



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية
التخصص: محاسبة

أهمية المحاسبة البيئية في تفعيل التنمية المستدامة
دراسة حالة شركة الزغبيات-حاسي خليفة-

إشراف الدكتور:
مهوات لعبيدي

إعداد الطالبات:

تشو راضية

زاوي صارة

شامي نور الهدى فتيحة

لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ التعليم العالي بجامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي	حميداتو محمد الناصر
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر- الوادي	مهوات لعبيدي
مناقشا	أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر- الوادي	تي أحمد

السنة الجامعية: 2018/2017



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية
التخصص: محاسبة

أهمية المحاسبة البيئية في تفعيل التنمية المستدامة
دراسة حالة شركة الزغبيات-حاسي خليفة-

إشراف الدكتور:
مهوات لعبيدي

إعداد الطالبات:

تشو راضية

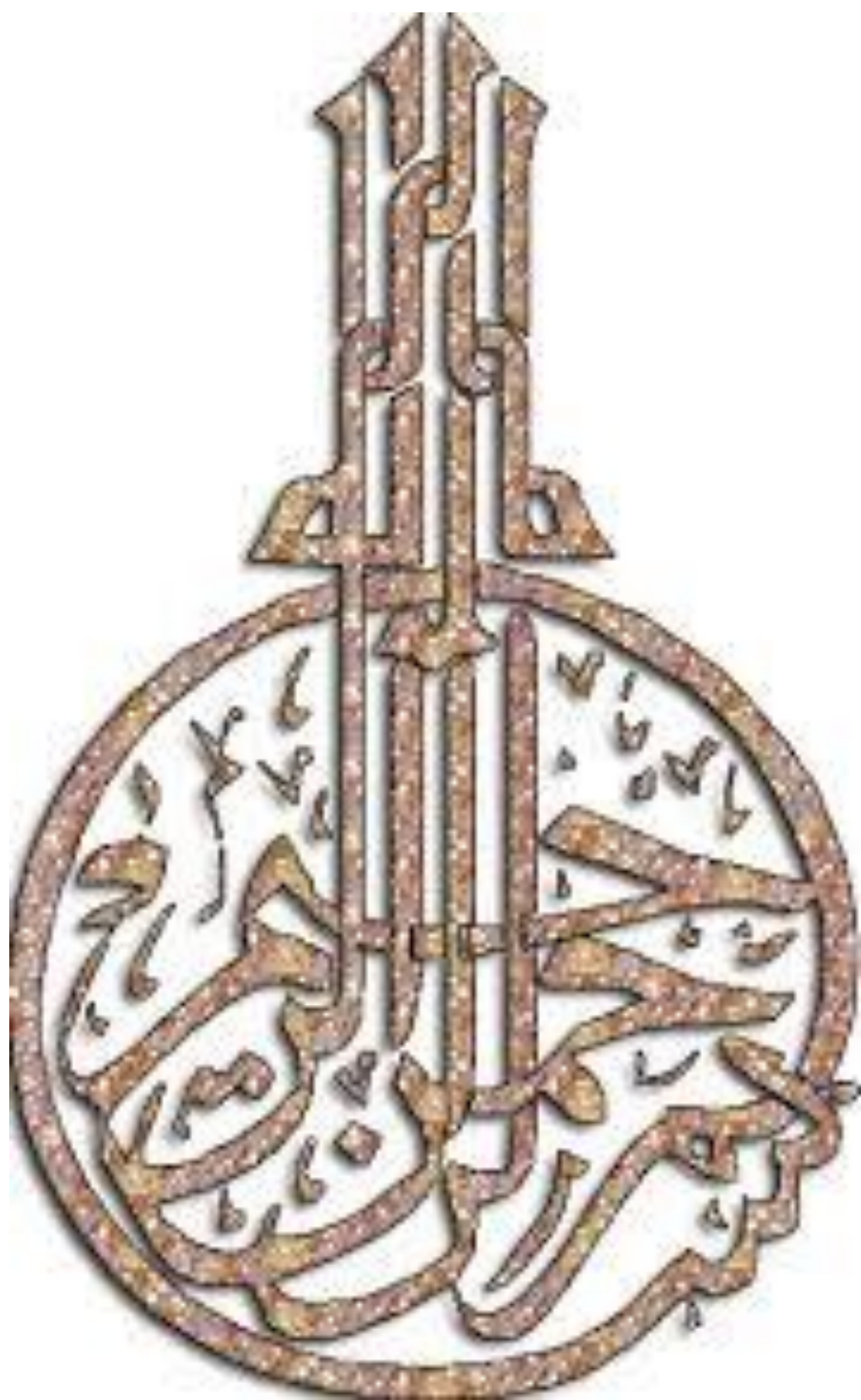
زاوي صارة

شامي نور الهدى فتيحة

لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ التعليم العالي بجامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي	حميداتو محمد الناصر
مشرفا ومقررا	أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر- الوادي	مهوات لعبيدي
مناقشا	أستاذ محاضر أ بجامعة الشهيد حمه لخضر- الوادي	تي أحمد

السنة الجامعية: 2018/2017



الإهداء

أحمد الله عز وجل على منه وعونه إتمام هذا العمل
أهدي مجهودي هذا إلى الذي وهبني كل ما يملك حتى أحقق آماله، إلى من كان يدفعني
قدما نحو الأمام لنيل المبتغى
أبي الغالي على قلبي أطل الله في عمر
إلى من ارتحت كلما تذكرت ابتسامتها في وجهي نبع الحنان أُمِّي إلى حبيبة قلبي
جزاها الله عني خير الجزاء
وإلى كل أفراد أسرتي (أخوتي وأخي الوحيد بالقاسم)
والى الكتاكيت أبناء أخواتي (ريمه، عبد الحي، أيمن، أشواق، فرحات)
إلى كل الأصدقاء، ومن كانوا برفقتي ومصاحبتي أثناء مسيرتي الدراسية
وإلى كل من ساهم في تلقيني ولو بحرف في حياتي الدراسية

تشو راضية

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى أغلى ردتين جوري يفوحاني بعطر الحنان والأمان والحب والأمل
إلى من كانا سندي في هذه الحياة وكانا قدوة لي في الصبر والمثابرة والجد والاحترام إلى أغلى
ما في الوجود أمي وأبي و ياااارب أحفظهم وأحرسهم وبارك لي فيهم
أهدي إلى أختي الغالية زينب وزوجها وأبنائها وأسأل الله العليّ القدير أن يبارك فيهم،
وأهدي إلى أختي إيمان ونور الإسلام وأسأل الله أن يحقق لهم ما يتمنون،
وأهدي إلى أخوتي: عبد الله وزوجته وصغيرهم وأسأل الله أن يبارك فيه، وأخي حسني وزوجته
وأبنائهم وأسأل الله أن يحفظهم ويهديهم، وأخوتي عنتر وبوبكر وأتمنى لهم مستقبل زاهر
وناجح ويطيل في عمره ويهديه.

وأهدي الى عماتي الغاليتان ، وعمامي وأبنائهم وجدي وجدتي وياااارب أطيل في عمرهم
والى خوالي وخلاقي وأبنائهم وأسأل الله العلي القدير أن يبلغهم مناهم،
والى صديقاتي آمال وراضية ونور الهدى وغزلان ومريم وصفية وميمونة وفاطمة والى جيراني
والى كل الأقارب والأحبة وغيرهم من صلة الرحم

اهدي هذا العمل الى كافة من كان لي سند في مشواري الدراسي وحياتي اليومية
ولا أنسى جدير الذكر نفسي أناااااااا أتمنى لي مزيدا من النجاحات سواء في حياتي العملية
أو اليومية أو الدراسية وياارب أحرسني من كل مكره ورحمني وأهديني والسلام عليكم ورحمة
الله وبركاته وشكرا.

زاوي صاره

الإهداء

أحمد الله عز وجل على منه وعونه لإتمام هذا البحث
إلى التي وهبني كل متملك حتى أحقق لها آمالها، إلى من كانت تدفعني قدما نحو الأمام لنيل
المبتغى، إلى الإنسانية التي امتلكت الإنسانية بكل قوة، إلى التي سهرت على تعليمي
بتضحيات جسامة مترجمة في تقديسها للعلم، إلى مدرستي الأولى في الحياة.
أمي الغالية على قلبي أطال الله في عمرها...
إلى روحي جدي الذي علمني بأنه عندما تطفأ الأنوار لا بد من إضاءة شمعة ولا نقوم بلعن
الظلام
إليهما اهدي هذا العمل المتواضع كي ادخل على قلبهما شيئا من السعادة إلى أخي وأختاي
الذين تقاسموا معي عبء الحياة...
إلى جدتي وخالي أطال الله فعمهما وأدامهما فرحة لنا...
سيقف قلبي هنا برهة ليستقر بين أنظاركم لعلها هذه المفردات تبقى حتى تتذكروني يوما
ما...
إلى كل أساتذتي الذين ساهموا في نجاحي
إلى صديقتي في هذا الانجاز: "راضية، صارة"...
وفي الأخير أسأل الله تعالى إن يجعل عملي هذا خالصا لوجهه الكريم نافعا يستفيد منه جميع
الطلبة المتربصين والمقبلين على التخرج...

شامي نور الهدى فتيحة

الشكر والثناء

نشكر الله الذي وفقنا للوصول إلى هذا المستوى الرفيع ونؤكدنا عليه حسن

التوكل لإيجاز هذه المذكرة

نود أن نعرب عن جزيل شكرنا إلى كل من قدّم لنا يد العون من أجل إيجاز هذه المذكرة منذ

إرساء بنيتها الأولى إلى إتمامها

غير أن الاعتراف بالجميل يلي علينا أن نشكر بفائق الشكر إلى الدكتور موارث لعيسى الذي

نفضل بالإشراف على هذه المذكرة

ولاشي كنز الله كل الشكر والتقدير إلى الاستاذ بن خليفة بالقاسم الذي استقبلنا بكل صدر مرحب

وتقدير في مكتبته الخاصة وأولا الطلبة للعلم وثانيا كتماسب المؤسسة محل الدراسة

كما أننا نجد أنفسنا مدنفون بالشكر والعرفان لشركة الزخيرات وكنز الله مدرّبة البسة وكنز الله

الضياء الاجتماعي

فجزل الله علينا خير وأجر

الفهارس

المحتويات	الصفحة
الإهداء	
شكر وعرفان	
ملخص البحث	
فهرس المحتويات	I
قائمة الأشكال	II
قائمة الجداول	III
مقدمة	أ - ث
الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة	
تمهيد	02
المبحث الأول: الأدبيات النظرية للمحاسبة البيئية والتنمية المستدامة	
المطلب الأول: المحاسبة البيئية	03
المطلب الثاني: التنمية المستدامة	15
المطلب الثالث: أثر المحاسبة البيئية على التنمية المستدامة	22
المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية السابقة لدراسة المحاسبة البيئية والتنمية المستدامة	
المطلب الأول: الدراسات العربية للمحاسبة البيئية والتنمية المستدامة	32
المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية للمحاسبة البيئية والتنمية المستدامة	35
المطلب الثالث: مميزات الدراسة لمحاسبة البيئية والتنمية المستدامة	37
خلاصة الفصل الأول	40
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الزغبيات للجبس	
تمهيد	42
المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة الزغبيات للجبس	
المطلب الأول: بطاقة فنية لمؤسسة الزغبيات للجبس	43
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي ووظائف الهيكلية في مؤسسة الزغبيات للجبس	45
المطلب الثالث: أهمية تحديد التكلفة ونظام العمل في المؤسسة الزغبيات للجبس	47
المبحث الثاني: الطرق والأدبيات المستخدمة فالدراسة الميدانية	

49	المطلب الأول: الطرق المتبعة في الدراسة الميدانية
50	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية
	المبحث الثالث: نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها و مناقشتها
61	المطلب الأول: نتائج الدراسة الميدانية
63	المطلب الثاني: مناقشة ما توصلت إليه الدراسة الميدانية
64	خلاصة الفصل الثاني
66	الخاتمة
70	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	مراحل تطور المحاسبة	3
(2-1)	قائمة الدخل بعد تعديلها بالآثار البيئية	28
(3-1)	قائمة المركز المالي بعد تعديلها بالآثار البيئية	29
(4-1)	قائمة التدفقات النقدية بعد تعديلها بالآثار البيئية	31-30
(5-2)	توزيع العمال في الشركة	48
(6-2)	التكاليف الصريحة للشركة	51
(7-2)	تقدير نسبة الحالات المصابة بكل نوع من أمراض التلوث في شركة الجبس	52
(8-2)	تكلفة الطاقة الإنتاجية الضائعة نتيجة إمرار التلوث	52
(9-2)	الجانب الاقتصادي للشركة	53
(10-2)	الجانب البيئي للشركة	54
(11-2)	الجانب الاجتماعي	54
(12-2)	التكاليف الصريحة المحتملة من قبل الشركة	56
(13-2)	التكاليف البيئية الضمنية المحتملة من قبل الشركة	57
(14-2)	قائمة المركز المالي (الأصول المعدلة بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية)	58-57
(15-2)	قائمة المركز المالي (الخصوم المعدلة بالمسؤولية البيئية)	59
(16-2)	قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية	61-60

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	المبادئ التي تقوم عليها التنمية المستدامة	17
(2-1)	المؤشرات السائدة للتنمية المستدامة	18
(3-2)	الهيكل التنظيمي لشركة الزعبيات لإنتاج الجبس بحاسي خليفة	45

قائمة الملاحق

العنوان	
الميزانية العمومية للشركة 2017	1
جدول حسابات النتائج 2017	2
محضر إجتماع مجلس الإدارة رقم: 2017/005	3
إشعار بالتوصيات	4

الملخص:

تهدف دراستنا إلى معرفة وإبراز مدى أهمية المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة، باعتبار المحاسبة البيئية نظام فعال يعكس الأداء البيئي في المؤسسة ويهتم بالغرض التي تسعى من أجله المؤسسة بالرغم من الظروف البيئية المحيطة بالمؤسسات خاصة المؤسسة محل الدراسة.

ولتحقيق ذلك تم التطرق إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالجانب النظري للمحاسبة البيئية والتنمية المستدامة ومن أجل الإلمام بالموضوع أسقطنا موضوع دراستنا في القوائم المالية لمؤسسة الزغيبات، حيث أننا توصلنا إلى أن للمحاسبة البيئية أهمية بالغة في فعالية التنمية واستدامتها من خلال الاعتماد على طرق جيدة لقياس مختلف التكاليف البيئية لها وضرورة الإفصاح عنها في قوائمها المالية المستندة عليها من أجل تفادي ومنع أو حتى التقليل من الأضرار والأخطار الناجمة عن التلوث.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة البيئية، التكاليف البيئية، التنمية المستدامة، القياس البيئي، الإفصاح البيئي...

Résumé:

Notre étude a pour but de découvrir et de mettre en évidence l'importance de la comptabilité environnementale dans la réalisation du développement durable dans l'institution économique, comme la comptabilité environnementale système efficace régissant la performance environnementale de l'établissement et se soucie du but de le chercher établi malgré les conditions des institutions privées, l'environnement extérieur de l'établissement à l'étude, et pour y parvenir a été adressée à les différents aspects liés à l'aspect théorique de la comptabilité environnementale, le développement durable, et d'apprendre le sujet de notre étude du sujet nous avons déposé dans les états financiers de la société alzaghiat, où nous sommes parvenu à ce que la comptabilité environnementale essentielle à l'efficacité du développement et de la durabilité N en se basant sur les bonnes façons de mesurer divers coûts environnementaux et la nécessité d'avoir divulgué dans ses états financiers sur la base, afin d'éviter et de prévenir ou même minimiser les dommages et les dangers causés par la pollution.

Mots clés: comptabilité environnementale, coûts environnementaux, développement durable, mesure environnementale, divulgation environnementale ...

المقدمة

تمهيد:

لقد تزايد الاهتمام مؤخرًا بالبيئة، نظرًا لما تشهده من تدهور كبير زادت من حدته مشكلة التلوث البيئي واستنزاف الموارد الطبيعية الذي أدى إلى إخلال بالتوازن البيئي وغيرها من المشكلات والعوائق التي أصبحت تهدد حياة الأجيال الحالية ومستقبل الأجيال اللاحقة، وفي خضم هذا القلق المتنامي سارع الضمير العالمي إلى البحث عن حلول كفيلة بوقف هذا التدهور الخطير الذي تشهده، وذلك من خلال تنظيم عدد من المؤتمرات والندوات الفكرية التي تسعى إلى إيجاد مفهوم مشترك للتنمية المستدامة يقوم على التوفيق بين التنمية والبيئة.

وقد أدى هذا إلى تطور النظرة نحو المؤسسة الاقتصادية، انطلاقًا من كونها كائنًا يهتم أساسًا بالنشاط الاقتصادي، باعتبارها ذات مسؤولية بيئية واجتماعية ناتجة من ذلك النشاط، وهذا ما يتطلب تطويرًا أعمق لدور المؤسسة الاقتصادية في المجتمع. وبرزت الحاجة لدراسة آثار مزاوله المؤسسات لأنشطتها المختلفة على البيئة الطبيعية لتطوير مداخل ووسائل قياس وتحليل وعرض تلك الآثار البيئية والاجتماعية. وتعتبر المحاسبة البيئية أحد مراحل التطور المحاسبي حيث تتضمن وسائل لقياس والإفصاح عن الآثار البيئية والاجتماعية الناتجة عن ممارسة المؤسسات لأنشطتها.

مشكلة الدراسة:

كان لدراستنا وبجثنا أهمية بالغة لوضع وصياغة إشكالية عامة لمعرفة عما يتمحور البحث و الدراسة حيث تمثلت في التساؤل التالي:

ما مدى أهمية ومساهمة المحاسبة البيئية في تفعيل التنمية المستدامة في المؤسسات ؟

الأسئلة الفرعية:

ومن خلال الإشكالية المطروحة تم وضع أسئلة فرعية تتمثل فيما يلي:

أ- ما المقصود بالمحاسبة البيئية وكيف يتم استخدامها كأداة في تفعيل التنمية المستدامة؟

ب- فيما تتمثل الأهداف الأساسية للتنمية المستدامة التي فرضت على المؤسسة الاقتصادية؟

ت- هل يوجد آثار خارجية للقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية ؟

ث-

فرضيات الدراسة:

وللإجابة على إشكالية الدراسة تم الاعتماد على الفرضيات التالية:

- أ- المحاسبة البيئية ماهية إلا وسيلة لتقليص الآثار السلبية للمخلفات المؤسسات حيث تساهم وبشكل فعال في تحسين البيئة والحفاظ عليها ومنها يمكننا القول أنها أداة لتحسين التنمية.
- ب- من الأهداف التي تفرض على المؤسسات هي زيادة الوعي لدى السكان بمدى أهمية المحافظة على البيئة.
- ت- الآثار الخارجية للقياس والإفصاح البيئي هي تحديد التلوث ومنها تحديد التعويض.

أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيارنا لهذا الموضوع تبعاً للأهمية التي تكتسبها المحاسبة بصفة عامة والمحاسبة البيئية بصفة خاصة في المؤسسات الصناعية للحد والتخلص من ظاهرة التلوث البيئي، حيث أتت لدراسة محاسبية لجانب مهم يتعلق بالقياس والإفصاح المالي عن التكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية ومدى تأثيرها على التنمية المستدامة التي تسعى معظم المؤسسات تحقيقها وتحسينها للأفضل بعد تحقيق الهدف الرئيسي وهو الربح الذي يكمن دوره وأهميته البالغة للوصول للتنمية المستدامة.

أهداف الدراسة:

الأهداف التي نسعى لتوضيحها تتمثل فيما يلي:

- أ- التعرف على المحاسبة البيئية والدور الذي تلعبه في الحد من التلوث البيئي الناتج عن الاستغلال السيئ للموارد الطبيعية من قبل المؤسسات.
- ب- إلغاء الضوء على مفهوم وطبيعة التكاليف البيئية وكيفية الإفصاح عنها في القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة.
- ت- التعرف والبحث على التعريف للتنمية المستدامة وتحديد أبعادها.
- ث- البحث من قبل المؤسسات الحلول العلاجية للوصول إلى نقطة تتحقق فيها التنمية المستدامة بعد استعمال المحاسبة البيئية
- ج- القيام بدراسة ميدانية على المؤسسات الاقتصادية ومعرفة مدى اهتمامها بالبعد البيئي للمؤسسة من أجل تحقيق التنمية المستدامة.

أهمية الدراسة:

إن الأهمية البالغة التي توصلنا إليها في هذه الدراسة تكمن فيما يلي:

- أ- يعد الموضوع ذو أهمية اقتصادية وبيئية.
- ب- إن قياس وتحليل التكاليف البيئية يساعد المؤسسات على تبني مشاريع أقل أضراراً وأخطاراً بالبيئة.
- ت- يعالج الموضوع المحاسبة البيئية والتي بدورها تمد المستفيدين بالمعلومات المحاسبية ومتخذي القرارات بمعلومات التكاليف المتعلقة بالنواحي البيئية لإعطاء صورة كاملة وواضحة عن أداء المؤسسة.
- ث- لفت انتباه المؤسسة بالتزاماتها اتجاه البيئة وحثها على المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة

حدود الدراسة:

تكمن حدود الدراسة فيما يلي:

- أ- الحدود الزمنية: تم إنجاز هذه الدراسة خلال السنة الجامعية 2017/2013.
- ب- الحدود المكانية: تم إجراء الجانب التطبيقي للدراسة بمؤسسة الزغيبات للحبس ش.ذ.أ.

