



جامعة قاصدي مرياح - ورقلة -
كلية العلوم إقتصادية
والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة لإستكمال نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية

تخصص : مالية مؤسسة

بعنوان

أثر التكاليف البيئية على الأداء المالي للمؤسسة

دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار - حاسي مسعود-
في الفترة ما بين (2007-2010)

من إعداد الطالبة:

عزيزة حملاوي

نوقشت و أجزت علنا بتاريخ:

أمام اللجنة المكونة من السادة :

- الدكتور / إلياس بن ساسي (أستاذ محاضر - جامعة ورقلة) مشرفا
-
-

السنة الجامعية : 2010/2011

الإهداء

أهدي خلاصة جهدي المتواضع :

إلى فيض الحب ووافر العطاء بلا انتظار المقابل إلى من عانت معي مخاض هذا العمل
وميلاده إلى التي غمرتني بحنانها وحبها إلى أمي الحبيبة التي أتمنى لها دوام الصحة و العافية
إلى من كان شمعة التي تنير دربي و من علمني الجهاد و المثابرة و حب الإطلاع و السير على
خطى الحبيب المصطفى عليه أفضل الصلاة و السلام إلى أبي الحبيب أطال الله في عمره

إلى سندي و رفيقي و البهجة التي تملأ حياتي، أخي حسين

إلى فرحة البيت وقررة العين، أخي صلاح الدين

إلى اللواتي كانوا قدوتي في الحياة أخواتي

إلى كل الأهل والأصدقاء والزملاء

إلى كل طالب علم جاد في طلبه غيور على دينه

عزيزة حملاوي

شكر وتقدير

قال تعالى : «ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى ووالدي وأن أعمل صالحا

ترضاه» الأحقاف الآية 15

نحمد الله عز وجل الذي ألهمنا الصبر و الشبات، و أمدنا بالقوة و العزم على مواصلة مشوارنا الدراسي و توفيقه لنا على انجاز هذا العمل، فنحمدك اللهم و نشكرك على نعمتك و فضلك و نسألك البر و التقوى

و من العمل ما ترضى، و سلام على حبيبه و خليله الأمين عليه أزكى الصلاة و السلام

كما أتقدم بجميل شكري و تقديري للأستاذ الفاضل الياس بن ساسي لتفضله بالإشراف على هذا البحث و على سعة صدره و على حرصه أن يخرج هذا البحث في صورة كاملة لا يشوهه أي نقص، أسأل الله أن يجزيه عنا كل خير

وأشكر كذلك لجنة المناقشة لتفضلهم على قراءة و تقييم هذه المذكرة

أتقدم بالشكر لجميع زملائي في الدفعة و إلى كل من قدم لنا يد العون في انجاز هذه المذكرة ماديا و معنويا سواء من قريب أو بعيد

عزيزة حملاوي

الملخص:

أمام تنامي الاهتمام بالأمر البيئي وجدت المؤسسات نفسها أمام واقع يحتم عليها تحمل المسؤولية تجاه البيئة الخارجية، لما تسببه من أضرار يسبب ممارستها لنشاطها، وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر التكاليف البيئية على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ويعد القطاع البترولي من بين أكثر الصناعات التي لها آثار سلبية على البيئة و لهذا فقد بدأت بعض المؤسسات العاملة في قطاع البترول بالعمل على حماية البيئة من التلوث الصناعي، وذلك عن طريق تبنيها لنظام إدارة بيئية ذو فعالية يتوافق مع معايير الايزو 14000.

وبناء على هذا وقع اختيارنا على المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار بحاسي مسعود باعتبارها إحدى المؤسسات العاملة في القطاع البترولي التي تبنت نظام الإدارة البيئية، وخلصنا من خلال الدراسة إلى أن التكاليف البيئية التي تدفعها جراء تبنيها لهذا النظام رغم ما يحققه من نمو سريع في رقم الأعمال إلا أنه يؤثر سلبا على أدائها المالي، وهذا راجع إلى عدم تعامل المؤسسة مع المؤثرات البيئية بكفاءة، وعدم تطبيقها لنظام المحاسبة البيئية مما أدى إلى صعوبة حصر و قياس و تحليل التكاليف البيئية و التقرير عنه وبالتالي عدم قدرة النظام البيئي الحالي للمؤسسة على توفير المعلومات المناسبة لترشيد اتخاذ القرارات من اجل تحسين أدائها المالي.

الكلمات الافتتاحية:

حماية البيئة، الإدارة البيئية، التكاليف البيئية، الأداء البيئي، الأداء المالي.

Résumé :

Face a la prise de conscience croissante des problèmes de l'environnement les entreprise se trouvent contraintes de s'intéressé aux problèmes extérieur de leur objet social en raison des problème causé par leur activité, l'objectif de cette étude était d'identifier l'impact des coûts environnementaux sur les performances financières des l'entreprise économiques algériennes. le secteur pétrolier représente l'une des plus grandes industries ayant un impact négatif sur l'environnement, c'est la raison pour laquelle certains entreprises exerçant dans le secteur pétrolier ont pris des action pour protéger l'environnement contre la pollution industrielle, cela à travers les adoption du système de gestion environnementale efficace conformément avec les normes de l'ISO 14000.

Par conséquent nous avons apte pour le choix de l'entreprise nationale des servisses des puits à hassi-messaoud , en tant que l'entreprise opérons dans le secteur pétrolier ayant adopté un système de gestion environnemental, et a conclu de cette étude que les coûts environnementaux payés par l'adoption de cette système en dépit de ce que a réalisé une croissance rapide dans le chiffre d'affaires, mais elle affecte négativement sur son rendement financier, C'est parce que l'entreprise ne serait pas traiter efficacement avec des influences environnementale et de ne pas appliquer le système de comptabilité environnementale, qui a conduit à la difficulté de la comptabilité et de mesure et d'analyse des coûts environnementaux et en faire rapport et donc l'incapacité de l'établissement actuel de l'écosystème à fournir des informations appropriées pour rationaliser le processus décisionnel en vue d'améliorer sa performance financière.

Les mots clés

La protection environnementale, gestion de l'environnement, les coûts environnementaux, la performance environnementale, la performance financière.

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
15	نموذج عملية الإدارة البيئية	جدول (01-01)
26	قائمة بمقاييس سلسلة الأيزو ISO 14000	جدول (02-01)
29	مزايا وعيوب تطبيق نظام الإدارة البيئية ISO 14001	جدول (03-01)
38	مفهوم السلوك البيئي	جدول (04-01)
44	خصائص السلوك البيئي	جدول (05-01)
73	تصنيف معايير تقييم الأداء	جدول (01-02)
88	مؤشرات تقييم الأداء المالي	جدول (02-02)
128	مخرجات وثيقة "هامش الربح لمديرية حماية البيئة" لسنة 2009-2010	جدول (01-03)
131	تكاليف نشاطات معالجة الآثار البيئية في المؤسسة لسنة 2009-2010	جدول (02-03)
132	إجمالي التكاليف البيئية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار	جدول (03-03)
133	نسبة رقم الأعمال البيئي إلى إجمالي التكاليف البيئية	جدول (04-03)
134	نسبة التكاليف الرأسمالية البيئية إلى إجمالي التكاليف البيئية	جدول (05-03)
136	نسبة التكاليف الرأسمالية البيئية إلى إجمالي التكاليف	جدول (06-03)
137	مجموع التكاليف البيئية الاختيارية	جدول (07-03)
138	نسبة التكاليف البيئية الإلزامية والاختيارية في المؤسسة	جدول (08-03)
141	نمو الاستثمارات والأصول في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار	جدول (09-03)
142	نمو رقم الأعمال والنتيجة الصافية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار	جدول (10-03)
144	نمو القيمة المضافة والنتيجة الصافية في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار	جدول (11-03)
145	معدل المردودية المالية والمردودية الاقتصادية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار	جدول (12-03)
147	معدلات الربحية للمؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار	جدول (13-03)
149	معدلات السيولة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار	جدول (14-03)
151	نمو الاستثمارات والأصول البيئية	جدول (15-03)
152	نمو كل من رقم الأعمال البيئي والقيمة المضافة البيئية مقارنة مع نمو النتيجة الصافية البيئية	جدول (16-03)
154	معدلات المردودية لمديرية حماية البيئة	جدول (17-03)
155	معدلات الربحية لمديرية حماية البيئة	جدول (18-03)
156	معدلات السيولة لمديرية حماية البيئة	جدول (19-03)
158	النسب المقارنة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ومديريتها	جدول (20-03)

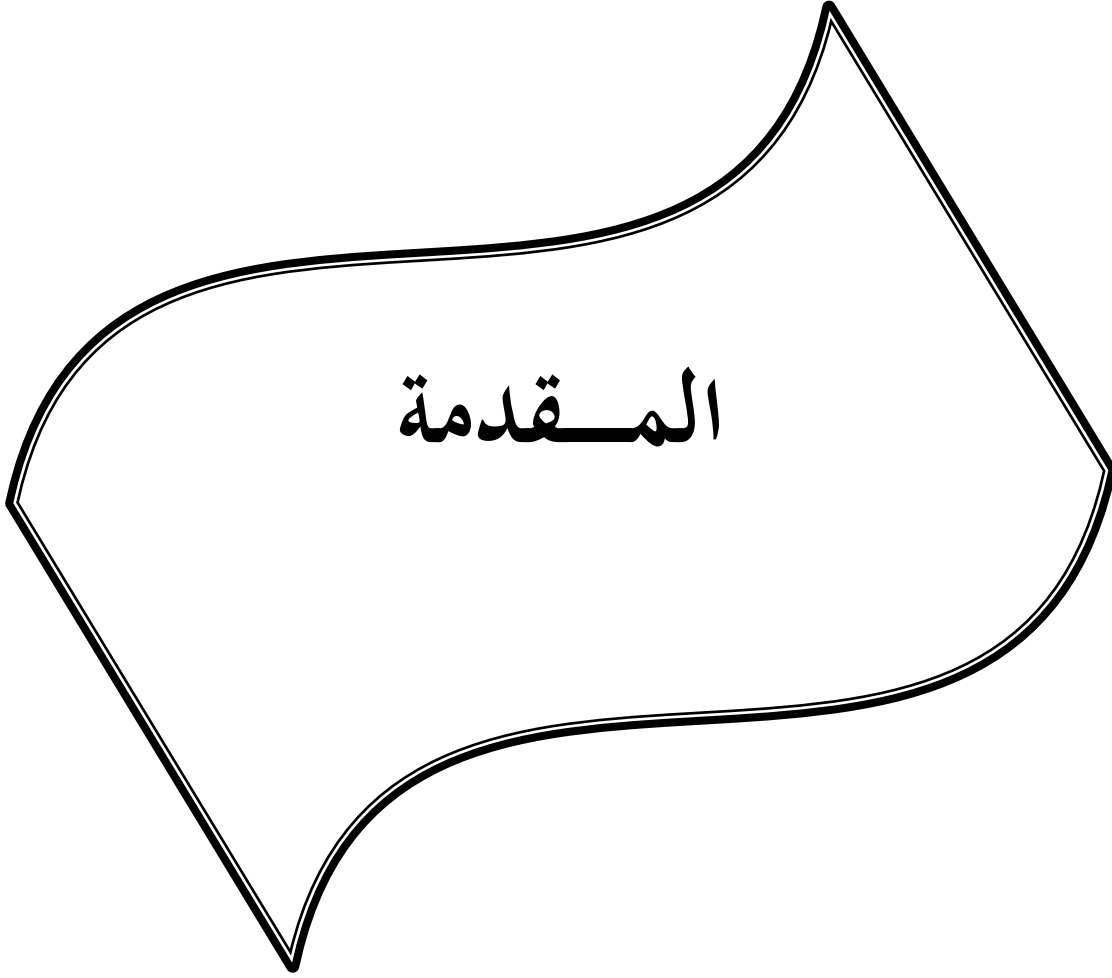
قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
شكل (01-01)	علاقة النشاط الاقتصادي بالتلوث البيئي	7
شكل (02-01)	المبادلات الرئيسية والمهام التي تسند في العادة لإدارة البيئة في المنشأة الصناعي	17
شكل (03-01)	نظام عمل الإدارة البيئية	18
شكل (04-01)	أدوات نظام الإدارة البيئية آيزو 14001	30
شكل (05-01)	اهم المتعاملين مع المؤسسة	39
شكل (06-01)	دورة حياة المنتج	42
شكل (01-02)	الالتزامات البيئية والقياس والتقييم المحاسبي لها وطريقة عرضها في القوائم المالية	62
شكل (02-02)	الأداء مفهوم متعدد الأبعاد	65
شكل (03-02)	مراحل عملية تقييم الأداء والرقابة	74
شكل (04-02)	التكاليف الكلية للأداء البيئي	96
شكل (01-03)	الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة	112
شكل (02-03)	الهيكل التنظيمي لمديرية الصحة والأمن والبيئة	118
شكل (03-03)	الهيكل التنظيمي لمديرية حماية البيئة	122
شكل (04-03)	رقم الأعمال والتكاليف وهامش ربح معالجة الأثار البيئية لسنة 2009 - سنة 2010	128
شكل (05-03)	نسبة هامش الربح ونسبة (التكاليف/رقم الأعمال) لمعالجة الأثار البيئية لسنة 2009 - 2010	129
شكل (06-03)	معدل مردودية معالجة الأثار البيئية	129
شكل (07-03)	نسبة رقم الأعمال البيئي إلى التكاليف البيئية في المؤسسة	134
شكل (08-03)	نسبة التكاليف الرأسمالية إلى إجمالي التكاليف البيئية للمؤسسة	135
شكل (09-03)	نسبة التكاليف الرأسمالية البيئية إلى التكاليف الرأسمالية للمؤسسة	136
شكل (10-03)	نسبة التكاليف البيئية الإلزامية والاختيارية في المؤسسة	138
شكل (11-03)	نمو الأصول والاستثمارات في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار	141
شكل (12-03)	نمو رقم الأعمال والنتيجة الصافية في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار	143
شكل (13-03)	نمو القيمة المضافة ونمو النتيجة الصافية في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار	144
شكل (14-03)	معدلات المردودية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار	146
شكل (15-03)	معدلات الربحية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار	148
شكل (16-03)	معدلات السيولة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار	149
شكل (17-03)	نمو الأصول والاستثمارات لمديرية حماية البيئة	151
شكل (18-03)	نمو رقم الأعمال والنتيجة الصافية لمديرية حماية البيئة	152
شكل (19-03)	نمو النتيجة الصافية والقيمة المضافة لمديرية حماية البيئة	153
شكل (20-03)	معدلات المردودية لمديرية حماية البيئة	154
شكل (21-03)	معدلات الربحية لمديرية حماية البيئة	156
شكل (22-03)	معدلات السيولة لمديرية حماية البيئة	157

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملاحق	رقم الملحق
174	هامش الربح لمديرية حماية البيئة لسنة 2009	ملحق رقم (01)
175	هامش الربح لمديرية حماية البيئة لسنة 2010	ملحق رقم (02)
176	الميزانية المحاسبية لمديرية حماية البيئة لسنة 2008	ملحق رقم (03)
178	جدول حسابات النتائج لمديرية حماية البيئة لسنة 2008	ملحق رقم (04)
179	الميزانية المحاسبية لمديرية حماية البيئة لسنة 2009	ملحق رقم (05)
181	جدول حسابات النتائج لمديرية حماية البيئة لسنة 2009	ملحق رقم (06)
182	الميزانية المحاسبية لمديرية حماية البيئة لسنة 2010	ملحق رقم (07)
184	جدول حسابات النتائج لمديرية حماية البيئة لسنة 2010	ملحق رقم (08)
185	الميزانية المحاسبية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار لسنة 2007	ملحق رقم (09)
187	جدول حسابات النتائج لسنة 2007	ملحق رقم (10)
188	الميزانية المحاسبية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار لسنة 2008	ملحق رقم (11)
190	جدول حسابات النتائج لسنة 2008	ملحق رقم (12)
191	الميزانية المحاسبية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار لسنة 2009	ملحق رقم (13)
193	جدول حسابات النتائج لسنة 2009	ملحق رقم (14)
194	الميزانية المحاسبية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار لسنة 2010	ملحق رقم (15)
196	جدول حسابات النتائج لسنة 2010	ملحق رقم (16)

VI	1
VI	11
VI	12
VI	13
VI	14
VI	15
VI	16
VI	17
VI	18
VI	19
VI	21
VI	22
VI	23
VI	25
VI	26
VI	27
VI	28
VI	29
VI	3
VI	4
VI	5
VI	6
VI	7
VI	8
VI	9
107.....	المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار
117.....	المبحث الثاني: مديرية النوعية والصحة والأمن والبيئة ومديرية حماية البيئة
125.....	المبحث الثالث: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية وتقييم الأداء البيئي للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار
140.....	المبحث الرابع: تقييم الأداء المالي للمؤسسة ومديريتها لحماية البيئة
163.....	الخاتمة
167.....	المراجع
174.....	الملاحق



المقدمة

إن مشكلة التلوث البيئي ليست مشكلة جديدة أو طارئة بالنسبة للأرض، وإنما الجديد فيها هو زيادة شدة التلوث كما وكيفا في عصرنا الحاضر.

باتت مشكلة التلوث البيئي تؤرق فكر المصلحين والعلماء والعقلاء وتقض مضاجعهم، فبدءوا يدقون نواقيس الخطر، ويدعون لوقف أو الحد من هذا التلوث الذي تتعرض لها البيئة نتيجة للنهضة الصناعية والتقدم التكنولوجي في هذا العصر، فالتلوث مشكلة عالمية، لا تعترف بالحدود السياسية لذلك حظيت باهتمام دولي، لأنها فرضت نفسها فرضاً، إذ أن التصدي لها يجاوز حدود وإمكانيات التحرك الفردي لمواجهة هذا الخطر المخيف، والحق أن الأخطار البيئية لا تقل خطراً عن النزاعات والحروب والأمراض الفتاكة إن لم تزد عليها.

وفي الآونة الأخيرة بدأت الدراسات والفكر القانوني يهتم بقضايا البيئة، ويأخذها مأخذ الجد، وظهرت العديد من المؤلفات والبحوث والدراسات، وعقدت عدة مؤتمرات ووقعت الكثير من الاتفاقيات التي تعالج هذا الموضوع.

وفي ظل هذا المحيط المتسم بشدة التقلب والعنف، تقوم المؤسسة بممارسة نشاطها الدوري والمتمثل في استغلال مختلف عوامل الإنتاج المتوفرة لديها من أجل الحصول على منتجات لتلبية حاجات الإنسان المادية والمعنوية، محاولة بذلك التأقلم مع التحدي المتمثل في مسؤوليتها عن سلوك بيئي مناسب، حيث تساعد إدارة التكاليف البيئية على تحويل مفهوم الإدارة البيئية إلى آليات لتحقيق تطور وارتقاء المؤسسات، وقدرة المؤسسات على تحقيق أهداف التكلفة والجودة مع تخفيضات التأثيرات البيئية، لتضمن حينئذ هدفها الأسمى وهو الاستمرارية. تحقيق هذا الهدف يعني أن المؤسسة حققت الأهداف الأخرى التي ترتبط بوظائف المؤسسة والتي هي أهداف متكاملة، تحقيقها يعني تحقيق هدف الاستمرارية.

أصبح هناك اتجاه متزايد للحكم على المؤسسة طبقاً للمجتمع الذي تعمل فيه تماماً كما هو الحال مع الفرد المسئول الذي نحكم عليه من خلال تصرفاته طبقاً للمجتمع الذي يعيش فيه، ولهذا بدأ اهتمام المؤسسات يتجه نحو تبني أساليب حماية البيئة ومحاولة قياس تكاليف الحفاظ عليها، وما يترتب عليها من تكاليف هائلة من جراء عدم الإلتزام بقوانين ومعايير الحفاظ على البيئة وحمايتها، وعليه فقد أصبحت الأمور البيئية ذات أهمية متزايدة لعدد كبير من المؤسسات، لما لها من تأثير جوهري في حالات عديدة على مركزها المالي.

إشكالية البحث:

في ظل كل هذه الظروف تتبلور معالم إشكالية بحثنا التي سنعمل على معالجتها من خلال الإجابة على التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى التأثير الذي يخلفه ارتفاع التكاليف البيئية على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ؟

الإشكاليات الجزئية:

هذا التساؤل بدوره يقودنا إلى طرح عدة أسئلة فرعية منها:

- ما المقصود بنظم الإدارة البيئية وما هي عوامل نجاحها على مستوى المؤسسات الاقتصادية؟
- هل هناك متطلبات نظرية وعملية بخصوص ضرورة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية للمؤسسات؟ وما هي طرق وأساليب قياسها؟
- ما هو أثر استخدام التكاليف البيئية عند اتخاذ القرارات الإدارية و المالية؟
- هل يمكن أن تكون للتكاليف البيئية دور في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزئية؟

الفرضيات:

للإجابة على هذه الإشكالية نقترح الفرضيات التالية:

- حماية البيئة من طرف المؤسسات وتطبيق نظم الإدارة البيئية يؤدي إلى تحسين نوعية البيئة والاقتصاد، مما ينعكس إيجابا عليها.
- إن اهتمام المديرين بموضوع الإدارة البيئية، واستخدام مجموعة من الأساليب المحاسبية لقياس التكاليف البيئية يؤدي إلى إبراز مدى مساهمة المؤسسة في تحملها لمسئوليتها البيئية تجاه المجتمع
- يؤدي قياس التكاليف البيئية إلى توفير معلومات لكل من الإدارة ومستخدمي المعلومات المحاسبية والمالية الخارجيين على مختلف نوعياتهم وأهدافهم، بما ينعكس على التخصيص الأمثل للموارد المتاحة ومنه تحقيق كفاءة الاستخدام.
- إن التكاليف البيئية ستشكل في المدى القصير عبئاً اقتصادياً مرهقاً على المؤسسة سينعكس بشكل سلبي على أدائها المالي، إلا أنه على المدى الطويل ستنعكس بشكل إيجابي على الأداء المالي.

أهمية الدراسة وأسباب اختيار الموضوع:

يرجع اختيارنا لهذا الموضوع نتيجة الأهمية والأسباب الموضحة كما يلي:

- نظراً لما تعاني منه البيئة اليوم من مشكلات عويصة وعلى رأسها التلوث وما نتج عنه من آثار سلبية؛
- نظراً لكون الظاهرة تمس فئة المؤسسات الأكثر تلويثاً للبيئة؛
- تزايد تكاليف حماية البيئة، والحاجة إلى اهتمام الباحثين والخبراء بالإدارة البيئية، ذلك لكون قواعد المنافسة تغيرت و أصبحت معادلة البقاء مبنية على أساس المحافظة على القوة و الريادة في الأسواق مع مراعاة القيم الاجتماعية والحفاظ على حق الأجيال اللاحقة في ذلك
- اختصاصنا في مالية المؤسسة، حيث نهتم بكل الإجراءات المالية، وكل ما يؤثر على الجانب المالي للمؤسسة؛
- قلة البحوث في الاقتصاد البيئي الجزئي وتوجه أغلب الباحثين لمواضيع الاقتصاد البيئي الكلي؛
- الإفصاح عن المعلومات البيئية يمثل حاجة ملحة للمجتمع بشكل عام والمتعاملين مع المؤسسة بوجه خاص.

أهداف البحث:

- ✓ إبراز أهمية تبني المؤسسة الاقتصادية لنظم ومتطلبات حماية البيئة
- ✓ بيان مدى مواءمة المؤسسة مع معايير حماية البيئة؛
- ✓ إبراز دور المؤسسة في تقليل المخاطر الناجمة عن التلوث؛
- ✓ إيجاد نموذج من أجل القياس المحاسبي للتكاليف البيئية؛
- ✓ إبراز أثر التكاليف البيئية على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

حدود الدراسة:

تعلقت الدراسة التطبيقية بالمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار بحاسي مسعود كونها أحد المؤسسات العاملة في القطاع البترولي والتي لها آثار سلبية على البيئة، وأنها إحدى المؤسسات المطبقة لنظام الإدارة البيئية. أما فيما يخص الإطار الزمني فقد حددت سنة 2007 كسنة أساس للدراسة لمعرفة واقع تطبيق نظام الإدارة في المؤسسة وأثره على الأداء المالي لها.

الدراسات السابقة:

- ✓ دراسة بعنوان:

" أثر التكاليف البيئية على تقويم أداء المنشآت الصناعية السودانية" (دراسة تحليلية تطبيقية على قطاع النفط)

وهي رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة البحر الأحمر، السودان، 2010، للطالبة أسماء عبد القادر الطاهر، حيث أشارت إلى مفهوم وأنواع وخصائص التكاليف البيئية، وأثرها على معايير ومقومات تقييم الأداء للمنشآت الصناعية، وتوصلت إلى العديد من النتائج أهمها أن معلومات التكاليف البيئية تساعد على تقويم أداء المنشآت الصناعية بصورة جيدة، وأن القياس المحاسبي للتكاليف البيئية يساعد الممارسة الجيدة لوظيفتي التخطيط والرقابة، وأن استخدام نظام التكاليف البيئية في المنشآت الصناعية يؤدي إلى تحديد تكاليف الإنتاج بصورة جيدة.

- ✓ دراسة بعنوان:

" الأداء البيئي وعلاقته بالأداء المالي فالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية" (دراسة حالة ليند غاز الجزائر وحدة ورقلة)

وهي رسالة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص علوم مالية ومحاسبية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2010/2009، للطالبة تليلى سورية، حيث أشارت إلى مفهوم الأداء المالي وطرق تقييمه، ثم تناولت الأداء البيئي وأثره على الأداء المالي للمؤسسة، وتوصلت للعديد من النتائج أهمها أن تبني المؤسسة لنظام الإدارة البيئية سينعكس على المدى القصير سلبا على أدائها المالي، إلا أن هذه العلاقة ستنعكس على المدى الطويل وستنعكس نظم الإدارة البيئية بشكل إيجابي على الأداء المالي للمؤسسة

✓ دراسة بعنوان:

" التكلفة المالية للحماية من التلوث البيئي في إطار المخطط الوطني للبيئة والتنمية المستدامة "

وهي رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص مالية نقود بنوك، جامعة البلدة، 2007، للطالب معمر رداوية، حيث أشار إلى اقتصاديات التلوث والبيئة، قام بإبراز العلاقة الموجودة بين حماية البيئة والأهداف الاقتصادية الكلية، كما تناول التنمية المستدامة وعلاقتها بالاقتصاد والبيئة، ثم تطرق إلى دراسة التكاليف المالية لحماية البيئة وطرق قياس تكاليف التدهور البيئي وأساليب تطبيقها في الدول العربية، توصل إلى العديد من النتائج منها أن التطور التكنولوجي وما افترزه من ملوثات تمس جميع المقومات البيئية، كما أن الضغوط المتزايدة على البيئة وزيادة الوعي البيئي أدت إلى إبراز الحاجة إلى إبراز الحاجة إلى محاسبة تأخذ في الاعتبار التفاعلات المتعددة الجوانب بين جميع قطاعات الاقتصاد وبين البيئة، في حين لم تسفر بعد الجهود الدولية في وضع نموذج موحد للمحاسبة البيئية.

منهج الدراسة:

- المنهج الوصفي: فيما يخص الجانب النظري، لأنه ملائم لتقرير الحقائق وفهم مكونات الموضوع وإخضاعه للدراسة الدقيقة،
- منهج دراسة الحالة: فيما يخص الجانب التطبيقي، من أجل إسقاط الدراسة على واقع المؤسسات الجزائرية، وقد تم اختيار المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار باعتبارها أحد المؤسسات الصناعية الهامة التي تعمل على المساهمة في حماية البيئة.

تقسيمات البحث:

من أجل تغطية الموضوع تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول، حيث تناولنا في الفصل الأول المؤسسة الاقتصادية وحماية البيئة، وذلك لتوضيح المفاهيم المرتبطة بالبيئة والتلوث والتعرف على نظام الإدارة البيئية ومعايير الأيزو 14000، وتطور إدماج هذا النظام في المؤسسات الاقتصادية، أما في الفصل الثاني فتطرقنا إلى التصنيفات المختلفة للتكاليف البيئية والقياس المحاسبي لها، كما تعرفنا على المفاهيم المختلفة للأداء المالي وطرق تقييمه، وأثر تقييم الأداء البيئي على الأداء المالي للمؤسسة، أما الفصل الثالث فخصص للدراسة الميدانية على مستوى المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، لمعرفة أهم مساهماتها في حماية البيئة، وأثر التكاليف التي تدفعها لتطبيق نظام الإدارة البيئية على أدائها المالي.

الفصل الأول:

المؤسسات الاقتصادية وحماية البيئة

تمهيد:

لم تعد مشكلة التلوث البيئي من المشاكل الجديدة أو الطارئة بالنسبة للأرض، وإنما الجديد فيها هو تفاقم حدة التلوث كما وكيفا في وقتنا الحاضر، وقد برزت هذه المشكلة البيئية بوضوح مع مجيء عصر الصناعة، وقد حظيت بالدراسة والاهتمام لان آثارها الضارة شملت الإنسان نفسه وممتلكاته، حيث ازداد الوعي العلمي والعالمي بالمسائل البيئية وأدرك الجميع انه من الضروري الأخذ في الاعتبار الجوانب البيئية عند القيام بأي نشاط اقتصادي.

ولاعتبار المؤسسة وحدة إنتاجية من وحدات اقتصاد الدولة، تعمل في بيئة اقتصادية ديناميكية حيث تتفاعل معها فتؤثر فيها وتتأثر بها، ولعل من أهم تأثيرات المؤسسة على المحيط الخارجي ما تسببه من تلوث وأثار سلبية على الصحة البشرية لاقتصار هدفها على الربح، أصبح من الضروري إدماج البعد البيئي في إستراتيجية المؤسسات بما يضمن حماية البيئة.

وسنحاول من خلال هذا الفصل التعرف على استراتيجيات المؤسسة في إدماج البعد البيئي بما يحقق لها أكبر ربح، إذ قسمنا هذا الفصل إلى أربع مباحث، نتطرق في المبحث الأول إلى مفاهيم أساسية حول التلوث والبيئة وحمايتها، أما المبحث الثاني فنتناول فيه الإدارة البيئية نظامها ومبادئها وأخلاقياتها والمسؤولية البيئية والمراجعة البيئية، في حين نتناول في المبحث الثالث نظام الإدارة البيئية الإيزو 14000 ماهيته ودوافع ومتطلبات تبنيه، أدوات تنفيذه وصولا إلى نتائجه وعوامل نجاحه، ونعرض في المبحث الرابع تطور إدماج البعد البيئي في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول التلوث والبيئة وحمايتها

لا بد أن البيئة ستكون مركز الاهتمام لأكثر من عقد قادم، كما أنها ستكون سبب في إعادة التفكير في مجالات مهمة كالسياسة والاقتصاد والتكنولوجيا والإنتاج والتسويق والمالية والابتكار والقانون، وسنحاول في هذا المبحث التعرف على أهم المفاهيم حول التلوث والبيئة وحمايتها.

المطلب الأول: مفهوم البيئة

إنه ليس من اليسير كما قد يتصور البعض، وضع تعرف محدد لمصطلح البيئة وذلك لتعدد المفاهيم المستخدمة لهذا المصطلح في كل فرع من فروع العلوم المختلفة، وهذا راجع إلى طبيعة الدراسة التي تتناول الموضوع، فالبيئة تحتوي على جميع العناصر الموضوعية والذاتية التي تشكل إطار الحياة للأفراد¹، وعلية فإن نظرة الاقتصادي لمفهوم البيئة تركز على الجانب المالي البحت، في حين ينظر لها الاجتماعي في إطار اجتماعي بحت، كما يحاول البيولوجي التركيز على الجانب الصحي، ومهما يكن فالباحث في كل فرع من هذه العلوم يعرف البيئة وفقا لرؤيته الصادرة عن زاوية تخصصه الدقيق.

الفرع الأول: المفهوم اللغوي لمصطلح البيئة:

البيئة كلمة مشتقة من الفعل الرباعي "بوا" ومنها قوله تعالى "واذكروا إذا جعلكم خلفاء من بعد وبوأكم في الأرض تتخذون سهولها قصورا وتنحتون من الجبال بيوتا فاذكروا آلاء الله ولا تعشوا في الأرض مفسدين"². والملاحظ أن الآية أشارت إلى الفعل "بوا".
كلمة بيئة مأخوذة من الفعل "بوا" وهي مصدر الفعل الماضي "باء" والذي يعني لغويا الرجوع، أما بوا بمعنى سدد، أما تبوا المقصود منها اتخذ، وفي تعريف لغوي آخر يعني بالبيئة الوسط والاكتناف والإحاطة³.

الفرع الثاني: المفهوم الإيكولوجي للبيئة:

البيئة لفظ شائعة الاستخدام يرتبط مدلولها بنمط العلاقة بينها وبين استخدامها فنقول البيئة الاجتماعية والبيئة الثقافية، والسياسية، ويعني ذلك علاقة النشاطات البشرية المتعلقة بهذه المجالات.
وقد ترجمت كلمة Ecology إلى اللغة العربية بعبارة "علم البيئة" التي وضعها العالم أرنست هيغل عام 1988م بعد دمج كلمتين يونانيتين هما: oikes وعناها مسكن و logos ومعناها علم وعرفها بأنها "العلم الذي يدرس علاقة الكائنات الحية وتغذيتها، وطرق معيشتها وتواجدها في مجتمعات أو تجمعات سكنية أو شعوب كما يتضمن أيضا دراسة العوامل غير الحية مثل خصائص المناخ (الحرارة، الرطوبة، الإشعاعات، غازات المياه والهواء) والخصائص الفيزيائية والكيميائية للأرض والماء والهواء.

¹ - Xavier michel, patrice cavallé et coll, **management des risques pour un développement durable** " qualité, santé, sécurité, environnement ", DUNOD, France, 2009, p94

² - سورة الأعراف، الآية 74

³ - معمر رداوية، التكلفة المالية للحماية من التلوث البيئي في إطار المخطط الوطني للبيئة والتنمية المستدامة، مذكرة ماجستير تخصص مالية نقود وبنوك غير منشورة، جامعة البليدة، 2007، ص24

ويتفق العلماء في الوقت الحاضر على أن مفهوم أن مفهوم البيئة يشمل جميع الظروف والعوامل الخارجية التي تعيش فيها الكائنات الحية وتؤثر العمليات التي تقوم بها.

فالبيئة بالنسبة للإنسان " الإطار الذي يعيش فيه والذي يحتوي على التربة والماء والهواء وما يتضمنه كل عنصر من هذه العناصر الثلاثة من مكونات جمادية، وكائنات تنبض بالحياة وما يسود هذا الإطار من مظاهر شتى من طقس ومناخ ورياح وأمطار وجاذبية ومغناطيسية... الخ ومن علاقات متبادلة بين هذه العناصر".

وتقسم البيئة إلى أقسام عدة هي :

- **البيئة الطبيعية** : وهي عبارة عن المظاهر التي لا دخل للإنسان في وجودها أو استخدامها¹، ونقصد بالبيئة الطبيعية الوسط الذي يحيط بالإنسان من مخلوقات مثل الماء والهواء والغابات والأراضي والحيوانات²؛
- **البيئة الرشيدة** : وتتكون من البنية الأساسية المادية التي شيدها الإنسان ومن النظم الاجتماعية والمؤسسات التي أقامها، وتشمل استعمالات الأراضي للزراعة والمناطق السكنية والتنقيب فيها عن الثروات الطبيعية وكذلك المناطق الصناعية والمراكز التجارية والمدارس والمعاهد والطرق... الخ³؛
- **البيئة التكنولوجية** : تمثل البيئة التكنولوجية بكل ما يتأثر بالتكنولوجيا في مجال بيئة الإنسان وهذه المنظومة هي حصيلتها تعامل بين المجتمعات البشرية والبيئية والطبيعية والاصطناعية نتيجة للتطور العلمي والتكنولوجي الهائل الذي حققته البشرية؛
- **البيئة الجمالية والخلقية** : تهتم بكل ما هو في الجانب الجمالي والخلقي، كالمناطق التاريخية والأثرية، المناطق الطبيعية وجمالية التضاريس، الصفات المعمارية للمباني القائمة؛
- **بيئة سياسية** : تتمثل في النظام الحكم القائم في الدولة ومفرداته وممارساته، والبيئة السياسية تتكون في اغلب الأحيان من السلطة التنفيذية والتشريعية والقضائية، إضافة إلى الأحزاب السياسية.
- **البيئة الاجتماعية**: تجمع العوامل التي تحتوي كل أنواع الأنظمة والعوامل الأخرى (سياسية كانت أم اقتصادية وحتى طبيعية وتقنية) تقوم بعمل علاقة تبادل وتفاعل بين مختلف البيئات الأخرى، كما تتشكل البيئة الاجتماعية من مجموعة الثقافات والعادات والتقاليد المتوارثة والتراث التاريخي للدولة.
- **البيئة الاقتصادية** : تمثل مجموعة السياسات الاقتصادية والمالية والنقدية وسياسات التوظيف والعمالة، والسياسات الضريبية وسياسات الاستثمار والإنتاج... وغيرها من السياسات التي تشكل بيئة العمل الاقتصادي، وتهدف البيئة الاقتصادية إلى حصر موارد المجتمع الطبيعية والمادية والبشرية في محاولة استخدامها أفضل استخدام ممكن بغرض إشباع أكبر قدر ممكن من حاجات الأفراد⁴.

يمكن أن نذكر بعض أهم التعاريف لمصطلح البيئة:

- ✓ عرفها مؤتمر الأمم المتحدة للبيئة البشرية الذي عقد في استوكهولم سنة 1972 بأنها : " رصيد الموارد المادية والاجتماعية المتاحة في وقت ما وفي مكان ما لإشباع حاجة الإنسان وتطلعاته".

¹ - فراس احمد الخرجي، الإدارة البيئية، ط1، كنوز المعرفة العلمية، عمان، 2007، ص15

² - محمود صالح العادلي، موسوعة حماية البيئة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ص 19

³ - معمر رداوية (مرجع سابق) ص 26

⁴ - عائشة سلمى كيجلي، دراسة السلوك البيئي للمؤسسات الاقتصادية العاملة في الجزائر، مذكرة ماجستير في اقتصاد وتسيير البيئة غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007/2008، ص 4

- ✓ قد عرفها اوزبيكان (H.OZBEKHAN) بأنها : " كل ما ينشئه الإنسان، وكل ما يحيط به وكل ما يتلقونه " وتفيد البيئة في وصف كل ما يبلور المجتمع، المؤسسات الثقافية، الطبيعة، المدن، الاقتصاد، التكنولوجيا، الفنون.. الخ¹.
- ✓ تعرف أيضا بأنها : " كل مكونات الوسط الذي يتفاعل فيه الإنسان مؤثرا ومتأثرا"².

الفرع الثالث: التعريف القانوني للبيئة

عرف المشرع الجزائري البيئة بأنها : " تتكون من الموارد الطبيعية والحيوية كالهواء والجو والماء والأرض وباطن الأرض والنبات والحيوان، بما في ذلك التراث الوراثي وأشكال التفاعل بين الموارد وكذا الأماكن والمناظر والمعالم الطبيعية"³

المطلب الثاني: مفهوم التلوث

أصبح التلوث البيئي ظاهرة عالمية واكبت التقدم العالمي، حتى أنها شملت الدول النامية والمتقدمة أيضا، وتنعكس مشكلة التلوث البيئي بشكل حاد على حركة الاستثمارات والتنمية.

الفرع الأول: تعريف التلوث

قد وردت العديد من التعاريف لتحديد مفهوم التلوث البيئي أهمها:

- تعريف البنك الدولي: " إن التلوث كل ما يؤدي إلى نتيجة التكنولوجيا المستخدمة إلى إضافة مادة غريبة إلى الماء أو الهواء أو الغلاف الأرضي في شكل كمي تؤدي إلى آثار ضارة على نوعية الموارد وعدم ملائمتها وفقدان خواصها أو تؤثر على استقرار استخدام تلك الموارد؛
- وحسب القانون الدولي للتلوث الصادر عن الأمم المتحدة سنة 1974: " التلوث هو النشاطات الإضافية التي تؤدي بالضرورة لزيادة أو إضافة مواد أو طاقة جديدة إلى البيئة حيث تعمل الطاقة أو الموارد إلى تعريض حياة الإنسان أو صحته أو مصادر الطبيعة للخطر سواء كان ذلك بشكل مباشر أو غير مباشر"⁴؛
- كما يعرف على أنه كل تغير كمي أو كيميائي في مكونات البيئة الحية وغير الحية، لا تقدر الأنظمة البيئية على استيعابها دون أن يختل توازنها كوجود أية مادة أو طاقة في غير مكانها وزمانها وكميتها المناسبة؛
- وقد عرف بشكل عام على أنه الطارئ أو غير المناسب الذي أدخل في التركيبة الطبيعية أي الكيميائية والفيزيائية والبيولوجية للمياه أو للأرض أو للهواء فأدى إلى تغير أو فساد أو تدهور في نوعية تلك العناصر مما يلحق بالضرر بحياة الإنسان أو بمجمل الكائنات الحية ويتلف المواد الطبيعية ويؤدي إلى مشاكل متعددة⁵.

¹ - سمير بوعافية ، مساهمة المؤسسة الصناعية في حماية البيئة من التلوث الصناعي، مذكرة ماجستير تخصص اقتصاد وتسير البيئغير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2008، ص 17

² - محمد عبد البديع، اقتصاد حماية البيئة، دار الامين، 2003، ص 9

³ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 3-10 المادة الثانية، العدد 43، 30 جويلية 2003، ص 10

⁴ - صفية علاوي، تقييم تكاليف التدهور البيئي كأداة للحفاظ على البيئة، دراسة حالة سوناطراك DP، مذكرة ماجستير في الاقتصاد وتسبير المؤسسة غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007، ص 3

⁵ - عائشة سلمى كيجلي، دراسة السلوك البيئي للمؤسسات الاقتصادية العاملة في الجزائر (مرجع سابق)، ص 7

- كما عرفه المشرع الجزائري: " كل تغير مباشر أو غير مباشر للبيئة يتسبب فيه كل فعل يحدث أو قد يحدث وضعية مضرة بالصحة وسلامة الإنسان والنبات والحيوان والهواء والجو والماء والأرض والممتلكات الجماعية والفردية. بما أن التلوث لم يحدث دفعة واحدة فحائية فلن يمكن القضاء عليه دفعة واحدة أيضا، ومشكلة التلوث كان من اليسر الإحساس بها في بعض الحالات، حيث أن تخصيص الموارد الكافية للتخلص منها ليست بالمشكلة الصعبة ولكن في بعض الحالات الأخرى ليس من السهل إدراك أخطارها بمجرد ظهورها، وبما أن التلوث هو حصيلة النشاط الإنتاجي أساسا، فمن الممكن من حيث المبدأ التحكم فيه بثلاث طرق مختلفة :

- 1- التعقيم المباشر في أعقاب أي نشاط يترتب عليه زيادة التلوث؛
- 2- تغير وسائل الإنتاج بإدخال طرق تكنولوجية جديدة تكون أقل أحيانا للتلوث؛
- 3- منع الأنشطة المسببة للتلوث¹.

الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية للتلوث:

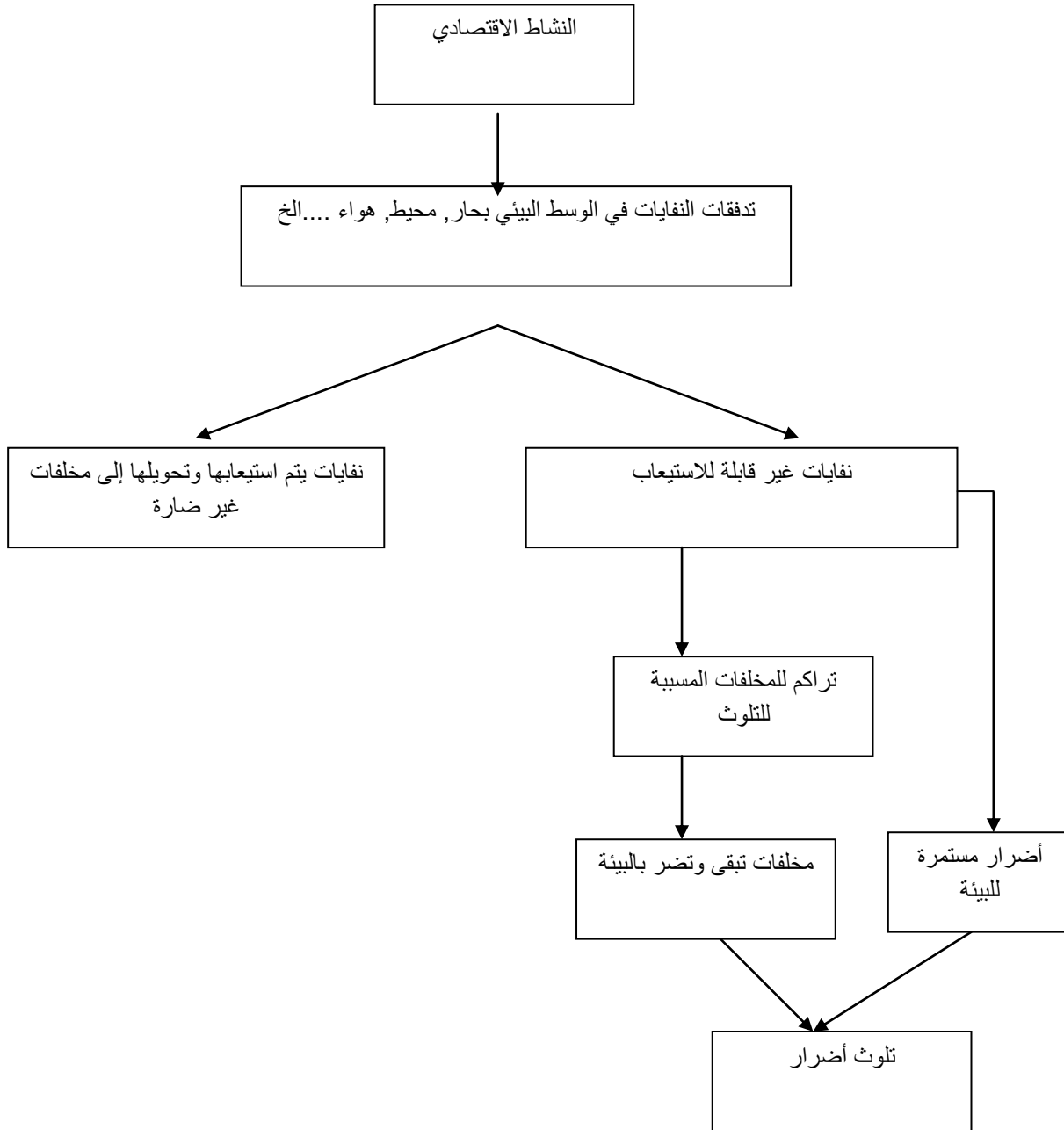
من اهم اثار التلوث على الاقتصاد نذكر²:

- التكلفة المباشرة وغير المباشرة الناجمة عن ضياع المواد الأولية وموارد الطاقة والتي تظهر كملوثات غازية أو سائلة أو صلبة حرارية؛
 - ارتفاع تكاليف عناصر استعمال البيئة الطبيعية؛
 - تكاليف الإنفاق في مجال تخفيض ومعالجة الأضرار الناجمة عن التلوث.
- وان هذه الآثار ناتجة عن علاقة النشاط الاقتصادي بالتلوث البيئي والتي يمكن ان نلخصها في الشكل الموالي:

¹ - أحمد مندور، أحمد رمضان نعمة الله، المشكلات الاقتصادية للموارد والبيئة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ص29

² - معمر رداوية، التكلفة المالية لحماية البيئة في إطار المخطط الوطني للبيئة والتنمية المستدامة، (مرجع سابق) ص72

الشكل رقم (01-01): علاقة النشاط الاقتصادي بالتلوث البيئي



المصدر: رمضان محمد مقلد, أحمد رمضان نعمة الله, عفاف عبد العزيز, اقتصاديات الموارد والبيئة, الدار الجامعية, مصر, 2001 ص362.

يوضح الشكل أعلاه أن للنشاط الاقتصادي مخلفات تؤثر على البيئة، وتقسم تدفقات هذه النفايات إلى تدفقات ضارة وغير ضارة، والنفايات غير الضارة هي التي يتم استيعابها والتخلص منها، أما النفايات الضارة فهي التي تبقى في البيئة ولا يمكن التخلص منها، وبالتالي تسبب أضراراً وتؤثر سلباً على الاقتصاد، ومن هنا تظهر العلاقة بين النشاط الاقتصادي والتلوث البيئي.

المطلب الثاني: مفهوم حماية البيئة

يعتبر مصطلح حماية البيئة من أهم المصطلحات التي برزت بقوة في عصرنا هذا وهذا يرجع إلى أهمية حماية البيئة ودورها في الحد من التلوث

الفرع الأول: تعريف حماية البيئة

تعني حماية البيئة الصيانة اللازمة للعناصر المكونة لها لبقائها على حالتها الطبيعية دون إحداث تغيرات تشوهها من أجل تحقيق التوازن البيئي وفقاً لقانون الاتزان البيئي.

الفرع الثاني: عناصر حماية البيئة

من خلال التعريف فإن حماية البيئة تشمل على:

- وقاية المجتمعات البشرية من التأثيرات الضارة لبعض العوامل البيئية؛
- وقاية البيئة محلياً وعالمياً في النشاط الإنساني الضار؛
- كما أن حماية البيئة لا تعني القضاء التام على التلوث لأن ذلك أمر يتناقض مع الفطرة والطبيعة وإنما تتمثل في الحد من التلوث مما يضمن للموارد نقائها وتجديدها وما يحفظ للإنسان صحته أي الوصول بالتلوث إلى الحجم الأمثل المقبول¹؛
- حماية البيئة أسلوباً للتعامل مع البيئة يأخذ بالحسبان اتزانها ومحدودية مواردها حتى تبقى مأوى مريحاً للإنسان²؛
- وقد اختلف صور حماية البيئة وتنوعت إذ ظهرت الحماية الدولية، والحماية الجنائية، والحماية المدنية، وكلها تنصب بين يدي السلطة التنفيذية لتتولى القيام بتنفيذ القواعد القانونية³.

