشعار بالدفع إلى المركز الجواري للضرائب الوادي	118
09	وصل تسديد إلى قباضة المركز الجواري للضرائب الوادي	119
10	الاتفاقية المبرمة بين شركة المذابح الملكية و المؤسسة العمومية الولائية لتسيير مراكز الردم التقني	120
11	وصل تسديد الرسوم إلى وكالة حوض الصحراء بولاية ورقلة	123

المقدمة

مقدمة

لقد باتت المحاسبة البيئية احد القضايا التحررية في علم المحاسبة، حيث أصبحت موضوع دراسة العديد من الأكاديميين والمهنيين وذلك نتيجة ارتفاع التكاليف التي تتكبدها المؤسسات من اجل المحافظة على البيئة، حيث تشير إحدى الدراسات التي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية أن التكاليف البيئية تمثل جزء كبير من المصاريف التشغيلية وأن هذه الزيادات أدت بدورها إلى زيادة حاجة متخذي القرارات في المؤسسات الصناعية للبيانات تفصيلية حول طبيعة هذه التكاليف.

وباعتبار التكاليف البيئية احد عناصر تكاليف الإنتاج يجب تحملها على المنتج النهائي سواء كانت سلعة أو خدمة فإنها تستطيع التحكم فيها من خلال تخفيضها، وبما أن العديد من المؤسسات تنفق مبالغ ضخمة تمنع الآثار البيئية ومنه فان المؤسسة تقوم بقياس و تحليل هذه التكاليف، مما يكسبها مزايا بيئية خاصة لمنتجاتها تعفيها من العوائق القانونية و الضريبية كما تلبي حاجات ورغبات المستهلكين وهذا ما يساهم في اكتسابها حصة سوقية أكبر.

و بما أن الجزائر ليست بمعزل عن العالم و تبنيها للبعد البيئي تحتاج المؤسسات معرفة قيمة التدفقات المرتبطة به، وبهدف معرفة ذلك تعمل المؤسسات على تطبيق نظام محاسبة التكاليف البيئية الذي يمكن من قياس قيمة العناصر المحاسبية البيئية و التقرير عنها ضمن مختلف قوائمها المالية لاستخدامها في اتخاذ العديد من القرارات، ما هو على المستوى الجزئي ومنها ما هو على المستوى الكلي الذي يهمل المحاسبون على تطبيقها إلا أن هناك محددات تعيق عملية تطبيقها.

ومن خلال ما سبق تم طرح الإشكالية التالية :

ما هو واقع المحاسبة البيئية في الجزائر وشركة المذابح الملكية ؟

للإجابة على هذا السؤال يمكن تقسيمه إلى أسئلة فرعية كالأتي :

- ✓ فيما تتمثل المحاسبة البيئية ؟
- ✓ كيف تتم المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية؟
- ✓ ما مدى تطبيق المحاسبة البيئية في شركة المذابح الملكية الجزائر؟

- الفرضيات

وللإجابة على هذه التساؤلات يمكن وضع الفرضيات التالية :

- ✓ تتمثل المحاسبة البيئية في عملية تحديد وقياس الأعمال والأنشطة الاقتصادية التي بها العلاقة البيئية.
- ✓ تتم معالجة التكاليف البيئية بعد الاعتراف بها وقياسها.
- ✓ تطبيق المحاسبة البيئية في شركة المذابح الملكية وفقا للنظام المحاسبي البيئي.

- **مبررات اختيار الموضوع**

مبررات ذاتية

- ✓ الميول الشخصي للموضوع.
- ✓ حداثة الموضوع بالجزائر.
- ✓ طبيعة التخصص (محاسبة وتدقيق).

مبررات موضوعية

- ✓ محاولة تنشيط الضوء على ضرورة الاهتمام بالبعد البيئي.
- ✓ استكشاف مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق المحاسبة البيئية.
- ✓ الاطلاع على أسس القياس المحاسبي للتكاليف و المنافع البيئية.

✓ إيجاد المشكلات و المعوقات التي تقف في سبيل تطبيق المحاسبة البيئية بالمؤسسات الاقتصادية .

- **أهداف الدراسة و أهميتها**

1- أهداف الدراسة :

تتحدد أهداف الدراسة في ما يلي :

✓ استكشاف واقع تطبيق المحاسبة البيئية في الجزائر.

✓ توضيح ماهية المحاسبة البيئية و فيما تتمثل طبيعة التكاليف البيئية.

✓ تحديد المشاكل و الصعوبات التي تقف في وجه تطبيق المحاسبة البيئية على صعيد الواقع.

2- أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في استكشاف أهمية تطبيق قياس تحليل التكاليف والمنافع البيئية حيث تساعد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في التطوير المستمر وبالإضافة إلى ذلك تعتبر الدراسات البيئية مجالا خصبا للبحث كونها تحيط بجميع نواحي الحياة، وظهور الثورة التكنولوجيا التي بدأت تطل بآثارها السلبية والايجابية على المجتمعات الإنسانية، وإلا أن الدراسات التطبيقية والميدانية في الجزائر محدودة.

- **حدود الدراسة**

✓ **الحدود المكانية** : سوف تقتصر الدراسة الميدانية على شركة مذابح الملكية بسيدي مستور الوادي الجزائر، باعتبار الشركة تمثل بيئة ملائمة لتطبيق الدراسة وماله من تأثير على البيئة وبالتالي التكاليف والالتزامات المترتبة عليها.

✓ **الحدود الزمنية** : تمت الدراسة في الفترة الممتدة من 2022/05/08 إلى 2022/05/26 .

- **منهج الدراسة**

استخدمنا في هذه الدراسة المنهج الوصفي في الفصل النظري من إبراز أهم المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة البيئية، كما تم اعتماد منهج دراسة حالة في الفصل الثاني من خلال عرض البيئة لتحديد اثر المشكلات البيئية على الواقع الجزائري وعرض الإجراءات والقوانين الكفيلة بها.

- **صعوبات الدراسة**

✓ حداثة الموضوع.

✓ صعوبة إيجاد لمؤسسة التي توفر متطلبات البحث.

✓ افتقار المكتبة الجامعية المتخصصة في موضوع الدراسة.

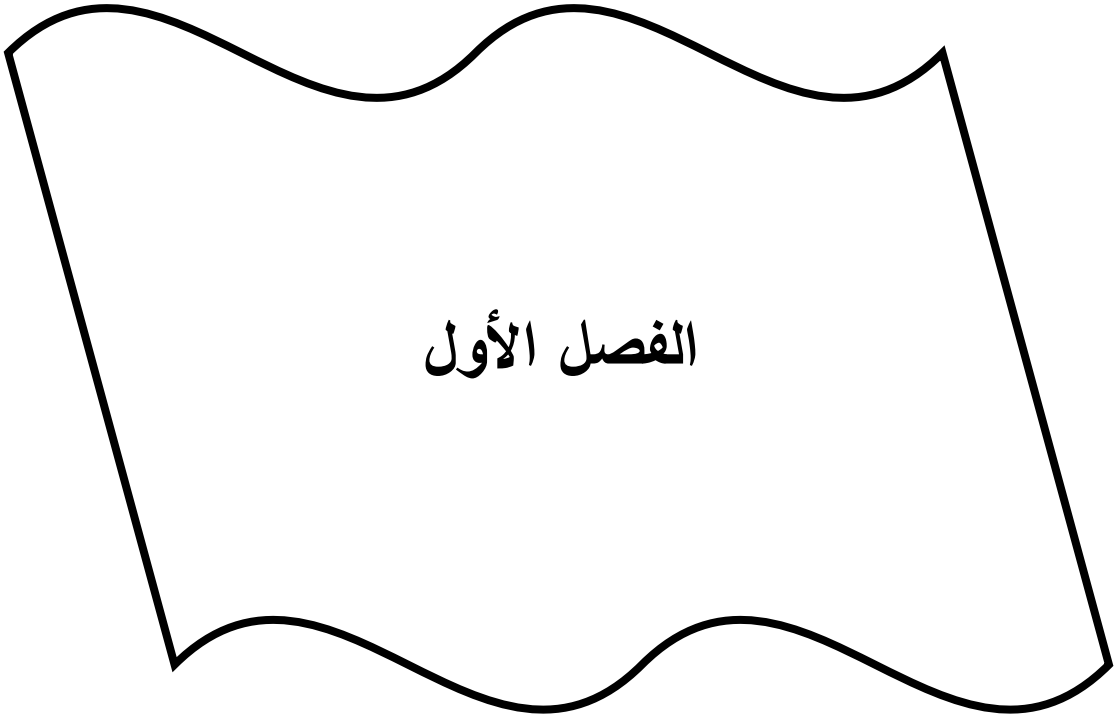
✓ ضيق الوقت.

✓ قلة المراجع خاصة من ناحية الكتب.

✓ اقتصار جل الدراسات السابقة على الدراسة النظرية فقط.

- **هيكل البحث**

انطلاقا من طبيعة الموضوع والأهداف المطلوبة تم تقسيم البحث إلى فصلين حيث تناول الفصل الأول المفاهيم النظرية للمحاسبة البيئية من خلال تقديم الإطار المفاهيمي للمحاسبة البيئية عن التكاليف البيئية وتحديدها وقياسها ضمن التشريعات والقوانين المالية، أما الفصل الثاني نستعرض دراسة حالة شركة المذابح الملكية لولاية الوادي من خلاله سوف نقدم بطاقة فنية على الشركة ومختلف التكاليف البيئية والمعالجة المحاسبية لها .


الفصل الأول

تمهيد:

نتيجة التطور التكنولوجي في الميدان الصناعي اثر هذا على البيئة من جميع نواحي التلوث للهواء، الماء و التربة، لاستمرار تضخم المشاكل البيئية المتعلقة بالأنشطة الصناعية المختلفة أدى إلى تدخل الدولة لحماية البيئة من خلال تشريعات و قوانين لتطبيق الإجراءات اللازمة لتوفير الرقابة على المؤسسات الصناعية المسببة في التلوث البيئي.

وبهذا برزت الحاجة لقياس التكاليف البيئية والتعرف على طبيعتها ونوعيتها ومعرفة أثارها والأسس التي تستخدمها المؤسسات الصناعية في إضافة التكاليف البيئية للمنتجات حتى يمكن تحديد تكلفتها بطريقة دقيقة وسليمة تساعد على توفير معلومات مناسبة لمساعدة صانعي القرارات، إذ تعتبر المحاسبة البيئية أداة تمد المستفيدين بالمعلومات المحاسبية و متخذي القرارات بمعلومات التكاليف المتعلقة بالنواحي المالية لإعطاء صورة كاملة عن المؤسسة.

وللتوضيح سوف نتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث وهي كالأتي :

المبحث الأول : الأدبيات السابقة لموضوع الدراسة؛

المبحث الثاني : الإطار الفكري للمحاسبة البيئية؛

المبحث الثالث : واقع المحاسبة البيئية في الجزائر.

المبحث الأول : الأدبيات السابقة لموضوع الدراسة

سنتناول في هذا المبحث إلى دراسات سابقة في مجال الإدارة البيئية وهذا من خلال ثلاث مطالب تتمثل في الدراسات السابقة باللغة العربية، الدراسات السابقة باللغة الأجنبية وما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

المطلب الأول : الدراسات السابقة باللغة العربية

سنتطرق في هذا المطلب لتسعة (09) دراسات سابقة باللغة العربية على النحو التالي:

1- بومعراف فاطمة الزهراء ، **مساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة** ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية ، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، 2011 .

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ، باعتبار المحاسبة البيئية نظام فعال بحكم الأداء البيئي في المؤسسة، فأصبحت هذه الأخيرة تهتم بإعداد الحسابات على أساس مراعاة البعد البيئي وينعكس ذلك على الحفاظ و استدامة الموارد الطبيعية، و لقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي، حيث تم توزيع الاستمارة على عينة الموظفين والإداريين (المحاسبين ورؤساء الأقسام)

وقد توصلت هذه الدراسة إلى :

وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة والتنمية المستدامة عن مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$) وهذا ما يفسر مقار (20 %) من التباين في المتغير التابع للتنمية المستدامة ، و بالتالي تغيير المحاسبة البيئية مؤشرا هاما لتعبير في تحقيق التنمية المستدامة .

2- فيصل فارس ، حمزة ضويفي ، **المحاسبة البيئية كآلية لدعم و تحسين الأداء البيئي في ظل المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة** ، مداخلة ، جامعة الجزائر 3 والمركز الجامعي بتسمسيلت ،2011 .

تهدف هذه الدراسة إلى بيان منفعة المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي وتحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي والرقابة عليها، من خلال بيان كيفية عمل هذا النظام على قياس تكاليف الأداء البيئي واثر ذلك على المؤسسة في زيادة القدرة التنافسية والحصة السوقية للمؤسسة وتحين الأداء الاجتماعي للمؤسسة، ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها :

- ✓ يرتبط مفهوم التكاليف البيئية بمفهوم التكاليف الاجتماعية باعتبار أن التكاليف البيئية يعد احد المكونات الفرعية للتكاليف الاجتماعية و التي تنقسم من حيث ارتباطها بالجوانب إلى تكاليف اجتماعية مباشرة و تكاليف اجتماعية غير مباشرة .
- ✓ أدى نمو وتوسيع المؤسسات الصناعية إلى تطوير مفهوم مسؤولية المؤسسة التي كانت في الماضي تتجسد في تعظيم الربح إلى المساهمة الاجتماعية والحفاظ على البيئية من التدهور مما نطلب القيام بتحليل وقياس للتأثيرات البيئية وتوفير البيانات الملائمة للتكاليف البيئية.

✓ تغير الاتجاه السائد نحو وجهة النظر التي تقتضي بضرورة تحصل الوحدة بتكاليف المحافظة على البيئة بعد أن كانت تعالج على كونها تكاليف اجتماعية لا تتحملها الوحدة وبالتالي يتم معالجة هذه البيانات من خلال الوظيفة المحاسبية.

3- منى عبدالله حمد ،**اثر قياس التكاليف البيئية و الإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي** ، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق ،2014 .

تهدف الدراسة إلى التعرف على الإجراءات المتعلقة بطرق قياس التكاليف البيئية و الإفصاح عنها ، بالإضافة إلى :

✓ دراسة و تحليل طبيعة العلاقة بين قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها و كفاءة الأداء البيئي.

✓ معرفة مدى مساهمة النظام المحاسبي المطلق في المنشآت السورية الصناعية العامة بقياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها، و هي الطرق التي يمكن استخدامها في تلك المنشآت لقياس بعض التكاليف البيئية.

✓ بيان الأثر الممكن وقوعه على الأداء البيئي في تلك المنشات من جراء قياس التكاليف البيئية و الإفصاح عنها.

و اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي و بإتباع دراسة حالة.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

✓ يتم قياس بعض التكاليف البيئية في المنشات بينما يتم إهمال قياس بعضها الأخر مما ينعكس سلبا على صحة التقارير المالية التي تصدرها.

✓ لا يتم الإفصاح عن التكاليف البيئية التي يمكن قياسها ماليا بشكل منفصل في القوائم المالية، حيث تبين من خلال الدراسة التطبيقية أن الشركة الخماسية تقوم بدمج التكاليف البيئية مع التكاليف الأخرى، إما بالنسبة للمعلومات الوصفية الخاصة بالأداء البيئي فيتم الإفصاح عن بعضها كما في استمارة الأمن الصناعي التي تصدرها الشركة.

✓ يمكن قياس التكاليف البيئية الخاصة بالعمل والناجمة عن التلوث مما يلي حاجات الأطراف المختلفة التي تهتم بالأداء البيئي للشركة .

4- مهاوات لعبيدي ،**القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و الإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير ، جامعة بسكرة، 2015 .

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي وتم التأكد من ذلك من خلال دراسة ميدانية لمجموعة من مؤسسات صناعية الاسمنت في الجزائر بالإضافة إلى أطراف آخرين تهمهم هذه القوائم متمثلين في المحاسبين ومحافظي الحسابات والمؤسسات المالية والضرائب حيث بلغ حجم العينة 163 مستجوبا، وتم جمع البيانات بالاعتماد على قوائم الاستقصاء و تم تحليل البيانات باستخدام الأساليب الإحصائية وذلك بغرض اختبار العلاقات بين متغيرات البحث.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أهم النتائج التالية :

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

5- يحي جمال اللولو ، **مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة** ،بحث استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجيستير ، الجامعة الإسلامية بغزة ،2016.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على محاسبة التكاليف البيئية والدور الذي تلعبه في الحد من المشكلات البيئية وبيان مستوى الوعي البيئي ،والتعرف على القوانين والتشريعات البيئية التي تلزم الشركات الصناعية على تطبيق محاسبة التكاليف البيئية، واعتمدت هذه الدراسة على استبيان وراحت على مجتمع المكون من العاملين في الشركات الصناعية في قطاع غزة ،حيث تم توزيع الاستبيان على عينة عشوائية حجمها 120 موظف ،وتم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي واختبارات T.test واختبار ANOVA واختبار شفوي .

وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- ✓ عدم توفر الوعي البيئي لدى الإدارة العليا في الشركات الصناعية بالشكل الكافي لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية.
- ✓ إن مستوى التزام الإدارة العليا اتجاه البيئية في الشركات الصناعية لا يعتبر كافيا لتطبيق محاسبة التكاليف.
- ✓ انخفاض مستوى إدراك الإدارة العليا في الشركات الصناعية للمزايا والفوائد المتحققة من تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.

6- ميلاد سعيد امحمد خزام ،**اثر الاعتراف بالتكاليف البيئية للمنظمات الاقتصادية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة** ، رسالة استكمالا لمتطلبات الإجازة العالية (الماجستير) ، جامعة الجبل الغربي ، ليبيا، 2016 .

تهدف إلى التعرف بمفهوم و طبيعة التكاليف البيئية وتجد أهم الآثار البيئية الضارة المترتبة عن الشركات الصناعية ومعرفة أهم الأنشطة التي تمارسها في سبيل الحماية من هذه الآثار، وكيفية معالجة تكاليف هذه الأنشطة في سجلاها، وتجيد أهم المناهج والمداخل للقياس والإفصاح عن هذه التكاليف.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- ✓ تنامي الوعي البيئي لدى هذه المنظمات .
- ✓ غياب الضغوطات الحكومية والسياسية والاجتماعية على هذه المنظمات للقيام بدورها البيئي على أكمل وجه .

- ✓ المنظمات تقوم بالحد الأدنى للمحافظة على البيئة تطبيقا للقوانين والتشريعات.
- ✓ تقوم هذه المنظمات بالاتفاق على العديد من الأنشطة البيئية المتعلقة بحماية الهواء والمحيط من الأبخرة والغازات .
- ✓ الشركات لا تفصح عن التكاليف البيئية في قوائمها المالية إلا أن هناك اتفاق بين اغلب إفراد عينة الدراسة على أن الإفصاح عن التكاليف البيئية يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة .

7- الحمزة عبد الحليم، براهمي خالد ، **اثر المحاسبة الإدارية البيئية على الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية**، مجلد 02 / عدد 01، جامعة العربي التبسي، الجزائر، 2019.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك المسؤولين والعاملين في مديرية المحاسبة والمالية في شركة اسمنت تبسة لمفهوم المحاسبة الإدارية البيئية ، واستطلاع آرائهم فيما إذا كان تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية سيساهم في تحقيق ميزة تنافسية للشركة ، وإذا كان هناك معوقات تحد من تطبيق هذه المحاسبة في المحاسبة الإدارية البيئية يساهم في تحقيق الميزة التنافسية بأبعادها المختلفة للشركة و لتحقيق هذه الأهداف تم تصميم و بناء استبيان بالاعتماد على الأدب النظري و الدراسات السابقة كوسيلة لجمع المعلومات البيانية المطلوبة بحيث نظمت مجموعة من الأسئلة و شملت أهم محاولا الدراسة ،طبقت على جميع المسؤولين و العاملين في مديرية المحاسبة و المالية في شركة اسمنت نسبة البالغ عددهم 25 موظف.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- ✓ بدرك المسؤولون و العاملون في مديرية المحاسبة و المالية في شركة الاسمنت تبسة مفهوم المحاسبة الإدارية البيئية .
- ✓ تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية يساهم في تحقيق الميزة التنافسية في شركات اسمنت تبسة و المتمثلة في التكلف الأقل ،جودة المنتج ،كفاءة العمليات ،التميز في التسويق .
- ✓ على الرغم من أن شركة اسمنت تبسة تبذل مجهودات للحفاظ على البيئة و الحد من النفايات إلا أن هذا لم يواكبه تطور كبير في الممارسات الحاسبية داخلها ،إذا أنها تطبق أسلوب حساب التوازن البيئي ،محاسبة تدفق الموارد ،دورة حياة المنتج ،ولا زالت التكاليف البيئية بأنواعها المختلفة مخفية ضمن التكاليف الإجمالية .

8- فرادي وليد ، فراي نذير ، **مساهمة محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة القوائم المالية** ، جامعة محمد خيضر –بسكرة- ، 2020 .

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور محاسبة التكاليف البيئية في تحسين القوائم المالية ، باعتبار أن محاسبة التكاليف البيئية تعتبر أداة تمد المستفيدين و مستخدمي القرارات بالمعلومات المحاسبية حول التكاليف المتعلقة بالنواحي البيئية لإعطاء صورة كاملة عن أداء المؤسسة ،و اعتمد على المنهج الوصفي فيما يخص الجانب النظري و المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي و ذلك باستخدام الاستبيان على عينة من المحاسبين في المؤسسات و مدققين داخليين و خارجيين .

و قد توصلت هذه الدراسة إلى نتائج التالية :

- ✓ الاختبارات الإحصائية وجود علاقة ارتباط قوية بين المحاسبة البيئية و جودة القوائم المالية .

- ✓ وجود تأثير كبير بين متغيري الدراسة .
- ✓ المحاسبة البيئية من شأنها أن تساهم في موثوقية القوائم المالية و التأثير على من يستخدمها .

9- سعاد شدري معمر وفضيلة زواوي ،**اثر الالتزام البيئي على تعزيز جودة المحاسبة البيئية** ، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي ، جامعة البويرة و جامعة بومرداس ، الجزائر ، 2021 .

تهدف إلى إظهار اثر الالتزام البيئي للمؤسسة على تعزيز جودة المحاسبة البيئية ، بتحديد محددات المحاسبة البيئية و من بينها تفعيل الأداء البيئي المستدام لتحقيق الابتكار الأخضر في ظل نظام بيئي فعال الذي يقوم على تقليل التكاليف البيئية ، وحيث اعتمد على دراسة حالة في المؤسسة الوطنية للاسمنت بالاعتماد على برنامج SPSS.V25 التحليل الإحصائي للبيانات .

و قد توصلت هذه الدراسة إلى وجود اثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) من الالتزام البيئي على جودة المحاسبة البيئية .

المطلب الثاني : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

سنتطرق في هذا المطلب لستة (06) دراسات سابقة باللغة الأجنبية على النحو التالي :

1-Parker ,Tomas , **An Overview and Guide to the Literature of Environmental Accounting Issues**, Methods and Models. Master Thesis ,lund University. Suide ,1996

باركر ، توماس ، **نظرية عامة و دليل لأدب قضايا و طرق المحاسبة البيئية و النماذج** ، رسالة ماجستير ، جامعة لوندا ، السويد ، 1996 .

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على المحاسبة البيئية و إيجاد معلومات تساعد في القياس البيئي للمحاسبة البيئية ، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي .

و توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- ✓ المحاسبة عن الاستدامة لا تزال بعيدة المال .
- ✓ كخطوة أولى يتطلب الإبلاغ عن الاستدامة المحاسبة عن تدفق الموارد المتجددة و غير المتجددة .
- ✓ هناك العديد من الشركات و المشرعين في بلد واحد على الأقل يتوجهون نحو الاستدامة المحاسبية و هذا غير كافي لتحقيق التغيير نظرا لتفسير الاستدامة تفسير سياسي .

2- Hojnalka Vain **. Environmental benefits and its statement in the environmental management accounting** . PHD Thesis . University of Budapest. Hungarian . 2012 .

هاجنالكا فان ، **الفوائد البيئية وبيانها في محاسبة الإدارة البيئية** ، أطروحة دكتوراه ، كلية الاقتصاد و إدارة الأعمال ، جامعة سيجد بودابست ، المجر ، 2012

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل الفوائد البيئية من وجهة نظر الأعمال و البقاء على مستوى الشركة و كذلك دراسة المحاسبة البيئية الإدارية التي تؤكد على حسابات التكلفة البيئية و الفوائد البيئية و استخدمت الدراسة المنهج الوصفي و المنهج التحليلي التجريبي في الدراسة الحالة بشركة تصنيع سيارات حيث استخدمت نموذج البيانات لتحليل التكاليف و النموذج المصمم ذاتيا لتقييم فوائد آلية .

وتوصلت الدراسة إلى النتيجتين التاليتين :

- ✓ النموذج الجديد للفوائد البيئية نموذج القياس الجديد للفوائد البيئية قادر على تحديد و قياس الفوائد البيئية داخليا للشركة حيث يقوم النموذج بتقييم الفوائد البيئية التشغيلية و الاستثمارية و التمويلية ذات الصلة للفوائد البيئية التشغيلية تحتوي على الفوائد من إعادة تنظيم عمليات الشركة ،ولها تأثيرات على زيادة الإيرادات و انخفاض التكلفة و معدل الضريبة ،ويمكن أن تزيد عائدات المبيعات عندما تزداد فائدة المنتج أو الخدمة .
- ✓ تندرج عائدات مبيعات المنتجات الصديقة للبيئة في هذه الفئة ، وتعتمد هذه التأثيرات على صورة الشركة أو الوعي البيئي للعملاء ،يمكن أن تستمد إيرادات المبيعات من مبيعات النفايات أو مبيعات السلعة المجانية لخطة معالجة النفايات .

3- Ali Mustafa Magablih , **The Impact of Green Accounting for Reducing the Environmental Cost in Production Companies** ,An Article From The Modern Accounting and Auditing Journal. Irbid National University, Jordan , 2017 .

علي مصطفى مقبلة ، **تأثير المحاسبة الخضراء في الحد من التكلفة البيئية في شركات الإنتاج** ، مقال من مجلة المحاسبة و المراجعة الحديثة ، جامعة اربد الأهلية ، الأردن ، 2017 .

تهدف هذه الدراسة إلى توفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرار الذي يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد و الحفاظ على البيئة و تجنب التهديد مع مراعاة الحسابات البيئية و تم استخدام الاستبيان كأداة للدراسة حيث تم توزيع 180 استبيان و رد 155 استبيان من خلال التحليل ، و اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي .

و توصلت الدراسة إلى النتائج التي تفيد بعدم وجو فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي لإمكانية قياس التكلفة البيئية للإفصاح .