منهج الدراسة:

من أجل الإجابة على الإشكالات المطروحة والأسئلة الفرعية تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال الإطلاع على الكتب والدراسات والرسائل العلمية وغيرها من المراجع ذات الاهتمام بموضوع الدراسة بغرض استخراج المفاهيم المتعلقة بعناصر موضوع الدراسة، أما فيما يتعلق بمنهج دراسة الحالة فقد أسقطنا المفاهيم والمصطلحات الواردة في الجزء التطبيقي على شركة الزغيبات حاسي خليفة لولاية الوادي، وذلك من أجل الوصول إلى نتائج أكثر دقة وواقعية.

صعوبات البحث:

- عدم الحصول على المعلومات الكافية من الشركة محل الدراسة.
- نقص المعلومات المفصّل عنها من قبل الشركة.
- عدم توفير المعلومات في كل من مديرية البيئة والضمان الاجتماعي من طرف الشركة.

هيكل الدراسة :

بغرض الإحاطة بموضوع الدراسة وللإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم موضوع الدراسة إلى فصلين نظري وتطبيقي:

الفصل الأول: حيث خصص هذا الفصل للإطار النظري لدراسة المحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة، قسم لمبحثين، حيث تطرقنا من خلاله في البحث الأول للأدبيات النظرية للمحاسبة البيئية والتنمية المستدامة وتفرع إلى مطالب، أما في المبحث الثاني تعرضنا للأدبيات التطبيقية السابقة لدراسة المحاسبة البيئية والتنمية المستدامة.

الفصل الثاني: حيث تم التطرق والتعرض في هذا الفصل على الدراسة الميدانية حيث قسم لمبحثين، حيث تم التعرف في المبحث الأول عن الطريقة والإجراءات المتبعة وتفرع إلى مطالب، أما في المبحث الثاني توصلنا لنتائج هذه الدراسة بتفسيراتها ومناقشتها.

الفصل الأول:

الإطار النظري والتطبيقي للدارسة المحاسبة
البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

تمهيد:

تعتبر المؤسسة الاقتصادية وحدة إنتاجية من وحدات الاقتصاد، تعمل في بيئة اقتصادية ديناميكية حيث تتفاعل معها فتأثر فيها وتتأثر بها فتحصل على الموارد المختلفة (المواد الخام، الطاقة المحركة، الأموال، العمال، التكنولوجيا) من البيئة، في حيث توفر المؤسسة الاقتصادية للبيئة السلع والخدمات التي تحتاجها، كما يفرض المحيط الاقتصادي على هذه المؤسسات نظراته الأساسية على مسار الاختيار التنموي الذي شهد تطورا عبر الفكر الاقتصادي، حيث تكتسي أهمية متزايدة علة كافة المستويات، فصارت محل انشغال دول العالم، ولعل من أهم ما تسببه المؤسسات الاقتصادية من تلوث وآثار سلبية على الصحة البشرية واقتصادها هدفها على الربح حيث تضع المؤسسات الخطط والاستراتيجيات تضمن مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة وتكوين مؤسسات اقتصادية مسؤولة ومأثرة تشارك فالاقتصاد الوطني، وتقيم الأضرار الناتجة عن الآثار الخارجية للمؤسسة الاقتصادية. من خلال الكيفية الملائمة للقياس المحاسبي للتكاليف البيئية والأداء البيئية والإزامية الإفصاح عنها بما يتطلبه الوضع القائم فالمؤسسات المختلفة .

ومن هنا حاولنا تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول خصصناه للأدبيات النظرية للمحاسبة البيئية والتنمية المستدامة، والمبحث الثاني الأدبيات التطبيقية السابقة لدراسة المحاسبة البيئية والتنمية المستدامة.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للمحاسبة البيئية والتنمية المستدامة

في ظل تزايد المشكلات البيئية نتيجة التقدم والتطور الصناعي مثل تلوث الهواء والمياه الناتجة عن المخلفات التي تتركها الشركات، أصبح من الضروري اعتراف هذه الشركات بمسؤولياتها تجاه البيئة، وعليه سنحاول أن نتطرق في هذا المبحث إلى المحاسبة البيئية كمطلب أول، أما المطلب الثاني فسنستحدث حول التنمية المستدامة، والمطلب الثالث سيكون الربط بين المطلبين الأول والثاني.

المطلب الأول: المحاسبة البيئية

قبل التطرق إلى أهم التعريفات التي جاءت بها المحاسبة البيئية وجب علينا التطرق إلى أهم مراحلها التاريخية.

الفرع الأول: الطبيعة الأولية للمحاسبة البيئية

في ظل التقدم والتطور الصناعي أصبحت البيئة متضررة من المخلفات والانبعاث، إذ أصبح من الضروري تبني المؤسسات المحاسبة البيئية وإدخالها ضمن الإطار العام للمحاسبة كإجراء لتقليل هذه الأضرار. أولاً: نشأة المحاسبة البيئية وتعريفها.

أ- نشأة المحاسبة البيئية:

لقد شهدت المحاسبة البيئية تطور في أواخر القرن العشرين حيث قسمت إلى أربعة مراحل:

الجدول رقم (1-1): يوضح مراحل تطور المحاسبة البيئية.

الحدث	
المرحلة الأولى	فترة ما بين 1970 حتى عام 1979، حيث كانت دراسات وصفية باستخدام النماذج المعيارية.
المرحلة الثانية	وهي ما بين 1980 إلى عام 1989، حيث تناولت هذه المرحلة مناقشات حول المحاسبة في الإفصاح عن المعلومات عن الأنشطة البيئية.
المرحلة الثالثة	وهي فترة ما بين 1990 وحتى عام 1995، وقد شهدت هذه المرحلة نضوجاً في مفهوم المحاسبة البيئية، حيث بدأت الشركات بالإفصاح عن أنشطتها البيئية، وظهر ما يسمى بعملية التدقيق البيئي.
المرحلة الرابعة	وهي المرحلة الأخيرة بعد عام 1995، وفيها أصبح ينظر إلى المحاسبة البيئية كقياس للأداء البيئي بما يفوق المعايير التنظيمية.

المصدر: يحيى جمال اللولو، مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير الجامعة الإسلامية، غزة، 2016، ص: 30.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

ب- تعريف المحاسبة البيئية:

هناك مجموعة من تعريفات للمحاسبة البيئية نذكر منها:

تعرف المحاسبة البيئية من قبل وكالة حماية الأمريكية على أنها "تعريف وتحديد وتجميع وتحليل والإفصاح عن معلومات التكاليف البيئية".¹

كما تعرف المحاسبة البيئية على أنها "تهدف إلى تحقيق التنمية المستدامة والحفاظ على علاقة إيجابية مع المجتمع، والسعي بفعالية وكفاءة أنشطة الحفاظ على البيئة".²

وورد تعريف آخر على أنها: شمول وتكامل عملية القياس والإفصاح المحاسبي الاقتصادي للأنشطة والبرامج التي تؤثر على البيئة والتي تمارسها الوحدات الاقتصادية للوفاء باحتياجات الأطراف المختلفة في المجتمع.³

وكذلك عرفت المحاسبة البيئية على أنها تحديد وقياس كلفة الأنشطة والمستلزمات البيئية، واستخدام هذه الأخيرة في صنع القرارات، والهدف من تخفيض الآثار البيئية السالبة للأنشطة والأنظمة، وهي تستند أساساً على دعم مدراء الأعمال والوكالات الحكومية.⁴

من خلال ما سبق يتضح أن: المحاسبة البيئية هي أداة إدارية تتكامل فيها التطبيقات المالية للقضايا البيئية لأجل تحسين عملية اتخاذ القرارات.

ثانياً: عناصر المحاسبة البيئية ومستويات تطبيقها

تقوم المحاسبة البيئية على مجموعة من المستويات التي تحدد نطاق تطبيقها وتمثل في ما يلي:

أ- عناصر المحاسبة البيئية: إن تطبيق المحاسبة البيئية يتطلب توفر عدة عناصر أساسية من أهمها ما يلي:⁵

1- تحديد السياسات الهامة للمحاسبة، ويتطلب ذلك تحديد أهداف أنشطة المحاسبة البيئية بشكل واضح وذلك الأمر لازم لضمان توافق أهداف المحاسبة البيئية مع السياسات والأهداف العامة للشركة بقدر تعلق الأمر بارتباطها بالإدارة البيئية.

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

- الفترة المستهدفة وهي ذاتها الفترة التي يغطيها التقرير البيئي للشركة.

¹ - ناظم حسن عبد السيد وآخرون، المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد، دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب، البصرة (العراق)، ص: 04.

² - إيناس عبد الرحمان القيسي، دور المحاسبة البيئية في حماية البيئة والمجتمع، مجلة كلية التراث الجامعة، قسم المحاسبة، العدد الحادي عشر، ص: 83.

³ - نفس المرجع أعلاه، ص: 83.

⁴ - ناظم حسن عبد السيد وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 4.

⁵ - أمل عبد الحسين، واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، العدد الحادي والثلاثون، 2014، ص: 295.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

- نطاق تجميع البيانات البيئية وهو ذاته النطاق المحدد في التقرير البيئي للشركة.

ب- مستويات تطبيق المحاسبة البيئية: تطبيق المحاسبة البيئية على ثلاث مستويات:¹

المستوى الأول: المحاسبة البيئية على مستوى الوطن: يتم التركيز في هذا المستوى على قياس التنمية المستدامة، إذ أن تفاقم المشكلات البيئية أدى إلى وجود حاجة لمؤشرات تختص بقياس الحالة الصحية معدلات النمو والتقدم الاقتصادي.

المستوى الثاني: المحاسبة البيئية على المستوى القطاعي: يتم التركيز في هذا المستوى على أداء القطاعات الاقتصادية المختلفة بناء على مدى مراعاة هذه القطاعات للجوانب والاعتبارات البيئية.

المستوى الثالث: المحاسبة البيئية على مستوى المؤسسة: ويتم التركيز على الأطراف الخارجية والداخلية التي تهتم بمؤشرات قياس الأداء البيئي للمؤسسة، حيث أصبح إلزاما على المؤسسات تطوير الأنظمة المحاسبية لتصبح قادرة على التعامل مع القضايا البيئية.

ثالثا: أهمية المحاسبة البيئية وأهداف تطبيقها.

للمحاسبة البيئية أهمية بالغة تساعد المؤسسات في معرفة أهدافها المؤطرة، وهذا ما سنذكره في النقاط التالية:

أ- أهمية المحاسبة البيئية: لقد ازدادت أهمية المحاسبة البيئية نتيجة العديد من العوامل، من أبرزها:²

- 1- مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات التي تساهم في تخفيض التكاليف والأعباء البيئية.
- 2- توسيع نطاق عملية التقييم وتحليل الاستثمار لكي يشمل الآثار البيئية المحتملة.
- 3- التوصل إلى فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بدقة.
- 4- المساعدة في تطوير وتشغيل نظام إداري بيئي للوحدة ككل.
- 5- إن تجاهل قياس التكاليف البيئية الناتجة عن التلوث البيئي يضلل العديد من مؤشرات قياس الأداء ويضخم النتائج.
- 6- كون المحاسبة علما اجتماعيا فان ذلك يفرض عليها ضرورة التفاعل مع مشكلة تلوث البيئة ونفاذ مواردها لان تأخرها سيؤدي لتأخر هذا العلم مقارنة بالعلوم الأخرى مثل: علم الاقتصاد والإدارة.
- 7- تستند المحاسبة وجودها من اعتراف المجتمع بنتائجها من خلال وظيفتي القياس والتوصيل للمعلومات المالية والاقتصادية للمجتمع.

¹- يحي جمال اللولو، توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، مرجع سبق ذكره، ص: 31-32.

²-عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الفصل الثاني 2011، ص: 28.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

8- لغرض ترشيد القرارات الإدارية وضمان دقة المعلومات المحاسبية التي على أساسها يتم صنع القرارات الإدارية، من خلال المساعدة على المفاضلة بين البدائل الإدارية وعند المفاضلة بين الالتزام وعدم الالتزام بالبرامج البيئية.

ب- أهداف تطبيق المحاسبة البيئية:

إن تطبيق المحاسبة البيئية يتيح لنا في تحقيق العديد من الأهداف سواء للمنشأة بشكل خاص أو المجتمع بشكل عام ويمكن تقسيمها إلى داخلية وخارجية يتم عرضها كالآتي:¹

1- أهداف داخلية: (على مستوى المنشأة): وتتمثل فيما يلي:

- تحسين نشاط وأداء المنشأة فيما يتعلق بتزويد المعلومات ذات الصلة بالبيئة للمدراء التنفيذيين.
- تعزيز قدرة المنشأة في إدارة القضايا البيئية، ودمجها ضمن المشكلات الإستراتيجية.
- مراقبة التكاليف البيئية فهناك بعض التكاليف التي لا تقوم بإضافة أي قيمة خلال عملية التصنيع كمخلفات المواد الأولية.
- إن تحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي وتحديد قياستها بصورة صحيحة وتحميلها على النشاطات المسببة لها، تساهم بدورها في ترشيد قرارات التسعير القياس الصحيح.
- الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء، أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها نتيجة قيامها بأنشطة لحماية البيئة.
- تحسين الأداء المالي للمدراء فمثلا تكاليف المنع البيئي تؤدي إلى تخفيض الضرائب البيئية.
- تقييم الأداء البيئي للمنشآت.
- يؤدي الاهتمام بالمحاسبة البيئية إلى الوفرة في التكاليف لان التكاليف البيئية عادة ما تكون جزء من المصاريف الصناعية الإضافية.
- تحسين الأداء البيئي للمشروعات.

2- أهداف خارجية: (على مستوى المجتمع): وتتمثل فيما يلي:

- إن الإفصاح عن التكاليف البيئية للمنشأة سوف يساعد في تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية بخصوص مساهمة المنشأة في حماية البيئة وتكاليف تلك المساهمة سواء الفعلية أو المحتملة، الأمر الذي ينعكس على مؤشرات تقويم أداء المنشأة.
- لاتخاذ العديد من القرارات الوطنية الخاصة بجدوى الإنفاق على البيئة وقضاياها.

¹ - منى عبد الله حمد، أثر قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، 2014، ص: 39-41.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

- تقديم التقارير البيئية للجهات الإحصائية والجهات الحكومية.
- تقليل المخاطر البيئية على المشروعات الاقتصادية بسبب ردود الأفعال الرسمية والشعبية.
- يؤدي الاهتمام بالمحاسبة البيئية إلى تطوير البحوث والدراسات في مجال سلامة البيئة.
- يؤدي الإفصاح عن الالتزامات البيئية المحتملة إلى الاستفادة منها في المستقبل في سن برامج إدارية شاملة عن المخاطر.

- تحقيق المسائلة البيئية التي تتبع من وجود مسؤولية بيئية قائمة على عاتق المشروع حيث لا يمكن تحقيق المسائلة عن الأداء البيئي ما لم يتم قياسه أصلاً في صورة قابلة للمقارنة مع الخطط المعلنة أو المعايير والقوانين السائدة.

- إعداد تقارير المؤشرات البيئية للمناطق المختلفة بالدولة واللازمة لتحقيق الرقابة على عناصر تلوث البيئة المختلفة، واتخاذ القرارات الخاصة بتخفيض معدلات ذلك التلوث أو الحد منه.

رابعاً: أساليب ومعوقات المحاسبة البيئية واقتراحات تطبيقها.

تتوافر المحاسبة البيئية على أساليب تمكنها من إظهار معلوماتها المحاسبية، إلا أنها تواجهها بعض العراقيل في سريانها، وبالرغم من هذه الأخيرة توجد بعض الاقتراحات لتعديلها.

أ- أساليب إظهار معلومات المحاسبة البيئية: هناك عدة أساليب يتم من خلالها إظهار معلومات المحاسبة البيئية:¹

1- **المحاسبة الإدارية البيئية:** حيث يكون التركيز في هذا النوع من المحاسبة البيئية على معلومات تتعلق بالمواد والطاقة ومعلومات الكلفة البيئية، وهي تهدف إلى التمكين من اتخاذ إجراءات إدارية تصحيحية لتخفيض التكاليف والأضرار البيئية.

2- **المحاسبة المالية البيئية:** وهي محاسبة تعني بالمحاسبة وإعداد التقارير للمعاملات والأحداث البيئية التي تؤثر أو يحتمل أنها تؤثر على المركز المالي للمنشأة وعلى أدائها.

3- **المحاسبة البيئية القومية:** وهي تركز على الموارد الطبيعية على المستوى القومي للدولة والتدفق المادي لتلك الموارد والتكاليف البيئية المرتبطة بها.

¹ - أمل عبد الحسين، واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية، مرجع سبق ذكره، ص: 295-296.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

ب- **معوقات المحاسبة البيئية:** إن هناك معوقات عديدة تقف عائقاً أمام دور نظام المحاسبة عن الأداء البيئي أهمها:¹

- 1- إن لدى المحاسبين والمراقبين معلومات محاسبية كبيرة إلا أنه غالباً ما تكون معرفتهم محدودة بالبيئة وأنشطتها.
- 2- اختفاء المعلومات عن تكاليف بيئية وأنشطتها ضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة وليس من السهل إيجادها عند الحاجة إليها.
- 3- افتقار بعض الأقسام مثل مراكز الإنتاج المنتجة للنفايات إلى المعلومات الخاصة بتكاليف النفايات وغيرها من الأنشطة البيئية.
- 4- نقص البيانات والمعلومات عن الأنشطة البيئية وتكاليفها، إضافة إلى صعوبة الحصول على ذلك من السجلات المحاسبية، وأثر ذلك في عملية اتخاذ القرارات وبخاصة الاستثمارية منها.
- 5- عدم تحليل المواد بشكل فاعل لا يوضح تكاليف المواد ذات العلاقة بالأنشطة البيئية.

ت- **اقتراحات تطبيق المحاسبة البيئية:** وتتمثل فيما يلي:²

- 1- تغيير نظام الضرائب والسياسات الضريبية.
- 2- تعديل قوانين الشركات.
- 3- تكوين نظام المحاسبة الاجتماعية.

¹-أمنة تونسي وإبراهيم بورنان، دور الثقافة البيئية في تدعيم تطبيق المحاسبة البيئية في ظل متطلبات التنمية المستدامة، مجلة دراسات وأبحاث، جامعة عمار ثلجي -الأغواط، العدد: 27، 2017، ص: 19.

²- غلة إبراهيم عبد الكريم، تطبيق المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية، ورقة بحثية، ص: 142.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

الفرع الثاني: الإطار العام للتكاليف البيئية.

تتحمل المؤسسة خلال الدورة مجموعة من التكاليف نتيجة ممارسة نشاطها، ومن بين هذه التكاليف تكاليف بيئية بهدف مساهمتها في المحافظة على البيئة التي تحيط بها، ومن خلال هذا الفرع سوف نتطرق الى تعريف التكاليف البيئية وطبيعتها وأهدافها والأهمية.

أولاً: تعريف المحاسبة عن التكاليف البيئية وطبيعتها.

تعتبر محاسبة التكاليف أحد فروع المحاسبة المالية والتي ظهرت نتيجة لزيادة المتطلبات من قبل مستخدميها تكميلاً لبيانات المحاسبة المالية.

أ- تعريف المحاسبة عن التكاليف البيئية:

ينظر الفكر المحاسبي إلى التكاليف البيئية على أنها التقديرات الخاصة بالالتزامات البيئية وبالتكلفة المالية للموارد البيئية. ويكون ذلك على شكل إعداد تقارير مالية لاستخدامها بواسطة المستثمرين والمقرضين وباقي المستخدمين من ذلك التقارير وذلك تطبيقاً لمبدأ الإفصاح وهو من المبادئ المقبولة قبولاً عاماً.¹

وورد تعريف آخر لها على أنها: "هي النفقات التي تتحملها المنشأة من أجل التوافق مع معايير المنظمة لقوانين البيئة، والتكاليف التي تنفق من أجل تخفيض أو توقف انبعاث المواد الضارة والتكاليف الأخرى المصاحبة لعملية تخفيض الآثار البيئية الضارة على العاملين و المنشأة ككل".²

وكذلك تعرف التكاليف بأنها: تصنف وفقاً لعلاقتها بمراكز مراقبة التكاليف إلى تكاليف رأسمالية بيئية وأخرى جارية بيئية كما هي محققة في مراكز التكاليف المشار إليها، فضلاً عن بيان المبالغ التي تم رصدها لكل بند من بنود هذه التكاليف والمبالغ المصروفة خلال سنة من قبل المراكز لحماية البيئة من آثار تلوث الهواء والمياه والأرض.³ وقد عرفت أيضاً: بأنها إضافة معلومات الكلفة في إجراءات محاسبة التكاليف الموجودة أو جعل تسجيل التكاليف البيئية جزءاً لا يتجزأ منها، وتخصيصها على العمليات والمنتجات الملائمة.⁴

من خلال ما سبق يتضح أن: التكاليف البيئية هي مجموعة التكاليف التي تتحملها المؤسسة بهدف المساهمة في المحافظة على البيئة المتواجدة بها، وحمايتها من التلوث والمواد الضارة سواء من داخل المؤسسة أو خارجها.

¹ - عمر عبد الله أحمد عمر، محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 1017، ص: 24.