¹ - رزاق أسماء، آليات تمويل سياسات حماية البيئة في الجزائر، دراسة حالة ولاية بسكرة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية غي منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، ص36

² - رشيد الحمد، محمد سعيد صباريني، البيئة ومشكلاتها، المجلس الوطني للثقافة والفنون والآداب الكويت، 1990 ص156

³ - عارف صالح مخلف، الإدارة البيئية (الحماية الإدارية للبيئة)، البازوي، الطبعة العربية، 2007 الأردن

المطلب الثالث: أساليب حماية البيئة

إن تحقيق حماية البيئة يتطلب أخذ مجموعة من التدابير والإجراءات تتمثل في السياسة البيئية.

الفرع الأول: مفهوم السياسة البيئية:

إن السياسة البيئية هي تلك الخطوات العريضة التي تعكس القواعد والإجراءات، التي تحدد أساليب تنفيذ الإستراتيجية البيئية مع تحديد مهام المؤسسات والجهات المختلفة المشاركة في تحقيق نتائج هذه الإستراتيجية تحت مظلة الأوامر التشريعية الملزمة لكل من هذه الجهات، وهي في النهاية توضح أسلوب تقويم النتائج وفقا للأهداف التي يتم تحديدها مسبقا، مع توضيح آليات التصحيح والتنمية، لهذا فهي تعمل على تحقيق الأهداف التالية:

- تحجيم الممارسات والأنشطة التي تؤدي إلى تدهور موارد البيئة أو تنظيم تلك الأنشطة بما يكفل معالجة مصادر التلوث وتخفيف آثاره البيئية قدر الإمكان؛
- الاستفادة الوضع الأمثل لمكونات البيئة في الخطط البيئية قى التنمية لقطاعات المختلفة وتصفية الآثار البيئية وكيفية معالجتها في المراحل الأولى لدراسات الجدوى للمشروعات الاقتصادية والاجتماعية، كما تسعى السياسة البيئية المثلى لموازنة الفوائد التي تعود على المجتمع من الأنشطة الاقتصادية المرتبطة بالتلوث البيئي مع الأضرار الناجمة عن التلوث، أي مساواة المنفعة الجدية بالتكلفة الجدية للتلوث البيئي¹.

الفرع الثاني: وسائل حماية البيئة

تتطلب حماية البيئة جهودات وطنية ومجهودات دولية والمجهودات المحلية هي جزء لا يتجزأ من المجهودات الدولية لحماية البيئة، وبالتالي حاولت الدول اتخاذ مجموعة من الإجراءات والأدوات السياسية لحماية البيئة ومنها على سبيل المثال وليس الحصر

أ- الوسائل القانونية :

تعتبر أهم وأكثر الوسائل حماية للبيئة وانتشارا وقبولا في غالبية دول العالم، هذه الوسائل تحد من التلوث الناتج عن أنشطة الإنسان في مختلف أنواع التلوث، باعتبار أن القانون يكفل حماية متميزة للبيئة، فنظام العقوبات مثلا يهدف إلى تفعيل الأهداف النوعية البيئية التي ترصدها السلطات العمومية، يمكن أن تفرض على الأنشطة الإنتاجية سقفا للتلوث أو أن تفرض اعتماد أنظمة إنتاج غير ملوثة لكي يكون احترام هذه القواعد فعلا يجب أن يخضع إلى رقابة صارمة، وهي حالة اختراق القانون تسلط عقوبات جنائية على المتحايين.

وهنا أربعة أنواع م المعايير يمكن أن نذكرها على التوالي:

- **معايير النوعية البيئية:** تضع هذه المعايير الأهداف النوعية العامة الواجب تحقيقها بناء على قدرات الوسط؛
- **معايير الإنبعاثات:** تحدد هذه المعايير الكمية القسوى المسموح بها للنفايات الملوثة في مكان معين مثلا حد إصدار الضحيج من قبل السيارات؛
- **معايير خاصة بالمنتج:** توضح هذه المعايير الخصائص المميزة مثلا نسبة مادة الرصاص في البنزين؛

¹ - رزاق أسماء، آليات تمويل سياسة حماية البيئة في الجزائر، (نفس المرجع السابق)، ص 36-37

- معايير خاصة بالطريق: تحدد هذه المعايير الطرق التقنية للإنتاج الواجب استعمالها والتجهيزات المقاومة للتلوث الواجب تنصيبها¹.

ويمثل فرع القانون الدولي للبيئة كاختصاص قائم بذاته ضمن القانون الدولي تحولا حقيقيا في تفعيل حماية البيئة على مستوى المعمورة.

ب- الأدوات الاقتصادية والتجارية: وفي هذا الصدد يسعى المجتمع الدولي إلى بلوغ صيغة مناسبة من التوفيق بين أهداف تحرير التجارة الدولية وإزالة العوائق المقيدة لها ، وبين الأهداف البيئية التي قد تضع قيودا على المبادلات التجارية وتشكل نوعا جديدا من التدابير الحمائية أمامها ، تأتي التوجهات الحديثة للدول المتقدمة نحو تضمين الاعتبارات البيئية في نظم وسياسات التجارة الدولية حيث تتخذ هذه التوجهات أنماطا وصورا عديدة، فالدول المتقدمة في توجهاتها تلك لا تكتفي بفرض تدابير تجارية بيئية عادلة تضمن لكافة الدول درأ أية مخاطر محتملة وإنما تعمل على فرض معاييرها البيئية الوطنية على غيرها من الدول المتعاملة معها حيث تمتد هذه المعايير ليس فقط إلى المنتجات ذاتها من حيث الخصائص والمواصفات وإنما إلى ظروف الإنتاج وطرقه والإطار التنظيمي والتشريعي الذي يحكمه في الدول المنتجة بعض النظر عما ينطوي على ذلك من قيود حمائية تتعارض مع اعتبارات تحرير التجارة الدولية.

ج- الوسائل الجبائية: تتمثل في الإجراءات الجبائية الردعية والإجراءات الجبائية التحفيزية

1- الإجراءات الجبائية الردعية (الضرائب أو الاقطاعات البيئية): تتمحور الإجراءات الجبائية الردعية، حول الضرائب

البيئية التي ترمي إلى استدخال الآثار الخارجية للتلوث، وتعديل سلوك المنتجين أو المستهلكين بما يتماشى وضرورة الحفاظ على البيئة، وهذا من خلال استهداف التقليل أو الحد من التلوث، وليس من السهولة بمكان الوقوف على تعريف محدد وواضح للضرائب البيئية، وإذ تتعدد التعاريف لها بتعدد الزوايا التي ينظر من خلالها إليها ، ونذكر بعض التعريف:

- الضرائب البيئية هي عبارة عن علاقة اجتماعية تحت غطاء قانوني، تأخذ شكل تحويل نقدي، بين المستعملين للبيئة والدولة سواء كانت هذه الأخيرة ممثلة بمحليها المركزية أو المحلية، وهذا نظير استعمالهم أو هدرهم لموارد البيئة².

- تعرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (O.C.D.E) الضرائب البيئية على أنها محمل الضرائب المرتبطة بالبيئة والتي تمتاز عموما بكونها اقتطاع إجباري بدون مقابل يندرج ضمن وعاء يهدف من خلاله حماية البيئة³.

2- الإجراءات الجبائية التحفيزية: دور الجبائية في الوقت الحالي لم يعد يقتصر على الجانب التمويلي وإنما امتد ليشمل

المساهمة في تحقيق الأهداف الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية وحتى البيئة للمجتمع، ففي المجال البيئي أيضا يمكن التأثير على الأنشطة الاستثمارية بدفعها - نحو القيام باستثمارات في القطاع البيئي أو القيام بأنشطة غير ملوثة للبيئة، وتتعدد التعاريف الخاصة بالحوافز الضريبية، غير أننا سنورد بعضا منها فيما يلي:

¹ - كمال رزيق، دور الدولة في حماية البيئة، مجلة الباحث، عدد 2007/5، الجزائر، ص 97-98

² - مسعودي محمد، دور الجبائية في الحد من التلوث البيئي، دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2008 ص 107-

³ - O.C.D.E: *Environnemental Taxes and a green Tax reforme*. Paris 1997 P17-18

- عرف البعض الحوافز الضريبية على " أنها إحدى الأدوات الضريبية والمالية المختلفة لتشجيع الاستثمارات " .
 - وتعرف كذلك على " أنها من الوسائل غير المباشرة والتي عن طريقها تدخل الدولة لتوجيه الأنشطة الاقتصادية الوجه التي تتفق وأهداف سياستها العامة، وهذا من خلال منح هذه الأنشطة ما يطلق عليه "الفراغ الضريبي"، والذي تقوم الدولة بإنشائه حول النشاط الاقتصادي المراد تشجيعه بما يؤدي إلى جذب الاستثمارات نحوه، وبالتالي التوسع في هذا النشاط".
- وقد صنفت مجموعة التعاون والتنمية الاقتصادية، الحوافز الضريبية إلى خمسة أشكال رئيسية هي: التخفيضات الضريبية، القرض الضريبي، التخفيضات الخاصة بالمعدات، تأجيل موعد الدفع، الإعفاءات الضريبية.

المبحث الثاني: الإدارة البيئية

إن نظام الإدارة البيئية (Environmental Management System) هو أول محاولة شاملة وجادة من أجل جعل البيئة وظيفة من وظائف الشركة شأنها شأن وظيفة الإنتاج والتسويق والمالية، لهذا فإن نظام الإدارة البيئية هو المكافئ البيئي للنظام الإنتاجي في وظيفة الإنتاج، وللنظام التسويقي في الوظيفة التسويقية وللنظام المالي في الوظيفة المالية و المحاسبة في الشركة.

المطلب الأول: نظام الإدارة البيئية

الفرع الأول: مفهوم الإدارة البيئية:

يمكن اعتبار مفهوم الإدارة البيئية امتداد المفهوم الإدارة بمعناها العام وخاصة عند تطبيقه في مجالات معينة. مثل: الإنتاج، المال، البشر... الخ وعند التنفيذ فهو يعتمد على أساليب الإدارة التقليدية، التخطيط، التنظيم، التوجيه، وذلك من خلال آليات مختلفة الأنواع والأشكال لتحقيق أهداف محددة وتقييم الأداء ثم تصحيح المسار¹.

وقد عرف العالم 1975 Groloxa الإدارة البيئية على أنها: "الإدارة التي يصنعها الإنسان والتي تتمركز حول نشاطات الإنسان وعلاقته مع البيئة الفيزيائية والأنظمة البيولوجية المتأثرة، ويكمن جوهر الإدارة البيئية في التحليل الموضوعي والفهم والسيطرة التي تسمح به هذه الإدارة للإنسان أن يستمر في تطوير التكنولوجيا بدون التغيير في النظام الطبيعي."

وعرفها Thomas وآخرون: " أنها عبارة عن هيكل المؤسسة ومسؤولياتها وسياساتها وممارساتها وإجراءاتها وعملياتها، ومواردها المستخدمة لحماية البيئة وإدارة الأمور البيئية و يحدد نظام الإدارة البيئية فلسفة المؤسسة تجاه القضايا البيئية ووضع أهداف لبرامج البيئية وتطوير برامج الأداء البيئي."²

وتعرف بأنها " مجموعة أنشطة الإدارة التي تحدد السياسة البيئية الأهداف والمسؤولية البيئية التي تنفذ بوسائل مثل تخطيط الأهداف البيئية نتيجة القياس وإتقان الآثار البيئية"³

الفرع الثاني: مستويات الإدارة البيئية

يمكن أن نميز مستويين للإدارة البيئية هما:

¹ - نادية حمدي صالح، الإدارة البيئية (المبادئ، الممارسات)، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003، ص75

² - برغي لطيفة، دور الإدارة البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية (حالة مؤسسة ENICAB)، مذكرة ماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاد وتسيير مؤسسة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2006/2007، ص57

³ RENE MOLETTA ,gestion des problèmes environnementaux dans les industries agroalimentaires, technique et documentation, Paris 2002 p 586

1- الإدارة البيئية على مستوى الدولة: يستلزم تطبيق الإدارة البيئية التعرف الصحيح على الموارد المتاحة والشفافية من قبل أجهزة الدولة في عرض المعلومات الخاصة لمكونات البيئة المختلفة التي تتأثر بنشاطات كل وزارة واستخدامات الأراضي وتخصيصها للنشاطات المختلفة، ولتنفيذ الإدارة البيئية لابدأ أولاً من تفهم حكومات الدولة وكافة هيئاتها الحكومية وغير الحكومية لدورها في الحفاظ على الموارد الطبيعية، ويتحدد ذلك من خلال وضع سياسات والخطط الداعمة لتبني الإدارة البيئية حتى تعطي الدولة المصدقية والمثل الصحيح لباقي القطاعات المختلفة الخدمية والإنتاجية وللقطاع الخاص في الحفاظ على البيئة، ويقاس مدى مصداقية الدولة في تبني الإدارة البيئية بمدى مساندتها لوزارة البيئة ودعمها في عمل المراجعات الجادة بالتنسيق مع الوزارات المختلفة والهيئات التابعة لها¹.

2- الإدارة البيئية على مستوى المؤسسة: من دون شك فإن المؤسسة الاقتصادية تهدف إلى تعظيم أرباحها في سوق تنافسية، وإن كان في حدود ما تسمح به النظم والقوانين ويشير STURMAL في إحدى دراساته حول نظام الإدارة البيئية إلى أن حاجة المؤسسات لتطبيق هذا النظام ترجع إلى سبب رئيسي وهو تمكينها من خوض معترك المنافسة في ميدان التجارة الدولية، فضلاً على ن تطبيقه يؤدي إلى تحسين الإنتاجية².

هناك عدد من الأسباب التي تدفع للاهتمام بمسألة الإدارة البيئية للمؤسسة هي³:

- التشريعات واللوائح والالتزام بها؛
- الضغط الاجتماعي والسمعة في سوق يزداد فيه الوعي بأهمية حماية البيئة؛
- المنافسة في السوق المحلية أو الإقليمية أو العالمية؛
- الاعتبارات المالية؛
- متطلبات سوق التصدير.

ومنظومة الإدارة البيئية في المؤسسة الاقتصادية هي معالجة منهجية لرعاية البيئة في كل جوانب النشاط الاقتصادي في المجتمع وإعمال هذه المعالجة هو أصلاً طوعي يأتي بمبادرة من قيادات المنشأة أو المؤسسة القائمة بهذا النشاط وتناول القيادات للأمر لا يقتصر على التقييم النقدي لمزايا إقامة منظومة للإدارة البيئية، بل يندرج أيضاً إلى النظر في المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، ولقد أدركت المؤسسات في السنوات الأخيرة أن أنماط الإنتاج والاستهلاك الراهنة ليست مستدامة، وأن على المؤسسة إن كان لها أن تظل عاملة في السوق أن تدرج بشكل تدريجي ومتواصل الاعتبارات البيئية في استراتيجياتها ومخططاتها بعيدة المدى.

ولعل أهم أوات تحقيق هذا الدمج هي بإقامة منظمات الإدارة والحاسبة البيئية التي تعمل على تحسين الأداء البيئي طبقاً لسياسة المنشأة البيئية، وما زال العمل يجري بجدية في المنظومة العالمية للواصفات القياسية (ISO)، في إطار المواصفة آيزو 14000، لتطوير

¹ - سامية جلال سعد، الإدارة البيئية المتكاملة، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2005، ص 5-6

² - STRUM , ANDREAS AL " iso 14 001 Implementing environmental Mangement system, ellipson LTD , BASSEL, 1989, P12"

³ - نادية حمدي صالح (مرجع سابق) ص 82

أدوات أخرى أكثر تعقيدا وعمقا مثل أدوات تحليل دورة حياة المنتج (ICA) أو البطاقات البيئية (ECO/LABLES) أو أساليب تقييم الأداء البيئي¹.

الفرع الثالث: تصميم نظم الإدارة البيئية بالشركات ومؤسسات الأعمال:

يعتبر تصميم نظام الإدارة البيئية اختياريا لمنظمات الأعمال، غير أنه ضروري في حال تعامل هذه الشركات في مجال التجارة الخارجية عن طريق تصدير منتجاتها إلى الخارج، ولكن تقوم المؤسسة بتصميم نظام الإدارة البيئية يجب مراعاة الجوانب التالية:

-السياسات البيئية لإدارة الشركة، وهي الرؤى والتطلعات الإدارية تجاه الإدارة البيئية مثل الحد من التلوث البيئي والالتزام بالمعايير المحلية والدولية للانبعاثات البيئية وإجراءات العمل؛

-المراجعة البيئية والتي تقوم على التحقق من مطابقة الإنبعاثات الهوائية والمائية والمخلفات الصلبة للمعدات والمعايير الواردة في قانون البيئة المحلي؛

-اتخاذ الإجراءات البيئية الصحيحة ويتم اتخاذ تلك الإجراءات البيئية الصحيحة على ضوء ما تسفر عنه المراجعة البيئية من أوجه القصور في نظام الإدارة البيئية المطبق في الشركة؛

-إعداد تقارير الأداء البيئي: توضح الأنشطة البيئية التي تم إنجازها خلال الفترة الماضية من أجل إنجاز وظيفة الرقابة والمتابعة البيئية².

* نظام الإدارة البيئية يمثل مجموعة منظمة من الإجراءات, والمسؤولية , والعمليات والموارد اللازمة لتنفيذ الممارسات البيئية في المؤسسة³, ويمكن أن نبين نموذج عملية الإدارة البيئية في الجدول الموالي:

¹ - نادية حمدي صالح (مرجع سابق) ص 83

² - أحمد فرغلي حسن، البيئة والتنمية المستدامة: الإطار المعرفي والتقسيم المحاسبي، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث كلية الهندسة، ط1، جامعة القاهرة، 2007، ص32-

جدول رقم (01-01) نموذج عملية الإدارة البيئية

- تحديد الأهداف - وضع الاستراتيجيات - وضع الخطط - رسم السياسات - وضع الإجراءات - وضع البرامج الزمنية - قواعد الإلزام والالتزام	- بناء الهياكل التنظيمية (وأنواعها) - تحديد الوظائف والسلطات والمسؤوليات - تحديد خطوط السلطة ومراكز اتخاذ القرار - آليات وأدوات تنسيق والضبط على كافة المسؤوليات	- نظام بناء الموارد البشرية وصيانتها وتنميتها - أنماط قيادة الموارد البشرية - الأنظمة المتعددة لتحفيز الموارد البشرية - شبكات الاتصال على كافة المستويات	- المعايير الرقابية ومدى ملاءمتها - نوعية نظم المتابعة ومدى فعاليتها - أدوات التصحيح والتقييم ومدى ملاءمتها للبيئة الداخلية والخارجية
--	--	--	---

المصدر: نادية حمدي صالح (مرجع سابق) ص 132

من خلال الجدول يتضح لنا أن عملية الإدارة البيئية تتم وفق أربع مراحل، المرحلة الأولى وهي مرحلة تحديد الأهداف ووضع الاستراتيجيات والخطط ومختلف الإجراءات والسياسات والالتزامات، المرحلة الثانية مرحلة تنفيذ كل ما خطط له في المرحلة الأولى حيث يتم بناء الهياكل التنظيمية وتحديد الوظائف والسلطات والمسؤوليات وتحديد آليات وأدوات الضبط على مختلف المسؤوليات، المرحلة الثالثة تتعلق بالموارد البشرية بنائها وتنميتها وتحفيزها ووضع شبكات الاتصال على كافة المستويات، المرحلة الرابعة والأخيرة هي مرحلة الرقابة حيث يتم تحديد المعايير الرقابية ومدى ملاءمتها وفعاليتها، ووضع الأدوات التصحيحية والتقييمية من اجل الوقوف على مدى تحقيق الإدارة البيئية للأهداف المسطرة.

المطلب الثاني: مبادئ وأهداف الإدارة البيئية:

الإدارة البيئية هي دمج والأخذ بعين الاعتبار البيئة في التسيير والإدارة داخل المؤسسة¹، حيث تصبح جزء لا يتجزأ من منظومة الإدارة الكلية للمنشأة وتصميم الإدارة البيئية عملية مستمرة وتفاعلية، ويمكن الربط بين البنية والمسؤوليات والخبرات والعمليات والموارد المتعلقة بسياسات البيئة والأغراض والأهداف.

الفرع الأول: مبادئ الإدارة البيئية

تتضمن المبادئ الحاكمة للمديرين الذين ينفذون أو يعززون منظومة الإدارة البيئية ما يلي²:

- 1- الاعتراف بأن الإدارة البيئية من بين أعلى أولويات الإدارة؛
- 2- إقامة وصون الاتصالات مع الأطراف المعنيين داخليا وخارجيا؛

¹ - Collection gindes pratiques ACFI, **gestion de l'environnement pour les PME-PMI**, AFNOR, France, 2007 , p87

² - www.arifo.net.org.ma/data/standard/documents/DOC14004.doc

- 3- تحديد المتطلبات القانونية والجوانب البيئية المرتبطة مع أنشطة أو منتجات أو خدمات المنشأة؛
- 4- تنمية التزامات الإدارة والموظفين نحو الحماية البيئية مع وضوح مستويات المحاسبة والمسؤولية؛
- 5- تشجيع التخطيط البيئي عبر الدورة الحياتية للمنتج أو العملية؛
- 6- وضع أسلوب لبلوغ مستويات الأداء المستهدفة؛
- 7- تدبير موارد مناسبة وملائمة شاملة التدريب لتحقيق مستويات الأداء المستهدفة على أساس مستديم؛
- 8- تعميم الأداء البيئي بالمقابل للسياسة البيئية للمنشأة والأعراض والأهداف والسعي نحو التحسين الممكن؛
- 9- وضع أسلوب إداري لمراجعة وفحص منظومة الإدارة البيئية؛
- 10- تشجيع مقاولي الباطن والموردين لإقامة منظومات الإدارة البيئية .

ويقترح أن تنحصر السياسة البيئية للإدارة المقترحة في أربع أنشطة رئيسية يتم تنفيذها على مراحل على النحو التالي¹:

- 1-مراجعة الأوضاع البيئية الحالية والإشراف على تنفيذ إجراءات تصحيحية جديدة لمعالجة والحد من مصادر التلوث للوحدات الإنتاجية ولتحقيق الالتزام بالقوانين واللوائح البيئية؛
- 2- تنفيذ الإجراءات الوقائية في إطار خطة شاملة لإنتاج الأنظف, وإدخال ضوابط جديدة للحد من التلوث, وإدخال تعديلات على المعدات وعلى تصميم المنتج بهدف الحد من انبعاث الملوثات؛
- 3-زيادة الوعي البيئي لدى العمال, وتقديم حوافر لتشجيع المبادرات الطوعية لمكافحة التلوث وتعزيز مشاركة المجتمع المحلي والإعلام بالإجراءات المتخذة نحو تنفيذ مشروعات الإنتاج الأنظف؛
- 4- ترشيد استخدام الموارد وذلك من خلال استخدام التقنيات الحديثة لزيادة الكفاءة .

الفرع الثاني: أهداف الإدارة البيئية:

من أهم أهداف الإدارة البيئية نذكر²:

- 1- تحقيق الإنتاج الأنظف حتى يتوافق مع المعايير البيئية المحلية والعالمية، ولا يتم ذلك إلا من خلال تضمين ثقافة الحفاظ على البيئة في خطط وسياسات تنمية الموارد البشرية؛
- 2- تحقيق الصورة العامة للمؤسسة والتي تعكس (مؤسسة صديقة للبيئة), ويتم ذلك من خلال تكوين فرق عمل للرصد والتشخيص والتحليل ثم وضع تصورات عن حلول المشكلات البيئية القائمة؛

¹ - سامية جلال سعد، الإدارة البيئية المتكاملة، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2005، ص 234

² - سمير بوعافية، مساهمة المؤسسة الصناعية في حماية البيئة من التلوث الصناعي، دراسة حالة مؤسسة اسمنت عين تونة، مذكرة ماجستير في اقتصاد وتسيير البيئة غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2008، ص 66

3-المساعدة في فتح أبواب التصدير أمام المؤسسة إلى أسواق العالم؛

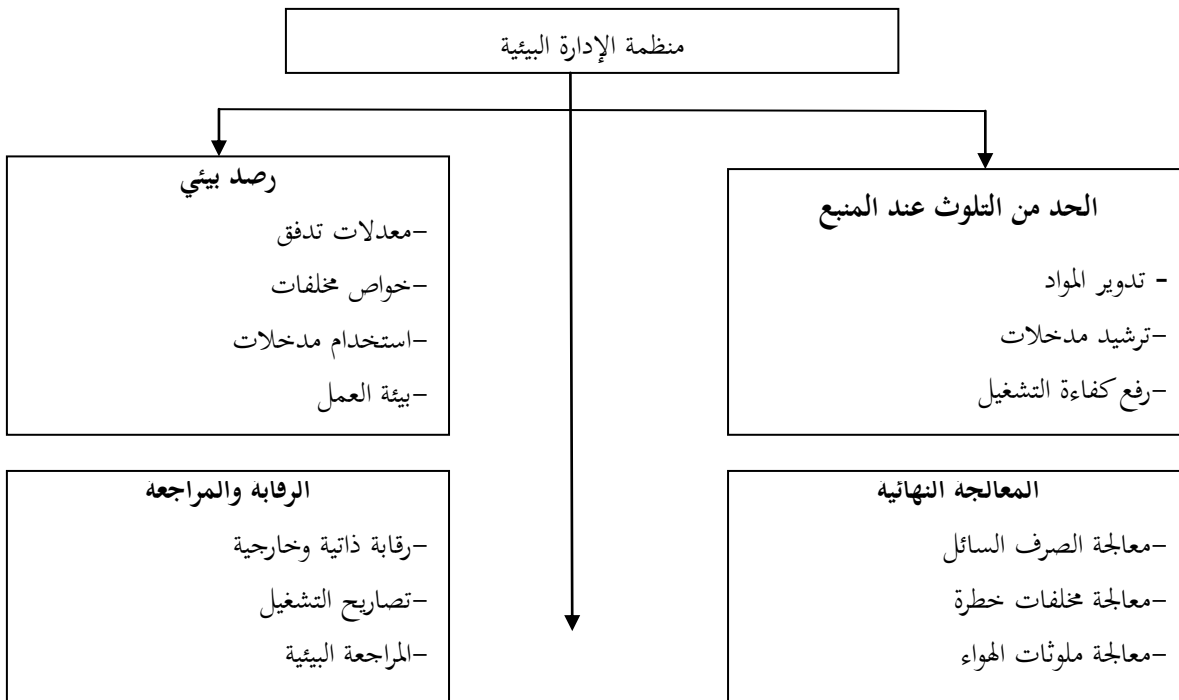
4-مواجهة المنافسة المحلية والإقليمية والعالمية التي تضع أوزانا معيارية عالية لمنتجاتها (صديقة للبيئة)؛

5-تضمن الاعتبارات البيئية عن اتخاذ أي قرار إنتاجي - تسويقي - تمويلي - تطويري؛

6-خفض تكلفة الإنتاج والتسوية والتغلب على مشكلة زيادة مخلفات الإنتاج الضارة والأنشطة الملوثة للبيئة سواء في مرحلة الإنتاج والتخزين أو التسويق.

ونلخص مهام الإدارة البيئية في المؤسسة في الشكل الموالي:

الشكل رقم (01-02) المبادلات الرئيسية والمهام التي تسند في العادة لإدارة البيئة في المنشأة الصناعي

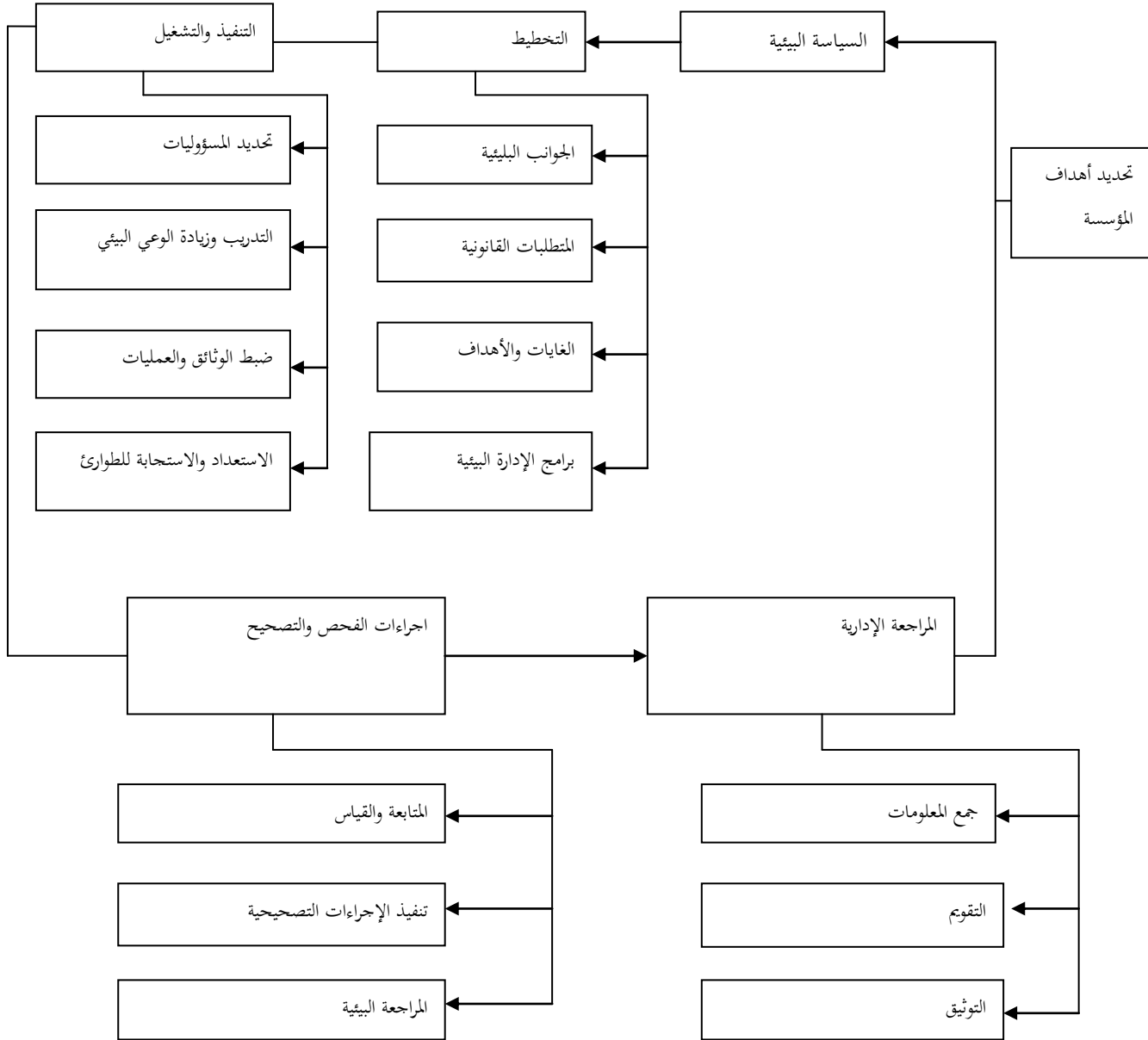


المصدر : سمية جلال سعد (مرجع سابق) ص 236

يتبين لنا من خلال الشكل أن منظومة الإدارة البيئية تتمثل في أربعة مهام، المهمتان الأولى والثانية هي مهمات آنية أي تكون أثناء قيام المؤسسة بنشاطها الصناعي،وتتمثل هذه المهمتان في الرصد البيئي والحد من التلوث عند المنبع حيث يتم العمل على تحديد مستوى تدفق الملوثات والعمل على تقليلها من خلال ترشيد بيئة العمل ورفع كفاءة التشغيل،اما المهمتان الثالثة والرابعة فهي مهمات بعيدة وتتمثل هذه المهمتان في المعالجة النهائية والرقابة والمراجعة ، وفيها يتم معالجة مختلف المخلفات الناتجة على النشاط الصناعي للمؤسسة ثم القيام بالمراجعة البيئية ووضع مختلف التقارير.

إن إنشاء نظام الإدارة البيئية يعتمد على الأفكار والأدوات المالية والتقنية¹، ويمكن أن نوضح ذلك في الشكل التالي:

الشكل (03-01) نظام عمل الإدارة البيئية



المصدر: برغي لطيفة، دور الإدارة البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية، (مرجع سابق) ص 74.

¹ - Collection gindes pratiques ACFI, p 87

يتضح لنا من خلال الشكل السابق إن نظام عمل الإدارة البيئية هو عمل دوري يبدأ بتحديد الأهداف وينتهي بتحديد أهداف أخرى جديدة يتم العمل على تحقيقها في الدورة الموالية، وخلالهما تكون هناك خمس مراحل، المرحلة الأولى تتمثل في وضع السياسة البيئية، ثم تأتي مرحلة التخطيط وتتعلق بجميع الجوانب البيئية من حيث المتطلبات القانونية والغايات والأهداف وبرامج الإدارة البيئية، المرحلة الثالثة هي مرحلة التنفيذ والتشغيل ويتم فيها تحديد المسؤوليات والسلطات والعمل على زيادة الوعي البيئي، المرحلة الرابعة هي مرحلة الفحص والتصحيح وتتمثل في جميع إجراءات المتابعة والقياس وكذا الإجراءات التصحيحية، المرحلة الأخيرة هي مرحلة المراجعة الإدارية ويتم فيها جمع المعلومات وإجراء تقويم الأداء البيئي للمؤسسة من أجل وضع التقارير البيئية التي من خلالها يتم وضع أهداف جديدة.

المطلب الثالث: المراجعة وتقييم الأداء البيئي:

المراجعة البيئية ليست جديدة أو حديثة ففي عام 1991 أشارت غرفة التجارة الدولية (ICC) (International Chamber de Commerce) أن أحد مكاتب الاستشارات في الولايات المتحدة الأمريكية المتخصصة في القضايا البيئية قد قامت بأداء مراجعات بيئية حول العالم منذ 1920، وعلى الرغم من ذلك فإن الاهتمام بالمراجعات البيئية ظل بسيطاً حتى عام 1980، حيث أنها منذ ذلك الحين وحتى الوقت الحالي قد أصبحت شائعة الاستخدام في الشركات الرئيسية (لا سيما تلك التي تعمل في مجال القطاعات الإستراتيجية والصناعات الكيماوية) في دول العالم الصناعي، وقد اضطرر نموها بشكل سريع أثناء العقدين السابقين التي صاحبهما كوارث وتشريعات بيئية¹.

الفرع الأول: مفهوم المراجعة البيئية:

- تعرف المراجعة البيئية بأنها عملية تقييم أداء الإدارة البيئية في الأعمال لتحقيق الإدارة الأفضل لأدائها البيئي، كما يمكن تعريف المراجعة بأنها عملية التقييم المنهجي الموثق للدليل المتحقق والمقيم موضوعياً (وثق معلومات محددة في موضوع معين) لتحديد فيما إذا كان يتطابق مع معايير المراجعة، بكلمات أخرى إن المراجعة ليست استقصاء عن معلومات جديدة وإنما تقييم للإدعاءات القائمة على المعلومات المتاحة لدعم هذه الإدعاءات، وهذا ما ينطبق على المراجعة البيئية التي يمكن تعريفها حسب الإيزو (14001) بأنها عملية تقييم نظامي موثق للتوصل والتقييم الموضوعي للأدلة فيما إذا كانت الأنشطة، الأحداث، الظروف، الأنظمة الإدارية أو المعلومات مطابقة لمعايير المراجعة وتوصيل نتائج هذه العملية للعمل².

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 141

² - نجم عبود نجم، البعد الأخضر للأعمال (المسؤولية البيئية لرجال الأعمال)، ط 1، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 332

يعرف جورج دانيال غالي المراجعة البيئية بأنها فحص منظم، موضوعي ودوري للأداء البيئي بواسطة أفراد متخصصين من داخل أو خارج الوحدة و الاقتصادية للتأكد من التزام من قوانين والسياسات الإدارية البيئية وتقييم فعالية البرامج الإدارية البيئية وتوصيل نتائج التي يتم التوصل إليها إلى الأطراف المهتمة بها¹.

وعرفت غرفة التجارة الدولية بأنها عبارة عن: " أداة إدارية داخلية تعمل على التقييم الدوري الموثق والمنظم لمدى كفاءة أداء نظام الإدارة البيئية ومدى اهتمام الإدارة بحماية البيئة من خلال رقابة الإدارة على الأنشطة البيئية، ومدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية والتي من خلالها يتم الوفاء بمتطلبات التشريعات والقوانين البيئية"

عرف مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية المراجعة البيئية بأنها عبارة عن: "هي جزء متكامل من نظام الإدارة البيئية من خلالها أو بواسطتها، تحدد إدارة المنشأة ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية بالمنشأة كافية وملائمة وتضمن الالتزام بالمتطلبات القانونية التشريعية بالإضافة إلى متطلبات السياسة الداخلية".

يلاحظ أن معظم تلك التعاريف قد ركزت على ما يلي²:

1- أن المراجعة البيئية عبارة عن عملية فحص انتقادي منظم وموثق وموضوعي؛

2- إن المراجعة البيئية كعملية موضوعية يتم أداؤها بصفة دورية عن طريق المنشأة ذاتها أو عن طريق جهة مستقلة؛

3- إن المراجعة البيئية يتم القيام بها بهدف:

a- التأكد بالالتزام بنظم الإدارة البيئية؛

b- التأكد من أن البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم البيئية يمكن الاعتماد عليها وتفصح عن كافة القضايا البيئية؛

c- تحديد مدى كفاءة أداء نظام الإدارة البيئية، ومن أنه كافيا وملائما للوفاء بالمتطلبات القانونية وسياسات المنشأة؛

d- التأكد من رقابة إدارة المنشأة على الأنشطة البيئية ومن مدى تنفيذ البرامج وسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية، والوفاء بمتطلبات التشريعات البيئية والسياسات الداخلية.

الفرع الثاني: أنواع المراجعة البيئية

لأغراض المراجعة كخطوات متسلسلة يمكن تحديد أنواع المراجعة البيئية كالآتي³:

1- مراجعة الامتثال: التي تستخدم لضمان إن الشركة تفي بكل القوانين ذات العلاقة بالممارسات البيئية وتضمنيات عدم الامتثال؛

¹ - رحمان آمال، تأثير المحروقات على البيئة خلال مرحلة الحفر والاستخراج، دراسة حالة حوض بركاوي الجزائر مذكرة ماجستير في الاقتصاد وتسيير البيئة غير منشورة، جامعة قاصدي مبراح، ورقلة 2008، ص75

² - أمين السيد أحمد لطفى، (مرجع سابق) ص134-135-136

³ - نجم عبود نجم (مرجع سابق) ص332

2- مراجعة الأنظمة: وتتركز على كيفية استخدام الأنظمة داخليا لإدارة المخاطر البيئية؛

3- مراجعة الصفقات: ومدى مراعاة المخاطر البيئية المحتملة في هذه الصفقات؛

4- مراجعة المعالجة: الحزن والتخلص والاستخدام والمتابعة لمختلف أنواع المواد الضارة عبر جميع مراحل دورة حياتها من الأصل إلى التخلص؛

5- مراجعة الإجراءات الوقائية: التي يمكن إن تقلص المخاطر البيئية وتأثيراتها؛

6- مراجعة المسؤوليات: والتي تحدد ظهور الأضرار البيئية ومسؤوليتها وتكاليفها وتحديد الكشف الملائم لهذه الأضرار وتكلفتها للجمهور؛

7- مراجعة تقييم العمليات: الإنتاج نفسها لضمان أن المنتوجات تفي بالمطالب المحددة.

المطلب الرابع: أخلاقيات الإدارة والمسؤولية البيئية:

إذا كانت المؤسسة تعمل من أجل أقصى الأرباح لأن الربح هو من طبيعة الأعمال كما في المدخل التقليدي، وإن أخلاقيات الإدارة هي اختيار ما هو أخلاقي بغض النظر إذا كان ينسجم مع معايير المؤسسة أم لا، فإن المقابلة التي يمكن أن نضعها بالعلاقة مع البيئة هي: إذا كانت المؤسسات تعمل من أجل بيئة لا محدودة الموارد وسلع بيئية مجانية وتكاليف بيئية خارجية يتحملها المجتمع أو الطبيعة، فإن المسؤولية البيئية هي إعادة التوازن في علاقة المؤسسة بالبيئة من خلال التأكيد على محدودية الموارد وكون السلع البيئية ذات تكلفة شأنها شأن عوامل الإنتاج الأخرى كالعمل ورأس المال.

الفرع الأول: المؤسسة وأخلاقيات الإدارة والمسؤولية البيئية

المسؤولية البيئية هي تكلفة داخلية على من يستخدمها أو يفسدها أو يلوثها أن يتحملها في حين تكون أخلاقيات الإدارة هي الخطوة اللاحقة الأبعد في اعتبار التلوث عملا غير مسؤول وغير أخلاقي في الحالات الآتية:

1- أن تكون لدى المؤسسة قدرة على تجنب التلوث (أو حماية الموارد البيئية) ولم تقم بذلك؛

2- أن تكون لدى هذه المؤسسات إمكانية محتملة لتجنب التلوث (أو حماية الموارد البيئية) ولم تحاول القيام بذلك؛

3- أن يكون بإمكان المؤسسة (عن طريق الاستثمار أو الابتكار) خفض التلوث ولم تبذل الجهد المطلوب من أجل ذلك؛

4- أن تكون لدى المؤسسة فرصة لتجنب التلوث أو خفضه ولا تقوم بذلك لأن التلوث لديها ضمن الحدود المسموحة قانونيا؛

5- أن تتجنب المؤسسة التلوث في بلد أو إقليم معين لوجود لوائح وتشريعات بيئية (كما في الدول المتقدمة) ولا تتجنب التلوث في بلدان أو أقاليم أخرى لعدم وجود مثل هذه اللوائح والتشريعات (كما في الدول النامية)؛

6- أن لا تعمل شركة الأعمال على بلورة اتجاه جدي وفعال من اجل تحسين أدائها البيئي رغم إدراكها بإمكانية تحقيق ذلك، إلا أنها لا تريد أن تكون هي المبادر في هذا المجال أو لأنها تدرك أن أرباحها الآنية سوف تتأثر بذلك.

وعند قياس قيمة مساهمات المؤسسة في المجال البيئي ينبغي التفرقة بين مايلي¹:

➤ **المساهمة الموجبة:** وهي ترتبط بقيام المؤسسة بالوفاء بمسؤوليتها البيئية والاجتماعية عن تحقيق المستويات الأساسية للتلوث، أو قيامه بتحقيق أفضل منها، وتعد الأعباء التي تتحملها المؤسسة في الحالة الأولى مساهمة بيئية واجتماعية إجبارية مقابل التزامه الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية القانونية، أما في حالة تحقيق مستويات أفضل من المستويات القياسية، فإن ما يتحمله من أعباء إضافية يعتبر مساهمة بيئية واجتماعية اختيارية، وفي كلا الحالتين يتم قياس هذه المساهمات بطريقة مباشرة على أساس ما تحمله المشروع في تكاليف فعلية.

➤ **المساهمة السالبة:** وهي تنشأ في الحالات الآتية:

- أ- عدم قياس المشروع بأي عمليات للرقابة على التلوث؛
- ب- قيام المؤسسة بعمليات الرقابة على التلوث بصفة جزئية؛
- ت- وجود المؤسسة بمنطقة تجمع صناعي، وهو ما يؤدي إلى تراكم مسببات التلوث بكميات تفوق المستويات القياسية.

الفرع الثاني: التقرير عن المسؤولية البيئية للمؤسسة

في ظل مدخل التقارير البيئية والاجتماعية متعددة الأبعاد يمكن إعداد أربعة نماذج أساسية للتقرير عن المسؤولية البيئية والاجتماعية للمؤسسة، بحيث تلحق في جزء تكميلي للقوائم المالية المنشورة وهذه النماذج هي:

1- قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية: تهدف هذه القائمة إلى إظهار تأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية للمشروع على حساب الربح وتظهر أهمية هذه القائمة في مجال تقييم أداء المؤسسات، فالمؤسسات التي تتحمل مسؤوليتها بيئية واجتماعية قد تظهر أقل كفاءة عند مقارنتها بالمؤسسات الأخرى التي لا تتحمل مسؤوليتها البيئية والاجتماعية وذلك بسبب الأعباء الإضافية التي تؤدي إلى تخفيض أرباحها، فالمؤسسات التي تحمل مسؤوليتها البيئية والاجتماعية قد تبدو أكثر نجاحاً لارتفاع معدل ربحيتها ويمكن إدراك هذه النتيجة إذا ما تصورنا حاجة نوعي المؤسسات إلى موارد إضافية - مع تساوي العوامل الأخرى- تتمتع الأولى بمزايا تمويلية أكثر مما تتمتع بع الثانية لانخفاض ربحيتها².

2- قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية: تهدف هذه القائمة إلى توفير معلومات على الموارد المتاحة للاستخدام في مجالات الأداء البيئي والاجتماعي وما يقابلها من حقوق للغير، ويفيد هنا في التعرف على عناصر الثروة التي يتولد عنها مساهمات بيئية واجتماعية في المستقبل، وما يقابلها من أموال خصصها المشروع لاقتنائها ويتم إعداد قائمة المركز المالي

¹ - محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2007، ص 166-167

² - محمد عباس بدوي، (نفس المرجع السابق)، ص 217

المعدلة بإعادة عرض مكونات الأصول والخصوم التي تتضمنها قائمة المركز المالي التقليدية، فتظهر الأصول الخاصة بالأنشطة البيئية والاجتماعية وما يقابلها من خصوم بصورة منفصلة عن الأصول والخصوم الخاصة بالأنشطة الاقتصادية¹.

3- تقرير الأداء البيئي والاجتماعي متعدد الأبعاد: يهدف هذا التقرير إلى توفير معلومات تعكس نتائج قياس التأثيرات البيئية والاجتماعية الكلية للمؤسسة، والتي اعتمد في قياسها على منحل القياس متعدد الأبعاد ويتميز بما يلي:

- 1- يوفر معلومات تعكس نتائج قياس العمليات البيئية والاجتماعية التي يتطلبها القانون كحد أدنى لتحقيق الأهداف البيئية والاجتماعية حتى لو لم يتم بها المشروع؛
- 2- المعلومات التي يتضمنها هذا التقرير تضيي دلالة أكثر وضوحاً، بما يفيد في تقييم فعالية الموارد المستخدمة كمساهمات بيئية واجتماعية في تحقيق الأهداف الاجتماعية؛
- 3- يوفر معلومات الأجهزة الحكومية المتخصصة المختلفة التي يتركز اهتمامها في التعرف على مدى وفاء المشروع لمسؤولياته البيئية والاجتماعية بغض النظر عما تحمله من مبالغ في سبيل ذلك².

4- القائمة المالية لتأثيرات عدم الفاء بالمسؤولية البيئية الاجتماعية:

وتهدف القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية إلى توفير معلومات تعكس نتائج القياس النقدي للعمليات البيئية والاجتماعية المؤدية إلى انحرافات غير ملائمة في الأداء البيئي والاجتماعي، وتعتبر هذه القيمة عن الأعباء التي كان ينبغي أن يتحملها المشروع الوفاء بمسؤولية البيئية والاجتماعية في المجالات الأربعة لهذا المسؤولية (مجال المساهمات البيئية - مجال المساهمات العامة - مجال الموارد البشرية - مجال الإنتاج)³.

¹ - محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2000، ص216

² - نفس المرجع السابق، ص 218-219

³ - نفس المرجع السابق، ص225

المبحث الثالث: نظام الإدارة البيئية الإيزو 14000

شهدت العقود الثلاث الأخيرة اهتماما دوليا واضحا بقضايا البيئة والمشكلات المرتبطة بها، إذ أدركت دول العالم خطورة التلوث والأضرار التي تلحق بالموارد الطبيعية والبشرية، وكان مؤتمر ستوكهولم 1972 حول بيئة الإنسان بداية الاهتمام الرسمي لإرساء قواعد التعاون الدولي لحل مشكلات البيئة، ثم قامت المنظمة العالمية للتقنيين بإصدار سلسلة المواصفات الدولية الخاصة بالبيئة 14000 ISO عام 1996.

المطلب الأول: ماهية المواصفات البيئية الإيزو 14000 وتطورها

شهدت السنوات الأخيرة عددا من المواصفات القياسية للإدارة البيئية على المستويات المحلية (BS7750 في إنجلترا و NS110 في الولايات المتحدة و EMAS في الإتحاد الأوروبي)، تلتها المواصفات القياسية العالمية ISO14000¹.

الفرع الأول: نشوء المواصفات ISO14000 وتطورها

يمكن إيجاز نشوء المواصفات ISO14000 وتطورها بالآتي²:

- 1- شكلت في آب 1991 مجموعة استشارية من المنظمة العالمية للتقنيين ISO مختصة بتطوير مقاييس عالمية قادرة على:
 - أ- وضع مدخل عام للإدارة البيئية مماثل لمقياس إدارة الجودة ISO9000؛
 - ب- تعزيز قدرة الشركة على ترسيخ التحسين في الأداء البيئي؛
 - ت- تسهيل التجارة العالمية عن طريق تخفيض أو إزالة الحواجز التجارية.
- 2- أثمرت نتائج أعمال المجموعة في تشكيل اللجنة الفنية المختصة بتطوير المواصفة ISO14000؛
- 3- شكلت اللجنة الفنية سبع لجان فرعية تتكون كل لجنة فرعية من مجموعات عاملة ينصب عمل اللجنة الفنية سبع مجالات رئيسية هي:

أ- نظام الإدارة البيئية (EMS)؛

ب- التدقيق البيئي (EA)؛

ت- الملصقات البيئية (EPE)؛

ث- تقويم الأداء البيئي (LCA)؛

ج- المصطلحات (VOCABULARG)؛

ح- الجوانب البيئية في مقاييس المنتج (EAPS).