4- Arastyo Andono , **The Environmental Management Accounting Control** , PHD Thesis . Britain . 2020 .

ارسيتو اندوندو ، **مراقبة محاسبة الادارة البيئية كممارسة** ، أطروحة مقدمة لدرجة الدكتوراه فلسفة المحاسبة ، قسم المحاسبة . مدرسة إسيكس للإعمال ، جامعة إسيكس ، بريطانيا ، 2020 .

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد المشاركة البيئية الكبيرة في سياق المحاسبة الإدارية لذلك تركز هذه الدراسة على البحث في تحكم محاسبة الإدارة البيئية (EMAC) كممارسة مستمرة ممن نظرية الممارسة و علم الوجود في موقع Schatzki ، يبحث البحث في دراستي حالة شركة المزارع (مزرعة سي بي) و شركة الكيماويات

الزراعية (تصنيع سي . ام) ، تركز الدراسة على الجهات الفاعلة الرئيسية : مديرو الأقسام ،الأقسام ،مديرو المصنع و رؤساء الأقسام ذات الصلة .

و قد توصلت هذه الدراسة إلى نتائج مهمة هي أن ممارسة (EMAC) هي ممارسة متكاملة تحكمها التفاهمات التي تجمع بين مراقبة المحاسبة الإدارية و معرفة الإدارة البيئية و القواعد و التأثير عن بعد ، أن المشاركة البيئية الجوهرية لا تتعلق فقط بهياكل (EMAC) ،بل تكمن أيضا في دمج القيمة البيئية في الأعمال و الأقوال اليومية للجهات الفاعلة الرئيسية ، أن تضمين القيمة البيئية يدعم الجهات الفاعلة الرئيسية في وضع المعايير لها في تحديد أولويات الترتيب الهرمي للنهايات البيئية و التجارية .

5- Boetie Nass . **The Effect of Environmental, Social and Corporate Governance Performance on the Cost of Capital** . 2021 Master Thesis . Holland

بيتي ناس ، **تأثير الحوكمة البيئية و الاجتماعية و حوكمة الشركات على أداء تكلفة رأس المال** ، رسالة ماجستير في التمويل ، جامعة جروني ننجل ، كلية الاقتصاد و العمل ، هولندا ، 2021 .

تهدف هذه الدراسة إلى البحث عن أثار الحوكمة البيئية و الاجتماعية و حوكمة الشركات (ESG) ،عوامل (ESG) على تكلفة رأسمال ، تتكون العينة من شركات من منطقة أسيا و المحيط الهادي تستخدم حزمة ASSET ESG من قاعدة بيانات Thomson Reuters .

و تشير النتائج إلى أن الشركات ذات المستوى الاجتماعي الأعلى نتيجة تجربة انخفاض تكلفة حقوق الملكية و انخفاض متوسط تكلفة رأسمال المرجح ، بالإضافة تقدم أيضا دليلا على أن زيادة أداء ESG لا يؤدي إلى انخفاض في تكلفة تمويل

الديون ، و كذا العلاقة المهمة بين درجة ESG و يشير WACC إلى أن الشركات التي تتمتع بدرجة أعلى من ESG لدينا وزن اقل متوسط تكلفة رأسمال ، العديد من الشركات على الاستعداد للمساهمة في المجتمع و لكن في نفس الوقت عليهم الوفاء بالعديد من الالتزامات المالية ،لا يزال المدراء يحاولون العثور على الملف ،التوازن الصحيح بين مصالح الشركة المختلفة مثل الحفاظ على الربح ،تعظيم و منع مشاكل الوكالة ،لذلك تقييم تأثير ESG ،نظرا للقضايا المتعلقة بالجوانب المالية للشركة موضوعا مهما .

6- Y'iang Oi , Jinging Yao **, Lindong Liu . Research on evolutionary game of environmental accounting information disclosure from the perspective of multi-agent** . Articl . China . 2021 .

يونغ وا و آخرون ، البحث عن لعبة تطورية عن المحاسبة البيئية للإفصاح من منظور تعدد الوكلاء ، مقال من مجلة بلوس واحد ، كلية المالية و الاقتصاد ، جامعة جانغسو و تساجبغ و جيانصو الصين و مدرسة العلوم الرياضية ، الصين ، 2021.

تهدف هذه الدراسة إلى الكشف عن المعلومات المحاسبية مع المؤسسات و المستثمرين و وسائل الأعمال مثل بحث الكائنات و يحلل الآلية الداخلية للإفصاح عن معلومات المحاسبة البيئية من خلال نموذجا "ثلاثيا" للعبة تطوريا بيئيا و وجد النموذج أن توازن الأطراف الثلاثة يتأثر بعوامل متعددة لذلك تستخدم هذه الدراسة ديناميكيات النظام لكشاف بين وكلاء متعددين و استكشاف آلية ثلاثية أنواع من الوكالة تعزيز الإفصاح عن معلومات المحاسبة البيئية .

و توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- ✓ إن الحوافز الحكومية لها تأثير اكبر على توجيه المؤسسات ووسائل الإعلام لتطور في اتجاه الإفصاح القانون المشاركة استراتيجيات التعرض .

- ✓ التخفيض المستمر لدرجة مرهقة من إجراءات الإفصاح و صعوبة تحسين الأداء البيئي بشكل أساسي .
- ✓ تشجيع الشركات على اختيار استراتيجيات الإفصاح القانوني النشاط ،والتي سوف تساعد في تحسين جودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبة البيئية و تعزيز ثقة المستثمر و الرقابة الحكومية .

المطلب الثالث : ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

سنتطرق في هذا المطلب إلى مقارنة الدراسات السابقة بدراستنا على النحو التالي :

أولا : الدراسات العربية

1- بومعراف فاطمة الزهراء ، **مساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة** ، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، جامعة محمد خيضر –بسكرة– ، 2011.

- ✓ دراستنا معاصرة في السنة الجارية 2022 مقارنة بالدراسة السابقة تمت سنة 2011.
- ✓ دراستنا ستتبع دراسة حالة في المنهج التطبيقي على خلاف الأخرى أداة الاستبيان في المنهج التطبيقي.
- ✓ دراستنا عامة وشاملة من حيث البحث ، أي تبحث في المحاسبة البيئية من كافة جوانبها بالجزائر ، أما الأخرى ركزت على المحاسبة البيئية في التنمية المستدامة .

2- فيصل فارس ، حمزة ضويفي ، **المحاسبة البيئية كآلية لدعم و تحسين الأداء البيئي في ظل المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة** ، مداخلة ، جامعة الجزائر 3 والمركز الجامعي بتسمسيلت ،2011 .

دراستنا اشمل بحيث تختص الأخرى في البحث حول المحاسبة البيئية من حيث دعم و تحسين الأداء البيئي في ظل المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة و كذلك حدود الزمنية للدراسة قديمة مقارنتها بدراستنا و هذا ينعكس على النتائج المتوصل إليها في تلك المرحلة من البحث.

3- منى عبد الله حمد ،**اثر قياس التكاليف البيئية و الإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي** ، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، جامعة دمشق ،2014 .

دراستنا اشمل بحيث ركزت الأخرى حول اثر قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي و أيضا الحدود المكاني دراستنا سوف تبحث في الواقع الجزائري و الأخرى بحثت في الحدود السورية .

4- مهاوات لعبيدي ،**القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و الإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير ، جامعة بسكرة، 2015 .

دراستنا تبحث في الواقع الجزائري بخلاف الأخرى التي تعمم الدراسة و إسقاطها على الكل و إضافة إلى الاختلاف في أداة الدراسة بحيث سنستخدم دراسة حالة في الجانب التطبيقي و الأخرى استخدمت الاستبيان الذي يركز على التحليل الإحصائي للخروج بالنتائج .

5- يحي جمال اللولو ،**مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة** ،بحث استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير ، الجامعة الإسلامية بغزة ،2016 .

حدود دراستنا في الجزائر بخلاف الأخرى تبحث في غزة ، و كذلك استخدمت أداة الاستبيان في الجانب التطبيقي بخلافنا دراستنا ستطبق دراسة حالة لاختبار المفاهيم البيئية من الجانب المحاسبي .

6- ميلاد سعيد امحمد خزام ،**اثر الاعتراف بالتكاليف البيئية للمنظمات الاقتصادية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة** ، رسالة استكمالا لمتطلبات الإجازة العالية (الماجستير) ، جامعة الجبل الغربي ، ليبيا، 2016 .

ما يميز دراستنا هو اختلاف الحدود المكانية و الزمانية بحيث دراستنا في الجزائر سنة 2022 و الأخرى في ليبيا سنة 2016 .

7- الحمزة عبد الحليم ، .براهمي خالد ، **اثر المحاسبة الإدارية البيئية على الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية** ، مجلد 02 / عدد 01 ، جامعة العربي التبسي ، الجزائر ، 2019 .

دراستنا تهدف إلى النطاق العام للمحاسبة البيئية في الحدود الجزائرية بحيث سنستخدم دراسة حالة في الجانب التطبيقي لاختبار المعلومات البيئية محاسبيا ، أما الأخرى ارتبطت بالمحيط الإداري للمحاسبة الإدارية و كذا الأداة المستخدمة بحيث استخدمت استبيان للاستطلاع على الآراء في ما يخص تطبيق المحاسبة الإدارية .

8- فرادي وليد ، فراي نذير ، **مساهمة محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة القوائم المالية** ، جامعة محمد خيضر –بسكرة– ، 2020 .

دراستنا تدرس واقع المحاسبة البيئية في الجزائر بخلاف الأخرى التي تعطي انطباع عام حول محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة القوائم المالية و كذلك تتميز دراستنا في انه سنستخدم دراسة حالة في الجانب التطبيقي لإسقاط واقع الجزائر

في المحاسبة البيئية ، أما الأخرى استخدمت الاستبيان للاستطلاع الرأي حول التكاليف البيئية و انعكاسها حول جودة القوائم المالية .

9- سعاد شدري معمر وفضيلة زواوي ،**اثر الالتزام البيئي على تعزيز جودة المحاسبة البيئية** ، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي ، جامعة البويرة و جامعة بومرداس ، الجزائر ، 2021 .

تميزت دراستنا عن الأخرى من حيث أداة الدراسة و المنهج المتبع في الجانب التطبيقي حيث دراستنا ستستخدم دراسة حالة لإسقاط معلومات التكاليف البيئية محاسبا على خلاف الأخرى استخدمت الاستبيان لاختيار معطيات نظرية للدراسة .

ثانيا : الدراسات الأجنبية

1-Parker ,Tomas , **An Overview and Guide to the Literature of Environmental Accounting Issues**, Methods and Models. Master Thesis ,lund University. Suide ,1996

تتميز دراستنا بالعصرنة في السنة الحالية 2022 مقارنة بهاته الدراسة في سنة 1996 و ذلك ينعكس على النتائج التي تكون غير حديثة اي ابتدائية بالنسبة لدراستنا.

2- Hojnalka Vain . **Environmental benefits and its statement in the environmental management accounting** . PHD Thesis . University of Budapest. Hungarian . 2012 .

تتميز دراستنا عن هاته الدراسة من حيث شمولية البحث في المحاسبة البيئية و الحدود الجزائرية لكن الدراسة الأخرى تخصصت حول الفوائد البيئية و تحليلها إلى تشغيلية و استثمارية و تمويلية و دراسة استحقاقها و زيادتها و الأثر الذي يصادف ذلك .

3- Ali Mustafa Magablih , **The Impact of Green Accounting for Reducing the Environmental Cost in Production Companies** ,An Article From The Modern Accounting and Auditing Journal. Irbid National University, Jordan , 2017 .

تتميز دراستنا على الدراسة الأخرى من حيث الهدف حيث دراستنا تدرس البيئة من الجانب المحاسبي بالجزائر ، أما الأخرى تهدف إلى توفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات من اجل الاستغلال الأمثل للموارد و الحفاظ على البيئة من وجهة عامة ، و كذلك المنهج و الأداة المتبعة في دراستنا دراسة حالة على واقع المحاسبة البيئية في الجزائر و استخدمت الدراسة الأخرى الاستبيان للاستطلاع الرأي العام بالطريقة التحليلية الإحصائية لاختبار المعلومات حول التكلفة البيئية ة تجنب التهديد السلبي للبيئة .

4- Arastyo Andono , **The Environmental Management Accounting Control** , PHD Thesis . Britain . 2020 .

ما يميز دراستنا أنها في حدود الجزائر و انعكاس الواقع البيئي المحاسبي بخلاف الدراسة الأخرى ركزت حول أهمية المحاسبة البيئية و دعم الجهات الفاعلة لوضع المعايير المحاسبية و تحديد الأولويات في التكاليف البيئية .

5-Boetie Nass . **The Effect of Environmental, Social and Corporate Governance Performance on the Cost of Capital** . 2021 Master Thesis . Holland

تتميز دراستنا حول التركيز على التكاليف البيئية من الجانب المحاسبي بالجزائر بخلاف الدراسة الأخرى تركز على اثر الحوكمة البيئية و الاجتماعية في تسيير الشركات و تكلفة رأسمال و كذلك أداة الدراسة بحيث استخدمت هذه الدراسة العينة من شركات في منطقة آسيا خلاف دراستنا سنستخدم دراسة حالة للمحاسبة البيئية لشركة صناعية جزائرية .

6- Y'iang Oi , Jinging Yao , **Lindong Liu . Research on evolutionary game of environmental accounting information disclosure from the perspective of multi-agent** . Articl . China . 2021 .

تتميز دراستنا في التركيز على المحاسبة البيئية في الجزائر بخلاف الدراسة الأخرى تركز على اثر المحاسبة البيئية في الإفصاح و الحوافز الحكومية في توجيه المؤسسات و وسائل الإعلام لتطوير الإفصاح القانوني و تحسين الأداء البيئي بشكل عام .

المبحث الثاني : الإطار الفكري للمحاسبة البيئية

تعتبر المحاسبة البيئية فرع من فروع المحاسبة التي تنبثق من التطورات الحديثة في المفاهيم المحاسبية و البيئية ، و نتج عنه مزيدا من الارتباط بين المحاسبة و البيئة التي تعمل بها و ذلك في ظل متغيرات بيئية لها اثر كبير على النشاط الاقتصادي ، وكنتيجة العدم قدرة نظام المحاسبة التقليدية على احتواء المعلومات البيئية الجديدة ضمن مخرجاتها و سنتناول في هذا المبحث ثلاث (03) مطالب كالآتي :

المطلب الأول : ماهية المحاسبة البيئية

سنتعرض في هذا المطلب إلى نشأة المحاسبة البيئية و مفهومها و مبررات الاهتمام بها .

1- **نشأة المحاسبة البيئية** : لقد أصبحت المنظمات المهنية و جماعات المستهلكين أكثر تشدا و اهتماما بفحص مدى التزام منظمات الأعمال بالنظم و القوانين البيئية ،وفي هذا السياق تناولت دراسة (IFAC.2005) أسباب اهتمام المنظمات (أو المحاسبين) بالقضايا البيئية ،حيث أشارت الدراسة إلى ممارسة ضغوط pressures متعددة على كثير من المنظمات لتحسين أدائها البيئي ،ومن ابرز الأمثلة على هذه الضغوط على المستوى الدولي مايلي [1] :

- **ضغوط سلسلة القيمة** : وهي الضغوط التي تمارسها الشركات كبيرة الحجم على مورديها لحثهم على الالتزام بنظم الإدارة البيئية الصادرة عن منظمة التوجيد القياسي (ISO) للمنتجات .
- **ضغوط الإفصاح** : و هي الضغوط التي يمارسها الأطراف أصحاب المصلحة Stakeholders على منشآت الأعمال من اجل ضرورة الإفصاح عن الأداء البيئي

[1] عزدين فكري تهامي ، الإطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية ، مقال بالمجلة العلمية لقطات كليات التجارة ، جامعة الأزهر ، 2011 ، ص ص 329 – 330 .

في التقارير المالية السنوية ،أو الإفصاح الاختياري في تقارير الأداء البيئي للشركة وفقا لما يعرف بمبادرات الإفصاح العالمية (Global the Guidelines of the Reporting Lnitiatives) .

- **ضـــغوط ماليـــة** : وهـي تلـك الضـغوط المتولـدة عـن نمـو الـوعي العـالمي بالمســؤولية الاجتماعيــة للاســتثمارات ،ونظــم تصــنيف الاســتثمارات فــي هــذا المجال مثل مؤشر داو جونز المستدام Dow Jones Sustainability Index
- **ضغوط قانونية ورقابية** : وهي تلك الضغوط التي تمارسها الجهات الرقابية والقانونية بالدول المختلفة لتقليل معدلات إنتاج منشآت الأعمال للمواد الخطرة والسامة أو الملوثة للبيئة ،وكذلك تقليل معدلات انبعاث الغازات السامة .
- **الضغوط الضريبية** : وهي قيمة الضرائب التي تفرضها الحكومات على استخدام المواد الضارة بالبيئة مثل ضريبة الكربون و غيرها من الضرائب المماثلة التي تهدف إلى الحد من الأضرار البيئية .
- **الضغوط التجارية و الاتفاقيات الدولية** للحد من التلوث البيئي مثل بروتوكول كيتو the emissions cap and trading aspects of the Kyoto Protocol وقد كان لهذه الضغوطات المتزايدة من أطراف متعددة تجاه مشكلات التلوث البيئي ، الأثر في دفع منشآت الأعمال نحو الاهتمام بالمحاسبة عن البيئة ، و أطلقت العديد من المسميات على اهتمام المحاسبة بكيفية القياس و التقرير عن البيئة و الموارد الطبيعية ، حيث ظهر مصطلح التخضير Geening في العقدين الأخيرين عقد الحديث عن البيئة و مشكلاتها و أطلق على كل ما يراعي البيئي أو التنمية المستدامة هذا الوصف و منها المحاسبة الخضراء Green Accounting إلا أن هذا المسمى يركز على مجال واحد من مجالات المحاسبة البيئية و هو المحاسبة عن عناصر التنوع البيولوجي ،كما ظهر مصطلح المحاسبة الايكولوجية Ecological Accounting للإشارة إلى إعداد الحسابات باستخدام الوحدات المادية (الطبيعية) على المستوى الجزئي (المحليات

والمحافظات) ،كما وضع معه فوبيراتال الألماني طريقة إحصائية لتدفق المواد اللازمة لانجاز نشاط إنتاجي معين أطلق عليه محاسبة تدقق المواد Material Flow Accounting و يطلق على الإجراءات و المفاهيم و الأساليب المحاسبية التي يتم تطبيقها بغرض إعداد بيانات توضح الأصول الطبيعية و الخصوم التي ترتبت عليها تبعا للمناطق و الجهات و استخلاص المؤشرات المالية و الكمية منها لكل عنصر ، إلا أن مصطلح المحاسبة البيئية Environmental Accounting هو أكثر المصطلحات تعبيرا عن اهتمام المحاسبة بكافة القضايا و المعلومات البيئية .

2- **مفهوم المحاسبة البيئية** : هناك العديد من المفاهيم نذكر منها ما يلي :

1- هي جزء لا يتجزأ عن المحاسبة الاجتماعية ، و تعتبر المحاسبة البيئية أداة تم المستفيدين بالمعلومات المحاسبية و متخذي القرارات بمعلومات التكاليف المتعلقة بالنواحي البيئية لإعطاء صورة كاملة عن أداء الشركة ، بحيث تضم بيانات تتعلق بالأداء البيئي إلى جانب البيانات و المعلومات المتعلقة بالنواحي المالية .[1]

1. كذلك تم تعريف المحاسبة البيئية من قبل الجمعية الأمريكية لحماية البيئة على أنها عبارة عن مسعى تعاوني من قبل الشركات و الوكالات و إدارات المصانع والمحاسبين و المثقفين و الباحثين و غيرهم للارتقاء و رفع معدلات التحسين في المنظمات فيما يختص بعمليات المحاسبة الإدارية ، و ذلك لجعل متخذ القرار دقيقا في وصف المنافع الاقتصادية الناتجة من منع التلوث ، وهذا التعريف يحصر أنماط المحاسبة البيئية في المحاسبة الإدارية فقط . [2]

[1] جميلة الجوزي ، **أهمية المحاسبة البيئية في استدامة** التنمية ، مداخلة في المؤتمر العلمي الدولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية ، جامعة الجزائر ، 2012 ، ص 78 .

[2] محمد فيصل حسين محمد أحمد ، **دراسة استكشافية لواقع المحاسبة البيئية في السودان** ، مقال بمجلة الأكاديمية في الدنمارك ، جامعة النيل الأزرق ، السودان ، ص 220

2. أيا كانت التسمية فإنها تعني "تحديد و قياس تكاليف الأنشطة البيئية و استخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة و الأنظمة البيئية و إزالتها عملا بمبدأ (من يلوث يدفع) .

3. هي مجموعة من النشاطات التي تختص بقياس الأداء الاجتماعي البيئي وتحليله لوحدة محاسبة معينة و توصيل المعلومات اللازمة إلى الفئات و الطوائف المختلفة ، و ذلك بغرض مساعدتهم في عملية تقييم القرارات و اتخاذها . [1]

3- **مبررات الاهتمام بالمحاسبة البيئية :** لقد تزايد الاتجاه نحو الإفصاح عن الأداء البيئي ، وإدخال المحاسبة البيئية ضمن الإطار العام للنظام المحاسبي نتيجة لاهتمام التنظيمات الحكومية و الأهلية و الهيئات الدولية و المهنية و الأكاديمية بالبيئة والتنمية المستدامة .

وذلك للاعتبارات التالية [2] :

- ✓ أهمية البيئة و ضرورة حمايتها و تنميتها من خلال تبني مفهوم التنمية المستدامة
- ✓ الضغوط التي تمارسها العديد من الهيئات المهنية و المنظمات الدولية .
- ✓ اهتمام الدراسات النظرية و التطبيقية بالبيئة و المحاسبة عنها .
- ✓ حتمية المحاسبة البيئية بموجب القوانين الدولية و المحلية .

[1] .فيصل فارس ، حمزة ضويفي ،**المحاسبة البيئية كألية لدعم و تحسين الأداء البيئي في ظل المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة** ، مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات ، جامعة ورقلة ،2011 ، ص 252 .

[2] جميلة الجوزي ، مرجع سابق ، ص 78 .

المطلب الثاني : أهداف و مكونات و محددات المحاسبة البيئية

سنتعرض في هذا المطلب إلى أهداف المحاسبة البيئية و مكوناتها و محدداتها على النحو التالي :

1- **أهـداف المحاسـبة البيئيـة** : تصـبو المحاسـبة البيئيـة إلـى تحقيـق الأهـداف التالية : [1]

- ✓ تحديد و قياس مساهمة المنشأة و التي تشتمل على عناصر التكاليف و المنافع الداخلية و الخارجية التي لها تأثير على كافة قطاعات المجتمع .
- ✓ المساعدة في تحديد ما إذا كانت إستراتيجية المنشأة و أنشطتها التي لها تأثير مباشر على الموارد الطبيعية تتماشى مع الأولويات البيئية من ناحية و الطموح المقبول للأفراد من ناحية أخرى .
- ✓ توفير بيانات ملائمة عن أهداف و برامج و أداء و مساهمة المنشأة في مجال الأهداف البيئية .

يتضح لنا مما سبق أن هدف المحاسبة البيئية هو إدماج التكاليف البيئية في الحسابات التقليدية للمنشات ، حيث أن خطط و برامج و استراتيجيات أي منشأة لا تكون صائبة بدون إدماج التأثيرات البيئية عند احتساب تكلفة المنتج و بالتالي توفير المعلومات لمتخذي القرارات بالإدارة .

2- **مكونات المحاسبة البيئية** : تتضمن المحاسبة كل ما يتعلق بالبيئة سواء من الناحية المالية ، التدقيق ، إعداد التقارير ، المحاسبة الإدارية ، الأصول و المنتجات والمواد الأولية و عناصر أخرى و في مايلي نتناول البعض منها : [2]

---

[1] محمد فيصل حسن محمد احمد ، **مرجع سابق** ، 2009 ، ص 223 .

[2] تخزين وليد ، مسبوط هوارية ، **واقع استخدام المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية بتبازة** ، جامعة بلحاج بوشعيب ، عين تموشنت –الجزائر– ، 2021 ، ص 23 .

✓ **المحاسبة المالية البيئية** : و هي احد أساليب المحاسبة التي تهدف إلى الإفصاح عن البعد البيئي في القوائم المالية المنشورة في نهاية الفترة المالية .

✓ **المحاسبة الإدارية البيئية** : و هي احد الأساليب المحاسبة الإدارية ، حيث عرفت على أنها نظام معلومات مالي و إداري في أن واحد ، تقوم بتحدي المعلومات المتعلقة بالبيئة و جمعها و تقديرها و تحميلها ، بهدف اتخاذ القرارات داخل المؤسسة وتحسين الأداء البيئي و المالي للمؤسسة .

✓ **محاسبة التكاليف البيئية** : و يتم التركيز في هذا الأسلوب من أساليب المحاسبة على التكاليف التي تنشأ نتيجة قياس و رقابة و تصحيح أثار الأنشطة الناتجة عن اتخاذ القرارات لها أثار سلبية على البيئة .

✓ **المحاسبة البيئية المحلية** : يستخدم هذا المصطلح عادة للإشارة إلى عملية إعداد الحسابات على أساس البيانات المادية فقط دون الأساس النقدي ، و يعبر ذلك عن نوع من أنواع المحاسبة البيئية التي تكرس على محاسبة الموارد الطبيعية على مستوى الإدارة المحلية بهدف تقييم دورة حياة الموجودات المادية .

✓ **محاسبة الموارد الطبيعية** : عرف هذا المصطلح في المحاسبة بعد إدراج البعد البيئي في نظام الحسابات القومية حيث تم التركيز في على الموجودات الطبيعية وذلك بهدف الحصول على المؤشرات الاقتصادية معدلة كما في مؤشرات الدخل القومي البيئي.

✓ **المراجعة البيئية** : تعرف المراجعة البيئية على أنها مجموعة من الإجراءات يقوم بها المراجع للتأكد من مدى التزام الشركة بالبعد البيئي في نشاطها ، وان النشاط الذي تقوم به الشركة ليس له أثار سلبية على بيئتها .[1]

[1] عفاف اسحاق ابوزر ، **المحاسبة البيئية الإطار الفكري و مقومات التطبيق** ، مقال بالمجلة المصرية للدراسات التجارية ، جامعة المنصورة ، مصر ، 2007 ، ص ص 111-112 .

✓ **الإفصاح البيئي** : وهو الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع الشركات إعلان المجتمع بأطرافه المتعددة من نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي ، و تعد القوائم المالية أو التقارير الملحقة بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك .

3- **محددات المحاسبة البيئية** : واجهت مهنة المحاسب و مازالت تواجه العديد من التحديات خاصة في ما يتعلق بعملية القياس و الإفصاح عن التكاليف و الالتزامات البيئية و من أهم معوقات و مشاكل تطبيق المحاسبة البيئية ما يلي :

✓ **مشكلة القياس المحاسبي** : تتمثل هذه المشكلة في كيفية تحويل بيانات نوعية لتلوث إلى بيانات كمية مقاسة بوحدات نقدية لتحقيق متطلبات الاعتراف و القياس و التسجيل و الإفصاح في المحاسبة ، حيث يتطلب قياس الآثار البيئية المتولدة عن أنشطة الشركة ضرورة توافر أساليب القياس الكمي سواء المادي أو المالي ، و على الرغم من توافر بعض أساليب القياس المادي لتلك الآثار نتيجة جهود الجمعيات و المنظمات المهتمة بحماية البيئة سواء على المستوى الدولي أو المحلي ، لكن هذه الأساليب تظل خاضعة لتقدير الشخصي مما يفقدها شرط موضوعية القياس ، و أيضا هناك صعوبة الفصل بين التكاليف البيئية و الاقتصادية المرتبطة بالنشاط مما يتطلب توفير أساليب و معايير للفصل بين التكاليف الاقتصادية و البيئية [1].

✓ **صعوبة التحديد السليم للتكاليف البيئية الخارجية** : على الرغم من وجود اتفاق على تعريف و معالجة بعض عناصر التكاليف البيئية الداخلية بالإضافة إلى الاعتراف المنظمات الاقتصادية بها ، إلا أن هناك الكثير من التساؤلات لم يتم الإجابة عليها حتى الآن و المرتبطة بتحديد و قياس و معالجة التكاليف البيئية الخارجية منها على سبيل المثال ، ماهية التكلفة الحقيقية التي يجب أن تدفعها الوحدة الاقتصادية كثمن لما استهلكته من موارد ؟ و هل يمثل الفرق بين التكلفة التي تتحملها الوحدة الاقتصادية و ما يجب أن تدفعه التكاليف البيئية ؟ و كيف يمكن حصر و قياس

[1] عفاف اسحاق ابوزر ، **مرجع سابق**، ص 112 .

التكاليف البيئية التي تتحملها قطاعات المجتمع غير المرتبطة بشكل مباشر بالوحدة الاقتصادية نتيجة الآثار البيئية المتولدة عن أنشطتها ؟ و بالافتراض إمكانية حصر هذه التكاليف ، كيف يمكن تقسيمها على الوحدات الاقتصادية التي تسببت في إحداث الأضرار البيئية؟ [1].

✓ التعارض المحتمل بين أهداف الملاك و وفاء الوحدة بالمتطلبات التشريعية تولد عن سعي الحكومات لحماية البيئة إصدار العديد من التشريعات التي تفرض شروط و التزامات على الوحدات الاقتصادية التي تلحق أضرار بالبيئة المحيطة ، و في سبيل الوفاء بتلك الشروط تتحمل الوحدة الاقتصادية تكاليف إضافية مما قد يتعارض مع هدف الملاك و المساهمين في تعظيم الربحية في الأجل القصير ، و هذا محدد لتطبيق المحاسبة البيئية [2].

المطلب الثالث : المحاسبة البيئية و عملية اتخاذ القرار

من حقائق الأمور أن المحاسبة المالية التقليدية لا تولي الأمور البيئية الاهتمام الكافي فلا تعكس معلوماتها بشكل تام الآثار البيئية ، و بالتالي هناك نقص في المعلومات مفصح عنه و المتعلقة بالتكاليف و الالتزامات البيئية ، حيث العي من القرارات التي تتخذ من قبل المدراء تكون غير فعالة ، ويعزي ذلك إلى حقيقة تفاصيل التكاليف المتعلقة بالبيئة نظرا لإخفائها في التكاليف العامة و تخصيصها بالتساوي على المنتجات و العمليات [3] .

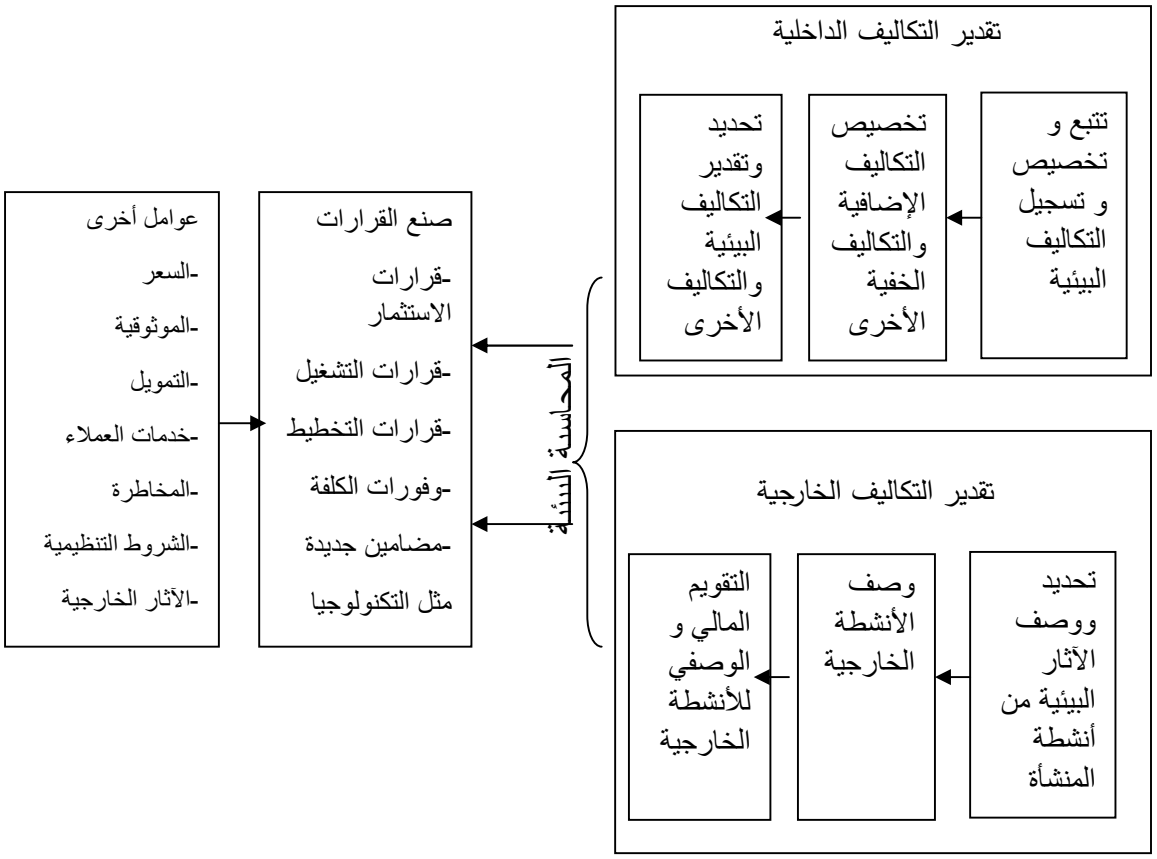
---

[1] عباس بدوي ، **المحاسبة عن المسؤولية البيئية و الاجتماعية للمشروع** ، دار النشر ، الإسكندرية ، الطبعة الأولى ، 2000 ، ص 11

[2] محمود يوسف الكاشف ، **اتجاهات تطوير القياس و الإفصاح المحاسبي للمعلومات البيئية** ، مقال بالمجلة المصرية للدراسات التجارية ، جامعة المنصورة ، 2009 ، ص 123 .

[3] ميلاد سعيد امحمد خزام ، **اثر الاعتراف بالتكاليف البيئية للمنظمات الاقتصادية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة** ، رسالة الماجستير ، جامعة الجبل الغربي ، ليبيا ، 2016 ، ص 67 .

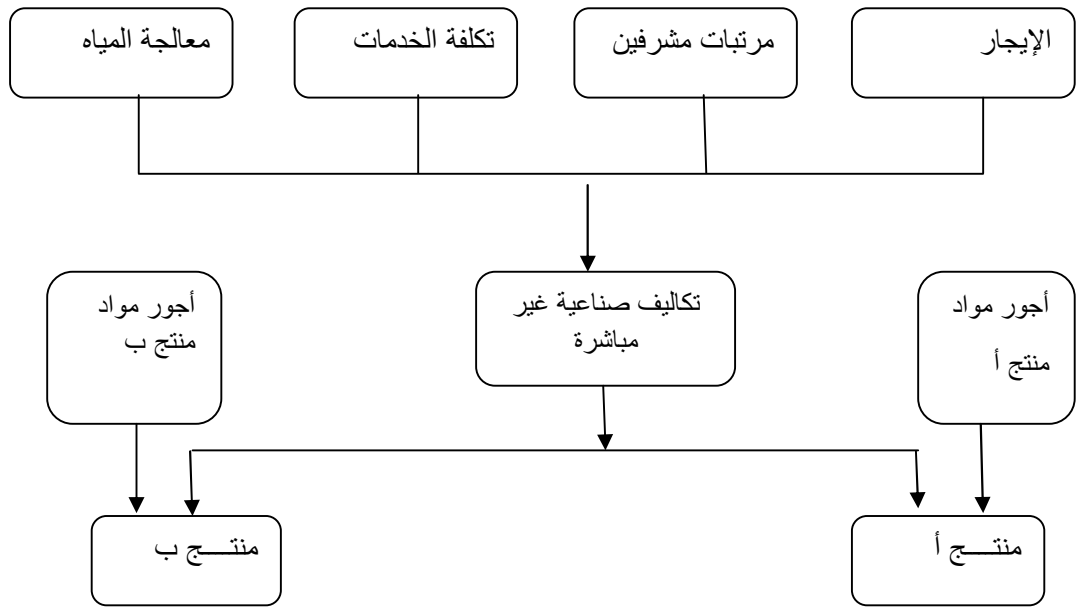
شكل رقم 01: يوضح كيفية استخدام المعلومات المحاسبة البيئية في عملية اتخاذ القرار



مما يؤدي إلى حدوث تباين في تكلفة تلك المنتجات مما يجعلها غير جديرة بالاهتمام في حين إن إدراج معلومات التكاليف البيئية في عملية اتخاذ القرار يؤدي إلى تخصيصها للمنتجات و العمليات و الأنشطة المسببة لها ، فالقرارات التي تتخذ في ضوء المعلومات التكاليف البيئية سوف تكون أكثر رشدا لان تلك القرارات تتأثر بنوع المعلومات التي توفرها قاعدة بيانات خاصة بالمحاسبة البيئية فإدخال معلومات التكاليف البيئية ف عملية صنع القرار يسلط الضوء على مزايا الاستثمارات في التكنولوجيا النظيفة ، و التحدي الأكثر دقة للتكاليف المنتجات الذي ينعكس على قرارات التسعير و مزيج الإنتاج و البيع و التخطيط الاستراتيجي و الشكل السابق يوضح دور المحاسبة البيئية في عملية اتخاذ القرارات .

1- **المحاسبة البيئية و تحديد تكاليف المنتجات و العمليات :** تهتم الشركات بدراسة السوق لتقدير الطلب على المنتجات بالإضافة إلى تحديد السعر الذي يمكن دفعه مقابل المنتج ، ثم تقوم بمقارنة السعر بتكلفة المنتج لتجديد الربحية التي تبرر إنتاج هذا المنتج ، و إلى جانب ذلك تراعي الشركات عوامل أخرى مثل الاحتفاظ بالمستهلكين و المركز التنافسي و نمو القطاع في المدى الطويل ، لكن تبقى تكلفة الإنتاج هي الأساس في تحديد السعر و العائد المتوقع و ترى الوكالة الأمريكية لحماية البيئة أن التكاليف البيئية لا يم توزيعها و تخصيصها بصورة سليمة طبقا لنظام المحاسبة التقليدية ، حيث ترى أن تكاليف تشغيل المعدات و أجهزة معالجة التلوث في بعض الصناعات عادت ما تنتج عن قليل و المنتجات الشركة و التي يؤدي إنتاجها إلى قدر كبير من التلوث ، و على ذلك فانه إذا ما تم تجميع هاته التكاليف ضمن التكاليف غير مباشرة و تم تخصيصها بالتساوي إلى جميع منتجات الشركة هذا من شأنه أن يسبب تشوه في تكلفة بعض المنتجات ، كما هو موضح في الشكل التالي[1]:

شكل رقم 02 يوضح التخصيص الغير سليم للتكاليف البيئية

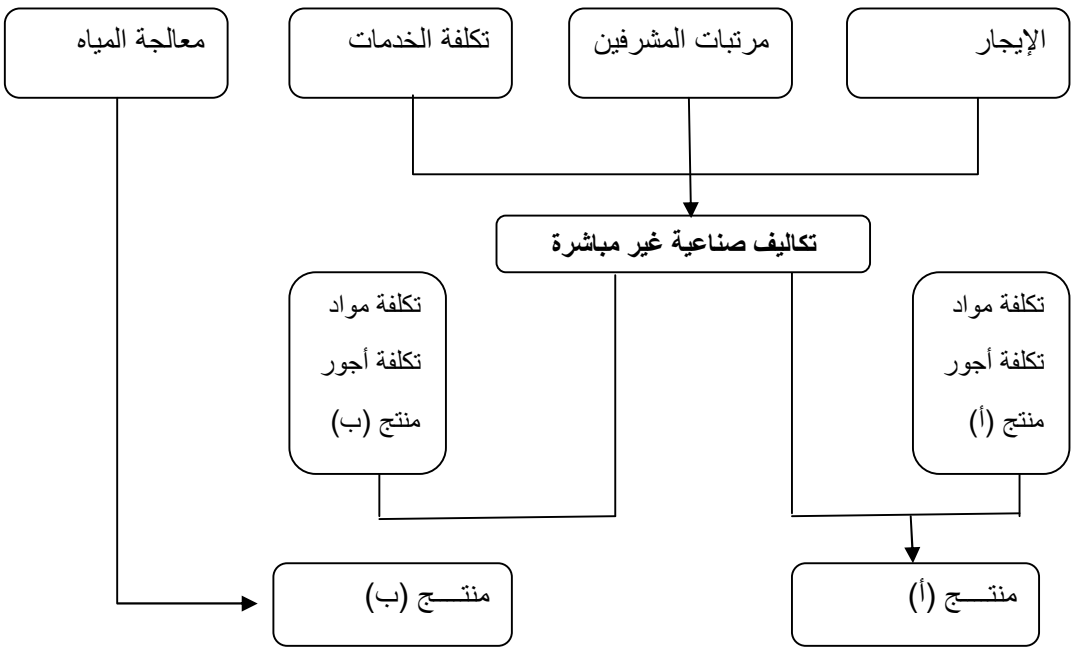


[1] ميلاد سعيد امحمد خزام ، مرجع سابق ، ص 68 .

في حين يوضح شكل 03 تصحيح لمشكلة تخصيص التكاليف بالإضافة إلى ذلك يوضح الهدف الأساسي للمحاسبة البيئية المتعلق بربط التكاليف البيئية مباشرة بالمنتج آو العملية المتسببة بها و المسؤولة عنها .

إن تطبيق أساليب المحاسبة البيئية يساهم في تحدي و تخصيص السليم للتكاليف مما يساعد الإدارة في اتخاذ قرارات أفضل حول أسعار و توليفة المنتجات التي تحقيق أفضل الإرباح و تراعي الجوانب البيئية ، و بالتالي تحقق ميزة تنافسية أفضل للمؤسسة في المدى البعيد .

شكل رقم 03 يوضح التخصيص السليم للتكاليف البيئية



2- **المحاسبة البيئية و القرارات الرأسمالية :** تهف الشركات إلى تطوير و توسيع أنشطتها من خلال الاستثمار في رأسمالها البشري و المادي ، لان نجاحها في المدى الطويل مرتبط بقوة هذه الاستثمارات و استمرارها ، حيث أن المستثمرين في الشركات يرغبون في الحصول على عائد يفوق العائد الذي يحصلون عليه من خلال الاستثمارات الأخرى ، هذا من شأنه إن يسبب ضغط على هذه الشركات ذات التمويلي

الرأسمالي المحدود ، من حيث أن التكاليف البيئية و تكاليف التشغيل تشكل مكون هام في راسما الشركات ، فمن خلال الفهم السليم و الدقيق للتكاليف البيئية تستطيع الشركات تخفيض هذه التكاليف و تحقيق عوائد مهمة .

فعندما يتم اخذ التكاليف البيئية في الحسبان عند دراسة و تحليل الاستثمارات المستقبلية ، فان هذا من شانه إن يقدم المعلومات المفيدة لمتخذ القرار ليختار البديل الذي يحقق المنافع و العوائد المتوقعة منها مع المحافظة على جودة البيئة .

إن احد أدوات المحاسبة البيئية لتحليل الاستثمارات هي طريقة التكاليف الكلية ، حيث تستخدم هذه الطريقة لتقييم التكاليف المستقبلية المرتبطة بالبدائل الاستثمارية المعروضة أمام متخذ القرار لقبول أو رفض احد البدائل أو ترتيب أولويات الاستثمار فيها ، فالمشاريع التي تبدو ضعيفة ماليا في تحليلات التقليدية قد تبدو أقوى و أكثر تنافسية و لديها عائد حقيقي خلال تخفيض التكاليف البيئية و تحسين جودة البيئة .

3- **المحاسبة البيئية و التخطيط الاستراتيجي** : إن فهم طبيعية و قيمة التكاليف هو الخطوة الأساسية لتشغيل الناجح على المدى الطويل للمنظمات الاقتصادية ، فعندما تخطط الشركات بشكل استراتيجي فإنها تهتم خارجيا بالأسواق المتاحة لها و داخليا بالموارد التي تتحكم بها لتحديد أفضل إمكانية لتحقيق الأرباح ، و الإستراتيجية الضرورية لتحقيق هذه الاحتمالية .

إن احتمالية تحقيق الأرباح يمكن أن تتأثر بشكل جوهري بالتكاليف البيئية و كيفية إدارتها و بهذا تكون المحاسبة البيئية عنصر استراتيجي و حاسم على المدى الطويل ، فمن خلال النظرة الخارجية للأسواق يتضح للشركات إن المستهلكين أصبح لديهم طلب أكثر متعلق بشروط النوعية و جودة المنتج الذي يعتبر من مكونات الأداء البيئي و يتكامل معه في العديد من الشركات التي تقدم المنتجات الاستهلاكية يمكن أن تستثمر في هذه الأسواق المربحة من خلال إنتاج سلع صديقة للبيئة ، حيث أن

المستهلكين سيدفعون في اغلب الأحيان علاوة للمنتجات الصديقة للبيئة من خلال قراراتهم الشرائية ، و بنفس الطريقة التي تنتج المواد الأولية و السلع الاستهلاكية الوسيطة تجد في المستهلكين المهتمين بالبيئة سوق لعملياتها و منتجاتها ، حيث أن تطبيق المحاسبة البيئية سوف يساهم في زيادة الاستثمار المضمون و المتمثل في إنتاج منتجات صديقة للبيئة و هذه إستراتيجية تمكن الشركات من الاستحواذ على هذه الأسواق و تحقيق الميزة التنافسية مع تحسين الأداء البيئي[1] .

ففي ظل الضغوط المختلفة من قبل المستهلكين و المستثمرين و باقي فئات المجتمع التي تنادي بتحمل الشركات لمسؤوليتها البيئية بهدف تحقيق التوافق مع الشروط و المعايير البيئية و العالمية (ISO 14000) كخطوة أولى لبناء نظام محاسبي بيئي فعال متكامل مع باقي نظم المعلومات الأخرى لتوفير المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي حتى يمكن للمدراء فهم تأثير قراراتهم على البيئة بشكل أفضل بحيث تستعمل هذه المعلومات في تمييز فرص التحسين المسمى للأداء البيئي .

فالرؤية الإستراتيجية المتوافقة مع الالتزام الإداري تجاه البيئة يساعد إدارات الشركات على تفسير و فهم التكاليف البيئية الناتجة عن أنشطتها بشكل سليم مما يساعدها على تحسين المستمر لعملياتها بغرض تقليل هذه التكاليف ، و بالتالي الحصول على مستوى أعلى من الحصة السوقية لمواجهة تحديات المستقبل التنافسية .

[1] ميلاد سعيد احمد خزام ، **مرجع سابق** ، ص 70 .

المبحث الثالث : واقع محاسبة التكاليف البيئية في الجزائر

في التزايد المستمر للضغوط الدولية و المحلية على المنظمات الاقتصادية بشأن محافظة البيئة و المحافظة عليها ، تراب على ذلك إضافة أعباء جديدة إلى إدارات هذه المنظمات و عليه سنحاول عرض واقع المحاسبة البيئية في ثلاث (ثلاث) مطالب على النحو التالي :

المطلب الأول : التكاليف البيئية

سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم التكاليف البيئية و أسباب الاهتمام بها و أبرز التشريعات الوطنية في مجال حماية البيئة .

1- **مفهوم التكاليف البيئية** :تعددت التعاريف التي أعطيت للتكاليف البيئية بسبب تنوع و اختلاف أراء الباحثين و الهيئات المهتمة بها ، فمن حيث المدى الزمني لضرر البيئي الذي تتسبب فيه المؤسسة يمكن أن تعرف التكاليف البيئية على أنها :

- ✓ تمثل التكاليف البيئية مقدار ما تتحمله الشركات الصناعية من نفقات في سبيل المحافظة على البيئة الموجودة بها هذه الشركات و من وجهة النظر المحاسبية للشركات الصناعية تمثل التكاليف البيئية المبالغ التي تنفق و لا يتطلبها النشاط الاقتصادي ، و تتصف عادة بعدم حصول الشركة عادة على منفعة أو عائد اقتصادي مباشر مقابلها ، حيث تمثل مبالغ يتم إنفاقها نتيجة التزام المنظمة ببعض مسؤولياتها البيئية اختياريا أو تطبيقيا للقوانين و اللوائح البيئية .[1]
- ✓ التكاليف البيئية هي تكاليف إنتاج ، تسويق ، و إيصال منتجات و خدمات بما في ذلك أي تكاليف ما بعد الشراء و الناجمة عن استخدام المنتجات و التخلص منها . [2]

[1] عروج زكريا ، واقع المحاسبة البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، متطلبات شهادة الماستر ، جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي –الجزائر– : 2021 ، ص 11

[2] حسنين حمي العبيي ، معالجة التكاليف البيئية المقترحة بالتوافق مع معايير محاسبة الاستدامة ، مقال بمجلة الدنانير العدد السابع عشر ، كلية التراث جامعة بغاد ، العراق ، 2019 . ص 422 .

✓ يقصد بالتكاليف البيئية تلك المصاريف التي تنفق بقص إعادة التوازن الطبيعي للبيئة ، عن طريق إزالة أو منع أسباب التلوث أو تخفيض معدلات التلوث بهدف الوصول إلى الحجم الأمثل وفقا لمعايير فنية .[1]

2- أسباب الاهتمام بالتكاليف البيئية [2]: أن التجارب في مجال الرقابة على البيئة مازالت محدودة بالنسبة للعديد من الأجهزة الرقابية ، و مازالت تواجه العديد من الصعوبات من بينها افتقار هذا المجال إلى معلومات المتصلة بتكلفة و منفعة البيئة ، و إلى غياب وظيفة التدقيق على الأداء البيئي للمنشأة ، كما أن هناك مجموعة من العوامل التي أدت إلى ضرورة الاهتمام بالتكاليف البيئية [3] :

✓ الطبيعة الكمية المالية للكثير من المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية و تؤثر تأثيرا جوهريا على أصول المشروع و نفقاته و التزاماته .

✓ تغير وجهة النظر السائدة حول تكاليف المحافظة على البيئة من كونها تكاليف اجتماعية يتحملها المجتمع إلى تكاليف تتحملها الشركة .

✓ الحاجة إلى المساهمة في إعداد تقرير تكاليف التلوث على المستوى القومي ، و الذي يفيد في الحصول على المؤشرات التي تكمن من متابعة التلوث الناتج عن الأنشطة المختلفة و إجراء الدراسات اللازمة .

✓ تغير الاتجاه السائد نحو النظر التي تقتضي بضرورة تحمل المؤسسة تكاليف المحافظة على البيئة بعد أن كانت تعالج كونها تكاليف اجتماعية لا تحمل الوحدة ، و بالتالي تتم معالجة البيانات من خلال وظيفة المحاسبة .

---

[1] نور الين جاب الله : **إشكالية المحاسبة الوطنية البيئية وفقا المحاسبة البيئية للأمم المتحدة** ، مقال بمجلة بحوث العدد العاشر الجزء الأول ، جامعة الجزائر 3 ، ص 159 .

[3] أبكر محمد عبد الله إبراهيم ، **اثر قياس التكاليف البيئية على ترشيد القرارات الإدارية** ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا ، السودان ، 2019 . ص 23 .

✓ الإسهام في إعداد تقارير تكاليف التلوث البيئي على المستوى القومي ، والذي يفيد الحصول على المؤشرات التي تكمن من متابعة التلوث الناتج عن الأنشطة المختلفة .

3- ابرز التشريعات الوطنية في مجال حماية البيئة : فيما يخص الجزائر في كل دول العلم بادرت و اهتمت بعملية البيئة برغم من كون الاهتمام بالبيئة و مشكلاتها لازال مختلفا في الدول النامية على المستويات الحكومية و المؤسساتية و الشعبية ، إلا أن الجزائر و أن كانت ضمن هذه الدول تسعى إلى إعادة الاعتبار للبيئة و محاولة مشكلاتها البيئية لأثارها السلبية على رهانات التنمية الاقتصادية و الاجتماعية .

و في ظل المشاكل المتراكمة تناول الجزائر الانتقال من مرحلة سياسات التنمية غير المستدامة باتجاه تنمية مستدامة ، وما يهم الجزائر في هذا السياق من حيث الوجيه السياسة البيئية و التأكد من بناء مؤسسات تراعي الجانب البيئي في أدائها و تدعيم الأركان الثلاثة للتنمية المستدامة .

أولا : الناحية التشريعية و القانونية : يهدف حماية البيئة صدرت العديد من التشريعات في الجزائر منها ما يلي [1] :

أ- تشريع تحويل النقابات و التخلص منها بهدف المحافظة على البيئة ، و محاربة الانعكاسات السلبية على التنمية الاقتصادية صدر قانون رقم 01-19 المؤرخ في : 12 ديسمبر 2001 و ابرز محاوره هي :

✓ مبادئ تسيير النفايات .

✓ تصنيف أنواع النفايات : النفايات المنزلية ، النفايات الضخمة ، النفايات الخاصة الخطرة للنفايات الهامدة .

[1] مهوات لعبيدي ، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و الإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر ، 2015 ، ص 39-40 .