² - منى عبد الله حمد، أثر قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي، مرجع سبق ذكره، ص: 45.

³ - أمل عبد الحسين، واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية، مرجع سبق ذكره، ص: 295.

⁴ - بومعروف فاطمة الزهراء، مساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة، رسالة ماستر، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2014، ص: 23.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

ب- طبيعة التكاليف البيئية:

تنشأ التكاليف البيئية عند قيام الشركات بمزاولة نشاطها مما ينتج عنه مخلفات يمكن الاستفادة منها من خلال إعادة تدويرها أو التخلص منها بطريقة لا تضر بالبيئة ولتحقيق ذلك الهدف تتحمل الشركة تكاليف يمكن تصنيفها على أنها التكاليف البيئية:

1- تبويب التكاليف وفقاً للأنشطة: تنقسم تكاليف الأداء البيئي من هذه الزاوية إلى أربع مجموعات وهي:¹

- **تكاليف المنع:** وتمثل التكاليف اللازمة لمنع حدوث الآثار الناتجة عن عمليات التصنيع التي تسبب التلوث، كإعادة تصميم العمليات الإنتاجية بحيث لا يتم استخدام مواد ملوثة وضارة للبيئة.
- **تكاليف الحصر والقياس:** وتتضمن تكاليف الأنشطة التي تزاو لها الشركة بغرض قياس ومتابعة المصادر المحتملة لأضرار البيئة. وتتضمن الأنشطة التالية:

✓ أنشطة متابعة مستويات التلوث في المواد المستخدمة داخل الشركة.

✓ أنشطة متابعة مستويات التلوث في المخلفات الناتجة عن التشغيل.

✓ أنشطة متابعة عمليات المراجعة البيئية.

✓ أنشطة متابعة العلاقة ما بين الشركة والمنظمات البيئية المختلفة.

- **تكاليف الرقابة:** وتتضمن تكاليف الأنشطة التي تزاو لها الشركة بغرض الرقابة والتحكم في مصادر التلوث بالمنشأة كافة.

- **تكاليف الفشل البيئي:** وتمثل جميع التضررات سواء الحالية منها أو المستقبلية. الهادفة لإزالة وعلاج الأضرار البيئية الناجمة عن ممارسة المؤسسات الصناعية لأنشطتها.

2- تبويب التكاليف البيئية وفقاً لارتباطها بالمنتجات: التكاليف البيئية وفقاً للمنتجات تتمثل فيما يلي:²

- **التكاليف العادية وتكاليف التشغيل:** وتشمل التكاليف المرتبطة بالمنتجات وتشمل المواد الخام وتكاليف استخدام المباني والمعدات وتكاليف التشغيل والعمالة والطاقة والتدريب.

- **التكاليف القانونية والتشريعية:** وتشمل التكاليف التي تكبدها الشركة لقاء الانصياع للتشريعات الحكومية، مثل: نفقات التقارير، الإسلام... الخ.

- **التكاليف المحتملة،** وتشمل تكاليف العقوبات والغرامات والتسويات المالية الناتجة عن الحوادث البيئية والإصابات الشخصية وتدمير الممتلكات.

¹ - يحيى جمال اللولو، توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، مرجع سبق ذكره، ص: 24-25.

² - عبد الهادي منصور الدوسري، محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص: 37-38.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

3- تبويب التكاليف البيئية من حيث الوضوح: وتشمل التكاليف البيئية من حيث الوضوح ما يلي:¹

-**التكاليف الصريحة:** وهي التكاليف المتعلقة بالامتثال للقوانين والتشريعات الحكومية مثل تكاليف تركيب وصيانة معدات المراقبة للتلوث، وتكاليف معالجة التلوث الجوي الذي ينتج من دخان المصانع واستخدام المدخلات أقل تلوث في العمليات الإنتاجية للحد من الانبعاث الملوثة في الجو.

-**التكاليف الضمنية:** وهي التكاليف الخاصة في الصناعات الكيماوية والورق والحديد والصلب.

4- تبويب التكاليف البيئية وفق مسببات حدوث التكلفة: وتتمثل في النقاط التالية:²

- **التكاليف الرأسمالية:** وهي التكاليف المرتبطة باستخدام المواد الخام ومهمات التشغيل ويؤدي الرشيد في استخدام هذه الموارد إلى رفع كفاءة استخدام الموارد البيئية، المعلومات المتعلقة بهذه التكاليف من شأنها المساعدة في اتخاذ القرارات.

- **التكاليف المستقرة:** وهي التكاليف التي تضم عناصر أو مجموعات تختلف في بعدها الزمني فمنها من يحدث قبل عمليات التشغيل والتكاليف تتضمن منتجات غير مضرّة بالبيئة وتكاليف المفاضلة بين البدائل المختلفة لمراقبة التلوث والتكاليف البيئية الملزمة وهي التي تطلبها اشتراطات قانونية.

- **التكاليف البيئية الاختيارية:** وهي التي تتحملها المؤسسة دون وجود ضوابط واشتراطات قانونية مثل: تكاليف وضع خطط بيئية ودراسات الجدول.

- **تكاليف التخلص من الآثار السلبية:** مثل تكاليف التخلص من مخلفات التشغيل، فغالبا ما يترتب على عملية التشغيل بعض الآثار السلبية على البيئة من المخلفات الناتجة عن هذه العمليات، ومن الضروري من الناحية القانونية والاجتماعية إزالة هذه الآثار السلبية.

ثانيا: أهداف التكاليف البيئية وأهميتها وأنواعها.

تنجر عن قيام مؤسسة لنظام التكاليف البيئية مجموعة من الأهداف والأهمية التي تساهم في التقليل من الضرر الناجم عن قيامها لنشاطاتها المختلفة، حيث تنقسم هذه التكاليف إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة وتكاليف مرتبطة بالبيئة.

¹-بومعروف فاطمة الزهراء، مساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة، مرجع سبق ذكره، ص:26.

²- نفس المرجع اعلاه، ص:27.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

أ- أهداف التكاليف البيئية: إن التكاليف البيئية لا تعد هدف إنما هي وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف:

1- يوجد مجموعة من الأهداف وتمثل في:¹

- إدراج التكاليف البيئية في التقارير السنوية يساهم في تحقيق الرقابة على عناصر تلوث البيئة.
- كشف جوانب القصور في البرنامج المحاسبي المتبع وتمكين المؤسسات من قياس الإيرادات والمنافع البيئية.
- إمداد متخذي قرارات في أسهم الشركات بالمعلومات البيئية، يجعلهم يستثمرون في مجالات ذات كفاءة عالية في مكافحة التلوث.

- الإفصاح عن التكاليف البيئية للمؤسسات يوفر معلومات عن طبيعة نشاطها.

2- وتوجد أهداف أخرى التكاليف البيئية تتمثل فيما يلي:²

- الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية يؤدي إلى تقسيم الأداء البيئي على أساس المسؤولية البيئية والمالية.

- بإعداد مجموعة من القوائم المالية التي تعطي صورة كاملة على نياط المؤسسة.

- الإفصاح عن التكاليف البيئية في سوق الأوراق المالية يوفر معلومات عن نياط المؤسسة وما يرتبط به من تكاليف وأثارها.

- على المركز المالي والسيولة وعائد الأسهم مما يجعل متخذي قرارات الاستثمار في الأسهم يستثمرون أموالهم في أسهم المؤسسات ذات الكفاءة العالية في مجال مكافحة التلوث.

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

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

- تقدير الآثار البيئية التي تأتي ضمن التقييم البيئي للمؤسسات وذلك للتشجيع على فهم أفضل للعواقب البيئية حيث يتمثل تقييم الأثر البيئي في المقارنة بين جميع البدائل الممكنة ثم اختيار البديل الذي يمثل المزيج الأمثل بين التكاليف البيئية وبين منافع المشروع. - توجيه مزيج المنتجات وتسعيرها من أجل اتخاذ القرارات بناء على معلومات دقيقة عن التكاليف الحقيقية لهذه المنتجات وربحياتها.

¹ - عمر عبد الله أحمد عمر، محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية، مرجع سبق ذكره، ص: 26-27.

² - عمر فاني، أهمية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماستر مالية مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2015، ص: 5.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

- حساب التكاليف البيئية على مستوى المؤسسات للتعرف على المؤسسات صاحبة الأداء الجيد أو السيئ وفرص التحسين.

- إعداد الموازنة من أجل الوقوف على المزايا والتكاليف والمسؤوليات البيئية الحاضرة والمستقبلية.

ب- أهمية التكاليف البيئية:

نظرا للدور بالغ الأهمية الذي تلعبه المحاسبة لتناولها قضايا ومشاكل البيئة لعلاجها وأيضا تتبع أهميتها من العناصر التالية:¹

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

2- أدى تفاقم المشكلات البيئية إلى ارتفاع ملحوظ في تكاليف حماية البيئة لذا فانه من الضروري إن يتولى نظام المحاسبة البيئية توفير البيانات حول مختلف هذه الآثار للاستفادة منها في وضع السياسات واتخاذ القرارات المناسبة بحيث إن يتم الإفصاح عن مسؤولية الشركة اتجاه البيئة بالتقارير المطلوبة.

3- لا تقف آثار التدهور البيئي عدد الحدود الوطنية حيث يمكن إن تنتقل الملوثات من دولة إلى أخرى وذلك بسبب التطورات العالمية المعاصرة، وعليه فلا بد من تقدير التكاليف البيئية لمصادر التلوث الخارجية حتى يمكن مطالبة الدول التي تسببت في هذا التلوث بالمشاركة في اقتسام هذه الأعباء.

4- يترتب على تجاهل الآثار البيئية للأنشطة الاقتصادية على الشركات المختلفة وبعضها على بعض أدى إلى إعطاء صورة مشوهة عن منافع وتكاليف الشركات مع التسليم بصعوبة قياس هذه الآثار فلا يبرر تجاهل هذه الآثار تجاهلا تاما.

ت- أنواع التكاليف البيئية: هناك عدة أنواع للتكاليف البيئية وتنقسم إلى تكاليف بيئية مباشرة وتكاليف بيئية غير مباشرة وتكاليف مرتبطة بالبيئة:²

1- التكاليف البيئية المباشرة:

- تكاليف المعالجات الطبية للأمراض التي تسببها الشركات.
- تكاليف الأجور والرواتب للمصابين بالأمراض التي أصيبوا بها خلال فترة عملهم وتعطلهم عن العمل.
- تكاليف المحاصيل الزراعية التالفة في المناطق المتأثرة بالتلوث.

¹ - عمر عبد الله أحمد عمر، محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية، مرجع سبق ذكره، ص: 25.

² - عمر عبد الله أحمد عمر، محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية، مرجع سبق ذكره، ص: 27-28.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

- تكاليف التخلص من النفايات وتجنبها، والمحافظة على جودة الهواء.
 - تكاليف بيئية ناتجة عن المخلفات الصناعية.
 - تكاليف ناتجة عن المعالجات في الصناعات.
 - التكاليف البيئية الناتجة عن إعادة التدوير.
 - التكاليف البيئية المتعلقة بتقليل المخلفات وتقليل أضرارها من خلال استعمال بدائل التصنيع صديقة بالبيئة.
- 2- التكاليف الغير مباشرة:** تتمثل في التكاليف التي تخدم مراحل الإنتاج ككل، على سبيل المثال تكاليف الموارد البيئية المستنزفة خلال عملية الإنتاج مثل الهواء، الماء، الحياة البرية من النباتات والحيوانات.
- 3- التكاليف المرتبطة بالبيئة:** أما التكاليف المرتبطة بالبيئة، تتمثل فيما يلي:
- تكاليف المواد لمخرجات الإنتاج، وتشمل تكاليف شراء الموارد الطبيعية مثل المياه وغيرها من المواد التي يتم تحويلها إلى منتجات.
 - تكاليف المواد للمخرجات الغير منتجة، تشمل تكاليف الشراء (وأحيانا معالجة) الطاقة والمياه، والمواد الأخرى التي تصبح مخرجات إنتاج وليست منتج (المخلفات و الانبعاثات).
 - تكاليف التحكم بالمخلفات و الانبعاثات، وتشمل تكاليف تناول ومعالجة والتخلص من المخلفات و الانبعاثات، وتكاليف الاستصلاح، والتكاليف المرتبطة بالأضرار البيئية، وتكاليف التقيد بتشريعات ضبط التلوث.
 - تكاليف الوقاية وغيرها من تكاليف الإدارة البيئية، وتشمل أنشطة الإدارة البيئية والوقائية مثل مشاريع وخطط إنتاج أنظف.
 - تكاليف البحث والتطوير، وتشمل تكاليف مشاريع البحث والتطوير المرتبطة بالمسائل البيئية.
 - التكاليف الأقل وضوحا للعيان، وتشمل كل من التكاليف الداخلية والخارجية المرتبطة بالمسائل الأقل وضوحا للعيان، مثل المسؤولية القانونية، والتشريعات المستقبلية، وصورة الشركة أمام المجتمع.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

المطلب الثاني: التنمية المستدامة.

يعبر تيار التنمية المستدامة من أبرز التيارات التنموية خلال عقد الثمانينات، حيث تكتسي التنمية المستدامة أهمية متزايدة على كافة المستويات، فصارت محل انشغال دول العالم، وانعقد من أجلها العديد من المؤتمرات الدولية وأصبحت تحل محل الصدارة بين يشل العالم من هموم ومشكلات. وتعتبر المؤسسة عامل مهم لإنارة المشكلات البيئية والتأثير سلبا على الصحة البشرية وذلك راجع لاقترار هدفها على الربح.

الفرع الأول: مدخل عام للتنمية المستدامة.

تعتبر التنمية المستدامة من أهم التطورات في الفكر التنموي الحديث، وبرز إضافة إلى الأدبيات التنموية خلال العقود الأخيرة، بحيث ارتبطت هذه الظاهرة بتزايد الوعي إزاء المشاكل البيئية والعلاقة القائمة بين الإنسان و التنمية البيئية.

أولا: تعريف التنمية المستدامة وأهدافها:

لقد تم التوصل لتعريف للتنمية نظرا لأهميتها البالغة في مساهمة المحاسبة البيئية ودورها في تحقيقها، سنتطرق في هذا الجزء إلى تعريف التنمية المستدامة أهم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

أ- تعريف التنمية المستدامة:

إن التنمية المستدامة هي التنمية التي تلبى احتياجات الحاضر دون الإضرار بقدرة الأجيال المستقبلية على الوفاء باحتياجاتها الخاصة، وهي تفترض حفظ الأصول الطبيعية لأغراض النمو والتنمية في المستقبل.¹ وقد عرفت الأمم المتحدة التنمية المستدامة بأنها تعزيز التنمية الاقتصادية مع الحفاظ على الموارد الطبيعية وضمان مواصلة التنمية الاجتماعية والبيئية والسياسية والاقتصادية والمؤسسية علة أساس المساواة، و يدعم المفهوم الاستدامة أكثر فأكثر حمل موضوع تنمية الموارد البشرية (الأمم المتحدة السكوا، 1998).² كما عرفت أيضا: التنمية ذات القدرة على الاستمرار و التواصل في استخدامها و حمايتها للموارد الطبيعية و خاصة الزراعية و الحيوانية و المحافظة على تكامل الإطار البيئي و العمل على تنميتها في العالم بما يؤدي إلى مضاعفة المساحات الخضراء على الأرض.³

¹-عبر عبد الخالق، التنمية البشرية وأثرها على تحقيق التنمية المستدامة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014، ص:99.

²-خوله حسين حمدان، دور التدقيق البيئي في التنمية المستدامة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي المشترك، 2014، ص-ص:14-15

³-جيلة الجوزي، أهمية المحاسبة البيئية في استدامة التنمية، مقالة، بجامعة الجزائر، ص:70

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

من خلال ما سبق يتضح أن التنمية المستدامة ليست إطاراً فكرياً فحسب وإنما هي عملية حركية متجددة تبحث عن موارد جديدة وبدائل جديدة وشاملة لمناحي الحياة والحاجات الإنسانية والمجتمعية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية وهي طويلة الأمد تستخدم الموارد دون الأضرار بالبيئة.

ب- أهداف التنمية المستدامة:

- 1- تسعى التنمية المستدامة من خلال آلياتها ومحتوياتها، إلى تحقيق ما يلي:¹
 - تحقيق نوعية حياة أفضل للسكان من خلال التركيز على العلاقات بين نشاطات السكان والبيئة.
 - تعزيز وعي السكان بالمشكلات البيئية القائمة وكذلك تنمية إحساسهم بالمسؤولية تجاهها وحثهم على المشاركة في إيجاد حلول مناسبة من خلال مشاركتهم في إعداد وتنفيذ ومتابعة برامج ومشاريع التنمية المستدامة.
- 2- كما توجد أهداف أخرى تتمثل في:²
 - تحقيق استغلال واستخدام عقلائي للموارد وهنا تتعامل التنمية المستدامة مع الموارد على أنها موارد محدودة لذلك تحول دون استنزافها أو تدميرها وتعمل على استخدامها وتوظيفها بشكل عقلائي.
 - ربط التكنولوجيا الحديثة بأهداف المجتمع تحاول التنمية المستدامة توظيف التكنولوجيا الحديثة بما يخدم أهداف المجتمع، وذلك من خلال توعية السكان بأهمية التقنيات المختلفة في المجال التنموي.
 - إحداث تغيير مستمر ومناسب في حاجات وأوليات المجتمع.

ثانيا: مقومات التنمية المستدامة وخصائصها:

ترتكز التنمية المستدامة على مقومات تضمن من خلالها بقائها وإستمراريتها، وفي هذا الجزء سنحاول التحدث على مقومات التنمية وكذا خصائصها.

أ- مقومات التنمية المستدامة: للتنمية مقومات بالغة في تفعيلها واستمرارها نذكر من بينها ما يلي:³

- 1- الإنسان: وهو صانع التنمية وهدفها وتوضح أجندة القرن الحادي والعشرون انه نتيجة للنمو السريع في عدد سكان العالم فان أنماط استهلاكهم تتزايد وبالتالي يتزايد استنزاف الموارد لذا ينبغي على استراتيجيات التنمية إن تتعامل مع النمو السكاني وصحة النظام البيئي ووسائل التكنولوجيا واستخداماتها المتقدمة كما ينبغي أن تتضمن

¹- بن إبراهيم سارة، الحكومة البيئية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماستر في العلوم السياسية والعلاقات الدولية، 2014-2015، ص: 28.

²- عبد الواحد غازي محمد حسين، دور المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي في تفعيل التنمية المستدامة، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 10، العدد 32، 2014، ص: 307-308.

³- إلهام عوايط، مريم مسعود، دور السياحة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة، رسالة ماستر، تخصص ادارة أعمال المؤسسات، جامعة العربي التبيسي، تيسة، 2016، ص:

20-21.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

الأهداف الأولية للتنمية محاربة الفقر وتأمين الحياة البشرية والسعي إلى تحسين أوضاع المرأة وتأمين الحاجات الأساسية مثل الغذاء والمأوى وتوفير الخدمات الأساسية مثل التعليم والصحة.

2- الطبيعة: ونقصد بها المحيط الحيوي وهو خزانة الموارد المتجددة وغير المتجددة تتمثل فيما يلي:

- **الموارد المتجددة:** مثل الغابات، مصائد الأسماك، المراعي المزارع وإنتاج الموارد السابقة هو إنتاج متجدد ما إذا استمرت صحة النظام البيئي وتوازنه.

- **الموارد الغير متجددة:** وهي موارد مختزنة في باطن الأرض توطنت في عصور سابقة وان يؤخذ منها لا يعوض مثل البترول والفحم والغاز الطبيعي ورواسب المعادن وغالبية المياه الجوفية وتعتبر ترشيد وتنمية الموارد الطبيعية المتجددة نقيض استنزافها أي تجاوز قدرة النظم البيئية على الغطاء وهذا الترشيح هو التنمية المتواصلة والمستدامة.

- **التكنولوجيا:** لقد أصبح التطور التكنولوجي مترسبا في نسيج المجتمعات وفي حياة الناس اليومية وذلك لأن الكثير من المشاكل التي نشأ عن التقنية ليس لها حل ألا البحث عن تقنيات أخرى غيرها فقد سادت في الزمن الحديث فكرة الحلول التكنولوجية لسائر المشكلات الصناعية والبيئية والاجتماعية.

ب- خصائص التنمية المستدامة:

حدد مؤتمر الأمم المتحدة الذي انعقد في جاني رو عام 1992 خصائص التنمية المستدامة فيما يلي:¹

- تنمية طويلة الأجل تعتمد على تقدير الإمكانيات المتوفرة وتخطيطها لأطول فترة مستقبلية.

- تراعي حق الأجيال القادمة في الموارد الطبيعية الموجودة.

- تراعي احتياجات البشر لتحسين نوعية حياتهم.

- تدعو إلى عدم استنزاف الموارد الطبيعية أو تلوثها والحفاظ على المحيط الحيوي للبيئة.

- تنسيق سياسات استخدام الموارد مع توجيه الاستثمارات والبدائل التكنولوجية لتحقيق تنمية متكاملة.