¹ - نادية حمدي صالح، الإدارة البيئية (المبادئ والممارسات) مرجع سابق ص202

² - محمد عبد الوهاب عزراوي، أنظمة إدارة الجودة والبيئة ISO14000 و ISO9000، ط1، وائل للنشر، عمان، 2002، ص186-187-188

- 4- مهدت السلسلة الطريق لإدارة المنظمات لأنشطتها البيئية، حيث قدمت طريقة مشتركة لنظام الإدارة البيئية على المستوى الدولي بهدف:
- أ- وضع إجراءات يجري بموجبها تحديد والرضوخ والالتزام بالأنظمة والتعليمات والضغوط الاجتماعية؛
 - ب- مساعدة المنظمات على إدارة وتقييم الفعالية البيئية الخاصة بأنشطتها ومنتوجاتها وخدماتها؛
 - ت- تحسين الأداء البيئي في مجال التصنيع؛
 - ث- تحقيق انسجام بين المقاييس الوطنية والإقليمية بغية تسهيل التبادل التجاري؛
 - ج- مضاعفة المصداقية؛
 - ح- تحسين الميزة التنافسية؛
 - خ- دخول أسرع الأسواق؛
 - د- إيجاد لغة مشتركة للإدارة البيئية على المستوى العالمي.
- 5- سارعت الدول المتقدمة حال صدور المواصفات إلى اعتمادها كمواصفات وطنية مثل: منظمة المقاييس الأوربية وأصبحت المواصفتين (EMAS) و ISO 14000 .

الفرع الثاني: أهداف سلسلة الإيزو 14000

أهداف سلسلة الإيزو 14000 تتمثل بالآتي¹:

- 1- خفض العقبات التجارية الناجمة عن تباين المواصفات القياسية البيئية الوطنية؛
 - 2- تشجيع المدخل المشترك واللغة المشتركة في مجال الإدارة البيئية بما يشبه المواصفات القياسية لإدارة الجودة الشاملة؛
 - 3- إغناء قدرة الشركات على الإنجاز والقياس للتحسينات في مجال الأداء البيئي؛
 - 4- وضع متطلبات التسجيل والحصول على الشهادة البيئية التي على الشركات الإيفاء بها على شاكلة متطلبات التسجيل والحصول على شهادة الإيزو 9000 في مجال الجودة؛
 - 5- تقليص الإزدواجية في المراجعة (التي يقوم بها المراجعين) التي يجب القيام بها والمفروضة من قبل اللوائح القانونية والزرائن والشركات وغيرهم؛
 - 6- الإيزو 14000 هي مجموعة من المعايير القياسية التي وضعتها المنظمة الدولية للتقييس بجنيف ISO. حيث تهدف سلسلة الإيزو 14000 إلى وضع مجموعة نظم الإدارة البيئية التي تهدف إلى تحقيق مزيد من التطوير والتحسين في نظام حماية البيئة مع عمل توازن مع احتياجات البيئة.
- نشرت منظمة الإيزو أول مقياس خاص بنظام الإدارة البيئية ISO 14000 في حزيران عام 1996، ثم نشرت بقية المقاييس في فترات لاحقة وفقا للجدول الزمنية المحددة من قبل اللجنة والجدول التالي يلخص هذه المقاييس ومراحلها وتواريخ النشر:

¹ نجم عبود نجم، البعد الأخضر للأعمال (مرجع سابق) ص 303-304

جدول رقم (01-02) قائمة بمقاييس سلسلة الآيزو ISO 14000

العنوان	رقم وتاريخ المواصفة	المرحلة
نظم الإحارة البيئية: مواصفات مع مرشد للاستخدام	1996:14001	ISO
نظم الإدارة البيئية: إرشادات عامة للمبادئ والأنظمة والتقنيات المساندة	1996:14004	
تدقيق نظم الإدارة البيئية: إرشادات التدقيق البيئي: مبادئ عامة	1996:14010	
تدقيق نظم الإدارة البيئية: إرشادات التدقيق البيئي: إجراءات التدقيق	1996:14011	
تدقيق نظم الإدارة البيئية: إرشادات التدقيق البيئي: معايير مؤهلات المدققين البيئيين	1996:14012	
تدقيق نظم الإدارة البيئية: التقييم البيئي للمواقع	14015: لم يحدد	WD
الملصقات والإعلان البيئي: مبادئ عامة	1998:14020	ISO
الملصقات والإعلان البيئي: الإعلان البيئي الذاتي	1999:14021	ISO
الملصقات والإعلان البيئي: الملصقات البيئية النوع 1: المبادئ والإجراءات	1998:1024	ISO
الملصقات والإعلان البيئي: الإعلان البيئي النوع 3: مرشد للمبادئ والإجراءات	14026: لم يحدد	WD/ TR
الإدارة البيئية: تقويم الأداء البيئي: الإجراءات دراسة حالة لتوضيح استخدام ISO 14031	1999:14031	ISO
الإدارة البيئية: دراسة حالة لتوضيح استخدام ISO14031	1997-14032	TR
الإدارة البيئية: تقدير دورة الحياة: تقدير دورة الحياة: المبادئ وإطار العمل	1997:14040	ISO
الإدارة البيئية: تقدير دورة الحياة: تعريف الهدف والمجال وتحليل المخزون	1998:14041	ISO
الإدارة البيئية: تقدير دورة الحياة: تقدير تأثير دورة الحياة	2000:14042	ISO
الإدارة البيئية: تقدير دورة الحياة: تفسير دورة الحياة	2000:14043	ISO
الإدارة البيئية: تقدير دورة الحياة: توثيق بيانات تقدير دورة الحياة	1999:14048	TR
الإدارة البيئية: تقدير دورة الحياة: أمثلة لتطبيق ISO14040	1999:14049	TR
الإدارة البيئية: تقدير دورة الحياة: المفردات	1998:14050	ISO
معلومات لمساعدة منظمات رعاية الغابات في استخدام نظام الإدارة البيئية لمقاييس ISO 14004, ISO14001	1998:14061	TR
دليل للجوانب البيئية في مقاييس المنتج	1997:14064	

الملاحظات

مقياس دولي	International Standard Organisation
مسودة عمل W.D	Working Draft
تقرير اللجنة T.R	Technical Report

المصدر: محمد عبد الوهاب عزوي (مرجع سابق) ص 191.

من خلال الجدول توضح لنا وجود واحد وعشرون مواصفة، وضعت ما بين سنة 1996 وسنة 2000، منها أربع عشر على شكل مقياس دولي، وسبعة ما بين مسودة عمل وتقرير لجنة.

المطلب الثاني: دوافع ومتطلبات تبني نظام الإدارة البيئية إيزو 14001

إن نظام الإدارة البيئية الإيزو 14001 يزود المؤسسات بهيكل عمل لحصر المصادر التي تؤثر على البيئة في جميع الأنشطة التي تقوم بها، وبالتالي تصبح المشروعات ملمة إلاما كاملا بمصادرهما المؤثرة على البيئة، وتحتفظ بمعلومات عن هذه المصادر لتقدير مدى تأثير كل منها، مما يساعد على الوصول لأفضل الوسائل المناسبة لحماية البيئة وتطبيق القوانين والتشريعات المناسبة والمحفزة على تحقيق التوافق مع هذه القوانين البيئية¹.

الفرع الأول: مفهوم نظام الإدارة البيئية ISO 14001

يعد نظام الإدارة البيئية على وفق تعريف اللجنة الفنية 207 التابعة لمنظمة المقاييس على: " أنه جزء من نظام الإدارة الكلي الذي يتضمن الهيكل التنظيمي ونشاطات التخطيط، والإجراءات والعمليات والموارد لتطوير وتنفيذ وتحقيق المراجعة والمحافظة على السياسة البيئية"، وهو محاولة لتعزيز بدائل ذات أخلاق بيئية كفوءة لتصميم المنتج والعملية واختيار المواد ونقلها للسوق عبر دورة حياة المنتج مما قد يحد من تأثيره البيئي².

الفرع الثاني: دوافع تبني نظام الإدارة البيئية الآيزو 14001

تباين الدوافع ما بين دوافع خارجية تتعلق بالضغوط الخارجية التي تدفعها نحو تطبيق متطلبات المواصفة ودوافع داخلية تتعلق بالمزايا التي يمكن أن تجنيها من وراء تبني المواصفة، وهي كمايلي³:

أولاً: الدوافع الخارجية:

- 1- طلب السوق: يعد طلب السوق على السلع المسئولة بيئياً أو مقاطعة السلع الضارة سبباً رئيسياً لزيادة الوعي البيئي لدى المنتجين إذ تشير البحوث العلمية إن أكثر من 80% من الزبائن يستعملون معياراً بيئياً ضمن سلوكهم الشرائي؛
- 2- مزايا السوق: تمتلك المنظمات التي تنتج منتجات غير مضرّة بالبيئة حصة سوقية أكبر لكونها تساعد الزبائن على تحقيق أهدافهم البيئية؛
- 3- المتطلبات التعاقدية: تقوم المنظمات بتشجيع المجهز أو الطلب منه تحقيق أداء بيئي محسن؛
- 4- المتطلبات الحكومية: تؤدي الحكومة دوراً مهماً في تعزيز الأداء البيئي من خلال التشريعات والأنظمة البيئية؛

¹ - زكريا طاحون، المنظور البيئي في التخطيط الزراعي والصناعي، أفرا للخدمات العلمية، 2008، ص 137.

² - محمد عبد الوهاب عزراوي (مرجع سابق) ص 189

³ - نفس المرجع السابق، ص 193

5- تقليل التعددية والتكرار: أضحى التوجه نحو قبول المواصفة الآيزو 14001 طريقاً لتقليل مرات التحقيق البيئية، فضلاً عن تجنب المتطلبات المتعارضة مما يؤول إلى تحقيق وفورات في الكلفة للفحوصات المتعددة والالتزامات التي تفرض على المنظمات نتيجة تباين القوانين والتعليمات والأنظمة.

ثانياً: المزايا الداخلية: عن طريق:

- 1- زيادة الكفاءة التشغيلية؛
- 2- استخدام أقل للطاقة عن طريق تقليل هدر الطاقة؛
- 3- تقليل الكلفة من خلال إعادة الدورة والبرامج الأخرى المشابهة وكذلك الإدارة الأفضل للجوانب البيئية؛
- 4- السيطرة الجيدة على سلوك الأفراد وطرائق العمل ذات التأثير البيئي الممثل؛
- 5- المساعدة على تدريب العاملين قدر تعلق الأمر بدورهم في الحماية البيئية.

الفرع الثالث: متطلبات نظام الإدارة البيئية الآيزو 14001

تتضمن متطلبات نظام الإدارة البيئية الآيزو 14001 ما يلي¹:

- 1- المتطلبات العامة: تقوم بتسيخ نظام الإدارة البيئية وتحافظ على ديمومته؛
 - 2- السياسة البيئية: هي بيان بنوايا المؤسسة ومبادئها المرتبطة بأدائها البيئي الشامل والذي يوفر إطار للعمل ووضع أهدافها وغايتها البيئية؛
 - 3- التخطيط: تتبع عمليات التخطيط خطوات منطقية تبدأ بتحديد الجوانب البيئية وحصر أكثرها أهمية، يجري بعدها تحديد المتطلبات القانونية التي تتوافق معها الشركة ومن ثم تطوير الغايات والأهداف البيئية للمؤثرات؛
 - 4- التنفيذ والتشغيل: يستدعي التنفيذ الناجح لنظام الإدارة البيئية التزاماً من قبل جميع العاملين في المؤسسة؛
 - 5- إجراء الفحص والتصحيح: الذي يضمن توافق أداء المؤسسة مع برنامج الإدارة الموضوع؛
 - 6- مراجعة الإدارة: تعد مراجعة الإدارة المتطلب الأخير من المتطلبات الخاص بنظام الإدارة البيئية.
- يمكن توضيح مزايا وعيوب تطبيق نظام الإدارة البيئية الآيزو 14001 في الجدول التالي:

¹ - محمد عبد الوهاب عزراوي، (نفس المرجع السابق)، ص 199

الجدول رقم (01-03) مزايا وعيوب تطبيق نظام الإدارة البيئية ISO 14001

ت	الفقرة	المزايا	العيوب
1	الكلفة	تقليل التكاليف الخاصة بالفحوصات والتدقيقات الناجمة عن تعدد أنظمة الإدارة البيئية العالمية وأنظمة الإدارة داخل الشركة بالاستفادة من أوجه التشابه بينها.	زيادة التكاليف الناجمة عن تكاليف المستشارين وتكاليف التسجيل والحصول على الشهادة
2	التوثيق	يحقق التوثيق منفعة للمنظمات في إعادة الهيكلة, وذلك لكون التوثيق يضع خطوات محددة توضح سير العمل والإجراءات المنطقية التي بها تنفذ الأعمال.	يؤدي التوثيق إلى العمل بشكل بيروقراطي
3	معايير أداء	يحقق مرونة عالية في التطبيق في مختلف أنواع وأحجام المنظمات وفي دول متباينة	ينتج عن ذلك مجالات مبهمه مثل تحليل التفاعلات البيئية والأهداف والغايات وتنفيذ ووضع الأولويات

المصدر: محمد عبد الوهاب العزاوي، (مرجع سابق)، ص 200

من خلال الجدول تبين لنا كل من مزايا وعيوب تطبيق نظام الإدارة البيئية ISO 14001، وذلك من حيث التكلفة والتوثيق ومعايير الأداء، فكل منه يحقق مجموعة مزايا من جهة ومن جهة أخرى ينتج عنه عيوب، ولهذا فإن مدى كفاءة تطبيق نظام الإدارة البيئية ISO 14001 في المؤسسة هو الذي سيجعله يحقق أكبر مزايا مما يغطي على العيوب، والعكس في حالة عدم كفاءة تطبيق نظام الإدارة البيئية ISO 14001.

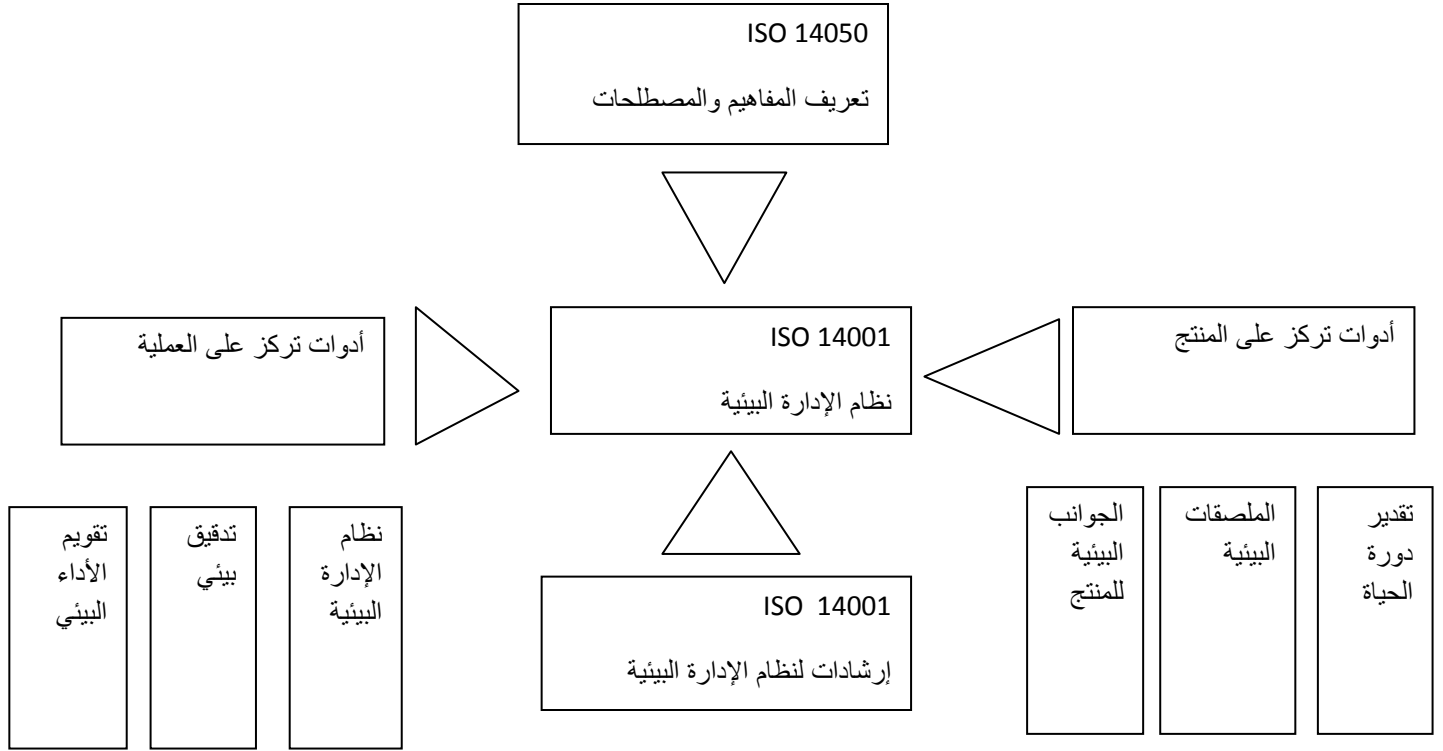
المطلب الثالث: أدوات تنفيذ ونتائج نظام الإدارة البيئية الآيزو 14001

يتطلب نظام الإدارة البيئية الآيزو 14001 مجموعة من الأدوات من أجل التنفيذ الناجح له، ومنه الوصول إلى النتائج المتوقعة والمتمثلة في الحصول على شهادة المطابقة للمواصفات العالمية الآيزو 14001.

الفرع الأول: أدوات تنفيذ نظام الإدارة البيئية

ويمكن ان نلخصها في الشكل الموالي:

شكل رقم (01-04) أدوات نظام الإدارة البيئية آيزو 14001



المصدر: محمد عبد الوهاب العزاوي, (مرجع سابق) ص 214

من خلال الشكل يتضح لنا ان هذه الأدوات تصنف تبعاً لمجموعتين رئيسيتين:

1- الأدوات التي تركز على العملية والتي تتضمن:

أ- نظام الإدارة البيئية (EMS)؛

ب- نظام التدقيق البيئي (EA)؛

ت- تقييم الأداء البيئي (EPE).

2- الأدوات التي تركز على المنتج والتي تشمل:

أ- تقدير دورة الحياة (LCA)؛

ب- الملصقات والإفصاح البيئي (EL)؛

ت- الجوانب البيئية في مقاييس المنتج (EAPS).

الفرع الثاني: ميزة الحصول على شهادة المطابقة للمواصفات العالمية ISO 14001:

- 1- إن استخدام نظم الإدارة الفعالة للحصول على شهادة المطابقة للمواصفات البيئية، يقلل من المخالفات، وفي نفس الوقت قد يساعد على سرعة التحول للتعامل مع المتغيرات¹، ومنه ضمان الالتزام بالتشريعات والقوانين البيئية المحلية مما يقلل مخاطر الغرامات واحتمال التقاضي²؛
- 2- تساعد الإدارة البيئية على ترشيد استهلاك الموارد بكفاءة عالية، مما يساعد في المحافظة على البيئة التي هي هدف الأهداف، فضلا عن إمكانية الاستفادة من ذلك في خفض التكاليف وزيادة الربحية، بالإضافة إلى ذلك فهناك العديد من الفرص المتاحة للاستفادة من هذا النظام في توفير النفقات وحظ الموارد، مما يؤدي في النهاية إلى خفض تكاليف الإنتاج؛
- 3- إن ضعف الداء البيئي يؤدي إلى فقد العملاء والإساءة إلى سمعة المؤسسة³، ولذلك الحصول على مواصفة الآيزو 14001 يحسن صورة المؤسسة وكذلك علاقتها مع العملاء، الجمهور، السلطات والمجتمع المحلي؛
- 4- انخفاض من الأعباء المالية التي تقوم الشركة بتحملها نتيجة إتباعها سياسة رد الفعل مثال ذلك العلاج، التنظيف، الغرامات، التي تدفع عن حرق القوانين والتشريعات⁴؛
- 5- يؤدي الأداء البيئي الجيد إلى فتح أسواق جديدة من خلال السلع جيدة الصنع والتي تحمل مواصفات الآيزو العالمية، وإتاحة فرص إضافية في الأسواق الحالية، وكذا زيادة فرص المنافسة، وعموما فإن زيادة الوعي البيئي للمؤسسة يزيد بالتأكيد من فرص التعاون المشترك في الأسواق العالمية، والتغلب على الكثير من عقبات التبادل التجاري؛
- 6- إن أهم الأسباب التي تدعو المؤسسات للاتجاه نحو تطبيق نظام الإدارة البيئي EMS خاصة المواصفة ISO 14001، هي أنه هذه المواصفات تكون عاملا أساسيا في تطوير التجارة العالمية، حيث أنها تعمل على:
 - تسهيل عمليات التبادل التجاري، وتدليل العقبات التجارية؛
 - تحسين الأداء البيئي في جميع أنحاء العالم؛
 - المساهمة في إيجاد توافق عالمي لتطبيق نظام الإدارة البيئية، وتوفير مصطلحات بيئية مشتركة لنظام هذه الإدارات، بحيث تسهل من وسائل الاتصال.⁵

1 - زكريا طاحون، المنظور البيئي في التخطيط الزراعي والصناعي، (مرجع سابق)، ص 138

2 - برغي لطيفة، دورة الإدارة البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية، (مرجع سابق)، ص 85

3 - زكريا طاحون، (مرجع سابق) ص 138.

4 - برغي لطيفة، (مرجع سابق)، ص 85.

5 - زكريا طاحون، (مرجع سابق)، ص 139-140.

المطلب الرابع: عوامل النجاح في تطبيق الآيزو 14000:

يجب على المؤسسة أن تقوم بإنشاء والمحافظة على نظام الإدارة البيئية طبقا لمتطلبات المواصفة، ويمكن أن نحدد المفاتيح الأساسية للنجاح في الآيزو 14000 فيما يلي :

1- العمل على تبني وتصميم الآيزو(14000) وأنظمة إدارة الجودة البيئية حول ثقافة المؤسسة، وهذا يتطلب تبني المقاييس ومتابعة النجاح القابل للقياس فيما يتعلق باستخدام مواد وطاقة أقل، إنتاج نفايات أقل، تحسينات مستمرة على أنشطة المؤسسة وتقديم مبادرات بيئية¹؛

2- الالتزام الكامل للإدارة العليا وتقديمها للدعم المطلوب، حيث تقدم كل الموارد اللازمة (الوقت، الموارد البشرية، الدعم المالي)²؛

3- توثيق سياسة البيئة للشركة بحيث تغطي كافة العمليات والمنتجات والخدمات، واعتمادها من أعلى المستويات في الإدارة .

4- المراجعة البيئية ، بحيث يتم دراسة المظاهر البيئية الناجمة عن العمليات والمنتجات التي تقدمها الشركة. يمكن ان تتراوح عملية المراجعة هذه من عملية تقييم بسيط للمظاهر البيئية والتأثير البيئي لها ومن الممكن ان تكون عملية تقييم موسعة يتم فيها دراسة استهلاك الطاقة، واستخدام المواد الخام؛

5-التخطيط وذلك من خلال تحديد المشاكل البيئية وفرص التحسين البيئي، ووضعها في اطار واضح يغطي:

المظاهر البيئية والتأثير البيئي، المتطلبات القانونية وباقي المتطلبات، الأهداف وتوقيتات إنجازها (المستهدفات)، برامج إدارة البيئة.

6-التطبيق والعمليات، ويشمل وضع هيكل واضح لنظام إدارة البيئة يضمن أن كافة العاملين على علم بمسؤولياتهم، وكيف تؤثر العمليات اليومية للمؤسسة على البيئة، ويشمل ذلك: التنظيم والمسؤوليات، التدريب والتوعية والكفاءة، الاتصالات، توثيق نظام إدارة البيئة،مراقبة الوثائق، مراقبة العمليات، الاستعداد والاستجابة للطوارئ.

7- التحقق والإجراءات التصحيحية، وذلك من خلال إنشاء مراقبة ومتابعة للتأكد من المطابقة للتشريعات البيئية والمستهدفات التي حددتها الشركة. يشمل هذا الجزء : الرصد والقياس، عدم المطابقة والإجراءات التصحيحية والوقائية، السجلات، مراجعة نظام إدارة البيئة.

8- مراجعة الإدارة لأداء النظام وبشكل دوري، والتأكد من أن التطوير المستمر حاصل بما يتعلق بالأداء البيئي للشركة³.

¹ - نجم عبود نجم، (مرجع سابق) ص 357

²-www. Qsem, files, wordpress.com/2010/10/iso14001-slid-.a.ptt(12/4/2011)

³-www.etqm.yoo7.com/t154-topic(12/7/2011)

المبحث الرابع: تطور إدماج البعد البيئي للمؤسسة الاقتصادية

إن المؤسسات تعاملت مع البيئة وفق رؤية استغلالية بعد أن وجدت البيئة موارد وعناصر مجانية، فكان استخدامها بطريقة قاسية ولم يكن بالإمكان تبريرها إلا بالاعتقاد الموهوم بالقدرة اللامحدودة للبيئة أو الطبيعة على تجديد نفسها، ولكن هذا سرعان ما تغير، ذلك بعد أن ظهر جليا تفاهم المشكلات البيئية بسبب هذه الرؤية الاستغلالية وعدم أخذ المؤسسات في الاعتبار البيئة ومواردها في حسابات الربح والخسارة، فكان أن ظهرت حركة قوية معارضة للمؤسسات من أجل حماية البيئة.

المطلب الأول: تطور الاهتمام بالبيئة في المؤسسات الاقتصادية:

المؤسسة الاقتصادية عبارة عن إدماج لعدة عوامل يهدف إنتاج أو تبادل سلع أو خدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين في إطار قانوني ومالي واجتماعي معين، ضمن شروط تختلف تبعا لمكان المؤسسة وحجم ونوع النشاط الذي تقوم به، ويتم اندماج عوامل الإنتاج بواسطة تدفقات نقدية حقيقية تتمثل في الوسائل والمواد المستعملة في نشاط المؤسسة، وأخرى معنوية تتمثل في الطرق والكيفيات والمعلومات المستعملة في تسيير ومراقبة التدفقات النقدية وكل منها يرتبط ارتباطا وثيقا بأفراد المجتمع¹.

الفرع الأول: المراحل التي مرت بهم المؤسسة لتحقيق الرفاهية

لقد مرت مؤسسات الأعمال بعدة مراحل في سعيها لتحقيق رفاهيتها²:

- في الخمسينيات كانت تفترض المؤسسة أنه في سعيها لتحقيق الربح، لا بد لها أن تتجنب القانون بقدر المستطاع، وتكشف طريقها دون أن يلاحظ أحد القدر الهائل من الخراب المحدث في البيئة التي يجرسها نفر قليل من حماة البيئة، لكن في الستينات بدأت تظهر بوادر الاحترام للقانون؛
- في أواخر السبعينات وبداية الثمانينات، مع تحول المعتقدات الأساسية والأخلاقيات في المؤسسات، والتي تطلب منهم العمل على سد الفجوة الناتجة عن ضعف نظام الإدارة وعدم قدرة القوانين والتشريعات على الحد من الممارسات الخاطئة في التعامل مع البيئة حتى يتمكن من إعادة التوازن بين متطلبات التنمية والحفاظ على الموارد الطبيعية؛
- خلال الربع الأخير من القرن العشرين أدركت المؤسسات أن الأعمال الموجهة لديها إمكانية قوية للربح وأنها تستحسن المواصلة في تحقيق مصلحتها الخاصة، وهذا ما دعاها لتبني استراتيجيات جديدة فالقوانين الحامية للبيئة تغيرت بصورة متزايدة منذ أوائل السبعينات وشرع في تفسيرها وتنفيذها المحاكم وممثلو السلطات.

¹ - الطاهر خامرة، المسؤولية البيئية والاجتماعية مدخل لمساهمة المؤسسة الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة(حالة سونطراك). ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007، ص 45

² - عائشة سلمى كحلي، دراسة السلوك البيئي للمؤسسات الاقتصادية العاملة في الجزائر، دراسة ميدانية لقطاع النفط بمنطقة حاسي مسعود، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2008، ص 49

بعض المؤسسات في الوقت الحاضر لا تزال تقابل حتى آخر جولة ممكنة قبل الاعتراف الكامل بالمسؤولية البيئية، بعد أن أدرك البعض أن المسؤولية البيئية ذات تأثير إيجابي على أعمال المؤسسات فإن البعد الأخضر اتسع كثيرا سواء على مستوى المفاهيم، أو على مستوى المجالات، حيث أخذ الحديث يجري عن الإدارة الخضراء، الإنتاج الأخضر، التسويق الأخضر (بما فيه الإعلان الأخضر، التعليق الأخضر، والمنتج الأخضر) المالية الخضراء، التكنولوجيا الخضراء (الأمم النظيفة) وغير ذلك الكثير حتى لبدو أن الأخضر هو الرؤية المقابلة تماما لصالح البيئة إزاء الأعمال وتأثيراتها السلبية على البيئة¹.

الفرع الثاني: مبادئ الاتفاقية الدولية المتعلقة بالتغير المناخي (Fccc) للأمم المتحدة

لقد ظهر الأسلوب العلاجي بقدر ما ينتج التلوث يعالجه، وبعض الأحيان تكون المعالجة بمثابة تحويل التلوث من ملوث لأخر أو من منطقة لأخرى، وبناء على ذلك يمكن الإشارة إلى المبادئ الثلاثة التي أكدتها أسس الاتفاقية الدولية المتعلقة بالتغير المناخي (Fccc) للأمم المتحدة وهي²:

1- المبدأ الوقائي: المبدأ يقوم على أنه بهدف حماية البيئة فإن المدخل الوقائي يجب أن يطبق على نطاق واسع من قبل الدول حسب قدراتها، فقد كان التدهور البيئي يتزايد وكانت أضرارا خطيرة تقع جراء ذلك ولم تكن هناك إجراءات بحجة عدم التأكد العلمي، ولكن سرعان ما أصبحت الأدلة العلمية قوية والاستجابة أصبحت أقوى أيضا.

2- مبدأ الملوث يدفع: إن الملوثين يجب أن يدفعوا من أجل الضرر الناجم عن تلوثهم، وهذا المبدأ كان ومن وقت طويل جزء من التشريع البيئي.

3- مبدأ العدالة: إن العدالة الدولية والعدالة ما بين الأجيال تمثل مبادئ أخلاقية تلزم الأغنياء وذوي المزايا برعاية الأجيال القادمة، وبخاصة في الدول الفقيرة الذين سيتحملون آثار تغير المناخ العالمي.

المطلب الثاني: مبدأ الملوث الدافع (Pollueur Payeur)

هناك العديد من الأدوات الاقتصادية المستخدمة لحماية البيئة كالسياسة النقدية والتجارية من خلال تخفيض التعريفات الجمركية على المواد المستوردة من الخارج والتي يترتب عند استخدامها في العملية الإنتاجية معدل أقل من التلوث، كما يمكن الاعتماد في سبيل حماية البيئة على أداة الإعانة وذلك بتقديم إعانة للملوثين قصد تحديث آلاتهم أو إعانة لغير الملوثين لتشجيعهم على ذلك، غير أن هذه الأدوات لا تجعل المؤسسات الصناعية المسببة للتلوث تتحمل الأضرار التي ألحقتها بالبيئة، ولهذا نعتد على تحليل الأدوات الاقتصادية التي تسمح بتطبيق الملوث يدفع³.

¹ - نجم عبود نجم، البعد الأخضر للأعمال (مرجع سابق)، ص 30-31

² - نفس المرجع السابق، ص 34

³ - الطاهر خامرة، مرجع سابق، ص 64

الفرع الأول: مفهوم مبدأ الملوث الدافع

قبل أن نخوض في تحليل مبدأ الملوث الدافع، فإنه لا بد من الوقوف عند تعريف الملوث: " يعتبر ملوثا كل شخص يتسبب بصورة مباشرة في إحداث ضرر للبيئة أو أنه يخلق ظروفًا تؤدي إلى هذا الضرر".¹

ظهر مبدأ الملوث يدفع، والذي اعتمده منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سنة 1972 وينص على أن الملوث يجب أن تقطع منه السلطات العمومية النفقات الخاصة بالإجراءات حماية البيئة، ومعنى ذلك إجبار المتسبب في التلوث على دفع نفقات إزالة الآثار الخارجية.²

يقصد بمبدأ الملوث الدافع إدراج كلفة الموارد البيئية ضمن ثمن السلع أو الخدمات المعروضة في السوق، وذلك أن إلقاء نفايات ملوثة في الهواء أو المياه أو التربة هو نوع من استعمال هذه الموارد ضمن عوامل الإنتاج، وبذلك ينبغي أن يدخل استعمال هذه الموارد الطبيعية في كلفة المنتج أو الخدمة المعروضة، وتؤدي مجانية استخدام هذه الموارد البيئية التي تدخل ضمن عوامل الإنتاج إلى هدرها، ولذلك يعتبر الاقتصاديين أن سبب تدهور البيئة يعود إلى مجانية استخدام الموارد البيئية.³

ومبدأ الملوث الدافع أساسه الغنم بالغرم، فالشخص الذي يمارس نشاطا ملوثا يغتنم من نشاطه، يسبب في المقابل ضررا للغير أو للمحيط البيئي بكافة مجالاته، وعليه فمن مقتضيات العدالة أن يساهم هذا الشخص الملوث للبيئة في نفقات الوقاية من التلوث عن طريق تكاليف الملوث التي يتحملها، والتي قد تكون في صورة ضرائب بيئية، وهذا ما يساهم دون أدنى شك في تأمين إيرادات مالية تستعملها الدولة لتغطية نفقات مشاريعها البيئية ولا سيما فيما يخص إزالة آثار التلوث.⁴

الفرع الثاني: مجالات تطبيق مبدأ الملوث الدافع:

يطبق هذا المبدأ عند وقوع أضرار مباشرة يتسبب فيها الملوث للبيئة، و هو بذلك يشمل النشاطات الملوثة للبيئة بصفة دائمة أو مؤقتة، إلا أن هناك مجالات أخرى يشملها مبدأ الملوث الدافع ظهرت خاصة في الدول الأوروبية والتي يمكن إيرادها فيما يلي:⁵

1- اتساع مبدأ الملوث الدافع ليشمل مصاريف لإجراءات إدارية: بحيث أن عمليات الوقاية والقياس والتحليل للتلوث، التي تقوم بها مصالح إدارية معينة يتم تحميلها للمتسبب في التلوث وفق مبدأ الملوث يدفع.

2- اتساع مبدأ الملوث الدافع إلى الأضرار المتبقية: بمعنى أن الملوث حتى وإن التزم بدفع أقساط معينة مقابل تلويثه للمحيط فإنه يمكن متابعته أو بالأحرى تحميله نفقات أخرى إضافية عند حصول أضرار جانبية متبقية أو لم تكن في الحسبان.

1 - مسعودي محمد، دور الجباية في الحد من التلوث البيئي (مرجع سابق) ص100

2 - سمير بوعافية، مساهمة المؤسسة الصناعية في حماية البيئة من التلوث الصناعي (مرجع سابق) ص36

3 - وناس يحيى، الآليات القانونية لحماية البيئة في الجزائر، رسالة دكتوراه في القانون العام غير منشورة، جامعة تلمسان، 2007، ص75

4 - مسعودي محمد (مرجع سابق)، ص101

5 - مسعودي محمد (مرجع سابق)، ص101

3- اتساع مبدأ الملوث الدافع ليشمل حالات التلوث الناجم عن الحوادث: تم إدراج حالات التلوث الناجم عن الحوادث من قبل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (O.C.D.E) سنة 1988، وهذا الإجراء يهدف إلى تخفيف أعباء الميزانية العامة فيما يخص نفقات حوادث التلوث مقابل تحملها من قبل صاحب المنشأة، كما يهدف أيضا إلى تحفيز أصحاب هذه المنشآت لكي يلتزموا بهذه الاحتياطات الضرورية لتجنب مثل هذه الحوادث.

4- اتساعه إلى مجال التلوث غير المشروع: بحيث أنه إذا تجاوز أحد الملوثين العتبة المسموح بها للتلوث، وسبب ضررا للغير فإنه يلزم بالتعويض ودفعت الغرامات .

5- اتساعه إلى التلوث العابر للحدود: لا يوجد اجماع على المستوى الدولي فيما يخص الطريقة المثلى لمكافحة أشكال التلوث العابر للحدود، ذلك أن الممارسة الدولية في هذا الجانب تركز حالات التعاون المجاني بين الدول، لمكافحة آثار التلوث ذات التأثيرات البيئية، إلا أن هذا الشكل ليس هو السائد دائما إذ مقابل ذلك نجد الكثير من الدول تقدم خدماتها بالمقابل وهي بذلك تحصل على الحماية الحاصلة من تطبيق مبدأ الملوث الدافع، ورغم أن هذا المبدأ ليس مكرسا بصفة واضحة في إطار القانون الدولي إلا أن القواعد الدولية تتجه نحو التبلور للوصول إلى مبدأ التلوث الدافع بصورة واضحة على المستوى الدولي.

يعتبر على مبدأ التلوث الدافع عدم الوضوح في تحديد المخاطب الحقيقي به، ذلك أن تأثيره يتراوح بين الملوث والمستهلك حيث يقوم الملوث بإدراج التكاليف التي يتحملونها - جراء تطبيق هذا المبدأ - للمستهلكين، وبذلك يصبح الدافع الحقيقي هو المستهلك، هذه الوضعية تؤدي مشاركة كل المستهلكين في تموين إزالة التلوث، وبالتالي إلى فقدان الرسم لأي قوة رادعة، لأن أي مؤسسة لن تكون متحفزة لإتقاء الأضرار البيئية، لذلك لا يمكن توخي أي نمو للوعي البيئي، لهذا فإن السلطات يجب أن تراعي هذا الأمر عند فرض أي سياسة بيئية، بحيث يجب تجسيد مدلول مبدأ الملوث الدافع إلى أرض الواقع، بالشكل الذي يؤدي إلى تحميل الملوثين الفعليين تكليف الأضرار الناجمة عن التلوث.

إن التطبيق الصارم لمبدأ الملوث الدافع يؤدي إلى إفلاس المؤسسات الاقتصادية، لذا يجب مراعاة المصلحة الاقتصادية والاجتماعية فإن جدوى مبدأ الملوث الدافع تنعدم، لهذا وجب التعامل مع هذا المبدأ بشيء من المرونة، بحيث يتم مراعاة الأوضاع التي تعيشها المؤسسات الاقتصادية مع محاولة التقليل من نسب التلوث¹.

ورغم ما يكشف مبدأ التلوث الدافع من نقائص وصعوبات في التطبيق العملي، إلا أنه ينطوي على أهمية كبرى حيث تعتبر الأساس في تطبيق السياسات البيئية العلاجية التي تقوم على أساس تحميل الملوثين أضرار الناجمة عن تلويثهم، إذ تسند الحماية البيئية في تطبيق إجراءاتها على هذا المبدأ من أجل الحد من التلوث البيئي.

¹ - وناس يحيى، (مرجع سابق)، ص 91- 92

المطلب الثالث: السلوك البيئي للمؤسسات الاقتصادية

بظهور البعد البيئي وتزايد أهميته وإدماجه في المؤسسة الاقتصادية، أصبح سلوك هذه الأخيرة في تقلب وتباين وظهر تقييم جديد للمؤسسات الاقتصادية وفقا لاستجابتها للبيئة الطبيعية ومدى اهتمامها بها.

الفرع الأول: مفهوم السلوك البيئي

هناك العديد من التعريفات المختلفة التي جاءت من أجل وضع مفهوم للسلوك البيئي ويمكن أن نعرضها باختصار في الجدول التالي:

الجدول رقم (01-04): مفهوم السلوك البيئي

الجمعية	التعريف المقترح
كفاح طبيعة	المؤسسات الحامية للبيئة هي تلك المؤسسات التي تحاول إيقاف الاضطرابات المرتبطة بالاستهلاك والتدمير بشكل نهائي.
هيئة 21	المؤسسات الحامية للبيئة هي المؤسسات التي تختار شعار التنمية المستدامة.
Cooper lybrand و	حماية البيئة من طرف المؤسس يعني: - خفض استهلاك المواد الأولية. - خفض استهلاك الطاقة. - خفض المطروحات الجوية (الهوائية). - خفض كمية أو أضرار النفايات. - استعمال مواد مسترجعة. - تمديد مدة عمر المنتجات.
Green peace	حماية البيئة تعني امتلاك آثار إيجابية مع البيئة، مع أنه لا توجد حماية البيئة حقيقة من طرف المؤسسة.
أصدقاء الأرض	حماية البيئة من طرف المؤسسة غير موجودة، فالمؤسسة عند قيامها بعملية الإنتاج تنشأ بالضرورة عنه آثار سلبية على البيئة، وفي أي حال من الأحوال فتمويل فعل ايكولوجي (مثل إعادة التشجير)، لا يدخل في إطار حماية البيئة من طرف المؤسسة.
Réseau École Nature	حماية البيئة من طرف المؤسسة، هو الحد من تخريب البيئة وتفضيل التحسينات حتى على حساب عوامل أخرى كتعظيم الفائدة.
شركة وطنية لحماية البيئة	المؤسسات وحماية البيئة هما مفهومان مرتبطان فعلى كل حال المؤسسة مجبرة على حماية البيئة بفعل التشريع، لكن يمكننا اعتبار أن المؤسسات الحامية للبيئة هي تلك التي تستوعب مفهوم التنمية المستدامة.
WWF	حماية البيئة من طرف المؤسسة تعني: -الحفاظ على موارد كوكبنا أي: -المواد الأولية -سيرورة الإنتاج -التعليب -التوزيع -إفراغ النفايات. -استعمال مواد قابلة للتجدد ومستدامة على المدى القصير كما على المدى الطويل. خفض التلوث والتبذير. إدخال منتجات محترمة للبيئة. احترام التشريعات. تمويل مشاريع الحفاظ على البيئة سواء التعليمية أو التربوية.

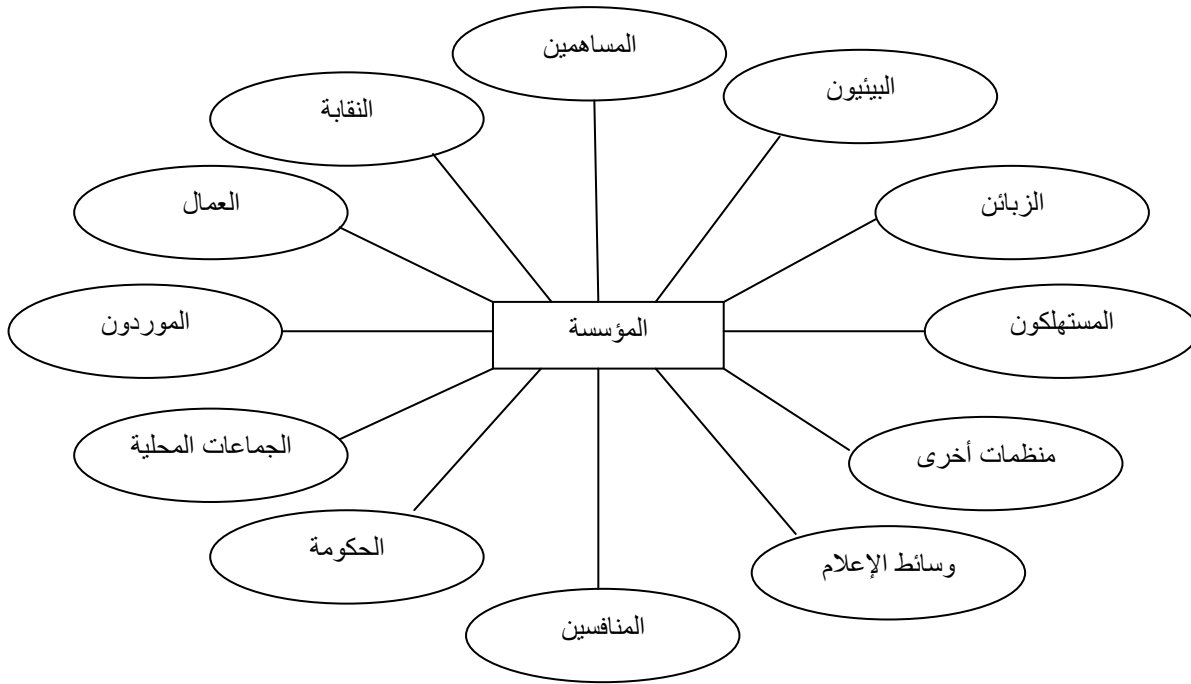
المصدر: عائشة سلمى كيجلي، (مرجع سابق)، ص 63

من خلال الجدول يتضح لنا أن للسلوك البيئي العديد من التعريفات، يمكن من خلال اطلاعنا عليها أن نجتمعها في تعريف واحد يلم بجميع الجوانب المختلفة الموجودة في التعاريف السابقة، فنعرف السلوك البيئي بأنه " الربط بين النمو الاقتصادي والقضاء على التلوث وتحسين البيئة المحيطة بالمؤسسة بأقل قدر من الطاقة وبترشيد الاستهلاك، والإعلان عن سلوك جديد يقلل من الفاقد ويزيد من قاعة المستفيدين، ويؤدي ذلك إلى زيادة الإنتاج الأخضر والحفاظ على المواد الطبيعية وحمايتها بعيدا عن ضغط القوانين والتشريعات¹.

الفرع الثاني: محددات السلوك البيئي في المؤسسة:

المؤسسة في تعاملها مع البيئة تتأثر بجملة من العوامل حيث أن هذه العوامل هي التي تحدد سلوكها اتجاه قضايا حماية البيئة، والشكل التالي يوضح أهم المتعاملين مع المؤسسة الذين يشكلون ضغوطات بيئية عليها:

شكل رقم (01 - 05) أهم المتعاملين مع المؤسسة



المصدر: عائشة سلمى كبحلي، (مرجع سابق)، ص 67

يوضح الشكل أن عدد أصناف المتعاملين مع المؤسسة اثنا عشر صنفا، كل صنف يلعب دورا في الضغط على المؤسسة لتحديد سلوكها، وفيما يلي سوف نقسم هذه الأصناف حسب الضغوطات، ضغوطات خارجية أو داخلية أو لها عوامل موقفية.

¹ - عائشة سلمى كبحلي، (مرجع سابق)، ص 64

أولاً: الضغوطات الخارجية:

- 1- **ضغوطات حكومية¹**: تلجأ السلطات العمومية في أغلب الأحيان إلى وضع مجموعة من التدابير الرديعية والمحفزة من أجل دفع المؤسسات إلى إدماج الإهتمامات البيئية في إدارتها، وعند وضعها للسياسة البيئية؛
- 2- **ضغوط الزبائن**: مع تزايد الوعي البيئي ظهر ما يسمى المستهلك الأخضر ويعرف بأنه " ذلك المستهلك الذي يملك مواقف صديقة للبيئة، تتحدد أساساً من مؤثرات نفسية وتنعكس في السلوك الاستهلاكي الواعي بيئياً وهنا ما يدفعه إلى تجنب شراء منتجات أي مؤسسة مشكوك في توجهها البيئي وليس فقط عدم استهلاك السلع المضرّة بالبيئة²؛
- 3- **ضغوطات العلماء والجمعيات البيئية ووسطاء الإعلام**: ويلعبون دوراً مهماً عند الرأي العام، حيث تحاول المؤسسات تخفيض التأثيرات الضارة بالبيئة من أجل كسب ثقة هذه الجمعيات التي تمارس ضغوطاً متزايدة عليها وكذلك على الحكومات، ويعطيها العامة دور القاضي المنصف، كذا العلماء ووسطاء الإعلام الذين لا يقل دورها أهمية من الجمعيات البيئية³؛
- 4- **شركات التأمين**: عند ظهور مشاكل تلوث في منشآت المؤسسة فهي تتعرض لصعوبات مالية كبيرة، وذلك في مواجهتها للخسائر الاقتصادية المترتبة عن الكارثة البيئية والتكاليف العالية التي يستحملها من أجل تطهير المواقع والأراضي الملوثة، ولهذا تلجأ المؤسسة إلى شركات التأمين من أجل الاستفادة من خدماتها في مجال تأمين المخاطر البيئية، واليوم أصبحت شركات التأمين تدفع المؤسسات إلى تغيير سلوكها البيئي من أجل الاستفادة من شروط تأمين أفضل؛
- 5- **البنوك**: إن الضغوطات التي تمارسها البنوك على المؤسسات الملوثة ضعيفة نسبياً، لكن هناك بعض البنوك التي تفرض على المؤسسات الملوثة إعداد دراسة معمقة للأثر البيئي لنشاطها كشرط مسبق لأي نشاط حول مشاريع تمويل معتملة⁴؛

ثانياً: الضغوطات الداخلية:

- 1- **المساهمون**: إن رغبة المساهمين في الحفاظ على سمعة المؤسسة هو الحافز الأساسي لهم للاهتمام بقضايا البيئة حيث يرون أن الاستثمار في مؤسسات تتميز بأداء ضعيف هو مخاطرة كبيرة⁵، إذ يؤكد البعض أن هناك نمو جوهري فيما يطلق عليه الاستثمارات الأخلاقية، التي لا يتسبب عنها أي أضرار بيئية⁶؛
- 2- **المستخدمون**: حيث يستنكر المستخدمون السلوك غير المسؤول اتجاه البيئة، فيضغطون على الهيئات المختلفة داخل المؤسسة من أجل التأثير القرارات المختلفة بحماية الوسط الطبيعي.

1 - محمد عادل عياض، دراسة نظرية لمحددات سلوك حماية البيئة في المؤسسة، مجلة الباحث، عدد 2009/07، جمعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2010، ص 11

2 - عائشة سلمى كيجلي، (مرجع سابق)، ص 69

3 - عائشة سلمى كيجلي، (مرجع سابق)، ص 70

4 - محمد عادل عياض، (مرجع سابق)، ص 16-17

5 - نفس المرجع السابق، ص 15

6 - عائشة سلمى كيجلي، (مرجع سابق)، ص 73

ثالثا: العوامل الموقفية:

الكثير من الدراسات تشير إلى الدور المرجح للعوامل الموقفية في تبني سلوك حماية البيئة في المؤسسة ويمكن حصر هذه العوامل في: عمل المؤسسة، قطاع النشاط، حجم المؤسسة، الانتساب الدولي، التوجهات الإستراتيجية والمرونة الصناعية¹.