✓ واجبات منتجي النفايات و التزاماتهم .

ب- **تشريعات خاصة بحماية البيئة** :و قد كان أول قانون اصدر بهدف حماية البيئة هو قانون رقم 83-03 المؤرخ في 05 فيفري 1983 ليصدر فيما بعد و في إطار التنمية المستدامة قانون 03-10 المؤرخ في 19 جمادى الأول عام 1424 الموافق لـ 19 جويلية 2003 المتعلق بحماية البيئة .

ت- **تشريعات ضد تلوث المياه** : في سنة 1998 في إطار قانون المالية تأسست إتاوة المحافظة على جودة المياه و هي تطبق كما يلي : 02 من مبلغ فاتورة المياه في مناطق الجنوب و 04 من مبلغ الفاتورة في ولايات الشمال .

ثانيا : ناحية المعايير المحاسبية : تبنت الجزائر ابتداء من سنة 2010 النظام المحاسبي المالي موجب القانون 07/11 الصادر في : 2007/11/27 المستمد من معايير المحاسبة الدولية أي المعيار المحاسبي الدولي A5 و المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS ، الذي أعلن عنه المجلي الدولي لمعايير المحاسبة ، و الملاحظ أن بعض المصاريف البيئية يمكن اعتبارها بنودا غير عادية و مثال ذلك ما تتحمله المؤسسة بسبب الغلق نتيجة مخالفة القوانين البيئية السائدة و هذا ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم IFRS4 القطاعات العملية لإعداد القوائم المالية الذي يعالج البنود غير العادية التي تنشأ من الأحداث أو العمليات غير المرتبطة بالنشاط العادي للمؤسسة ولا يتوقع حدوثها بصورة متكررة .

كما أن صافي ربح أو خسارة الفترة يعالج المصاريف البيئية من حيث ان تخص الفترة الحالية أو الفترات السابقة ، و يحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS10 الأمور الطارئة و الأحداث اللاحقة لتاريخ المركز المالي فقد تم تدارك بعض القصور فيما يخص معالجة التكاليف البيئية ذات الصلة بأحداث أو عمليات تمت في الماضي أو عمليات مستقبلية أو متوقعة الحدوث ، كما أن هذا المعيار الأخير لا

يتطلب الإفصاح عن الخسارة الممكن تحقيقها بعيدة أو ضئيلة أي مربوطة بعنصر عدم اليقين .

أما المعيار المحاسبي رقم IAS37 المخصصات المطلوبة المحتملة ، الموجودات المحتملة الذي حل أجزاء من المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS10 الذي يعالج الأمور الطارئة و الأحداث اللاحقة و من ضمنها الخسائر الناتجة عن العواقب البيئية .

و مما هو جدير بالذكر انه وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم IFRS5 الأصول الغير متداولة و المحتفظ بها للبيع و العمليات غير المستمرة فان الأمر يتطلب الإفصاح عن قيمة المصروفات الرأسمالية المستقبلية التي تتعبد بها الإدارة (استثمارات بيئية) ، و الأصول البيئية المحتمل الحصول عليها .

و كنتيجة لما سبق يمكننا القول بان مسؤولية المؤسسة نحو المجتمع الذي تعمل فيه ، لا يمكن أن تكون من خلال ما تنتجه من سلع أو ما تقدمه من خدمات ، بل أصبحت هذه المسؤولية عدم إلحاق به أدنى ضرر من خلال استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة ، أو الاستخدام الجائز لهذه الموارد ، بشكل لا يسمح للأجيال القادمة استخدام هذه الموارد بكفاءة ، أو الآثار المترتبة على استخدام هذه الموارد ، و هذا ما أدى بظهور المحاسبة البيئية و من خلال تطبيقها يمكن للمؤسسة المساهمة في الحفاظ على البيئة .

ولكي تحق المؤسسة ذلك فإنها تتحمل في ذلك مجموعة من عناصر التكاليف التي تزيد عما كانت تتحمله لمجرد انجاز العمليات الإنتاجية المعتادة ، هذه المجموعة من عناصر التكاليف هي التي اصطلح على تسميتها بتكاليف البيئة .

المطلب الثاني : أنواع التكاليف البيئية

تنشأ التكاليف البيئية عن قيام المنشآت بمزاولة نشاطها مما ينتج عنه مخلفات يمكن الاستفادة منها من خلال إعادة تدويرها آو التخلص منها بطريقة لا تضر بالبيئة و لتحقيق ذلك الهدف تتحمل المنشأة تكاليف يمكن تصنيفها على أنها تكاليف بيئية و من هذه التكاليف ما يلي :

1- من حيث طبيعة التكاليف البيئية :

✓ **تكاليف رأسمالية** : و تشمل تكاليف الأدوات و المعدات و الإنشاءات التي يتم بيانها غي الميزانية العمومية لحماية البيئة حيث تعتبر أصول في المنشأة ن هذه الأصول يتم شراؤها لغرض معالجة بنو التلوث البيئي أو تخفيض الانبعاث البيئية الضار كانبعاث الهواء الملوث أو الإعادة تدوير مخلفات الإنتاج و يتم الاستفادة منها لأكثر من سنة مالية واحة و يتم استهلاكها بموجب معدلات ملائمة لها .[1]

✓ **تكاليف بيئية جارية** : و هي جميع التكاليف التي تتحملها المنشأ للحفاظ على البيئة كتكاليف تشغيل نظام حماية البيئة مثل تكلفة نظام معالجة الهواء و الماء .

و يتم الاستفادة منها لسنة مالية واحدة و التي تظهر في قائمة الدخل و التي يمكن المقارنة في المصاريف البيئية مع الإيرادات البيئية لينتج الإيراد أو العجز البيئي ليتم اتخاذ القرارات المناسبة ، يمثل الإيراد البيئي إيراد بيع منتجات تم إعادة تدويرها من مخلفات الإنتاج . [2]

[1] الشحادة عبد الرزاق قاسم ، **القياس المحاسبي للتكاليف الأداء البيئي في مجال الجودة** ، مقال بمجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية المجلد 26 العدد الأول ، سوريا ، 2010 ، ص 293

[2] عفاف اسحاق ابوزر ، **مرجع سابق** ، ص 08

2- من حيث علاقتها بالأنشطة :

✓ **تكاليف المنع :** تمثل التكاليف اللازمة لمنع حدوث الآثار الناتجة عن عمليات التصنيع إلي تسبب التلوث ، كإعادة تصميم العمليات الإنتاجية بحيث لا يتم استخدام مواد ملوثة و ضارة للبيئة ، تكلفة استبدال مصادر الطاقة بأنواع أخرى اقل تلويثا .

✓ **تكاليف أنشطة الحصر و القياس :** و تتضمن تكاليف الأنشطة التي تزاولها المنشأة بغرض قياس و متابعة المصادر المحتملة للأضرار تتضمن النشطة الآتية :

- أنشطة متابعة المستويات التلوث في المواد المستخدمة داخل المنشأة .
- أنشطة متابعة مستويات التلوث في المخلفات الناتجة عن التشغيل .
- أنشطة متابعة عمليات المراجعة البيئية .
- أنشطة متابعة العلاقة ما بين المنشأة و الأجهزة البيئية المتلفة .

✓ **تكاليف أنشطة الرقابة :** و تتضمن الأنشطة التي تزاولها المنشأة بغرض الرقابة و التحكم في مصادر التلوث بالمنشأة كافة و تتضمن :

- أنشطة استخدام مواد صديقة للبيئة .
- أنشطة استخدام طرق إنتاجية صديقة للبيئة .
- أنشطة خفض التلوث [1].

✓ **تكاليف أنشطة الفشل البيئي :** و تتضمن تكاليف الأنشطة التي تزاولها بغرض غزارة الأضرار البيئية التي حدثت بالفعل نتيجة فشل المنشأة في منعها و حصرها و رقابها في الماضي و تتضمن تكاليف معالجة المخلفات الإنتاجية الضارة بالبيئة سواء كانت (سائلة – غازية – صلبة) بالإضافة إلى تكاليف المترتبة على مخالفة المنشأة لتنظيمات البيئة كالغرمات . [2]

[1] الشعباني صالح إبراهيم ، **معايير التكاليف حماية البيئة** ، أطروحة دكتوراه كلية الإدارة و الاقتصاد ، جامعة بغداد ، العراق ، 1998 ، ص 119 .

[2] المرزوقي مها عباس ، **دراسة و تحليل التكاليف البيئية و اهميتها في ترشيد القرارات الإدارية** ، رسالة ماجستير ، جامعة الملك عبد العزيز ، جدة ، السعودية ، 2004 ، ص 79 .

3- من حيث علاقة التكاليف البيئية بدورة حياة المنتج [1]: يمكن تقسيم التكاليف البيئية حسب دورة حياة المنتج على حسب المراحل التي يمر بها المنتج كالآتي :

✓ **تكاليف بيئية قبل الإنتاج :** و تشمل جميع التضحيات التي تتحملها المنشأة في مرحلة ما قبل الإنتاج و تشمل تكاليف التجهيز و تصميم المنتج ، و تحديد العمليات المناسبة لتحقيق جودة الأداء البيئي المستهدف و تحديد و توصيف مدخلات و تقويم بدائل تجهيزات و إجراءات حماية البيئة .

✓ **تكاليف بيئية دورية خلال مراحل التشغيل :** تتضمن هذه المجموعات التضحيات التي تتحملها المنشأة خلال مراحل إنتاج و تسويق المنتج لأجل تحسين مستوى الأداء البيئي و من أمثلتها تكاليف الفحص و القياس و التقويم ، و تكاليف تشغيل و صيانة الأجهزة و المعدات .

✓ **تكاليف لاحقة لعملية الإنتاج :** تشمل جميع التضحيات المؤكدة ، و كذلك المحتملة الحدوث مستقبلا و المترتبة على مستوى الأداء البيئي للمنشأة مثل تكاليف معالجة النفايات و التخلص منها ، و تكاليف فك أجهزة و معدات بيئية انتهى الغرض منها .

المطلب الثالث : المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية

سنتطرق في هذا المطلب إلى الاعتراف و القياس للمحاسبة البيئية ، كما نقوم بالمعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية بعد الاعتراف بها و قياسها و هذا على النحو التالي :

1- الاعتراف بالتكاليف البيئية : يتم الاعتراف بالتكاليف البيئية كالأتي [2] :

[1] لطفي أمين السيد احمد ، **المراجعة البيئية** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2005 ، ص 48 .
[2] يوسف محمود جربوع ، **نظرية المحاسبة** ، دار الورق للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2013 ، ص ص 261-263

✓ يجب الاعتراف بالتكاليف البيئية في الفترة التي تتحدد فيها أو لا و إذا استوفت معايير الاعتراف بها كأصل من الأصول ينبغي رسملتها و انطفائها في بيان الدخل على مدى الفترة الحالية و الفترات المستقبلية المناسبة ، و إلا فإنها تقيد في بيان الدخل فورا .

✓ تتمحور القضايا ذات الصلة بالتكاليف البيئية حول الفترة أو الفترات التي يجب الاعتراف فيها بالتكاليف و هل ينبغي رسملتها أو قيدها في بيان الدخل فورا .

✓ في بعض الحالات يمكن أن تتصل التكلفة البيئية بضرر تم تكبده في فترة سابقة ، و من أمثلة ذلك الضرر البيئي الذي قد يكون لحق بالملكية قبل حيازتها ، أو حادث أو أنشطة أخرى تكون قد تمت في فترة سابقة ويجب تنظيفها الآن ، و تنظيف بممتلكات تم التصرف فيها في فترة سابقة ، و تكاليف التخلص من نفايات خطرة نشأت في فترة سابقة او معالجتها ، على أن معايير المحاسبة تستبعد تماما معاملة التكاليف البيئية كتسوية تمت في فترة سابقة ما لم يكن قد حدث تغيير في السياسة المحاسبية أو ما لم يكن هناك خطأ أساسي ، لذلك لا تستوفي عموما الأمثلة المشار إليها أعلاه شروط التأهيل كتعديلات على فترة سابقة .

✓ يجب رسملة التكاليف البيئية إذا كانت تتصل بشكل مباشر أو غير مباشر بالفوائد الاقتصادية التي تحققها المؤسسة في المستقبل من خلال :

- زيادة قدرة الأصول الأخرى التي تملكها المؤسسة أو تحسين سلامتها أو كفاءتها .
- حفظ أو منع التلوث البيئي المرجح أن يحدث نتيجة لعمليات تتم في المستقبل .
- المحافظة على البيئة .

• يشير تعريف الأصل إلى انه إذا أدت التكلفة التي تتحملها مؤسسة ما إلى تحقيق فوائد اقتصادية في المستقبل ، فان يمكن رسملة التكاليف البيئية و تسجيلها في الدخل في الفترات التي يتوقع تحقيق هذه المنافع فيها و التكاليف البيئية التي تتمثل في هذه المعايير يتم بناءا على ذلك رسملتها و تعتبر الرسملة مناسبة أيضا متى تم تكبد

تكاليف بيئية لأسباب أمنية أو بيئية ، أو إذا كانت تخفض أو تمنع التلوث المحتمل أو تحافظ على البيئة مستقبلا ، و بينما ق لا تزيد هذه التكاليف الفوائد الاقتصادية بصورة مباشرة ، فان تحملها قد يكون ضروريا إذا أرادت المؤسسة أن تحصل أو تستمر في الحصول على فوائد اقتصادية في المستقبل من أصولها الأخرى .

- توجد تكاليف بيئية عديدة لا تسفر عن تحقيق فوائد في المستقبل أو لا يكون ارتباطها بالفوائد المقبلة وثيقا بدرجة كافية ، مما يسمح برسملتها .
- إذا كانت تكلفة بيئية معترف بها كأصل ذات صلة بأصل أخر ، فانه يجب إدراجها كجزء لا يتجزأ من هذا الأصل و عدم الاعتراف بها على حدى .
- و في معظم الحالات تكون التكاليف البيئية المرسملة متصلة بأصل رأسمالي أخر و ليست هناك فائدة محددة أو منفصلة يمكن جنيها في المستقبل من تحمل التكاليف البيئية في حد ذاتها ، فالفائدة التي يمكن جنيها في المستقبل من هذه التكاليف تكمن في أصل منتج أخر يستخدم في عمليات المؤسسة من ذلك .
- إذا كانت تكلفة بيئية مرسملة و مدرجة كجزء لا يتجزأ من أصل أخر ، فانه اختيار الأصل الموحد لتؤكد من عدم تعرض لتلف ، و القيم حيث يكون ذلك مناسبا بتخفيضه إلى مبلغه القابل للاسترداد .
- إن إدماج التكاليف البيئية المرسملة في الأصل ذي الصلة يمكن أن يسفر في بعض الحالات عن قيد الأصل الموحد بأكثر من المبلغ القابل للاسترداد ، لذلك يجب اختبار الأصل الموحد للتأكد من عدم تعرضه لتلف المؤكد ، و بالمثل يجب اختبار التكاليف البيئية المرسملة المعترف بها كأصل منفصل للتأكد من عدم تعرضه للتلف ، و في حين أن المبادئ التي تطبق على الاعتراف بإتلاف البيئة و قياسها هي ذاتها التي تنطبق على أشكال أخرى من الإتلاف ، فان عناصر عدم التيقن يمكن أن تكون اكبر و بوجه خاص يجب النظر إلى اثر التلوث البيئي على قيمة الممتلكات المجاورة.

2- قياس و الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية :

أولا : طرق قياس التكاليف البيئية : هناك عدة طرق و هي كالأتي :

- **طريقة القياس النقدي** : يعتمد القياس في المحاسبة المالية على أسعار التبادل ، و فيما يختص بالمحاسبة البيئية غاليا ما تكون هذه الأسعار غير متاحة ، إن تعد مؤشرا غير صالحا للقيمة عندما لايعبر السعر عن المنفعة التي تحققها السلعة أو الخدمة ، و للتغلب على هذه الصعوبة يتم الاستناد إلى بعض طرق التقدير غير المباشر مثل طريقة التقييم البديل ، و طريقة الاستقصاء ، و طريقة تكلفة التصحيح أو التجنب .
- **طريقة القياس غير النقدي** : يعرف القياس غير النقدي بأنه تعيين إعداد الأشياء أو الإحداث طبقا لقواعد محددة تشمل أنظمة القياس التالية :

أ- **نظام القياس الترتيبي** : حيث يقوم على ترتيب الأشياء أو الأحداث و إعطائها رتبا وفق اكبر أو اصغر ما تحتويه في الخاصية محل القياس .

مثال : يمكن قياس اثر التلوث الذي تحدثه عمليات المشروع على أساس ترتيب العناصر المسببة للتلوث طبقا لشدة تأثيرها على الحالة الصحية .

ب- **نظام القياس الفاصلي** : حيث يستخدم لتحديد الانحراف عن المعايير المحددة قانونا لتأثير بعض العمليات البيئية ، و يتم ذلك من خلال الخطوات التالية :

1) تحديد الكميات المسموح بها لانبعاث عناصر التلوث و يرمز لها (ك ث م) .
2) تحديد الكميات الفعلية لعناصر التلوث و يرمز لها (ك ث ف)
3) تحديد عناصر التلوث غير المسموح بها للتحكم بها أو إزالتها ز يرمز لها (ك ث غ) و التي يطلق عليها بالقدر الزائد للتلوث و تحسب كالتالي : ك ث غ = ك ث ف – ك ث م^2

مثـال : زيـادة الأكسـجين الحيـوي الـذي تحتويـه المخلفـات الصـناعية التـي يـتم الـتخلص منهـا يصـبها فـي المجـاري المائيـة عـن المعـدل المحـدد قانونـا بمقـدار 10 ملغ/لتر³ .

ت- **نظام القياس النسبي** : حيث يستخدم في قياس نتائج الأداء البيئي في بعض الحالات ، مثل تحديد معدل تكرار الإصابة الذي يوضح مدى تعدد الإصابات التي تلحق بالعاملين في المنشأة خلال فترة زمنية معينة كأن تكون مثلا 45 إصابة لكل مليون ساعة عمل .

- **طريقة القياس الوصفي (النوعي)** :

تقوم على التوصيف الإنشائي لخصائص أو مظاهر حدث معين بحيث يمكن التوصيف القارئ تخيل هذا الحدث على الطبيعة ، و يعتبر من أسهل الأساليب التي يمكن تطبيقها في مجال القياس البيئي و اقلها تكلفة ، فهو يعتمد على وصف الأنشطة البيئية للمنشأة بأسلوب روائي لا يخضع لقواعد محددة ، إلا أن الاعتماد عليه بصفة مطلقة في مجال القياس البيئي لا يوفر معلومات موضوعية عن الأداء البيئي للمشروع.

يمكن الاعتماد على طرق القياس الكمي و النقدي و الوصفي معا في نفس المنشأة نظرا لما توره من معلومات تفيد في التعرف على الأبعاد المختلفة الهامة للأداء البيئي للمشروع ، و تندرج طبيعة هذه المعلومات إلى ثلاث مستويات :

- ✓ **المستوى الأول** : معلومات مالية بنتائج قياس العمليات البيئية التي يمكن قياس تأثيراتها بمقياس نقدي .
- ✓ **المستوى الثاني** : معلومات كمية بنتائج قياس العمليات البيئية التي لا يمكن قياس تأثيراتها بمقياس نقدي ، و يتوفر لقياسها مقاييس كمية غير نقدية .

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

ثانيا : الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية :

يعرف الإفصاح بشكل عام على انه إظهار للمعلومات سواء الكمية أو الوصفية في القوائم المالية أو في الهوامش و الملاحظات و الجداول المكملة مما يجعل القوائم المالية غير مضللة و ملائمة لمستخدميها لتمكينهم من اتخاذ قرارات رشيدة لها علاقة بالوحدة الاقتصادية على أن يتم الإفصاح بالوقت المناسب حتى لا تصبح المعلومات عديمة القيمة [1] .

يعتبر الإفصاح عن الأداء البيئي مؤشرا هاما ذو اتجاهين، فهو يوضح ما إذا كانت الشركات مدركة للقضايا البيئية التي قد تؤثر في وجودها من جهة ، و يمثل لمستخدمي القوائم المالية مقياسا للوقوف على الأحداث البيئية و جهود المنشآت نحو إدارة البيئية ، و الآثار المترتبة عليها من جهة أخرى [2].

يعرف الإفصاح البيئي على انه مجموعة من المعلومات المتعلقة بأثر عمليات المنشأة على البيئة الطبيعية ، كما يعرف على انه "عرض البيانات و المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية للأنشطة في القوائم و التقارير الدورية و الإيضاحات المرفقة بها ، مما يسهل من مهمة مستخدمي البيانات و المعلومات المالية عند تقييم الأداء البيئي ، و ترشيد اتخاذ القرارات المتعلقة بها [3].

[1] فضل كمال سالم، **مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية و أثره على اتخاذ القرارات المالية** ، رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية غزة ، فلسطين ، 2008 ، ص 83 .

[2] منى عبد الله احمد ، **اثر قياس التكاليف البيئية و الإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي** ، رسالة ماجستير ، جامعة دمشق ، سوريا ، 2014 ، ص 71 .

[3] حسن محمد حسين احمد ، **الإفصاح البيئي في التقارير و القوائم المالية و أثاره س الايجابية** ، مقال بالمجلة العلمية للبحوث و الدراسات التجارية ، جامعة حلوان ، مصر ، 1999 ، ص 168 .

قد تكون الإفصاحات عن عناصر اقتصاديات الأداء البيئي في حسابات منفصلة في القوائم المالية السنوية ، أو قد تكون في تقارير خاصة ، و ذلك على النحو التالي :

✓ **العرض و الإفصاح في القوائم المالية السنوية في حسابات منفصلة :** حيث يتم العرض و الإفصاح في مجموعة مستقلة بالقوائم المالية السنوية لبنود حسابات المصروفات البيئية (على سبيل المثال مصروفات حماية البيئة الهوائية و المائية أو مصروفات معالجة المخلفات الصلبة) و الإيرادات البيئية (على سبيل المثال إيرادات إعادة تدوير المخلفات) و الأصول البيئية ، و الالتزامات البيئية ، و فيما يلي نموذج عن القوائم المالية بعد تعديلها بالآثار البيئية [1].

جدول رقم 01 : يبين قائمة الدخل بعد تعديلها بالآثار البيئية

كلي	جزئي	البيان	الملاحظات
	**	صافي المبيعات	
	**	تكلفة المبيعات	
**		مجمل الربح	
	**	مصروفات إدارية و عمومية	
	**	مصروفات بيئية	
	**	مخصصات بخلاف الامتلاك	
	**	مخصصات بيئية	
	**	بـــدلات حضـــور و انتقـــال أعضـــاء	

[1] فائز محمد الشيخ بامزاحم ، **القياس المحاسبي للتكاليف أضرار التلوث البيئي على العاملين في قطاع تكرير النفط** ، أطروحة دكتوراه ، جامعة دمشق ، سوريا ، 2008 ، ص 139 .

		مجلس الإدارة	
**		إجمالي المصروفات	
**		مجمل الربح	
	**	إيرادات تمويلية	
	**	إيرادات أوراق مالية	
	**	فوائد دائمة	
	**	إيرادات أخرى	
	**	أرباح رأسمالية	
**	(**)	مصروفات أخرى	
**		صافي الربح قبل الضريبة	
**		الضريبة	
**		صافي الربح بعد الضريبة	

جدول رقم 02 : يبين قائمة المركز المالي بعد تعديلها بالآثار البيئية

الصافي	مجمع الإهتلاك	التكلفة	البيـــان	الملاحظات
			الأصول طويلة الأجل	
**	**	**	الأصول الثابتة	
**	**	**	الأصـــــول الثابتـــــة البيئية	
**		**	مشروعات قيد التنفيذ	

		**	مشـروعات بيئيـة قيـد التنفيذ	
			اسـتثمارات طويلـة الأجل	**
			مجمـوع الأصـول طويلة الأجل	**
			الأصول المتداولة	
		**	المخزون	
		**	المدينون	
		**	نقديـة بالصـندوق و البنوك	
			مجمـوع الأصـول المتداولة	**
			الالتزامات المتداولة	
		**	بنوك دائمة	
		**	مخصصات	
		**	مخصصات بيئية	
		**	أقسـاط مسـتحقة السداد	
		**	موردون	
		**	دائنو توزيعات	
		**	الالتزامات البيئية	

		**	حسابات دائنة	
	**		مجمـــوع الالتزامـــات المتداولة	
**			رأس المال العامل	
**			الإجمالي	
			حقوق الملكية	
**			رأس المال	
**			الاحتياطات	
**			إرباح مرحلة	
**			أرباح العام	
**			الإجمالي	

جدول رقم 03 : يبين قائمة التدفقات النقدية بعد تعديلها بالآثار البيئية

كلي	جزئي	البيـــان	ملاحظات
**		**أولا : التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل**	
	(+)	مقبوضات نقدية	
	(-)	مشتريات نقدية و مدفوعات موردين	
	(-)	أجور مدفوعة	
	(+)	نقديو متولدة من أنشطة التشغيل	
	(-)	فوائد محلية و خارجية مدفوعة	

	(-)	ضرائب دخل مدفوعة	
	(+)	فوائد مقبوضة	
	(+)	توزيعات مقبوضة	
	(+)	متحصلات أخرى	
	(-)	مدفوعات أخرى	
	(+)	التدفقات النقدية من الأنشطة البيئية	
**		**ثانيا : التدفقات النقدية من النشاط الاستثماري**	
	(-)	مدفوعات لاقتناء أصول ثابتة	
	(-)	مدفوعات لاقتناء أصول بيئية	
	(-)	استثمارا ت في اوراق مالية محلية	
	(+)	متحصلات بيع أصول ثابتة	
	(+)	متحصلات بيع أصول بيئية	
	(+)	متحصلات بيع استثمارات مالية	
	(+)	التدفقات النقدية من الأنشطة البيئية	
**		**ثالثا : التدفقات النقدية من النشاط التمويلي**	
	(-)	سداد قروض طويلة الأجل	
	(+)	متحصلات من قروض طويلة الأجل	
	(-)	توزيعات أرباح مدفوعة	

**		**التغير في حركة النقدية خلال العام**	
		التغير في حركة النقدية من أنشطة التشغيل	
		التغير في حركة النقدية من النشاط الاستثماري	
		التغير في حركة النقدية من النشاط التمويلي	
**		**رصيد النقدية أول الفترة**	
**		**رصيد النقدية أخر الفترة**	
		نقدية بالصندوق	
		نقدية بالبنوك	
		نقدية دائنة	

أما المصروفات و الإيرادات البيئية و التي لا يمكن ذكرها في القوائم المالية ، و لكنها تعتبر ضرورية فيتم ذكرها في الملاحظات الإيضاحية المرفقة بالقوائم المالية ، و التي تشمل غالبا على ما يلي [1]:

- ✓ معلومات محاسبية لتفسير الأرقام و النتائج في القوائم المالية .
- ✓ معلومات مالية لا تشمل عليها القوائم المالية .
- ✓ معلومات خارجية التي تكون أساسية للمستثمر .