¹ - جملة الجزوي، أهمية المحاسبة البيئية في استدامة التنمية، مرجع سبق ذكره ص: 73.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

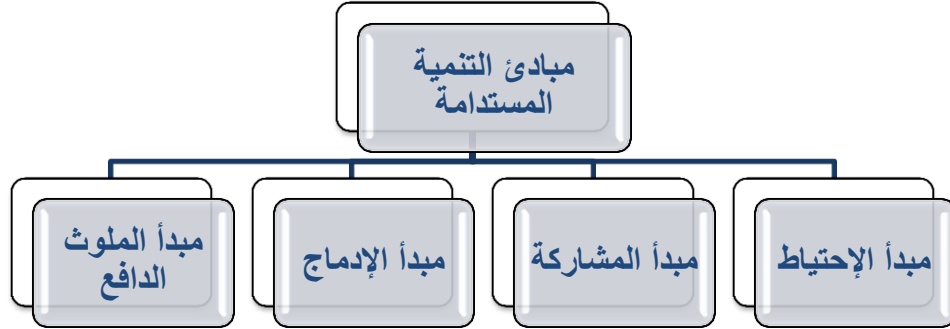
الفرع الثاني: أساسيات التنمية المستدامة

أولاً: مبادئ التنمية المستدامة ومؤشراتها.

للتنمية المستدامة مؤشرات ومبادئ عديدة تقوم على تحقيقها ويمكن توضيحها في هذا الجزء.

أ- مبادئ التنمية المستدامة:

الشكل: (1.1): يوضح المبادئ التي تقوم عليها التنمية المستدامة.



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مصدر حسوني عبد الغني

من خلال الشكل السابق يتضح ما يلي:¹

1- مبدأ الاحتياط: عرف القانون الدولي للبيئة منذ السبعينيات، تطوراً ملحوظاً، فبعدما كان مجرد قانوناً يتخذ عادة في حالات الاستعجالية، دخل مرحلة جديدة ليصبح قانوناً موجهاً أيضاً نحو المستقبل في إطار التنمية المستدامة.

2- مبدأ المشاركة: التنمية المستدامة عبارة عن ميثاق يقر بمشاركة جميع الجهات ذات العلاقة في اتخاذ القرارات، خصوصاً في مجال التخطيط ووضع السياسات وتنفيذها، حيث تبدأ من المستوى المحلي، إذ يتطلب تحقيقها توفر شكل مناسب من اللامركزية.

3- مبدأ الإدماج: أصبح من الواضح بأن وضع الاعتبارات البيئية في حسابات المخططات يعطي أبعاداً جديدة لقيمة الموارد واستخدامها على أساس تحليل التكلفة والفائدة وكيف يمكن المحافظة عليها.

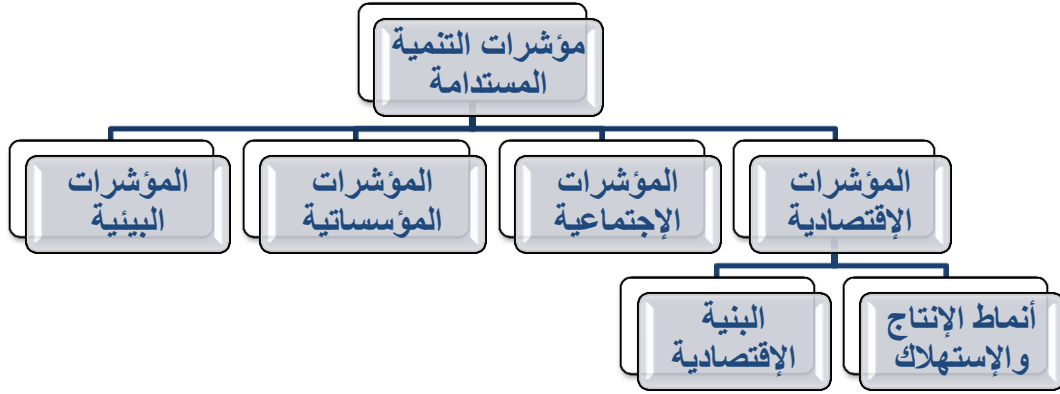
4- مبدأ الملوث الدافع: يعد من بين أهم المبادئ القانونية التي تحقق التنمية المستدامة، حيث يهدف إلى تحميل التكاليف الاجتماعية للتلوث الذي تحدثه المؤسسات كرادع يجعل هذه الأخيرة تتصرف بطريقة تنسجم آثار نشاطاتها مع التنمية المستدامة.

¹ - حسوني عبد الغني، الحماية القانونية في إطار التنمية المستدامة، أطروحة دكتوراه في الحقوق قانون أعمال، 2013، ص: 24-26.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

ب- مؤشرات التنمية المستدامة: قد تم تصنيف مؤشرات التنمية المستدامة إلى ثلاثة أنواع رئيسية:

الشكل: (2.1): يوضح المؤشرات السائدة في التنمية المستدامة.



المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على مصادر كل من: بن ابراهيم صارة وسحر قدوري .

من خلال الشكل السابق يتضح ما يلي:

1- المؤشرات الاقتصادية: تنقسم المؤشرات الاقتصادية إلى قسمين وهما كالتالي:¹

- البنية الاقتصادية: من بين المؤشرات البنية الاقتصادية لأي دولة ما يلي:

✓ الأداء الاقتصادي: ويمكن قياسه من خلال معدل الدخل القومي.

✓ التجارة: تقاس بالميزان التجاري ما بين السلع والخدمات.

✓ الوضعية المالية وتقاس عن طريق قيمة الدين مقابل الناتج.

- أنماط الإنتاج والاستهلاك: وهذه هي القضية الرئيسية في التنمية المستدامة إذ أنه يجب إحداث تغيير جذري

في سياسات الإنتاج والاستهلاك للحفاظ على الموارد.

2- المؤشرات الاجتماعية: ومن بين المؤشرات الاجتماعية، ما يلي:²

- النسبة المئوية للسكان الذين يعيشون دون خط الفقر.

- معدل البطالة.

- معدل الإلمام للقراءة والكتابة بين البالغين.

- معدل النمو السكاني.

¹ - بن ابراهيم صارة، البيئية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة، مرجع سبق ذكره، ص: 31-32.

² - سحر قدوري عباس، توظيف الإدارة البيئية في الوصول إلى التنمية المستدامة العراق نموذجياً، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد الخامس، ص: 76-77.

3- المؤشرات المؤسسية: تظهر من خلال:¹

- إستراتيجية وطنية لتنمية المستدامة.
- تطبيق الاتفاقيات العالمية المصادق عليها.
- نسبة الإنفاق على البحث العلمي والتنمية من إجمالي الناتج المحلي.

4- المؤشرات البيئية: حيث تتمثل فيما يلي:²

- استهلاك المواد المستنفذة لطبقة الأوزون.
- تركيز الملوثات الجوية في المناطق الحضرية.
- مساحة الأراضي الصالحة للزراعة والأراضي المزروعة بمحاصيل مائية.
- الأراضي المصابة بالتصحّر.

ثانياً: أبعاد التنمية المستدامة:

تتمثل أبعاد التنمية المستدامة فيما يلي:³

أ- البعد الاقتصادي:

- تسعى التنمية المستدامة إلى تحسين مستوى الرفاهية للإنسان من خلال زيادة نصيبه من السلع والخدمات الضرورية، وفي ظل محدودية الموارد لن يتحقق هذا المسعى إلا بتوفر العناصر التالية:
- توفر عناصر الإنتاج الضرورية للعملية الإنتاجية.
 - رفع مستوى الكفاءة والفاعلية للأفراد بتنفيذ السياسات والبرامج التنموية.
 - زيادة معدلات النمو في مختلف مجالات الإنتاج، لزيادة معدلات الدخل الفردي وتنشيط التغذية العكسية المدخلات والمخرجات.

ب- البعد الاجتماعي:

- يشمل المكونات والأنساق البشرية والعلاقات الفردية والجماعية وما تقوم به من جهود تعاونية أو ما تسببه من مشاكل أو تطرحه من احتياجات. أما عناصر هذا البعد فهي:
- الحكم الرشيد المتمثل في نمط السياسات والقواعد ومدى الشراكة بين القطاع الخاص وقطاع المجتمع المدني.

¹ بن إبراهيم سارة، البيئة ودورها في تحقيق التنمية المستدامة، مرجع سبق ذكره، ص: 35.

² سحر قدوري عباس مرجع سبق ذكره، ص: 77-78.

³ مجلة الجوزي، أهمية المحاسبة البيئية في استدامة التنمية، مرجع سبق ذكره، ص: 71-72.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

- التمكين: ويقصد به توعية المجتمع بضرورة الإسهام في بناء وتعبئة طاقاته من أجل المستقبل.

- الاندماج والشراكة لإقامة مجتمع موحد في أهدافه، ومتضامن في مسؤولياته.

ت- البعد البيئي:

ويركز على حسن التعامل مع الموارد الطبيعية وتوظيفها لصالح الإنسان، دون إحداث خلل في مكونات البيئة، وذلك لن يتحقق إلا بالاهتمام بالعناصر التالية:

- التنوع البيولوجي المتمثل في البشر، النباتات والغابات، الحيوانات والطيور والأسماك.

- الثروات والموارد المكتشفة والمخزونة من الطاقة المتجددة والناضبة.

- التلوث البيئي الذي يخل بصحة الكائنات الحية.

كما توجد أبعاد أخرى:

د - البعد التكنولوجي:

يمكن اعتبار التطور التكنولوجي في صالح البيئة والاقتصاد، زمن أجل تحقيق التنمية المستدامة يجب مراعاة أمور في الجانب التكنولوجي أهمها:¹

- استعمال التكنولوجيات الأنظف والأكفأ في المرافق الصناعية تسمح باستخدام الأمثل للموارد الطاقوية والطبيعية.

- الاعتماد على التكنولوجيات المحسنة وفرض ذلك بالنصوص القانونية.

- الاعتماد على مصادر الطاقة المتجددة لا على المحروقات بغرض الحد من ظاهرة انبعاث الغازات.

هـ- البعد السياسي:

تظهر أهمية البعد السياسي في الحد من المشكلات البيئية (الأمن البيئي) ومن أكثر أشكال التهديدات استخدام القوة العسكرية للسيطرة على مصادر البيئة، وعلى الدول إيجاد أساليب تمكنهم من منع استخدام المصادر الطبيعية بشكل يهدد الأمن البيئي، كأسلوب التعاون الدولي فيما يتعلق بالقضايا البيئية وهو فحوى إستراتيجية للتنمية المستدامة، ومنه فتحقيق التنمية والاستمرارية فيها يحتاج إلى وعي سياسي ومشاركة فعلية للأفراد فهي بمثابة بناءات تنظيمية يشارك فيها الأفراد ويشعرون من خلالها بقضيتهم كأشخاص قادرين على تحديد مصائرهم.²

¹ - بومعارف فاطمة الزهرة، مساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة، مرجع سبق ذكره، ص: 36-37.

² عبد الواحد غازي محمد حسين، دور المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي في تفعيل التنمية المستدامة، مرجع سبق ذكره، ص: 307.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

المطلب الثالث: أثر المحاسبة البيئية على التنمية المستدامة.

أصبحت مشكلة سوء استخدام الموارد الطبيعية، وتدهور البيئة من أكبر المشكلات التي تواجه الدول وخاصة النامية، فالتنمية والبيئة وجهان لعملة واحدة، وقد بدأ الاهتمام بالبيئة بعد أن ظهرت الجوانب السلبية في استغلاله وهذا ما أدى إلى وجوب وسن قوانين تحمي البيئة وتقلل أخطارها.

وفي هذا المطلب سنتطرق إلى فرعين، فالفرع الأول يتحدث على دور المحاسبة البيئية كأداة في تفعيل التنمية المستدامة، والفرع الثاني تطرق إلى القياس والإفصاح المحاسبي البيئي في تفعيل التنمية المستدامة.

الفرع الأول: دور المحاسبة البيئية كأداة في تفعيل التنمية المستدامة.

برز دور المحاسبة البيئية خلال مراحل تطورها كأداة هامة في إرساء فكرة الاهتمام بالتنمية المستدامة. وقسم هذا الفرع إلى جزئين فالجزء الأول يتحدث على المحاسبة البيئية كأداة من أدوات التنمية المستدامة، بينما الجزء الثاني ارتكز على دور المحاسبة البيئية في تفعيل التنمية المستدامة.

أولاً: المحاسبة البيئية كأداة من أدوات التنمية المستدامة.

ساهمت المحاسبة البيئية في تفعيل وتطوير التنمية المستدامة من خلال عدة نقاط من أهمها ما يلي:¹

- أ- تعد المحاسبة البيئية نشاط خدمي يتم تطويره لتعزيز المبادرات والسياسات البيئية بتضمينها الكلف والمنافع التي تسفر عن ممارسة الشركات لأنشطتها، حيث تعتمد على توسيع إطار المحاسبة المالية لتقابل المتغيرات المستجدة.
- ب- يجب أن تتضمن التقارير النتائج البيئية والاجتماعية والاقتصادية للإنتاج لدعم اتخاذ قرارات التنمية المستدامة، ومن ثم فقد تكون هناك استفادة كبيرة للإدارة من كون المحاسبة البيئية جزء من تفعيل الاستدامة داخل الشركة.
- ت- تقدير الاتجاهات الهامة لتطور البيئة وآثار النشاطات الاقتصادية القطاعية وبذلك توفر دعماً للمسؤولين وتساهم في بلورة سياسات التنمية المستدامة.

ث- توفر قاعدة معلوماتية لانطلاق العديد مؤشرات التنمية المستدامة.

¹ - عبد الواحد غازي محمد حسين، دور المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي في تفعيل التنمية المستدامة، مرجع سبق ذكره، ص: 309

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

ثانيا: دور المحاسبة البيئية في تفعيل التنمية المستدامة.

يظهر دور المحاسبة البيئية في استدامة التنمية من خلال بروز أبعاد جيدة لمفهوم الاستدامة، ومدى ارتباطها بالبعد البيئي للمحاسبة داخل الشركة. وفيما يلي أهمها:¹

أ- **المشروع المستدام:** هو المشروع الذي يناضل لتحقيق مستويات أداء عالية بخلق قيمة لمستثمريه وعملائه ومردودية موظفيه وللهيئات التي تعتمد على أعماله، وهو يركز على النظم البيئية والاجتماعية للحصول على موارده.

ب- **المنتجات المستدامة:** المنتجات المستدامة هي منتجات تحقق منافع بيئية واجتماعية واقتصادية، وتوفر الحماية للصحة العامة، وتحمي الرفاهية، وتنشر الرخاء الاقتصادي وتؤكد على حماية البيئة خلال دورتها من وقت استخراج المواد الخام حتى التصريف النهائي لها.

ت- **المحاسبة المالية المستدامة:** المحاسبة المالية المستدامة هي استخراج وتحليل واستخدام المعلومات البيئية والاجتماعية ذات القيم النقدية بهدف تحسين الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي في تقارير الاستدامة، ومن ثم فقد تكون هناك استفادة كبيرة للإدارة من كون المحاسبة البيئية جزء من تفعيل الاستدامة داخل الشركة.

الفرع الثاني: دور القياس والإفصاح المحاسبي البيئي في تفعيل التنمية المستدامة

يعد كل من القياس والإفصاح المحاسبي البيئي أداة هامة وفعالة لإظهار واكتشاف الأخطار الناجمة عن قيام المؤسسة لبعض نشاطاتها المضرة بالبيئة، ومنها تدارك وتفادي ما قد تصل إليه من إسراف واستنزاف للموارد الطبيعية، وفي هذا الفرع سنتطرق إلى دور كل منهما وأثرهما على التنمية المستدامة.

أولاً: القياس المحاسبي البيئي:

تعتبر عملية القياس ترجمة لعمليات النشاط المختلفة بشكل يكون أكثر فعالية في اتخاذ القرارات، حيث يشمل معلومات وصفية وبيئية لعمليات المؤسسة في البيئة وهو ما نحاول توضيحه من خلال النقاط التالية:

أ- **مفهوم القياس المحاسبي البيئي وصعوبات تطبيقه:**

1- **تعريف القياس المحاسبي البيئي:** ينتج عن التزام المؤسسة مسؤوليات بيئية معينة بها يتم تحديد القيم لجميع عناصر التكاليف.²

¹ - جميلة الجوزي، أهمية المحاسبة البيئية في استدامة التنمية، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 78-80.

² - سعيد سياف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة-2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013-2014، ص: 68.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

2- صعوبات القياس المحاسبي البيئي: وتتمثل فيما يلي:¹

- عدم وجود كوادرات فنية مؤهلة للعمل في مجال حماية البيئة.
 - عدم وجود الأجهزة المخصصة لقياس أو الرقابة على التلوث.
 - عدم وجود تنسيق بين أجهزة المجتمع في مجال الرقابة على التلوث البيئي.
- كما أنه يوجد هناك صعوبات أخرى نذكر منها:²

- صعوبة القياس النقدي للمنافع البيئية.
- عدم تحديد أنشطة معينة للوفاء بمسؤوليات المؤسسة وتركها للتقدير الشخصي.

ب- أهمية القياس المحاسبي البيئي: تم الاهتمام بالقياس المحاسبي البيئي وذلك للأسباب التالية:³

- توفير معلومات للمؤسسات الصناعية للمساعدة في تخفيض التكاليف للمشاركة في تحسين الأداء البيئي، والتقرير عنها.
- ترشيد قرارات تحديد نوع المنتج، واختيار المواد الخام المستخدمة، وتصميم المنتج وطريقة التصنيع.
- إعداد مؤشرات بيئية لازمة لمراقبة عن أضرار التلوث المختلفة، واتخاذ القرارات الملائمة لخفض معدلات هذا التلوث أو الحد منها.
- تحليل أداء بعض إدارات المؤسسة، بهدف تخفيض التكاليف البيئية الخاصة بهذه الإدارات، واتخاذ القرارات البيئية الرشيدة التي تدعم موقفها التنافسي.
- تحديد وقياس المنافع البيئية التي يمكن أن تحققها المؤسسة من خلال برامجها وأنشطتها المختلفة لحماية البيئة من أضرار نشاطها الصناعي.
- استفادة المجتمع والجهات الحكومية بتحديد وقياس التكاليف البيئية للمؤسسة، بهدف تخفيض التكاليف الاجتماعية الخارجية للتلوث الصناعي مثل تكاليف الفحص والرقابة والمعالجة البيئية.
- تقييم الأثر البيئي للمشروعات الجديدة المقترحة، وتحديد القيمة الاقتصادية للمشروع المقترح بعد أخذ البعد البيئي في الاعتبار.

¹ مهوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، اطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015، ص: 67.

² -بومعروف فاطمة الزهراء، مساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة، مرجع سبق ذكره، ص: 48.

³ - مهوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص: 71-73.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

ت- مراحل وطرق قياس التكاليف البيئية:

1- مراحل قياس التكاليف البيئية: تقوم عملية قياس التكاليف بمرحلتين هما: ¹

- مرحلة حصر عناصر التكاليف البيئية: إن الهدف من هذه المرحلة هو تحديد إجمالي التكاليف البيئية على مستوى المؤسسة من خلال النظام المحاسبي المطبق والذي يقوم بحصر عناصر التكاليف.
- مرحلة تصنيف التكاليف البيئية: وفي هذه المرحلة يمكن تصنيف تكاليف برامج الحد من التلوث في المؤسسات الصناعية التكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة وفقا لنوع النشاط اللازم للحد من التلوث الذي تتجه المؤسسة نحو تخفيضه.

2- طرق قياس التكاليف البيئية:

- رغم الصعوبات التي تواجه القياس المحاسبي لتكاليف التلوث فإنها كالعديد من الجهود المبذولة والمحاولات المحاسبية لغرض إنجاز ذلك القياس نظرا لأهميته من خلال إتباع طرق وأساليب غير مباشرة منها:
- طريقة الاستجابة والتأثير: فهي تتركز على وجود علاقة سببية بين التلوث والأثر الذي يحدثه على الأصول البشرية أو المادية كالمباني، الآلات والمعدات مثلا: فقياس تكاليف علاج المرضى الناتج عن التلوث، يكون من خلال قياس التكاليف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بذلك. ²
 - طريقة تغيير الإنتاجية: يقوم هذا الأسلوب على ملاحظة التغير المادي في الإنتاج المرتبط بتغيرات معينة في البيئة، فمثلا يمكن أن يؤدي تلوث الهواء إلى التأثير بالسلب على الإنتاجية الزراعية، أي انخفاض الإنتاج كما ونوعا. ³
 - طريقة تكاليف الإحلال: ينتج عن التلوث وتدهور البيئة أضرار بالأصول والموارد المختلفة، كالأراضي و العقارات، وفي هذه الحالة يمكن حساب تلك التأثيرات عن طريق حساب تكاليف إحلالا لأصلا لمتأثر، أو تكاليف إرجاعه إلى حالته الأصلية التي كان عليها. ⁴

¹ -مهوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، مرجع سبق ذكره، ص: 74-75.

² -سعيد سياف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية، مرجع سبق ذكره، ص: 70.

³ -مضى عبد الله حمد، أثر قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي، مرجع سبق ذكره، ص: 66.

⁴ -نفس المرجع أعلاه، ص: 66.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

- طريقة التكاليف الوقائية: من المعروف أن الإنسان بشكل عام يفضل تجنب المخاطر، وهذا يعني أنه يعطي أولوية للإجراءات التي يمكن أنتقيه من حدوث كارثة بيئية، حيث تتمثل التكاليف الوقائية (البيئية) في هذه الحالة في الفرق بين تكلفة الإنفاق على السكن.¹

ثانيا: الإفصاح المحاسبي البيئي.