الفرع الثالث: مفردات السلوك البيئي

أولاً: الاتصال الأخضر

في غمرة التسارع لطريق المعلومات لا بد أن لا ننسى تداعيات البيئة واعتبارها جزءاً أساسياً في جدول أعمال المؤسسة، لذلك لا بد من تحويل آليات الاتصال بما يخدم الإدارة البيئية بشكل أفضل، ولهذا ظهر مفهوم الاتصال الأخضر الذي يمس جل أنواع الاتصال ومنها:

- الاتصال الإشهاري الأخضر: وهو وسيلة لإقناع الجماهير بقيمة المنتج الأخضر التابع للمؤسسة؛

- الرعاية الخضراء: فيها تقوم المؤسسة باتصالات غير تجارية تتمثل في تمويل الأنشطة المحبة للبيئة؛

- الاتصال المكتوب: وفيه يتم تدوين السياسات البيئية المتبعة من طرف المؤسسة وكذا النتائج المتوصل إليها من خلال تطبيقها؛

- الوصفات والمعايير البيئية: حيث يعد تبني أحد أنظمة التقيس أهم أساليب الاتصال²، وتشمل المواصفات مجموعة من

الوثائق الإرشادية عدا المواصفة الآيزو 14001، فهي إلزامية وتقوم بتقديم المتطلبات الخاصة بنظام الإدارة البيئية للمؤسسة،

من أجل تحديد سياسة بيئية واضحة تراعي الإجراءات والقوانين البيئية السائدة³.

ثانياً: الإنتاج الأخضر

الإنتاج الأخضر هو الاستخدام المتواصل للمدخلات والعمليات المخرجات المصممة منذ البدء للوقاية من التلوث وتدنية المخاطر البيئية⁴.

¹ - محمد عادل عياض، (نفس المرجع السابق)، ص 15 و ص 19

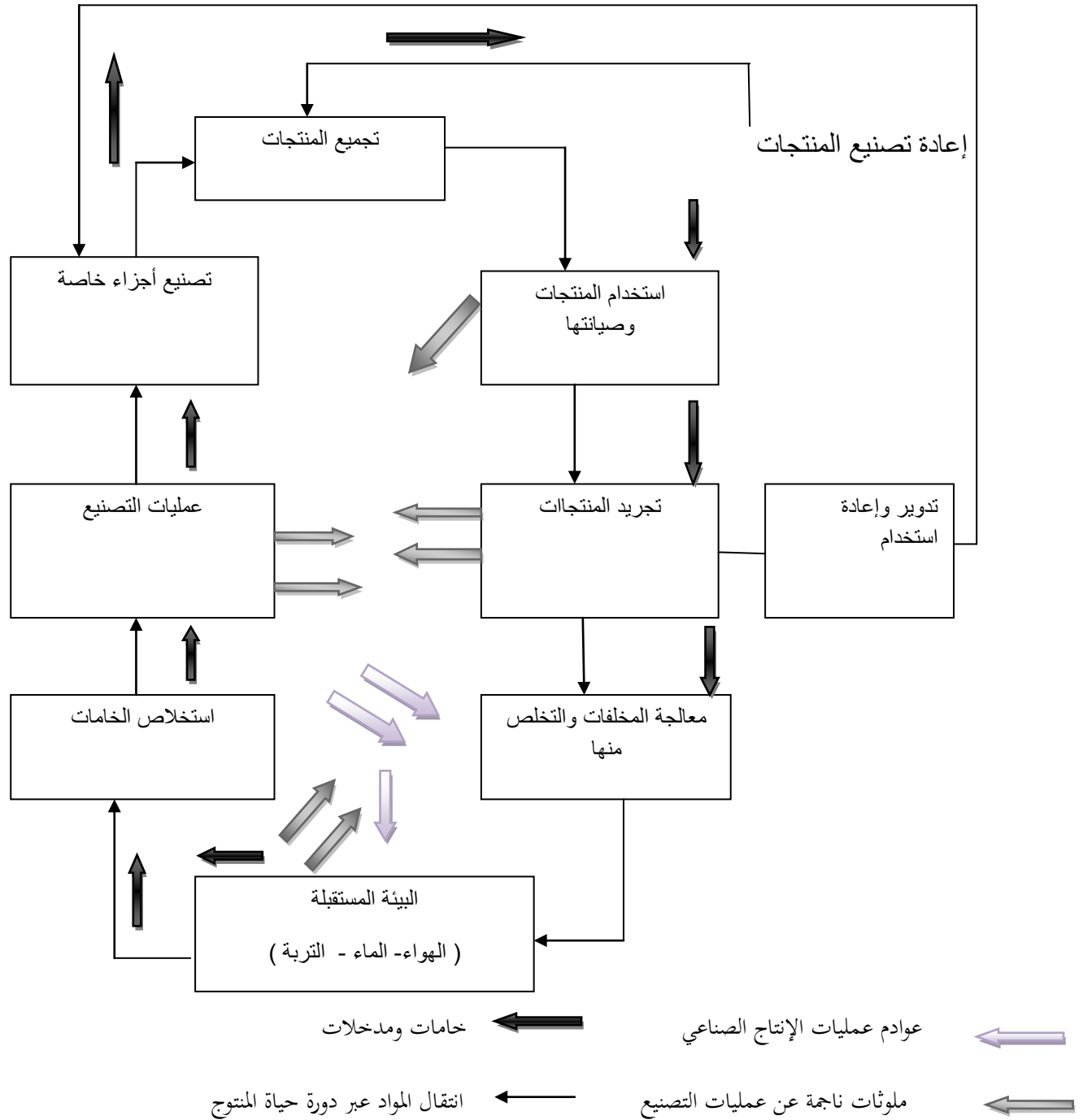
² - عائشة سلمى كيجلي، (مرجع سابق)، ص 79

³ - محمد عبد الوهاب العزاوي، (مرجع سابق)، ص 187

⁴ - نجم عبود نجم، (مرجع سابق)، ص 182

ويمكن أن نوضح دورة حياة المنتج الأخضر في الشكل التالي:

الشكل رقم (01-06) : دورة حياة المنتج



المصدر: سامية جلال، مرجع سابق، ص 255

من خلال الشكل يتبين لنا كيفية إدماج البعد البيئي في دورة حياة المنتج من أجل الحصول على منتجات صديقة للبيئة، ونلاحظ أن إدماج البعد البيئي يتم ثلاث جوانب أساسية:

- 1- المدخلات: يتعلق باستخدام المواد والطاقة والتصاميم الضرورية للعمليات التحويلية والتي تكون ودية للبيئة، واستبعاد المواد ذات التأثيرات السلبية على البيئة؛
- 2- العمليات: استخدام التكنولوجيا النظيفة، التي تؤدي إلى خفض تكلفة الإنتاج وتحسين الإنتاجية في مجال الوقاية من التلوث والتخفيض منها؛
- 3- المخرجات: يتعلق بالمنتجات الودية بيئياً وخفض الانبعاثات والنفايات الناتجة عن الإنتاج.

ثالثاً: البحث والتطوير

يعني تجميع البيانات والمعلومات وتحليل العوامل المؤثرة على علاقة المؤسسة بالبيئة المحيطة بها، بهدف إيجاد معطيات وبدائل للنقائص المطروحة، ومنه تطوير أساليب العمل والتكنولوجيا من أجل تحديد الإجراءات والسياسات البيئية التي ستسلكها المؤسسة بناء على هذه النتائج¹.

الفرع الرابع: أصناف السلوك البيئي

يمكن التمييز بين ثلاث أصناف من السلوكيات²:

- 1- السلوك البيئي الدفاعي: يستند إلى منطق مالي يركز على النتائج الاقتصادية الفورية وهدفه الوحيد الربح، حيث تنظر المؤسسات إلى الاستثمارات البيئية على أنها تكلفة غير مفيدة يجب تجنبها لتعارضها مع مصلحتها، تعتبر المعطيات البيئية من اختصاص المجال التقني وهي مجرد معطيات إضافية، وهذا السلوك تتميز به المؤسسات التي هي على استعداد لدفع غرامات إذا كانت الاستثمارات البيئية المطلوبة مكلفة.
 - 2- السلوك البيئي المسامر: وفيه تكتفي المؤسسات بالالتزام للمعايير التي تفرضها التشريعات البيئية دون أن تذهب أبعد من ذلك حتى وإن كانت وسائلها التقنية تسمح لها بذلك، وترى أن الاستثمارات البيئية تكاليف لا مفر منها لكن يجب العمل على تخفيضها، وتدخل المعطيات البيئية إلى المستوى التنظيمي.
 - 3- السلوك البيئي الواعي: وفيه تهدف المؤسسة إلى تحقيق أهداف بيئية تقع أعلى مستوى من ذلك الذي تحدده المعايير القانونية، حيث تصبح المعطيات البيئية عنصراً أساسياً في استراتيجية المؤسسة.
- ويمكن أن نلخص خصائص هذه السلوكيات في الجدول التالي:

¹ عائشة سلمى كيجلي، (مرجع سابق) ص 97
² محمد عادل عباض (مرجع سابق) ص 24

جدول رقم (01-05) خصائص السلوك البيئي

نوع السلوك البيئي	اعتبار العامل البيئي في المؤسسة	النظرة للاستثمار المحب للبيئة	مجال انتماء العامل البيئي
سلوك بيئي دفاعي	الطبيعة=موارد	تكاليف غير ضرورية لا بد من تجنبها	تقني
سلوك بيئي مسابر	الطبيعة=محيط	تكاليف ضرورية لكن يجب تدنيتهما	تنظيمي
سلوك بيئي واعي	الطبيعة=نظام	الاستثمار مرتبط بنوعية المنتج والمؤسسة, فرص تنافسية	استراتيجي

المصدر: عائشة سلمى كيجلي، (مرجع سابق) بتصرف، ص100

يتبين لنا من خلال الجدول أن هناك ثلاث أصناف من السلوكيات، كل صنف له مميزاته، وذلك من حيث اعتبار العامل البيئي في المؤسسة ومن حيث النظرة للاستثمار المحب للبيئة ومن حيث مجال انتماء العامل البيئي، حيث انه عند القيام بتحديدنا نستنتج السلوك البيئي لهذه المؤسسة والذي سيكون نوع من هذه الأنواع الثلاثة.

المطلب الرابع: التسويق الأخضر

اعتمد مصطلح التسويق الأخضر باعتماد المقاربة البيئية للتسويق، حيث تظهر المؤسسة كشركة مسؤولة وراعية بالتزاماتها تجاه البيئة وبأن منتجاتها غير مضرّة للوسط الطبيعي، فالمؤسسة تنتهج سلوكاً مسؤولاً بهدف الرفع من قيمة صورتها ومنتجاتها¹.

الفرع الأول: مفهوم التسويق الأخضر

إن مفهوم التسويق الأخضر تطور مع الموجة البيئية في السبعينيات التي أوجدت مفهوم التسويق الإيكولوجي، الذي أتبعه مفهوم التسويق المجتمعي (المسئول اجتماعياً) وقد استمر حتى منتهى الثمانينات، ثم برر التسويق الأخضر كحركة قوية بعد ذلك وخاصة في التسعينات، وقد اختلفت التعريفات ونذكر منها:

- عرف كونار آرمسترونغ التسويق الأخضر بأنه الحركة التي تتجه نحو قيام الشركات بتطوير منتجات مسؤولة بيئياً.

- كما يمكن تعريفه بأنه العملية الشاملة المسؤولة بيئياً المتعلقة بتدفق المفاهيم والأنشطة والمعلومات والخبرات والمنتجات الخضراء من الشركة إلى الزبائن عبر قنوات التوزيع بما يحقق حاجات الزبائن وأهداف الشركة².

¹ - محمد عادل عياض، (مرجع سابق)، ص18

² - نجم عبود نجم، (مرجع سابق)، ص238

- التسويق الأخضر هو مدخل نظمي متكامل يهدف إلى التأثير في تفضيلات الزبائن بصورة تدفعهم نحو التوجه على طلب منتجات غير ضارة بالبيئة وتعديل عاداتهم الاستهلاكية بما ينسجم مع ذلك، والعمل عن تقديم منتجات ترضي هذا التوجه بحيث تكون المحصلة النهائية هي الحفاظ على البيئة وحماية المستهلكين وتحقيق هدف الربحية للشركة¹.

الفرع الثاني: نموذج التسويق الأخضر

يقوم على نوعين من العوامل:²

1- عوامل الفرص في السوق: تسحب المؤسسة ووظائفها منها وظيفة التسويق التي عليها الاستفادة من الأسواق الجديدة، والمزايا التنافسية التي تقوم على البيئة وكذلك من الشرعية الاجتماعية الجديدة التي تحققها الشركة جراء الأخذ بالمطالب البيئية.

2- عوامل المخاطر في السوق: تدفع المؤسسة نحو الأخذ بالمطالب البيئية من خلال اللوائح البيئية (يتضمنها القانون الجنائي) المسؤولية البيئية، والمعايير القياسية البيئية.

الفرع الثالث: المزيج التسويقي الأخضر

ويتمثل في العناصر التالية:³

1- المنتج الأخضر: هو أحد أهم العناصر في المزيج التسويقي الأخضر، ويعرف بأنه المنتج الذي يتضمن صفات بيئية إيجابية سواء كانت في مراحل تطبيقية أو مكوناته، أو في أدائه أو أثناء نقله وتوزيعه، أو كيفية استخدامه، أو بعد التخلص منه في نهاية عمره الافتراضي.

2- التسعير الأخضر: هو العنصر الذي عن طريقه تحقق المؤسسة الإيرادات والمدخيل، وذلك بالتأثير على أكبر عدد ممكن من الزبائن، حيث أن أسعار المنتجات الخضراء مرتفعة لأنها تتطلب عادة تكاليف إضافية لجعلها أكثر توفيقاً وأقل ضرراً للبيئة، وترى المؤسسات أن تقييمها للمنتجات بأسعار مرتفعة لا يضر بموقعها في السوق لأنها لا تتنافس على أساس السعر وإنما على أساس تخضير منتجاتها.

3- التوزيع الأخضر: وفيه تقوم المؤسسة بإتباع سياسة محكمة وسليمة لتوزيع منتجاتها، حيث تقوم الكثير من المؤسسات بخلق وحدات لتدوير المخلفات الموردة من أجل تلبية ولفت انتباه المستهلكين الأخضر، حيث ان الاعتماد على عملية إعادة التدوير في قنوات التوزيع لمدخل التسويق الأخضر تقوي العلاقة بين الزبائن.

¹ - قرشي حليلة السعدية، محددات سلوك المستهلك الأخضر، دراسة حالة المستهلك الجزائري، مذكرة ماجستير في علوم التسويق غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009، ص 28

² - نجم عبود نجم، (مرجع سابق)، ص 238

³ - قرشي حليلة السعدية، (مرجع سابق)، ص 42

4-الترويج الأخضر: يلعب دورا هاما في التأثير الإيجابي على سلوك أصحاب المصالح سواء كان ذلك في الوقت الحالي أو المستقبل، من خلال تطوير عناصر المزيج الترويجي المتمثلة في: الإعلان, تنشيط المبيعات, البيع الشخصي والعلاقات العامة.

ومن خلاله تستطيع المؤسسة أن تحل العلاقات بينها وبين أصحاب المصالح عن طريق الإفصاح عن المعلومات المرتبطة بأنشطتها المختلفة ومشاركتهم في سياستها, مما يساعد على تقوية الثقة المتبادلة بين المنظمة وعملائها.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال دراستنا لهذا الفصل تبين لنا أن الاهتمام بالبيئة وقضاياها جديد نسبياً، وإن المؤسسة من أهم مصادر التلوث حيث ينتج عن نشاطها آثار خارجية، ومع زيادة الضغوط التي تتعرض لها المؤسسة دفعها إلى الاعتماد على مجموعة من الأدوات لحماية البيئة وتحسين سلوكها البيئي، إذ أن المؤسسات اليوم تتنافس من أجل التقليل من الآثار البيئية السلبية من خلال تبني نظام الإدارة البيئية، والسعي للحصول على شهادة الأيزو 14000، والرفع من منتجاتها عن طريق التسويق الأخضر.

إن كل ما تخصصه المؤسسة من موارد من أجل التقليل من التلوث وتحسين سلوكها البيئي، يتم إدراجه ضمن تكاليف النشاط للحد من المشاكل البيئية، وهذه التكاليف تزيد من مجموع إجمالي تكاليف المؤسسة وبالتالي تؤثر على أدائها المالي، وهذا ما ستعرض له من خلال الفصل الثاني.

الفصل الثاني:

التكاليف البيئية والأداء المالي للمؤسسة

تمهيد:

أصبحت البيئة أحد الاتجاهات المهمة التي حظيت باهتمام كبير في السنوات الأخيرة في مختلف المجتمعات، ومع ظهور القوانين الخاصة بحماية البيئة وما يفرضه من عقوبات، وزيادة الوعي البيئي لدى المستهلكين، بدأ اهتمام المؤسسات يتجه إلى تبني أساليب حماية البيئة ومحاوله قياس تكاليف الحفاظ عليها وكذا ما يترتب من تكاليف جراء عدم الالتزام بقوانين ومعايير الحفاظ على البيئة وحمايتها، وعليه أصبحت الأمور البيئية ذات أهمية متزايدة لعدد كبير من المؤسسات لما لها من تأثير جوهري على مركزها المالي.

حيث أصبح مسيري المؤسسة يواجهون التحدي التقليدي لتحقيق الربحية والعائد المرضي وبالتالي تحقيق أداء مالي جيد من جهة، والتحدي في مسؤوليتها عن سلوك بيئي مناسب يحقق لها أداء بيئي جيد من جهة أخرى.

وفي هذا الفصل سنتطرق إلى معرفة أثر تكاليف الأداء البيئي على الأداء المالي للمؤسسة، حيث سنتناول أربع مباحث نتعرض في المبحث الأول لمفهوم التكلفة البيئية ومحاسبة التكاليف البيئية، أما المبحث الثاني فسنخصصه لعرض أهم مفاهيم الأداء وتقييمه بالمؤسسة الاقتصادية، في حين نتناول في المبحث الثالث الأداء المالي، ونعرض في المبحث الأخير مفهوم تقييم الأداء البيئي وأثره على الأداء المالي للمؤسسة.

المبحث الأول: التكلفة البيئية والمحاسبة البيئية

يتمثل الهدف الأساسي للمحاسبة في توفير معلومات مالية حول أنشطة الوحدة الاقتصادية، ومن أهم فروع المحاسبة، المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، وبسبب تطور اهتمام المؤسسة بالبيئة ظهرت التكاليف البيئية، وأصبحت المؤسسة تحاول إدخال هذا النوع من التكاليف في المحاسبة ومن هنا ظهر ما يسمى بالمحاسبة البيئية

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول التكلفة ومحاسبة التكاليف

تختص محاسبة التكاليف بتحليل وتسجيل وتقرير المعلومات المتعلقة بالتكاليف في المشروع¹، لذا يجب أن يشتمل النظام المحاسبي على الإجراءات والقواعد التي تضمن التحليل والتسجيل الدقيق لجميع التكاليف، إذ يعتبر تحقيق الرقابة على التكاليف وتسجيل التكاليف من أهم أهداف محاسبة التكاليف.

الفرع الأول: مفهوم التكلفة

التكلفة هي تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو في المستقبل²، وإذا ترتب على هذه التضحية منافع فر الفترة الحالية فقط فإن التكلفة تتحول إلى مصروف يخص الفترة ويظهر في قائمة الدخل وفقا لمبدأ المقابلة (مقابلة إيرادات الفترة بالمصروفات التي ساهمت في تحقيق تلك الإيرادات لتحديد صافي الربح أو الخسارة عن هذه الفترة)، وإذا ترتب على هذه التضحية منافع في المستقبل (الفترة التالية) فإن التكلفة تتحول إلى أصل يظهر في الميزانية العمومية ويساهم في تحديد المركز المالي للوحدة الاقتصادية³.

ومن خلال هذا المفهوم يمكن أن نحدد أركان التكلفة⁴:

- 1- التضحية المادية أو استنفاد المورد الاقتصادي؛
 - 2- الاختيار في قرار التضحية أو الاستنفاد؛
 - 3- هدف أو نية أو الرغبة في الحصول على منفعة مادية أو مورد اقتصادي آخر في الحاضر أو المستقبل
- وهذه الأركان الثلاثة تتيح إمكانية التفرقة أو الفصل بينها وبين مفاهيم أخرى كالخسارة أو التبرع أو الضريبة أو المصروف.
- يمكن تعريف التكلفة بأنها "قيمة التضحية التي تتم بهدف الحصول على بضائع أو خدمات، وتقاس تلك التضحية بقيمة الانخفاض في الأصول أو الزيادة في الالتزامات نظير الحصول على تلك البضائع أو الخدمات، وتنبع أهمية التكلفة من أنها سوف تؤدي إلى المؤسسة على منافع حالياً أو مستقبلاً"⁵.

¹ - أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف "الأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصر"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص40

² - صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 39

³ - ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص 37

⁴ - صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، مرجع سابق، ص 39

⁵ - بدیع الدين رشيو، إدارة التكاليف، (مرجع سابق)، ص3

الفرع الثاني: محاسبة التكاليف

إن محاسبة التكاليف ليست من مجالات الدراسة الحديثة، بل هي من الدراسات قديمة العهد، حيث يرجعها بعض العلماء إلى أوائل القرن الرابع عشر وهناك من يرجعها إلى ما قبل الميلاد والكثير من الباحثين يربطون بينها وبين المحاسبة المالية، حيث يعتبرون أنها نشأت في رحم المحاسبة المالية¹.

يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها نوع من المحاسبة التي تهتم بتحديد تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة والرقابة على عناصر الإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات².

وتعرف كذلك بأنها " تطبيقات الكلفة ومبادئ حسابات التكاليف، الطرق والتقنيات لعلم وفن وأساليب التحقق من التكاليف والسيطرة عليها ومراقبتها، وتحديد مقدار الربحية، وعرض المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية".

وترتبط محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية بشكل وثيق على أساس أن بيانات التكاليف تستخدم في الوصول إلى تكلفة المخزون وهي من البيانات المهمة عند إعداد الحسابات الختامية³، ولكن يبقى لكل واحد منهما أهدافه الخاصة به، كما أن محاسبة التكاليف ترتبط بالمحاسبة الإدارية و كليهما يكمل الآخر⁴.

إن محاسبة التكاليف أداة تحليلية ورقابية هامة محكومة بمجموعة من الطرق والمبادئ والقواعد والأصول النظرية الأخرى، تمد المستويات الإدارية المختلفة بمعلومات وبيانات داخلية هامة نستطيع بواسطتها تقييم الأداء والرقابة على كفاءة التشغيل واستخدام عناصر التكاليف بغرض تقليل الهدر والضياع والتلف في المواد المستخدمة وزيادة إنتاجية العمل وتخفيض التكاليف وزيادة الربح⁵.

الفرع الثالث: أهداف محاسبة التكاليف:

لمحاسبة التكاليف مجموعة من الأهداف نذكر منها مايلي:

- إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج ومتابعتها على مستوى الإشراف والمسؤولية؛
- توفير الأساس السليم لتقويم الإنتاج التام والإنتاج غير التام والأعمال تحت التنفيذ في آخر الفترة المالية، وذلك لأغراض التصوير الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية والحسابات الاقتصادية القومية؛
- توفير البيانات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقاً لمراكز المسؤولية ومراكز التكلفة⁶؛
- وضع أهداف الربحية للمنشأة بواسطة الإدارة العليا؛
- قياس ورقابة أداء القطاعات الوظيفية بواسطة الموازنات التخطيطية والمعايير؛

¹ - علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، مصر، بدون سنة النشر، ص 5

² - عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشرف، محاسبة التكاليف الصناعية، ط2، دار المسيرة، الأردن، 2006، ص 12

³ - أحمد نور، محاسبة التكاليف "من الناحية النظرية والتطبيقية"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص 29

⁴ - عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، ط 6، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن 2008، ص 13

⁵ - نواف فخر وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، ط1، ج1، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص 14

⁶ - أحمد نور، محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1933، ص 33

- تحليل النتائج واتخاذ إجراءات التصحيح اللازمة وتحسين الأداء للحفاظ على حركة المنشأة في الاتجاه الصحيح نحو تحقيق أهداف المنشأة في الربح والأهداف الأخرى¹؛
- تحقيق رقابة فعالة على استخدام الموارد المادية والبشرية والمالية في المشروعات المختلفة؛
- ضبط عناصر الإنفاق وترشيدها استخدامها، بما يؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة ربحية الوحدات الاقتصادية؛
- المساعدة في رسم السياسة السعرية الصحيحة للمنتجات والأصناف والسلع المختلفة أما على المستوى الوطني فتهدف إلى ترشيدها الاستهلاك وتحقيق الوفرة الاقتصادي وحماية الثروات والممتلكات العامة والخاصة والاستغلال الكامل للطاقت الإنتاجية المتاحة مما يدفع عملية التنمية قدما ويحقق رفاهية الشعب².

المطلب الثاني: مفهوم وأنواع وأهمية التكاليف البيئية

يقصد بالتكاليف البيئية جميع التضحيات (الصريحة والضمنية) التي تتحملها المؤسسة لأجل منع الأضرار البيئية أو تجنبها، في الوقت الحاضر أو الوقت المستقبل، نتيجة لمزاوتها لنشاطاتها المختلفة ولأجل تصحيح الأخطاء والأضرار المترتبة على تصرفات وقرارات اتخذتها، لها آثار سلبية على البيئة³، وهناك عدة أنواع للتكاليف البيئية وفيما يلي سنتناول مختلف هذه الأنواع ومفهومها و أهميتها.

الفرع الأول: مفهوم التكاليف البيئية

ويمكن أيضا تعريفها " هي المصروفات والالتزامات النقدية التي تصرف على كل ما من شأنه أن يؤدي للمحافظة على النظام البيئي من معدات وغيره وما يثبت التزام المؤسسة بالمعايير الخاصة بحماية البيئة وتحسينها، ويعني ذلك أن المعالجة المحاسبية للتضحية والأثر السلبي الذي يتحمله المجتمع في صورة الموارد المستهلكة بواسطة المؤسسة نتيجة القيام بعملياتها، فهي نفقات لا تحصل المؤسسة في مقابلها على عائد مادي ولا تدخل في العملية الإنتاجية وعليه لابد للمنشآت الصناعية من الاهتمام بالأمور البيئية وإدراجها في القوائم المالية لكي تخلق نظام محاسبي متكامل يؤثر في قراراتها الاستثمارية"⁴.

وقد عرفها مجمع المحاسبين القانونيين " بأنها تشمل تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط مؤسسة ما، فضلا عن التكاليف الأخرى التي تستدعيها الأهداف والمتطلبات البيئية للمؤسسة".

¹ - صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، مرجع سابق، ص 35

² - نواف فخر وآخرون، مرجع سابق، ص 17

³ - عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الأول، 2010، ص 283.

⁴ - أسماء عبد القادر الطاهر، أثر التكاليف البيئية على تقييم أداء المنشآت الصناعية السودانية (دراسة تحليلية تطبيقية على قطاع النفط)، مذكرة ماجستير في المحاسبة، غ منشورة، جامعة البحر الأحمر، السودان، 2010، ص 58 (www.investintech.com).

كما تنظر المحاسبة المالية إلى التكاليف البيئية على أنها تتمكن المؤسسات من إعداد تقارير مالية لاستخدام المستثمرين والمقرضين وباقي المستفيدين من تلك التقارير، وذلك تطبيقاً لمبدأ الإفصاح الذي نصت عليه كل من المبادئ المحاسبية العامة وعلى هذا السياق تكون محاسبة التكاليف البيئية هي محاسبة التقدير والتقرير العام للالتزامات البيئية والتكلفة المالية للموارد البيئية¹.

الفرع الثاني: أنواع التكاليف البيئية

هناك عدة تصنيفات للتكاليف البيئية أهمها:

1- من حيث علاقتها بالتلوث:

حسب هذا التصنيف نميز نوعين من التكاليف²:

أ- تكاليف الوقاية من التلوث البيئي: وهذا النوع من التكاليف يبدأ من بداية المصدر الأول للتلوث، ويمكن تجنبه والحد منه عن طريق تحسين المواد الخام، وتحسين متطلبات الإنتاج، ومن ضمن هذا النوع من التكاليف، تلك المتعلقة بالحد من التلوث كتكاليف التخطيط والتحكم ونفقات قياس الوقاية من التلوث، وكذلك نفقات تقليله ومعالجته؛

ب- تكاليف إزالة الآثار البيئية: وهي التكاليف التي تدفعها المؤسسة لإزالة الآثار السلبية التي تسببت فيها للبيئة مثل: تكاليف إزالة النفايات، والأدخنة المنبعثة من المصنع، وذلك بناء على النشاط الذي تم توجيه التكلفة البيئية له.

2- من حيث علاقتها بالفترة المحاسبية:

حسب هذا التصنيف نميز نوعين من التكاليف³:

أ- تكاليف جارية: وهي المصاريف الإيرادية التي تحمل عبأها على دخل الفترة التي أنفقت، ومنها:

- تكاليف تشغيل معدات التلوث وتكاليف التخلص من النفايات وتجنبها؛
 - تكاليف الأجور والمرتبات وتكاليف المعالجات الطبية للأمراض التي تسببها المؤسسة؛
 - تكاليف بيئية ناتجة عن معالجة المخلفات الصناعية وتحليل أضرارها؛
 - الرسوم القضائية والغرامات التي تفرضها الوكالات الحكومية.
- ب- تكاليف رأسمالية: هي أصول طويلة الأجل تخصص على الفترات المحاسبية المختلفة، وتعتبر الإضافات والتحسينات التي تؤدي إلى زيادة الطاقة الإنتاجية جزء من تكلفة هذا الأصل، نذكر منها:

- تكاليف الوقاية واستهلاك معدات معالجة التلوث؛
- تكاليف المواد المستخدمة في معالجة التلوث وتوفير وسائل الأمان داخل المؤسسة؛
- التكاليف الإدارية وتكاليف الاستشارات والمراجعات البيئية؛

¹ - مها عباس المرزوقي، دراسة وتحليل التكاليف البيئية وأهميتها في ترشيد القرارات الإدارية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، غ منشورة، حدة، 2004، ص 59

² - نفس المرجع السابق، ص 64

³ - أسماء عبد القادر الطاهر، (مرجع سابق)، ص 66

- تكاليف تحسين المنظر الجمالي للمنطقة المحيطة بالمؤسسة وتحديد وتجهيز مواقع المخلفات السامة
- تكاليف البرامج التدريبية الخاصة بالتلوث وبرامج معالجته.

3- من حيث علاقتها بالقانون:

حسب هذا التصنيف نميز نوعين من التكاليف¹:

أ- تكاليف الملزمة قانوناً: وهي التكاليف البيئية التي تتوافق مع القوانين والتشريعات البيئية، وتتمثل في الجزاءات والغرامات والتعويضات التي تدفعها المنشأة نتيجة إخلالها بالنظام البيئي وما يلزمها به القانون أو الجهات الرسمية؛

ب- تكاليف غير ملزمة قانوناً: تتمثل فيما تتحمله المنشأة بإرادتها من تكاليف ترتبط بعمليات بيئية أكثر من تلك التي ينص عليها القانون، والتي تدرك المؤسسة أن القيام بها يجعلها مميزة بين المؤسسات الأخرى.

4- التكاليف التقليدية وتكاليف التشغيل:

التكاليف التقليدية هي التي تعترف بها المؤسسة عند تحليل وتقييم الاستثمار، وتشمل تكلفة المعدات الرأسمالية واستخدام المباني، أما تكاليف التشغيل هي تكاليف العمالة والطاقة والتدريب².

5- التكاليف الصريحة والتكاليف الخفية:

التكاليف الصريحة هي تكاليف واضحة مثل الآلات والمواد، ويتم تسجيلها والتقرير عنها خلال النظم المحاسبية التقليدية، أما التكاليف الخفية فهي الغير مباشرة الداخلية، والتي يتم قياسها من قبل المؤسسة وإثباتها بشكل ضمني تحت حسابات أخرى.

6- التكاليف الغير الملموسة:

وهذا النوع من الصعب تقييمه وله تأثير على الأداء المالي للمؤسسة، ويتضمن التكاليف المتعلقة بصورة المؤسسة وعلاقتها وجودة الخدمات والمنتجات وإنتاجية العاملين، والحصول على حصة متزايدة في السوق³.

❖ كما قدمت المنظمة البيئية في اليابان عام 2000 تقرير لتطوير نظام المحاسبة البيئية، جاء فيه أن التكاليف البيئية تنقسم حسب أربع عناصر أساسية هي⁴:

- ✓ حجم الاستثمارات الخاصة بالبيئة والنفقات البيئية؛
- ✓ تكاليف البحث والتطوير لتحسين المنتجات لتتلاءم مع المتطلبات البيئية؛
- ✓ التكاليف الاجتماعية المتعلقة بالأضرار الصحية والأضرار على الثروات الزراعية الناتجة عن التخلص من المواد الملوثة التي تنتجها أنشطة المؤسسات المختلفة؛
- ✓ تكاليف متعلقة بحماية البيئة، وهي تكاليف التحكم ومنع الحوادث الخاصة بالآثار البيئية، وذلك للحفاظ على وضع أفضل للبيئة وإزالة الآثار.

¹ - نفس المرجع السابق، ص 67

² - نفس المرجع السابق، ص 68

³ - مها عباس المرزوقي، (مرجع سابق)، ص 64

⁴ - نفس المرجع السابق، ص 67

الفرع الثالث: أهداف التكاليف البيئية

تتمثل أهداف تحديد التكاليف البيئية فيما يلي:

- توجيه مزيج المنتجات وتسعيرها من أجل اتخاذ القرارات بناء على معلومات دقيقة عن التكاليف الحقيقية لهذه المنتجات ورجحتها؛
- حساب التكاليف البيئية على مستوى المؤسسات للتعرف على المؤسسات صاحبة الأداء الجيد أو السيء، وفرص التحسين؛
- إعداد الموازنة من أجل الوقوف على المزايا والتكاليف والمسؤوليات البيئية الحاضرة والمستقبلية¹؛
- تقدير الآثار البيئية التي تأتي ضمن التقييم البيئي للمؤسسات وذلك للتشجيع على فهم أفضل للعواقب البيئية²، حيث يتمثل تقييم الأثر البيئي في المقارنة بين جميع البدائل الممكنة، ثم اختيار البديل الذي يمثل المزج الأمثل بين التكاليف البيئية وبين منافع المشروع³؛
- الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية يؤدي إلى تقييم الأداء البيئي على أساس المسؤولية البيئية والمالية، بإعداد مجموعة من القوائم المالية التي تعطي صورة كاملة على نشاط المؤسسة؛
- الإفصاح عن التكاليف البيئية في سوق الأوراق المالية يوفر معلومات عن نشاط المؤسسة، وما يرتبط به من تكاليف وأثره على المركز المالي والسيولة وعائد الأسهم مما يجعل متخذي قرارات الاستثمار في الأسهم يستثمرون أموالهم في أسهم المؤسسات ذات الكفاءة العالية في مجال مكافحة التلوث؛
- تحسين السمعة بالنسبة للمجتمع حيث ينظر للمؤسسة كمهتم بالشؤون البيئية وحامي لها؛
- التقرير عن التكاليف البيئية يؤدي إلى إظهار منافع التكامل الفعال بين المحاسبة والبيئة، حيث أن المحاسبة عن التكاليف البيئية تدعم وتطور تشغيل نظام شامل ومتكامل للإدارة البيئية، وتطبيقها سوف يؤدي إلى تطوير الأداء وتحسينه⁴.

الفرع الرابع: دوافع دراسة التكاليف البيئية في المؤسسات

تنقسم دوافع دراسة التكاليف البيئية في المؤسسات إلى⁵:

- 1- أسباب قانونية وتشريعية: وهي المتعلقة بالقوانين البيئية المفروضة على كل المؤسسات، حيث أصبح الالتزام بتلك القوانين والتعليمات يؤدي إلى تخفيض التكاليف البيئية؛
- 2- أسباب اجتماعية وثقافية: تتعلق بتوقعات المجتمع تجاه الشركات والمؤسسات، حيث أن المؤسسات التي تعمل بأساليب صديقة للبيئة عليها أن تتحمل تكاليف بيئية تساعد على زيادة شهرتها؛

¹ - كلود فوسلر، بيتر جيمس، ترجمة علاء أحمد صلاح، إدارة البيئة من أجل جودة الحياة، مركز الخبرات المهنية للإدارة، القاهرة، 2000، ص 44

² - زكريا طاحون، تقييم التأثيرات البيئية للمشروعات، ناس للطباعة. القاهرة، 2009، ص 37

³ - صفية علاوي، (مرجع سابق)، ص 51

⁴ - أسماء عبد القادر الطاهر، (مرجع سابق)، ص 67

⁵ - مها عباس المرزوقي، (مرجع سابق)، ص 61

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

المطلب الثالث: قياس التكاليف البيئية

يعتبر قياس التكاليف البيئية من المفاهيم الجديدة في المحاسبة، وسنأخذ فيما يلي المقصود منه، وأهم العوامل المؤثرة فيه والصعوبات التي تواجهه، وسنتناول أحد النماذج المحاسبية لقياس التكاليف البيئية.

الفرع الأول: مفهوم القياس المحاسبي للتكاليف البيئية

يقصد بالقياس المحاسبي البيئي تحديد قيم لجميع عناصر التكاليف المتولدة عن التزام المؤسسة بمسؤوليات اجتماعية وبيئية معينة، سواء هذا الالتزام بمحض اختيارها أو قصرًا بموجب القانون¹.

تكمن الصعوبة الأساسية في القياس المحاسبي لتكاليف التلوث البيئي في طبيعة الأنشطة البيئية المراد قياسها، حيث أنه من الصعوبة تحديد قيم نقدية².

ومن أهم العوامل المؤثرة على قياس التكاليف البيئية نذكر³:

- مدى إمكانية المؤسسة على تحديد عناصر التلوث من أجل تحديد الحماية البيئية منه؛
- قدرة المؤسسة على التحكم في مستويات التلوث؛
- مدى إمكانية تحديد المسؤولية عن التلوث وهذا يساعد على تحميل الطرف الملوث التكلفة؛
- التشريعات والمعايير البيئية، حيث تضع الدولة الحد المسموح به من التلوث وهذا يؤثر على مقدار تكاليف المؤسسة؛
- موقع المؤسسة حيث أن وجود المؤسسة في منطقة آهلة بالسكان يحتم عليها تحمل تكاليف بيئية أكثر لحماية البيئة المحيطة؛
- الأضرار المتوقعة للتلوث، حيث أنه بزيادتها يزيد حجم التكاليف البيئية.

وترجع أسباب صعوبة قياس التكاليف البيئية إلى⁴:

- صعوبة تحديد معايير قانونية لحماية البيئة تلتزم بها المؤسسات، وعدم وجود أسس لتوزيع تكاليف الأضرار البيئية على المؤسسات؛
- عدم إفصاح المؤسسات عن التكاليف المرتبطة بالأضرار البيئية الناتجة عن عملياتها؛
- صعوبة علاج أو إصلاح بعض الأضرار البيئية ومن ثم لا تدخل في ميزان التكلفة والعائد؛

¹ - عبد الرزاق قاسم الشحادة ، مرجع سابق، ص 293

² - مها عباس المرزوقي، مرجع سابق، ص 77

³ - أسماء عبد القادر الطاهر، مرجع سابق، ص 74

⁴ - أسماء عبد القادر الطاهر، مرجع سابق، ص 75

- صعوبة التحديد الدقيق للأضرار البيئية الناتجة عن عمليات المؤسسة ومنه صعوبة حصر وتحديد التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الاقتصادية والاجتماعية؛
- صعوبة وضع مقاييس نقدية لكل الأضرار البيئية بطريقة موضوعية.

الفرع الثاني: النموذج المحاسبي المقترح لقياس التكاليف والمنافع البيئية

يتكون من الخطوات التالية¹:

أولاً: تحديد نوع الضرر المتوقع من التلوث: حيث يتم حصر وتحديد أنواع الضرر الناجمة عن التلوث والتي يراد قياس قيمتها، ويتوقف ذلك على دراسة الظروف القائمة ومستوى التحليل المطلوب ومدى توافر البيانات لأنواع تلك الأضرار والفئات المتضررة منها، وعلى سبيل المثال: الأضرار الصحية للإنسان، أضرار الأصول المملوكة كالمباني والآلات ... الخ. **ثانياً: تحديد حجم الضرر أو القياس الكمي للضرر:** وفيها يتم تحديد عدد الوحدات التي يصيبها الضرر من عناصر تلوث البيئة، مثلاً: عدد الأفراد المصابين بأمراض التلوث، مساحة الأرض الزراعية المتأثرة بالتلوث، عدد وحدات المباني السكنية أو العقارات المملوكة المتأثرة بالتلوث.

ولتحديد حجم الضرر يجب تحديد وحدة قياس له تتخذ أساساً لتحديد حجم الضرر المترتب على التلوث.

ثالثاً: تحديد الوزن الفني لوحدة الضرر: حيث في هذه الخطوة نقوم بتحديد مقدار الضرر لكل وحدة ويتحدد هذا المقدار في ضوء عدة عوامل أهمها:

1- مستويات تركيز عناصر التلوث في البيئة المحيطة؛

2- مقدار الفترة الزمنية التي تتعرض لها وحدة الضرر؛

3- درجة الاستجابة أو ما يعرف بمدى التأثير لحدوث الضرر.

على سبيل المثال: درجة الإصابة بأمراض التلوث لكل فرد، ضرر الانخفاض في الإنتاجية الزراعية لكل هكتار للإنتاج الزراعي، درجة تدهور حالة العقارات المملوكة نتيجة التعرض للتلوث.

رابعاً: القياس النقدي لوحدة الضرر: وهي الخطوة الأخيرة، وهي تمثل ترجمة مالية لكل الخطوات السابقة، حيث تخص بقياس التكاليف البيئية للأضرار الناتجة عن التلوث، حيث أن القياس المالي لوحدة الضرر هو بمثابة الأسعار التي تعكس قيمة عناصر الأضرار من وجهة نظر المجتمع.

ويتحدد سعر كل ضرر نوعي بحاصل ضرب كل من الوزن الفني لوحدة الضرر والوزن النقدي لوحدة الضرر وحجم الضرر، للوصول إلى التكاليف البيئية الإجمالية على مستوى المؤسسة.

¹ - منير جمعة القطاطي، منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني)، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غ منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 66

المطلب الرابع: محاسبة التكاليف البيئية

يعتبر القياس النقدي مبدأ محاسبي استقرت على تطبيقه كافة النظم المحاسبية، وذلك للتعبير عن كافة النظم المحاسبية، و للتعبير عن كافة العمليات التجارية والصناعية والخدمية باستخدام وحدة قياس مالية واحدة وهي وحدة النقود، ولقد لقي استخدام الحسابات النقدية اهتماما كبيرا من الباحثين في مجال المحاسبة البيئية¹.

الفرع الأول: مفهوم محاسبة التكاليف البيئية

تعتبر المحاسبة البيئية أداة من أدوات القياس العيني والمالي التي تهدف إلى توفير معلومات فعلية ومستقبلية لمتخذي القرارات ولصانعي السياسات البيئية لأغراض تحديد كل من التكاليف البيئية والتكاليف الاجتماعية لكافة العمليات والأنشطة الخاصة بحماية البيئة البشرية والطبيعية من الأضرار البيئية، وقد ظهرت مسميات عديدة تشير إليها ومنها:

■ المحاسبة الخضراء؛

■ المحاسبة البيئية من أجل التنمية المستدامة؛

■ المحاسبة البيئية والاقتصادية؛

وأيا كانت التسمية فإنها تعني شمول وتكامل عملية القياس والإفصاح المحاسبي والاقتصادي للأنشطة والبرامج التي تؤثر على البيئة والتي تمارسها الوحدات الاقتصادية.

يمكن تعريفها بأنها: " تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية وإزالتها عملت بمبدأ من يلوث يدفع"².

كما تعرف محاسبة التكاليف البيئية " هي عبارة عن جمع وتحليل وتقدير بيئي ومالي لأداء المنظمة أو المؤسسة من خلال الحصول على البيانات والمعلومات من النظم الإدارية الموجودة بالمنظمة مثل (الإدارة البيئية ونظم المحاسبة المالية)، وذلك من خلال اتخاذ القرار المناسب من أجل تقليل الآثار والتكاليف البيئية"³.

الفرع الثاني: أهمية وأهداف محاسبة التكاليف البيئية:

❖ تتمثل أهميتها في:

- إن محاسبة التكاليف البيئية أداة للقيود وإنجاز التقارير المالية المتعلقة بالبيئة ومنه التوصل إلى نتيجة الأعمال ونقل هذه المعلومات المالية للخارج؛

- تزود المديرين بالمعلومات التي تساعد في التخطيط والسيطرة على نشاط المؤسسة والتقرير عن آثار المحاسبة البيئية وحصريها في قرارات موحدة عن تكلفة المنتج وسعر المنتج وتصميم المنتج؛

¹ - أحمد فرغلي محمد حسن، دراسات مستقبلية في المحاسبة البيئية والموارد الطبيعية، سلسلة غير دورية تعنى بتقديم الاجتهادات الفكرية والعلمية، المكتبة الأكاديمية، القاهرة، 1997، ص25

² - ماجدة شعيب، الإدارة البيئية، [css.escwa.org.ib/sd/1097/environmental accounting Egypt.pdf](http://css.escwa.org.ib/sd/1097/environmental%20accounting%20Egypt.pdf)

³ - منير جمعة القطاطي، مرجح سابق، ص3

- المساعدة في مجالات تعميم الأداء البيئي للشركة

- مراعاة الاعتبارات البيئية عند شراء المواد الخام اللازمة لنشاط المؤسسة والتطوير المستمر للمنتجات الصديقة للبيئة.

❖ وأهم أهداف محاسبة التكاليف تتمثل في:

- التقرير المالي الذي تخرجه محاسبة التكاليف البيئية يقدم معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين والمستفيدين الآخرين لصنع قرارات استثمارية سليمة، وكذلك يقدم معلومات محاسبية تخدم الإدارة، وذلك للحكم على فعالية الإدارة في استخدام موارد المؤسسة وتسييرها¹؛

- تتبع التكاليف الإجمالية التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة وحمايتها لكل فترة مالية، مما يؤدي إلى متابعة إدارة المؤسسة لتطوير وتغيير تلك النفقات من مدة لأخرى واتخاذ القرارات التي من شأنها أن تحقق فعاليتها،

- إعداد تقارير للتكاليف والنفقات البيئية توضح مدى التزام المؤسسة بتطبيق القوانين والتشريعات السائدة؛

- توضيح المسؤولية البيئية للمؤسسة، حيث أصبح تعظيم الرفاهية الاجتماعية وتوفير البيئة النظيفة ضمانا لاستمرار ونجاح المؤسسة؛

- إظهار المنافع والوفرات البيئية التي خصصتها الشركة كل مدة مالية، مثل زيادة إيرادات وأرباح المؤسسة من تطبيق نظم الإدارة البيئية، أو المساحات الخضراء المضافة خلال الفترة².

الفرع الثالث: المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية

نميز بين نوعين من التكاليف³:

- معالجة تكاليف الأصول للحد من التلوث البيئي
- معالجة مصاريف إزالة التلوث والآثار المترتبة عليه

¹ - منير جمعة القطاطي، مرجع سابق، ص 33

² - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 41

³ - أسماء عبد القادر الطاهر، مرجع سابق، ص 77

أولاً: معالجة تكاليف الأصول للحد من التلوث

تعتبر الأصول البيئية عن النفقات البيئية التي يتحقق الاستفادة منها لأكثر من فترة محاسبية واحدة¹، وتتمثل في التكاليف الرأسمالية التي أنفقت من أجل الحصول على معدات وآلات تستخدم للحد من التلوث، ويحسب فقط اهتلاك هذه المعدات والآلات المستخدمة كتكاليف للحد من التلوث.

تتميز معدات الحد من التلوث بمميزات الأصول الثابتة وتعالج بنفس الطريقة التي تعالج بها، حيث يتوجب فتح حساب تحت اسم أصول اجتماعية - معدات الحد من التلوث، تحسب فيه كل من تكاليف الاقتناء من سعر الشراء والنقل والتأمين والتركيب وغيره من مصاريف صرفت عليه حتى يصبح جاهزا للعمل.

ويعالج اهتلاك أصول الحد من التلوث بفتح حسابين منفصلين، الأول تحت اسم قسط اهتلاك معدات اجتماعية وهو حساب مصاريف جارية، والثاني تحت اسم متراكم اهتلاك أصول اجتماعية وهو حساب رأسمالي يحسب قسط الاهتلاك حسب طريقة القسط الثابت.

ثانياً: معالجة تكاليف إزالة التلوث

وهي التكاليف التي تنفق لإزالة التلوث البيئي الذي سببته الأنشطة الصناعية العادية للمنشأة مثل مصاريف إزالة التلوث، تعويض المتضررين من التلوث، مصاريف التوقف عن العمل بسبب التلوث وغيره، وهي مصاريف إيرادية تحمل على نفس الفترة التي أنفقت فيها، ويتم الإفصاح عنها ضمن قائمة التكاليف والعائد الاجتماعي، وتعامل كالآتي:

ح/أصول اجتماعية - معدات الحد: من التلوث وهي المصاريف التي تصرف للحد من التلوث؛

ح/مصاريف اجتماعية: وهي مصروفات إزالة تلوث البيئة.

وعند حساب التكاليف يجب الوضع في الاعتبار:

أ- حسابات أرصدة الموارد الطبيعية والبيئية أول الفترة؛

ب- حسابات الموارد الطبيعية والبيئية المضافة خلال الفترة نتيجة العمليات التشغيلية والخدمية للمنشأة؛

ت- حسابات الموارد الطبيعية المستخدمة، فيها نقوم بتوضيح الأرصدة الفعلية لكل حساب منها، والتنبيؤ بالتعديلات اللازمة.