- **العرض و الإفصاح للأداء البيئي في تقرير سنوي خاص :** يتضمن ذلك التقرير السنوي البيانات التي تفصح عن الأداء البيئي من حيث مايلي [2]:

- ✓ الالتزام البيئي لشركة طبقا للقوانين و اللوائح التنظيمية .

[1] أميرة طلبة ، **اثر الإفصاح المالي و المحاسبي على القيمة السوقية للسهم** ، متطلبات شهادة الماستر ، الجزائر ، 2009 ، ص 66 .
[2] لطفي أمين السيد احمد ، **مرجع سابق**، ص 60 .

- ✓ الالتزام بمتطلبات الشهادات و التراخيص التي تؤكد على جودة نظام الإدارة البيئية .
- ✓ الأصول الثابتة البيئية التي تم اقتناءها عن طريق المنشأة في السنة المالية .
- ✓ الالتزامات البيئية للمنشأة .
- ✓ بنود المصروفات البيئية الجارية .
- ✓ عائد الاقتصاد البيئي الذي حققه .

و يمكن تمييز ثلاثة أنواع من التقارير البيئية [1] :

- **تقارير وصفية** : يمكن استخدام التقارير الوصفية للأنشطة التي غالبا ما تكون اختيارية حيث لا يوجد تحليل للتكاليف و المنافع البيئية ، و تمثل هذه التقارير المرحلة الأولى من مراحل تطور المحاسبة البيئية ، و يمتاز هذا النوع من التقارير بما يلي :

1) إن الإفصاح في هذه التقارير يعتمد على القدرة في صياغة الأنشطة البيئية و وصفها .
2) صعوبة التحقق من صحة البيانات الواردة فيها و إخضاعها للتدقيق .
3) لا يمكن استخدامها في إجراء المقارنات بين المنشأت المختلفة .

- **تقرير المدخلات** : تستخدم للإفصاح عن التكاليف البيئية دون التعرض للمنافع البيئية ، و من سمات هذه التقارير هو إفصاحها عن حجم الأعباء التي تتحملها المنشأة لقاء تنفيذها للأنشطة البيئية فضلا عن سهولة إجراء المقارنات بينها و بين الوحدات الأخرى .
- **تقارير المدخلات و المخرجات** : تستخدم للإفصاح عن التكاليف و المنافع البيئية ، و يعتبر هذا النوع من أكثر التقارير البيئية شيوعا لتوافقها مع غالبية الاعتراف

[1] منى عبد الله احمد ، **مرجع سابق** ، ص 77 .

و المبادئ المحاسبية فهي تقابل التكاليف بالإيرادات ، و بذلك فهي أفضل في تقييم الأداء البيئي للوحدة .

و قد يكون الإفصاح البيئي إلزامي أو قد يكون طوعي ، حيث تلجا المنظمات إلى الإفصاح الطوعي عندما تتجاوز المنافع التي تحققها من وراء هذا الإفصاح التكاليف المرتبطة بها ، و خاصة عندما ترغب في تعظيم قيمتها السوقية حيث يؤدي الإفصاح عن المعلومات البيئية الايجابية الى تصورات جيدة عن الشركة ، و بالتالي ارتفاع قيمتها السوقية .

ثالثا : تحديات المحاسبة عن التكاليف البيئية

إن لدى المحاسبين و المراقبين معلومات محاسبية كبيرة ، إلا انه غالبا ما تكون معرفتهم محدودة بالبيئة و أنشطتها ، نظرا لاختفاء المعومات عن تكاليف البيئة و أنشطتها ، ضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة ، و ليس من السهل إيجادها عند الحاجة إليها ، و يواجه تطبيق المحاسبة البيئية مشاكل أخرى ما افتقار بعض الأقسام مثل مراكز الإنتاج المنتجة للنفايات إلى المعلومات الخاصة بتكاليف النفايات و غيرها من الأنشطة البيئية ، إضافة إلى صعوبة الحصول على البيانات و المعلومات عن الأنشطة البيئية و تكاليفها من السجلات المحاسبية ، و اثر ذلك في عملية اتخاذ القرارات و خاصة الاستثمارية منها ، كما أن عدم تحليل المواد بشكل فاعل لا يوضح تكاليف المواد ذات العلاقة بالأنشطة البيئية ، كما تجدر الإشارة إلى تحديات أخرى قد عرقلت تطبيق المحاسبة البيئية في النقاط التالية [1]:

[1] نسيبة مولاي ، مسعود دروسي ، **المحاسبة عن التكاليف البيئية و دورها في دعم التنمية المستدامة** ، مقال بمجلة الإدارة و التنمية للبحوث و الدراسات ، جامعة لونيسي علي البليدة 2 ، الجزائر ، 2019 ، ص 226 .

1- صعوبة تحديد مصدر الضرر الذي الذي يقع على المجتمع ، و خاصة عند وجود عدد من المؤسسات الملوثة للبيئة في نفس المنطقة ، و أيضا صعوبة قياس الآثار التي ترتب على العاملين داخل المؤسسة ، لان تلك الآثار قد لا تظهر مباشرة و إنما تظهر بعد فترة زمنية .

2- عدم وجود معايير مقبولة تحدد إجراءات محاسبة البيئة و توضح المطلوب منها.

3- تعد الكلفة العالية ، و عدم التأكد من تطبيق المحاسبة البيئية من معوقات تطبيقها ، و أيضا عدم القدرة على ربط المعلومات البيئية مع المؤشرات الاقتصادية الاجتماعية ، و يمكن القول انه من غير الممكن النظر إلى التكلفة العالية لتطبيق المحاسبة البيئية ، دون الأخذ بالاعتبار الفائدة التي يمكن تحقيقها عند تطبيقها .

4- مشكلة قياس التكلفة البيئية ، حيث إن معظمها تكاليف بيئية غير ملموسة تتمثل بكمية التلوث الناتجة عن المؤسسات الصناعية ، و تكون مقاسه بوحدات قياس غير نقدية ، و تكمن المشكلة في كيفية تحويل البيانات الكمية التي تتحدث عن كمية التلوث إلى وحدات نقدية .

و نستنتج أن أهم و اكبر مشكلة يمكن أن تواجهها المحاسبة عن التكاليف البيئية هي كيفية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و الإفصاح عن ذلك في التقارير المالية المقدمة من طرف المؤسسة للأطراف المعنية ، فمن الصعب توقع كل التكاليف بالشكل الصحيح و إدراجها ضمن حسابات المؤسسة .

خلاصة الفصل

تطرقنا في هذا الفصل إلى استخدام دراسات سابقة حول المحاسبة البيئية و التي انقضت حلها حول اختصار المحاسبة البيئية إلى معايير دولية تساعدها في دقة القياس و الإفصاح المحاسبية الذي بدوره يؤثر على دقة اتخاذ القرار ، كما ساعدتنا هذه الدراسات في البحث حول المحاسبة البيئية التي أدركنا أنها تحديد و قياس تكاليف الأنشطة البيئية و استخدام تلك المعلومات في صنع القرارات للإدارة البيئية و إزالتها عملا بمبدأ "من يلوث يدفع" ضمن إطار التشريع البيئي و قانون الإجراءات المالية المعمول بها في الجزائر ، بالإضافة إلى ذلك تعرضنا إلى التكاليف البيئية المحاسبية و التحديات التي تعرضت لها .

الفصل الثاني

تمهيد:

بعد تعرضنا للفصل الأول و هو الدراسة النظرية سنتطرق في هذا الفصل إلى إعداد الدراسة التطبيقية محاولة بذلك إسقاط أهم النقاط التي تعرضنا لها في الجانب النظري بغرض تحقيق ذلك توجهنا إلى شركة المذابح الملكية بالوادي باعتبارها عينة من شركات الجزائر و تحصلنا على الوثائق اللازمة .

و من خلال هذا المنطلق سنحاول تقسيم هذا الفصل إلى :

المبحث الأول : بطاقة فنية لشركة المذابح الملكية ؛

المبحث الثاني : أهم التكاليف البيئية لشركة المذابح الملكية ؛

المبحث الثالث : المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية لشركة المذابح الملكية .

المبحث الأول : بطاقة فنية لشركة المذابح الملكية

نظرا للأهمية البالغة التي تكتسيها هذه الشركة سواء من الناحية الاقتصادية و الاجتماعية ، إذ تلبي احتياجات المؤسسات و الأفراد فيما يخص منتوج اللحوم على مستوى الجنوب الشرقي في الجزائر .

و يرجع سبب اختيارنا لهاته الشركة لما لها من دور في نشاطها البيئي الملموس باعتبارها شركة مصنفة من الأكثر الشركات الملوثة في البيئة .

المطلب الأول : التعريف بشركة المذابح الملكية

1- نشأة شركة المذابح الملكية

تعتبر المذابح الملكية من اكبر المذابح على مستوى الوطن و هي مذبحة عصرية و مجهزة بأحدث التقنيات العلمية المتطورة و المطابقة للمعايير الدولية .

تأسست شركة المذابح الملكية بولاية الوادي بصفة شركة ذات مسؤولية محدودة بتاريخ : 15 جوان 2014 ، و برأس مال اجتماعي قدره : 108.000.000,00 دج ، وهذا حسب ما نص عليه.

- ✓ المقرر رقم : 07 المؤرخ في 12 مارس 2015 المتضمن الموافقة المسبقة لإنشاء مذبحة صناعية لفائدة شركة المذابح الملكية ذ.م.م ببوحميد بحي سيدي مستور ببلدية الوادي ، دائرة الوادي ، ولاية الوادي . (انظر الملحق رقم 01)
- ✓ القرار رقم 1818 المؤرخ في 03 مارس 2016 المتضمن الترخيص باستغلال مذبحة صناعية لفائدة شركة المذابح الملكية ذ.م.م ببوحميد بحي سيدي مستور ببلدية الوادي دائرة الوادي ولاية الوادي . (انظر الملحق رقم 02)

و يتمثل نشاطها الأساسي في الذبح و تقطيع الصناعي للحوم كم هو مبين في الجدول الموالي :

الجدول رقم 04 يبين نشاط لشركة المذابح الملكية

رمز النشاط	الأنشطة الممارسة
107607	الذبح و القطع الصناعي للحوم القصابة (مذبحة صناعية)
107610	إنتاج لحوم القصابة ،الدواجن و الأرانب الطازجة ، المجمدة أو المثلجة .
107602	صناعة معلب اللحم ، الدواجن و الكبد الدسم
107603	تحضير الأطباق المطبوخة
101202	التسمين الصناعي للدواجن و التفريخ الصناعي للبيض
101201	التسمين الصناعي للأبقار

المصدر : من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مستخرج السجل التجاري (انظر الملحق رقم 03)

الجدول رقم 05 يبين بطاقة تعريفية لشركة المذابح الملكية

التسمية	شركة المذابح الملكية
عنوان الشركة أو تسميتها	المذابح الملكية
الشكل القانوني	شركة ذات المسؤولية المحدودة
عنوان مقر الشركة	حي سيدي مستور الوادي –بلدية الوادي–

ولاية التواجد	الوادي
مبلغ رأس المال	108.000.000,00 دج
تاريخ بداية النشاط	2014/06/15
ملكية القاعدة التجارية	إنشاء
ملكية المحل التجاري	سروطي عبد العالي بن محمد
رقم التسجيل	14 ب0543706-39/00
تاريخ التسجيل في السجل التجاري	2014/10/21
مقرر الترخيص المسبق للإنشاء	رقم 07 في 2015/02/12
قرار الاستغلال	رقم 1818 في 2016/03/03

المصدر : من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مستخرج السجل التجاري (انظر الملحق رقم 03)

- و تم استئناف العمل يوم 17 مارس 2016 و تم تدشين شركة المذابح الملكية من طرف السيد وزير الفلاحة و التنمية الريفية و الصيد البحري .

2- النشاط ، الموقع و الإمكانيات

- **النشاط** : تتخصص شركة المذابح الملكية في الذبح و القطع الصناعي للحوم القصابة بطاقة إنتاجية تقدر 100 رأس من البقر كل ثمانية (08) ساعات و أيضا 600 رأس من الأغنام كل ثمانية (08) ساعات و التوزيع على الزبائن .
- **الموقع** : تقع شركة المذابح الملكية بالمنطقة الفلاحية بوحميد سيدي مستور ولاية الوادي بمحاذاة الطريق مقابل المراقبة التقنية للسيارات (سكانير) ، و تتربع على

مساحتها قدرها 03 هكتار و المساحة المستغلة 01 هكتار فقط و تعود ملكيتها إلى القطاع الخاص . (انظر الملحق رقم 04)

- **الإمكانيات** : من خلال مقابلتنا مع مسؤولين الشركة تم التصريح لنا بالإمكانيات المادية و البشرية التالية :

أ- **الإمكانيات المادية** :

- ✓ محطة لتصفية المياه.
- ✓ سلسلة ذبح بمقاييس عالمية HACCP
- ✓ غرفة تبريد لتخزين اللحوم (إمكانية التخزين) .
- ✓ مركبات نقل (05 شاحنات) مخصصة لنقل اللحوم .
- ✓ محطة لتصفية المياه المستعملة (صديقة للبيئة) .
- ✓ إسطبل لاستقبال الماشية قبل الذبح .
- ✓ الشركة مجهزة بكاميرات المراقبة .

ب- **الإمكانيات البشرية** : تتكون شركة المذابح الملكية من إطارات و عمال ذات كفاءة مهنية عالية و الدليل على ذلك ديمومة هذه الشركة و تحقيقها لنتائج جيدة ، و أيضا تساهم كثيرا في التنمية المحلية بتوظيفها لليد العاملة المحلية ،بحيث أنها مكونة من 35 إلى 50 عامل حسب الطلب في السوق و الطلب يزيد في المواسم (عيد الأضحى ، شهر رمضان ، مناسبات عائلية ، فترة الدراسة لتمويل المطاعم المدرسية .....) و الجدول يوضح توزيعهم كالأتي :

جدول رقم 06 يبين الإمكانيات البشرية لشركة المذابح الملكية

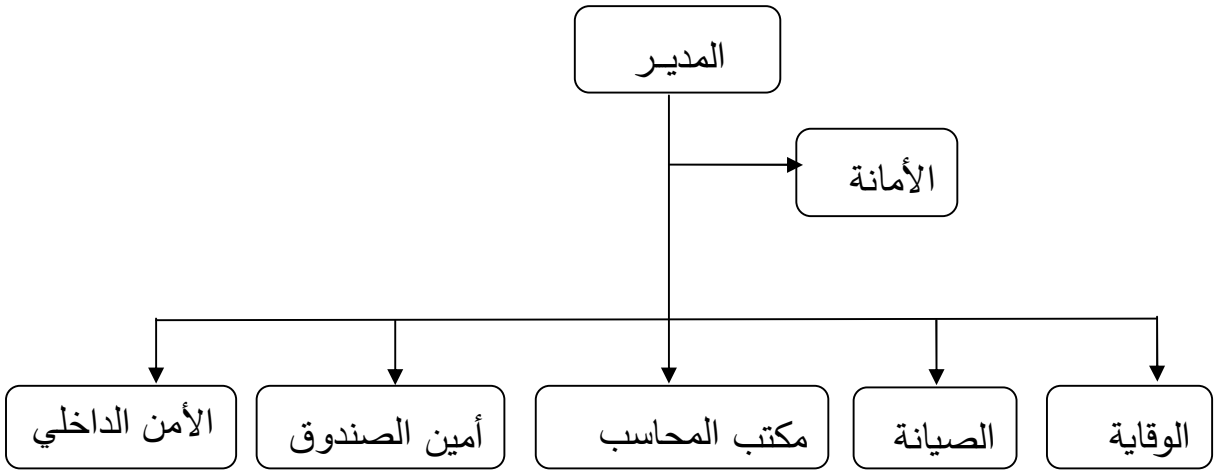
مستوى الكفاءة	عدد العمال
المدير	01
الأمانة	01
المحاسب	01
طبيب بيطري	01
أمين صندوق	01
سائق شاحنة	05
سائق سيارة	01
عامل الذبح	15
عامل شحن	07
عامل صيانة	03
حارس	06

المصدر : من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مقابلة مع مسؤول الشركة.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لشركة المذابح الملكية

يعطي هذا الهيكل صورة مجملة عن تنظيم توزيع مهام الصلاحيات و الأشغال بين المستخدمين في الشركة محل الدراسة ، و أهم المكاتب الموجودة فيها و التي تعمل بها لتحقيق أهداف الشركة ، و بما أن الشركة يقتصر نشاطها فقط على الجزارة و التوزيع فان هذا ينعكس على قلة المكاتب و العاملين فيها.

شكل رقم 04 يوضح الهيكل التنظيمي لشركة المذابح الملكية



و في مايلي وصف لمكونات الهيكل التنظيمي للشركة :

1- مكتب المدير

- ✓ مكلف بالإشراف على كافة النشاطات و العمليات التي تحدث داخل كل قسم و متابعتها بصفة مستمرة .
- ✓ ضمان تنفيذ أفضل للاستراتيجيات التي تضمن التطور المستمر في مجال تخزين و توزيع اللحوم .
- ✓ وضع الأهداف الخاصة لكافة المهام ، و قياس مدى نجاح الأداء في تنفيذها .
- ✓ الاهتمام بمراقبة العمال عن عمليات استقبال المواشي و الجزارة و التبريد و الشحن و النقل .
- ✓ السعي لربط بين طبيعة النشاط و الزبائن المستهدفين .
- ✓ مكلف باتخاذ القرارات اللازمة حول المستجدات .

2- مكتب الأمانة

- ✓ تحديد مواعيد المقابلات و اجتماعات .
- ✓ ترتيب و تنظيم المنظمات ، و المستندات المختلفة .
- ✓ استقبال الرسائل ، المكالمات ، الفاكسات و الرد عليها بعد عرضها على المدير.

3- مكتب المحاسب

- ✓ الإشراف على متابعة الأعمال المالية المتعلقة بنشاط الشركة .
- ✓ مراقبة وتحليل النسب المالية .

4- **مكتب أمين الصندوق** : يشرف على متابعة السيولة المالية للشركة من مقبوضات و مدفوعات لضمان السير الحسن للصندوق .

5- مكتب الوقاية

- ✓ يشرف على الترتيبات الأمنية الخاصة بالذبح و تقطيع اللحوم .
- ✓ المحافظة و حماية البيئة .

6- مكتب الأمن الداخلي

- ✓ ضمان الأمن داخل الشركة و بكافة مراكز الشركة .
- ✓ حماية الموظفين داخل الشركة .

7- مكتب الصيانة

- ✓ تشرف على عمال الميكانيك و الكهرباء و الأعمال التقنية .
- ✓ صيانة العتاد الثابت .

المطلب الثالث : أهداف و أهمية شركة المذابح الملكية

المذابح الملكية شأنها شأن الشركات الأخرى تسعى إلى بلوغ أهداف معينة ، و لها أهمية و وزن اقتصادي ، و من خلال هذا المطلب نتعرف على أهدافها و أهميتها كمايلي :

1- **الأهداف** : يتمثل الهدف الأساسي للشركة و كغيره من الشركات في تحقيق اكبر ربح ممكن بأقل التكاليف .

- ✓ تهدف إلى الرفع من مستوى إنتاج اللحوم و مشتقاتها ، و هذا يهدف إلى تلبية متطلبات السوق حسب نمط الاستهلاك .
- ✓ التطوير كما و نوعا في خدمات الذبح .
- ✓ تحقيق الإرباح و هذا للمحافظة على المركز المالي .
- ✓ تشجيع العمال عن طريق الحوافز و العلاوات .
- ✓ الزيادة في خزينة الدولة عن طريق الضرائب (الرسوم الجبائية البيئية) .

2- **الأهمية** : يمكن ذكر الأهمية الاقتصادية لمذابح الملكية في النقاط التالية :

- ✓ أنجزت هذه المذبحة لتلبية و تغطية الطلب المحلي و الوطني في ما يخص جزارة اللحوم الحمراء من ذبح و تقطيع لقطعان الأبقار و الأغنام و الجمال و الماعز .
- ✓ المذبحة تساهم في توفير اللحوم الحمراء الطازجة عوض المجمدة المستوردة بالعملة الصعبة التي تكلف خزينة الدولة .
- ✓ إن خدمات المذابح الملكية تغطي احتياجات الولاية و ما جاورها .
- ✓ ذبح قانوني و مقنن و مراقب من طرف طبيب بيطري تابع لمديرية الصحة من اجل الاستهلاك الآدمي .
- ✓ أهمية بيئية في استغلال الفضلات التي توجه لتسميد التربة الزراعية.

المبحث الثاني : التكاليف البيئية لشركة المذابح الملكية

يقصد بالتكاليف البيئية تلك المصاريف التي تنفقها شركة المذابح الملكية بقصد إعادة التوازن الطبيعي للبيئة ، عن طريق إزالة أوسع أسباب التلوث أو تخفيض معدلات التلوث وفقا لمعايير عصرية .

المطلب الأول : تكاليف المعدات و الأدوات

سنتناول في هذا المطلب أهم التكاليف البيئية التي تكبدتها الشركة من محطة تصفية المياه المستعملة ، محرقة ، رسوم جبائية ، الدفن الصحي الأمن ، التطهير و المطهرات و عملية التشجير و سنتعرف عليهم كالآتي :

1- **تكاليف محطة تصفية المياه**

توفر محطة تصفية المياه ضمان الوصول لمياه شرب أمنة و التخلص من الملوثات الموجودة في المياه و منها : الملوثات العضوية و غير العضوية الميكروبية أو المشعة ، و هناك خطوات لتنقية المياه منها ما يأتي :

- ✓ **الترسيب** : حيث تتدفق المياه و الأوساخ الثقيلة من حوض الترويب إلى حوض الترسيب و بالتالي تستقر و تبقى هذه الأوساخ في القاع حتى يتم إزالتها .
- ✓ **الترشيح** : يزيل الجسيمات التي بقيت في الماء مثل الكتل غير المستقرة ، و الكائنات الدقيقة و الطحالب .
- ✓ **التطهير** : هو الخطوة النهائية يتم قتل المكروبات الضارة و هي مثل : الأولويات ، البكتريا ، و الفيروسسات ، و ذلك بإضافة موارد كميائية مطهرة و غالبا ما تنطوي هذه الخطوة على استخدام الكلور .

أ- **الاقتناء** : تم اقتناءها و تركيبها من شركة Techn-Eaux المختصة في تصفية المياه الكائن مقرها بحي بن غازي البراقي –الجزائر- .

شكل رقم : 05 يوضح بطاقة تقنية لمحطة تصفية المياه

تاريخ الاقتناء : 2016/01/14
ثمن الاقتناء : 5.000.000,00 دج
العمر الإنتاجي : 10 سنوات
مصفاة الرمل : 1000 ل
مضختان (02) تغذية : CR 10-4
مضختان (02) قياس : 5/10
مصفتي (02) ترشيح : NW 500
مقطر : 10 م³ /سا

المصدر : من إعداد الطالبتان اعتمادا على فاتورة الشراء (انظر الملحق رقم 05)

ب- الاهتلاك : تعتبر الإهتلاكات عبئ ثابت على المدة النفعية للأصل بحيث تنتهج الشركة طريقة الاهتلاك الخطي ، و حددت إدارة الشركة نسبة الاهتلاك الخاص بمحطة تصفية المياه 10 % ، أي بعمر إنتاجي عشرة (10) سنوات .

جدول رقم 07 يبين الاهتلاك السنوي لمحطة تصفية المياه

السنة	القيمة الأصلية للاستثمار (دج)	قسط الاهتلاك السنوي (دج)	الاهتلاك المتراكم (دج)	القيمة المحاسبية في بقية السنة (دج)
من 2016/01/03 إلى 2016/12/31	5.000.000,00	416.666,66	416.666,66	4.583.333,34
2017/12/31	5.000.000,00	500.000,00	916.666,66	4.083.333,34
2018/12/31	5.000.000,00	500.000,00	1.416.666,66	3.583.333,34
2019/12/31	5.000.000,00	500.000,00	1.916.666,66	3.083.333,34
2020/12/31	5.000.000,00	500.000,00	2.416.666,66	2.583.333,34
.2021/12/31	5.000.000,00	500.000,00	2.916.666,66	2.083.333,34

المصدر : من إعداد الطالبتان بالاعتماد على فاتورة الشراء و مقرر الترخيص بالاستغلال .

2-تكاليف محطة لمعالجة المياه المستعملة

تلعب محطات معالجة مياه الصرف الناتجة عن مخلفات المذابح دورا أساسيا في معالجة العالم و المتمثلة بشح المياه و تلوثها حيث يتم تطبيق الإجراءات المادية و الحيوية لتقليل أو الحد من مستويات المواد العضوية و الكائنات المسببة للأمراض و تحسين المياه بحيث اخذ استخدامها و الاستفادة منها بنفس التطبيق في أغراض أخرى أو إعادتها إلى البيئة من الحد الأدنى من الأضرار .

و تقوم هذه المحطة بـ : [1]

- ✓ المصافي : لإزالة الجسيمات الكبيرة .

[1] وزارة الدولة لشؤون الدينية ، دليل الاشتراطات البيئية لمجازر الماشية و نقاط الذبح ، مصر ، 2009 ، ص 40 .

✓ وحدات التطويف بالهواء : لإزالة الزيوت و الشحوم حيث تقوم بفقعات الهواء التي يتم ضخها من أسفل الخزان بنقل المواد الصلبة الخفيفة و المواد الكارهة للماء ، مثل الدهون و الشحوم إلى السطح و يتم قشطها بشكل دوري .

أ- **الاقتناء** : تم اقتناءها و تركيبها من شركة TAESA الاسبانية المتخصصة في معالجة المياه المستعملة .

شكل رقم : 06 يوضح بطاقة تقنية لمحطة معالجة المياه المستعملة

تاريخ الاقتناء : 2014/12/29
ثمن الاقتناء بالعملة الاجنبية : 200.000,00 €
ثمن الاقتناء : 23.460.000,00 دج
العمر الإنتاجي : 10 سنوات
التجانس بواسطة محرك مغمور
مضخات (1+1) كهربائية غاطسة (15-25) م³ /سا
غربال التنظيف الذاتي 20/05 MOO T-R
وحدة إزالة الشحوم بأسلوب القدة القياسية 8-UARالى غاية 12 م³ /سا
معدات الهواء لمتكررة المتسلسلة من نوع SBR (700 م³) FR51

المصدر : من إعداد الطالبتان اعتمادا على فاتورة الشراء (انظر الملحق رقم 06)

ب- الاهتلاك : تعتبر الاهتلاكات عبئ ثابت على المدة النفعية للأصل بحيث تنتهج الشركة طريقة الاهتلاك الخطي ، و حددت إدارة الشركة نسبة الاهتلاك الخاص بمحطة معالجة المياه المستعملة 10 % ، أي بعمر إنتاجي عشرة (10) سنوات .