يعتبر الإفصاح عن التكاليف البيئية مؤشرا هاما ذو اتجاهين، فهو يوضح ما إذا كانت الشركات مدركة للقضايا البيئية التي قد تؤثر في وجودها من جهة، ويمثل مستخدمي القوائم المالية مقياسا للوقوف على الأحداث البيئية وجهود المنشآت نحو الإدارة البيئية، والآثار المترتبة عليها من جهة أخرى.

أ- تعريف الإفصاح المحاسبي البيئي وأهميته.

1- تعريف الإفصاح المحاسبي البيئي:

هو ذلك الأسلوب أو الطريقة التي تستطيع المؤسسة من خلالها إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم المالية والتقارير الملحقة بها.²

2- أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي: تظهر أهمية الإفصاح البيئي في تحقيق من الأهداف الآتية نذكر منها:³

- تلبية احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية من المعلومات المتعلقة بالالتزامات البيئية للمؤسسة.
- ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بمدى وفاء المؤسسة بمسؤولياتها اتجاه البيئة.
- يساعد الإفصاح في التحليل بكفاءة الموارد الاقتصادية للدولة في ضوء المتغيرات البيئية مما يؤدي إلى زيادة ثقة في المؤسسات.

ب- أثر الإفصاح المحاسبي البيئي في تفعيل التنمية المستدامة ومتطلباته.

1- أثر الإفصاح المحاسبي البيئي في تفعيل التنمية المستدامة: للإفصاح المحاسبي البيئي دور في دعم التنمية المستدامة من خلال:⁴

- إشعار إدارة الشركة والأطراف ذات الصلة بحجم الاستنزاف للموارد الطبيعية وحجم الأضرار البيئية الناجمة عن ذلك.

¹ - منى عبد الله حمد، أثر قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي، مرجع سبق ذكره، ص: 67.

² عمر فاني، أهمية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص: 08.

³ مهنات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، مرجع سبق ذكره، ص 89.

⁴ -الواحد الغازي محمد حسين، دور المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي في تفعيل التنمية المستدامة، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 309-310.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

- يعطي الإفصاح البيئي للسياسيين الصورة المستقبلية عن حجم الآثار المالية لممارسة الشركات لأنشطتها على البيئة الحالية.

2- متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي:

هناك العديد من المتطلبات التي ينبغي توفرها ويتوجب إظهارها في القوائم المالية حتى تتلاءم مع الطبيعة المميزة للمعلومات الاجتماعية والبيئية وهذه المتطلبات تتلخص بما يلي:¹

- استحداث حد أدنى من القواعد التي تلاءم طبيعة النظام المحاسبي الذي يقوم بإنتاج مخرجات محاسبية لأغراض اجتماعية بيئية وليست اقتصادية فحسب، ومنها ما يلي:
- الملائمة للغرض الاجتماعي والبيئي بتوخي البساطة والدقة والوضوح؛
- الإفصاح عن كافة الأنشطة الاجتماعية والبيئية للوحدة الاقتصادية والتي تختلف من مؤسسة لأخرى ومن وقت لآخر في نفس المؤسسة؛
- توحيد الممارسة البيئية والاجتماعية في المؤسسات المماثلة؛
- قابلية القوائم المالية للمراجعة الخارجية.
- استحداث المعايير الملائمة للتقدير المحاسبي الاجتماعي والبيئي: هناك العديد من وجهات النظر التي تناولت موضوع الإفصاح عن البيانات المحاسبية البيئية وأهمها:
- أن يتم إلحاق نظام المحاسبة البيئية والبيانات المحاسبية البيئية بالنظام التقليدي للمحاسبة المالية؛
- أن يكون هناك نظام محاسبي بيئي مستقل وذلك حتى لا يتم الاكتفاء بالملاحظات والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية المنشورة.

ب- أنواع وطرق الإفصاح المحاسبي البيئي:

1- أنواع الإفصاح المحاسبي:²

- الإفصاح الإلزامي: يتطلب هذا النوع من الإفصاح ضرورة توضيح معلومات الأداء البيئي الخاصة بتأثيرات نشاط المؤسسة على البيئة وإجراءاتها فيما يتعلق بحماية وتحسين البيئة من أخطاء التلوث. وتعتبر هذه الإجراءات

¹ جبار بوكثير، بسمه مناخ، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعية، الملتقى الوطني حول: إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، ص:14.

² -جبار بوكثير، بسمه مناخ، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعية، مرجع سبق ذكره، ص:12.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

امتثالاً لمجموعة من القوانين والتشريعات البيئية المحددة من طرف جهات حكومية أو منظمات مهنية تلزم المؤسسة العمل على حماية واستدامة البيئة.

- الإفصاح الطوعي (الاختياري): يتم هذا النوع من الإفصاح بشكل اختياري، وتلتزم المؤسسة به وفق القرارات الإدارية داخلية مرتبطة بالمؤسسة ذاتها، ويتم بموجبه إعلام مستخدمي البيانات المالية عن مدى مساهمة المؤسسة بالمحافظة على البيئة من التلوث و التدهور البيئي استناداً إلى مجموعة من العوامل منها القيم و المبادئ الأخلاقية، العرف، مستوى الوعي البيئي وثقافة المؤسسة...

2- طرق الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية: وتتمثل فيما يلي:¹

- طريقة الدمج: يتم الإفصاح عن التكاليف البيئية ضمن القوائم التقليدية أي يكون جنباً إلى جنب في صلب القوائم المالية لأنه هو المفضل حيث يسمح بتطبيق مفاهيم بيئية جديدة منسجمة مع المفاهيم المالية.
- طريقة الفصل: يتم الإفصاح عن التكاليف البيئية في تقارير منفصلة عن القوائم المالية وملحقاً، مع الإبقاء على القوائم المحاسبية المالية التقليدية كما هي. ويمكن توضيح ذلك من خلال القوائم المالية التالية:

¹ - بومعروف فاطمة الزهراء، مساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة، مرجع سبق ذكره، ص: 55

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

جدول رقم (2-1): يوضح قائمة الدخل بعد تعديلها بالآثار البيئية.

الملاحظات	البيان	جزئي	كلي
	صافي المبيعات	XX	
	تكلفة المبيعات	XX	
	محمل الربح		XX
	مصرفات إدارية وعمومية	XX	
	مصرفات بيئية	XX	
	مخصصات بخلاف الإهلاك	XX	
	مخصصات بيئية	XX	
	بدلات حضور وانتقال مجلس الإدارة	XX	
	إجمالي المصروفات		<u>XX</u>
	محمل الربح		XX
	إيرادات تمويلية	XX	
	إيرادات أوراق مالية	XX	
	فوائد دائنة	XX	
	إيرادات أخرى	XX	
	أرباح رأس مالية	XX	
	مصرفات أخرى	(XX)	<u>XX</u>
	صافي الربح قبل الضريبة		XX
	الضريبة		XX
	صافي الربح بعد الضريبة		XX

المصدر: منى عبد الله حمد، أثر قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2014، ص: 73

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

جدول رقم (3-1): قائمة المركز المالي بعد تعديلها بالآثار البيئية.

الصافي	مجمع الاهتلاك	التكلفة	البيان	الملاحظات
			الأصول طويلة الأجل	
XX	XX	XX	الأصول الثابتة	
XX	XX	XX	الأصول الثابتة البيئية	
XX		XX	مشروعات قيد التنفيذ	
XX		XX	مشروعات بيئية قيد التنفيذ	
XX			استثمارات طويلة الأجل	
XX			مجموع الأصول طويلة الأجل	
			الأصول المتداولة	
		XX	المخزون	
		XX	المدينون	
		XX	نقدية بالصندوق والبنوك	
	XX		مجموع الأصول المتداولة	
			الالتزامات المتداولة	
		XX	بنوك دائنة	
		XX	مخصصات	
		XX	مخصصات بيئية	
		XX	أقساط مستحقة السداد	
		XX	موردون	
		XX	دائنو توزيعات	
		XX	الالتزامات البيئية	
		XX	حسابات دائنة	
	XX		مجموع الالتزامات المتداولة	
XX			رأس المال العامل	
XX			الإجمالي	
			حقوق الملكية	
XX			رأس المال	
XX			الاحتياطات	
XX			أرباح مرحلة	
XX			أرباح العام	
X			الإجمالي	

المصدر: منى عبد الله حمد، أثر قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2014، ص: 74

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

جدول رقم (1-4): قائمة التدفقات النقدية بعد تعديلها بالآثار البيئية.

كلي	جزئي	البيان	ملاحظات
		أولاً: التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل	
	(+)	مقبوضات نقدية	
	()	مشتريات نقدية ومدفوعات موردين	
	()	أجور مدفوعة	
	(+)	نقدية متولدة من أنشطة التشغيل	
	()	فوائد محلية وخارجية مدفوعة	
	()	ضرائب دخل مدفوعة	
	(+)	فوائد مقبوضة	
	(+)	توزيعات مقبوضة	
	(+)	متحصلات أخرى	
	()	مدفوعات أخرى	
	(+)	التدفقات النقدية من الأنشطة البيئية	
XX		ثانياً: التدفقات النقدية من النشاط الاستثماري	
	()	مدفوعات لاقتناء أصول ثابتة	
	()	مدفوعات لاقتناء أصول بيئية	
	()	استثمارات في أوراق مالية محلية	
	(+)	متحصلات بيع أصول ثابتة	
	(+)	متحصلات بيع أصول بيئية	
	(+)	متحصلات بيع استثمارات مالية	
	(+)	التدفقات النقدية من الأنشطة البيئية	
XX		ثالثاً: التدفقات النقدية من النشاط التمويلي	
	()	سداد قروض طويلة الأجل	
	(+)	متحصلات من قروض طويلة الأجل	
	()	توزيعات أرباح مدفوعة	
XX		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	
XX		رصيد النقدية أول الفترة	
XX		رصيد النقدية آخر الفترة	
		نقدية بالصندوق	
		نقدية بالبنوك	
		بنوك دائنة	

المصدر: منى عبد الله حمد، أثر قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2014، ص: 75

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية السابقة لدراسة المحاسبة البيئية والتنمية المستدامة

المطلب الأول: الدراسات العربية للمحاسبة البيئية والتنمية المستدامة

1. دراسة: (الظاهر خامره 2006 / 2007)

بعنوان: المسؤولية البيئية والاجتماعية مدخل لمساهمة المؤسسة الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة
(حالة سوناطراك).

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على المؤسسات الاقتصادية والتزاماتها البيئية والاجتماعية بغرض المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة وذلك من خلال إبراز مجموعة من الإجراءات الطوعية الكفيلة بتحقيق ذلك إلى جانب مراعاة السياسات البيئية الأخرى.

النتائج الدراسة:

- أ- يتنافى مفهوم التنمية المستدامة والآثار الخارجية للمؤسسة الاقتصادية كون السوق فشل في تخصيص الموارد الاقتصادية في حالة وجود هذه الآثار أو ما يعرف بفوات السوق.
- ب- التنمية المستدامة لا تعتبر مقيدة لنشاط المؤسسة الاقتصادية إذا تجاوزت هذه الأخيرة الحجم المسموح به من التلوث.

التوصيات المقترحة:

- أ- على الحكومات الساعية لتحقيق التنمية المستدامة إرساء مفهوم المسؤولية البيئية والاجتماعية وذلك بتقنينها في الأنظمة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية لتصبح أداة فعالة وبديلة لأدوات السياسة البيئية.
- ب- إن الالتزام بالمسؤولية البيئية والاجتماعية لا يقتصر فقط على مؤسسة سوناطراك وإن كانت الدراسة تشملها بل هي الالتزام المشترك لكل المؤسسات الاقتصادية مهما كان حجمها ونشاطها وكانت ظروفها.

2. دراسة: (خليل إبراهيم رجب)

بعنوان: المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها

هدفت الدراسة إلى إمكانية إعداد معلومات محاسبية تعبر عن المسؤولية البيئية، ومدى دور الوحدة الاقتصادية في تقليل المخاطر الناجمة عن التلوث البيئي بالنسبة للعاملين وأفراد المجتمع والبيئة.

النتائج الدراسة:

- أ- يعد سلوك تعامل متخذي القرار مع الأخطار التي تصيب العاملين والوحدة الاقتصادية والمجتمع أحد العوامل المهمة لنجاح الوحدة الاقتصادية ودورها في حماية البيئة.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

ب- وجود نظام للمحاسبة البيئية يساعد على تزويد الإدارة والجهات الرقابية بتقارير ومعلومات تبين حجم الأضرار والمساهمات البيئية للوحدة الاقتصادية وتحديد نقاط الضعف عن الأداء البيئي.

التوصيات المقترحة:

- أ- حماية وتطوير أصول الوحدة بما ينسجم مع متطلبات الحفاظ على البيئة والعاملين والمجتمع.
- ب- تطوير أساليب اتخاذ القرار والتخطيط وتحديد الأولويات عن طريق الإدراك الشامل والمنظم لأنشطة الوحدة.
- ت- إصدار القوانين التي توجب الوحدات الاقتصادية بالتزام المعايير الدولية ذات العلاقة بحماية البيئة والمجتمع من التلوث.

3. دراسة: (د. عمر إقبال توفيق المشهداني، د علي خلف الركابي، سنة 2011)

بعنوان: دور المحاسبة في المحافظة على البيئة ودعم التنمية المستدامة

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح وتقييم دور المحاسبة في تحقيق التنمية المستدامة وأيضاً إلى بيان مساهمة المحاسبة والنظام المحاسبي في المحافظة على البيئة ودعم التنمية المستدامة.

نتائج الدراسة:

- أ- إن المنافع الناتجة من مزاولة المنشأة نشاطها لا تعتبر منافع حقيقية إذا لم تؤخذ عناصر البيئة بالحسبان، مما يحتم على المنشأة ضرورة تحميل الخسائر الناتجة عن تدهور البيئة.
- ب- رغم الصعوبات التي تواجه المنشآت الصناعية فيما يتعلق بتطبيق المحاسبة البيئية أو محاسبة التنمية، إلا أنه توجد قناعات بضرورة قياس وتحليل التكاليف البيئية.

التوصيات المقترحة:

- أ- العمل على تفسير التنمية المستدامة من خلال ثلاثة إبعاد اقتصادية، اجتماعية، وبيئية
- ب-حث الجهات الأكاديمية بإجراء المزيد من الدراسات والأبحاث في مجال قياس وتحليل التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
- ت- ضرورة وضع وصياغة قواعد محاسبية توضح وتضبط وتحدد متطلبات القياس والعرض عن معلومات البيئة والتنمية، من خلال إصدار معيار محاسبي يلزم الشركات بإعداد القوائم المالية تأخذ بنظر الاعتبار الإفصاح عن بيانات التنمية المستدامة وبما يتلاءم مع المتغيرات البيئية الحديثة.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

4. دراسة: (د. علاء جاسم)

بعنوان: إدارة الكلفة البيئية ودورها في التنمية البيئية المستدامة

هدفت الدراسة إلى توضيح العلاقة بين إدارة الكلفة البيئية والتنمية المستدامة، وأيضاً قياس التكاليف البيئية وبيان مدى أثرها على التنمية البيئية المستدامة.

نتائج الدراسة:

ومن أهم النتائج المتوصل إليها كون إدارة الكلفة البيئية هي حلقة الوصل بين الإدارة البيئية والأنشطة الاقتصادية للمنظمة، وأن هناك قاسم مشترك تسعى الإدارة البيئية للوصول إليه وهو تحسين الأداء البيئي الاقتصادي وتنمية القدرات البشرية لتحقيق التنمية المستدامة في المجتمع.

التوصيات المقترحة:

يجب الاهتمام بالتنمية المستدامة لأن الأجيال القادمة تريد بيئة نظيفة فيجب على المصانع الاهتمام بالبيئة المحيطة من خلال القضاء أو التقليل من التلوث البيئي.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية للمحاسبة البيئية والتنمية المستدامة.

1- دراسة: (Christopher and Babington, 2002)

بعنوان:

The French blain social –Pragmatikmodule for the development of accounting for the environ mon

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مفهوم وأهمية المحاسبة عن البيئة في إطار عرض التجربة الفرنسية حيث اعتمدت هذه الدراسة على ، المنهج التحليلي وأوضحت أن المحاسبة البيئية هي نظام لإنتاج المعلومات عن الأداء البيئي، كما يعد استجابة مرضية لحاجة أصحاب المصلحة إلى معلومات ذات بعد بيئي من ناحية وتجاوبا مع آثار التشريعات على نشاط التنظيم من ناحية أخرى ، كما أبرزت الدراسة أن كل منشأة فرنسية بها أكثر من 300 عامل بإعداد قائمة بيئية تقدم معلومات كمية غير مالية، مثل كمية ملوث المحقق، وعرضت الدراسة نموذجيا للقائمة البيئية عن تلوث الماء، كما ورد عن الدراسة تقديم معلومات عن تحليل عناصر التلوث، في السنة المالية والسابقة والأنشطة التي قامت بها في مكافحة التلوث وتحديد تكاليف التجاوب مع المطالب البيئية. وخلصت هذه الدراسة إلى أن بعض المنشآت الفرنسية أعدت هذه القائمة وكان ذلك وفقا لمتطلبات وزارة البيئة للحد من التلوث والإفصاح عن أداء المنشآت في هذا المجال.

2-دراسة **Environnemental Accounting protection Agence**

(EPA(2002)

بعنوان: **Environmental Project: Enhancing supply chain**

performance with Environmental Cost Information

قامت لجنة حماية البيئة في الولايات المتحدة الأمريكية بتعزيز برنامج للمحاسبة البيئية تأخذ في الحسبان الاعتبارات البيئية والتكاليف المرتبطة بها، مثل تكاليف الحد من التلوث وذلك عند بداية ونهاية عملية الإنتاج، ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم الإعداد لبرنامج المحاسبة عن البيئة (EPA) فهو عبارة عن برنامج أو خطة عمل للمحاسبة البيئية مهمة تشجيع وحث الملاك وأصحاب المنشآت لفهم نطاق التكاليف البيئية المرتبطة بنشاطهم ودمج هذه التكاليف في عمليات صنع القرار، وذلك من خلال دراسة نظرية تحليلية للعديد من الدراسات و التنظيمات

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

المهتمة بمهنة المحاسبة، فقد تبين من الدراسة أن معظم المنشآت تتخفي التكاليف البيئية ولا تتم معالجتها أو احتسابها، مما يؤثر على القرارات الإدارية المختلفة مثل قرارات الشراء والإنتاج و خلطة الإنتاج. و تعمل وكالة حماية البيئة الأمريكية EPA على دمج نظام المحاسبة الإدارية بحيث يتم برنامج المحاسبة عن التكاليف البيئية، وعلى أن يتم التصريح بها بدقة وشفافية تامة وتصاغ هذه النظم في مجموعة من القرارات مشتملة على قرارات التخطيط وتقييم الأداء، مما يؤدي إلى زيادة كفاءة النظم الإدارية والتنظيمات المخولة باتخاذ القرارات لاتخاذ الخطوات اللازمة للحد من الإهدار و التلوث و كجزء من مهمات برنامج المحاسبة البيئية.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

المطلب الثالث: مميزات الدراسة

من خلال دراستنا التي قمنا بمعالجتها وفحصها والتي تتعلق بالمحاسبة البيئية ودورها أو أهميتها في تحقيق التنمية المستدامة على مستوى مختلف المؤسسات وخاصة الاقتصادية منها، حيث سنقوم في هذا الجزء بالمقارنة النسبية بينها وبين الدراسات السابقة التي وضعت في تحليل دراستنا ومساعدتها في فهم سريع لموضوع محل الدراسة، أو بمعنى آخر سنستخلص أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين دراستنا وبين الدراسات التي تم الاستعانة من خلالها. حيث تعتبر أهمها في:

أوجه التشابه:

- هدفت هنا دراستنا إلى تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسة الاقتصادية وكيف بواسطتها يتم تفعيل وتحقيق التنمية المستدامة بشتى الطرق.

أما بالنسبة للدراسات السابقة:

1- بالنسبة لدراسة عمر إقبال توفيق المشهداني تهدف إلى توضيح وتقييم دور المحاسبة في تحقيق التنمية المستدامة إلى بيان مساهمة المحاسبة والنظام المحاسبي في المحافظة على البيئة ودعم التنمية المستدامة

2- بالنسبة لدراسة الطاهر خامرة

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على موضوع هام يتعلق بالمؤسسات الاقتصادية والتزاماتها البيئية والاجتماعية بغرض المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة.

3- بالنسبة لدراسة خليل إبراهيم رجب

هدفت الدراسة إلى إمكانية إعداد معلومات محاسبية تعبر عن المسؤولية البيئية، ومدى دور الوحدة الاقتصادية في تقليل المخاطر الناجمة عن التلوث البيئي بالنسبة للعاملين وأفراد المجتمع والبيئة.

4- بالنسبة لدراسة (د. علاء جاسم)

هدفت الدراسة إلى توضيح العلاقة بين إدارة الكلفة البيئية والتنمية المستدامة، وأيضاً قياس التكاليف البيئية وبيان مدى أثرها على التنمية البيئية المستدامة.