نقوم بحسابات أرصدة عناصر البيئة من تحقيق التوازن البيئي والحفاظة على المعدلات والمعايير البيئية، وذلك عن طريق مقارنة كميات من العناصر في نهاية الفترة المحاسبية مع الكميات التي يجب أن تكون سائدة بالبيئة وتحديد الفروق السالبة والموجبة، وإجراء التعديلات اللازمة، مع الوضع في عين الاعتبار أنه لا بد أن لا نتجاوز تكلفة نفاذ الموارد الطبيعية مضافاً إليه خسائر أضرار تلوث البيئة الناتجة عن استخدام هذه المواد والعائد المحقق من استخدام هذه المواد.

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، (مرجع سابق)، ص 53

تعرف القيمة المحاسبية للموارد الطبيعية والبيئية بأنها " قيمة الموارد التي يتم استخدامها أو المحافظة عليها خلال فترة محاسبية معينة وذلك وفقا لأسلوب القيمة الحالية للموارد"، أما التكلفة الدفاعية هيا " تكلفة حماية البيئة من أضرار التلوث الناتجة عن استخدام الموارد الطبيعية المتجددة وغير المتجددة"¹.

أولا: التكاليف البيئية

هناك عدة تصنيفات للتكاليف البيئية نذكر منها²:

- 1- من حيث أسباب حدوثها: ونجد أنها تنقسم إلى تكاليف لأسباب قانونية وتمثل في التضحيات التي تتحملها المؤسسة لأسباب متعلقة بقوانين وتشريعات حماية البيئة، تكاليف لأسباب اجتماعية وحضارية وتعلق بالتضحيات المترتبة على سعي المنشأة لتحسين سمعتها وصورتها، تكاليف لأسباب خاصة بالمستهلك: وتمثل في التضحيات التي تتحملها لتلبية رغبة المستهلك في استخدام منتجات غير ضارة.
- 2- من حيث المدى الزمني: تنقسم الى تكاليف بيئية رأسمالية وهي المرتبطة بالمنافع الاقتصادية التي تحققها المؤسسة في المستقبل من خلال خفض التلوث المرجح أن يحدث نتيجة لعمليات تتم في المستقبل، وتكاليف جارية وتعلق بالفترة التي تحدث فيها أي أنها لا تسفر عن تحقيق منافع في المستقبل.
- 3- من حيث علاقتها بالمنتج: وتشمل كل من تكاليف بيئية قبل الإنتاج التي تتمثل في جميع التضحيات التي تتحملها المؤسسة في مرحلة ما قبل الإنتاج أو تشغيل النظام، تكاليف بيئية دورية خلال مراحل التشغيل وتتضمن مجموع التضحيات التي تتحملها المؤسسة خلال مراحل إنتاج وتسويق المنتج، تكاليف بيئية بعدية تشمل جميع التكاليف المؤكدة وكذلك المتحملة الحدوث مستقبلا.
- 4- من حيث أنشطة الأداء البيئي: وتشمل كل من تكاليف رقابة الأداء البيئي و تكاليف الفشل في رقابة الأداء البيئي.

ثانيا: الالتزامات البيئية:

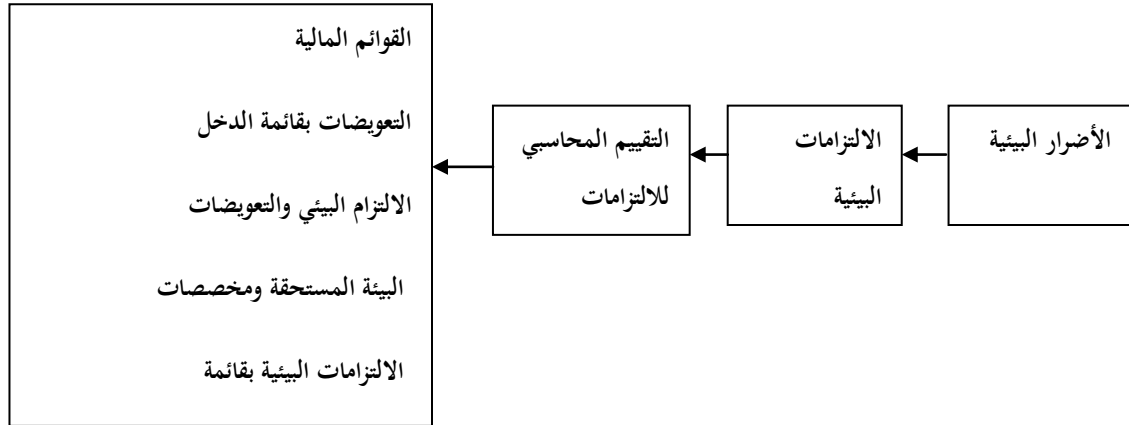
تعرف بأنها قيمة ما تتعهد وتلتزم الشركة بسدادها في المستقبل لإصلاح ومعالجة الأضرار البيئية التي تسببت في حدوثها والناتجة عن عملياتها الصناعية أو الإنتاجية، ويوضح الشكل التالي الالتزامات البيئية والقياس والتقييم المحاسبي لها وطريقة عرضها في القوائم المالية.

وسنوضح القياس والتقييم المحاسبي للالتزامات البيئية وطريقة عرضها في القوائم المالية في الشكل التالي:

¹ - أسماء عبد القادر الطاهر، (مرجع سابق)، ص 79

² - أمين السيد أحمد لطفي، (مرجع سابق)، ص 45

الشكل رقم (01-02) الالتزامات البيئية والقياس والتقييم المحاسبي لها وطريقة عرضها في القوائم المالية



المصدر: أمين السيد احمد لطفي، مرجع سابق، ص 55

من خلال الشكل يتبين لنا أن قياس الالتزامات البيئية يمر بثلاث مراحل، المرحلة الأولى هي مرحلة تحديد الأضرار البيئية الناجمة عن ممارسة المؤسسة لنشاطها، المرحلة الثانية هي تحديد الالتزامات التي على المؤسسة تقديمها لتقليل أو معالجة هذه الأضرار، المرحلة الثالثة هو قيام المؤسسة بالتقييم المحاسبي لهذه الالتزامات، والمرحلة الأخيرة هي قيام المؤسسة بعرض هذه الالتزامات حسب طبيعتها في القوائم المالية.

❖ للمحاسبة البيئية مجموعة من العقبات تتمثل في¹ :

- المحاسبة البيئية شأنها شأن المحاسبة الاجتماعية لا تزال غير مجدية ومرغوبة، لأن الحسابات البيئية تكون على حساب تعظيم الربح الذي هو الهدف الأساسي للمؤسسة أمام المالكين وجملة الأسهم؛
- المحاسبة البيئية سرعان ما تجعل المديرين أمام المزيد من عدم التأكد بسبب التكاليف الناجمة عن آثار منتجاتهم
- صعوبة قياس ومتابعة الآثار البيئية الناجمة عن عمليات ومنتجات المؤسسة، لأنها تمتد لفترة طويلة مما يجعل قياسها ومتابعتها مهمة صعبة جدا.

¹ - نجم عبود نجم، البعد الخضر للأعمال، مرجع سابق، ص 211

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول الأداء وتقييمه بالمؤسسة الاقتصادية

يعتبر الأداء القاسم المشترك لجميع الجهود المبذولة داخل المؤسسة، ويعتبر من أهم إنشغالات للمسيرين، وفي ظل التعقيد والتطور المستمر في بيئة الأعمال وزيادة اضطراب المحيط وارتفاع درجة المخاطرة في ظل العولمة، وذلك بعد دخول المؤسسات اقتصاد المعرفة وما يفرضه من البحث المستمر عن الابتكار والتجديد، لضمان تحقيق مستويات مرتفعة من الأداء كفيلة باستمرارية المؤسسة وبقائها.

المطلب الأول: مفهوم وأنواع الأداء والعوامل المؤثرة فيه

حيث أن الأداء يعتبر من المفاهيم التي لم تلقى تعريفاً وحيداً أو شاملاً، بل هناك من يستخدم مصطلحات عدة كالكفاءة، الفعالية، الإنتاجية لتعتبر كمفردات له وهذا غير صحيح في علوم التسيير والاقتصاد، وإعطاء تعريف وحيداً والاقْتِصَارُ عليه يعد غير كافٍ للوصول لمفهوم الأداء، ولذلك يجب عرض مجموعة من المفاهيم للوصول للمفهوم الذي يناسب البحث.

الفرع الأول: مفهوم الأداء

الأداء هو مفهوم شامل وكامل فمن الصعب تحديد تعريف دقيق وحسب الكتابات توجد هناك عدة تعاريف مقبولة وتختلف حسب المجال وسياق الاستعمال، كما يعرفه **Saucier**: "مفهوم الأداء يجب أن يتغير في كل مرة نريد فيها استعماله"¹.

إن أصل كلمة أداء ينحدر من اللغة اللاتينية أين توجد كلمة **performare** والتي تعني إعطاء شكل كلي لشيء ما، وبعدها اشتقت منها لفظة **performance** وأعطتها معناها²، "الأداء هو فعل يعبر عن مجموعة من المراحل والعمليات وليس النتيجة التي تظهر في وقت من الزمن"³.

فالأداء يعبر عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها طويلة الأجل ومدى قدرتها على استغلال مواردها نحو تحقيق الأهداف المنشودة، فالأداء دالة لكافة أنشطة المؤسسة وهو المرآة التي تعكس وضع المؤسسة من مختلف جوانبها وتسعى كافة الأطراف في المنظمة إلى تعزيز الأداء الأمثل⁴.

يعد الأداء مفهوماً شمولياً وهاماً بالنسبة لجميع المؤسسات، والخلاف حول مفهومه ينبع من اختلاف المعايير والمقاييس التي تعتمد في دراسة وقياس الأداء⁵.

ويمكن أن نوضح أهم وجهات النظر المتعلقة بمفهوم الأداء فيما يلي:

¹ - Pierre Voyer, **tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance**, 2eme édition, presses de l'Université du Québec, Québec-canada-, 2008, p84.

² - عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "قياس وتقييم" مذكرة ماجستير في علوم التسيير، غ منشورة، جامعة بسكرة، 2003-2004، ص2

³ - بومدين يوسف، إدارة الجودة والأداء المتميز، مجلة الباحث، العدد 2007/05، جامعة ورقلة، ص33

⁴ - نور الدين بن عمارة، الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماستر في مالية المؤسسة، غ منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010، ص3

⁵ - وائل محمد صبحي إدريس، طاهر حسن منصور الغالي، أساسيات الأداء وطاقة التقييم المتوازن، ط1، دار وائل، بدون سنة نشر، ص37

- 1- تعريف الأداء وفق مفهوم الكفاءة والفعالية: الأداء يشير إلى تحقيق الأهداف أي النجاح والوصول إلى النتائج المرغوبة، وهو ما يعرف بالفعالية وأيضاً العمل أو مجموعة الأعمال التي تؤدي إلى تحقيق النتيجة أو الهدف دون تبذير في الموارد وهو ما يعرف بالكفاءة¹.
- 2- تعريف الأداء استراتيجياً: أي إعطاء الطابع الإستراتيجي له وربطه بالقدرة التنافسية للمؤسسات، إلا أن الأداء يتواجد في كل مستويات التسيير الاستراتيجي التكتيكي والعملي².
- 3- تعريف الأداء حسب منظمة الأيزو: بأنه يشمل الكفاءة والفعالية، فهذه الأخيرة هي مدى بلوغ النتائج، أما الكفاءة هي العلاقة بين النتيجة المتحصل عليها والموارد المستعملة³.

الفرع الثاني: مكونات الأداء

يتكون الأداء من مكونين رئيسيين هما الفعالية والكفاءة ويمكن أن تعريف هذين المصطلحين كما يلي⁴:

- 1- الفعالية: ينظر إلى الفعالية على أنها أداة من أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة، ومن هذا المنطلق فإن الفعالية هي معيار يعكس درجة تحقيق الأهداف المسطرة، وتقاس فعالية المؤسسة بكمية الأرباح المحققة، ويمكن التعبير عنها بنسبة قيمة المخرجات الفعلية إلى المخرجات المتوقعة أو المخططة وعليه فإن:

$$\text{الفعالية} = \frac{\text{قيمة المخرجات الفعلية}}{\text{قيمة المخرجات المتوقعة}}$$

- 2- الكفاءة: هي الاستخدام الأمثل للموارد المؤسساتية بأقل كلفة ممكنة دون حصول أي هدر، أي يمكن تمثيل الكفاءة بمعادلة يحتوي احد طرفيها على بلوغ أقصر ناج بتكاليف محدودة ومعينة، ويحتوي الطرف الآخر على بلوغ الحد المقرر من النتائج بأقل تكلفة.

الفرع الثالث: أبعاد الأداء

يتحقق الأداء حسب منظور تعدد الأبعاد من خلال أربعة أقطاب⁵، يمكن توضيح ذلك في الشكل الموالي:

¹ - صونية كيلاني، مساهمة في تحسين الأداء التسويقي للمؤسسات الاقتصادية بتطبيق الإدارة الإستراتيجية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، غ منشورة، جامعة بسكرة، 2007/2006 ص31

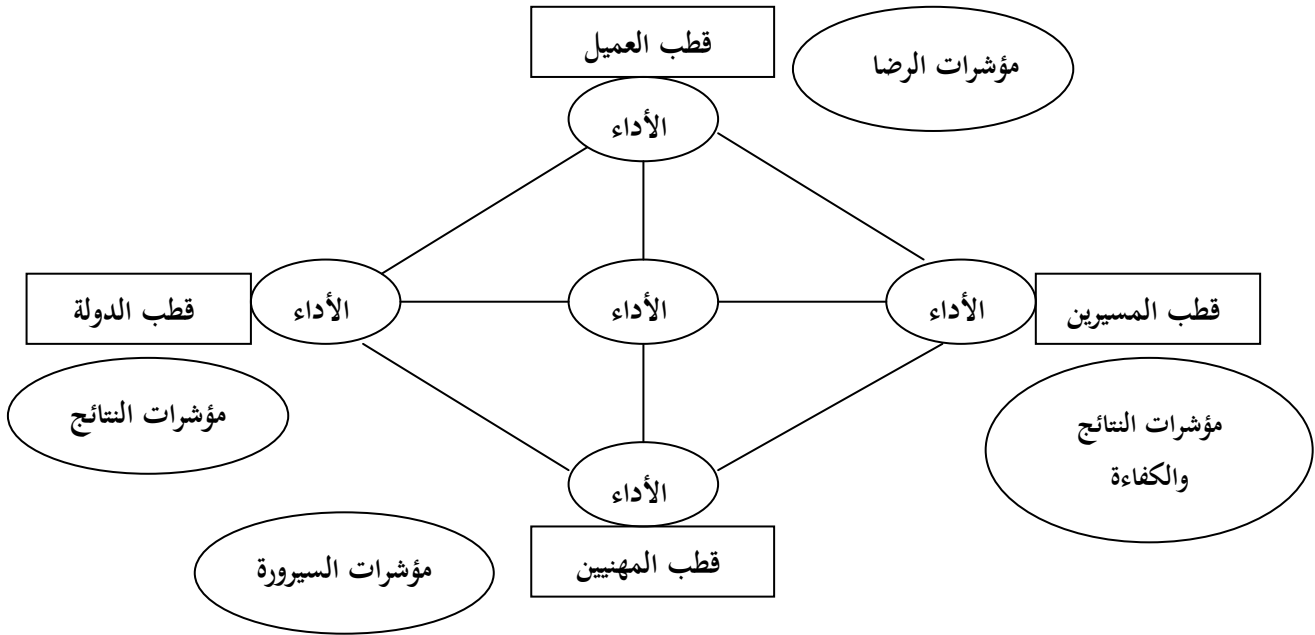
² - فلاح حسن الحسني، مؤيد عبد الرحمان، إدارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر، دار وائل للنشر الطبعة الثانية، 2006 عمان ص46

³ - Norme ISO 9000.2000, système mangement de qualité principes essentiels et vocabulaire, p4

⁴ - نور الدين عمارة، (مرجع سابق)، ص5

⁵ - الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد 2009/7، جامعة ورقلة، ص219

الشكل رقم (02-02): الأداء مفهوم متعدد الأبعاد



المصدر: عادل عشي، (مرجع سابق)، ص 4

من خلال الشكل السابق يمكن أن نحدد ما يمثله كل قطب كما يلي:

- ✓ **القطب الأول:** يتعلق بالعميل الذي يفرض على المؤسسة تقديم أفضل ما يمكن توفره من سلع وخدمات؛
- ✓ **القطب الثاني:** يتعلق بالمسيرين الذي يلقي على عاتقهم مسؤولية تحقيق النتائج الجيدة باستخدام الموارد المتاحة وهذا لضمان استمرارية المؤسسة؛
- ✓ **القطر الثالث:** يتمثل بالمهنيين والموظفين، فهم بحاجة لتوفر الجو الملائم للقيام بمختلف مهامهم؛
- ✓ **القطب الرابع:** فهو الدولة التي تريد من المؤسسات تحقيق نتائج جيدة لرفع حصيلة الضرائب، المساهمة في زيادة الدخل القومي. وبتحقيق أفضل أداء في كل قطب فالمؤسسة سوف يكون لها أفضل أداء كلي.

الفرع الرابع أنواع الأداء

يمكن تحديد أنواع الأداء باختيار أربع معايير للتقسيم، كل معيار على حدا يقدم مجموعة من أنواع الأداءات في المؤسسة كما يلي¹:

أولاً: حسب معيار المصدر: وينقسم وفقه إلى نوعين:

1- الأداء الداخلي: وهو الناتج عن التوليفة التالية:

¹ - عادل عشي، (مرجع سابق)، ص 3

- الأداء البشري: وهو أداء أفراد المؤسسة الذين يمكن اعتبارهم مورد استراتيجي قادر على صنع القيمة وتدقيق الأفضلية التنافسية من خلال تسيير مهارتهم.
 - الأداء التقني: ويتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بشكل فعال.
 - الأداء المالي: ويكمن في فعالية تعبئة واستخدام الوسائل المالية المتاحة.
- 2- الأداء الخارجي: هو الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة، ويتحقق هذا الأداء إذا استجابت المؤسسة للتطورات الخارجة والقدرة التي على سبقها.

ثانيا: حسب معيار الشمولية :

- 1- الأداء الكلي: ويتجسد بالإجازات التي ساهمت جميع العناصر والوظائف والأنظمة الفرعية للمؤسسة في تحقيقها، ولا يمكن نسبتها إلى أي عنصر دون مساهمة باقي العناصر، وهذا النوع يمكن الحديث عن مدى وكيفيات بلوغ المؤسسة أهدافها الشاملة كاستمرارية ، الشمولية ، الأرباح، النمو... الخ.
- 2- الأداء الجزئي: وهو الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة، وينقسم إلى عدة أنواع، تختلف باختلاف المعيار المعتمد، حيث يمكن أن ينقسم إلى: أداء الوظيفة المالية، أداء وظيفة الأفراد، أداء وظيفة التمويل، أداء وظيفة الإنتاج وأداء وظيفة التسويق.

ثالثا: الأداء حسب المعيار الوظيفي: ويحدد النشاطات التي تمارسها المؤسسة، ويمكن حصره في:

- 1- أداء الوظيفة المالية: يتمثل على قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة، وتحقيق التوازن المالي، بتحقيق معدل مردودية جيد وتكاليف منخفضة.
- 2- أداء وظيفة الإنتاج: يتمثل في تحقيق معدات مرتفعة الإنتاجية مقارنة بمثيلاتها أو بنسبة القطاع الذي تنتمي إليه، وإنتاج منتجات بجودة عالية وتكاليف منخفضة.
- 3- أداء وظيفة الأفراد: حيث أن ضمان استخدام موارد المؤسسة بفعالية لا يتم إلا عن طريق الأفراد، فوجود المؤسسة واستمراريتها يرتبط بسلوك أفرادها وضمن توظيف الأكفاء وذوي المهارات العالية.
- 4- أداء وظيفة التمويل: يتمثل في القدرة على تحقيق درجة عالية من الاستقلالية عند الموردين، والحصول على المواد بجودة عالية بأجال محددة وشروط دفع مرضية، وتحقيق استغلال جيد لأماكن التخزين.
- 5- أداء وظيفة البحث والتطوير: ويتمثل في تحقيق الجو الملائم للاختراع والابتكار والتجديد، وتسريع وتيرة التجديد مقارنة بالمنافسين، ودرجة التحديث والتنوع ومواكبة التطور.
- 6- أداء وظيفة التسويق: يتمثل في بلوغها أهدافها بأقل تكاليف ممكنة، من خلال تحقيق التميز في مؤشرات التسويق ومنها: حصة السوق، وإرضاء العملاء، مقدار المردودات من المبيعات... الخ.

7- أداء وظيفة العلاقات العمومية: يتعلق بالمساهمين، الموظفين، العملاء، الموردين والدولة، ويتحدد الأداء عن طريق ارتفاع عائد السهم للمساهم، وتوفير الجو الملائم للموظفين، والاستمرار في التعامل مع الموردين، وتوفير منتجات في آجال مناسبة وجودة عالية للعملاء.

رابعاً: الأداء حسب معيار الطبيعة: يمكن تصنيف الأداء إلى ما يلي¹:

- 1- أداء اقتصادي: ويتمثل في الفوائض الاقتصادية التي تجنيها المؤسسة من وراء تعظيم نواتجها، ويتم قياسه عادة باستخدام مقاييس الربحية.
- 2- الأداء الاجتماعي: أساس تحقيق المسؤولية الاجتماعية، ومدى مساهمة المؤسسة في المجالات الاجتماعية التي تربط بينها وبين الجهات التي تؤثر بها.
- 3- الأداء التكنولوجي: ويتحقق عندما تحد، المؤسسة أثناء عملية التخطيط أهدافاً تكنولوجية كالسيطرة على مجال تكنولوجي معين.
- 4- الأداء الإداري: يتمثل في الأداء الإداري للخطط والسياسات والتشغيل بطريقة ذات كفاءة وفعالية، يتحقق باختيار أفضل البدائل التي تحقق أعلى المخرجات الممكنة.

الفرع الخامس: العوامل المؤثرة على الأداء

تتعدد وتختلف العوامل المؤثرة على الأداء، حيث يؤثر الزمان والمكان وكذا العوامل الفيزيائية على الأداء، فهناك عوامل تؤدي إلى خفضه وأخرى إلى رفعه، ويمكن حصر هذه العوامل فيما يلي:

أولاً: عوامل داخلية : و تتمثل في مجموعة متعددة من العوامل:

- 1- مدى استقطابها لعناصر بشرية متميزة في مهاراتها وقدراتها على الانسجام في الجماعة؛
- 2- مدى تحقيق الإدارة من خلال مسؤولية التخطيط والتنظيم والتنسيق وقيادة و رقابة جميع الموارد التي تقع ضمن نطاق مسؤولياتها لزيادة معدلات الأداء داخل المؤسسة؛
- 3- درجة التنظيم الذي يشمل توزيع و تحديد المهام والمسؤوليات وفق التخصصات على العمال داخل المؤسسة وأحداث التغييرات اللازمة وفقاً للمستجدات كله من شأنه التأثير على الأداء؛
- 4- بيئة وطبيعة العمل و تشير إلى أهمية العناصر المحيطة بالفرد أثناء تأدية الوظيفة ومقدار هذه الأخيرة لفرص النمو والترقية المتاحة أمامه؛
- 5- كذلك العوامل التكنولوجية من الآلات والمعدات ووسائل الاتصال وغيرها تؤثر تأثيراً كبيراً على الأداء الجيد؛

¹ - المنظمة العربية للتنمية الإدارية، قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي، الشارقة الإمارات العربية المتحدة، 2009، ص116.

ثانيا: عوامل خارجية:

- 1- يتأثر الأداء داخل المؤسسة بالعوامل اجتماعية والثقافية وذلك لارتباط المؤسسة بالمجتمع (العادات والتقاليد العرف أمور الدين المستوى التعليمي.....)؛
- 2- كما تتأثر بالبيئة السياسية والقانونية مثل (طبيعة النظام، مدى الاستقرار السياسي، مرونة القوانين والتشريعات)؛
- 3- كذلك البيئة الاقتصادية لها تأثير مهم ومباشر من خلال: الإطار العام لاقتصاد الدولة، الاستقرار الاقتصادي، الأنظمة البنكية، الأسواق المالية؛

❖ وأهم شروط تحقيق الأداء الجيد للمؤسسة هي¹:

- كفاءة التكيف والاستعداد لحل المشاكل : هذا العنصر يرتبط بقدرة المسيرين والمؤسسة عموما على التعامل مع المحيط، وبطاقتهم في الإدارة وإمكانيتهم لتقدير التغيرات المستمرة للمحيط، ويكمل نظام الإدارة هذه المهمة نظام المعلومات القائم ومصلحة البحث والتطوير؛
- الإحساس بثقل المهمة وإدراك المؤسسة لما عليها من أهداف: أي إبراز صورة خاصة بها تتوقف على قدرة الأفراد العاملين بها على تحقيق أحسن أداء وعلاقتهم بالمحيط والمتعاملين الاقتصاديين مع المؤسسة وكذلك المستهلكين؛
- القدرة على تحصيل الحقائق: وتمثل في كفاءة البحث، التحصيل وترجمة المميزات الحقيقية للمحيط بشكل صحيح، وخاصة التي تتعلق بسير المؤسسة؛
- التكامل المحقق بين مختلف أجزاء المؤسسة: وهذا بشكل يجعلها تعمل بدون تناقض مع بعضها البعض.

المطلب الثاني: ماهية قياس وتقييم الأداء وأهدافه وأهميته

يعرف القياس على انه " تحديد كمية أو طاقة عنصر معين ، وغياب القياس يدفع المسيرين إلى التخمين واستخدام الطرق التجريبية التي قد تكون أو لا تكون ذات دلالة"، أما التقييم " تقدير موقف ما في ضوء دراسة مدى تحقيق هذا الموقف أو المجال لهدف محدد، وعادة يتم التقييم في اتجاهين الأول تقييم الشيء محل التقييم والثاني الهدف من التقييم"،

الفرع الأول: قياس الأداء

قياس الأداء هو تحديد مقدار نتائج المؤسسة، وتعد عملية قياس الأداء المرحلة الأولى من عملية الرقابة المتمثلة في ثلاث مراحل أساسية: القياس، المقارنة، تصحيح الانحراف².

وقياس الأداء لا يتم إلا إذا توفرت مجموعة من المعايير والمؤشرات التي تمكن من تحديد تطوراتها وقد حددت هذه المؤشرات لتشمل مجموعات أربعة رئيسية تتضمن مؤشرات الفاعلية والكفاءة، الإنتاجية، وأخيرا مؤشرات قياس مستوى الجودة.

¹ - شباح نعيمة ، (مرجع سابق)، ص 11

² - عادل عشي، (مرجع سابق)، ص 14

وتتم عملية قياس الأداء باستخدام طرق وأساليب متنوعة منها من يستخدم المؤشرات المالية ومنها من لا يكتفي بالمعايير المالية ويضيف إليها أدوات غير مالية لقياس الأداء¹.

قياس الأداء هو المراقبة المستمرة لانجازات برامج المنظمة وتوثيقها ، وعادة ما تكون الجهة التي تقوم بإجراء عملية قياس الأداء هي الإدارة المسؤولة عن مفردات عناصر برامج المنظمة ، وقياس الأداء يعطي المؤسسة صورة مهمة حول منتجاتها وخدماتها والعمليات التي تؤدي إلى إنتاج تلك الخدمات والمنتجات، إذن هي أداة تساعد المؤسسة على فهم وإدارة وتحسين عملياتها².

قياس الأداء أساسي في كل أنظمة المؤسسات، عندما نريد تتبع وتقييم التقدم نحو الأهداف³.

الفرع الثاني: تقييم الأداء

إن تقييم الأداء في المؤسسة يجب أن يكون شاملا لكل مجالات الأداء المختلفة ، ويجب أن يرتبط بتنظيم المؤسسة، ويمكن تعريف تقييم الأداء على انه " التأكد من كفاية استخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام لتحقيق الأهداف المخططة من خلال دراسة مدى جودة الأداء واتخاذ القرارات التصحيحية لإعادة توجيه مسار الأنشطة بالمنظمة بما يحقق الأهداف المرجوة منها".

وتعتبر عملية تقييم الأداء مرحلة من مراحل العملية الإدارية التي تبدأ بتحديد الأهداف ثم وضع خطة التنفيذ مع ضرورة وجود خطة رقابية على عملية التنفيذ بهدف تقييم كفاءة وفعالية تحقيق الأهداف والتأكد من أن الأنشطة الفعلية تسير نحو ما هو مخطط لها، أو اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة في حالة انحراف مسارات بعض الأنشطة عما هو مخطط له⁴.

وبمعنى آخر هي العملية التي يتم من خلالها التعرف على الجوانب الإيجابية والجوانب السلبية الخاصة بتحقيق الأهداف وإنجاز معدلات الأهداف المستهدفة.

تقييم الأداء هو عملية مستمر⁵، وكجزء من العملية الإدارية فان تقييم الأداء يوسع التقييم بحيث يشمل كل العناصر الأساسية للإدارة: التخطيط والتفويض والرقابة والمراجعة والتحفيز والتطوير والاتصال⁶.

ويعتمد نجاح برامج تقييم الأداء أو فشلها على المعلومات المستخدمة في عملية التقييم والتي يتم جمعها من مصادر عديدة في المنظمة، كما أن مخرجات تقييم الأداء هي عبارة عن المعلومات التي تستخدم في وضع برامج تحسين الأداء هذا بالإضافة إلى أن عملية تقييم الأداء تتطور باستمرار حسب المناهج والاتجاهات الإدارية الحديثة⁷.

¹ - شياح نعيمة، مرجع سابق، ص13

² - وائل محمد صبحي إدريس، (مرجع سابق)، ص69

³ - Pierre Voyer, **tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance**, 2eme édition, presses de l'Université du Québec, Québec-canada-, 2008, p81.

⁴ - المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، (مرجع سابق)، ص121

⁵ - سلسلة المميزون الإدارية، تقييم الأداء، ط1، الشركة المصرية للنشر، لوجمان، مكتبة لبنان، لبنان، 2007، ص155

⁶ - خبراء بميك، المشرف عبد الرحمن توفيق، (سلسلة التنمية الإدارية الذاتية) منهج الإدارة العليا- أدوات تقييم الأداء، ج 4، مركز الخبرات المهنية للإدارة بميك، القاهرة، 2004، ص6

⁷ - سيد محمد جاد الرب، استراتيجيات تطوير تحسين الأداء، مطبعة العشري، مصر، 2009 ، ص51

مما تقدم إن تقييم الأداء يعني: "مجموعة الدراسات التي ترمي إلى التعرف على مدى كفاءة الوحدة الاقتصادية من إدارة نشاطها في مختلف جوانبه الإداري والإنتاجي والتقني والمالي والتسويقي.. الخ، خلال فترة زمنية محددة (الفترة المحاسبية)، ومدى مهارتها في تحويل المدخلات أو الموارد إلى مخرجات بالنوعية والكمية والجودة المطلوبة، وبيان مدى قدراتها في تطوير كفاءتها سنة بعد أخرى، إضافة إلى تحسین درجة نجاحها في التقدم على الصناعات المثيلة، عن طريق تغلبها على الصعوبات التي تعترضها وابتداع الأساليب الأكثر إنتاجا وتطورا في مجال عملها"¹.

الفرع الثالث: أهداف وأهمية

- ❖ يتمثل الهدف العام لعملية تقييم الأداء، التأكد من أن الأداء الفعلي يتم وفقا للخطة الموضوعية والمرسومة، ويمكن إنجاز أهم أهداف تقييم الأداء في النقاط التالية²:
- الوقوف على مستوى إنجاز الوحدة الاقتصادية مقارنة بالأهداف المدرجة في أنظمتها الإنتاجية؛
- الكشف عن مواطن الخلل والضعف في نشاط المؤسسة الاقتصادية وإجراء تحليل كامل لها وبيان مسبباتها بهدف وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها؛
- تحديد مسؤولية كل مركز أو قسم عن مواطن الخلل والضعف من خلال قياس إنتاجية كل قسم وتحديد إنجازاته سلبا أو إيجابا الأمر الذي من شأنه خلق منافسة بين الأقسام لرفع مستوى أداء المؤسسة؛
- الوقوف على مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقق عائدا أكبر بتكاليف أقل بنوعية جيدة؛
- تحقيق تقييم شامل للأداء على المستوى الوطني، وذلك بالاعتماد على نتائج تقييم الأداء لكل مؤسسة فصناعة فقطاع وصولا للتقييم الشامل أعلاه.
- كذلك تساعد عملية تقييم الأداء في متابعة نشاطها وقياسه، وتخطيطه من خلال مؤشرات الأداء حيث تهدف أيضا إلى تحقيق ما يلي³:

- 4- التأكد من تنفيذ الأهداف الموضوعية بأعلى درجة من الكفاءة؛
- 5- المساعدة في التخطيط وإعادة التخطيط وخفض معدل ومخاطر الأداء عند وضع الخطط؛
- 6- تحديد مراحل التنفيذ ومتابعة التقدم في الخطط والاستراتيجيات؛
- 7- تحقيق التعاون بين الوحدات والأقسام التي تشارك في التنفيذ؛
- 8- التأكد من سيرورة التطورات الاقتصادية والاجتماعية طبقا للأهداف المرسومة مقدما.

¹ - مجيد جعفر الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج، عمان، 2008، ص31

² - محمد جعفر الكرخي، (مرجع سابق)، ص32

³ - المنظمة العربية للتنمية الإدارية، (مرجع سابق)، ص122

❖ وتكمن أهمية تقييم الأداء في النقاط التالية¹:

- توجيه نظر الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة للإشراف من أجل أكثر إنتاجية؛
- العمل على ترشيد الطاقة البشرية في المؤسسة في المستقبل وإبراز العناصر الناجحة وتنميتها؛
- تساعد على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف من خلال توجيه نشاطهم نحو المجالات التي ستخضع للقياس؛
- المساعدة على وجود نوع من الاقتناع الوظيفي بتعرف المدير لكيفية أداء العمل الذي سيتولى مهامه؛
- تمدنا مؤشرات تقييم الأداء بالأساس الذي بمقتضاه يتم إجراء مقارنات بين القطاعات المختلفة داخل المنظمة، وكذلك بين المؤسسات، كما تساعد على التعرف عن أسباب الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحه.

وتكمن أيضا أهمية تقييم الأداء في التالي:

- **التقرير:** إن تقييم الأداء يوفر آلية معينة لرفع التقارير حول أداء برنامج العمل إلى الإدارة.
- **اتخاذ القرارات:** إن نتائج التقييم تساهم في اتخاذ القرارات التصحيحية؛
- **تنفيذ الخطط:** إن نتائج التقييم تعمل على اتخاذ قرارات تسحن من موضع المنظمة للاستمرار في تطبيق إستراتيجيتها والخطط المرسومة؛
- **تطوير الأداء:** إن تقييم الأداء يحسن واقع العلاقات الداخلية بين العاملين وكذلك العلاقات الخارجية مع العملاء، وكذا يعمل على النهوض بمستوى العاملين من خلال استثمار قدراتهم الكامنة وتوظيف طموحاتهم بأساليب تؤهلهم للتقدم وكذلك تطوير من يحتاج منهم إلى تدريب أكثر².

المطلب الثالث: عملية تقييم الأداء أسسها مراحلها معوقاتها

إن القيام بعملية تقييم الأداء يتطلب معرفة مجموعة من الأسس، وكذا إتباع مجموعة من المراحل وذلك للوصول لتقييم دقيق لأداء المؤسسة، ولعملية تقييم الأداء أيضا معوقاتها، وفيما يلي سنتطرق لكل ذلك.

الفرع الأول: الأسس العامة لتقييم الأداء

تستند عملية تقييم الأداء على عدة قواعد أساسية يمكن تلخيصها كالآتي:

- 1- **تحديد الأهداف:** إن إجراء تقييم أداء لأي مؤسسة يقتضي التعرف على الأهداف التي تريد تحقيقها والتي يتعين تحديدها بشكل واضح ودقيق بالمؤسسة لا يتوقف دورها في رسم السياسات على الهدف العام لنشاطها بل يجب أن يتوسع لتشمل

¹ - المنظمة العربية للتنمية الإدارية، (مرجع سابق)، ص 123

² - مؤيد سعيد السالم، إدارة الموارد البشرية "مدخل استراتيجي تكاملي"، ط 1، إثناء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009 ص 239

جميع الأهداف التفصيلية لها، ويمكن تصنيفها إلى أهداف قصيرة الأمد وبعيدة الأمد وأهداف رئيسية وأهداف تغطي كل قسم، ويجب أن تكون هذه الأهداف معروفة ومفهومة لكل العاملين ولكل ذي شأن بنشاط المؤسسة¹

2- **وضع الخطط التفصيلية لتحقيق الأهداف:** ويقصد بها وضع خطة أو أكثر لكل مجال من مجالات النشاط في المشروع لتحديد الطريق لتنفيذ الأهداف المحددة في مجال معين وفي خلال الفترة المحددة، وتعكس هذه الخطط السياسات الخاصة بتحديد الموارد الإنتاجية اللازمة، كيفية الحصول عليها وأوجه استخدامها، بشكل يحقق أقصى استفادة ممكنة.

3- **تحديد مراكز المسؤولية:** وهذا يتطلب وجود هيكل تنظيمي إداري واضح يتناول بالتفصيل تحديد المسؤوليات في وحدات إدارية، وتحديد السلطات ومدى مركزيتها أو عدم مركزيتها لكل مستوى إداري أو مركز مسؤولية على حدة مع توضيح الاتصالات في التنظيم ككل².

4- **تحديد معايير أداء النشاط:** تعتبر من أهم الجوانب في عملية التقييم وأكثرها صعوبة وهذا للتعدد الكبير وتنوع طبيعة الناتج التي يسفر عنها التنفيذ الفعلي لنشاط المؤسسة، حيث تتعدد المعايير والمؤشرات التي يمكن استخدامها لتقييم الناتج، لذا يجب انتقاء المعايير والمؤشرات التي تعبر أهداف تعبير عن مستوى الأداء بالنسبة لكل مركز من مراكز المسؤولية من جهة وبالنسبة للمنظمة ككل، ولتحقيق ذلك يجب مراعاة ما يلي:

1- الدقة في اختيار المعايير التي تعبر أصدق من غيرها على مستوى الأداء في مراكز المسؤولية المختلفة على ضوء التفهم السليم والتحديد الواضح لأهداف ووظائف المؤسسة والعلاقات القائمة بين المراكز.

2- معدلات معايير تقييم الأداء تمثل الهدف المطلوب تحقيقه (الحد الأدنى تحقيقه أو الأقصى الذي لا يجوز تجاوزه)، ويتطلب تحدي هذه المعادلات القيام بدراسة تفصيلية لأهداف الوحدة الإدارية للنتائج التي تترتب على عدم تحقيق المعدل أو تجاوزه، وتحدد كذلك أحيانا على ضوء الأداء الفعلي من الفترات السابقة.

3- ولترتيب المعايير التي تم اختيارها ترتيبا يبين مدى أولويتها وأهميتها بفضلهما إتباع ما يلي:

➤ عدم اتخاذ معيار واحد يمكن على أساسه الحكم على مستوى أداء المؤسسة حكما دقيقا حتى بالنسبة لمراكز المسؤولية التي تزال قدرا محدودا من النشاط.

➤ إعطاء كل معيار وزنا بقدر أهميته لتحقيق الهدف، والأهمية النسبية تتوقف على مدى ارتباطه لأهداف الوحدة الإدارية موضوع التقييم وعلى مدى أهميته بالنسبة لمجموع أهداف المؤسسة.

5- **وافر جهاز مناسب للرقابة على التنفيذ:** ضرورة وجود جهاز للرقابة يختص بمتابعة ورقابة التنفيذ الفعلي وتسجيل نتائج لاستخدامها في الأغراض الإدارية، إذ تعتمد نتائج التقييم في موضوعيتها ودقتها على دقة جميع البيانات المسجلة.

¹ - محمد جعفر الكرخي، (مرجع سابق)، ص 37

² - جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية (مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء)، ط1، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة، الإصدار الثاني، الأردن،

6- تعميم نظام معلومات لمتابعة البيانات المتعلقة بالأداء الفعلي: نجاح عملية تقييم الأداء يتطلب وجود نظام للمعلومات يعمل على تجميع البيانات المتعلقة لنتائج التنفيذ الفعلي حتى يمكن استخدامها كمدخلات للدراسة والتحليل ، بغرض التوصل إلى النتائج المتعلقة بتقييم أعمال المنظمة وإعداد التقرير الخاص بذلك¹.

الفرع الثاني: مراحل عملية تقييم الأداء

تتطلب عملية تقييم الأداء إتباع مراحل متتابعة ومتسلسلة بشكل منطقي يحقق الهدف منها ويمكن توضيح مراحل عملية التقييم والرقابة فيما يلي²:

1- تحديد النشاط المراد تقييمه: تجديد الأنشطة والعمليات والنتائج المتحققة من التنفيذ الفعلي، والتركيز على العناصر الأكثر أهمية لكل نشاط وقياسها بشكل ثابت وموضوعي.

2- وضع معايير الأداء: وضع معايير للأداء لاستخدامها في قياس المستوى المحدد من قبل الإدارة كنموذج للتقييم حيث تستخدم المعايير كنقاط يمكن أن يقارن بها الأداء الفعلي.

ويمكن تصنيف المعايير المستخدمة في التقييم على النحو التالي:

جدول رقم (01-02) تصنيف معايير تقييم الأداء

تصنيف المعايير	يتم التعبير عنها باستخدام	مثل
معايير كمية	الأرقام المطلقة	حجم الإنتاج - حجم الإيرادات - حجم المبيعات - حجم الأرباح
معايير نوعية	النسب	نسب المدفوعات - نسب الإنتاج المعيب - معدلات شكاوي العمال - درجة ولاء العملاء
المعايير الزمنية	الزمن	وضع جدول زمني لتنفيذ مشروع جديد - تحديد فترة زمنية لأداء وظيفة إعادة تصميم الهيكل التنظيمي
معايير التكلفة	حسب وحدة التكلفة	أجور المديدين - تكلفة الخدمات البريدية - تكلفة منح الائتمان - تكلفة نظام الحاسب

المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال الجدول يتبين لنا أننا يمكن أن نعبر عن الأداء بالعديد من المعايير، تدخل هذه المعايير ضمن أربعة أصناف، معايير كمية، معايير نوعية، معايير زمنية، معايير التكلفة، وذلك حسب الوحدة المستخدمة للتعبير عن هذا المعيار، ومن هنا تأتي خاصية تنوع معايير الأداء.

¹ -المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، مرجع سابق، ص125

² -نور الدين بن عمارة، مرجع سابق، ص23

3- قياس الأداء: بعد تحديد المعايير التي يتم بها قياس الأهداف تأتي مرحلة قياس الأداء، وجوهرها جمع المعلومات التي تمثل الأداء الفعلي للنشاط أو الأفراد، وقياس الأداء الفعلي عموماً يشمل جانب كمي ونوعي، حيث يتألف من رقم ووحدة قياس، الرقم يبين الجانب الكمي والوحدة تعطي هذا الرقم معنى معين (كالساعات، الأمتار، عدد التقارير... الخ) وهذه المقاييس تبني الانحراف في كل عملية.

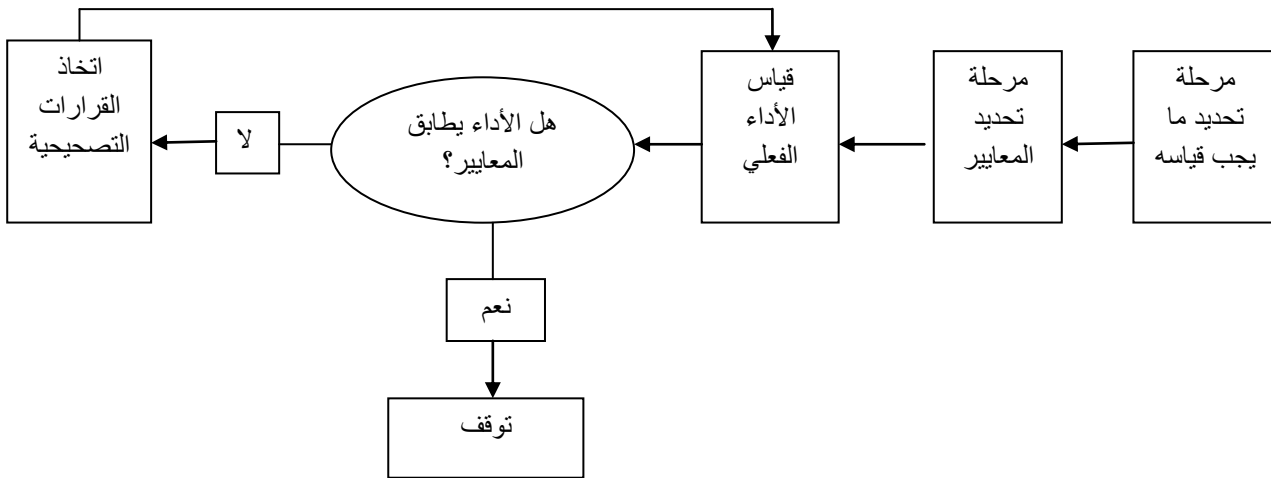
4- مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعية (تقييم الأداء الحالي): حيث تقوم بمقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المرغوب وتحديد الفجوة بينها ونحاول إغلاقها. ومعرفة ما إذا كان هذا الاختلاف مقبول أو غير مقبول.

5- اتخاذ الإجراءات التصحيحية: وفيها إلى خيارين:

- تطابق الأداء الفعلي مع الداء المخطط في هذه الحالة تتابع عملية الرقابة؛
- وجود انحراف عن الأداء المخطط وفي هذه الحالة لا بد من الإجراءات التصحيحية.

*- ويمكن تلخيص هذه المراحل في الشكل التالي:

الشكل رقم (02-03): مراحل عملية تقييم الأداء والرقابة



المصدر: نور الدين بن عمار، مرجع سابق، ص 23

من خلال الشكل يتبين لنا أن عملية تقييم الأداء، تمر بخمسة مراحل أساسية، المرحلة الأولى نحدد ما يجب قياسه أي المجال المراد معرفة أدائه (الأداء الاجتماعي، الأداء التكنولوجي، الأداء البيئي، الأداء المالي... الخ)، بعدها تأتي مرحلة تحديد المعايير وذلك من حيث التصنيف (كمية، نوعية، زمنية، تكلفة) ثم عند تحديد الأصناف المستخدمة نحدد المعايير المستخدمة في كل صنف، بعد ذلك تأتي مرحلة قياس الأداء الفعلي وفيها نقوم بحساب قيمة جميع المعايير التي تم اختيارها، ثم تأتي المرحلة الرابعة وهي التي نقارن بها مدى تطابق نتائج القياس الفعلي مع المعايير، فإذا كانت مطابقة تكون هذه المرحلة الأخيرة، أما إلى لم تتطابق فتأتي المرحلة الخامسة حيث تم اتخاذ القرارات التصحيحية وتنفيذها ثم القيام بعملية قياس الأداء الفعلي من جديد ومطابقته مع المعايير، وهكذا حتى يتم تحقيق الأداء المطابق للمعايير.

الفرع الثالث: معوقات تقييم الأداء

إذا كانت عملية تقييم الأداء على المستوى النظري قد حظيت بشيء من الاتفاق بين الباحثين إلا أنها على المستوى التطبيقي طرحت ولازلت تطرح إشكاليات معقدة بالرغم من كثرة الدراسات والبحوث، وذلك لكون المؤسسة هي نتاج للعديد من الظواهر الغير متجانسة فيما بينها من جهة، وصعوبة تعميم العديد منها من جهة أخرى.

تقييم الأداء يؤدي إلى التساؤل حول طبيعة المؤشرات المستعملة، إذا تنوعت وتعددت المؤشرات المختارة لقياس الأداء وصعب قياسه. كذلك قياس الأداء لا يحدد بقياس النتائج فقط ومن المهم الأخذ في عين الاعتبار شروط الحصول على هذه النتائج.

كذلك تقييم الأداء يزيد صعوبة التعايش داخل المؤسسة بين التسيير الاستراتيجي الذي يهدف إلى تحقيق مجموعة إمكانيات مخصصة لجعل المؤسسة في وضعية الفعل، على عكس التسيير العملي الذي له هدف الاستغلال والكفاءة للمجهود إذ يقوم بتقييم الأداء في التسيير الاستراتيجي على التساؤل هل المؤسسة (تفعل الأشياء) الواجب فعلها، أما في التسيير العملي فتقييم الأداء يقوم على تحليل الطريقة التي تجعل المؤسسة "تفعل الأشياء" وهذا التقييم يتعرض للنقد وخاصة أن كلاهما يتعامل مع وسائل تسيير المؤسسة¹.

المطلب الخامس: خصائص وشروط التقييم الجيد للأداء

إن عملية تقييم للأداء تتطلب وجود نظام يستمد فعاليته من توافر مجموعة من الخصائص والشروط، حيث أن تطبيقها والحرص عليها يضمن التقييم الجيد للأداء.

الفرع الأول: خصائص التقييم الجيد للأداء

وجود نظام لتقييم الأداء يستمد فعاليته من خلال توافر الخصائص التالية²:

- الشمول: بمعنى انه يجب أن يشمل على مجالات تقييم الأداء المختلفة، فنظام تقييم الأداء يجب أن يغطي النظام كل أجزاء التنظيم ومستوياته لا أن يقتصر على بعضها فقط.
- الوضوح (البساطة): بمعنى أن يكون واضحا للقائمين به يعتمد على عدد قليل من النماذج التي تستخدم في هذا المجال واستخدام اقل عدد من المعايير، و يجب أن تكون عناصر التقييم ومجالاته وطرق القياس واضحة للمسؤولين عن التقييم و المتأثرين به.
- السرعة: بمعنى أن يكون نظام تقييم الأداء حركيا ومستمر بحيث يمكن متابعة النتائج المحققة مقارنة مباشرة مع النتائج المستهدفة. أي أن تكون قدرة نظام تقييم الأداء على ملاحقة الانجازات الجارية وتحديد مدى اتفاتها مع المستويات المستهدفة هي القياس الحقيقي لفعاليته. فكلما كانت الفترة الزمنية بين الأداء الفعلي والتقييم قصيرة نسبيا، كلما كان من المستطاع تعديل الأوضاع وتصحيحها،
- التكامل مع العملية الإدارية: أن فعالية نظام التقييم يتوقف إلى حد بعيد على مدى تكامله مع نظم التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وتقوم فكرة التكامل بين التخطيط والتقييم على أساس أن كل مستوى من الخطط يوفر الأهداف التي تمثل معايير التقييم بالنسبة

¹ - شباح نعمة ، (مرجع سابق)، ص19

² - نور الدين بن عمارة ، (مرجع سابق) ، ص19 .