جدول رقم 08 يبين الاهتلاك السنوي لمحطة معالجة المياه المستعملة

السنة	القيمة الأصلية للاستثمار (دج)	قسط الاهتلاك السنوي (دج)	الاهتلاك المتراكم (دج)	القيمة المحاسبية في بقية السنة (دج)
2016	23.460.000,00	1.955.000,00	1.955.000,00	21.505.000,00
2017	23.460.000,00	2.346.000,00	4.301.000,00	19.159.000,00
2018	23.460.000,00	2.346.000,00	6.647.000,00	16.813.000,00
2019	23.460.000,00	2.346.000,00	8.993.000,00	14.467.000,00
2020	23.460.000,00	2.346.000,00	11.339.000,00	12.121.000,00
2021	23.460.000,00	2.346.000,00	13.685.000,00	9.775.000,00

المصدر : من إعداد الطالبتان بالاعتماد على فاتورة الشراء و مقرر الترخيص بالاستغلال .

3- تكاليف المحرقة

يعتبر الحرق احد الأساليب المتبعة عالميا للتخلص من نفايات المجازر و يجب أن تتم عملية الحرق في محارق بيطرية خاصة مطابقة للمواصفات القياسية العصرية .

أ- **الاقتناء** : تم اقتناء آلة الحرق من المملكة المتحدة عن طريق شركة البحر الأبيض المتوسط للشحن و هذا من ميناء عنابة –الجزائر- .

شكل رقم : 07 يوضح بطاقة تقنية للمحرقة

تاريخ الاقتناء : 2015/07/16
ثمن الاقتناء : 2.254.472,00 دج
العمر الإنتاجي : 10 سنوات
الـوزن فارغة : 2.200 كغ
الوزن بملحقاتها : 24.500 كغ
العربات : 20 عربة

المصدر : من إعداد الطالبتان اعتمادا على فاتورة الشراء (انظر الملحق رقم 07)

ب- الاهتلاك : تعتبر الاهتلاكات عبئ ثابت على المدة النفعية للأصل بحيث تنتهج الشركة طريقة الاهتلاك الخطي ، و حددت إدارة الشركة نسبة الاهتلاك الخاص بالمحرقة 10 % ، أي بعمر إنتاجي عشرة (10) سنوات .

جدول رقم 09 يبين الاهتلاك السنوي للمحرقة

السنة	القيمة الأصلية للاستثمار(دج)	قسط الاهتلاك السنوي (دج)	الاهتلاك المتراكم (دج)	القيمة المحاسبية في بقية السنة (دج)
2016	2.254.472,00	187.872.66	187.872.66	2.066.599,34
2017	2.254.472,00	225.447.20	413.319,86	1.841.152,14
2018	2.254.472,00	225.447.20	638.767,06	1.615.704,94
2019	2.254.472,00	225.447.20	864.214,26	1.390.257,74
2020	2.254.472,00	225.447.20	1.089.661,46	1.164.810,54
2021	2.254.472,00	225.447.20	1.315.108,66	939.363,34

المصدر : من إعداد الطالبتان بالاعتماد على فاتورة الشراء و مقرر الاستغلال .

المطلب الثاني : تكاليف الرسوم و المصاريف البيئية

تعتبر الجباية البيئية من بين الروافد الهامة في منظومة المحافظة على البيئة ، لذلك سعت الجزائر منذ سنة 1992 إلى البحث عن إجراءات مالية لمحاربة ظاهرة التلوث البيئي من خلال إصدار قوانين الجباية البيئية لوضع حد للأنشطة المساهمة في التلوث البيئي ، من هذا المنطلق نهدف في هذه الدراسة إلى إبراز الجوانب الرئيسية للجباية البيئية في الجزائر كونها أداة من أدوات حماية البيئة و وسيلة من وسائل تقليل الأضرار البيئية التي تحدثها المؤسسات كمظهر من مظاهر تدخل الحكومة من اجل الحفظ على البيئة عبر فرض مجموعة من الرسوم و الضرائب البيئية و انتهاج مبدأ (الملوث يدفع) في ظل التوازنات السوقية .[1]

1- الرسوم الجبائية البيئية

و يطبق هذا الرسم على النشاطات المرفقة قائمتها بالمرسوم التنفيذي رقم 09-336 المؤرخ في : 20 أكتوبر 2009 الذي حدد النشاطات الخاضعة للرسم على النشاطات الملوثة و الخطيرة على البيئة و المعامل المضاعف عليها .

تصنف النشاطات الملوثة و الخطيرة على البيئة إلى قسمين : [2]

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

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

يحدد المبلغ الوحدوي الرسم حسب أحكام المادة 61 من قانون المالية سنة 2018 ، و المعدل للمادة 117 من القانون رقم 91-25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 و المتضمن قانون المالية سنة 1992 كما يلي :

[1] https/www.asjp.cerist.dz 19-05-2022 10:40

[2] موقع وزارة البيئية 20-05-2022 /14:55

جدول رقم 10 يبين النشاطات الخاضعة للضريبة

النشاطات الخاضعة	المبلـــغ	
	≥ عاملين	≤ عاملين
التصريح	13.500,00 دج	3.000,00 دج
ترخيص ر.م.ش.ب	30.000,00 دج	4.000,00 دج
ترخيص الوالي المختص إقليميا	135.000,00 دج	25.000,00 دج
ترخيص الوزير المكلف بالبيئة	180.000 دج	34.000,00 دج

يحدد مبلغ هذا الرسم بضرب المبالغ المحدد أعلاه في معامل مضاعف بين 01 و 10 حسب طبيعة و أهمية النشاط و كذا نوع و كمية الفضلات الناتجة عن هذا النشاط ، يتم تطبيق المعامل المضاعف حسب الكيفيات المحددة في المواد 4 و 5 و 6 من المرسوم التنفيذي رقم : 09-336 المؤرخ في : 20 أكتوبر 2009 يخصصها ها الرسم كمايلي :

33 % لميزانية الدولة .

67 % الصندوق الوطني للبيئة و الساحل

جدول رقم 11 يبين أنواع المعايير الضريبية

المعايير	المعامل	
الطبيعة و الأهمية	التصريح	1
	رخصة رئيس المجلس الشعبي البلدي	2
	رخصة الوالي	3
	رخصة الوزير	4
نوع النفايات	الخطرة على البيئة ، مهيجة و الأكلة	1
	قابلة للانفجار ، ملهبة و قابلة للاشتعال	2
	ضارة ، سامة ، محدثة للسرطان ، معدية ، سامة بالنسبة للتكاثر و مبدلة	3
كمية النفايات	≤ 100 و اقل أو يساوي 1000 طن / سنة	2
	≤ 1000 و اقل أو يساوي 5000 طن / سنة	2.5
	≤ 5000 طن / سنة	3

جدول رقم 12 يبين الوعاء الضريبي

الرسوم	الأساس القانون و التنظيمي	الوعاء
الرسم على النشاطات الملوثة و الخطرة على البيئة	المادة 117 من القانون رقم 25-91 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 ، المعدل و المتمم بالمادة 54 من قانون المالية لسنة 2000 و المادة 202 من قانون المالية لسنة 2002 .	معدل القاعدة السنوي و معامل مضاعف متسول بين 01 و 10

من خلال هذه التصنيفات فان التكاليف الخاضعة لها الشركة من الرسوم الجبائية تحسب كالأتي :

ترخيص الوالي المختص إقليميا المقدر بـ : 135.000,00 دج تضرب في المعامل (3+1+2) = 810.000,00 دج تدفع سنويا لإدارة الضرائب لولاية الوادي.

جدول رقم 13 يبين تكلفة الرسوم البيئية

نوعية النشاط	سنة الرسم	المبلغ المستحق	عقوبات التأخير 10 %
مذبحة صناعية	2020	810.000,00	/
		المجمـوع	810.000,00

المصدر : من إعداد الطالبتان اعتمادا على وصل تسديد لإدارة الضرائب

(انظر الملحق رقم 08 و 09)

2- **الدفن الأمن الصحي**

يعتبر الدفن الأمن الصحي أحد الحلول للتخلص من النفايات ، و إتباع هذه الطريقة للمعالجة تتطلب حذرا شديد لتفادي تلوث التربة و المياه و إنتاج الروائح المزعجة ، لذلك يجب اتخاذ التدابير اللازمة عند إنشاء المدفن الصحي .

و بالنسبة للشركة المذابح تعاقدت مع المؤسسة العمومية الولائية لتسيير مراكز الردم التقني لولاية على معالجة نفايات المذبحة و المتكونة من :

- ✓ النفايات و البقايا الناجمة عن ذبح الحيوانات (كبد ، أعضاء .....) .
- ✓ جثث الحيوانات .

جدول رقم 14 يبين الأسعار الوحدوية

الرقم	التعيين	الوحدة	السعر الوحدوي (خارج الرسم)	السعر الوحدوي بالحروف (خارج الرسوم)
01	نفايات المذبح	كيلوغرام (كغ)	300,00 دج	ثلاثمائة دينار جزائري

المصدر : من إعداد الطالبتان بالاعتماد على اتفاقية مبرمة بين شركة المذابح الملكية والمؤسسة العمومية الولائية لتسيير مراكز الردم التقني لولاية الوادي (انظر الملحق رقم 10)

- بما أن الشركة تقوم معالجة نفايات المذبح بما يقارب 1000 كغ سنويا فان قيمة التكلفة تكون كالأتي :

1000 كغ × 300,00 دج = 300.000,00 دج سنويا

3- التطهير و المطهرات

هو إبادة ، وقف نمو الكائنات الحية الدقيقة أو خفض عددها لمستوى يجعلها غير ضارة بالبيئة و سلامة اللحم ، باستخدام الماء و المطهرات و المنظفات المناسبة و الآمنة بيئيا لنظافة أرضيات و جدران المجزر و الآلات و المعدات .

أ- استهلاك المياه

يعتبر الماء مورد جد هام من دونه أو نقصه تصعب الحياة ، لذا كا من المساعي الأولى للمؤسسة ترشيد استهلاكه .

و شركة المذابح الملكية تستخرج المياه بمفردها من باطن الأرض و هذا بترخيص من وكالة حوض الصحراء من ولاية ورقلة و هذه الأخيرة قدرت كمية استهلاك الماء في فترة ثلاثة أشهر بمبلغ ثابت يقدر بـ : 7.644,00 دج .

جدول رقم : 15 يبين استخراج المياه من الري العمومي

فترة الاستخراج	نمط التقدير	رقم العداد	حالة العداد	الرمز القديم	الرمز الجديد	حجم الماء م³
من 2022/01/01 إلى 2022/03/31		/	لا شئ	0	0	210
معدل الرسوم الملكية 35 دج/م³						7.350,00
الرسوم الاقتصادية 2%						147,00
الرسوم النوعية 2 %						147,00
مبلغ الفاتورة (دج)						7.644,00

المصدر : من إعداد الطالبتان بالاعتماد على وصل تسديد من قبل الشركة إلى وكالة حوض الصحراء (النظر الملحق رقم 11)

ب- **استهلاك المطهرات**

يجب الغسيل و التطهير اليومي للمجازر و نقاط الذبح بعد الانتهاء من الذبائح و يمنع استخدام المطهرات الغير الآمنة بيئيا ، ويجب استخدام البدائل الآمنة بيئيا في عملية التطهير ، و من بين أنواع مواد التنظيف و المطهرات المستعملة الصابون و الجافيل و ..... الخ .

- المقدرة تكلفتها حسب تقديرات مسؤول في الشركة بـ : 100.000,00 دج سنويا .

4- تكاليف عملية التشجير

لتحسين الواقع البيئي للشركة و اعتنائها بمحيطها الداخلي قامت الشركة بتحضير العشب الطبيعي ، غرس خمسون (50) شتلة و الاعتناء بالمساحات الخضراء و هذا لـ :

- ✓ إزالة التلوث .

- ✓ تلطيف الجو داخل الشركة .
- ✓ توفير الراحة للعمال .
- ✓ تعمل على زيادة نسبة الأكسجين في الجو .
- ✓ تجميل محيط الشركة .

- المقدرة تكلفتها (50 * 500 دج) = 25.000.000 دج

المطلب الثالث : عوائد التكاليف البيئية

يتمثل عائد التكاليف البيئية جميع الإيرادات المباشرة و غير المباشرة و المنافع غير الملموسة مثل زيادة المبيعات بسبب تحسن الصورة النمطية للمذبحة أو الخدمة لدى العميل .

1- عائدات تثمين النفايات (الفضلات)

- ✓ إعادة بيع الفضلات إلى أصحاب المزارع لتسميد التربة.
- ✓ نقص تكلفة التخزين .
- ✓ المبيعات تعتبر إيراد إضافي للشركة .

- من خلال مقابلتنا مع المسؤول في الشركة اكتشفنا أن هذه العائدات مبالغها رمزية.

2- عائدات تثمين جلود الأغنام و الأبقار

- ✓ إعادة بيع الفضلات إلى أصحاب المصانع .
- ✓ نقص تكلفة التخزين .
- ✓ المبيعات تعتبر إيراد إضافي للشركة .

- تكلفة عائدات الجلود تحسب كالأتي :

جدول رقم 16 يبين عائدات الجلود

الرقم	التعيين	الكمية (المعدل اليومي)	السعر الوحدوي (دج)	المجموع (دج)
01	جلد الأغنام	25	50,00	1.250,00
02	جلد الأبقار	5	700,00	3.500,00
العائدات اليومية				4.750,00
العائدات السنوية				1.710.000,00

المصدر : من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مقابلة مع مسؤول الشركة

المبحث الثالث : المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية لشركة المذابح الملكية حسب النظام المحاسبي المالي

تقوم الشركة بمعالجة التكاليف البيئية التي تتكبدها من اجل الحفاظ على البيئة و القيام بتسجيلها ، سنقوم بتقسيمها إلى مطلبين :

المطلب الأول : المعالجة المحاسبية للتثبيتات

سوف نقوم بالمعالجة المحاسبية لاقتناء لمحطة تصفية المياه ، محطة معالجة المياه المستعملة و المحرقة و تهيئتها و اهتلاكها على النحو التالي :

1- التسجيل المحاسبي لمحطة تصفية المياه

أ- عملية اقتناء الأصل بتاريخ : 2016/01/14

الحساب المدين	الحساب الدائن	البيـــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
232		من ح/التثبيتات العينية الجاري انجازها	5.000.000,00	
	4041	إلى ح/موردو التثبيتات		5.000.000,00

ب- تسديد مبلغ الفاتورة بتاريخ : 2014/01/14

الحساب المدين	الحساب الدائن	البيـــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
4041		من ح/موردو التثبيتات	5.000.000,00	
	512	إلى ح/البنك		5.000.000,00

ت- الاستلام النهائي للأصل بتاريخ : 2016/01/19

الحساب المدين	الحساب الدائن	البيـــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
215		من ح/المنشآت التقنية للمعدات و الأدوات الصناعية	5.000.000,00	
	232	إلى ح/ التثبيتات العينية الجري انجازها		5.000.000,00

ث- تسجيل الاهتلاك بتاريخ : 2021/12/31

الحساب المدين	الحساب الدائن	البيـــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
681		من ح/مخصصات اهتلاك التثبيتات	500.000,00	
	2815	إلى ح/ اهتلاك المعدات و الادوات		500.000,00

2- التسجيل المحاسبي لمحطة معالجة المياه المستعملة

ج- عملية اقتناء الأصل بتاريخ : 2014/12/29

الحساب المدين	الحساب الدائن	البيـــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
232		من ح/التثبيتات العينية الجري انجازها	23.460.0000,00	
	4041	إلى ح/موردو التثبيتات		23.460.000,00

ح- تسديد مبلغ الفاتورة

الحساب المدين	الحساب الدائن	البيـــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
4041		من ح/موردو التثبيتات	23.460.000,00	
	512	إلى ح/البنك		23.460.000,00

خ- الاستلام النهائي للأصل

الحساب المدين	الحساب الدائن	البيـــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
215		من ح/المنشآت التقنية للمعدات و الأدوات الصناعية	23.460.000,00	
	232	إلى ح/ التثبيتات العينية الجري انجازها		23.460.000,00

د- تسجيل الاهتلاك بتاريخ : 2021/12/31

الحساب المدين	الحساب الدائن	البيـــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
681	2815	من ح/مخصصات اهتلاك التثبيتات إلى ح/ اهتلاك المعدات و الادوات	2.346.000,00	2.346.000,00

3- التسجيل المحاسبي للمحرقة

أ- عملية اقتناء الأصل بتاريخ : 2015/07/16

الحساب المدين	الحساب الدائن	البيـــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
232	4041	من ح/التثبيتات العينية الجري انجازها إلى ح/موردو التثبيتات	2.254.472,00	2.254.472,00

ب- تسديد مبلغ الفاتورة بتاريخ : 2015/07/16

الحساب المدين	الحساب الدائن	البيـــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
4041	512	من ح/موردو التثبيتات إلى ح/البنك	2.254.472,00	2.254.472,00

ت- الاستلام النهائي للأصل بتاريخ : 2015/07/16

الحساب المدين	الحساب الدائن	البيـــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
215	232	من ح/المنشآت التقنية للمعدات و الأدوات الصناعية إلى ح/ التثبيتات العينية الجري انجازها	2.254.472,00	2.254.472,00

ث- تسجيل الاهتلاك بتاريخ : 2021/12/31

الحساب المدين	الحساب الدائن	البيـــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
681	2815	من ح/مخصصات اهتلاك التثبيتات إلى ح/ اهتلاك المعدات و الأدوات	225.447,2	225.447,2

المطلب الثاني : المعالجة المحاسبية للمصاريف البيئية

سنقوم في هذا المطلب بمعالجة المصاريف البيئية من عمليات التشجير و المطهرات المستعملة قبل و بعد عمليات الجزارة .

أ- التسجيل المحاسبي لعملية التشجير 2016/12/31

الحساب المدين	الحساب الدائن	البيـــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
615000		من ح/مصاريف غرس الأشجار	25.000,00	
	53	إلى ح/الصندوق		25.000,00

ب- التسجيل المحاسبي لمواد التنظيف و المطهرات 2021/12/31

الحساب المدين	الحساب الدائن	البيـــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
602		من ح/تموينات اخرى مستهلكة	100.000,00	
	32	إلى ح/تموينات اخرى		100.000,00

المطلب الثالث : المعالجة المحاسبية للرسوم الجبائية

سنقوم في هذا المطلب بالمعالجة المحاسبية للرسوم الجبائية البيئية و الرسوم استخراج المياه من الري العمومي .

1- المعالجة المحاسبية للرسوم الجبائية البيئية

الحساب المدين	الحساب الدائن	البيـــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
641		من ح/الرسوم الجبائية البيئية	810.000,00	
	512	إلى ح/البنك		810.000,00

2- المعالجة المحاسبية لرسوم استخراج المياه من الري العمومي

الحساب المدين	الحساب الدائن	البيـــان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
642		من ح/الرسوم الجبائية الاقتصادية	30.576,00	
	53	إلى ح/الصندوق		30.576,00

خلاصة الفصل

تطرقنا في هذا الفصل إلى دراسة ميدانية لشركة المذابح الملكية من اجل إسقاط الدراسة النظرية على التطبيقية ، و من خلال ما سبق تبين أن الشركة قد كرست غطاء مالي معتبر لتغطية التكاليف التي تساعد في حماية البيئة من التلوث و هذا منذ نشأتها من خلال توفير معدات و أدوات لوقاية المحيط الحي من الفضلات التي تنشأ عن عملية الجزارة قبل و بعد التنفيذ و هذا بناءا على الشروط المعتمدة عن مديرية البيئة في ظل التشريعات و القوانين البيئية ، دفع مصاريف على التطهير للتخلص من النفايات لسلامة و صحة الاستهلاك الآدمي من اللحوم التي توفرها .

و بالإضافة إلى ذلك حققت الشركة عوائد من خلال المخلفات و بقايا الجزارة و باعتبار أن الشركة مصنف بيئيا من النشاطات الخطرة على البيئة و يطبق عليها ر الرسم على التلوث البيئي .

كما أن الشركة تقوم بتسجيل التكاليف البيئية وفقا للنظام المحاسبي المالي ، حيث تدرج ضمن التكاليف العامة للشركة .

الخاتمة

الخاتمة

من خلال الدراسة النظرية و التطبيقية لواقع المحاسبة البيئية في الجزائر اعتمادا على جمع المعلومات و البيانات من مديرية البيئة و إطارات شركة المذابح الملكية (المدير ، المحاسب و الطبيب البيطري) استكشفنا النتائج التالية .

- **نتائج الدراسة**

✓ إن قياس التكاليف البيئية يساعد إدارة الشركة في اتخاذ قرار المحافظة على البيئة و منع التلوث .

✓ إن اهتمام إدارة الشركة بقياسات و معلومات التكاليف البيئية يساعد في إنشاء علاقات جيدة مع الإطراف الداخلية و الخارجية .

✓ إن قياس التكاليف البيئية يساعد الشركة في تحقيق جودة الخدمات المقدمة .

✓ إن عدم اهتمام الإدارة بقياسات التكاليف البيئية يؤثر على قدرة الشركة على التوسع في المنافسة محليا و وطنيا .

✓ إن قياسات التكاليف البيئية تساهم في ترشيد قرارات الإدارة المتعلقة بمواكبة التطورات التكنولوجية المستخدمة للإنتاج .

✓ تساعد معلومات التكاليف البيئية في ترشيد قرار تسعير الخدمات من خلال تضمين التكاليف البيئية ضمن تكلفة الخدمات المقدمة .

✓ تساعد معلومات التكاليف البيئية الإدارة في التحديد الدقيق لتكلفة الخدمة المقدمة

✓ هناك صعوبات في تحديد التكاليف البيئية نظرا لعدم وجود معايير التقدير المحاسبي البيئي و كذلك نظام محاسبي بيئي .

✓ عدم وجود معالجة محاسبية خاصة بالمحاسبة البيئية بل ضمنية في تكاليف الشركة وفقا لنظام المحاسبي المالي .

✓ عدم وجود برمجيات خاصة بالمعلومات البيئية .

- **اختبار صحة الفرضيات**

✓ الفرضية الأولى : تتمثل المحاسبة البيئية في عملية تحديد و قياس الأعمال و الأنشطة الاقتصادية التي لها علاقة بالبيئة .

يتم **قبول** هذه الفرضية و هذا من خلال تحديد و قياس و تحليل التكاليف البيئية المحتواة في التكاليف العامة حسب المعايير الدولية المحاسبية .

✓ الفرضية الثانية : يتم معالجة التكاليف البيئية بعد الاعتراف بها و قياسها .

يتم **قبول** هذه الفرضية ، حيث بعد الاعتراف و القياس للتكاليف البيئية يتم تحديدها ثم معالجتها حسب النظام المحاسبي المالي .

✓ الفرضية الثالثة : تطبيق المحاسبة البيئية في شركة المذابح الملكية وفقا للنظام المحاسبي البيئي.

يتم **رفض** هذه الفرضية لأنه لا يوجد نظام محاسبي بيئي أو معايير محاسبية بيئية في الجزائر و تطبق شركة المذابح الملكية النظام المحاسبي المالي في تقدير و تحليل التكاليف البيئية.

- **نتائج الدراسة**

✓ إن قياس التكاليف البيئية يساعد إدارة الشركة في اتخاذ قرار المحافظة على البيئة و منع التلوث .

✓ إن اهتمام إدارة الشركة بقياسات و معلومات التكاليف البيئية يساعد في إنشاء علاقات جيدة مع الإطراف الداخلية و الخارجية .

✓ إن قياس التكاليف البيئية يساعد الشركة في تحقيق جودة الخدمات المقدمة .

- ✓ إن عدم اهتمام الإدارة بقياسات التكاليف البيئية يؤثر على قدرة الشركة على التوسع في المنافسة محليا و وطنيا .
- ✓ إن قياسات التكاليف البيئية تساهم في ترشيد قرارات الإدارة المتعلقة بمواكبة التطورات التكنولوجية المستخدمة للإنتاج .
- ✓ تساعد معلومات التكاليف البيئية في ترشيد قرار تسعير الخدمات من خلال تضمين التكاليف البيئية ضمن تكلفة الخدمات المقدمة .
- ✓ تساعد معلومات التكاليف البيئية الإدارة في التحديد الدقيق لتكلفة الخدمة المقدمة.
- ✓ هناك صعوبات في تحديد التكاليف البيئية نظرا لعدم وجود معايير التقدير المحاسبي البيئي و كذلك نظام محاسبي بيئي .
- ✓ عدم وجود معالجة محاسبية خاصة بالمحاسبة البيئية بل ضمنية في تكاليف الشركة وفقا لنظام المحاسبي المالي .
- ✓ عدم وجود برمجيات خاصة بالمعلومات البيئية .
- ✓ نظرا لطبيعة نشاط الشركة فهي تهتم و تلتزم بالمقاييس العالمية البيئية لحماية المستهلك في توفير لحوم صالحة للاستهلاك الأدمي بجودة و رقابة على يد مختصين.

- **التوصيات و الاقتراحات :**

- ✓ ضرورة تدعيم دور الرقابة سواء كانت حكومية او من قبل منظمات المجتمع المدني .
- ✓ ضرورة تطوير القوانين و الأنشطة كحماية للبيئة و كذلك خلق نظام محاسبي بيئي ملائم للمستجدات الحديثة .
- ✓ ضرورة تدريب العاملين على إرساء الثقافة البيئية و المسؤولية الاجتماعية لدى أفراد الشركة .
- ✓ ضرورة إصدار قوانين بإلزامية تقديم التقارير البيئية للأطراف ذات المصلحة .

- ✓ ضرورة استخدام أجهزة لقياس التلوث البيئي للتحديد التدقيق لنسبة تلوث الشركات و هذا لأكثر عدالة في دفع الرسوم البيئية ، عوض قياسها عن طري جداول غير دقيقة في حدود مجالات معيارية جزافية .
- ✓ إمكانية استغلال جميع المخلفات البيئية و رسكلتها لتحقيق عوائد مالية للتخفيف من أعباء تكاليف الإنتاج عوض هدرها على شكل نفايات .

- **آفاق الدراسة**

- ✓ دور المحاسبة البيئية في ترشيد اتخاذ القرار الإداري .
- ✓ معوقات تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الاقتصادية .
- ✓ اقتراح نموذج للإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية .
- ✓ أفاق إنشاء معايير محاسبية بيئية في ظل الاقتصاد الجزائري .