5- بالنسبة لدراسة (Christopher and Babington, 2002)

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مفهوم وأهمية المحاسبة عن البيئة في إطار عرض التجربة الفرنسية

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

6- بالنسبة لدراسة Environnemental Accounting protection Agence EPA (2002)

قامت لجنة حماية البيئة في الولايات المتحدة الأمريكية بتعزيز برنامج للمحاسبة البيئية تأخذ في الحسبان الاعتبارات البيئية والتكاليف المرتبطة بها، مثل تكاليف الحد من التلوث وذلك عند بدء ونهاية عملية الإنتاج، ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم الإعداد لبرنامج المحاسبة عن البيئة (EPA).

كل ما قمنا بتوضيحه هنا أوجه التشابه من وجهة نظر الهدف التي تسعى إليه كل دراسة من الدراسات السابقة ودراستنا محل الدراسة

أوجه الاختلاف:

نوضح هنا أن الاختلاف الرئيسي الذي جاء بين الدراسات اعتبر المواضيع المختلفة للدراسات ولدراستنا الحالية حيث أن كل دراسة توضح مجال أو مشكلة معينة تختلف على الأخرى، وربما تسعى لغرض واحد ولكنها تعبر على سبل وطرق أخرى حيث أهم الاختلافات تمثلت فيما يلي:

1- دراسة عمر إقبال عاجلت موضوع دور المحاسبة في المحافظة على البيئة ودعم التنمية المستدامة حيث يوضح هذا الموضوع الدور الرئيسي التي تسعى من خلاله مختلف المؤسسات بتحقيقه والقيام بمنهج وبرنامج أو نظام فعال للمحاسبة وطرق منهجية تؤدي للحفاظ على البيئة وتساعد في دعم التنمية المستدامة.

2- دراسة الطاهر خامرة حيث أن الموضوع الذي قام بعلاجه ودراسته في بحثه هو عن المسؤولية البيئية والاجتماعية مدخل لمساهمة المؤسسة الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة (حالة سوناطراك) وهنا يتحدث هذا الموضوع المسؤولية البيئية الاجتماعية هي الأداة الأساسية التي تساعد أو تركز عليها المؤسسات الاقتصادية على تحقيق التنمية وتفعيلها باستراتيجيات جيدة محيطة بالتكنولوجيا المتطورة، وهناك اختلاف آخر في هذه الدراسة يتمثل في هدف آخر لها وهو كما يهدف بحثنا إلى إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع لإبراز مدى التقارب والتجاوب الذي تحضي به المسؤولية البيئية والاجتماعية في مؤسساتنا الاقتصادية.

3- دراسة خليل إبراهيم رجب جاء موضوع دراسته بعنوان المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها والتي تفحص وتعالج المحاسبة البيئية ودورها في إدارة الخطر وآثاره الناتجة من المخلفات والنفايات وكيف تقاوم هذه الآثار والسلبيات المتأتبة من ظاهرة التلوث والسياسات المتبعة لذلك عن طريق الإفصاح عنها بأساليب مختلفة.

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

4- دراسة (د.علاء جاسم) أتت دراسته بعنوان إدارة الكلفة البيئية ودورها في التنمية البيئية المستدامة ومغزى هذه الدراسة يوحي أن إدارة الكلفة هي البرنامج أو النظام الرئيس الذي ينظم قياس الكلفة ودورها وأهميتها في تحقيق وتفعيل التنمية المستدامة في المؤسسات بمختلف أنواعها.

5- The French blain social –Pragmatikmodule for the development of accounting for the environ mon

تعني هذه الدراسة بأن المحاسبة البيئية هي نظام لإنتاج المعلومات عن الأداء البيئي ويعتبر نظام فعال لقياس وتقييم الأداء كما يعد استجابة مرضية لحاجة أصحاب المصلحة إلى معلومات ذات بعد بيئي من ناحية وتجاوبا مع آثار التشريعات على نشاط التنظيم من ناحية أخرى أصحاب المصلحة إلى معلومات ذات بعد بيئي من ناحية وتجاوبا مع آثار التشريعات على نشاط التنظيم من ناحية أخرى، توضح هذه الدراسة أن الأداء البيئي عولج في مؤسسة أجنبية وتوضح طبيعة السياسة التي اتبعتها مثل تلك هذه المؤسسات.

6- دراسة (Environnemental Accounting protection Agence EPA 2000)

Environmental Project: Enhancing supply chain performance with Environmental Cost Information

فهو عبارة عن برنامج أو خطة عمل للمحاسبة البيئية مهمة لتشجيع وحث الملاك وأصحاب المنشآت لفهم نطاق التكاليف البيئية المرتبطة بنشاطهم ودمج هذه التكاليف في عمليات صنع القرار فقد تبين من الدراسة أن معظم المنشآت تخفي التكاليف البيئية ولا تتم معالجتها أو احتسابها، مما يؤثر على القرارات الإدارية المختلفة مثل قرارات الشراء والإنتاج وخططة الإنتاج.

قمنا هنا بتوضيح أوجه الاختلاف من جهة عنوان كل موضوع من الدراسات السابقة التي تم ذكرها والاستعانة بها في تحليل دراستنا وبين دراسة بحثنا محل الدراسة

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية وأثرها على التنمية المستدامة

الخلاصة:

يحتاج تحقيق هدف التنمية المستدامة إلى إحراز تقدم متزامن في أربعة أبعاد على الأقل وهي : الاقتصادية، البشرية، التكنولوجية والبيئية. وبتزايد نسب التلوث والخراب البيئي زادت الحاجة إلى المحاسبة عن الالتزامات والتكاليف الناتجة عن البيئة لما تشكله قضايا البيئة من مشاكل اقتصادية تؤثر على الجميع . كما أن عدم وجود إلزام بإفصاح بيئي ، وفي ظل غياب قياس وعرض الآثار البيئية مع نقص الوعي بالإفصاح البيئي ، وتبقى مصداقية وشمول ودقة المعلومات البيئية صعبة المنال . ويبقى للمحاسبة دورا إيجابيا ومهم في إنجاح خطط التنمية الاقتصادية ، ويبرز هذا الدور في تقديم المعلومات التي تساعد على التوزيع الأمثل للموارد المتوفرة من خلال توفير المعلومات اللازمة والملائمة لإنجاح خطط التنمية . ولا بد من عملية التوفيق بين التنمية والبيئة . لتحقيق التنمية الاقتصادية .

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية لمؤسسة الزغبيات
للجبس

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الزغبيات للجبس

تمهيد:

بعد استعراض وتوضيح أهم المفاهيم النظرية التي تم ذكرها والتطرق إليها في الفصل السابق الخاصة بكل من المحاسبة البيئية والتنمية المستدامة، سيتم في هذا الفصل محاولة الإطلاع على الواقع الحقيقي الذي يسير في المؤسسات المختلفة حيث خصصنا في دراستنا هذه بالضبط شركة الزغبيات لإنتاج الجبس كونها لها تأثيرات بيئية وأنها تهتم أو تعمل على تطبيق المحاسبة البيئية وقياس التكاليف الناجمة عن الأضرار البيئية ووجوب الإفصاح بها في مختلف قوائمها البيئية. ومن خلال هذا سنتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة الزغبيات للجبس

المبحث الثاني: الطرق والأدبيات المستخدمة في الدراسة الميدانية

المبحث الثالث: نتائج الدراسة الميدانية ، تفسيرها ومناقشتها

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الزغبيات للجبس

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة الزغبيات للجبس

إن تعدد المؤسسات في بلدنا سواء كانت صناعية أو تجارية، والسيطرة الصناعية في مجال المؤسسات أدى بنا إلى اختيار إحدى الشركات الصناعية لإنتاج الجبس، وتلعب هذه المؤسسات دورا هاما لما توفره من مواد تساعد وبالدرجة الأولى على التوسع العمراني في بلادهم، بما أن مثل هذه المؤسسات تعتمد كثيرا على ذا النظام وقع اختيارنا على هذه المؤسسة، ألا وهي مؤسسة الزغبيات لإنتاج الجبس.

المطلب الأول: تقديم بطاقة فنية للمؤسسة الزغبيات للجبس

الفرع الأول: التعريف بمؤسسة الزغبيات

أولا: نشأت المؤسسة

مؤسسة الزغبيات منبثقة عن المؤسسة العمومية الاقتصادية لإنتاج الجبس سابقا، أنشأت سنة 1973 تحت رقم 771.د.73.213، من طرف كتابة الدولة للتخطيط وكانت آن ذاك تكلفه المشروع 1.049.000.00 دج وأُنجزت من طرف الشركة الفرنسية (كرال بيكس) ودخلت حيز الإنتاج في 03 فيفري 1985، طبقا ل: لائحة المجلس الوطني لمساهمة الدولة الصادرة في 25 سبتمبر 1997 التعليمية رقم: 03 المؤرخة في 03 ماي 1998، للسيد رئيس الحكومة، وبناءا على قرار المجلس الوطني لمساهمة الدولة بتاريخ: 14 جويلية 1998، المتعلق بالحل المسبق للمؤسسة العمومية وحدة إنتاج الجبس. وطبقا للائحة المصادق عليها من طرف الجمعية العامة الاستثنائية للمؤسسة العمومية الاقتصادية (وحدة الجبس)، المنعقدة بتاريخ: 02 أوت 1998، المتضمنة الحل المسبق للمؤسسة.

بناءا على ما ذكر، تم تأسيس شركة الزغبيات بتاريخ: 29 سبتمبر 1998 شركة ذات أسهم رأسمالها الاجتماعي: 5.832.000 دج أما الآن أصبح 20.000.000.00 دج مقسمة على 5800 سهم: مبلغ السهم الواحد 1000 دج مملوكة كلها من طرف المساهمين، وانطلقت الشركة عملها بتاريخ: 01 ديسمبر 1998.

ثانيا: موقع ومحتوى المؤسسة

تقع مؤسسة الزغبيات لإنتاج الجبس في المنطقة الصناعية "حاسي خليفة" على بعد 30 كلم شرق مدينة الوادي بمحاذاة الطريق الوطني رقم 16، حيث تحتوي المؤسسة على مجموعة من وسائل النقل من شاحنات نقل البضائع، جرافات، رافعات... الخ

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الزغبيات للجبس

والمساحة الإجمالية تقدر ب: 24025م²، أما المساحة المغطاة تقدر ب: 13331.8م²، كما ان عدد المساهمين 58 مساهما.

ثالثا: القدرة الإنتاجية للمؤسسة

تقدر ب:

أ- القدرة الإنتاجية اليومية: 60 طن؛

ب- القدرة الإنتاجية السنوية: 21000 دج.

أما أنواع الإنتاج فتتمثل في:

أ- الجبس المكسي، كيس 40 كلغ ورقي، كيس بلاستيكي 20 كلغ.

الفرع الثاني: أهداف الشركة

أولا: في مجال الإنتاج: تتمثل فيما يلي:

أ- تحسين نوعية إنتاج الجبس؛

ب- إنشاء وحدة لصنع القوالب الإسمنتية؛

ت- إنشاء منتجات أخرى مشتقة من الجبس، مثل القوالب الزخرفية؛

ث- إنشاء وحدة لصنع الطباشير؛

ج- إنشاء وحدة لصناعة طلاء البناء؛

ح- إنشاء وحدة لصناعة البلاط بكل أنواعه؛

ثانيا: في مجال الخدمات: تتمثل فيما يلي:

أ- تحسين عملية كراء وسائل وعتاد الأشغال؛

ب- تحسين الخدمات الخاصة بالصناعة والتحويل؛

ت- تحسين الخدمات الخاصة بالتوزيع والتسويق.

ثالثا: في مجال الإنجاز: تتمثل فيما يلي:

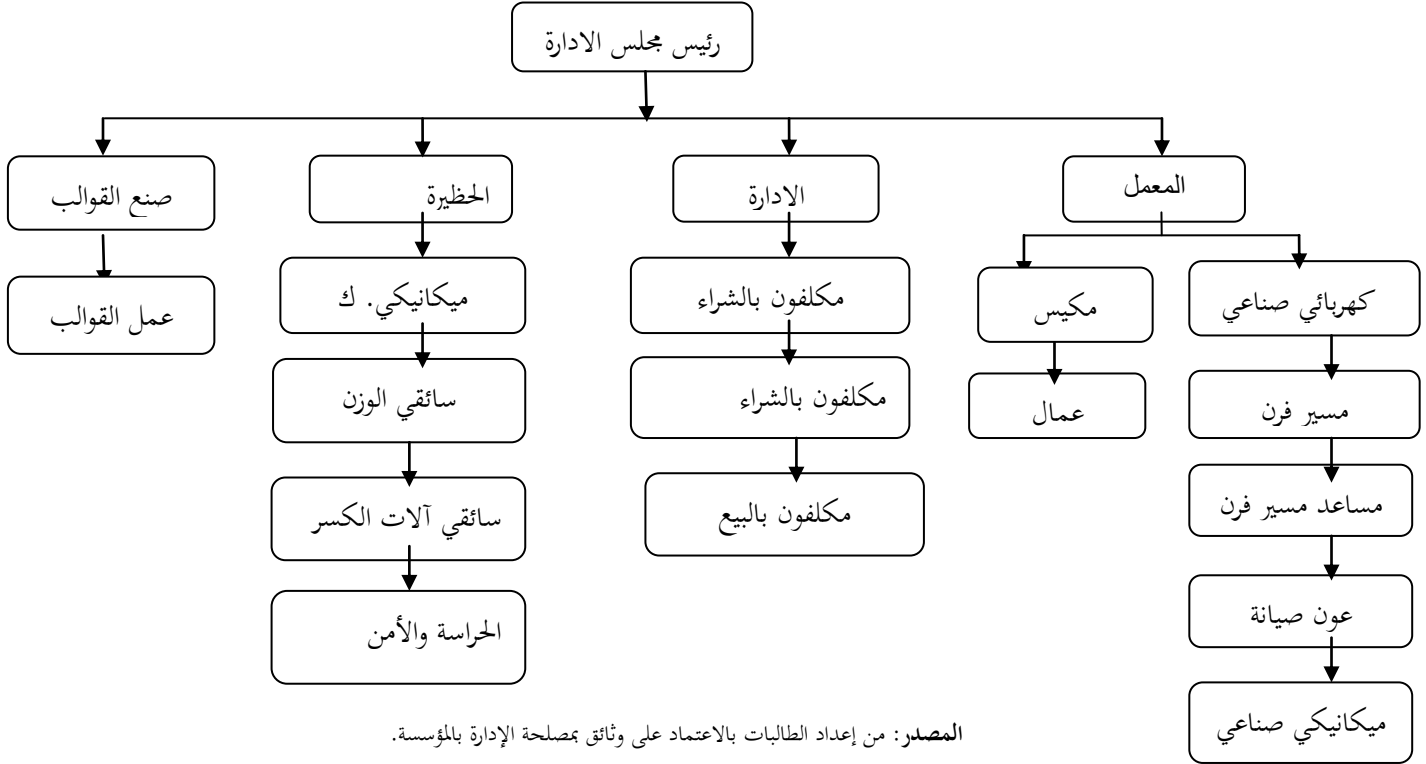
تأمل بقيام عملية الأشغال العمومية، كالبناء وتعبيد الطرق والري.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الرغيبات للجبس

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي ونظام العمل لمؤسسة الرغيبات للجبس

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم (2-3): شكل توضيحي يبين الهيكل التنظيمي لمؤسسة الرغيبات لإنتاج الجبس بحاسي خليفة



الفرع الثاني: شرح الوظائف الهيكلية في المؤسسة

أ- رئيس مجلس الإدارة : هو المكلف الرئيسي للشركة منفذ قرارات مجلس الإدارة وهو المسؤول المباشر لجميع خصوصيات المؤسسة سواء على الصعيد الداخلي أو الخارجي.

ب- المكلف بشؤون العمال والإدارة: وهو من يقوم بالعمليات التالية:

- 1- عملية تنقيط العمال(تسجيل عملية الحضور)؛
- 2- منح العطل والساعات الإضافية؛
- 3- أجور العمال ... صندوق الضمان الاجتماعي... الخ؛
- 4- تسجيل جميع الحركات الصادرة والواردة.

ت- مصلحة التسويق: هي العمود الرئيسي للشركة وهمزة وصل بين المؤسسة والحاسب المعتمد وتتمثل

وظائفها فيما يلي:

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الزغبيات للجبس

1- مكلف بالمخالصة والفواتير:

- عملية بيع الجبس بأنواعه؛
- الصندوق؛
- منح فواتير البيع للزبائن والمحاسب؛
- رقابة سير الصكوك البنكية؛
- تسديد صكوك المشتريات؛
- القيام بعملية تقديم الخدمات (كراء العتاد مثل آلية الحفر والرافعة).

2- أمين المخزون: وتتمثل وظيفته في:

- تحرير سندات الدخول والخروج للسلع؛
- الجرد المادي للسلع في نهاية السنة؛
- أمانة الصندوق.

3- أمين الصندوق: تتمثل وظيفته في أمانة الصندوق من خلال التحصيل النقدي والتسديد عن طريق الصندوق.

4- مسير الفرن: وهو المكلف بمراقبة آليات المعمل من فتح وغلق آلات التشغيل وكذلك مسئول في غياب الإدارة بعد نهاية العمل.

5- مساعد مسير الفرن: وهو منفذ أوامر مسير الفرن.

6- المكيس: يقوم بوضع الأكياس في صمامات الكيسة والرقابة على المكيسة في حالات العطب.

7- عمال التعبئة والتنظيم: يقوم بالعمليات الآتية:

- الشحن؛
- تنظيف الجبس المتناثر؛
- توضيب الأكياس وربطها (البلاستيكية).

8- عون الصيانة والميكانيكي: يقوم بالعمليات التالية:

- تشحيم آلات المصنع (يومية، أسبوعية، شهرية)
- تصليح الإعطاب.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الزغبيات للجبس

9- ميكانيكي وخراط: يقوم بعمليات الخراطة لبعض قطع الغيار.

10- كهربائي صناعي: يقوم بجمع الإعطاب الكهربائية العامة للمصنع.

11- الحراسة والأمن: حراسة المعمل داخليا وخارجيا ومراقبة الدخول والخروج.

المطلب الثالث: أهمية تحديد التكلفة ونظام العمل في المؤسسة الزغبيات للجبس

الفرع الأول: أهمية تحديد التكلفة

نظرا لحداثة الشركة وصغر حجمها فإنها توجد صعوبات في تحديد تكلفة الإنتاج داخل الشركة وهذا راجع لغياب المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف) في معالجة وضعية الشركة.

كما تكتسب هذه الوظيفة قدرا من الأهمية، حيث تقوم بدراسة وقياس كافة التكاليف الفعلية لكل عنصر من عناصر الإنفاق، كما تقوم بتحديد التكلفة الإجمالية للنشاط أو للوحدة المنتجة حسب الأقسام الرئيسية والفرعية.

كما تعد هذه الوسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على:

أ- عرض التكاليف: تكلفة المادة الأولية، اليد العاملة، التوزيع.... الخ

ب- تصنيف التكاليف: وتمت تصنيفها كالتالي:

1- تكاليف مباشرة وغير مباشرة؛

2- تكاليف متغيرة وثابتة؛

3- تكاليف حقيقية ومعيارية.

ت- تحميل التكاليف: يتم باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الزغبيات للجبس

الفرع الثاني: نظام العمل في شركة الزغبيات للجبس

يبلغ عدد العمال في الشركة 22 عاملاً، موزعين كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (2-5): يوضح توزيع العمال في الشركة

الوظيفة	عدد العمال
رئيس مدير عام	1
مسير تجاري	1
مخزني	1
مسير مستخدمين	1
عون تعبئة	6
سائق	2
رئيس الإنتاج	1
مسير فرن	2
مساعد مسير فرن	2
حارس	2
ميكانيكي صناعي	2
كهربائي صناعي	1
المجموع	22

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

كما نشير إلى أن الشركة تتبع نظام 08/03 في عملية تشغيل قسم الإنتاج بوجه خاص، حيث أن عملية الإنتاج مستمرة 24 ساعة / 24 ساعة يقوم بها ثلاثة أفواج

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الزغبيات للجبس

المبحث الثاني: الطرق والأدبيات

تتمحور الدراسة التطبيقية على دراسة حالة شركة الزغبيات من خلال اعتمادها للمحاسبة البيئية ومدى تأثيرها على التنمية المستدامة، حيث يشمل هذا المبحث على تحديد الطرق والأدوات المستعملة في جميع البيانات المستعملة في الدراسة.

المطلب الأول: الطرق المتبعة في الدراسة

أ- المنهجية المتبعة

من أجل المعرفة والوقوف على دراسة أهمية المحاسبة البيئية في تفعيل التنمية المستدامة، تم استخدام منهجين أولهما تمثل في المنهج الوصفي التحليلي وهو الأسلوب الذي يحاول وصف وتقييم واقع، أهمية المحاسبة البيئية في تفعيل التنمية المستدامة، اعتمدنا على هذا المنهج كان من أجل الإلمام بجميع جوانب الموضوع وزيادة المعرفة، أما المنهج الثاني المتبع متمثل في "دراسة حالة شركة الزغبيات ش.ذ.أ"، من خلال نظام المحاسبة البيئية المعمول هناك" وهذا من أجل إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، وقد استخدمنا مصدرين أساسيين للمعلومات.