للعمليات على المستوى الأدنى مباشرة، كما أن التكامل مع اتخاذ القرارات معناه أن تتوفر المعلومات اللازمة للمدير قبل اتخاذ القرار وليس بعده.

إن نظام التقييم الجيد للأداء يتميز بمجموعة من الخصائص الشديدة الارتباط بمؤشرات التقييم، وتتمثل بصفة عامة فيما يلي¹:

-**الصدق أو السلامة:** تتمثل سلامة أداة القياس في تمكنها من إعطاء الحقيقة. والمؤشرات الموضوعية هي أدوات قياس صادقة عكس المؤشرات الذاتية، إذن الصدق أو السلامة محققة طالما كانت أدوات القياس موضوعية.

-**الثبات أو الوفاء:** إن « وفاء وسيلة القياس تعني بصفة عامة أنها دائماً تقدم نفس النتائج عندما يتم استخدامها لعدة فترات لقياس نفس الشيء»، هذه الخاصية دائماً محققة عندما يكون المؤشر كمي عكس المؤشرات النوعية.

-**الحساسية:** القدرة على تمييز عدة درجات من الأداء، هذا يعني إن وجد اختلاف بين أدائين فإن المؤشر يستطيع تدارك ذلك.

-**الكفاية:** تتمثل في القدرة على تقييم جميع جوانب الأداء، مثل الأداء المالي، الأداء التجاري، الأداء الاجتماعي، الأداء الإنتاجي...

الفرع الثاني: شروط التقييم الجيد للأداء

من أجل أن تتمكن عملية تقييم الأداء من تحقيق أهداف المسطرة ولكي تؤدي دورها بنجاح، يجب أن تتوفر أو تتحقق فيها مجموعة من الشروط يمكن أن نوجزها على النحو التالي:²

- تحديد العناصر والصفات التي سيتم بناءً عليها التقييم بشكل واضح ودقيق ومفهوم حيث يستطيع الرؤساء و المرؤوسون فهمها بشكل سهل وجيد؛
- يجب أن يتوافر في عناصر التقييم ما يلي:
 - العمومية: بحيث ينطبق العنصر على أكبر قدر من العاملين؛
 - إمكانية الملاحظة: يمكن تقييمه بشكل مادي وملمس؛
 - إمكانية التمييز: بحيث يمكن التفرقة بين عنصر و الآخر، لتجنب التداخل وسوء الفهم بما يؤدي إلى إعطاء نتائج غير صحيحة.

¹ - عادل عشي، مرجع ذكر سابقاً، ص 20

² - المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مرجع ذكر سابقاً، صفحة 131.

إن التقييم السليم للمؤسسات (العامة منها و الخاصة) يتطلب وجود مجموعة من المبادئ التي يجب مراعاتها عند ممارسة عملية التقييم وهي:¹

- ارتباط تقييم الأداء بالنشاط أو الوحدة موضوع التقييم، يعد ذلك نابعا من اختلاف الأنشطة، مما يؤدي إلى واقعية نتائج التقييم وتحقيقه لأهدافه؛
- أن تكون نتائج التقييم ايجابية، بمعنى أن يؤدي إلى تحسين الأداء، ورفع الكفاية، وتحسين الأهداف المرجوة؛
- الاستمرار في عملية تقييم الأداء بمعنى إلا تقتصر عملية تقييم الأداء على فترة محدودة، وإنما يجب أن تتم بصفة دورية ومنتظمة على فترات، حتى يمكن الكشف عن الانحرافات ومواجهتها قبل تشعبها داخل المؤسسة.

¹ - المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مرجع ذكر سابقاً، صفحة 132.

المبحث الثالث: الأداء المالي للمؤسسة

تعد الوظيفة المالية من أهم الوظائف داخل المؤسسة، نظرا إلى اهتمام إدارة المؤسسات بزيادة ثروة المساهمين وتقييم الأداء الاقتصادي للوحدات الفرعية في المؤسسة، وقد انتشر استخدام مقاييس الأداء المالية التي تعتمد على المعلومات المالية والمحاسبية لقياس الأداء المالي للمؤسسة، سنقوم في هذا المبحث التعرف على أهم مفاهيم الأداء المالي وتقييمه، كما سنتطرق إلى أهداف تقييم الأداء المالي، وأهم مؤشرات ومعايره.

المطلب الأول: تعريف الأداء المالي

يعتبر بعض الباحثين بان الأداء المالي هو الهدف الأهم للمؤسسة، إذ أن الأداء المالي المتفوق يعد هدف المؤسسة الأساسي، وان الأهداف الثانوية للمؤسسة يمكن تحقيقها ضمينا من خلال تحقيق الأداء المالي المتفوق، إذ يعتبر إستراتيجية مهمة يمكن للمدراء استخدامها في تحديد الأداء الكلي للمؤسسة¹.

تختص الوظيفة المالية بمتابع المركز المالي وتقييم الأداء المالي للمؤسسة²، يعد الأداء المالي مفهوما ضيقا لأداء العمل حيث أنه يركز على استخدام نسب بسيطة بالاستناد إلى مؤشرات مالية يفترض أنها تعكس إنجاز الأهداف الاقتصادية للمؤسسة، ويعد الأداء المالي أيضا وصفا لوضع المؤسسة الآن وتحديد الاتجاهات الواجب استخدامها للوصول إليه، من خلال دراسة المبيعات، الإيرادات الأصول، وصافي الثروة، كما أن الأداء المالي يوضح أثر هيكل التمويل على ربحية المؤسسة، ويعكس كفاءة السياسة التمويلية للمؤسسة.

ولقد اجمع معظم الباحثين على أن الأداء المالي يعتمد كمفهوم على عملية التحليل المالي التي تعرف على أنها سلسلة من الأساليب المالية التي يمكن استخدامها من أجل تحديد قوة المؤسسة أو ضعفها، وتستخدم النسب المالية بصورة رئيسية في هذا التحليل من أجل مقارنة الأداء الماضي بالأداء الحالي والمتوقع، ومعرفة نواحي الاختلاف بينهما، ويؤدي الأداء المالي الجيد إلى تعظيم قيمة المؤسسة من خلال قيامها بالتشخيص الايجابي (نقاط القوة) والسليبي (نقاط الضعف) لأدائها المالي، لغرض تعزيز الايجابيات ومعالجة السلبيات، وتستطيع الإدارة المالية استخدام مؤشرات التحليل المالي في عملية التشخيص واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة الأداء ورفع مستواه.

ولتحقيق مستويات عالية لقيمة المؤسسة، يجب أن تحقق المؤسسة مستويات عالية لأدائها المالي، ويتحقق ذلك عن طريق تعظيم النتائج، وذلك بتدنه التكاليف وتعظيم الإيرادات بصفة مستمرة تمتد إلى المدى المتوسط والطويل، وذلك بغية تحقيق التراكم في الثروة والاستقرار في مستوى الأداء المالي.

ويعرفه البعض الآخر بمدى تمتع وتحقيق المؤسسة لهامش أمان عن حالة الإعسار المالي وظاهرة الإفلاس، أو بتعبير آخر مدى قدرة المؤسسة على التصدي للمخاطر والصعاب المالية³.

¹ - وائل محمد صبحي وآخرون (مرجع سابق)، ص 42

² - عبد الغفار حنفي، تقييم الأداء المالي ودراسات الجدوى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص 16

³ - نور الدين بن عمارة، (مرجع سابق)، ص 26

كما يعرف الأداء المالي بمدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها ومصادرهما في الاستخدامات ذات الأجل الطويل وذات الجمل القصير من اجل تشكيل الثروة¹.

ويتوقف قياس الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية على العوامل التالية:²

- العوامل المؤثرة في المردودية المالية (الرافعة المالية، تكلفة الأموال الخاصة، ... الخ) ؛
- أثر السياسات المالية المتبناة من طرف المسيرين على مردودية الأموال الخاصة؛
- مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في إنجاح السياسة المالية و تحقيق فوائض وأرباح؛
- مدى تغطية مستوى النشاط للمصاريف والتكاليف العامة.

ان مدخل الأداء المالي يؤكد على أهمية توفير البيانات المالية الدقيقة في الوقت المناسب، وضمن هذا الإطار فلا بد من التأكيد على أن الأهداف المالية للمؤسسة الاقتصادية لا بد أن تسعى لتحقيق الإنتاجية والكفاءة والقيمة مع التأكيد على أن الاهتمام الزائد بالتركيز على البيانات المالية فقط يؤدي إلى حدوث نوع من عدم التوازن مع بقية عناصر التقييم³.

المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي و أهميته

إن الوظيفة المالية تبحث على أساس منهجي سليم لتقييم استخدام الأموال بفعالية وبأعلى كفاءة في المؤسسة، كي يتسنى تحقيق الأهداف المالية المنشودة في الأجل الطويل من خلال معلومات ملائمة وطريقة تحليل علمية وعملية في بناء المؤشرات.

الفرع الأول: تقييم الأداء المالي:

يعني تقييم الأداء المالي للمؤسسة تقديم حكم ذو قيمة حول إدارة الموارد الطبيعية والمادية المتحددة (إدارة المؤسسة ومدى إشباع منافع ورغبات أطرافها المختلفة)⁴، بمعنى أن تقييم الأداء المالي للمؤسسة قياساً للنتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة سلفاً، تقدم إجراءات ووسائل وطرق القياس، حيث تشمل⁵:

- ✓ تحديد مستوى تحقيق الأهداف من خلال قياس ومقارنة النتائج مما يسمح بالحكم على الفعالية؛
- ✓ -تحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على الكفاءة.

أن تقييم الأداء المالي يعد من أهم استعمالات التحليل المالي، فهذا الخيز هو دراسة الأداء المالي للمؤسسة عن عدة سنوات حيث يساعد التحليلي المالي المدير المالي والأطراف الخارجية ذات المصلحة من تقييم الأداء المالي للمؤسسة، وذلك من خلال المقارنة بين نسب المؤسسة ونسب المؤسسات المنافسة، وكذلك المقارنة بين نسب المؤسسة على مدار عدة سنوات، وذلك للتعرف على مختلف التطورات واتجاهها⁶.

¹ - شياح نعيمة، (مرجع سابق)، ص 27

² - نفس المرجع السابق، ص 27

³ - المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي، الشارقة، الإمارات العربية المتحدة، ص 410

⁴ - عبد الغني دادن، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد 2006/04، جامعة ورقلة، 2006، ص 41

⁵ - السعيد فرحات جمعة ، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ، الرياض، 2000، ص 38

⁶ - عبد الغفار حنفي، تقييم الأداء المالي ودراسات الجدوى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص 53

الفرع الثاني: أهمية تقييم الأداء المالي:

تكمن أهمية تقييم الأداء المالي في الكشف عن مدى تحقيق القدرة الإيرادية والقدرة الكسبية في المؤسسة، حيث أن الأولى تعني قدرة المؤسسة على توليد إيرادات سواء من أنشطتها الجارية أو الرأسمالية أو الاستثنائية، بينما تعني الثانية قدرة المؤسسة على تحقيق فائض من أنشطتها الموضحة سابقاً من أجل مكافئة عوامل الإنتاج وفقاً للنظرية الحديثة.

ومما تقدم سابقاً " مفهوم الأداء المالي " يمكن الاستنتاج بأن عملية تقييم الأداء إذا تحققت سوف تضمن تحقيق ما يلي:

- توفير تقييم الأداء المالي مقياساً لمدى نجاح المؤسسة خلال سعيها لمواصلة نشاطها وتحقيق أهدافها، وذلك أن النجاح مقياس مركب يجمع بين الفعالية والكفاءة، وبالتالي فهو يشمل كل منهما وفي كلتا الحالتين تستطيع المؤسسة البقاء والاستمرار في العمل؛
- يساعد على إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام والإدارات والمؤسسات المختلفة وهذا بدوره يدفع المؤسسة إلى تحسين مستوى أدائها؛
- يؤدي إلى الكشف عن يؤدي إلى الكشف عن العناصر ذات الكفاءة، وتحديد العناصر ذات الاحتياج من أجل النهوض بأدائها.

بالإضافة إلى ما سبق فإن معظم السياسات المالية وغير المالية، كالقرارات والسياسات الإنتاجية (التنويع والتخصص والنتاج الكبير... الخ) والقرارات والسياسات التسويقية (التسعير والتوزيع والتعبئة والتغليف... الخ) لا يمكن النظر إليها بمعزل عن الاعتبارات المالية¹.

المطلب الثالث: أهداف تقييم الأداء المالي

إن عملية تحديد معايير مؤشرات الأداء المالي تتطلب تحديد العديد من النقاط الواجب معرفتها من أجل أن تكون عملية اختيار المؤشرات المناسبة صحيحة، ومن بين هذه النقاط نجد الأهداف المالية للمؤسسة، وبصفة عامة يمكن حصر الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها في الأهداف التالية:

الفرع الأول: التوازن المالي

يعتبر التوازن المالي هدفاً مالياً تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس باستقرار المؤسسة المالي، ويمثل "التوازن المالي في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به وعبر الفترة المالية، يستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمتحصلات أو بصفة عامة بين استخدامات الأموال ومصادرها"².

من التعريف يتضح أن الرأس المال الثابت والمتمثل عادة في الاستثمارات يجب أن تمويل عن طريق الأموال الدائمة -رأس المال الخاص مضافاً إليه الديون الطويلة والمتوسطة الأجل- وهذا يضمن عدم اللجوء إلى تحويل جزء منه إلى سيولة لمواجهة مختلف الالتزامات، وتحقيق تغطية الأموال الدائمة للأصول الثابتة، يستوجب التعادل بين المقبوضات والمدفوعات.

¹ - السعيد فرحات جمعة، جاد الرب عبد السميع، الإدارة المالية المعاصرة، المكتبة العصرية، مصر، 2001 ن ص 15

² - السعيد فرحات جمعة، (مرجع سابق)، صفحة 247.

كما سبق يظهر أن التوازن المالي يساهم في توفير السيولة واليسر المالي للمؤسسة، وتكمن أهمية بلوغ هدف التوازن المالي في النقاط التالية¹:

- تأمين تمويل احتياجات الاستثمارات بأموال دائمة؛
- ضمان تسديد جزء من الديون أو كلها في الأجل القصير وتدعيم اليسر المالي؛
- الاستقلال المالي للمؤسسة باتجاه الغير؛
- تخفيض الخطر المالي الذي تواجهه المؤسسة.

الفرع الثاني: نمو المؤسسة:

يعتبر نمو المؤسسة عاملاً أساسياً من عوامل تعظيم قيمتها، ولهذا فإن قرارات النمو تتميز بأنها قرارات إستراتيجية، فالنمو يعتبر وظيفة إستراتيجية جد هامة للمؤسسة الاقتصادية، كونه نتيجة لقراراتها الإستراتيجية، سواء تلك التي تهتم بالعلاقات الخارجية أو بالأهداف بعيدة، ومن ثم فإن النمو في المؤسسة الاقتصادية يعتبر ظاهرة تعكس مدى نجاح ونجاعة استراتيجياتها المتعلقة بجانب التطور، التوسع، البقاء والاستمرار، وبذلك يمكن اعتبار النمو وظيفية إستراتيجية تشكلها السياسات المحددة لحجم الاستثمارات، سياسات توزيع الأرباح وهيكل سياسات التمويل (هيكل رأس المال)، وتحدد غايات النمو في إنماء الطاقات الكلية المتاحة للمؤسسة²، وان نمو المؤسسة يتوافق كلياً مع حفاظ المؤسسة على الأداء³.

الفرع الثالث: الربحية والمردودية

الربحية هي هدف أساسي للمؤسسة، وهي أداة لقياس كفاءة الإدارة في استخدام الموارد الموجودة بحوزتها، أي الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بهدف تحقيق أفضل عائد، وتحقيق هذا الهدف يتم من خلال قرار الاستثمار والمتعلق بكيفية استخدام المؤسسة للموارد المتاحة لها، وقرار التمويل المتعلق بكيفية اختيار المصادر التي سيتم الحصول منها على الأموال اللازمة للمؤسسة، تعتبر الربحية مصطلح نسبي، يعبر عن العلاقة النسبية التي تربط الأرباح برقم الأعمال في المؤسسة الاقتصادية⁴.

كما تعتبر المردودية من الأهداف الأساسية التي ترسمها المؤسسة وتوجه الموارد لتحقيقها، فهي بمثابة هدف كلي للمؤسسة، والمردودية كمفهوم عام يدل على قدرة الوسائل على تحقيق النتيجة، والوسائل التي تستعملها المؤسسة تتمثل في رأس المال الاقتصادي، وهذا يعكس المردودية الاقتصادية ورأس المال الخاص وهذا يعكس المردودية المالية⁵، فحسب نوع النتيجة والوسائل المستخدمة يتحدد نوع المردودية، وبصفة عامة اهتمام المؤسسة ينصب على المردودية المالية والمردودية الاقتصادية.

¹ - نفس المرجع السابق، صفحة 259.

² - بن عمارة نور الدين، (مرجع سابق)، ص 29

³ - John Roberts, **organisation de l'entreprise moderne performance et croissance**, Economica, France, 2008, p149.

⁴ - مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الاردن، 2005، ص 30

⁵ - Alain Capiez, **élément de gestion Financière**. Masson, 4 ed, Paris, 1994, page121.

الفرع الرابع: السيولة و توازن الهيكل المالي

تقيس السيولة، بالنسبة للمؤسسة، قدرتها على مواجهة التزاماتها القصيرة، أو بتعبير آخر تعني قدرتها على التحويل بسرعة الأصول المتداولة -المخزونات والقيم القابلة التحقيق- إلى أموال متاحة، فنقص السيولة أو عدم كفايتها يقود المؤسسة إلى عدم المقدرة على الوفاء أو مواجهة التزاماتها وتأدية بعض المدفوعات، ويمكن وضع التعريفات التالية للسيولة¹:

- ✓ السيولة هي أن تتوافر الأموال عند الحاجة إليها.
- ✓ السيولة هي القدرة على توفير الأموال بكلفة معقولة لمواجهة الالتزامات عند استحقاقها.
- ✓ السيولة هي القدرة على تحويل بعض الموجودات إلى نقد جاهز خلال فترة قصيرة دون خسارة مهمة.

أما توازن الهيكل المالي للمؤسسة يعني أن الموارد الدائمة تغطي الاستخدامات الثابتة، وأن الأصول المتداولة تغطي الموارد قصيرة الأجل، وذلك من أجل ضمان حقوق المقرضين، وعدم وقوع المؤسسة في حالة عسر مالي أو حالة تجميد لرؤوس أموال قابلة للاستثمار.

الفرع الخامس: تعظيم قيمة المؤسسة:

أي تعظيم ثروة الملاك، ويعتبر هدف استراتيجي للمؤسسة ومحور اهتمامها، ويمكن تقديم هذا الهدف من زاويتين²:

- أ- تعظيم قيمة المؤسسة المقاسة بأسعار الأوراق المالية الخاصة بالمؤسسة، تعتبر نتاجا لقرارات الاستثمار وقرارات التمويل والقرارات المالية الأخرى، لذا يؤخذ تعظيم قيمة المؤسسة كهدف افتراضي لما يجب أن تكون عليه القرارات المالية؛
- ب- المفاضلة بين القرارات المالية طبقا للعائد المتوقع ودرجة المخاطرة، حيث يلاحظ أن هاذين المتغيرين يؤثران على قيمة المؤسسة، ويوضح الشكل التالي هذه العلاقة:

المطلب الرابع: مصادر معلومات تقييم الأداء

إن أول مرحلة في عملية التقييم هي مرحلة جمع المعلومات، أو يشترط للمعلومات أن تكون موجودة وفي الوقت المناسب. وتقسيم مصادر المعلومات يختلف حسب كل باحث ويمكن أن نقسمها إلى: مصادر خارجية وتظم المعلومات العامة والمعلومات القطاعية ومصادر داخلية تظم المعلومات التي تتعلق بنشاط المؤسسة.

الفرع الأول: المصادر الخارجية

تتحصل المؤسسة على هذا النوع من المعلومات من محيطها الخارجي، وهذه المعلومات يمكن تصنيفها إلى نوعين من المعلومات³:

¹ - مفلح محمد عقل، (مرجع سابق)، ص 25

² - حمزة الشمخي، إبراهيم الجزائري، الإدارة المالية الحديثة، ط 1، دار صفاء، عمان، الأردن، 1998، ص 29

³ - عادل عشي، (مرجع سابق)، ص 27

أ- **المعلومات العامة:** تتعلق هذه المعلومات بالظروف الاقتصادية حيث تبين الوضعية العامة للاقتصاد في فترة معينة. وسبب اهتمام المؤسسة بهذا النوع من المعلومات هو تأثير نتائجها بطبيعة الحالة الاقتصادية للمحيط كالتضخم والتدهور، وتساعد هذه المعلومات على تفسير نتائجها والوقوف على حقيقتها؛

ب- **المعلومات القطاعية:** تقوم بعض المنظمات المتخصصة بجمع المعلومات الخاصة بالقطاع ونشرها لتستفيد منها المؤسسات في إجراء مختلف الدراسات المالية والاقتصادية. فمثلا يجمع مركز الميزانيات لبنك فرنسا مختلف الحسابات السنوية التي تنشرها المؤسسات ثم يضعها في حسابات مجمعة وبعدها يستخلص منها نسب ومعلومات قطاعية تساعد المؤسسات في تقييم وضعياتها المالية بالمقارنة مع هذه النسب.

فهذا النوع من المعلومات عموما تتحصل عليه المؤسسة من إحدى الأطراف التالية : النقابات المهنية، النشرات الاقتصادية، المجالات المتخصصة، بعض المواقع على الانترنت... الخ.

الفرع الثاني: المصادر الداخلية

تتمثل المعلومات الداخلية المستعملة في عملية تقييم الأداء المالي عموما في المعلومات التي تقدمها مصلحة المحاسبة، وتتمثل هذه المعلومات في الميزانية ، جدول حسابات النتائج، الملاحق

أ- **الميزانية المحاسبية والمالية:** تقدم مصلحة المحاسبة العامة إلى المسيرين المكلفين بإجراء عملية تقييم الأداء المالي وثيقة محاسبية ختامية هي الميزانية المحاسبية ومجموعة من المعلومات التي تمكنهم من إعداد الميزانية المالية التي يمكن الاعتماد عليها كمعلومات مالية مساعدة على تقييم الأداء.

أ-1- **الميزانية المحاسبية:** هي مرآة تعكس الوضع المالي للمؤسسة إذ تمثل الأصول (الاستخدامات) والخصوم (الموارد) في لحظة زمنية معينة¹، حيث ان "الأصل هو عنصر تعريفي للذمة، له قيمة اقتصادية موجبة بالنسبة للمؤسسة" و"الخصم هو عنصر من الذمة المالية له قيمة اقتصادية سالبة بالنسبة للمؤسسة، معنى ذلك أنه التزام"²، وتعتبر صورة فوتوغرافية للأوضاع المالية في لحظة معينة، وتتمثل عناصرها في³:

■ الأصول المحاسبية تتمثل في موجودات المؤسسة وتسجل في الميزانية حسب درجة سيولتها او تبعا لمدة استعمالها، فنجد على رأس عناصر الأصول الاستثمارات بنوعها المعنوية والمالية وتلبيها المخزونات (بضائع، مواد أولية، منتجات تامة...) وفي أسفل الأصول نجد الحقوق (القابلة للتحقيق كالعملاء، أوراق القبض، سندات المساهمة والأموال الجاهزة كالبنك والصندوق).

¹ - Pierre Paucher, **Mesure de la performance financière de l'entreprise**, Office des Publications Universitaires, Alger, 1993, p93.

² - Paul AMADIEU, Véronique BESSIERE, **Analyse de l'information financière (diagnostic, évaluation et risques)** Economica, Paris, 2007, p47.

³ - اليمون سعادة، استخدام التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية وترشيدها، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، غ منشورة، جاححة بآتة، 2009/2008،

■ الخصوم تتمثل في الأموال التي على المؤسسة يكون ترتيبها تنازليا حسب درجة استحقاقها، أي ابتداء من الأموال التي تستغرق مدة طويلة جدا لإعادتها إلى أصحابها إلى غاية الأموال التي تعاد إلى أصحابها في أدنى الآجال، فنجد الأموال الخاصة ثم الديون الطويلة والمتوسطة الأجل ثم الديون الأقصر مدة بوجودها في المؤسسة.

وتكمن قيمة الميزانية المحاسبية في اعتبارها وسيلة كمية وقانونية تظهر التزامات المؤسسة نحو الغير من جهة، واستعمالات مواردها المالية وحقوقها على الغير من جهة أخرى¹.

أ-2 الميزانية المالية: تعتبر الميزانية المالية من الوثائق المحاسبية المهمة في عملية تقييم الأداء المالي، وهي جدول يتضمن جانبين جانب الأصول وجانب الخصوم حيث ترتب الأصول حسب درجة السيولة ومبدأ السنوية مع إعادة تقدير عناصر الأصول بالقيم الحقيقية، وترتب الخصوم حسب تاريخ الاستحقاق ومبدأ سنوية الخصوم إن الميزانية المالية تأخذ مبدأ السنوية بمعنى أن الأصل الذي يبقى في المؤسسة لفترة تفوق السنة يصنف ضمن الأصول الثابتة حتى وإن كان عنصر من عناصر المخزونات أو الحقوق، ويعتبر أصلا متداولًا لكل عناصر الأصول والذي يبقى في المؤسسة لأقل من سنة². و في المقابل لعناصر الخصوم نجد نفس المبدأ، إذ يعتبر مالا دائما إذا كان مدة استحقاقه لأكثر من سنة ولو كان من الموردين وغيرها، ويعد دينا قصير الأجل كل عنصر من عناصر الديون تاريخ استحقاقه لأقل من السنة³.

ب- جدول حسابات النتائج

جدول حسابات النتائج يمثل حالة التكاليف والإيرادات المحسوبة من طرف المؤسسة خلال فترة معطاة، فإذا كانت الميزانية تعتبر صورة عن حالة المؤسسة، نستطيع القول بأن جدول حسابات النتائج هو فيلم لأنه يغطي فترة وليس لحظة زمنية⁴.

يعد جدول حسابات النتائج ثاني أهم وثيقة محاسبية، وهو يبين كيفية تكوين نتيجة دورة استغلالية محددة، وذلك بجمعه لحسابات التكاليف وحسابات الإيرادات نهائية تلخص نشاط المؤسسة دوريا، ويتمثل في جدول يجمع مختلف عناصر التكاليف والإيرادات وحسابات النتائج، فهو يعد وسيلة جد مهمة للمديرين لدراسة وتحليل نشاط المؤسسة، يقوم على تحليل أنشطة المؤسسة للحكم على نجاح أو فشل القرارات المالية، وبين مصادر الأموال واستخداماتها⁵. يمكن تلخيص واهم الحسابات في جدول حسابات النتائج فيما يلي⁶:

-الهامش الإجمالي: يعتبر عنصر مهم في تحليل نشاط المؤسسات التجارية، وينتج عن الفرق بين العنصرين الأساسيين في هذا النشاط وهما: مبيعات البضائع وتكلفة البضائع المباعة.

¹ عادل عشي، (مرجع سابق)، ص28

² - بن عمارة نور الدين، (مرجع سابق)، ص38

³ - بوشاشي بوعلام، التحليل المالي، دار هومة، الجزائر، 2000، ص 99.

⁴ - Luc Bernet-Rollande, *Pratique de l'analyse Financière*, DUNOD, Paris, 2009, p62.

⁵ - شباح نعيمة، (مرجع سابق)، ص 52

⁶ - عادل عشي، (مرجع سابق)، ص 29

- القيمة المضافة: تعد مفهوما اقتصاديا أكثر منه محاسبيا، ويعني القيمة التي تم إنتاجها بواسطة مختلف عوامل الإنتاج خلال العملية الإنتاجية. ويمكن النظر إليها من زاويتين مختلفتين، فهي الفرق بين ما تم إنتاجه والاستهلاك الوسيط من جهة، وأنها تمثل مجموعة عوائد عوامل الإنتاج من جهة أخرى. ويتم حسابها محاسبيا بموجب العلاقة التالية:

القيمة المضافة = الهامش الإجمالي + إنتاج الدورة - (مواد ولوازم مستهلكة + خدمات)

- نتيجة الاستغلال: وتتمثل في الربح الناتج عن نشاط الاستغلال الذي قامت به المؤسسة، ويمكن حسابه بالعلاقة: نتيجة الاستغلال = القيمة المضافة + نواتج مختلفة وتحويل تكاليف الاستغلال - (مصاريف المستخدمين + ضرائب ورسوم + مصاريف مالية + مصاريف مختلفة + مخصصات الاهتلاكات والمؤنات).

- نتيجة خارج الاستغلال: وتنتج عن الفرق بين نواتج خارج الاستغلال ومصاريف خارج الاستغلال.

- نتيجة الدورة: هي نتيجة الجمع الجبري بين نتيجة الاستغلال ونتيجة خارج الاستغلال. ولقد روعي في إعداد هذا الجدول مبدئين أساسيين:

1- الاستغلال العادي وغير العادي: حسب هذا المبدأ يجب التفريق بين مصاريف ونواتج نشاط الاستغلال العادي ومصاريف ونواتج النشاط الاستثنائي في إعداد الجدول؛

2- مقابلة كل عنصر إيراد بعنصر المصاريف المقابل له: أي كل عنصر من الإيراد والعنصر المتسبب فيه من التكاليف.

ج - الملاحق

الملحق هو وثيقة شاملة تنشئها المؤسسة، وهدفه الأساسي هو تكملة وتوضيح فهم الميزانية وجدول حسابات النتائج، فهو يمكن أن يقدم المعلومات التي تحتويها الميزانية وجدول النتائج بأسلوب آخر.

ويجب على الملاحق أن تمكن الأطراف الموجة إليها الميزانية وجدول النتائج من الفهم الجيد لها. وتقدم هذه الملاحق نوعين من

المعلومات:

- المعلومات المكتملة أو الرقمية الموجهة لتكملة وتفصيل بعض عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج؛

- المعلومات غير المرقمة وتتمثل في التعليقات الموجهة لتسهيل وتوضيح فهم المعلومات المرقمة.¹

المطلب الخامس: مؤشرات ومعايير تقييم الأداء المالي

تتميز المعايير والمؤشرات المالية بأنها فريدة ومنفصلة عن معايير المراجعة²، وتكمن أهمية استخدام المعايير والمؤشرات المالية في تقييم أداء المؤسسات في قدرتها على إظهار الجوانب المهمة للمركز المالي والتنافسي للمؤسسة، حيث أن المؤسسة التي تؤشر المحاور المالية فيها أداء ضعيفا، عليها أن تعيد النظر باستراتيجياتها الحالية³، ومن أجل اجتناب الاختيار العشوائي للمؤشرات و المعايير حاول

¹ - نفس المرجع السابق، ص 29

² - أمين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 5

³ - وائل محمد آخرون، (مرجع سابق)، ص 44

الباحثون وضع طرق علمية تسمح بتحديد المعايير والمؤشرات التي تعكس الأداء الفعلي للمؤسسة. والطريقة التي يركز عليها في أغلب المرات تتمثل في إتباع ثلاث مراحل أساسية¹:

✓ **المرحلة الأولى:** تحديد الأهداف والمهام الأساسية؛

✓ **المرحلة الثانية:** تحديد عوامل النجاح التي يركز عليها المسؤولين من اجل بلوغ الأهداف المرسومة، ويمكن

اعتبار هذه العوامل بمثابة الوسائل الفعالة لإنجاز الأهداف؛

✓ **المرحلة الثالثة:** البحث عن المؤشرات التي تسمح بضبط أو بمراقبة عوامل النجاح.

الفرع الأول: المعايير الأداء المالي

يعرف المعيار كمفهوم عام كونه أية وسيلة للقياس يمكن الاستعانة بها في اتخاذ قرار حكم موضوعي على حالة معينة، وقد يأخذ هذا المعيار أشكالا مختلفة فقد يكون قاعدة قانونية أو اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية وقد يكون عبارة عن جملة قياسية أو قاعدة رياضية تأخذ شكل نسب أو معادلات تغذى بمعلومات إحصائية من واقع المؤسسة أو الشركة، إن معظم هذه المعايير تعتمد على القواعد المحاسبية والاقتصادية والتقنية، كما أن المعلومات التي تحتويها السجلات المحاسبية والوثائق الاقتصادية تقدم أفضل المؤشرات التي تساعد مقومي الأداء في حساب المعايير المعتمدة من تقييم مؤسسة أو وحدة اقتصادية معينة، وتعتبر كمقاييس وكقاعدة معلوماتية في حسابات تقييم الأداء.²

يستخدم المحلل المالي مجموعة من المعايير للتعبير على مستوى الأداء المالي ومن أهم هذه المعايير³:

❖ **المعايير التاريخية:** تعتمد هذه المعايير على مجموعة المؤشرات المالية التاريخية لسنوات سابقة لنفس المؤسسة ومقارنتها مع النتائج الحالية و ملاحظة مدى تطور هذه النسب نحو الأحسن أو الأسوأ، وهي تعبر عن مجموعة المعايير المتولدة داخل المؤسسة والمقبولة من قبل المحلل للمقارنة.

❖ **المعايير المستهدفة:** عبارة عن المعايير التي تعتمد على الخطط المستقبلية للمؤسسة والبيانات التي ترد فيها ويمكن للمحلل أن يقارن بين هذه المعايير التخطيطية مع المعايير المتحققة فعلا لفترة زمنية ماضية، ويعبر تطبيق هذه المعايير عن مدى تنفيذ الخطط الموضوعية مسبقا.

❖ **المعايير الصناعية:** وهي عبارة عن معايير نمطية موضوعية في ضوء الظروف الطبيعية الجيدة والمقبولة لنشاط المؤسسة وقد تكون هذه المعايير ضمن الصناعة الواحدة محليا أو إقليميا أو دوليا تعبر من خلال مقارنتها مع ما تحقق في المؤسسة عن الأداء المالي المقبول للمؤسسة محليا أو إقليميا أو دوليا في ضوء مؤشرات واضحة معيارية محددة.

❖ **المعايير المطلقة:** وهي تعني وجود خاصية متصلة تأخذ شكل قيمة ثابتة لنسب معينة مشتركة بين جميع المؤسسات تقاس بها النسبة ذات العلاقة في مؤسسة معينة⁴.

¹ - عادل عشي ، (مرجع سابق)، ص 25

² - مجيد جعفر الكرخي،(مرجع سابق)، صفحة 57.

³ - شياح نعيمة، (مرجع سابق)، ص 36

⁴ - نور الدين بن عمارة، (مرجع سابق)، ص 31

الفرع الثاني: تحديد مؤشرات الأداء المالي

2-1- مفهوم المؤشر: هناك عدة تعاريف نذكر منها:

التعريف الوارد في موسوعة التسيير الإداري Encyclopédie de la gestion et du management " هو شخص أو شيء ما يقدم المعلومات وهو كذلك أداة قياس ما تقدم من ملاحظات مفيدة"¹.

أما التعريف الوارد في dictionnaire de gestion كان كما يلي "هو معلومة بصفة عامة تكون بشكل رقمي تسمح بمتابعة التوقعات التي تنتج عن تسيير المؤسسة"².

من خلال هذين التعريفين يمكن أن نعرف المؤشر على انه " أداة لقياس الأداء، يكون عادة في شكل رقمي ليسمح لمسئولي المؤسسة مقارنة نتائجها بالمعايير المرجعية، والمؤشر الجيد هو الذي يسمح بأن تكون عملية تقييم الأداء فعالة وجيد". إن مؤشرات تقييم الأداء هي نسب تعبر عن علاقة رياضية بين متغيرين لها مدلول وتفسير وهي أداة تحليل توفر للمحلل في معظم الأحوال مفاتيح الاستدلال والمعرفة، وتحليلها وتفسيرها بشكل سليم يدفع المحلل إلى المجالات التي تحتاج إلى المزيد من البحث والاستقصاء، وهي أدوات ذات توجه مستقبلي، أي أن المحلل يكون قادرا على تسوية وضبط الأمور المتصلة أو الموجودة في علاقة ما لتلاءم مع شكلها وحجمها المحتمل في المستقبل، وعلى ذلك فإن جدوى النسب المالية تعتمد على تفسيرها بدكاء ومهارة، وهو ما يمثل الجانب الأصعب في تحليل النسب.

2-2- خصائص المؤشر: من بين الخصائص المرغوبة في المؤشر نذكر ما يلي:

- **معنوية المؤشر:** ويقصد بها أن المعلومة التي يقدمها المؤشر تعكس بكيفية دقيقة الظاهرة أو النتيجة التي نرغب في ملاحظتها.
- **الوضوح:** وضوح المؤشر يعني سهولة فهمه من طرف الجميع، فالشخص الذي يقرأ المؤشر يعرف الذي يعنيه و مالا يعنيه.
- **سرعة الحصول على المؤشر:** هذا ليضمن للمؤسسة القيام بالتصحیحات اللازمة في الوقت المناسب.
- **الشمولية:** وتعني أن المؤشرات تغطي جميع جوانب المؤسسة، ومن المستحسن اعتماد المؤسسة على بعض المؤشرات الشاملة التي تسمح بتقديم صورة إجمالية عن نشاط المؤسسة، ومثال ذلك بعض مؤشرات الأداء المالي كالتقييم الاقتصادية المضافة.

والجدول التالي يوضح مؤشرات تقييم الأداء الأكثر شيوعا في تقييم الأداء المالي:

¹ - Robert le DUFF et la, **Encyclopédie de la gestion et du management**, Edition Dalloz, paris, 1999, Page 472

² - A.Burlaud, J.Y Eglem, P Mykita, **dictionnaire de gestion**, Edition Foucher, Paris, 1995, Page 22.

الجدول رقم (02-02) مؤشرات تقييم الأداء المالي

بنود التقييم	المؤشرات
1- السيولة	- نسبة التداول (الأصول المتداولة/الخصوم المتداولة) - نسبة السيولة السريعة (النقدية وما يعادلها/الخصوم المتداولة) - سرعة دوران النقدية (المبيعات/النقدية وشبه النقدية -المخزون إلى صافي رأس المال العامل(المخزون/أصول متداولة-خصوم متداولة)
2- الرافعة	- نسبة المديونية إلى الملكية (إجمالي المديونية/صافي حقوق الملكية) - تغطية النفقات الثابتة(الأرباح الصافية قبل النفقات الثابتة/النفقات الثابتة) - الخصوم المتداولة إلى الملكية (الخصوم المتداولة/صافي حقوق الملكية - معدل التمويل بالقروض
3- نسب النشاط (كفاءة استخدام الموارد)	- معدل دوران المخزون(المبيعات/متوسط المخزون) - متوسط فترة التحصيل(المقبوضات/متوسط المبيعات اليومية) - معدل دوران صافي رأس المال العامل(المبيعات/ صافي رأس المال العامل) - معدل دوران الأصول الثابتة(المبيعات/ الأصول الثابتة) - معدل دوران حقوق الملكية(المبيعات/صافي حقوق الملكية) - معدل دوران إجمالي رأس المال (المبيعات/إجمالي الأصول)
4- الربحية	- إجمالي العائد من التشغيل (إجمالي ربح التشغيل/المبيعات) - صافي العائد من التشغيل(صافي ربح التشغيل/ المبيعات) - معدل العائد على المبيعات(صافي الربح بعد الضرائب/المبيعات) - إنتاجية الأصول(إجمالي الدخل قبل الضرائب/إجمالي الأصول) - معدل العائد على رأس المال (صافي الربح بعد الضرائب/صافي حقوق الملكية) -معدل العائد على رأس المال العامل(صافي ربح التشغيل/صافي رأس المال العامل)

المصدر: شباح نعيمة، مرجع سابق، ص 35

خلال الجدول تبين أن مؤشرات تقييم الأداء المالي تتوزع بين أربع بنود (السيولة، الرافعة، نسب النشاط، الربحية)، وكل بند يحوي مجموعة من المؤشرات المعبرة عنه، وفيما يلي نوضح مفهوم كل بند:

1- نسب السيولة: وهي تلك النسب التي تقيس مقدرة المنشأة على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل (الخصوم المتداولة) مما لديها من نقدية وأصول أخرى يمكن تحويلها إلى نقدية في فترة زمنية قصيرة نسبياً (الأصول المتداولة)، وتعد نسب السيولة من الأهمية بمكان للإدارة والملاك والمقرضين الذين يقدمون للمنشأة ائتمانا قصير الأجل¹، إذ تبين لنا مدى مقدرة المؤسسة على تحقيق سيولة مالية، وهذه تختلف من مؤسسة إلى أخرى ويرجع ذلك إلى طبيعة نشاط المؤسسة وتطور مشروعاتها².

¹ - منير إبراهيم هندي، الإدارة المالية (مدخل تحليلي معاصر)، ط 1، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2003، ص 74

² - المنظمة العربية للتنمية الإدارية، قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي، (مرجع سابق)، ص 134

2- نسب الرفع المالي: وهي تلك النسب التي تقيس مدى اعتماد المؤسسة على أموال الغير في تمويل احتياجاتها¹، مقارنة بأموال أصحاب رأس المال، ويهتم الملاك والمقرضون بهذه المجموعة نظرا لان زيادة الاعتماد على أموال الاقتراض قد يؤدي لتحقيق حجم كبير من الإيرادات إلا انه في نفس الوقت قد يؤدي إلى زيادة الخطر الذي يتمثل في الفشل في الوفاء بالفوائد أو الفشل في سداد أصل القرض وهو ما يعني الإفلاس، أما الملاك فان هذه النسب تحدد قدرة المؤسسة على الحصول على أموال إضافية سواء من مصادر الاقتراض أو من مصادر الملكية ومدى قوة رأس مال الشركاء، وكذلك قدرة المشروع على تعظيم ثروة الملاك².

3- نسب النشاط: وهي تلك النسب التي تقيس مدى كفاءة الإدارة في توليد المبيعات من الأصول، أي تقوم بتحليل عناصر الموجودات ومعرفة مدى الكفاءة الإدارة في تحويل هذه العناصر إلى مبيعات ومن ثمة إلى سيولة³.

4- نسب الربحية: الربحية هو مصطلح نسبي، يعبر عن العلاقة النسبية بين الأرباح الصافية والمبيعات في المؤسسات التجارية، وعن الأرباح الصافية وقيمة الإنتاج في المؤسسات الصناعية⁴، ونسب الربحية هي تلك النسب التي تحكم على مدى كفاءة المؤسسة في استخدام أصولها⁵، وتعتبر نسب الربحية إحدى المؤشرات الرئيسية التي يستخدمها المستثمرون الحاليون والمرتقبون لإغراض تحديد مسار استثماراتهم، وذلك لان الربحية هي أكثر النسب مصداقية في تحديد قابلية الوحدة الاقتصادية على تحقيق الأرباح من الأنشطة التشغيلية⁶.

¹ - محمد صالح الحناوي، محال فريد مصطفى، جلال إبراهيم العبد، الإدارة المالية (مدخل اتخاذ القرارات)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 69

² - المنظمة العربية للتنمية الإدارية، قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي، مرجع سابق، ص 134

³ - عدنان تايه النعيمي وآخرون، الإدارة المالية " النظرية والتطبيق " ، ط2، دار المسيرة، الاردن، 2008، ص 104

⁴ - وليد ناجي الحياي، التحليل المالي، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، 2007، ص 148

⁵ - المنظمة العربية للتنمية الإدارية، قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي، مرجع سابق، ص 133

⁶ - علي فاضل جابر، التحليل المالي لغرض تقييم الأداء، مذكرة ماجستير في العلوم المحاسبية، غ منشورة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، 2006، ص 9

المبحث الرابع: تقييم الأداء البيئي وأثره على الأداء المالي للمؤسسة

يعتبر بعض الباحثين بان الأداء المالي هو الهدف الأهم للمؤسسة، إذ أن الأداء المالي المتفوق يعد هدف المؤسسة الأساسي، وان الأهداف الثانوية للمؤسسة يمكن تحقيقها ضمناً من خلال تحقيق الأداء المالي المتفوق، إذ يعتبر إستراتيجية مهمة يمكن للمدراء استخدامها في تحديد الأداء الكلي للمؤسسة، لهذا فان مختلف الأداءات في المؤسسة تؤثر فيه، سنتناول في هذا المبحث الأداء البيئي كمؤثر على أداء المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء البيئي ومؤشراته

إن تزايد إهتمام العالم بالبيئة وحماتها، أظهر مفهوم الأداء البيئي كنوع من الاداءات الجديدة في المؤسسة؛ حيث يؤثر على الأداء الكلي للمؤسسة.

الفرع الأول: مفهوم الأداء البيئي:

يقصد بالأداء البيئي كل النشاطات و العمليات التي تقوم بها المنظمة سواء بشكل إجباري أو اختياري من شأنها منع الأضرار البيئية و الاجتماعية الناتجة عن نشاطات المنظمة الإنتاجية أو الخدمة أو التخفيف منها¹.

إن الأداء البيئي يشير إلى كفاءة الإدارة البيئية في خطط التلوث وحماية البيئة من خلال التركيز على سياسات بيئية قطاعية تركز على جانب الإنتاج، مستخدمة أدوات قياس وتقييم الأداء البيئي من خلال تقييم الأداء المستدام بيئياً، وتقييم دورة حياة المنتج، والتدقيق البيئي لتحديد درجة إذعان المؤسسة للتنظيمات البيئية، ونموذج قياس الأداء لتحديد الوضع الأمثل للإنتاج، الأداء البيئي يعكس مدى تفاعل المؤسسات مع البيئة المحيطة من خلال كيفية استغلال وإدارة الموارد الطبيعية والتحكم في التلوث، وقد تم وضع مواصفات قياسية عالمية للإدارة البيئية وقياس الأداء البيئية بواسطة اللجنة الفنية التابعة للمنظمة العالمية للمواصفات القياسية والتي تعرف (ISO1400)².

الفرع الثاني: مفهوم تقييم الأداء البيئي:

يعرف تقييم الأداء البيئي بأنه وسيلة إدارية لتقييم الأداء البيئي مصممة لتقدم لإدارة معلومات معول عليها وقابلة للتقييم وعلى أساس ما هو متحقق للأداء البيئي وإن كان الأداء يفي بالمعايير الموضوعية من قبل إدارة الشركة أم لا.

هو عملية تتبلور في صورة مجموعة من المؤشرات تعكس مدى فاعلية المؤسسة البيئية في تحقيق الأهداف البيئية و في السياسات المحددة نتيجة تأثير المؤسسة في المجتمع الداخلي أو الخارجي.

كما يعرف بأنه وسيلة لضمان أن المعلومات البيئية و الاجتماعية سوف تضم إلى المعلومات الفنية و الاقتصادية لتشكّل جميعها أساس أو أسس اتخاذ القرارات بالمضي قدماً في هذا المشروع . و يعتبر هو فحص منظم و دوري للأداء البيئي لفريق عمل كامل

¹ - عبد الرزاق قاسم شحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الأول، 2010، ص 238

² - <http://www.ennow.net/> (4/5/2011)

الاختصاصات التي تتعلق بالأنشطة البيئية بما يتفق مع القوانين و السياسات الإدارية و البيئية و تقويم فاعلية الوحدة البيئية و أنشطتها و توصيلها إلى الأطراف التي يهملها الأمر.

و يجب أن يشمل تقييم الأداء البيئي ما يلي:¹

— **تقييم من الناحية الفنية:** لرصد الأخطاء التي تؤدي إلى التلوث البيئي

— **تقييم من الناحية المالية:** لمعرفة إمكانية المؤسسة في إتباع النظام البيئية و مدى توفر المال الكافي لمنع التلوث.

— **تقييم من الناحية البيئية:** و يشمل الآثار التشغيلية السالبة للبيئة و مدى إمكانية المنشأة في معالجتها.

كما يعرف حسب الآيزو (14031) بأنه العملية المنظمة الرسمية لقياس وتحليل وتقرير وإبلاغ الأداء البيئي للشركة حسب مجموعة المعايير التي تضعها الإدارة².

الأداء البيئي للمؤسسة يعرف ببساطة على أنه "النتائج المتحصل عليها من مديرية المؤسسة فيما يتعلق بجوانبها البيئية"³.

الفرع الثالث: مؤشرات تقييم الأداء البيئي

وتتباين مؤشرات الأداء البيئي بين مؤسسة وأخرى وفقا لطبيعة نشاط المؤسسة إلا أن هناك مؤشرات عامة يمكن تبنيتها كمرحلة أولى في تقييم الأداء على أن يتم تحسينها وإضافة ما يناسب خصوصية المؤسسات وطبيعة المنطقة الجغرافية الموجودة فيها وكذلك العادات والتقاليد السائدة في المجتمع الذي تخدمه المؤسسة⁴.

من الأساسيات المستخدمة في اختيار المؤشرات الملائمة: التوافق البيئي، والقابلية للمقارنة دوليا، والقابلية لتطبيق المعلومات التي يوفرها المؤشر ويمكن تلخيص خصائص المؤشرات البيئية فيما يلي⁵:

— أن توفر صورة ذات دلالة للأحوال البيئية والضغط على البيئة؛

— أن تكون بسيطة وسهلة التفسير؛

— أن تعتمد على معايير دولية توفر أساس للمقارنة؛

— أن يتم توثيقها بكفاءة وبجودة ملموسة؛

— أن يتم تحديثها على فترات منتظمة وفق لإجراءات موثوقة؛

¹ - أسماء عبد القادر الطاهر، (مرجع سابق)، ص 100

² - نجم عبود نجم، البعد الخضر للأعمال (مرجع سابق)، ص 337

³ - Chantal Jouanno, *La gestion environnementale*, DUNOD, Paris, 2008, p180.