المراجع

أولا: القوانين والمراسيم

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم : 25-91 المؤرخ في : 18 ديسمبر 1991، المادة : 117 ، المعدل و المتمم للمادة 54 من قانون المالية لسنة 2000 و المادة 202 من قانون المالية لسنة 2002 .

ثانيا: الكتـب

1- لطفي أمين السيد احمد ، **المراجعة البيئية** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر، 2005 .

2- يوسف محمود جربوع ، **نظرية المحاسبة** ، دار الورق للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2013 .

3- عباس بدوي ، **المحاسبة عن المسؤولية البيئية و الاجتماعية للمشروع** ، دار النشر ، الإسكندرية ، الطبعة الأولى ، 2000 .

4- وزارة الدولة لشؤون الدينية ، **دليل الاشتراطات البيئية لمجازر الماشية و نقاط الذبح** ، مصر ، 2009 .

ثالثا: المذكـرات

1- ميلاد سعيد امحمد خزام ، **اثر الاعتراف بالتكاليف البيئية للمنظمات الاقتصادية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة** ، رسالة الماجستير ، جامعة الجبل الغربي ، ليبيا ، 2016 .

2- عروج زكريا ، **واقع المحاسبة البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** ، متطلبات شهادة الماستر ، جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي ، الجزائر، 2021 .

3- أبكر محمد عبد الله إبراهيم ، **اثر قياس التكاليف البيئية على ترشيد القرارات الإدارية** ، رسالة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا ، السودان ، 2019 .

4- مهوات لعبيدي ، **القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و الإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي** ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر ، 2015 .

5- الشعباني صالح إبراهيم ، **معايير التكاليف حماية البيئة** ، أطروحة دكتوراه كلية الإدارة و الاقتصاد ، جامعة بغداد ، العراق ، 1998 .

6- المرزوقي مها عباس ، **دراسة و تحليل التكاليف البيئية و أهميتها في ترشيد القرارات الإدارية** ، رسالة ماجستير ، جامعة المالك عبد العزيز ، جدة ، السعودية ، 2004 .

7- فضل كمال سالم، **مدى أهمية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية و أثره على اتخاذ القرارات المالية** ، رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية غزة ، فلسطين ، 2008 .

8- منى عبد الله احمد ، **اثر قياس التكاليف البيئية و الإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي** ، رسالة ماجستير ، جامعة دمشق ، 2014 .

9- فائز محمد الشيخ بامزاحم ، **القياس المحاسبي للتكاليف أضرار التلوث البيئي على العاملين في قطاع تكرير النفط** ، أطروحة دكتوراه ، جامعة دمشق ، كلية الاقتصاد ، سوريا ، 2008 .

10- أميرة طلبة ، **اثر الافصاح المالي و المحاسبي على القيمة السوقية للسهم** ، متطلبات شهادة الماستر ، الجزائر ، 2009 .

رابعا: <u>المجلات و المؤتمرات</u>

1-عزدين فكري تهامي ، **الإطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية** ، مقال بالمجلة العلمية لقطاع كليات التجارة ، جامعة الأزهر ، مصر ، 2011 .

2-جميلة الجوزي ، **أهمية المحاسبة البيئية في استدامة التنمية** ، مداخلة بالمؤتمر العلمي الدولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية ، جامعة الجزائر 3 ، الجزائر ، 2012 .

3-محمد فيصل حسين محمد أحمد ، **دراسة استكشافية لواقع المحاسبة البيئية في السودان** ، مقال بالمجلة الأكاديمية في الدنمارك ، جامعة النيل الأزرق ، السودان ، 2009 .

4-فيصل فارس ، حمزة ضويفي ،**المحاسبة البيئية كآلية لدعم و تحسين الأداء البيئي في ظل المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة** ، مداخلة بالملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات ، جامعة ورقلة ، الجزائر ،2011 .

5-تخزين وليد ، مسبوط هوارية ، **واقع استخدام المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية بتيبازة** ، مقال بالمجلة الجزائرية للاقتصاد و الإدارة ، جامعة بلحاج بوشعيب ، عين تموشنت ، الجزائر ، 2021 .

6-حسنين حمي العبيي ، **معالجة التكاليف البيئية المقترحة بالتوافق مع معايير محاسبة الاستدامة** ، مقال بمجلة الدنانير العدد السابع عشر ، كلية التراث جامعة بغاد ، العراق ، 2019 .

7-نور الين جاب الله ، **إشكالية المحاسبة الوطنية البيئية وفقا المحاسبة البيئية للأمم المتحدة** ، مقال بمجلة بحوث العدد العاشر الجزء الأول ، جامعة الجزائر 3 ، بدون سنة .

8-الشحادة عبد الرزاق قاسم ، **القياس المحاسبي للتكاليف الأداء البيئي في مجال الجودة** ، مقال بمجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية المجلد 26 العدد الأول ، سوريا ، 2010 .

9-عفاف اسحاق ابوزر ، **المحاسبة البيئية الإطار الفكري و مقومات التطبيق** ، مقال بالمجلة المصرية للدراسات التجارية ، جامعة المنصورة ، مصر ، 2007 .

10- محمود يوسف الكاشف ، **اتجاهات تطوير القياس و الإفصاح المحاسبي للمعلومات البيئية** ، مقال بالمجلة المصرية للدراسات التجارية ، جامعة المنصورة ، 2009 .

11- حسن محمد حسين احمد ، **الإفصاح البيئي في التقارير و القوائم المالية و أثاره الايجابية** ، مقال بالمجلة العلمية للبحوث و الدراسات التجارية ، جامعة حلون ، العدد الأول و الثاني ، 1999 .

12- نسيبة مولاي ، مسعود دروسي ، **المحاسبة عن التكاليف البيئية و دورها في دعم التنمية المستدامة** ، مقال بمجلة الإدارة و التنمية للبحوث و الدراسات ، جامعة لونيسي علي البليدة 2 ، الجزائر ، 2019 .

خامسا : مواقع الكترونية

https/ma w doo3. com 19-05-2022/ 14:00

https/www.asjp.cerist.dz 19-05-2022/ 10:40

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

ولايـــــــــة الـــــــــوادي

اللجنة الولائية لمراقبة المؤسسات المصنفة

مقرر رقم 07 المؤرخ في 12 فيفري 2015

المتضمن الموافقة المسبقة لإنشاء مذبحة صناعية لفائدة شركة المذابح الملكية ذ.م.م بيوحميد بحي سيدي مستور ببلدية الوادي، دائرة الوادي، ولاية الوادي.

إن والي ولاية الوادي

- بمقتضى القانون رقم 09/84 المؤرخ في 1984/02/04 المتعلق بالتنظيم الإقليمي للبلاد،
- بمقتضى القانون رقم 05/85 المؤرخ في 1985/02/16 المتعلق بحماية الصحة وترقيتها المعدل والمتمم،
- بمقتضى القانون رقم 19/01 المؤرخ في 2001/12/12 المتعلق بتسيير النفايات و مراقبتها وإزالتها،
- بمقتضى القانون رقم 20/01 المؤرخ في 2001/12/12 المتعلق بتهيئة الإقليم وتنميته المستدامة،
- بمقتضى القانون رقم 10/03 المؤرخ في 2003/07/19 المتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة،
- بمقتضى القانون رقم 20/04 المؤرخ في 2004/12/25 المتعلق بالوقاية من الأخطار الكبرى و تسيير الكوارث في إطار التنمية المستدامة،
- بمقتضى القانون رقم 10/11 المؤرخ في 2011/06/22 المتعلق بالبلدية،
- بمقتضى القانون رقم 07/12 المؤرخ في 2012/02/21 المتعلق بالولاية،
- بمقتضى المرسوم الرئاسي المؤرخ في 2013/10/24 المتضمن تعيين السيد العدناني صالح واليا لولاية الوادي،
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 245/90 المؤرخ في 1990/08/18 المتضمن تنظيم الأجهزة الخاضعة بضغط الغاز،
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 246/90 المؤرخ 1990/08/18 المتضمن تنظيم الأجهزة الخاضعة بضغط البخار،
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 435/97 المؤرخ في 1997/11/17 المتضمن تنظيم تخزين المواد البترولية و توزيعها،
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم : 02/06 المؤرخ في 2006/01/07 الذي يضبط القيم القصوى ومستويات الإنذار وأهداف نوعية الهواء في حالة التلوث الجوي،
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 104/06 المؤرخ في 2006/02/28 الذي يحدد قائمة النفايات بما في ذلك النفايات الخاصة الخطرة،
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 138/06 المؤرخ في 2006/04/15 المنظم لانبعاث الغاز والدخان والبخار والجزيئات السائلة أو الصلبة في الجو وكذا الشروط التي تتم فيها مراقبتها،
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 141/06 المؤرخ في 2006/04/19 الذي يضبط القيم القصوى للمصبات الصناعية السائلة،
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 198/06 المؤرخ في 2006/05/31 الذي يضبط التنظيم المطبق على المؤسسات المصنفة لحماية البيئة،
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 144/07 المؤرخ في 2007/05/19 الذي يحدد قائمة المنشآت المصنفة لحماية البيئة،
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 145/07 المؤرخ في 2007/05/19 الذي يحدد مجال تطبيق و محتوى و مكيفيات المصادقة على دراسة و موجز التأثير على البيئة،
- بمقتضى القرار الولائي رقم 216 المؤرخ في 2014/01/05 المتضمن تعيين المحافظين المحققين حول المذبحة و عدم الملاءمة لسنة 2014،
- بمقتضى القرار الولائي رقم 1674 المؤرخ في 2014/06/29 المتضمن فتح التحقيق العمومي حول إنشاء المشروع،
- بمقتضى المقرر رقم 242 المؤرخ في 2014/09/30 المتضمن الموافقة على دراسة التأثير في البيئة لمشروع إنشاء مذبحة صناعية لفائدة شركة المذابح الملكية ذ.م.م بيوحميد بحي سيدي مستور ببلدية الوادي، دائرة الوادي، ولاية الوادي.

- بناءا على تقرير المحافظ المحقق المتضمن نتائج التحقيق العمومي حول إنشاء المشروع،
- بناءا على إبداء الرأي بالموافقة لكل من مديرية الحماية المدنية، مديرية الطاقة والمناجم، مديرية الصحة والسكان، مديرية التنمية الصناعية وترقية الاستثمار، مديرية الموارد المائية، مديرية التجارة، مديرية المصالح الفلاحية، مديرية التنظيم والشؤون العامة، المفتشية الولائية للعمل، بلدية الوادي،
- بناءا على مراسلة وزارة التهيئة العمرانية والبيئة رقم 8074 المؤرخ في 2014/10/01 المتضمنة المصادقة على دراسة الأخطار لمشروع إنشاء مذبحة صناعية لفائدة شركة الذابح الملكية ذ.م.م بيوحميد يحي سيدي مستور ببلدية الوادي، دائرة الوادي، ولاية الوادي.
- بناءا على محضر اجتماع اللجنة الولائية لمراقبة المؤسسات المصنفة رقم 02/2014 المؤرخ في 2014/12/10 المتضمن الموافقة المسبقة على المشروع

وباقتراح من اللجنة الولائية لمراقبة المؤسسات المصنفة

يـقـرر

المادة الأولى: تمنح اللجنة الولائية لمراقبة المؤسسات المصنفة الموافقة المسبقة لإنشاء مذبحة صناعية لفائدة شركة الذابح الملكية ذ.م.م بيوحميد يحي سيدي مستور ببلدية الوادي، دائرة الوادي، ولاية الوادي.

المادة 02: تقدر سعة الانتاج بـ 13.085 طن/اليوم فيما يخص اللحوم الحمراء و 5.17 طن/اليوم بالنسبة للحوم البيضاء

يتوفر المذبح على :

- وحدة للذبح،
- وحدة تخزين تحتوي على 04 غرف تبريد بحجم 420 م3 لكل واحدة و غرفة تجميد بحجم 240 م3.
- وحدة معالجة المياه المستعملة،
- فرن خاص(Four Crématoire) بسعة حرق تقدر بـ 15كلغ/الساعة أي ما يعادل 52.5 كلغ/اليوم تحت درجة حرارة 850 م°.

المادة 03: يتوجب على صاحب المشروع وضع حيز التنفيذ كامل التدابير والتوصيات الواردة في دراسة التأثير على البيئة و دراسة الاخطار، ولاسيما:

- اقتناء فرن (Four Crématoire) لحرق الأشية و الدجاج الغير صالح للاستهلاك و الفضلات الناتجة عن الذبح من امشاء و رؤوس وريش ودم متختر على ان يحتوي هذا الفرن مزود بمصفيات للهواء و مجهز بجميع التقنيين التقنية لتفادي أي تلوث جوي مع مراعاة أن تحتوي عملية الحرق كاملة و أن تخضع الحيوانات الغير صالحة للاستهلاك للفحص البيطري قبل حرقها،
- يمنع منعا باتا استعمال الدم المتختر كغذاء للحيوانات،
- معالجة المياه الناتجة عن النشاط عبر نظام للتصفية (حوض ترسيب ، حوض معالجة لاضافة كلور و الجير) قبل صبها في حفرة المعدن،
- اتخاذ الاجراءات الازمة للحد من الروائح الكريهة،
- تزويد المنشأة بأجهزة لتصفية الهواء(Extracteurs).

كما يتوجب عليه كذلك أن يأخذ بعين الاعتبار كامل التوصيات و التحفظات الواردة في التحقيق العلني لاسيما :

- وجوب احترام المسافات الامنية للمصادر الناقلة للمواد الطاقوية وذلك وفقا لما جاء في المرسوم التنفيذي 13/76 المؤرخ في 2013/04/30 .
- وجوب استعمال غاز البروبان عند بداية الانطلاق الفعلي لعملية الاستغلال عملا بما جاء في التعليمة الوزارية المتعلقة باستعمال غاز البروبان للانشطة الخاصة بتربية الدواجن بدلا من استعمال قارورات الغاز البوتان(B13).
- تعهد صاحب المشروع بالتكفل الشخصي لتفريغ حفر المعدن دوريا وكذا توفير المياه للمشروع.
- احترام القرار المشترك فلاحة – بناء المؤرخ في 1992/09/13.

مقرر رقم : .....المؤرخ في.....

المادة 04: بعد إتمام انجاز المشروع يتوجب على المعني التقدم لطلب رخصة الاستغلال.

المادة 05: يجب أن يكون إنجاز المشروع مطابقا للمخططات الملحقة بالطلب و للمواصفات التقنية المصادق عليها وكل تغيير في المخطط لا يتم إلا بعد موافقة اللجنة الولائية المكلفة بمراقبة المؤسسات المصنفة.

المادة 06: في حالة حدوث أي حادث أثناء أشغال الانجاز يمكن أن يؤثر على البيئة والصحة العامة يجب على المعني إبلاغ السلطات المعنية واتخاذ الإجراءات اللازمة وتقديم تقرير مفصل لرئيس اللجنة.

المادة 07: إن هذا المقرر لا يخول لصاحبه الحق باستغلال المنشأة.

المادة 08: تسلم رخصة استغلال المشروع حسب ما هو منصوص عليه في المرسوم 198/06 المذكور أعلاه في أجل 03 أشهر إبتداءا من تاريخ تقديم الطلب عند نهاية الأشغال.

المادة 09: يكلف السادة الأمين العام للولاية، مدير التنظيم و الشؤون العامة، مدير البيئة، مدير الحماية المدنية، مدير الطاقة والمناجم، مدير الموارد المائية، مدير التجارة، مدير الرقمنة و متابعة الميزانية، مدير المصالح الفلاحية، مدير الصحة و السكان، مدير التنمية الصناعية و ترقية الاستثمار، محافظ الغابات، قائد مجموعة الدرك الوطني، رئيس أمن الولاية، المفتش الولائي للعمل، رئيس دائرة الوادي، رئيس المجلس الشعبي البلدي لبلدية الوادي، كل في حدود اختصاصه بتنفيذ هذا القرار.

الأمين العام

مقرر رقم : .....المؤرخ في:.....

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

ولايـــــــــــة الـــــــــــوادي

اللجنة الولائية لمراقبة المؤسسات المصنفة

قرار رقم 8848 المؤرخ في 13 ديسمبر 2016

المتضمن الترخيص باستغلال مذبحة صناعية لفائدة شركة المذابح الملكية ذ.م.م بيوحميد بحي سيدي مستور ببلدية الوادي، دائرة الوادي، ولاية الوادي.

إن والي ولاية الوادي

- بمقتضى القانون رقم 84/09 المؤرخ في 1984/02/04 المتعلق بالتنظيم الإقليمي للبلاد،
- بمقتضى القانون رقم 85/05 المؤرخ في 1985/02/16 المتعلق بحماية الصحة وترقيتها المعدل والمتمم،
- بمقتضى القانون رقم 01/19 المؤرخ في 2001/12/12 المتعلق بتسيير النفايات و مراقبتها وإزالتها،
- بمقتضى القانون رقم 01/20 المؤرخ في 2001/12/12 المتعلق بتهيئة الإقليم وتنميته المستدامة ،
- بمقتضى القانون رقم 03/10 المؤرخ في 2003/07/19 المتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة،
- بمقتضى القانون رقم 04/20 المؤرخ في 2004/12/25 المتعلق بالوقاية من الأخطار الكبرى و تسيير الكوارث في إطار التنمية المستدامة ،
- بمقتضى القانون رقم 11/10 المؤرخ في 2011/06/22 المتعلق بالبلدية،
- بمقتضى القانون رقم 12/07 المؤرخ في 2012/02/21 المتعلق بالولاية،
- بمقتضى المرسوم الرئاسي المؤرخ في 2015/07/22 الذي المتضمن تعيين السيد محمد بوشمة والي الولاية الوادي،
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 90/245 المؤرخ في 1990/08/18 المتضمن تنظيم الأجهزة الخاضعة بضغط الغاز،
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 90/246 المؤرخ 1990/08/18 المتضمن تنظيم الأجهزة الخاضعة بضغط البخار،
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 97/435 المؤرخ في 1997/11/17 المتضمن تنظيم تخزين المواد البترولية و توزيعها،
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 06/02 المؤرخ في 2006/01/07 الذي يضبط القيم القصوى ومستويات الإنذار وأهداف نوعية الهواء في حالة التلوث الجوي،
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 06/104 المؤرخ في 2006/02/28 الذي يحدد قائمة النفايات بما في ذلك النفايات الخاصة الخطرة،
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 06/138 المؤرخ في 2006/04/15 المنظم لانبعاث الغاز والدخان والبخار والجزيئات السائلة أو الصلبة في الجو وكذا الشروط التي تتم فيها مراقبتها،
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 06/141 المؤرخ في 2006/04/19 الذي يضبط القيم القصوى للمصبات الصناعية السائلة،
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 06/198 المؤرخ في 2006/05/31 الذي يضبط التنظيم المطبق على المؤسسات المصنفة لحماية البيئة،
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07/144 المؤرخ في 2007/05/19 الذي يحدد قائمة المنشآت المصنفة لحماية البيئة،
- بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07/145 المؤرخ في 2007/05/19 الذي يحدد مجال تطبيق و محتوى و كيفيات المصادقة على دراسة و موجز التأثير على البيئة،
- بمقتضى القرار الوالائي رقم 02 المؤرخ في 2014/01/05 المتضمن تعيين المحافظين المحققين حول الملائمة و عدم الملائمة لسنة 2014،
- بمقتضى القرار الولائي رقم 1674 المؤرخ في 2014/06/29 المتضمن فتح التحقيق العمومي حول إنشاء المشروع،
- بمقتضى التقرير رقم 242 المؤرخ في 2014/09/30 المتضمن الموافقة على دراسة التأثير في البيئة لمشروع إنشاء مذبحة صناعية لفائدة شركة المذابح الملكية ذ.م.م بيوحميد بحي سيدي مستور ببلدية الوادي، دائرة الوادي، ولاية الوادي.

المادة 04: يتوجب على شركاء الذابح الملكية ذ.م.م. تعيين مندوب بيئي وإعلام السيد والي الولاية ومديرية البيئة للولاية في كل مرة يتم تغييره طبقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 05-240 المؤرخ في 2005/06/28 المحدد لكيفيات تعيين مندوبي البيئة.

المادة 06: يتوجب على شركاء الذابح الملكية ذ.م.م. إعداد المخطط الداخلي للتدخل طبقا لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 335.09 المؤرخ في 20 أكتوبر 2009 الذي يحدد إعداد وتنفيذ المخططات الداخلية للتدخل من طرف مستعملي المنشآت الصناعية.

المادة 07: يتوجب على شركاء الذابح الملكية ذ.م.م. وضع سجلات لمتابعة حالة البيئة والتصريح بها لدى رئيس المجلس الشعبي البلدي لبلدية الوادي ومديرية البيئة لولاية الوادي.

المادة 08: تخضع المنشأة لمراقبة اللجنة الولائية لمراقبة المؤسسات المصنفة.

المادة 09: يحرر محضر بدون الأفعال المجرمة في حالة معاينة وضعية غير مطابقة عند المراقبة مع تحديد أجل لتسوية وضعية المؤسسة وقد يترتب على ذلك:

- تعليق رخصة الاستغلال في حالة عدم التكفل بالوضعية في الأجل المحدد.
- سحب رخصة الاستغلال في حالة عدم المطابقة خلال ستة أشهر(06) التي تلي تبليغ التعليق.

المادة 10: يتعين على شركاء الذابح الملكية ذ.م.م. في حالة التوقف عن النشاط نهائيا أن يترك الموقع في حالة لا تشكل أي خطر أو ضرر على البيئة مع إعلام السلطة المختصة بذلك خلال ثلاثة أشهر(03) التي تسبق تاريخ التوقف.

المادة 11: يتعين على شركاء الذابح الملكية ذ.م.م. إرسال تقرير لرئيس اللجنة الولائية لمراقبة المؤسسات المصنفة و لرئيس المجلس الشعبي البلدي لبلدية الوادي في حالة تضرر المؤسسة المصنفة جراء حريق أو انفجار أو نتيجة الحمل حادث ناجم عن الاستغلال يحدد فيه:

- ظروف و أسباب الواقعة أو الحادث.
- آثاره على الأشخاص والممتلكات والبيئة.
- التدابير المتخذة أو المزمع اتخاذها لتفادي أي واقعة أو حادث مماثل والتخفيف من ذلك على المدى المتوسط أو الطويل.

المادة 12: يتعين على شركاء الذابح الملكية ذ.م.م. تقديم طلب جديد للحصول على ترخيص جديد في حالة تعديل للمنشأة من تحويل لنشاطها أو تغيير في المنهج أو تحويل المعدات و كذا توسيع النشاطات.

المادة 13: يتعين على شركاء الذابح الملكية ذ.م.م. تقديم طلب جديد في حالة تحويل المنشأة إلى موقع آخر.

المادة 14: في حال تغيير المستغل يتعين على المستغل الجديد أن يقدم تصريح للسلطة المختصة في الشهر الذي يلي التكفل بالاستغلال في حالة تغيير مستغل المؤسسة المصنفة.

المادة 15: يكلف السادة الأمين العام للولاية، مدير التنظيم و الشؤون العامة، مدير البيئة، مدير الحماية المدنية، مدير الطاقة ، مدير الموارد المائية، مدير التجارة، مدير الضرائب و متابعة الميزانية، مدير الفلاحة، مدير الصحة و السكان، مدير الصناعة والمناجم، محافظ الغابات، قائد مجموعة الدرك الوطني، رئيس أمن الولاية، المفتش الولائي للعمل، رئيس الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمار بالوادي، رئيس دائرة الوادي، رئيس المجلس الشعبي البلدي لبلدية الوادي، كل فيما يخصه بتنفيذ هذا القرار الذي ينشر في مدونة العقود الإدارية للولاية.

الوالي

محمد بوسمة

المصنفة 03/03 قرار رقم ..... المؤرخ في .....

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التجارة
المركز الوطني للسجل التجاري
C.N.R.C

CNRC

مستخرج السجل التجاري

معدل

شخص معنوي

رقم التسجيل : 16/00 - 0543706 ب

تاريخ التسجيل في السجل التجاري : 2014/10/21

العقوبات التي يتعرض لها الخاضع للقيد في حالة مخالفة أحكام القانون رقم 08-04 المؤرخ في 14 غشت سنة 2004 و المتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية المعدل و المتمم.

طبقا لأحكام المواد 31 إلى 35 مكرر، 35 مكرر 1، 35 مكرر 2، 35 مكرر 3، 36، 37، 38، 39، 40، 41 و 41 مكرر من القانون المذكور أعلاه، يعاقب بغرامة من 1000 إلى 1000000 دج و/أو الحبس من ستة (06) أشهر إلى سنة (01) كل من :

- يمارس نشاطا تجاريا قارا أو غير قار دون التسجيل في السجل التجاري؛
- يمارس نشاطا تجاري بمستخرج سجل تجاري منتهي الصلاحية؛
- يدلي بتصريحات غير صحيحة أو يدلي بمعلومات غير كاملة بهدف التسجيل في السجل التجاري؛
- يمارس نشاطا تجاريا إذا دون عبارة محل تجاري؛
- يمارس نشاطا أو يدير شركة خاضعة للتسجيل في السجل التجاري دون الرخصة أو الإعتماد المطلوبين؛
- يمارس تجارة خارجة عن موضوع السجل التجاري؛
- لم يقدم البيانات التقديرية المنصوص عليها في المواد 11، 12 و 13 من القانون المذكور أعلاه؛
- يقلد أو يزور مستخرج السجل التجاري أو الوثائق المرفقة به؛
- لم يعدل بيانات مستخرج السجل التجاري؛
- يمنح وكالة تسيير نشاط تجاري باسم صاحب السجل التجاري وأصوله، الزوج، الأصول والفروع من الدرجة الأولى؛
- لم يحترم الإلتزام بالمداومة المنصوص عليها في الفقرة 2 من المادة 20 من القانون المذكور أعلاه.

ملاحظة :

" لا يعفي التسجيل في السجل التجاري التاجر من الإلتزامات التي تقع على عاتقه خلال ممارسة أنشطته، لا سيما عندما تكون هذه النشاطات موضوع تنظيم خاص".