1- مصادر ثانوية: من أجل معالجة الجانب النظري للبحث اتجهنا نحو المصادر الثانوية والتي تمثلت في بعض الكتب والمراجع العربية وقليلًا من المراجع الأجنبية والمقالات، والملتقيات والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة المتمثلة في الأطروحات والمذكرات

2- المصادر الأولية: لمعالجة الجانب التطبيقي للبحث اتجهنا واعتمدنا على وثائق شركة الزغبيات والمتمثلة في مختلف القوائم المالية التي اعتمدها في قياس والإفصاح على تكاليفها البيئية.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الزغبيات للجبس

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية

من أجل معالجة الموضوع اعتمدنا على أدوات تتمثل فيما يلي:

الفرع الأول: مقابلات شخصية:

اتجهنا في فترة دراستنا إلى موقع الشركة وطرحنا بعض الأسئلة على مدير الشركة وأيضا محاسبها ومفاده:

- كيف يتم حل مشاكل التلوث الناتج من عملية الإنتاج عندكم؟
- وما هي الإستراتيجية المتبعة لتفادي ومنع هذا أو حتى التقليل من خطورة الوضع وهل المنهجية المحاسبية المتبعة عندكم ساعدت في هذا؟
- كان ردهم أن هناك مبادرة من الشركة أن تحسن الوضع القائم في الشركة وأنهم قاموا بإيجاد بعض الحلول قد لا تكون كافية لهذا أما بالنسبة لبرنامج المحاسبة البيئية فهو قائم بالشركة وهو نظام أساسي لها للمحافظة على استدامتها واستمرارها.

الفرع الثاني: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية:

أولا: التكاليف التي تتحملها مؤسسة الزغبيات

أ- التكاليف الصريحة بالمؤسسة

- وهي التكاليف الظاهرة الناجمة جراء معالجة الآثار السلبية للغبار على الآلات ومختلف المراكز وتشمل:
- 1- تكاليف منع تلوث الغبار من ورشات العمل والآلات أثناء العملية الإنتاجية، وفي منطقة تفرغ الجبس وكذا تنظيف المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة لتوفير الأمن والراحة للعمال؛
 - 2- تكاليف حصلت عن غرس الأشجار وخلق المساحات الخضراء وتنظيفها؛
 - 3- تكاليف معالجة النفايات التي تتحملها المؤسسة؛
 - 4- التكاليف الخاصة بالضرائب والرسوم التي يجب دفعها باعتبار نشاط المؤسسة مصنف ضمن الأنشطة الملوثة للبيئة.

جدول رقم (2-6): يوضح التكاليف الصريحة للشركة سنة من 2013 إلى 2017

السنة	التكلفة (دج)
2013	16338221
2014	30236900
2015	28735200
2016	28651401
2017	30861413

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف الشركة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الزغبيات للجبس

ب- التكاليف الضمنية

وهي التكاليف البيئية التي لم تدركها المؤسسة وتحملها المجتمع كتكلفة علاج الأفراد العاملين أو المقيمين قرب المؤسسة من أمراض التلوث، وتتمثل في:

- 1- التكلفة المرتبطة بآثار الغبار على مختلف البنايات والمواقع والآلات على مستوى خط الإنتاج وخارجه؛
- 2- التكاليف المرتبطة بعلاج العمال والسكان المقيمين بالقرب من المؤسسة من أمراض التلوث باختلافها؛
- 3- التكاليف المرتبطة بعلاج آثار التلوث على النشاط والإنتاجية؛
- 4- التكاليف المرتبطة بعلاج التلوث على النبات وخاصة على أوراقها.

رغم أن المؤسسة تعالج وتحمل أغلب هذه التكاليف إلا أنها لا تفصح عليها في قوائمها المالية تحت اسم تكاليف بيئية، حيث قمنا بتحليل جميع الحسابات حتى توصلنا إلى البيئية منها.

ت- **تكلفة الإصابة بأمراض التلوث:** بصورة عامة فإن لطبيعة الوظيفة وما ينتج عن ذلك من نوعية العمل ومكان العمل (من حيث القرب أو البعد من مصدر التلوث) دور كبير ومؤثر في مقدار وحجم إصابة الأفراد العاملين بأمراض التلوث؛ وسيتم تقدير هذه التكلفة بتحديد تكلفة العلاج الطبي.

جدول رقم: (2-7): يوضح تقدير نسبة الحالات المصابة بكل نوع من أمراض التلوث في شركة الجبس.

المرض	نوع المرض	2013	2014	2015	2016	2017
الجلد	التهابات جلدية	0.01	0.05	0.03	0.027	0.015
الجهاز التنفسي	السعال	0.06	0.062	0.068	00	00
	ضيق التنفس	00	0.01	0.012	00	0.01
العين	التهاب فالعين	00	00	0.026	00	00
	الدمع فالعين	0.02	00	0.08	00	00
الأنف	حساسية الأنف	0.03	0.041	0.039	00	00
	التهاب الأنف	0.011	00	0.09	00	00
نسبة مجمل أمراض التلوث		0.13	0.16	0.35	0.027	0.016

المصدر: من إعداد الطالبات باعتماد على معلومات مقدمة من طرف الشركة.

من خلال الجدول أعلاه تبين أن الضوضاء والغبار والغازات الناتجة عن صناعة الجبس تأثير مباشر على الجلد، الجهاز التنفسي، العين، الأنف بنسب متفاوتة، حيث نلاحظ أن أكبر نسبة للأمراض هي تلك المتعلقة بالجهاز التنفسي.

ث- **تكلفة الانخفاض الحاصل في الطاقة الإنتاجية لمؤسسة الزغبيات نتيجة أضرار التلوث:** يتم تقدير تكلفة الانخفاض في الإنتاجية في أي مؤسسة كانت من خلال نقص الإنتاج الفعلي للعامل بسبب مرضه وتعطله عن العمل، والمتمثلة من خلال الجدول التالي:

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الرغيبات للجبس

جدول رقم (2-8): تكلفة الطاقة الإنتاجية الضائعة نتيجة أمراض التلوث

السنة	عدد العمال	الإنتاج (طن)	إنتاج العامل (طن/اليوم)	قيمة إنتاج العامل (اليوم/دج)	عدد أيام الغياب	تكلفة الطاقة الإنتاجية الضائعة (دج)
2013	40	10060	0.83	17430	511	8906730
2014	33	91650	7.61	159810	10	1598100
2015	33	50600	4.62	97020	10	970200
2016	30	66440	8.27	173670	89	15456630
2017	22	33220	8.27	173670	209	36297030

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات المؤسسات.

ج- **تكلفة الأضرار البشرية الناتجة عن الموت المفاجئ بسبب التلوث:** يتم تقدير هذه التكلفة بتحديد القيمة الحالية للعائد المتوقع مدى الحياة الذي يخسره المجتمع نتيجة الوفاة المبكرة لعمال المؤسسة بسبب إصابتهم بأمراض التلوث، أما المؤسسة فتتمثل خسائرها في حجم الإنتاج الذي كان من المتوقع أن يحققه العامل المتوفى خلال حياته الإنتاجية في حال عدم إصابته بالمرض ووفاته المبكر.

ح- **قياس تكلفة الأضرار المادية بمؤسسة الرغيبات بالوادي:** يتعدى الأثر السلبي للملوثات من الأضرار البشرية إلى الأضرار المادية بالمؤسسة، وغالبا ما تتمثل هذه الأضرار في تدهور الخواص الفنية والكيميائية لبعض الممتلكات مما يتسبب في رداءة أدائها وسرعة امتلاكها، الأمر الذي يتطلب مزيدا من الجهود الخاصة بصيانتها، وأهم ملوث يظهر في هذه المؤسسة والذي له تأثير كبير هو كمية الغبار المنبعث.

ثانيا: **المزايا المحققة لمؤسسة الرغيبات للجبس بحاسي خليفة بالوادي:** تتمثل الميزة التي استطاعت الشركة تحقيقها بقياسها للتكاليف البيئية في جودة منتجاتها إضافة إلى انخفاض تكاليفها، من خلال كل من الجانب الاقتصادي والبيئي والاجتماعي كما يلي:

أ- **الجانب الاقتصادي:** تتمثل في كل من:

الجدول رقم (2-9): يوضح الجانب الاقتصادي للمؤسسة .

السنة	المبيعات	القيمة المضافة (دج)	إنتاج (طن/سنة)	إنتاجية العامل (طن)	رأس المال المستثمر (دج)
2013	7128206	3354758039	10060	0.83	583200000
2014	6948021	2746956054	91650	7.61	583200000
2015	7558724	3259475847	50600	4.62	583200000
2016	8214952	3769458263	66440	8.27	583200000
2017	8957552	4164386987	33220	8.27	583200000

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على وثائق الشركة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الرغيات للجبس

من خلال الجدول السابق يتبين لنا التطور المتزايد لكل المبيعات والقيمة المضافة و تذبذب في الإنتاج وأيضاً عدم ثبات لإنتاجية العامل مع بقاء رأس المال المستثمر ثابت وهو ما يؤكد الأداء الاقتصادي الجيد من خلال الكفاءة في استخدام الموارد وتحسين قيمة المخرجات، ويوضح هذا التطور نتيجة إيجابية لجهد الشركة.

ب- الجانب البيئي: يتمثل في الجدول الموالي:

الجدول رقم (2-10): الجانب البيئي للشركة

السنة	الاستثمارات البيئية	كمية الغبار المتطاير (Mgr/M ³)	استهلاك الطاقة الكهربائية	استهلاك المازوت	استهلاك المياه M ³
2013	0.00	00	-	-	-
2014	49272259	8	-	-	-
2015	54300015	6	10643220	-	-
2016	13364276	3	-	-	-
2017	0.00	00	11543677	49503050	2520000

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على وثائق الشركة.

ت- الجانب الاجتماعي: يتمثل الأداء الاجتماعي في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-11): الجانب الاجتماعي بالمؤسسة

السنة	طبيعة عمل المؤمن	نوع الإصابة	مكان الإصابة	عدد الأيام الضائعة	التكلفة الإجمالية للحوادث
2013	-	-	-	-	-
2014	-	-	-	-	-
2015	-	-	-	-	-
2016	عامل يومي	التواء	القدم اليسرى	10	5755.05
2017	عامل يومي	رضوض	اليدين اليسرى	10	-
	عامل على مستوى الآلة	جروح	الكف الأيسر	511	382154.416
	مسئول إدارة	كسر جراء سقوط من علو	الفقرة السادسة من الرقبة		

المصدر: إعداد الطالبات بالاعتماد على وثائق الشركة.

من خلال هذا الجدول يتبين الدور الفعال للحفاظ على البيئة على تخفيض عدد حوادث العمل إلى حادث واحد ألا أن في سنة 2017 زادت عدد الحوادث وهو ما يعكس زيادة الأيام الضائعة للعمال وبالتالي انخفاض إنتاجية العامل كما تطرقنا لها في الأداء الاقتصادي، هذا من ناحية السلامة أما الصحة فإن المؤسسة تحتوي على مركز طبي، حيث إذا لوحظ وجود عامل مريض لا يتأقلم ومكان عمله فيتم تغييره إلى مكان أفضل له، مع متابعة المرضى منهم وتقديم العلاج والإسعافات.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الرغيبات للجبس

الفرع الثالث: الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية

أولاً: المعلومات البيئية المراد الإفصاح عنها بمؤسسة الرغيبات: تتحمل المؤسسة مجموعة من التكاليف نتيجة اهتمامها البيئية وتمثل في:

أ- تكاليف الرقابة على الأداء البيئي: هي التكاليف التي تهدف المؤسسة من خلالها إلى الرقابة على التلوث لمنع حدوثه أو تخفيفه؛ وتضم كل من تكاليف المنع وتكاليف حصر التلوث كما يلي:

1- تكاليف المنع: تعرضت المؤسسة للعديد من الشكاوى من طرف السكان المجاورة بسبب التلوث الناجم عن عملية التصنيع، وهذا راجع لعدم وجود أنظمة وأجهزة لمنع حدوث التلوث بالمؤسسة.

2- تكاليف الحصر والقياس: وهنا حاولت المؤسسة معرفة سبب مصدر التلوث الذي كان مصدره من كمية التي بالهواء الطلق التي يفوق ارتفاعها ارتفاع جدار المؤسسة وقامت بشراء غرفة التحكم في الهواء والتي يتم طرح الهواء الملوث في الأرض عوضاً عن الهواء الطلق.

ب- تكاليف الفشل في الرقابة على الأداء البيئي: قبل صدور القوانين التي تجبر المؤسسة على الحفاظ على بيئتها والجو الملائم للعمل وحماية محيطها الداخلي والخارجي؛ انجر عنه تلوث هوائي هائل وخاصة فيما يتعلق بالغبار الناتج عن صناعة الجبس بدءاً من المحتجزة حتى التوزيع؛ لذا قامت المؤسسة بعدها بمعالجة هذا التلوث متحملة تكاليف جراه متمثلة في:

1- التكاليف الصريحة: وهي التكاليف المرئية الناتجة عن معالجة الآثار السلبية للغبار على الآلات ومختلف المراكز وتشمل:

- تكاليف إزالة تلوث الغبار من ورشات العمل والرافعات أثناء العملية الإنتاجية، وفي منطقة تفريغ الجبس وكذا تنظيف المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة لتوفير الأمن والراحة للعمال.

- تكاليف معالجة النفايات التي تتحملها المؤسسة.

- التكاليف الخاصة بالضرائب والرسوم التي يجب دفعها باعتبار نشاط المؤسسة مصنف ضمن الأنشطة الملوثة للبيئة، وكذا الحساب الخاص بإعادة الجبل إلى ما كان عليه عند الانتهاء منه؛ أما الغرامات وما شابهها تتحملها المؤسسة باعتبارها مؤسسة خاصة، مع الشكاوى التي تعرضت لها من قبل السكان المجاورين للمصنع.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الرغيات للجبس

- غرس الأشجار وتنظيفها أمام المؤسسة ولكن بنسبة ضئيلة

جدول رقم (2-12): التكاليف الصريحة المحتملة من قبل المؤسسة

التكاليف المحتملة	المبالغ (دج)
تكاليف الخدمات	17100000
امتلاك أجهزة الرقابة على التلوث	500000
تكاليف غسل الرافعة من التلوث	2000000
تكاليف أجهزة الرقابة على التلوث	2566400
تكاليف الصيانة	200000
أجور العمال تنظيف الورشات	4888988
أجور عمال تنظيف المساحات الخضراء	3606025

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على معلومات المؤسسة

2- التكاليف الضمنية: وهي التكاليف البيئية التي لم تدركها المؤسسة وتحملها المجتمع كتكلفة علاج

الأفراد العاملين من أمراض التلوث، وتتمثل في:

- التكلفة المرتبطة بآثار الغبار على مختلف البنايات والمواقع والرافعات على مستوى خط الإنتاج.

- التكاليف المرتبطة بوقاية العمال من أمراض الناجمة عن التلوث وهي تكاليف التغذية.

- التكاليف المرتبطة بعلاج آثار التلوث على النشاط والإنتاجية.

الجدول رقم (2-13): التكاليف البيئية الضمنية المحتملة من قبل الشركة

السنة	التكاليف الصريحة (دج)	التكاليف الضمنية (دج)				مجموع التكاليف البيئية (دج)
		علاج المرضى العاملين	خسائر الطاقة الإنتاجية	الصيانة	علاج المرضى المقيمين بالقرب من المصنع	
2013	16338221	2900000	8906730	8250000	0.00	36394951
2014	30236900	4700000	1598100	32054727	0.00	68589727
2015	28735200	4300000	970200	41837249	0.00	75842649
2016	28651401	5100000	15456630	22756823	0.00	71964854
2017	30861413	3900000	36297030	12846349	0.00	83904792

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على وثائق المؤسسة

ثانيا: محاولة الإفصاح عن المعلومات البيئية لمؤسسة الرغيات

قمنا باقتراح نموذج للإفصاح عن التكاليف البيئية من خلال التقارير المالية المتعارف عليها في مجال

الحاسبة مع التعديلات التي تخص أعباء المسؤولية البيئية كما يلي:

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الرغيات للجبس

الجدول رقم (2-14): قائمة المركز المالي (الأصول المعدلة بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية)

الأصول	إجمالي 2017	إهلاك رصيد 2017	صافي 2017
أصول غير جارية			
تثبيتات معنوية	-	-	-
تثبيتات عينية	497367873	163982331	333385542
أراضي	1,032,550.00	-	1,032,550.00
مباني	394112873	163982331	230130542
تثبيتات عينية أخرى	2835275791	1488060332	1347215459
تثبيتات ممنوح امتيازها	0.00	0.00	0.00
تثبيتات يجري إنجازها	0.00	0.00	0.00
صافي الأصول الخاصة بمجال المساهمات البيئية	3332643664	1652042663	1680601001
مباني وإنشاءات الرقابة على التلوث	2566400	500000	2066400
أجهزة الرقابة على تلوث الهواء	0.00	0.00	0.00
معدات تقنية المخلفات السائلة	0.00	0.00	0.00
مخزون مواد تقنية المخلفات الصناعية	0.00	0.00	0.00
مجموع صافي الأصول الخاص بالأنشطة البيئية	2566400	500000	2066400
تثبيتات مالية	0.00	0.00	0.00
سندات موضوعة موضع معادلة	0.00	0.00	0.00
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقه بها	0.00	0.00	0.00
سندات أخرى مثبتة	0.00	0.00	0.00
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	20643200	-	20643200
ضرائب مؤجلة على الأصل	0.00	0.00	0.00
مجموع الأصل غير جاري	3355853264	-	1703310601
أصول جارية			
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	865723433		865723433
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة	0.00	0.00	0.00
الزبائن	869711239		869711239
المدينون الآخرون	197482128		197482128
الضرائب وما شابهها	164575627		164575627
حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة	0.00	0.00	0.00
الموجودات وما شابهها	0.00	0.00	0.00
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى	0.00	0.00	0.00
الخزينة	352468741		352468741
مجموع الأصول الجارية	2449961168	-	2449961168
المجموع العام للأصول المعدل بالمساهمات البيئية	5805814432	1652042663	4153271769

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الرغيات للجبس

الجدول رقم (2-15): قائمة المركز المالي (الخصوم المعدلة بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية)

2017	الخصوم
	رؤوس الأموال الخاصة
583200000	رأس المال تم إصداره
0.00	علاوات واحتياطات-احتياطات مدمجة(1)
0.00	فوارق إعادة التقييم
0.00	فارق المعادلة(1)
759641729	نتيجة الصافية(نتيجة صافية حصة المجمع(1)
1410643851	رؤوس الأموال خاصة أخرى- ترحيل من جديد
0.00	حصة الشركة المدمجة(1)
0.00	حصة ذوي الأقلية(1)
2753485580	المجموع 1
	الخصوم الغير جارية
118138000	قروض وديون مالية
0.00	ضرائب(مؤجلة ومرصود لها)
433200	ديون أخرى غير جارية
0.00	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
118571200	مجموع الخصوم الغير جارية(2)
	الخصوم الجارية
1015421358	موردون محاسبات ملحقه
219645822	ضرائب
0.00	ديون أخرى
0.00	خزينة سلبية
1377076589	مجموع الخصوم الجارية(3)
4130562169	مجموع عام للخصوم
17000000	تمويل الأصول الخاصة بالأنشطة البيئية
0.00	الرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة
4147562169	مجموع الخصوم المعدلة بيئيا

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الرغيات للجبس

الجدول رقم (2-16): قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية

البيان	2017
رقم الأعمال	8957552862
تغير مخزونات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع	657425800
الإنتاج المثبت	0.00
إعانات الاستغلال	0.00
إنتاج السنة المالية	9614978662
المشتريات المستهلكة	5215472358
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	235119317
استهلاك السنة المالية	5450591675
القيمة المضافة للاستغلال (1-2)	4164386987
أعباء المستخدمين	2591286307
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	295487439
الفائض الإجمالي للاستغلال	1277613241
المنتجات العملية الأخرى	48625726
الأعباء العملية الأخرى	180380584
المخصصات للاهلاك والمؤونات	230031372
استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات	867201285
النتيجة العملية	51687172
المنتجات المالية	159246728
الأعباء المالية	-107559556
النتيجة المالية	266806284
أجور عمال تحسين المظهر الجمالي للبيئة	328427304
تكلفة عمليات الرقابة على تلوث الهواء	200000
تكلفة معالجة المخلفات السائلة	0.00
المخصصات للاهلاك والمؤونات	-1652042663
المساهمات البيئية الإجبارية	52509377
المساهمات البيئية الاختيارية	19443633
النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6+7+8)	1569955805
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	49854100
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية	433200

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الرغيات للجبس

1519668505	النتيجة الصافية للأنشطة العادية
0.00	العناصر الغير العادية - المنتوجات (يطلب تعيينها)
0.00	العناصر الغير العادية - الأعباء (يطلب تعيينها)
1519668505	النتيجة غير العادية
1519668505	النتيجة الصافية للسنة المالية المعدلة بالمساهمة البيئية

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ثالثا: انعكاس الإفصاح البيئي على التنمية المستدامة بمؤسسة الرغيات لإنتاج الجبس:

أ- البعد الاقتصادي: ويتمثل في:

- 1- تجنب الضرائب البيئية التي تفرضها الدولة على النشاطات غير المحافظة على البيئة.
- 2- تخفيض من مستويات الاستهلاك المبذود للطاقة عن طريق تغيير نمط الاستهلاك واستعمال المعدات التي من شأنها تخفيض نسبة استهلاك الطاقة مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة الإنتاج وزيادة مداخيل الشركة.
- 3- تخفيض مستوى الإنتاج تدريجيا وذلك راجع لنقص عدد العمال.
- 4- برغم من نقص غيابات العمال الناتجة عن التدهور إلا أن نسبة الإنتاجية للعمال ثابتة.
- 5- الحصول على غرامة تأخير من الضمان الاجتماعي.
- 6- ثبات مستوى المبيعات خلال السنة.