⁴ - سامية جلال سعد، الإدارة البيئية المتكاملة (مرجع سابق) ص 22

⁵ - تليلى سورية، الأداء البيئي وعلاقته بالأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة ليد غاز الجزائر) وحدة ورقلة، شهادة الماستر في علوم المحاسبة المالية، غ منشورة، جامعة ورقلة، 2010/2009، ص 48

بالإضافة إلى الإيزو 14000 هناك مبادرات أخرى لتحديد مؤشرات لتقييم الأداء البيئي مثل إرشادات الكفاءة البيئية لمجلس الأعمال WBCSD، إرشادات مبادرة إعداد التقارير العالمية GRI، ومن دراستها يمكن تقييم مؤشرات التقييم البيئي العالمي للتنمية البيئية المستدامة كما يلي¹:

- مؤشرات الإدارة البيئية EMIS: وتتضمن جهودات الإدارة للتأثير على الأداء البيئي للمنظمة التي تختص بما يلي: الرؤية الاستراتيجية والسياسية، الهيكل التنظيمي للإدارة البيئية، نظم الإدارة والتوثيق المتعلق بها، الالتزام الإداري الخاص بالمسائل البيئية، والاتصالات بالأطراف الداخلية والخارجية ذات المصلحة.

- مؤشرات الحالة البيئية ECIS: وتوفر معلومات عن الحالة المحلية أو الإقليمية أو الدولية أو العالمية للبيئة مثل سمك طبقة الأوزون، متوسط الحرارة العالمية، تركيز التلوث في الهواء والتربة والمياه..... الخ

- مؤشرات الأداء البيئي EPIS: وتنقسم إلى :

- مؤشرات تشغيلية بيئية: وتتعلق بمجالات قياس الحيازة والمقاييس الفنية للمنتج العملية ومقاييس استعمال المنتج - العملية وتصريف المخلفات

- مؤشرات الأثر البيئي: وتتعلق بالمرحجات مثل إجمالي المخلفات، استهلاك بالموارد بالمياه والطاقة، وانبعاث الغازات.

إن الأداء البيئي هو محصلة شاملة لسياسات وقيم وقدرات الشركة في المجال البيئي، وكما تقوم الشركات بصياغة الإستراتيجية الملائمة وتبني السياسات ووضع الخطط من أجل تحقيق أهدافها العامة المتعلقة كمحصلة الأداء الكلي فيها، كذلك فإن الشركات يمكن ان تضع سياساتها البيئية في اطر إستراتيجيتها من أجل الأداء البيئي والشكل الموالي يقدم تصورا عن دورة تحسين الأداء البيئي في كل مرحلة²

المطلب الثاني: أهمية وأهداف أسس وإجراءات ومقومات تقييم الأداء البيئي وصعوباته :

تمثل الحاجة لتقييم الأداء البيئي في إدخال المعلومات البيئية ضمن قرارات التمويل و الاستثمار، و صياغة التأثيرات البيئية في المصطلحات النقدية مما يضع المعلومات البيئية مباشرة ضمن حسابات التكلفة و الفائدة مما يعطيها القيمة الملائمة لدورها داخل القرارات و يساعد ذلك على المقارنات من الصناعات و إدماج معلومات

الفرع الأول: أهمية تقييم الأداء البيئي:

تكمن أهمية المحاسبة البيئية داخل العمليات الإدارية للمؤسسة في تقديم:

- تفاصيل عن التكاليف البيئية المباشرة و غير المباشرة: المختصة بعمليات الإنتاج والخدمات و مؤشرات الأداء البيئي من أجل ربط الأعمال داخل العمليات الإدارية.

- إخضاع التكاليف البيئية للرقابة يمكن من تنفيذ برامج خفض التكلفة و منه يحقق ميزة تنافسية للمؤسسة.

¹ - تليلي سورية، (رجع سابق)، ص 49-50

² - نجم عبود نجم (مرجع سابق)، ص 338

- الإفصاح عن التكاليف البيئية يساعد في القدرة على التفسير السليم لنتائج الجهد الإداري و خصوصا في حالة تزايد التكاليف البيئية , كما يساعد في ترشيد عملية اتخاذ القرارات المبنية على الحقائق و التخطيط للمستقبل.
- تمكن من الصيانة الجيدة للقرارات الإدارية الإستراتيجية و مقارنة الأداء البيئي في المنظمة مع المعايير العالمية.
- يمكن من تحديد أوجه القصور و العمل على تحسين الأداء البيئي.
- يعتبر تقييم الأداء مطلبا هاما للمساهمين المستثمرين الأجهزة الحكومية و العملاء لأنه يوضح مدى التزام المؤسسة بالمسؤولية البيئية و مدى التزامها بالتشريعات و القوانين, و المعايير البيئية , حيث توضح حجم الكلف و المنافع المحققة و المتوقعة مستقبلا التي ترضي طموحاتهم و معرفة مدى تقدمها في المجال البيئي ترشدهم في مجال قياس قيمة المؤسسة.
- يعطي تقييم الأداء البيئي صورة كاملة عن مدى كفاءة و فعالية المؤسسة في تحقيق أهدافها الاقتصادية و البيئية.
- إمكانية تطبيق أساليب محفزة لحماية البيئة مثل منح الإعفاءات الضريبية¹؛
- تحسين عملية صناعة القرار من خلال توضيح الرؤية أنيا و مستقبليا لكل الآثار البيئية خاصة الضارة منها أمام المخططين و ضاع القرار بما يمكن من اتخاذ الإجراءات و اقتراح أمام المخططين و ضاع القرار بما يمكن من اتخاذ البدائل المناسبة أو التعديلات المطلوبة لتفادي هذه الآثار خاصة في مرحلة إعداد الخطط.
- الارتقاء بالتوعية البيئية العملية بأهمية حماية البيئة و ضرورة المحافظة على عناصرها دون تدهور أو استنزاف لتظل دوما قادرة على إعالة الحياة².

الفرع الثاني: أهداف تقييم الأداء البيئي

هناك عدة أهداف نذكر منها:

- إنشاء معايير الأداء البيئي، تقييم أدائها البيئي مقارنة بهذه المعايير³؛
- توفير إطار لوضع و مراجعة الأهداف و الغابات البيئية؛
- التأكد من عمليات التوثيق و التنفيذ و المحافظة على السياسة البيئية و إيصالها إلى جميع العاملين؛
- التحقيق من مدى الالتزام بالتحسن المستمر و الوقاية من التلوث و كذا الالتزام بمنع التلوث؛
- تحسين جودة البيئة و المحافظة عليها⁴.

¹ - أسماء عبد القادر الطاهر، (مرجع سابق)، ص102

² - معمر رداوية، (مرجع سابق)، ص148

³ - Chantal Jouanno, *La gestion environnementale*, DUNOD, Paris, 2008, p 179.

⁴ - رياض حامد يوسف عامر، تطوير منهجية لتقييم الأثر البيئي بما يتلاءم مع حاجة المجتمع الفلسطيني التنموية والبيئية، مذكرة ماجستير في العلوم البيئية، غ منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2006، ص 30

و كذلك من أهدافه¹ :

- إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة و مصداقية القوائم المالية المتعلقة بالتأثيرات البيئية
- التحقق من مدى كفاءة و فعالية البرامج و الأنشطة المتعلقة بالبيئة و حمايتها.
- فحص نظام الرقابة الداخلية و تقسيمه فيما يخص الأنشطة و البرامج البيئية .
- تحديد أوجه القصور و العمل على تحسين و تطوير الأداء البيئي و تقليل الحوادث, لضمان أن المخاطر البيئية في أقل مستوياتها.
- تخفيض التكاليف، و زيادة كفاءة العمليات و تخفيض المسؤولية القانونية.

الفرع الثالث: أسس تقييم الأداء البيئي

تتمثل أسس تقييم الأداء البيئي في² :

- 1- تحديد الأهداف البيئية للمؤسسة ' يجب تحديد الأهداف البيئية للمؤسسة و دراستها لمعرفة مدى واقعيته و دقتها كما يجب ترتيبها حسب أهميتها النسبية مع مراعاة اتفاقها و توجهات المجتمع و القوانين البيئية؛
- 2- وضع الخطط التفصيلية لتحقيق الأهداف البيئية: يجب أن يتم التنسيق فيما بين الأقسام على ضوء الأهداف الموضوعه حتى يمكن وضع هذه الخطط من وضع خطة رئيسية متكاملة؛
- 3- توافر نظام الإدارة البيئية للرقابة على الأنشطة البيئية: يتم بناء نظام الإدارة البيئية وفقا للمعايير العالمية الخاصة للبيئة, و تستمد أهميتها من الارتباط الوثيق بين فعالية الوقاية و مدى دقة البيانات المسجلة. حيث تعتمد نتائج التقييم في موضوعيتها و دقتها على دقة جمع البيانات و تسجيلها؛
- 4- توافر نظام الإدارة البيئية للرقابة على الأنشطة البيئية : حيث يتم تدفق البيانات إلى مراكز المعلومات و تقييم الأداء حيث يتم تسجيلها و مقارنتها بالمعدات المحددة و كشف الفروق (توافر نظام معلومات متابعة و حصر البيانات البيئية)
- 5- توافر معايير محددة و واضح لقياس الأداء البيئي الفعلي؛
- 6- تقارير الأداء: يعتبر لوعاء الذي يحتوي على نتائج الأداء و مقارنة ذلك النتائج بما يجب أن يتم الوصول إليه للحكم على كفاءة و فعالية الأداء و التي من خلالها يتم اتخاذ القرارات.

الفرع الرابع: الإجراءات تقييم الأداء البيئي

تتمثل إجراءات تقييم الأداء البيئي فيما يلي:

1. فحص العمليات التشغيلية : و في هذا المجال يجب على المتقن أن يجدد المواد الأولية المستخدمة في التصنيع و خصائصها و تأثيراتها على البيئة أو كذلك الضوضاء و الضجيج والإشعاعات والاهتزازات وكل أشكال التلوث التي تؤثر

¹ - أسماء عبد القادر الطاهر، (مرجع سابق)، ص 103

² - المرجع السابق، ص 104

- مباشرة أو غير مباشرة على أشكال الحياة والموارد الطبيعية ومقارنتها بالضوابط والمعايير البيئية المفروضة من الجهات المسؤولة عن حماية البيئة بشأن استخدام هذه المواد؛
2. تقييم إجراءات المعالجة وتحديد فاعليتها: تتطلب خبرة فنية واسعة من قبل المدقق في مسألة تحديد الأساليب و الممارسات الواجب اعتمادها من قبل مختلف الوحدات الاقتصادية للسيطرة على التلوث و ترشيد استهلاك الموارد الطبيعية؛
3. مراعاة المعايير المفروضة لحماية البيئة و تحسينها: أي المقاييس المحددة طبقا لمستويات التلوث المسموح بها، و يجب أن تتصف هذه المعايير بالمرونة و الوضوح و القابلية للتكيف¹؛
4. المفاضلة بين التكاليف: التي تصرف في معدات منع التلوث و التكاليف التي تصرف لمكافحة التلوث و تحديد فاعليتها على كل حدة و مدى تحقيقها للوفرات النقدية و تقييم الأثر البيئي²؛
5. ترتيب أولويات العمل على أساس علمي ينصرف إلى فهم طبيعة المشكلة و أسبابها و الظروف التي ظهرت فيها و تطورها مع مرور الزمن و التحليل اللازم لمعالجتها ماديا و فنيا و اجتماعيا³؛
- الفرع الخامس: مقومات تقييم الأداء البيئي⁴:
1. التحديد النوعي لمؤشرات الأداء البيئي : حيث يجب تحديد المؤشر الخاص بالنشاط البيئي الذي يعكس أثرا لقرارات و الأعمال التي تصدر من مركز مسؤولية و أن لا تتأثر المؤشرات المطبقة على هذا المركز بالقرارات و التطورات التي تصدر من مراكز مسؤولية أخرى، و يعقب التحديد النوعي للمؤشر تحديد مستوى أو أكثر لكل مؤشر أي الهدف المطلوب بلوغه أو الحد الأدنى الواجب تحقيقه أو الحد الأقصى الذي لا يجوز تجاوزه.
2. تحديد المقصود بالمؤشر (كمي، نوعي، قيمى): هناك العديد من الأهداف البيئية و تختلف في كيفية التعبير عنها مما يؤدي إلى صعوبة تحديد المؤشرات التي يعتمد عليها في قياس تلك الأهداف ، لذلك على المحاسب الإداري الاستعانة بالتخصصات المختلفة التي لها صلة بالأداء البيئي حتى يكون تقييم الأداء البيئي مستند إلى وقائع علمية تمكن من وضع التقدير الملائم.
3. تحديد المؤشرات المناسبة لتقييم الأداء: و هي مراحل تقييم الأداء حيث انه من الصعب تحديد مؤشر واحد يعتمد على أساسه الحكم على مستوى أداء المؤسسة الاقتصادية حكما دقيقا أو إعطاء وزن بقدر أهمية هذا المؤشر النسبية.
4. تحديد مراكز المسؤولية البيئية: يقصد بها أي تنظيم غدارة يمثل وحدة مستقلة مختصة بالقيام بالوفاء بالمتطلبات البيئية للمؤسسة و لها سلطة اتخاذ القرارات الكفيلة بتنفيذ تلك المتطلبات في حدود الموارد البيئية الموضوعة تحت تصرفها ، و تتطلب عملية تقييم الأداء ضرورة تحديد مراكز المسؤولية البيئية موضع التقسيم و المؤشرات البيئية لكل مركز و مختلف أهداف المؤسسة الاقتصادية و البيئية.

¹ - أسماء عبد القادر الطاهر، (مرجع سابق)، ص 106

² - زكريا طاحون، (مرجع سابق)، ص 112

³ - المرجع السابق، ص 217

⁴ - أسماء عبد القادر الطاهر، (مرجع سابق)، ص 108

الفرع السادس: الصعوبات التي تواجه التقييم البيئي :

كما سبق يمكن القول أن عملية الأداء البيئي تتسم بكثير من الصعوبات التي تتمثل في¹:

- 1- المسائل البيئية أو الأنشطة معقدة و صعبة التحديد الكمي
- 2- صعوبة و تعقيد مقارنة التأثيرات البيئية للمؤسسة مع أدائها
- 3- عدم وجود طريقة واحدة مقبولة تستخدم لمعيار لتقييم التأثيرات البيئية .
- 1- عدم وجود طريقة معيارية للتحرير عن الأداء البيئي .
- 2- ضعف البيانات و المعلومات البيئية و عدم كفايتها.
- 3- صعوبة مقارنة الأداء البيئي بين المؤسسات و ذلك لاختلاف الأداء الاقتصادي لها .

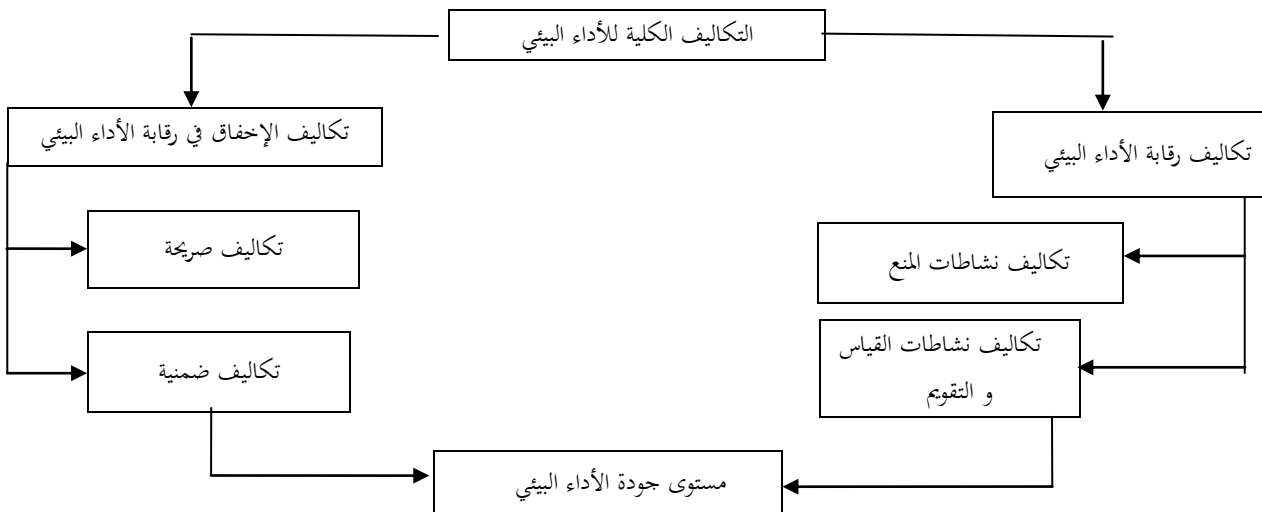
المطلب الثالث: تكاليف الأداء البيئي وأثرها على الأداء المالي للمؤسسة:

إن التكاليف التي تضحي بها المؤسسة خلال ممارستها لنشاطها تؤثر على أدائها المالي، حيث أنها تسعى لتحقيق أداء مالي جيد عن طريق تحقيق الكفاءة، أي الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة بأقل كلفة ممكنة، وبالتالي فإن تكاليف تحقيق الأداء البيئي كغيرها من التكاليف تؤثر على الأداء المالي للمؤسسة.

الفرع الأول: تكاليف الأداء البيئي:

ويوضح الشكل التالي تكاليف أنشطة الأداء البيئي البيئية:

الشكل رقم(02-04) التكاليف الكلية للأداء البيئي



المصدر: أمين السيد احمد لطفي، (مرجع سابق)، ص

¹ - المرجع السابق، ص 110

من خلال الشكل يتبين لنا أن التكاليف البيئية تنقسم من حيث أنشطة الأداء البيئي إلى مجموعتين هما¹:

1- تكاليف رقابة الأداء البيئي: تتمثل في جميع التوضيحات التي تتحملها المؤسسة لأجل منع وتقليل الآثار الضارة بالبيئة وتجنب حدوثها، وكذلك تكاليف الأنشطة التي تهدف إلى متابعة وقياس المصادر المختلفة للأضرار البيئية، والتقليل منها أولاً بأول.

- تكاليف المنع: تشمل تكاليف الأنشطة التي تصمم خصيصاً للعمل على تجنب حدوث آثار سلبية على البيئة؛
- تكاليف أنشطة القياس والتقييم: تتمثل في تكاليف الأنشطة التي تهدف إلى متابعة المصادر المختلفة للإضرار البيئية، وقياسها والتقرير عنها أولاً بأول.

2- تكاليف الفشل في رقابة الأداء البيئي: وتشمل جميع التوضيحات التي تتحملها المؤسسة بهدف إزالة وعلاج الأضرار البيئية التي نتجت عن أنشطتها ولم تستطع المؤسسة منعها من خلال أنشطة رقابة الأداء البيئي.

- تكاليف صريحة: مثل التعويضات والغرامات وتكاليف معالجة المخلفات وغيرها،
- تكاليف ضمنية: المترتبة على ضعف على مستوى الأداء البيئي للمنشأة.

الفرع الثاني: اثر تكاليف الأداء البيئي على الأداء المالي للمؤسسة

من الناحية الاقتصادية البحتة تعمل المؤسسة على خفض التكاليف وزيادة العائد ، أي بمعنى آخر تعظيم الربح الذي يمكن تحقيقه عن طريق خفض التكاليف الإنتاجية إلى أقصى حد ممكن ، وقد أدى هذا النمط إلى إحجام صناعات كثيرة عن الإنفاق على معالجة مخلفاتها ، أو اتخاذ تدابير أخرى للحد من التلوث الناتج منها خفضاً للتكاليف الإنتاجية ، وهذا مهما كان له من آثار ضارة في البيئة وصحة الإنسان حيث اعتمدت المؤسسة على تطبيق المعادلة الآتية في حساب التكلفة والعائد²:

$$\text{العائد من بيع المنتجات} = \text{تكاليف العمالة} + \text{تكاليف المواد الأولية} + \text{تكاليف المصاريف الصناعية غير المباشرة} = \text{الربح أو الخسارة}$$

ولتجنب المشاكل البيئية وضعت الدول الصناعية القوانين والإجراءات المختلفة للحد من طرح المصانع لمخلفاتها إلى البيئة الخارجية ، وفي ضوء هذا اضطرت صناعات كثيرة إلى إنفاق مبالغ كبيرة لمعالجة المخلفات أو تركيب أجهزة للحد من التلوث ، مما أدى إلى حدوث إرتفاع كبير في تكاليف الإنتاج ، و أصبحت المعادلة السابقة كالآتي :

$$\text{العائد من بيع المنتجات} = \text{تكاليف العمالة} + \text{تكاليف المواد الأولية} + \text{تكاليف المصاريف الصناعية غير المباشرة} + \text{تكاليف الأداء البيئي} = \text{الربح أو الخسارة}$$

¹ - امين السيد احمد لطفي، (مرجع سابق)، ص50

² - عبد الرزاق قاسم شحادة، (مرجع سابق)، ص 283

ونظرا لزيادة تكاليف الإنتاج بهذه الصورة معناها انخفاض العائد لحاجات مؤسسات كثيرة إلى زيادة منتجاتها و أسعارها للحفاظ على الربحية (أصبح المستهلك هو الذي يتحمل هذه التكاليف)

واليوم بدأت العديد من المؤسسات تقتنع بضرورة التعامل مشكلة التلوث بأسلوب موضوعي يتجنب التزمت والمبالغة في نتائج التلوث من جهة ، ومن جهة أخرى يتجنب التساهل في معالجة المشكلة ، عن طريق جعل التلوث أحد العناصر التي تدخل تكاليفها ضمن نفقات الإنتاج ، ووجدت صناعات كثيرة أن تكاليف الحد من التلوث هي في الواقع استثمار يحقق مكاسب مادية وسوقية كبيرة.

لقد وضح جليا عندما قامت مؤسسات كثيرة في الدول المتقدمة بالإففاق على رفع كفاءة الاستخدام الطاقة في الصناعة ، تحقيق أرباح كثيرة نتيجة لخفض كميات الطاقة المستخدمة (توفير كبير في فاتورة الطاقة) فضلا عن خفض ملموس في كميات الملوثات الناتجة عن نشاط هذه المؤسسات (توفير في نفقات الحد من التلوث) .

وعلى الرغم مما تم ذكره سابقا إلا أن التطبيقات الحاسوبية حتى وقتنا الحاضر تقوم على افتراض ضمني هو أن المؤسسة غير مسؤولة بيئيا أ اجتماعيا ، وهذا ما أدى لمزيد من البحث الذي يستهدف اهتمام المحاسبين بالدور الذي يمكن أن تؤديه الوظيفة الحاسوبية ، من حيث توفير المعلومات الخاصة بالأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية ، واستندت هذه الدعوة للمبررات الآتية :

أ- التحول نحو الاتجاه الذي يدعو إلى تكلفة المحافظة على البيئة وحمايتها ضمن تكلفة الإنتاج ، مما يؤدي إلى دخول التكاليف البيئية و الاجتماعية في دائرة الوظيفة الحاسوبية .

ب- قبول المحاسبة تفويض المجتمع لها بحماية موارده يحتم عليها تطوير أساليبها لتوفير المعلومات كي تؤخذ في الحسبان عند اتخاذ قرارات استغلال هذه الموارد وتعميم ومتابعة هذا الاستغلال .

ج- الدعوة المستمرة إلى أن يكون التقدير عن المعلومات البيئية والاجتماعية جزءا من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ومنه فإنه لكي تلي المحاسبة المالية لوظيفتها الأساسية في إعلام الأطراف الداخلية ز الخارجية بمحصلة الأداء الاقتصادي والاجتماعي و البيئي للمؤسسة بشكل عادل فإن عليها إعادة النظر في بعض مفاهيمها و فروضها ، هذا يلقي على الوظيفة المالية والمحاسبية إجراء التغيرات اللازمة في نظم التكاليف و تطويره بما يجعله يشمل الجوانب المالية و الاقتصادية لأداء التكاليف البيئية كلها ، وضرورة تحليل الأداء البيئي لإحداث المؤسسة وبيان انعكاس ذلك على تكاليف الإنتاج و أسعار البيع و بذلك فإن تحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي وتحديد و قياسها بصورة صحيحة وتحميلها على النشاطات المسببة لها ثم المنتجات ، يسهم في التحديد الصحيح لتكلفة هذه المنتجات ، ومن ثم تحديد المقابلة السليمة بين إيرادات المنتجات وتكاليفها ، وهذا بدوره يسهم في ترشيد قرارات التسعير ، ومنه إلى زيادة أرباح المؤسسة وحصتها السوقية على المدى الطويل .

ومنه فإن الاهتمام بدراسة تكاليف الأداء البيئي و قياسه يساعد في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الذي يؤثر بدوره في تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة ، ويحسن أيضا سمعة المؤسسة ، ومن ثم تحسين قيمتها و تعظيمها .

وعلى العكس فإن عدم اهتمام المحاسب بدراسة عناصر تكاليف الأداء البيئي و حصرها و قياسها ، أو عدم القياس المحاسبي الصحيح لهذه التكاليف يؤدي إلى :

- 1- تدني مستويات جودة الأداء البيئي ، وهذا يترتب عليه تحمل تبعات قانونية و اجتماعية تتمثل في الغرامات و الحرمان من الحوافز الاستثمارية التي تمنحها الدولة للمؤسسات الملتزمة بجودة الأداء البيئي .
- 2- تراجع المقدرة التنافسية و الأداء السوقي للمؤسسة مع ارتفاع في الإنتاج نتيجة الاستخدام غير المرشد للمدخلات، و استخدام مدخلات و طرائق إنتاج غير آمنة و ملوثة للبيئة .
- 3- اتخاذ قرارات غير رشيدة في مجال تسعير المنتجات و اختيار طرق إنتاج و طرق للتصرف في مخلفات الإنتاج .

الفرع الثالث: النسب والمؤشرات التي تعبر عن التكاليف الكلية للأداء البيئي

ومن أهم النسب والمؤشرات التي يمكن أن تعبر عن التكاليف الكلية للأداء البيئي وتعكس مدى اهتمام المؤسسة به "نسبة ما انفق على أبحاث تقليل التلوث إلى ميزانية الأبحاث- نسبة تكاليف حماية البيئة من التلوث إلى تكاليف الإنتاج - نسبة تكاليف حماية البيئة من التلوث إلى الإيرادات السنوية للنشاط الجاري - نسبة التكاليف الرأسمالية لحماية البيئة إلى إجمالي تكاليف حماية البيئة - نسبة التكاليف الرأسمالية لحماية البيئة إلى إجمالي التكاليف الرأسمالية للمنشأة - نسبة تكاليف حماية البيئة الداخلية (بيئة العمل) إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة - نسبة تكاليف حماية البيئة الخارجية (البيئة المحيطة بالمنشأة) إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة - نسبة التكاليف الإلزامية لحماية البيئة إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة، نسبة التكاليف الاختيارية لحماية البيئة إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة"¹.

ويمكن شرح كل نسبة كما يلي:

- أ- نسبة ما انفق على أبحاث تقليل التلوث إلى ميزانية الأبحاث: تبين هذه النسبة مدى اهتمام المؤسسة بتطوير وسائلها في حماية البيئة، وذلك من خلال التكاليف أبحاث التقليل من التلوث، وكلما كانت كبيرة كلما دل أكثر على اهتمام المؤسسة بتحسين أدائها البيئي.
- ب- نسبة تكاليف حماية البيئة من التلوث إلى تكاليف الإنتاج: تبين هذه النسبة قيمة تكاليف حماية البيئة مقارنة بتكاليف الإنتاج، فيجب على المؤسسة تحقيق الكفاءة وذلك بالاستخدام الأمثل للمواد، وتبين أيضا كفاءة الأداء البيئي باستخدام موارد المؤسسة بأقل تكلفة.
- ج- نسبة تكاليف حماية البيئة من التلوث إلى الإيرادات السنوية للنشاط الجاري: هذه النسبة تبين مدى كفاءة الأداء البيئي وأثره على مردودية المؤسسة.
- د- نسبة التكاليف الرأسمالية لحماية البيئة إلى إجمالي تكاليف حماية البيئة: تبين نسبة التكاليف الرأسمالية و هي اهتلاكات الاستثمارات البيئية، من إجمالي تكاليف حماية البيئة، كلما كانت أصغر كان هذا أحسن، حيث تدل على أن اهتلاك الاستثمارات البيئية لا تتهلك بسرعة ومنه تكون لها مدة حياة أطول.
- هـ- نسبة التكاليف الرأسمالية لحماية البيئة إلى إجمالي التكاليف الرأسمالية للمنشأة: تبين هذه النسبة اهتلاكات الاستثمارات البيئية مقارنة بإجمالي اهتلاكات الاستثمارات للمؤسسة، كلما كانت نسبة أكبر كلما دل ذلك على اهتمام المؤسسة بالإففاق لتحقيق أداء بيئي جيد.

¹ - غادة منصور غوث، أهمية استخدام مقاييس الأداء غير المالية لزيادة فعالية دور المحاسبة الإدارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة، مذكرة ماجستير في المحاسبة، غ منشورة،

- و- نسبة تكاليف حماية البيئة الداخلية (بيئة العمل) إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة: تبين هذه النسبة مدى اهتمام المؤسسة بتحقيق بيئة عمل داخلية محافظة للبيئة، فكلما كانت كبيرة كلما دل على اهتمام المؤسسة بتحقيق أداء بيئي داخلي جيد.
- ز- نسبة تكاليف حماية البيئة الخارجية (البيئة المحيطة بالمشأة) إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة: تبين هذه النسبة مدى اهتمام المؤسسة بحماية البيئة الخارجية المحيطة بها، فكلما كانت كبيرة كلما دل على اهتمام المؤسسة بتحقيق أداء بيئي خارجي جيد.
- ح- نسبة التكاليف الإلزامية لحماية البيئة إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة: تبين هذه النسبة سلوك المؤسسة نحو البيئة هل هو إلزامي أو اختياري، كلما ارتفعت هذه النسبة كلما دل ذلك على أن المؤسسة لها نحو البيئة الزامي.
- ط- نسبة التكاليف الاختيارية لحماية البيئة إلى التكاليف الكلية لحماية البيئة: تبين هذه النسبة سلوك المؤسسة نحو البيئة هل هو إلزامي أو اختياري، كلما ارتفعت هذه النسبة كلما دل ذلك على أن المؤسسة لها نحو البيئة اختياري.

المطلب الرابع: تقارير الأداء البيئي وأثرها على الأداء المالي للمؤسسة

يتم إعداد تقارير دورية توضح الأنشطة البيئية التي يتم إنجازها خلال الفترة الماضية من أجل إنجاز وظيفة الرقابة و المتابعة البيئية و يحقق إعداد هذه التقارير أهداف إدارية توضح لإدارة الشركة مستوى الأداء البيئي للشركة ، كما تعتبر هذه التقارير هامة لأغراض إعلام المجتمع المحيط بالأنشطة البيئية للمؤسسة ، كما يؤدي إعداد و إصدار تلك التقارير إلى معاونة الإدارة على تحسين مستوى الأداء البيئي للمؤسسة¹

الفرع الأول: إعداد تقارير الأداء البيئي

التقرير البيئي المثالي يجب أن يسمح بإعطاء تقرير عن معلومات المؤسسة المعطاة مقارنة بمجموع الاتفاقيات أو المبادئ التي يجب احترامها².

تبين من خلال الدراسات أن هناك ثلاث اتجاهات للإفصاح عن البيانات المترتبة عن الأنشطة البيئية للوحدة هي³:

أولاً : الفصل بين التقارير المالية والتقارير البيئية : يقوم هذا الإتجاه على أساس الفصل بين المعلومات المالية و المعلومات البيئية باعتبار أن كل منهما يحقق أهداف مختلفة ، ويمكن تبويب الصور التي تمثل هذا الإتجاه في ثلاث مجموعات هي :

أ) التقارير الوصفية : هي تصف أداء المؤسسة تجاه البيئة ، و يصف هذا النوع من التقرير الأنشطة البيئية التي قامت بها المؤسسة وفاء لالتزاماتها بمسؤوليتها الاجتماعية⁴ ، ومن مميزاتة:

- إن هذا النوع من التقارير يكون محدودة الفائدة .

- صعوبة تتبع الأداء الداخلي للوحدة .

- لا يمكن استخدامه لإجراء المقارنات بين الوحدات المختلفة .

¹ - احمد فرغلي حسن، البيئة والتنمية المستدامة (الإطار المعرفي والتقييم المحاسبي)، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث، كلية الهندسة، جامعة القاهرة، 2007، ص34

² - Chantal jouanno, **La gestion environnementale**, DUNOD, Paris, 2008, p275.

³ - خليل ابراهيم رجب، دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، ص 13-14

⁴ - أسماء عبد القادر الطاهر، (مرجع سابق)، ص 111

(ب) التقارير التي تفصح عن الأنشطة ذات التأثير على المجتمع : تقوم هذه المجموعة بالإفصاح عن الأنشطة ذات التأثير على المجتمع ، وهناك عدة نماذج مقترحة لهذا النوع من التقارير ، ويرى رواد هذا الاتجاه بضرورة إعداد مثل هذه التقارير بشكل دوري و بشكل ينسجم مع القوائم المالية ، وتميز هذه التقارير بـ :

- إمكانية تحديد إجمالي تكلفة الأثر البيئي .

- إمكانية إجراء مقارنات بين الوحدات التي تعمل بنفس النشاط الإقتصادي ولنفس الفترة .

(ج) التقارير التي تفصح عن التكاليف البيئية فقط : و تشمل التدفقات النقدية الأنشطة البيئية (المبالغ التي تم إنفاقها في الرقابة على التلوث و حماية البيئة¹ ، وتميز بـ :

- توفر هذه المجموعة صور كاملة عن الأنشطة البيئية .

- إمكانية تحديد صافي الفائض أو العجز البيئي نتيجة المقارنة بين مجموع التكاليف التي تحملها المجتمع عن تلك الأنشطة و المنافع التي حققتها الوحدة للمجتمع نتيجة أنشطة الوحدة .

ثانيا : الإفصاح عن المعلومات المالية و المعلومات المترتبة ع ن الأنشطة البيئية في تقرير واحد : بحيث تصبح المعلومات ذات الأثر البيئي جزءا من المعلومات المالية و يتميز بالآتي :

- إمكانية الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأنشطة الإقتصادية والأنشطة البيئية في قائمة واحدة مما يوفر مجالا أوسع للمقارنة بين هذه الأنشطة ومن ثم يقيم أداء الوحدة بشكل سليم .

- يساعد هذا الاتجاه في تحقيق التكامل بين المعلومات المالية و المعلومات البيئية دون الحاجة إلى إجراء تعديل جوهري في النظام المحاسبي التقليدي باعتبار أن الأنشطة البيئية للوحدة تؤثر على الأنشطة الاقتصادية و بالتالي يجب أن ينعكس ذلك على القوائم المالية .

ثالثا : الإفصاح عن المعلومات البيئية فقط : ويرى رواد هذا الاتجاه بضرورة الإفصاح عن معلومات المسؤولية البيئية ضمن قوائم خاصة توجه بشكل أفضل إلى الجهات التي تطلبها فقط ، لأن الإفصاح من خلال القوائم المالية ، قد يولد ضغطا كبيرا على الوحدة الاقتصادية مما قد يجعلها تهتم بهذه الجوانب على حساب جوانب أخرى ، وهذا ما قد لا يساهم في تنمية موارد الوحدة الاقتصادية ، ومن عيوب هذا الاتجاه أن فرص تعظيم الربح لم يعد الهدف الأسمى الذي تسعى إليه الوحدة الاقتصادية على حساب مسؤوليتها تجاه المجتمع و الأضرار التي تتركها على البيئة أو على العاملين أو على المجتمع بشكل عام .

¹ - نفس المرجع السابق، ص 111

الفرع الثاني: علاقة تحسين الأداء البيئي بالأداء المالي للمؤسسات

يعتبر بعض الباحثين بان الأداء المالي هو الهدف الأهم للمؤسسة، إذ أن الأداء المالي المتفوق يعد هدف المؤسسة الأساسي، وان الأهداف الثانوية للمؤسسة يمكن تحقيقها ضمناً من خلال تحقيق الأداء المالي المتفوق، إذ يعتبر إستراتيجية مهمة يمكن للمدراء استخدامها في تحديد الأداء الكلي للمؤسسة¹

أن الأداء المالي هو الذي يعكس مجموع اداءات المؤسسة، ولهذا فان تحسين الأداء البيئي للمؤسسة سيلعب دوراً هاماً في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، وذلك من خلال تحقيق الكفاءة وذلك بالاستخدام الأمثل للموارد لتحقيق أهداف المؤسسة، وتحقيق الفعالية للوصول إلى النتائج المرغوبة، حيث أصبحت الأهداف البيئية والاجتماعية تعتبر من أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها،

فقد أصبح هناك اهتمام دولي واضح بأنظمة إدارة البيئة التي تعكس الاهتمام بمستوى الأداء البيئي، مع ذلك غير أن الاهتمام بأنظمة إدارة البيئة لم يصل للمستوى المطلوب نتيجة لنقص الوعي الكافي بفوائد تطبيق هذه الأنظمة وبسبب نقص الكفاءات القادرة على تطبيق أنظمة بيئية جيدة.

ومن خلال التأكيد على حسن الأداء البيئي و توثيقه باستمرار، توفر مثلاً مجموعة ISO14000 للمؤسسات التي تعتمد عليها فوائد متعددة منها:

- ترشيد استهلاك الطاقة و الموارد الطبيعية وهذا ما يؤدي إلى خفض التكاليف؛
 - التوافق مع القوانين و التشريعات البيئية مما يقلل من الوعاء الضرائب الذي تتحمله المؤسسة وفقاً لمبدأ " الملوث يدفع"؛
 - الفائدة الملمحة بمنتجات الشركة و خدماتها؛
 - تحسين قنوات الاتصال بين الشركة والجهات الحكومية المتخصصة؛
 - تحسين صورة الشركة و أداءها البيئي مما يزيد من سمعتها الحسنة؛
 - اكتساب تقدير و اعتراف الجهات العالمية مما يفتح أسواق التصدير؛
 - تحسين الأوضاع البيئية للموظفين للعمل في بيئة نظيفة و آمنة و خالية من الملوثات؛
 - رفع وزيادة الوعي بالبيئة لدى كل العاملين بالشركة؛
 - زيادة الأرباح الناتجة عن الفوائد السابقة؛
 - تحسين الوضع البيئي في الدولة وفي العالم ككل.
- ومن الفوائد الهامة التي يحققها الالتزام بالإدارة البيئية -ولاسيما إدارة النفايات الصناعية الصلبة- تحقيق فرص حقيقية لتقليل كلفة العمل، ومن ذلك: تخفيف حجم النفايات و كلفة تداولها ومعالجتها، وإعادة استخدام بعض النفايات أو تسويقها و استعادة بعض ثمنها، و ترشيد استخدام الطاقة و المواد الأولية المستهلكة و تشجيع البحث عن تقنيات أنظف و أقل استهلاكاً للطاقة و الموارد، وتقليل فترة الأعطال من خلال المراقبة و التوثيق².

¹ - وائل محمد صبحي وآخرون (مرجع سابق)، ص 42

² - تليلي سورية، (مرجع سابق)، ص 62

قام العالم Paul de Bocker بالتعاون مع L'ADEME، بإنجاز دراسة حول تكاليف و أرباح إنشاء نظام الإدارة البيئية (SME) حسب الأيزو 14001، وذلك بإجراء دراسة في أكثر من مئة مؤسسة مختلفة الأحجام مصادقة عليه، في الفترة 1999-1998.

وقد ظهر بوضوح أن إنشاء نظام الإدارة البيئية في عمل خطة مالية صارمة يعطي أرباحاً مباشرة، هذه النتيجة العامة المثبتة على نطاق واسع بتجربة ميدانية، والأكثر موثوقية من دراسة الحالة، تم فيها الأخذ بعين الاعتبار تكاليف شهادة 52 مؤسسة حاصلة على الأيزو في العينة المدروسة (وبقية المؤسسات في طريق الحصول على الأيزو 14001)، أثبتت وجود أرباح مالية غير مباشرة وأرباح غير مالية، ومنه يمكن القول أن إنشاء نظام الإدارة البيئية هي صفقة جيدة¹.

باستخدام التحليل المقارن للأداءات المالية المغطاة في المؤسسات، أثبتت الدراسة بوضوح أن المؤسسات التي لها الأيزو 14001 لها آداءات أفضل من خلال مايلي:

- إنتاجية أحسن (رقم أعمال يزيد عن 60% وقيمة مضافة تزيد عن 42% تكون أعلى مقارنة بمؤسسات في نفس القطاع)؛
- المزيد من رؤوس الأموال؛
- العملاء يدفعون بشكل أسرع².

وقد قام البنك الدولي بدراسة رد فعل سوق الأوراق المالية في الأرجنتين وشيلي والفلبين والمكسيك، وأثر الأداء البيئي عليها. وقد أظهر تقرير البنك أن سعر السهم في هذه البلدان ارتفع بمعدل 20% عندما تم الاعتراف البيئي الجيد للشركات المصدرة للأسهم، و أنه ينخفض بمعدل 15% استجابة لشكاوى المواطنين المتضررين من التلوث.

و ينتهي تقرير البنك الدولي إلى أن الإعلان عن المعلومات الموثقة بشأن الأداء البيئي يمكن أن يؤثر بصورة مباشرة على أداء الشركات و قدرتها على تحقيق الأرباح و سمعتها من خلال و سمعتها من خلال الأسواق المالية حتى عندما يكون من الصعب التصدي لهذه الشركات بصورة مباشرة من خلال النظم و اللوائح الرسمية³.

من خلال ما سبق نجد أن يمكن الاتفاق على إمكانية جني أرباح و سمعتها من خلال الالتزام بالأداء البيئي الجيد، إلا أن هذه النظرة تغيرت فيما بعد حيث توصل بعض الكتاب إلى أنه ليس بإمكان كل الشركات جني أرباح من مجرد تطبيق آليات و تقنيات التصنيع و الإنتاج البيئية، ففي الواقع ستجد بعض هذه الشركات أن تكاليف الالتزام البيئي تشكل أعباء اقتصادية مرهقة فعند اتخاذ المنشأة قرار بتبني تقييم التأثيرات البيئية، قد يؤدي هذا إلى تخفيض ربحية المنشأة وذلك بسبب المصاريف والأعباء الإضافية التي تتحملها المنشأة في سبيل التعويض عن الأضرار التي ألحقتها بالبيئة والمحيط، إن هذه المصاريف ستحمل للمنتج النهائي، و هذا سيخفض ربحية المنشأة الملتزمة بيئياً، باعتبار أن المنشآت المنافسة غير ملتزمة بيئياً، ولا تتحمل أعباء و مصاريف بيئية ومن أمثلة هذه المصاريف: تركيب معدات وأدوات رقابة التلوث لضمان حماية البيئة وصون مواردها⁴.

¹ - Chantal Jouanno, *La gestion environnementale*, DUNOD, Paris, 2008, p145.

² - Chantal Jouanno, *La gestion environnementale*, DUNOD, Paris, 2008, p146.

³ - امين السيد احمد لطفي، (مرجع سابق)، ص 314

⁴ - تليلى سورية، (مرجع سابق)، ص 63

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل الإلمام بجزئيات وتفاصيل التكاليف البيئية للمؤسسات الاقتصادية عموماً، وذلك استناداً للأعمال والدراسات السابقة، حيث توصلنا إلى أن التكاليف البيئية عبارة عن جميع المصروفات والالتزامات النقدية التي تصرف على كل ما من شأنه أن يؤدي للمحافظة على النظام البيئي، وما يثبت التزام المؤسسة بالمعايير الخاصة بحماية البيئة، وأن قياس التكاليف البيئية يمكن المؤسسة من إعداد تقارير مالية يستفيد منها مختلف المتعاملين مع المؤسسة.

كما تناولنا مفهوم الأداء عموماً إذ يعبر على قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها طويلة الأجل ومدى قدرتها على استغلال مواردها نحو تحقيق الأهداف المنشودة، وبيننا تنوع الأداءات في المؤسسة، وتفصلنا في كل من الأداء المالي من جهة الذي يعتبر أهم أهداف المؤسسة وأنه كمفهوم يعتمد على عملية التحليل المالي التي تعرف على أنها سلسلة الأساليب المالية التي يمكن استخدامها، منا جل تحديد قوم المؤسسة أو ضعفها، إذ أن الأداء المالي الجيد للمؤسسة يؤدي إلى تعظيم قيمتها، و الأداء البيئي من جهة أخرى والذي يقصد به كل النشاطات والعمليات التي تقوم بها المؤسسة سواء بشكل إجباري أو اختياري، من شأنها منع الأضرار البيئية الناتجة عن نشاطها.

ثم توصلنا إلى أثر تكاليف الأداء البيئي الجيد على الأداء المالي، إذ تبين جلياً لنا من خلال الدراسات السابقة أن قيام المؤسسة بالإفناق على رفع كفاءة الاستخدام يحقق أرباحاً كثيرة، وذلك نتيجة لخفض الطاقة المستخدمة وخفض كميات الملوثات الناتجة على نشاط هذه المؤسسات، ومنه توفير في تكاليف الحد من التلوث، حيث أن تحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي وتحديد قياسها بصورة صحيحة ووضعها في تقارير، وتحميلها على النشاطات المسببة لها ثم المنتجات، يسهم في التحديد الصحيح لتكلفة هذه المنتجات، ومن ثم تحديد المقابلة السليمة بين المنتجات وتكاليفها، وهذا بدوره يساهم في ترشيد قرارات التسعير، ومنه غالى زيادة أرباح المؤسسة وحصتها السوقية على الطويل.

وبذلك فإن الاهتمام بدراسة تكاليف الأداء البيئي وقياسه يساعد في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، الذي يؤثر بدوره في تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة، ويحسن سمعة المؤسسة، ومن ثم تحسين قيمتها وتعظيمها.

الفصل الثالث:

دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات

الآبار

تمهيد:

في ظل تزايد الوعي لضرورة حماية المصادر الطبيعية ومنعها من التلوث، وتسابق المؤسسات لتبني نظام الإدارة البيئية، فإن المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP) بذلت في السنوات الأخير جهودا من أجل تحسين الأوضاع البيئية، والمساهمة في حماية البيئة، وسعيها للحصول على شهادة الآيزو 14000 عن طريق تبنيها سنة 2008 لنظام الإدارة البيئية.

إن دمج المؤسسة للبعد البيئي، ورغبتها في تحقيق أداء بيئي جيد يرضي جميع الأطراف، جعلها تدفع تكاليف لمعالجة الآثار البيئية الناتجة عن ممارستها لنشاطها، وهذا ما أثر على وضعها المالي.

بعدما تطرقنا في الفصلين السابقين إلى الأسس النظرية للقياس المحاسبي للتكاليف البيئية، وللأداء المالي من خلال عرض المؤشرات المالية الأكثر استخداما في تقييم أداء المؤسسة، والتعرف على حقيقة الوضع المالي لها، سنحاول في هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على أرض الواقع، حيث سنحاول قياس التكاليف البيئية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وأثرها على الأداء المالي والتعرف على حقيقة الوضع المالي لها، ومن أجل الوصول إلى هذا الهدف قسمنا هذا الفصل إلى أربع مباحث، سنقوم في المبحث الأول بالتعريف بالمؤسسة محل الدراسة، وفي المبحث الثاني سنتطرق إلى التعرف على كل من مديرية حماية البيئة ومديرية الصحة والأمن والبيئة، وسنقوم في المبحث الثالث بالتعرف على نظام الإدارة البيئية المعتمد في المؤسسة ونقوم بالقياس المحاسبي للتكاليف البيئية ثم نحاول تقييم أدائها بالبيئي، أما المبحث الأخير فنسوق بتقييم الأداء المالي لكل من المؤسسة ومديرية حماية البيئة والتعرف على تأثير تكاليف الأداء البيئي على الأداء المالي للمؤسسة.

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

يعتبر مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (ENSP) من أهم المؤسسات العاملة في القطاع البترولي في الجزائر، لما لها من خبرة طويلة في مجال الخدمات البترولية، وفي هذا المبحث سوف نعرض تقديم عام حول المؤسسة بصفة عامة، ونقوم بدراسة نشاطها من خلال هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: تقديم عام للمؤسسة

إن مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (م.و.خ.آ) هو واحد من أهم الفروع الإستراتيجية المنبثقة عن المؤسسة الأم سوناطراك، حيث يزاول نشاطه في المجال البترولي أين تكمن مهمته الأساسية في توفير خدمات ذات طابع بترولي.

الفرع الأول: نشأة و تعريف المؤسسة

المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (E.N.S.P) شركة فرعية من سونا طراك 100%، هي مجموعة تميزت بقدر هام من المعرفة والخبرة التي دامت أكثر من ثلاثين سنة في الخدمات التقنية الضرورية في عملية التنقيب، الاستغلال، وإنتاج المحروقات. أنشأت المؤسسة في 1 أوت 1981 المنبثقة من تجديد البنية لقطاع الطاقة والصناعات البتر و كيميائية. ونظرا لتنوع وتعدد النشاطات لهذه الشركة أوجب عليها إعادة تنظيم إلى وحدة اقتصادية للخدمات والتي هي مديرية العمليات (E.N.S.P) حيث تغطي مساحة كبيرة من الخدمات التي تدخل ضمن عمليات التنقيب والاستغلال وإنتاج المحروقات وكل الخدمات الموجهة منها تحظى بنتائج إيجابية.

وفيما يلي الإطار الإعلامي والشكلي للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار:

❖ التسمية: المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار: (م . و . خ . آ * E.N.S.P)

❖ الشركة الأم: سونا طراك 100%

❖ الشكل القانوني: مؤسسة اقتصادية ذات طابع خدماتي.

❖ رأس مال المؤسسة: 8.000.000.000 دج

الفرع الثاني: أهداف المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

في سياق الإعلان عن مشروع إعادة هيكلة قطاع المحروقات في سنوات الثمانينات، كان مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار قد أفصح حينها عن أهدافه المسطرة، ووضع مجموعة من الإستراتيجيات لتحقيقها.