إمضاء الخاضع للتعديل أو ممثله الشرعي

إمضاء العاعون
مدير الطابع العام للمركز الوطني للسجل التجاري
نائب المدير
مختار قادوري
2014 أكتوبر 21

الرقم التسلسلي : 700004893

عنوان الشركة أو تسميتها : المدابح الملكية

الشكل القانوني : شركة ذات المسؤولية المحدودة

عنوان مقر الشركة : حي جواني محافظة الوادي ولاية الوادي

ولاية المواعد : الوادي

مبلغ رأسمال الشركة : 108.000.000,00 د.ج

تاريخ بداية النشاط : 2014/06/15

ملكية القاعدة العقارية : إكراء

ملكية المحل التجاري : مجروطي عبد العالي بن محمد

عدد المؤسسات الثانوية :

الممثل أو الممثلون الشرعيون

الإسم و اللقب	تاريخ و مكان الميلاد	العنوان	الصفة	الجنسية
مجروبة محمد علي	1980/01/13 الوادي	الوادي	مسير الشريك	جزائرية
فريشة لزار	1981/09/26 الوادي	الوادي	مساعد مسير شريك	جزائرية

قطاع النشاط	الإنتاج
رمز أو رموز النشاط	النشاط أو الأنشطة الممارسة
101607	الذبح و التبريد الصناعي للحوم القصابة (مذبحة عمومية)
101610	إنتاج لحوم القصابة ، الدواجن و الأرانب الطازجة ، المبردة أو المجمدة
101602	صناعة معلب اللحوم الدواجن و الطيور الداجنة
101603	تحضير الأشرطة المطبوخة
101202	التعيين الصناعي للدواجن و الفروج الصغار (التسمين)
101208	التعيين الصناعي للطيور والأرانب

SITUATION D'ABATTOIR

Le projet est situé à l'Est de la ville d'EL OUED de la wilaya d'EL OUED (environ de 3 Km), Il est installé dans des coordonnés sur la carte topographique.
Près de la route de wilaya CW N° 406 , lors en allant vers la commune de TRIFAOUI, du côté droite.

- Le site limité à la Nord-ouest propriété de la Sarl Abattoirs puis rue puis Terrain vide
- Au Nord –Est propriété de MANSOURI ABDELHAMID
- À la Sud-Est propriété de la Sarl Abattoirs puis Route CW N° 406
- Au Sud-Ouest Rue puis propriété de HOUIDEUG DJELOUL
-

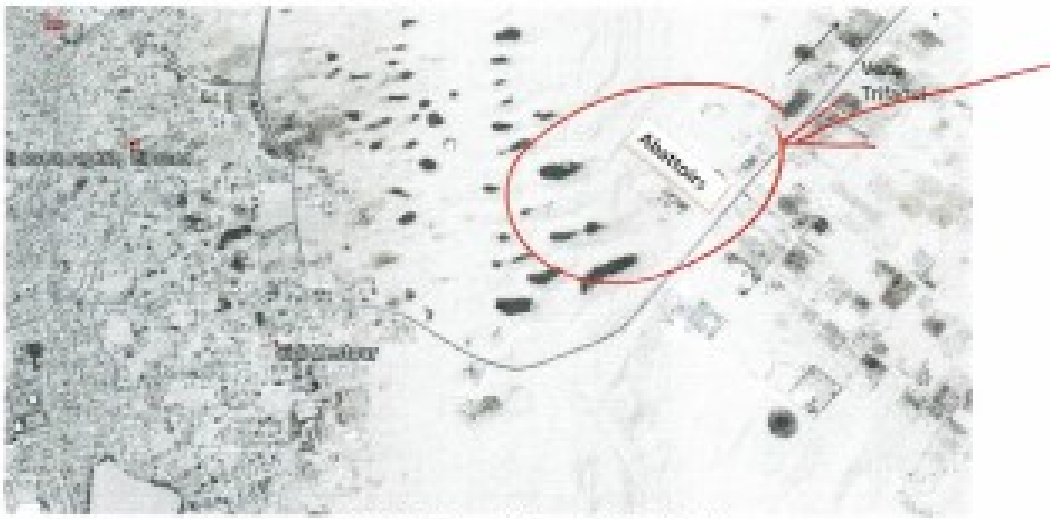


Figure 4.3 : Situation d'Abattoir

Référence	FA20160034
Date	14/01/2016
Montant	5 000 000
Client	ABAT
Echéance	14/01/2016

Techn-Eaux

SPÉCIALISTE EN TRAITEMENT DES EAUX

Adresse : CITE BENGHAZI VILLA 85A BARAKI
ALGER - ALGERIE

N° Tél 021 76 24 72
N° Fax 021 76 24 00
N° RC 04 B 0864405
Mat Fiscal 0 004 1609 84405 88
N° Article 161 489 850 31
N° I.S 0 004 1614 03819 43

Date : 14/01/2016

Facture N°: FA20160034

Réf Client ABAT ROYALES
N° RC 14 B 0543706-39/00
Mat Fiscal 00143901 9005838
N° Article 39011000208
Pieces Liées BL20160039
Mode Paiement CHEQUE
Référence BADR 0375746

SARL ABATTOIRES ROYALES

CITE SIDI MESTOUR

EL-OUED ALGERIE

Réf Article	Désignation	Unité	Quantité	Prix	Montant HT	R.%	Tva
STATION-O	FOURNITURE ET POSE STATION COMPLETE DE TRAITEMENT D'EAU PAR OSMOSE INVERSE 10M3/H COMPOSEE DE:	UNITE	1	5 000 000,00	5 000 000,00	0,00	17,00

SARL TECHN-EAUX INTERNATIONAL
DIRECTION COMMERCIALE
TEL/FAX : 021.76.24.72/00

البريد الوزارد
تحت رقم: 2016/01/...
بتاريخ: 14/01/16...

Montant HT	TVA	Montant TVA
5 000 000,00	17,00	850 000,00

TOTAL H.T	5 000 000,00
TOTAL T.V.A	0,00
TOTAL T.T.C	5 000 000,00
NET A PAYER	5 000 000,00

Arrêtée la Présente Facture à la Somme de : cinq million DA et 0 Cts

Techn-Eaux
SPÉCIALISTE EN TRAITEMENT DES EAUX
CITE BENGHAZI VILLA 85A BARAKI
ALGER - ALGERIE
N° Tél 021 76 24 72
N° Fax 021 76 24 00
N° RC 04 B 0964409
Mat Fiscal 0 004 1609 64409 88
N° Article 161 469 850 31
N° I.S 0 004 1614 03819 43

Référence FA20160034
Date 14/01/2016
Montant 5 000 000
Client ABAT
Echéance 14/01/2016

Date : 14/01/2016

Facture N°: FA20160034

Réf Client ABAT ROYALES
N° RC 14 B 0543708-39/00
Mat Fiscal 00143001 8005838
N° Article 392110002209
Pieces Liées BL20160039
Mode Paiement CHEQUE
Référence BADR 0375748

SARL ABATTOIRES ROYALES
CITE SIDI MESTOUR
EL-OUED ALGERIE

Réf Article	Désignation	Unité	Quantité	Prix	Montant HT	R.%	Tva
STATIOMO	FOURNITURE ET POSE STATION COMPLETE DE TRAITEMENT D'EAU PAR OSMOSE INVERSE 10M3/H COMPOSEE DE	UNITE	1	5 000 000.00	5 000 000.00	0.00	17.00

البريد الوارد
تحت رقم
بتاريخ

Montant HT	TVA	Montant TVA
5 000 000.00	17.00	850 000.00

TOTAL H.T 5 000 000.00
TOTAL T.V.A 0.00
TOTAL T.T.C 5 000 000.00
NET A PAYER 5 000 000.00

Arrêtée la Présente Facture à la Somme de : cinq million DA et 0 Cts

SIEGE SOCIAL : Cité Benghazi - Villa 85 A - BARAKI ALGER TEL & FAX : 021 76 24 72 & 021 76 24 00
N° de RC : 04 B 0964409 - Matricule fiscal : 0004160964409 88 - Article d'imposition : 161 46985831
Nis : 000416140381943 - Compte bancaire : Société Générale Algérie N° 1130000018-57

* * * * * * * * * * * * * * * * * * * *

Techn-Eaux
SPÉCIALISTE EN TRAITEMENT DES EAUX

Alger, 14 JANVIER 2016

CERTIFICAT DE GARANTIE

*Nous, soussignés, **EURL TECHN EAUX INTERNATIONAL** spécialisée en traitement des eaux de process et industrielles, dont le siège est situé à la Cité Benghazi – villa 85 A BARAKI –ALGER, certifions avoir fourni et installé pour le compte de la **SARL ABATTOIRE ROYAL** sise à Cité Mesnour voisera de oued rouf*

Une station complète de traitement des eaux par osmose inverse de 10m3/h composée de :

- *Un (01) Filtre à sable 10000.*
- *Deux (02) pompes d'alimentation Grundfos CR10-4*
- *Deux (02) pompes doseuses 05/10*
- *Deux (02) filtres CINTROPUR NW300*
- *Un (01) Osmoseur 10M3 /h*

*L'entreprise **TECHN-EAUX** garantit l'installation contre tout vice caché de matière ou de montage pendant une durée de douze (12) mois à compter de la date de l'installation, durant cette année ses techniciens sont tenus de réparer ou remplacer l'élément reconnu défectueux .*

N.B. les cas de détérioration volontaire dus à une mauvaise manipulation, à un défaut de surveillance, ou à une intervention étrangère à notre société annule de faite cette garantie.

البريد الوارد
تحت رقم: 2016/01/14
بتاريخ: 2016/01/14

Référence	BL20160039
Date	14/01/2016
Montant	0 000 000
Client	ABAT
Echéance	14/01/2016

Techn-Eaux

SPÉCIALISTE EN TRAITEMENT DES EAUX

CITE BENGHAZI VILLA 85A BARAKI
ALGER - ALGERIE

N° Tél	021 76 24 72
N° Fax	021 76 24 00
N° RC	04 B 0964405
Mat Fiscal	0 004 1609 04405 88
N° Article	161 489 800 31
N° I.S	0 004 1614 03819 43

Date : 14/01/2016

Bon Livraison N°: BL20160039

Ref Client	ABAT ROYALES
N° RC	14 B 0543709-38/00
Mat Fiscal	001438/01 9005838
N° Article	390110000/08
Pieces Liees	FA20160034 BS20160047

SARL ABATTOIRES ROYALES

CITE SIDI MESTOUR

EL-OUED ALGERIE

Ref Article	Designation	Unité	Quantité
	FOURNITURE ET POSE		
STATION40	STATION COMPLETE DE TRAITEMENT D'EAU PAR OSMOSE INVERSE 10M3/H COMPOSEE DE:	UNITE	1
PM-TR CR 10-4	POMPE DE TRANSFERT GRUNDFOS CR 10-4	UNITE	2
FS 1600	FILTRE A SABLE 1600L	UNITE	1
MR 540	FILTRE CINTROPUR NR540	UNITE	2
MR FIX MU	FIXATION MURALE CINTROPUR NR/NS	UNITE	4
POFC 25 µ	POCHETTE 25µ DE FILTRE CINTROPUR 500-800	UNITE	2
POFC 50 µ	POCHETTE 50µ DE FILTRE CINTROPUR 500-800	UNITE	2
PM-DO-H 5/10	POMPE DOSEUSE HEMA 05/10	UNITE	2
BR 200	BAC REACTIF 200 LITRES	UNITE	2
ANTI S	ANTISCALANT	UNITE	350
ACID-CL	ACIDE CHLORHYDRIQUE	UNITE	350
OSMO 10M3H-1	OSMOSEUR 10M3H - 1	UNITE	1
CHASSIS	CHASSIS POUR GROUPE DE POMPAGE	UNITE	1
CART 1µ PSI	CARTOUCHE 1µ POUR 8100 (PSI)	UNITE	2
POFSI 5 µ	POCHETTE DE FITRE PSI 5µ	UNITE	2

البريد الوارد
تحت رقم: 0000000000
بتاريخ: 00/00/0000

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المـــــالـــيـــة
مديرية الضرائب بولاية الوادي
المركز الجواري للضرائب الوادي CPI

إشعار بالدفع

الإسم واللقب أو الهدف الإجتماعي: شركة المذابح الملكيسة ذ.م.م بيوحميد
العنوان: بحي سيدي مستور ببلدية الوادي بلـــديـــة: الوادي
دائـــرة: الوادي ولايـــة: الـــوادي
10 أوت 2021

النشـــاط: منبحة صناعية
رقم الحالة 2210 الرخصـــة: رول

يشرفني أن أعلمكم بأنكم مدينون للصندوق الوطني للبيئة والساحل نظرا لكون وحدتكم منشأة مصنفة وتزاول نشاط ملوث أو خطير على البيئة بمقتضى التنظيم التالي:

01- القانون رقم 03-10 المؤرخ في 19-07-2003 المتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة
02- القانون رقم 91-25 المؤرخ في 18-12-1991 الخاص بقانون المالية، لاسيما المادة 117 منه
03- القانون رقم 17-11 المؤرخ في 27-12-2017 الخاص بقانون المالية، لاسيما المادة 61 منه
04- القانون رقم 19-14 المؤرخ في 11-12-2019 الخاص بقانون المالية، لاسيما المادة 88 منه
05- المرسوم التنفيذي رقم 03-494 المؤرخ في 17-12-2003 المتعلق بإحداث مديريات البيئة بالولايات وعملها
06- المرسوم التنفيذي رقم 06-198 المؤرخ في 31-05-2006 الذي يضبط التنظيم المطبق على المؤسسات المصنفة لحماية البيئة
07- المرسوم التنفيذي رقم 07-144 المؤرخ في 19-05-2007 الذي يحدد قائمة المنشآت المصنفة لحماية البيئة
08- المرسوم التنفيذي رقم 09-336 المؤرخ في 20-10-2009 المتعلق بالرسم على النشاطات الملوثة أو الخطير على البيئة
09- المنشور وزاري مشترك رقم 1648 مؤرخة في 18-09-1993 متعلقة بالمالية والبيئة

المستحقات المالية:

نوعية النشاط	سنة الرسم	المبلغ المستحق	عقوبات التأخر 10 %
منبحة صناعية	2020	810.000.00	
	المجموع		810,000.00

المبلغ بالأحرف: ثمانمائة وعشرة آلف دينار جزائري و 00 سنتيم

ملاحظات:
01- في حال توقفكم عن ممارسة النشاط يجب عليكم إبلاغنا فورا و هذا تفاديا للإستمرار في تطبيق الرسم على نشاطكم .
02- في حال عدم تسديد المستحقات المالية سيطبق عليكم عقوبات التأخير .
03- يطلب بمبلغ قدره ضعف قيمة الرسم كل مستغل لمنشأة حاول أداء عملية تحديد نسبة الرسم وقرار التحصيل إعطاء معلومات خاطئة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
وزارة المالية
Ministère des Finances
المديرية العامة للضرائب
Direction Générale des Impôts
مديرية الضرائب لولاية :
Direction des Impôts de Wilaya de :
EL OUED
قباضة
القابض الجبائي CENTRE DE PROXIMITE DES IMPOTS
رقم المادة
إسم/لقب المستخدم 20811000208
EARL NAFFTOIRE ROYALES
رقم الوصل
Quittance n°: 1
طريقة التسديد 12100580
ESPECES

Numéro du chèque : 2713457 Agence : BNAM

رمز الضريبة (CI)	المدة (P)		نسبة الحقوق (T)	الحقوق (TxPt)	المجموع (TL)
ENERV	092021		0		0.00 610 000.00
TOTAL:					0.00 610 000.00

تاريخ : 08/09/2021
إمضاء القابض

SIX CENT DIX MILLE DINARS ***

Consignee (name, address)
/ENGINEER,
UNIT2,CANNING ROAD INDUSTRIAL
ESTATE CANNING RD.SOUTHPORT PR9
7BB,UNITED KINGDOM
TEL:0044(0)1704532560

Invoice Number: 0010000619
Account Number:
Page No.: 1 of 1
Invoice date (dd/mm/yy): 16/07/2015
Our Reference: 9802 - Sarl Abattoirs
Your Reference:
Other Reference:

Consignee
ORIGINAL

Buyer
SARL ABATTOIRS ROYALES
CITE SIDI MESTOUR EL OUED
ALGERIE

Notify party

Remarks

Country of origin: UNITED KINGDOM
Country of destination: ALGERIA

Terms of delivery and payment:
CFR PORT ANNABA AT SIGHT

Vessel/flight no.
Port of loading: Felixstowe, UK
Port of discharge: ANNABA
Place of delivery

Shipping Marks; container number

No. and kind of packages; description of goods
. INCINERATEUR AVEC ACCESSOIRE
. CONTRAT DE VENTE:CFR PORT ANNABA

Total Nett Weight kgs
Total Gross Weight kgs: 2450.00 kgs
Total cube
Tariff code

L/C NO. LS 5001748

BANQUE DE L'AGRICULTURE ET DU DEVELOPPEMENT RURAL
AGENCE EL-OUED 399
DOMICILIATION IMPORT
39 04 01 2015 2 10 0000/16 1750
EL-OUED LE 23/06/2015

مدير الوكالة

Declaration
WE CERTIFY THAT THE GOODS ARE DELIVERED IN ALL RESPECTS IN CONFORMITY WITH PROFORMA INVOICE NR 1787 OF 02.02.2015.

Invoice Total: USD 21500.00
Name of signatory

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

المؤسسة العمومية الولائية لتسيير مراكز الردم التقني لولاية الوادي

جدول الأسعار الوحدوية

المصلحة المتعاقدة: المذابح الملكية

الرقم	التعيين	الوحدة	السعر الوحدوي (خارج الرسم)	السعر الوحدوي بالحروف (خارج الرسم)
01	نفايات المذبح	كيلوغرام (كلغ)	300 دج	ثلاثمائة دينار جزائري

ملاحظة :

في حالة ما إذا تجاوزت كمية النفايات المعالجة 100 كلغ في الشهر فان المصلحة المتعاقدة ستستفيد من تخفيض مستحقات معالجة النفايات بنسبة 15 %.من المبلغ الإجمالي خارج الرسوم.

الوادي في:...22-06-2016...

المصلحة المتعاقدة

المتعامل المتعاقد

مدير المؤسسة الولائية
لتسيير مراكز الردم التقني
بوغمارة كمال

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

ولاية الوادي

المؤسسة العمومية الولائية لتسيير مراكز الردم التقني لولاية الوادي

EPWG-CET
EL-OUED

اتفاقـــــية

رقم : 03 / 2016

بتاريخ : 28 ماي 2016

معـالجـة نفايـات المذبح

المسلمة المتعاقدة : المذابح البلدية

المتعامل المتعاقد : المؤسسة العمومية الولائية لتسيير مراكز الردم التقني لولاية الوادي
(EPWG-C.E.T/EL-OUED)

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère des Ressources en Eau et de la Sécurité Hydrique
Agence Nationale de Gestion Intégrée des Ressources en Eau - AGIRE-
Agence de Bassin Hydrographique Sahara
Adresse : Zone d'équipements - BP 680 RP Ouargla
Tel : 029.71.89.34
Fax : 029.71.98.03
www.abhs.dz
abhs.ouargla@gmail.com
NIS :099830010868813
NIF :001419089447072
N° Article : 300.101.29.152
RC N° : 14B0094470-01/18

Redevance de prélèvement d'eau du domaine public hydraulique

Facture N° : 22TR1/000435 **Référence : 39010686** **Fait le : 05-04-2022**

Nom ou raison sociale de l'usager : SARL SOCIETE ABATTOIRS ROYALES

Adresse du destinataire : Cité Sidi Mastour - El Oued

Commune : EL OUED

Wilaya : EL OUED **NRC :** 14B0543706003O

Activité : Abattoirs Industriel

Adresse du lieu d'activité : Zone agricole "Boufrad" route Trifaoui - El Oued

Période de prélèvement	Mode d'estimation	Numéro de compteur	Etat du compteur	Ancien index	Nouvel index	Volume d'eau prélevé (m3)
Du 01/01/2022 Au 31/03/2022	Forfait		Néant	0	0	210

Taux de la redevance	35 DA /M3	7 350.00
Redevance Economie	2 %	147.00
Redevance Qualité	2 %	147.00
Montant Facture (DA)		7 644.00

A régler avant le :

La présente facture
est arrêtée à la somme de : Sept mille six cent quarante quatre Dinars Algerien

Modalités et délais de règlement
Le règlement est à effectuer dans un délai d'un mois, soit par chèque libellé au nom de " ABHS ", ou par un virement auprès de la BDL agence de Ouargla compte n° 005 00188 4017029152 79

Ordonnance n°06-05 du 25 juillet 2005 portant loi de finances complémentaire 2005
Loi n°05-12 du 04 Août 2005 relative à l'eau,
Article. 64 et 68 " Loi n 15-18 du 30 décembre 2015 "
Article. 134 à 137 " Loi n 20-16 du 31 décembre 2020 "

Le Directeur

Agence de Bassin Hydrographique Sahara
Reçu de paiement

Facture N° : 22TR1/000435

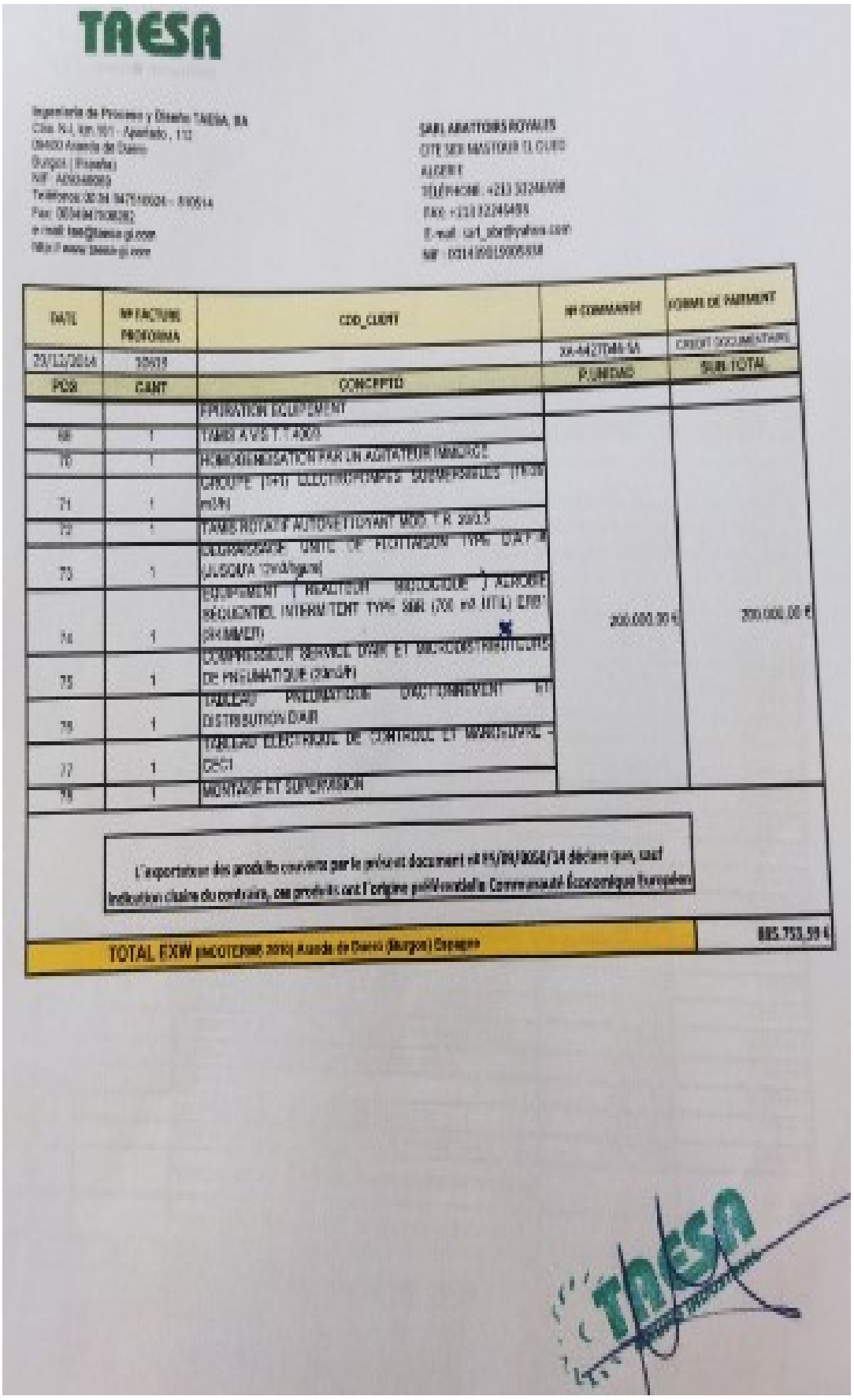
Référence : 39010686

Nom ou raison sociale de l'usager :

Période de prélèvement	Mode d'estimation	N° compteur	Etat du compteur	Ancien index	Nouvel index	Volume d'eau prélevé (m3)
Du 01/01/2022 Au 31/03/2022	Forfait		Néant	0	0	210

Taux de la redevance	35 DA /M3	7 350.00
Montant Facture (DA)		7 644.00

Pour acquit, le : .....



TAESA

Ingeniería de Procesos y Diseño TAESA, SA
Ctra. N-I, km 161 - Apartado, 112
09400 Aranda de Duero
Burgos (España)
NIF: A09348083
Teléfonos: 00 34 947510024 - 510514
Fax: 00 34 947508282
e-mail: taesa@taesa.pi.com
http://www.taesa.pi.com

SARL ABATTOIRS ROYAUX
CITE SIDI MANSOUR EL OUED
ALGERIE
TELEPHONE: +213 32246498
FAX: +213 32246499
E-mail: carl_abat@yahoo.com
NIF: 0314 0015 0005 658

DATE	N° FACTURE PROFORMA	COD_CLIENT	N° COMMANDE	FORME DE PAIEMENT
23/12/2014	32615		XX-447/TAES-14	CREDIT DOCUMENTAIRE
POS	QUANT	CONCEPTO	P.UNITAIRE	SUB-TOTAL
		EPURATION EQUIPMENT		
69	1	TANKS A V.S.T.T 4000		
70	1	HOMOGENEISATION PAR UN AGITATEUR IMMERGE		
71	1	GROUPE [3+1] ELECTROPOMPES SUBMERSIBLES TYPE [illegible] mVN		
72	1	TAMIS ROTATIF AUTONETTOYANT MOD T R 2000.5		
73	1	DEGRAISSEUR UNITE DE FLOTTATION TYPE DAT II (JUSQUA 12m3/heure)		
74	1	EQUIPEMENT [REACTEUR BIOLOGIQUE] ALIMENTE RECIRCULATEL INTERNE TYPE SBR (70E m3 UTIL) EPB' (24 HEURES)	200.000,00 €	200.000,00 €
75	1	COMPRESSEUR SERVICE D'AIR ET MICRODISTRIBUTEURS DE PNEUMATIQUE (12m3/H)		
76	1	TABLEAU PREPARATION DAT I ENERGIE ET DISTRIBUTION D'AIR		
77	1	TABLEAU ELECTRIQUE DE CONTROLE ET MANUTENTION - GENERAL		
78	1	MONTAGE ET SUPERVISION		

L'exportateur des produits couverts par le présent document n° 15/09/0054/14 déclare que, sauf indication claire du contraire, ces produits ont l'origine préférentielle Communauté Économique Européenne

TOTAL EXW (INCOTERMS 2010) Aranda de Duero (Burgos) Espagne — 885.753,59 €

TAESA