ب- البعد الاجتماعي: يتمثل فيما يلي:

- 1- المحافظة على صحة العمال من خلال توفير الحليب أثناء دخولهم وأثناء خروجهم من العمل.
- 2- تحسين المستوى المعيشي للعمال من خلال توفير منحة الحضور وتحفيزهم.
- 3- التقليل من مصاريف التي يتحملها العمال، والمتعلقة بالعلاج عن التلوث البيئي.
- 4- رفع معنويات العمال من خلال تحسين مناخ العمل داخل المؤسسة من خلال تركيب غرفة هواء عجلة جارفة للتقليل من التلوث.

ت- البعد البيئي: يتمثل فيما يلي:

- 1- إهمال المظهر البيئي من غرس الأشجار وتهيئة المساحات الخضراء.
- 2- إزعاج السكان المجاورة للمؤسسة بسبب التلوث الجوي.
- 3- وجود كمية كبيرة من التيف (المادة الأولية لصناعة الجبس) في الهواء الطلق ووفق ارتفاعها ارتفاع جدار المؤسسة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الزغبيات للجبس

- 4- عدم وجود لوحة تعليمات الحريق.
- 5- انعدام التشجير في المؤسسة.
- 6- زيادة شكاوى السكان المجاورة سنوياً.
- 7- عدم وجود مطفأة 50 PG كغ عند خزان الوقود ومطفأة 9 PG كغ عند حظيرة العتاد.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الزغبيات للجبس

المبحث الثالث: نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها

سيتم في هذا البحث عرض نتائج الدراسة المتوصل إليها، حيث يتناول المطلب الأول نتائج الدراسة، وسنحاول في المطلب الثاني مناقشتها

المطلب الأول: نتائج الدراسة الميدانية

وتتلخص فيما يلي :

الفرع الأول: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية

تضمنت الفقرة التمهيدية مجمل الطرق والقواعد التي تمت على أساسها قياس مختلف التكاليف البيئية للشركة والتي تمثلت أساسا في:

- أ- تهتم الشركة التكاليف الصريحة لها نتيجة معالجة الآثار السلبية، حيث أن قيمتها مع كل سنة
- ب- تأخذ الشركة بعين الاعتبار مختلف التكاليف الضمنية التي تحملها المجتمع ولم تدركها التي كانت بقيم متفاوتة من سنة إلى أخرى، وتمثلت في كل من:
 - 1- التكلفة المرتبطة بآثار الغبار على مختلف البنايات والمواقع والآلات على مستوى خط الإنتاج وخارجه؛
 - 2- التكاليف المرتبطة بعلاج العمال والسكان المقيمين بالقرب من المؤسسة من أمراض التلوث باختلافها؛
 - 3- التكاليف المرتبطة بعلاج آثار التلوث على النشاط والإنتاجية؛
 - 4- التكاليف المرتبطة بعلاج التلوث على النبات وخاصة على أوراقها.
- ت- تقدير تكلفة الإصابة بأمراض التلوث
- ث- تكلفة الطاقة الإنتاجية الضائعة نتيجة أمراض التلوث
- ج- المزايا المحققة لشركة الزغبيات للجبس بحاسي خليفة بالوادي، والتي تتمثل في الجوانب الأساسية التي تعتمد عليها الشركة في المحاسبة البيئية لديها وهي كالآتي:
 - 1- الجانب الاقتصادي للشركة.
 - 2- الجانب البيئي للشركة
 - 3- الجانب الاجتماعي بالمؤسسة

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الرغيبات للجبس

الفرع الثاني: الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية

من خلال ما تطرقنا إليه في هذه الدراسة الإفصاح البيئي حيث أننا أسقطناه على مؤسسة الرغيبات لإنتاج الجبس حيث أنها تتحمل مجموعة من التكاليف إذا تقوم بالإفصاح عنها كالآتي:

أ- تعمل على تحديد تكاليف الرقابة على الأداء البيئي، حيث تصنف إلى:

1- تكاليف المنع،

2- تكاليف الحصر والقياس

ب- تقوم بقياس تكاليف الفشل في الرقابة على الأداء البيئي، وتقسم إلى:

1- التكاليف الصريحة

2- التكاليف الضمنية

ت- محاولة الإفصاح عن المعلومات البيئية لشركة الرغيبات، وكانت كالاتي:

1- قائمة المركز المالي (الأصول المعدلة بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية)؛

- قائمة المركز المالي (الخصوم المعدلة بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية)؛

- قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية.

2- تقوم الشركة بانعكاس الإفصاح البيئي على التنمية المستدامة على مختلف الجوانب التي تهتم بمعالجتها

والمتمثلة في:

- البعد الاقتصادي؛

- البعد البيئي؛

- البعد الاجتماعي.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة الزغبيات للجبس

المطلب الثاني: مناقشة ما توصلت إليه الدراسة الميدانية

الفرع الأول: ملاحظات مسجلة : متمثلة كالاتي :

أولاً: النتائج

- أ- المصنع في حالة توقف للصيانة؛
 - ب- وجود كمية كبيرة من التيف (المادة الأولية لصناعة الجبس) في الهواء الطلق ويفوت ارتفاعا ارتفاع جدار الشركة؛
 - ت- عدم وجود لوحة تعليمات الحريق؛
 - ث- انعدام التشجير في الشركة؛
 - ج- غياب الرقابة داخل شركة الزغبيات هذا ما يزيد في الآثار السلبية للتلوث حيث يؤدي إلى نقص في فعالية التنمية لديهم.
- نلاحظ على مستوى الشركة وجود عمل جماعي لمهام الوظيفة أو المصلحة الواحدة، ووجود نظام للمحاسبة البيئية التي تسعى من خلالها تحقيق التنمية واستدامتها بهدف استمرارية نشاطها.
- من خلال الدراسة الميدانية نلاحظ أن للشركة جوانب مختلفة تهدف لتحقيق المبتغى المرجو من استخدام وتطبيق المحاسبة البيئية.

ثانياً: الاستنتاجات المتوصل إليها

من خلال النتائج المتوصل إليها توصلنا إلى جملة من الاستنتاجات متمثلة فيما يلي :

- أ- تركيب مصفاة للغبار داخل المصنع؛
- ب- إنشاء مستودع أو حظيرة للمواد الأولية (التيف) أو إزالته تماماً؛
- ت- توفير لوحة تعليمات الحريق؛
- ث- توفير إناء به رمل ومجرفة؛
- ج- توفير مطفاة PG 50 كغ عند خزان الوقود، ومطفاة PG 9 كغ حظيرة العتاد؛
- ح- توفير إناء به رمل ومجرفة؛
- خ- العمل على التشجير على كامل محيط الشركة للتقليل من انتشار الغبار للخارج.

خلاصة الفصل

يعتبر القياس والإفصاح المحاسبي البيئي أداة يستعملها العديد من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، أي أنه مصدر هام للباحثين والأطراف ذوي المصلحة من خلال تزويدها بالمعلومات الضرورية حول الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمؤسسة.

يمثل القياس والإفصاح المحاسبي البيئي عبارة عن دراسة تفصيلية للقوائم المالية ومختلف التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسة وفهمها من أجل معرفة الوضعية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمؤسسة وقد تطرقنا لأهم المفاهيم حول القياس والإفصاح وطرق قياسه، وكذلك أجرينا الدراسة التطبيقية من خلال قياس مختلف التكاليف والإفصاح عن القوائم المالية المعدلة بالوفاء بالمسؤولية البيئية باعتبارهم الركائز الأساسية التي تعتمد عليهم دراستنا من أجل الوصول إلى الهدف المراد تحقيقه من عملية القياس والإفصاح المحاسبي البيئي من خلال مجموعة من الخطوات تبدأ بتحديد الهدف وتنتهي بوضع التوصية المناسبة بشأن نتائج عملية القياس والإفصاح.

الخاتمة

وفي نهاية الدراسة قد توصلنا أن للمحاسبة البيئية أهمية بالغة في تحسين أداء المؤسسات وبه قد يؤدي إلى تفعيل التنمية المستدامة التي تسعى المؤسسة والاقتصاد جاهدا لتحقيقها ويرجع لوضع برنامج تنظيمي يقيس التكاليف البيئية التي تسعى المؤسسات جاهدة لتخفيضها والإفصاح على المعلومات البيئية والمحاسبية المتوفرة من أجل تسهيل قراءتها وفهمها لمخذي القرار.

وقد لوحظ في دراستنا أن هناك صعوبة في تحقيق التوازن بين الجانب النظري والجانب التطبيقي حيث أن الجانب النظري وحده يحتاج إلى دراسة معمقة ومستفيضة شاملة أكثر مما قمنا بدراسته، أما الجانب الميداني يحتاج إلى كفاءة ومهارة وفعالية تتجاوز دراستنا الميدانية التي قمنا بها لمعرفة مدى أهمية المحاسبة البيئية في تحقيق وتفعيل التنمية المستدامة لدى المؤسسات الاقتصادية، دراسة حالة بشركة الزغبيات للجبس، توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتوصيات.

أولاً: اختبار الفرضيات

وانطلاقاً من مضمون الدراسة يتجلى تأكيد الفرضيات التي تم وضعها:

أ- **الفرضية الأولى:** المحاسبة البيئية تعتبر نظام كامل بحد ذاته يتم من خلال استعمالها في المؤسسات بشكل منظم ودوري، الذي قد تؤدي بدورها إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في استدامة التنمية واستمرارها وكذلك تسهل العمليات البيئية وقياسها بشكل أبسط وإلزامية الإفصاح عنها.

ب- **الفرضية الثانية:** أكدت هذه الفرضية أن هناك حد أساسي لتحقيق التنمية ألا وهو الحد البيئي الذي تم التطرق إليه في المطلب الثاني للمبحث الأول المتعلق بالأدبيات النظرية للمحاسبة البيئية والتنمية المستدامة، حيث يعتبر هذا الحد ركيزة أو أساس يتم من خلاله وجوده والعمل به على نجاح وتحسين التنمية المستدامة .

ت- **الفرضية الثالثة:** أيضاً هناك تأكيد لهذه الفرضية التي تم التوصل إليها في المطلب الثالث في المبحث الأول الذي يمثل لنا الأدبيات النظرية، حيث أن للقياس السليم للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في مختلف القوائم المالية التي بحوزة المؤسسة لها أثر إيجابي يقوم على معرفة كل عملية صغيرة أو كبيرة قامت بها المؤسسة وحلت بها عدة مشاكل ومخاطر تعيقها وإمكانية ضبطها بالطرق والأساليب المختلفة والوصول إلى أداء بيئي جيد وفعال للشركة.

ثانيا: النتائج

من بين النتائج التي توصلنا إليها:

- أ- يعد البعد البيئي هو البعد الأهم في التنمية المستدامة؛
- ب- تعتبر التنمية المستدامة مطلباً رئيسياً لتحقيق العدالة والإنصاف في توزيع مكاسب التنمية والشروات؛
- ت- تعد المحاسبة البيئية الوسيلة التي يمكن من خلالها الحكم على مدى التزام المؤسسات الاقتصادية في المحافظة على البيئة بما توفره من معلومات عن التكاليف البيئية؛
- ث- أن هناك إمكانية لتطبيق المحاسبة البيئية لغرض قياس وتحديد المدخلات والمخرجات البيئية والإفصاح عنها؛
- ج- وجود أثر للقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تقييم وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.

ثالثا: التوصيات

ومن التوصيات المقترحة المتمثلة فيما يلي:

- أ- ضرورة تشكيل لجنة لتنمية الوعي البيئي ونشر الثقافة البيئية لكل الإدارات والعاملين في المؤسسات الاقتصادية ونشرها في الوسطية الداخلي والخارجي للمؤسسة من أجل المساهمة في حماية البيئة والمحافظة عليها؛
- ب- ضرورة الإفصاح في القوائم المالية وملحقاتها عن الأنشطة البيئية الضرورية الرئيسية وتكاليفها، أو الإفصاح عنها في تقارير الأداء البيئي الفرعية؛
- ت- اتخاذ جملة من التدابير التي من شأنها أن تحسن من مدى مراعاة إدماج البعد البيئي في التسيير؛
- ث- ترشيد استغلال الموارد الطبيعية التي تعتمد في عملية الإنتاج؛
- ج- استخدام آلات غير مضرّة بالبيئة والتي ليس لها آثار سلبية.

رابعاً: آفاق الدراسة

بعد عرضنا وتحليلنا ومعالجتنا لموضوع البحث والنتائج واقتراحنا للتوصيات، طرأت لنا نقاط أخرى يمكن

أن تكون موضوعات بحوث أخرى وإشكاليات تنتظر المعالجة وهي :

أ- التنمية المستدامة الفعالة لنجاح المؤسسات الاقتصادية؛

ب- تطبيق المحاسبة البيئية كنظام مستقل بذاته في صيرورة نشاط المؤسسة؛

ت- علاقة المحاسبة البيئية في فعالية وكفاءة التنمية للنهوض باقتصاد حر متكامل.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع

أ- المراجع باللغة العربية.

أولاً: الكتب.

1- عبير عبد الخالق، التنمية البشرية وأثرها على تحقيق التنمية المستدامة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2014.

ثانياً: المذكرات.

2- إلهام عوايطية، مريم مسعود، دور السياحة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة، رسالة ماستر، تخصص ادارة أعمال المؤسسات، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2016.

3- إبراهيم عمر عبد الله أحمد عمر، محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 1017.

4- الطاهر خامره، المسؤولية البيئية والاجتماعية مدخل لمساهمة المؤسسة الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة (حالة سوناطراك)، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مباح ورقلة، الجزائر، 2006/2007.

5- بومعروف فاطمة الزهراء، مساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة، رسالة ماستر، جامعة محمد خيضر -بسكرة، 2014.

6- بن إبراهيم سارة، الحكومة البيئية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماستر في العلوم السياسية والعلاقات الدولية، 2014-2015.

7- حسوني عبد الغني، الحماية القانونية في إطار التنمية المستدامة، أطروحة دكتورا علوم في الحقوق قانون أعمال، 2013.

8- خليل إبراهيم رجب، المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها

9- سعيدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة-2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013-2014.

- 10- عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الفصل الثاني 2011.
- 11- عمر إقبال توفيق المشهداني، د علي خلف الركابي، دور المحاسبة في المحافظة على البيئة ودعم التنمية المستدامة، 2011.
- 12- عمر فاني، أهمية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماستر مالية مؤسسة، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، 2015.
- 13- علاء جاسم، إدارة الكلفة البيئية ودورها في التنمية البيئية المستدامة
- 14- منى عبد الله حمد، أثر قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2014.
- 15- مهوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015،
- 16- يحي جمال اللولو، مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير الجامعة الإسلامية، غزة 2016.

ثالثا: المجالات

- 17- أمل عبد الحسين، واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، العدد: 31.
- 18- أمنة تونسي وإبراهيم بورنان، دور الثقافة البيئية في تدعيم تطبيق المحاسبة البيئية في ظل متطلبات التنمية المستدامة، مجلة دراسات وأبحاث، جامعة عمار ثلجي - الأغواط، العدد: 27.
- 19- إيناس عبد الرحمان القيسي، دور المحاسبة البيئية في حماية البيئة والمجتمع، مجلة كلية التراث الجامعة، قسم المحاسبة، العدد 11.
- 20- خوله حسين حمدان، دور التدقيق البيئي في التنمية المستدامة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي المشترك، 2014.

قائمة المراجع

21- جميلة الجوزي، أهمية المحاسبة البيئية في استدامة التنمية، بجامعة

الجزائر. Email:oumlina.eldjouzi.@gmail.com.

22- عبد الواحد غازي محمد حسين، دور المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي في تفعيل التنمية المستدامة، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد -10، العدد -32، 2014.

23- قدوري عباس، توظيف الإدارة البيئية في الوصول إلى التنمية المستدامة العراق نموذجيا، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد الخامس

رابعاً: الملتقيات

24- جبار بوكثير، بسمه مناخ، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعية، الملتقى الوطني حول: إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي.

خامساً: الدراسات التطبيقية

25- ناظم حسن عبد السيد وآخرون، المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد، دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب، البصرة (العراق)

سادساً: ورقة بحثية

26- عبد الكريم، تطبيق المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية، ورقة بحثية.

ب- المراجع بالأجنبية:

27- Christopher and Babington, The French blain social -.

Pragmatikmodule for the development of accounting for the environ mon.

28- (Environnemental Accounting protection Agence EPA 2000

Environmental Project: Enhancing supply chain performance

with Environmental Cost Information.

الملاحق

BILAN AU 31/12/2017 (ACTIF)

ACTIF	NOTE	MONTANT		
		BRUT	AMOR.PRO	NET
Actif non courants				
Ecart d'acquisition-Goodwill positif ou negatif				
Immobilisation incorporelles				
Immobilisation corporelles				
Terrain		1,032,550.00		1,032,550.00
Batiments		3,941,128.73	1,639,823.31	2,301,305.42
Autres immobilisation corporelles		28,352,757.91	14,880,603.32	13,472,154.59
Immobilisation en concession				
Immobilisation en cours				
Immobilisation financières				
Titres mis en equivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêt et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
TOTALE ACTIF NON COURANT		33,326,436.64	16,520,426.63	16,806,010.01
Actif courants				
Stocks et en cours		8,657,234.33		8,657,234.33
Créances et emplois assimilés				
Clients		8,697,112.39		8,697,112.39
Autres débiteurs		1,974,821.28		1,974,821.28
Impôts et assimilés		1,645,756.27		1,645,756.27
Avances d'exploitaion				
disponibilités et assimilés				
Placement et autres actifs financiers courants				
Trésorerie		3,524,687.41		3,524,687.41
TOTALE ACTIF COURANT		24,499,611.68		24,499,611.68
TOTALE GENERAL ACTIF		57,826,048.32	16,520,426.63	41,305,621.69

BILAN AU 31/12/2017 (PASSIF)

PASSIF	NOTE	MONTANT
<u>CAPITAUX PROPRES</u>		
Capital émis		5,832,000.00
Capital non appelé		
Primes et réserves (Réservesconsolidées)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalances		
Résultat net-résultat part de groupe		7,596,417.29
Autres capitaux propres-Report à nouveau		14,106,438.51
Part de la société cosolidante		
Part des minoritaires		
TOTAL 1		27,534,855.80
<u>Passif non courants</u>		
Emprunt et dettes financiers		
Impôts (différés et provisions)		
Autres dettes non courants		
provision et produits comptabilisés d'avance		
TOTAL PSSIF NON COURANT		0.00
<u>Passifs courants</u>		
Fournisseurs et comptes rattachés		10,154,213.58
Impôts		2,196,458.22
Autres dettes		1,420,094.09
Trésorerie passif		
disponibilités et assimilés		
Placement et autres actifs financiers courants		
Trésorerie		
TOTAL PASSIF COURANT		13,770,765.89
TOTALES GENERAL PASSIF		41,305,621.69

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTAT AU 31/12/2017

LIBELLE	NOTE	MONTANT
Ventes et produits annexes		89,575,528.62
Variation stocks produits finis et en cours		6,574,258.00
Production immobilisée		
Subvention d'exploitation		
1-PRODUCTION DE L'EXERCICES		96,149,786.62
Achats consommés		52,154,723.58
Services extérieurs et autres consommations		2,351,193.17
2-CONSOMATION DE L'EXERCICES		54,505,916.75
3-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		41,643,869.87
Charges de personnel		25,912,863.07
Impôts, taxes et versements assimilés		2,954,874.39
4-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		12,776,132.41
Autres produits opérationnels		486,257.26
Autres charges opérationnels		1,803,805.84
Dotation aux amortissement,provisions et perts de valeurs		2,300,313.72
5-RESULTAT OPERATIONNEL		8,672,012.85
produits financiers		516,871.72
Charges financiers		1,592,467.28
6-RESULTAT FINANCIERS		-1,075,595.56
7- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT		7,596,417.29
Impot exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés (variation)sur résultat ordinar		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		7,596,417.29
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		
8-RESULTAT NET DES ACTIVITE ORDINAIRES		7,596,417.29

شركة الزغبيات المساهمة

شركة ذات أسهم رأسمالها الاجتماعي : 6.003.000.00 دج
المنطقة الصناعية حاسي خليفة
ولاية الوادي

محضر اجتماع مجلس الإدارة

رقم: 2017/005

في يوم : 2017/11/21 وبمقر الشركة وعلى الساعة الثامنة صباحا انعقد اجتماع مجلس الإدارة العادي وبطلب من رئيسه
وضم السادة :

- | | |
|-----------------------|---------------------|
| 1. بن عمرخزاني | رئيس المجلس الإدارة |
| 2. شراحي عبد الحميد | عضو مجلس الإدارة |
| 3. مهري عبد القادر | عضو مجلس الإدارة |
| 4. غمام نواس عبد الحي | عضو مجلس الإدارة |

جدول الأعمال :

1. دراسة وضعية الشركة لسنة 2017 (الإنتاج - المبيعات - المشتريات- الأجور)
من شهر سبتمبر الى أكتوبر مع مراجعة من جانقي الى أوت 2017
2. كتلة الأجور
3. مختلفات