تمثل أهداف المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار فيما يلي:

- الهدف الرئيسي الذي تتمحور حوله السياسة العامة للمجمع، يتلخص في بحث كل الكيفيات الممكنة التي من خلالها يستطيع المجمع تلبية رغبات ومتطلبات زبائنه بصفة دائمة وناجعة، على أساس أنها تمثل انشغاله المحوري، سعياً وراء هذه الغاية، فلقد أثبت مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار التزامه ببلوغ مستوى عال الأهمية من حيث حسن الأداء في مجال نشاطه؛

- تعزيز طاقاته المختلفة؛

- اكتساب خبرات تمكنه من مواجهة تحديات القرن؛

- تبنينه لإستراتيجية تطمح إلى تمديد رقعته الجغرافية على نطاق واسع خارج التراب الوطني لممارسة نشاطاته على مستوى دولي معتمداً في ذلك على انتهاز طريق شراكة واعدة؛

بحلول سنة 2010، تسنى لمجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار أن يقطع شوطاً كبيراً فيما يخص عامل "الخبرة" التي تعود عوامل اكتسابها أساساً إلى فترة تجاوزت 30 سنة من العمل المتواصل بفضل الجهود المكثفة من طرف عماله.

فالصورة المعاصرة لمجمع م.و.خ.آ جعلته متميزاً تماماً عما كان عليه بالأمس، فلقد استمرت المؤسسة في الإقدام على إثراء محفظة نشاطاتها كماً وكيفاً، لتصل اليوم إلى تشكيلة متنوعة من الخدمات البترولية يتجاوز عددها 35 خدمة بترولية.

إن قدرة المجمع على الإلتقان والتحكم في أداء خدماته وكذا الوفاء بالتزاماته إزاء عملائه بفضل نوعية موارده البشرية خصوصاً على الصعيد العملي، تجعله في موقع تنافسي ملائم في قطاع المحروقات بالجزائر.

الفرع الثالث: استراتيجيات المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

من منطلق نظرة ذات بعد استراتيجي، تعتبر مساندة المؤسسة الأم سوناطراك كمحور أساسي دائم، تركز عليه السياسة العامة لمجمع م.و.خ.آ حتى يتمكن من ضمان نموه وتطوره الحيوي بصفة متكاملة وفقاً لما تقتضيه مصلحة الاقتصاد الوطني. مما يعني الاستفادة من مرافقة حليف استراتيجي فعال يدعم ويدفع عملية تنفيذ الخطط المرسومة بغرض تطوير وتوسيع نشاطات مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار لتكتسي في المستقبل بُعداً دولياً.

إن متطلبات محيط المؤسسة الخارجي وكذا تقلباته المستمرة أجبرت المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار على مراجعة تنظيمها الداخلي و تكييفه حسب المتغيرات الجديدة.

لذلك فقد عرف التنظيم العام للمجمع في السنوات الأخيرة عدة تحولات جذرية (تكتلات وتحالفات إستراتيجية تحولت إلى فروع رسمية، نشاطات نُقلت وأخرى استحدثت، ...).

ما شهدته م.و.خ.آ سنة 2007، يعتبر كأكبر تغير هيكلية (تبنى هيكل تنظيمي جديد) أدى إلى ظهور عدة مديريات جديدة وفقا لما تقتضيه إستراتيجية التوسع التي تبناها مجمع م.و.خ.آ منذ سنوات مضت.

اكتساب مرونة في التسيير والمحافظة عليها، دعم المزايا التنافسية للمؤسسة و تحسين الإنتاجية، تبقى كلها كمحاور أساسية للركيزة التي يقوم عليها تنظيم مجمع م.و.خ.آ مع الأخذ في الحسبان أهمية التفاعلات والتداخلات بين العناصر الوظيفية المكونة للتنظيم العام.

إن الخدمات البترولية المتعددة التي تحملها محطة نشاطات مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار من جهة، بالإضافة إلى اليد العاملة المؤهلة المتواجدة على مستوى مختلف الوحدات التابعة للمجمع من جهة أخرى، كل ذلك يشكل مزايا موثقة تجعل من مجمع م.و.خ.آ عوناً إقتصادياً ذو مصداقية.

أما فيما يتعلق بالجانب التكنولوجي، فمجمع م.و.خ.آ يولي أهمية قصوى من أجل تعزيز كفاءاته أمام منافسيه، وكسب ثقة عملائه من خلال ضمان توفير خدمات بترولية ذات جودة تماشيا مع التطورات التكنولوجية المستمرة، عملياً، مجمع م.و.خ.آ لا يتوانى عن انتهاج سياسة تجديد تكنولوجي مدعوم بتخصيص عقلائي متواصل لرؤوس أموال هامة.

المطلب الثاني: التنظيم العام لمجمع (م.و.خ.آ)

يتشكل التنظيم العام لمجمع م.و.خ.آ من أربعة مستويات:

- 1- المديرية العامة
- 2- المديريات المركزية
- 3- المديريات العملية
- 4- الفروع والمساهمات

1- مهام المديرية العامة: تقوم المديرية العامة بقيادة مجمع م.و.خ.آ تبعا لأربعة محاور بحضور أعضاء التسيير الإداري:

- التوجهات الإستراتيجية الكبرى للمجمع؛
- تسيير المشاريع؛
- تسيير الموارد البشرية؛
- ضمان التنسيق.

2- مهام الإدارة العليا: يعنى بالمهام الآتية:

- دراسة الخيارات الإستراتيجية ثم تحديد التوجهات الإستراتيجية الكبرى منها ومتابعة تكريسها بما في ذلك مخطط التسيير؛ العام للمجمع؛
- إنجاز المشاريع المشتركة و تنسيقها مع الهياكل العملية للمجمع؛
- تسيير الموارد المالية؛
- إحداث الروابط والتفاعلات فيما بين وحدات المجمع.

3- الأعران الفاعلين: ينتظم الطاقم المسير كالأتي:

- المديرية العامة: تضم كل من: الرئيس المدير العام، المدير العام النائب، الأمين العام للمؤسسة والمستشارين.
- الإطارات المسيرة: يتكون هذا المستوى السلطوي من المدراء المركزيين (الإدارات الوظيفية)، المدراء العمليين (الإدارات العملية)، ممثلي المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار على مستوى فروع المجمع المؤسسة في إطار الشراكة القائمة على أساس الأسهم، بحيث يكون التمثيل بصفة: رئيس مدير عام، مدير عام نائب، مدير عام... إلخ.

4- الفروع والمساهمات

يتضمن الشركات التي نشأت في إطار الشراكة الموقعة بين المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (م.و.خ.آ) وشركائها القادمين من الخارج.

وفقا لما تنص عليه اللوائح القانونية، تتمتع هاته الفروع إلى حد معين بالاستقلالية الذاتية في تسييرها، بحيث تعتبر حصة المساهمة (أكبر أو أقل حصة مساهمة) لكل شريك الحد الذي يتم على أساسه تحديد التزامات كل طرف خاصة فيما يتعلق بتأسيير مجلس الإدارة.

❖ كل وحدة تابعة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (مؤسسة ذات أسهم)، مسؤولة عن تسيير نشاطاتها ومتابعة تنفيذ العمليات التقنية منها والتجارية، فهي معنية بتحمل مسؤولية السعي لتحقيق مجموعة من الأهداف تلخص كالأتي:

- تحسين وتطوير مستوى الأداء
- تحقيق نتائج إيجابية
- تحسين مرد ودية رؤوس الأموال المستثمرة وكذا التحكم في احتياجات تمويل رأس المال العامل حسب القدرات المتوفرة لدى كل مديرية عملية.

من أجل إضفاء صبغة الليونة على مسارات ومراحل التسيير من خلال تبني ونشر ثقافة "الشفافية" إزاء كل شريك، تم الاتفاق على بلورة النظام الداخلي المحدد لطريقة سير عمل مجمع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، بعد التنسيق الحسن الذي جسده جهود كل من مجلس الإدارة و المديرية العامة، هاته الخطوة الهامة سمحت لجميع الأطراف التوصل إلى توازن محسوس داخل مجمع م.و.خ.آ.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة

يتمثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة في وحدات عملية لأداء الخدمات المستقلة، وهذه الاستقلالية مجسدة في اللامركزية للتسيير بحيث يمكنه من استغلال مواردها البشرية.

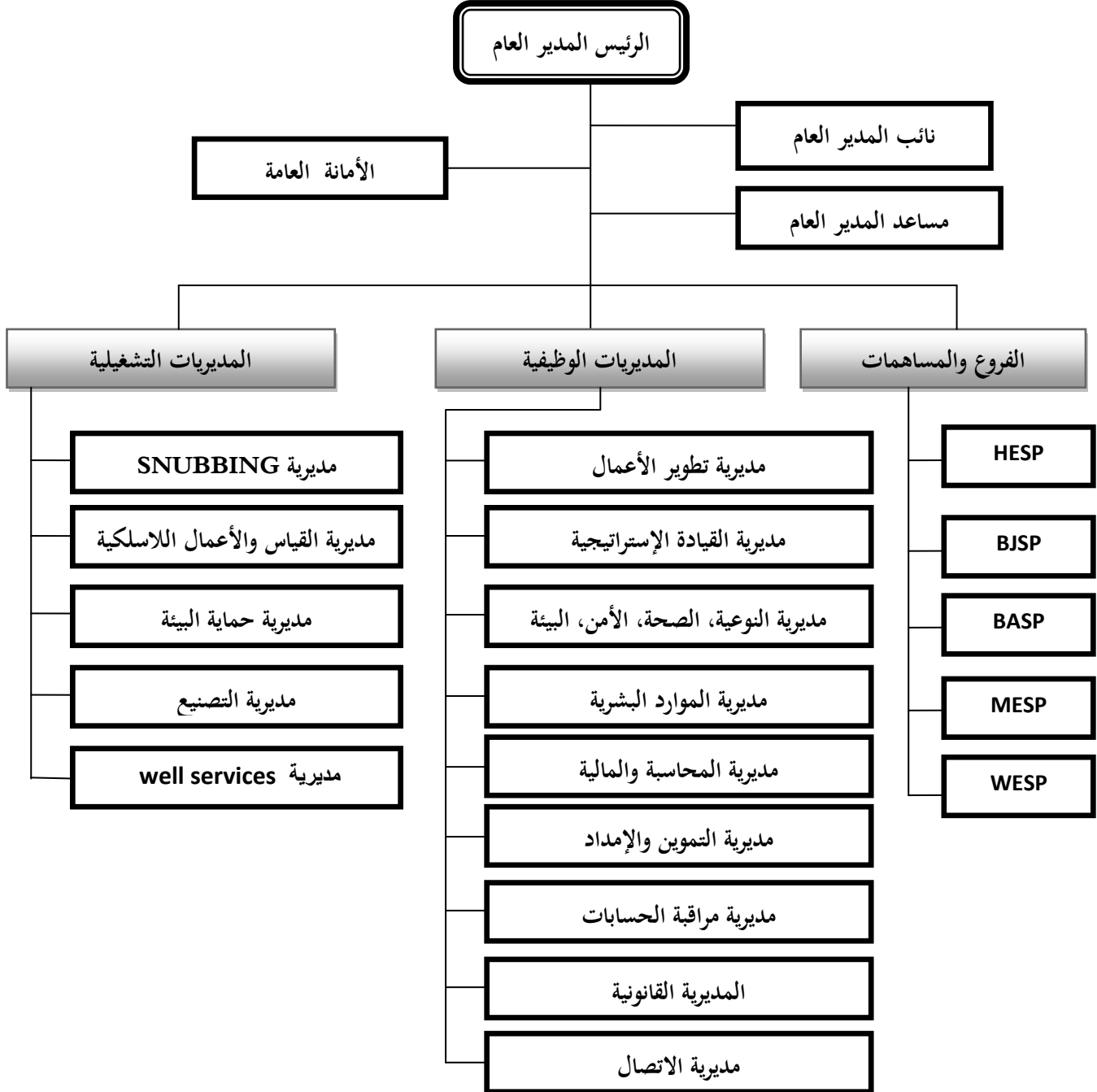
الفرع الأول: تطور الهيكل التنظيمي

ويتمثل التنظيم داخل المؤسسة أساسا في البنية التنظيمية الداخلية والتي تحتوي على عدة مصالح وقد شهدت الشركة الوطنية لخدمات الآبار بموجب القرار الصادر في : 25 جوان 2006 إعادة تنظيم كلي لمجموعة وحداتها أو ما يسمى بـ (ORGANISATIONNELLE).

وقد تلخص من هذا التغير 11 مديرية منظمة على شكل إدارات، دوائر ومصالح متعددة منها " التقنية و الإدارية " .

ليصبح اليوم الهيكل التنظيمي للمؤسسة يأخذ الشكل التالي:

الشكل رقم (03-01) الهيكل التنظيمي العام للمؤسسة



المصدر: من وثائق المؤسسة

من خلال الشكل تبين لنا أنه تبعا للإدارة فإن المؤسسة الوطنية لخدمات الأبار تتضمن المديرية التالية:

- 1- مديرية النوعية، الصحة، الحماية، البيئة (Q. H.S.E)؛
- 2- مديرية الموارد البشرية (D.R.H) ؛
- 3- مديرية تطوير الأعمال (D.B.D) ؛
- 4- مديرية القيادة الإستراتيجية (D.P.S) ؛
- 5- مديرية التموين والإمداد (D.A.L) ؛
- 6- مديرية المحاسبة و المالية (D.C.F) ؛
- 7- مديرية التصنيع (D.F) ؛
- 8- مديرية حماية البيئة (D.P.E) ؛
- 9- مديرية القياس والأعمال السلوكية (WT.WL) ؛
- 10- مديرية سنوبينغ (SNUBBING) ؛
- 11- مديرية مراقبة الحسابات (AUDIT) ؛

وقد قامت المؤسسة بإنشاء ثلاث مديريات جديدة بالإضافة للمديريات السابقة وبذلك أصبحت تضم أربعة عشر مديرية، وهذه

المديريات الجديدة هي:

- المديرية القانونية (D.J) ؛
- مديرية الاتصال (D.T) ؛
- مديرية (well services) .

بالإضافة إلى الفروع والمساهمات مع كل من:

- HESP -
- BASP -
- BJSP -
- MESP -
- WESP -

الفرع الثاني: شرح الهيكل التنظيم العام للمؤسسة:

ابتداء "بالمديرية العامة" للمؤسسة الوطنية لخدمات الأبار (E.N.S.P) تتضمن مجموع من المديريات المركزية والتي تعمل

على دعم الرئيس المدير العام في اتخاذ قراراته بمساندة من طرف المدير المساعد الذي يتمحور عمله على:

- تحقيق الأهداف التعاقدية المسطرة من طرف الرئيس المدير العام في أحسن الظروف الفعالية الاقتصادية؛
- المساهمة بالتعريف إستراتيجية المؤسسة فيما يتعلق ب: (المحيط، المهمة، المستقبل، التنظيم، التطوير،....)؛
- دعم كلي للبرامج المعلوماتية وإيجاد أسلوب اتصال ما بين الوحدات العملية.

1- مديرية الموارد البشرية (D.R.H)

تتمثل أهم وظائفها في :

- التسيير والتنسيق الذي يعمل بصورة إيجابية وفق مناهج مدروسة لكل الموارد البشرية في المؤسسة؛
- المتابعة والمراقبة في مجال أنشطة وحدات المؤسسة التي تتعلق بإدارة وتسيير الموارد البشرية؛
- العمل على التأكد من احترام وتطبيق القوانين التشريعية المتعلقة بالموارد البشرية؛
- السعي قدما على تنظيم وتأطير الحوار الاجتماعي داخل المؤسسة.

2- مديرية تطوير الأعمال (D.B.D)

تتمثل أهم وظائفها في :

- إعداد مخطط التسويق وفقا للسياسة المتبعة في المؤسسة؛
- توجيه المؤسسة نحو فرص الشراكة؛
- التأكد من صحة المعاملات ومتابعة العقود والصفقات المبرمة؛
- إعداد كل التحليل الداخلي والخارجي بغرض استخلاص نقاط الضعف ونقاط القوة للمؤسسة، لاسيما الفرص والتهديدات المرتبطة بأنشطة ووظائف المؤسسة.

3- مديرية القيادة الإستراتيجية (D.P.S)

تتحلى مهامها في ما يلي :

- تسيير وربط بصفة إيجابية لكل الموارد المتاحة؛
- التأكد من تنسيق المخططات المعدة مع وحدات المؤسسة ومدى تطابقها مع أهداف المؤسسة على المدى البعيد؛
- جمع وتحليل و تقييم مختلف تقارير العمل والتسيير في تقديمها في المدة والوقت المحدد.

4- مديرية التموين والإمداد (D.A.L)

تتلخص أشغالها في :

- تحقيق برامج التموين على المستوى الخارجي والداخلي في أحسن الظروف (تكاليف، مدة، نوعية)؛
- المساهمة في تحقيق برامج الاستثمارات المرتبطة بوسائل الإنتاج؛
- تسيير ذمت المؤسسة المالية على المدى البعيد (الاستلام، التسليم، الجرد، البيع، التنازل)؛
- تقديم كل الاحتياجات الضرورية المتعلقة بالإيواء، الإطعام، النقل؛
- إتاحة كل المواد الاستهلاكية (معدات وأدوات مكتبية، أدوات التنظيف الضرورية، معدات طبية، عتاد العمل والصيانة المخصص لجميع وحدات المؤسسة)؛
- تضمن وسيلة نقل العمال الدائمين، لاسيما الذين يعملون بصفة دورية .

5- مديرية المحاسبة و المالية (D.C.F)

إعداد التقارير المتعلقة بالمحاسبة و المالية؛

- التنسيق بين الإدارات المختلفة للمؤسسة من جهة والإدارة العامة من جهة أخرى بالسهر على تطبيق القرارات في الإطار (القانوني، المحاسبي و المالي)؛
- التأكد من سلامة استعمال حسابات المؤسسة وتطبيقها بشكل صحيح؛
- المراقبة والتسيير الدقيق للتدفقات المالية وتسجيلها وفقا لمعايير المحاسبة والالتزامات الضريبية؛

- التأكد من دقة الوثائق المحاسبية و المالية وتقديمها وفقا للمدة القانونية.

6- مديرية التصنيع (D.F)

- تصنيع وتطوير كل الأنشطة المتعلقة بوسائل التنقيب وخدمات وأشغال الآبار؛
- تحقيق برامج الصيانة لمجموع وسائل الإنجاز.

7- مديرية القياس والإعمال السلوكية (WT.WL)

من أهم أهدافها ما يلي:

- تطوير وقيادة نشاطاتها قصد تقييم وتحديد وسائل الانجاز؛
- تحقيق برامج الصيانة لمجموع وسائل الانجاز؛
- تسيير واستغلال كل الموارد المتاحة بشأن الأعمال المتعلقة بباقي المديرية التقنية.

8- مديرية سنوبيغ (SNUBBING)

- التسيير والاستغلال بصفة دائمة كل الموارد المتاحة بهدف تحقيق كل الأعمال المتعلقة بسنوبيغ؛
- قيادة وتطوير الصيانة لمجموع وسائل الإنتاج؛
- السعي إلى تحقيق البرامج، قصد تقييم وتحديد وسائل الإنجاز؛
- البحث والتدقيق في السوق بالشراكة مع المديرية العامة وهيئة التسويق بهدف إنجاز مختلف التعاقدات.

9- مديرية مراقبة الحسابات (AUDIT)

ومن أهم الأدوار التي تقوم بها هذه المديرية هي :

- العمل والحرص على تقلص البرامج السنوية لمراقبة الحسابات وذلك وفقا لإستراتيجية المؤسسة المسطرة والمعدة من طرف رجال أعمال الإدارة والإطارات؛
- التأكد من صحة المراقبة الداخلية للحسابات وذلك باحترام لكل التطبيقات والإجراءات حتى يتسنى معرفة الخلل الوظيفي ومن اتخاذ الحلول الناجحة.

10- المديرية القانونية:

وتتمثل مهامها الرئيسية في:

- الحرص على متابعة النصوص القانونية، والتأكد من أن المؤسسة تقوم بتنفيذها على أحسن وجه؛
- متابعة مختلف الدعاوي التي تقوم بين المؤسسة و الأطراف المختلفة؛
- تقوم بدور الممثل القانوني للمؤسسة في مختلف الاجتماعات القانونية.

11- مديرية الاتصال:

تتمحور مهامها الرئيسية في:

- الربط بين مختلف مراكز المسؤولية في المؤسسة؛
- الحرص على انتقال المعلومات بسرعة ودقة على مستوى الهيكل التنظيمي؛
- التطوير والتحسين المستمر لوسائل الاتصال داخل المؤسسة؛
- تحديث وسائل الاعلام لنشر الصورة الجيدة للمؤسسة.

12- مديرية well services

هي مديرية حديثة العهد وتتمحور مهامها في العمل على ضمان السير الجيد لمختلف الخدمات التي تقوم بها المؤسسة.

وستتناول كل من مديرية النوعية، الصحة، الحماية، البيئة (Q. H.S.E) و مديرية حماية البيئة (D.P.E) التي تمت على مستواهما هذه الدراسة في المبحث الموالي.

❖ الشركاء والمساهمين:

إضافة إلى المديرية المتعددة والمتفرعة عن المديرية العامة هنالك شركاء ومساهمين أجنب ووطنيين نذكر أهم المتعاملين مع المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار:

- HESP: بين مؤسستي ENSP بنسبة 51% و HALLIBURTON بنسبة 49%؛
- BASP: بين مؤسسة ENSP بنسبة 40% ومؤسسة HALLIBURTON-BAROI بنسبة 60%؛
- BJSP: بين مؤسسة ENSP بنسبة 49% ومؤسسة BJ بنسبة 51%؛
- MESP: بين مؤسسة ENSP بنسبة 49% ومؤسسة MEDES بنسبة 51%؛
- WESP: بين مؤسسة ENSP بنسبة 49% ومؤسسة WEATHRFORD بنسبة 51%.

المبحث الثاني: مديرية النوعية والصحة والأمن والبيئة (Q. H.S.E) ومديرية حماية البيئة (D.P.E)

بعد التحاقنا بالمؤسسة تم توجيهنا إلى مديرية النوعية والصحة والأمن والبيئة (Q. H.S.E) حيث أنها المسؤولة عن الإدارة البيئية للمؤسسة، ثم إلى مديرية حماية البيئة التي يتم على مستواها المعالجة المحاسبية والمالية للجوانب البيئية، وسنقوم في هذا المبحث بتقديم هذين المديريتين والتعرف على مهامهما.

المطلب الأول: تقديم مديرية النوعية والصحة والأمن والبيئة

كانت المديرية موحدة كمصلحة في مديرية العمليات، وأنشأت كمديرية مستقلة في 2008 وتضم عدة مصالح، وعلى مستوى كل مديرية توجد مصلحة خاصة بالنوعية والصحة والأمن والبيئة.

الفرع الأول: تقديم مديرية النوعية والصحة والأمن والبيئة

لقد اعتمد مجمع ENSP على سياسة صارمة في مجال الصحة والسلامة والبيئة في مختلف مجالات نشاطه، نجاحه وتحقيق أهدافه يعتمد أساسا على موارده البشرية والبيئية. لهذا تم تدرجيا وضع نظام التطوير والتحسين والمسمى بـ: "boucle d'Amélioration continue" "حلقة التحسين المستمر".

الهدف من خلال هذا النظام هو توفير خدمات ذات جودة عالية مع الامتثال الكامل لمعايير السلامة والأنظمة البيئية. ومن هنا تأتي أهمية الصحة والأمن والبيئة من قبل ENSP كجزء من مهامها، والتزامها بالتطبيق الصارم لسياسة الصحة والأمن والبيئة.

ولأن مجمع ENSP يعتبر كعضو نشط في قطاع النفط، فإنه يفتح بلا كلل من خلال هيكله المختلفة، وإنشاء نظام اتصالات داخلي وآخر خارجي مع شركائه لتتزامن مع سياسة الصحة والأمن والبيئة، وضمان التوافق مع سياسات هؤلاء الشركاء لإنجاز عملهم في أفضل ظروف السلامة وحماية البيئة.

وفي هذا السياق، وضع مجمع ENSP تقرير سنوي عن الصحة والأمن والبيئة لتقييم أداءها، وهذا ما أدى إلى وضع أهداف واضحة تبين تصميمه والتزامه فيما يخص الصحة والأمن وحماية البيئة .

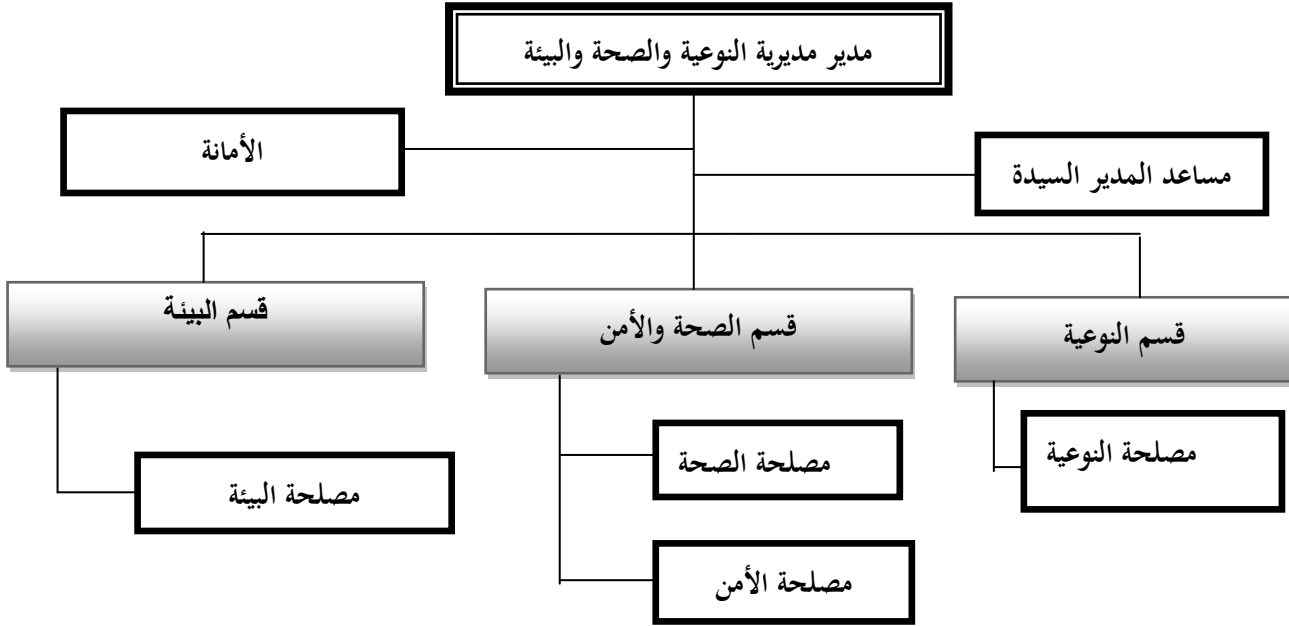
من أهم مسؤولياتها :

- السهر على تنفيذ برامج الحماية الصناعية والتي تتماشى مع السياسة المتبعة في المؤسسة، لاسيما تلك الموافق عليها عالميا والتي تدخل ضمن الحفظ والأمن (سلامة العمال، الذمة المالية، المحافظة على البيئة والحفاظ على الصحة)
- تحسين بصفة دائمة نوعية الخدمات المقدمة والعمل على إرضاء المتعاملين داخليا وخارجيا.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للمديرية

عند إنشاء المديرية تم وضع هيكل تنظيمي ليطمأنى مع مهامها ووظائفها، حيث يأخذ الشكل التالي:

الشكل رقم (02-03): الهيكل التنظيمي لمديرية الصحة والأمن والبيئة



المصدر: من وثائق المؤسسة

من خلال الشكل يتبين لنا أن الهيكل التنظيمي لمديرية الصحة والأمن والبيئة يضم ثلاثة أقسام وكل قسم له مصالحه كما يلي:

1- قسم النوعية (مصلحة النوعية)؛

2- قسم الصحة والأمن (مصلحة الأمن ومصلحة الصحة)؛

3- قسم البيئة (مصلحة البيئة).

وقد تم التبرص على مستوى قسم البيئة وستتطرق لها في المطلب الموالي.

المطلب الثاني: قسم البيئة

- المهمة الرئيسية لقسم البيئة ناتجة من أهداف السياسة العامة لمجمع ENSP، حيث أنها تحدد المبادئ التوجيهية التي من خلالها تضمن تطبيق الجوانب البيئية، والامتثال للمتطلبات التنظيمية وتطوير الثقافة البيئية، ويضم هذا القسم أربعة أفراد هم:
- رئيس قسم البيئة؛
 - رئيس مصلحة البيئة؛
 - المسئول القانوني؛
 - الرئيس التشغيلي لمصلحة الصحة والأمن والبيئة.

الفرع الأول: مهام رئيس قسم البيئة

تتمثل مهامه الرئيسية في:

- كمثل للبيئة في تنفيذ نظام الإدارة البيئية؛
- إعداد جدول الأعمال البيئي؛
- التصحيح والتحقق من الإصدارات ومن الإجراءات المتعلقة بنظم الإدارة البيئية ؛
- الفحص والموافقة على الجوانب البيئية ؛
- التصريح عن النفايات المتولدة سنويا من أنشطة وخدمات المؤسسة؛
- الموافقة على مخطط الإدارة البيئية (PME) ونشره؛
- برمجة محاكاة إدارة الأزمات وحالات الطوارئ البيئية؛
- ينسق ويشرف على أعمال موظفيها وممثلين في الهياكل التشغيلية؛
- وضع برامج التفتيش و المعاينة والتدقيق البيئي؛
- التحليل والتعليق والتقرير عن نتائج الأداء البيئي على مستوى DQHSE ؛
- إبلاغ DQHSE عن التقدم المحرز في المشاريع؛
- جدولة رفع التحفظات والشكاوى المقدمة من العملاء والموردين على العنصر البيئي؛
- المساهمة في تنمية السياسات المتعلقة بالصحة وحماية البيئة؛
- استحداث أدوات لإدارة تقييم الأداء في مجال الصحة وحماية البيئة؛
- المصادقة وضمان مراقبة دراسات الأثر البيئي المنفذة من طرف هياكل المؤسسة؛
- الحرص على امتثال الهياكل التشغيلية لقواعد وإجراءات النوعية والصحة و الأمن والبيئة في المؤسسة في تنفيذ المشاريع؛
- تحديد وتنفيذ قاعدة بيانات منتظمة عن التقدم التقني والتكنولوجي المتعلقة بالنوعية والصحة و الأمن والبيئة ؛
- تجميع موازنات حماية البيئة في الهياكل لتحسين التقييس؛
- فحص وتتبع برامج المؤسسة المساهمة في الحفاظ على البيئة على مستوى الاستقرار في مواقع التحميل؛
- توفير المعلومات والتقارير لصالح المديرية العامة.

الفرع الثاني: مهام رئيس مصلحة البيئة

وتتمثل أهم مهامه فيما يلي:

- إنجاز المراجعة البيئية الدورية؛
- إنشاء مفتشيات دورية للقاعدات (قاعدة العمل، قاعدة المعيشة) و/أو للورشات؛
- تجميع التقارير الأسبوعية؛
- ضمان التحليل البيئي؛
- تنفيذ الإجراءات اللازمة لتلبية مطالب كل من العملاء أو الموردين المتعلقة بالبيئة؛
- إنشاء مخطط الإدارة البيئية (PME) ؛
- المشاركة في المفتشيات الدورية للقاعدات المعيشية؛

الفرع الثالث: مهام المسؤول القانوني

ومن مهامه ما يلي:

- ضمان الاجتماعات القانونية؛
- إنجاز المراجعات البيئية الدورية؛
- إيصال النصوص القانونية المطبقة على المستخدمين وتقييم تطبيقاتها؛
- المشاركة وفحص عقود مديرية الصحة والأمن والبيئة؛
- إعلام وتوعية المستخدمين بضرورة احترام القوانين المعمول بها؛
- يتأسس الدعاوي.

الفرع الرابع: مهام الرئيس التشغيلي لمصلحة الصحة والأمن والبيئة

كمشارك على المستوى الهياكل التشغيلية، ورؤساء مصالح الصحة والأمن والبيئة ومساعدتهم يقومون بـ:

- توعية وتفقد قاعدة الحياة، وقواعد العمل والورشات؛
- تحديد ورصد إدارة النفايات المتولدة على مستوى مختلف الهياكل؛
- تحديد الجوانب البيئية على مستوى العمليات التشغيلية؛
- تطوير ومتابعة التقارير الأسبوعية؛
- رصد وتنفيذ مخطط الإدارة البيئية؛

- تحديث وتنظيم تطبيقات المحاكاة لإدارة الأزمات البيئية.

المطلب الثالث: مديرية حماية البيئة (D.P.E)

أنشأت هذه المديرية مع إعادة هيكلة مجمع ENSP للهيكل التنظيمي في 2007، حيث تعمل هذه المديرية على قيادة كل الأنشطة الداخلة في تنظيف الأحواض (معالجة الغاز، تسريب كل الرواسب، إزالة الزيوت)، و تطوير نشاطات تنظيف الأحواض حسب الطلبات، وكذا تحقيق برامج الصيانة لمجموع وسائل الإنجاز.

الفرع الأول: الأدوار والنشاطات التي تتولها مديرية حماية البيئة

- القيام بالتدخلات الطارئة (كالوقاية والأمن) بالإضافة إلى أشغال التلحيم (قنوات، أنابيب، خزانات) .
- حماية البيئة من الناحية التقنية وذلك باستعمال وسائل معينة وأجهزة متخصصة.
- العمل على صيانة عتاد ومعدات المؤسسة والآلات المستعملة في خدمات الآبار.
- العمل على إصلاح وتحديد الأجهزة التقنية المستخدمة في: التنقيب، الحفر، الاستخراج والتخزين.
- المراقبة المستمرة والمتكررة للآبار البترولية والأنابيب التي تعمل على نقل النفط لتفادي أي تسرب قد يشكل خطرا على البيئة مثل انفجار فجائي.
- الاستخدام الجيد للآبار البترولية وذلك بتوفير آخر المعدات والأجهزة التكنولوجية الحديثة، وترميم الآبار القديمة منها لهدف رفع القدرة الإنتاجية.

الفرع الثاني: الخصائص المادية والبشرية لمديرية حماية البيئة

تقف مديرية حماية البيئة اليوم على مهارات فنية ومهنية في مجال الحماية من الأخطار التقنية التي قد تقع أو تحدث في مجالات العمل بالمؤسسات الصناعية وخاصة البترولية منها حيث تقدم خدمات ذو أهمية بالغة في الميدان العملي والإستخراجي بناء على طلب المؤسسات المتعامل والمتعاقد معها وذلك للحد من وقوع الكوارث الممكن حدوثها.ومن بين الأمور المساعدة في ذلك أداء عمالها الذين يعملون على تحقيق الإنجازات والقيام بالمسؤوليات والوظائف الموكلة لهم حسب مجالات اختصاصهم حيث يتوفر للمؤسسة 409 موظف 50 عامل منها يشغلون المناصب الإدارية المكتنية و 359 يهتمون بالوظائف التقنية.

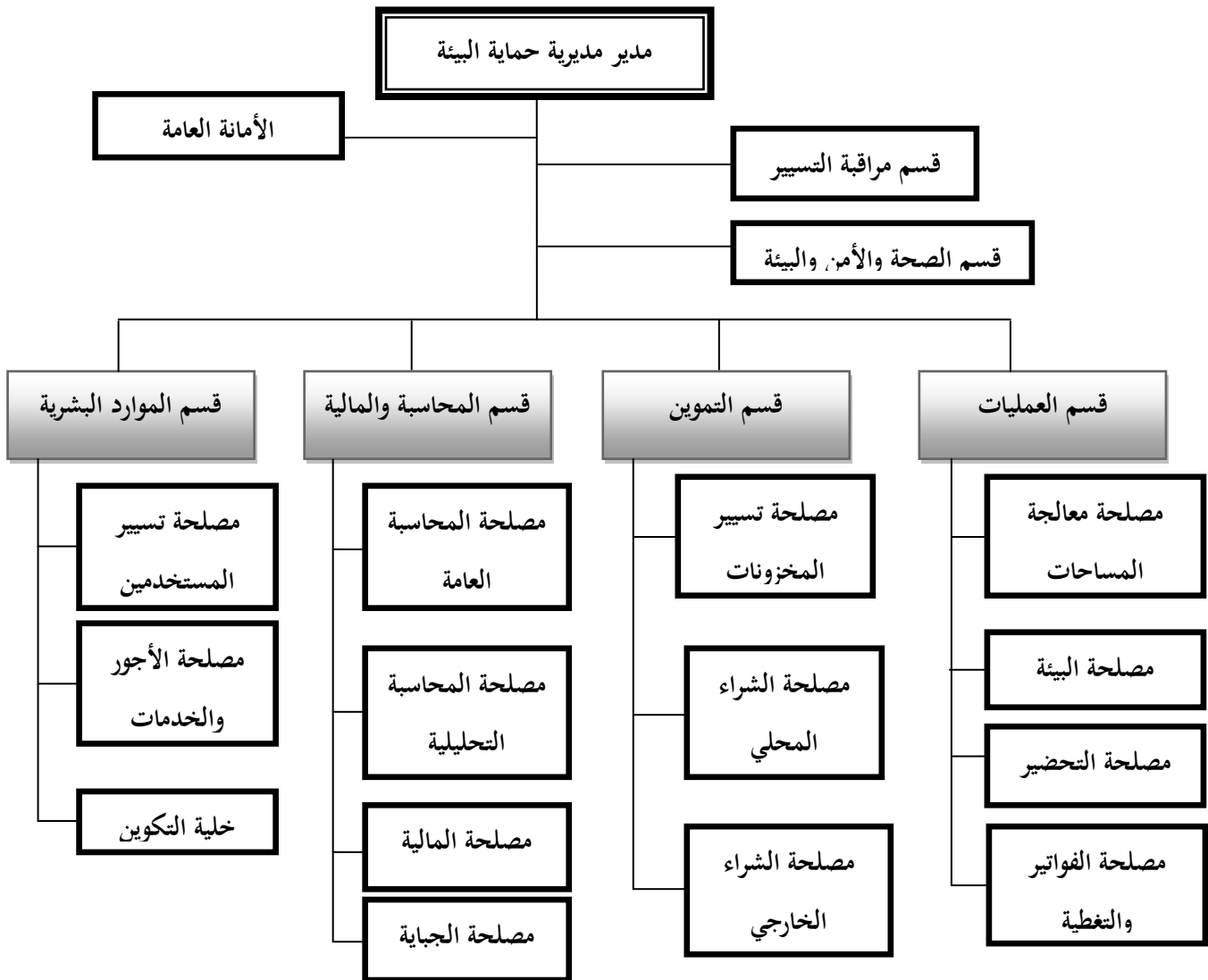
كما أن رتبة العامل حسب السلم الإداري تختلف من موظف إلى آخر فتجد: 70 إطار و 110 مؤهلين وذوي كفاءات مهنية و 229 عامل تم توظيفهم وتصنيفهم على حسب شهاداتهم الدراسية فمنها شهادة التعليم الابتدائي، أو الأساسي وعلى الأكثر شهادة التعليم الثانوي.

وعلى رأسهم: المدير الذي يشغل أهم منصب ويحتل أعلى رتبة في إدارة المؤسسة أو المديرية

الفرع الثالث: شكل الهيكل التنظيمي لمديرية حماية البيئة

يضم الهيكل التنظيمي لمديرية حماية البيئة أربعة أقسام، حيث يتفرع عن كل قسم مجموعة من المصالح المختلفة والمتنوعة من حيث النشاط والوظيفة، وذلك كما يوضحه الشكل الموالي :

الشكل رقم (03-03): الهيكل التنظيمي لمديرية حماية البيئة



المصدر: من وثائق المؤسسة

من خلال الشكل يتبين لنا أن الهيكل التنظيمي للمديرية يضم أربعة أقسام لكل قسم رئيس خاص يتولى مهامها ومسؤوليتها وذلك باتخاذ القرارات الأخيرة بالإضافة إلى المصادقة والإمضاءات التي تصدر عن كل قسم وتمثل هذه الأقسام في ما يلي :

- قسم العمليات

- قسم التمويل
- قسم المحاسبة والمالية
- قسم الموارد البشرية

الفرع الرابع: شرح الهيكل التنظيمي لمديرية حماية البيئة

يتكون الهيكل التنظيمي لمديرية حماية البيئة من:

1- قسم العمليات:

- ويضم أربعة مصالح هي:
- مصلحة التحضير؛
- مصلحة معالجة المساحات؛
- مصلحة البيئة؛
- مصلحة الفواتير والتغطية.

ويعد هذا القسم من أهم الأقسام الموجودة في المديرية حيث تركز هذه الأخيرة عليها، وتمثل أهم الأدوار والمهام التي يقوم

بها قسم العمليات في:

- مراقبة فتح وغلق الآلات متعددة الأبعاد المستعملة في العمليات الاستخراجية بواسطة جهاز متخصص؛
- استخدام مفاتيح آلية لتثبيت الأنابيب (المتعددة الأقطار)؛
- معالجة المساحات والحماية التقنية التي تعمل من أجل توفرها مجال البيئة ومحيط المناسبين للعمل.

2- قسم التمويل:

- يتضمن ثلاثة مصالح وهي:
- مصلحة تسيير المخزونات؛
- مصلحة الشراء المحلي؛
- مصلحة الشراء الأجنبي.

وتتمثل مهام هذا القسم في:

- تسيير المخزونات التي تدخل وتخرج من المخازن؛
- توفير الحاجيات واللوازم والمعدات الضرورية للمؤسسة وعمالها عن طريق الشراء والكرء والاقتناء وذلك حسب طبيعة الموردون سواء كانوا محليين أو أجنبان ويتحكم في ذلك نوعية السلع والبضائع التي تبتاعها؛
- مراقبة دائمة ومستمرة للأجهزة المكتبية والأثاث والمعدات والآلات المستعملة أو التي هي بحوزة المديرية؛
- الاهتمام الكلي بالمعاملات التجارية المتعلقة بمستلزمات العمل والحياة.

3- قسم المحاسبة والمالية:

تحتوي على أربعة مصالح وهي كما يأتي:

- مصلحة المحاسبة العامة؛

- مصلحة المحاسبة التحليلية؛

- مصلحة المالية؛

- مصلحة الجباية

حيث تتمثل مهام هذا القسم في:

- استقبال جميع الفواتير المتعلقة بالموردين؛

- العمل على إرسال جميع الوثائق والفواتير اللازمة والضرورية لعملية الأمر بالدفع؛

- العمل على جرد وتسجيل جميع ممتلكات المؤسسة؛

- توثيق كل الفواتير والوثائق المحاسبية والمالية من طرف رئيس الدائرة؛

- الاهتمام بالمسائل المحاسبية والمالية؛

- العمل على تسديد الديون في وقتها المحدد؛

- العمل على القيام بتسجيل كل العمليات المتعلقة باليومية.

4- قسم الموارد البشرية :

نجد في هذا القسم ثلاثة مصالح تتجلى فيما يلي:

- مصلحة تسيير الإداريين

- مصلحة الأجور والخدمات الاجتماعية

- خلية التكوين

إذ يعمل هذا القسم على:

- التنسيق ما بين المصالح الإدارية؛

- تسهيل عمليات الاتصال ما بين الأقسام؛

- تسيير كل مل يتعلق برواتب وأجور العمال؛

- تسيير كل مل يتعلق بالمعاملات الشخصية (علاوات، عطل مرضية، عطل سنوية أو تعويضية، بيان عطلة)؛

- إعداد برامج التكوين المخصصة للعمال والمتربصين عندها؛

- إعداد الوثائق المعدة أو المستخدمة للأمر بالمهمات.

المبحث الثالث: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية تقييم الأداء البيئي للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

لقد قامت المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار بدمج البعد البيئي، وذلك يجعل حماية البيئة أحد الأهداف الإستراتيجية لها، و هذا ما جعلها تتحمل مجموعة من التكاليف تدخل ضمن متطلبات نشاطها لحماية البيئة، وسنحاول في هذا المبحث تقييم أدائها البيئي من حيث الكفاءة، وذلك باستخدام النسب والمؤشرات التي تعبر عن التكاليف الكلية للأداء البيئي والتي تعكس مدى اهتمام المؤسسة، ولأن مصلحة المحاسبة التحليلية على مستوى مديرية حماية البيئة قد بدأت عملها في سنة 2009، فستكون فترة التقييم باستخدام التكاليف البيئية هي (2009-2010).

المطلب الأول: متطلبات الإدارة البيئية حسب سلسلة المواصفات الآيزو 14001 المطبقة في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

لقد وضعت المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار مبدأ المحافظة على البيئة كأحد أهم مبادئها الأساسية، حيث قامت بتحديد نظام لإدارة البيئية حسب سلسلة المواصفات الآيزو 14001، وقامت المؤسسة بتقسيم العمل بين مديرتين، مديرية الصحة والأمن والبيئة وهي المسؤولة عن وضع نظام الإدارة البيئية عن طريق تحديد السياسة البيئية، والتخطيط ووضع برامج الإدارة البيئية، والتوثيق الذي يتلخص في دليل البيئة، ثم القيام بالمراجعة والفحص ووضع الإجراءات التصحيحية، أما التنفيذ والتشغيل فتقوم به مديرية حماية البيئة وهي المسؤولة عن القياس المحاسبي للتكاليف ووضع القوائم المالية.

الفرع الأول: السياسة البيئية للمؤسسة:

تعتبر البيئة من أهم العوامل التي تؤثر على السياسة العامة للمؤسسة حيث تعمل على حماية البيئة من مختلف آثار التلوث الناجمة عن ممارسة المؤسسة لنشاطها، كما تؤثر على ثقافة المنظمة من خلال الممارسات اليومية للعاملين فيها، وكذا الوضعية التنافسية بالإيجاب عن طريق اكتساب تكنولوجيا جديدة ومنافسة المنظمات العالمية، وتسعى المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار إلى إحداث تكامل بين السياسة البيئية والسياسات الأخرى فيها عن طريق بدايات لدخولها في نظام الإدارة البيئية لتحقيق المؤسسة أهدافها البيئية، رأت أنه من الضروري تحديد سياسة المؤسسة تجاه البيئة، والتي حددتها في مجموعة من النقاط أهمها:

- احترام التشريعات والنظم المتعلقة بنشاط المؤسسة؛
- وضع نظام لإدارة البيئية يتماشى مع طبيعة نشاطها، تم تصميمه بالأعتماد على هيئة مختصة ليتماشى مع معايير مواصفات الآيزو 14001؛
- التحكم في تسيير النفايات، وذلك عن طريق تصنيف النفايات الناتجة عن نشاطها الى:

■ نفايات خطير

■ ونفايات جد خطيرة

- إرساء قواعد نظام إدارة الجودة الجيدة البيئية والتحسين المستمر،
 - زيادة الوعي البيئي لدى العمال، عن طريق القيام بنشاطات توعية داخل المؤسسة،
 - تلبية طلبات الزبائن، المتمثلة في الحصول على خدمات صديقة للبيئة؛
 - الصرامة في تطبيق البرامج البيئية؛
 - العمل على تحقيق الكفاءة، أي الاستخدام الأمثل للموارد ، وذلك بتقليل التكاليف البيئية والعمل على رفع رقم الأعمال البيئي؛
 - تخفيض كمية مخلفات البترول في ورشاتها، عن طريق إستخدام مواد منظفة خاص.
- إن هذه الاهداف التي سطرتها المؤسسة في سياستها البيئية تعتبر بمثابة تحدي لأن تحقيقها يمثل عبئا ماليا لا يستهان به على ميزانية المؤسسة.

الفرع الثاني: التخطيط ووضع برامج الإدارة البيئية

يعد التخطيط من العناصر الأساسية لنظام الإدارة البيئية المطبقة في المؤسسة الوطنية لخدمات الأبار، وتقوم به مديرية الصحة والأمن والبيئة، حيث تبدأ عملية التخطيط في المؤسسة من تحديد الجوانب البيئية لنشاط خدمات الأبار البترولية في مختلف مراحلها، ووضع تقدير لهذه الجوانب البيئية حسب درجة تأثيرها البيئي، وبالتالي معالجة الظاهرة البيئية انطلاقا من مصدرها، حيث يأتي دور مديرية حماية البيئة بكل ظاهرة بيئية باتخاذ الإجراءات الكفيلة بالحد من تأثير هذا الجانب على البيئة.

ومثل وضع برامج الإدارة البيئية خطوة مهمة في مجال حماية البيئة للمؤسسة، حيث تطبقها لتحقيق أهدافها وغاياتها وفق المتطلبات القانونية، وحسب مختلف المجالات، ففي مجال النفايات وضعت المؤسسة برنامج لتصنيفها، وترتيبها، من أجل إصلاح مواقع تفريغها حسب درجة خطورتها، أما في مجال الخدمات البترولية التي تقدمها وضعت المؤسسة برامج لتحديد المواد المعالجة لمختلف الأثار السلبية على البيئة.

الفرع الثالث: المسؤولية و المراجعة البيئية والإجراءات التصحيحية

إيمانا بأن نجاح نظام الإدارة البيئية مرهون بالتزام جميع العاملين من خلال تعميم المسؤولية على جميع الأقسام ، حيث تم تحديد الأدوار والمسؤوليات، حيث تم إدراج كل من مديرية الأمن والصحة والسلامة، ومديرية حماية البيئة ضمن الهيكل التنظيمي للمؤسسة من أجل تحسين نوعية الخدمة وتقديم خدمة أنظف وصديقة للبيئة.

وتتم المؤسسة بمراجعة الهياكل التنظيمية والتقسيم الوظيفي لأفراد المؤسسة بحيث يتم وضع المسؤوليات كل فيما يخصه:

- سياسة المؤسسة البيئية والالتزام تجاه تطبيق نظام الإدارة البيئية هي مسؤولية جميع أفراد المؤسسة من المدير الى العاملين؛
- إنشاء النظام وتطبيقه وصيانته يقع على عاتق ممثل قسم البيئة على مستوى مديرية الصحة والأمن والبيئة في المؤسسة؛

- التنفيذ والقيام بالنشاط البيئي يقع على عاتق جميع العاملين على مستوى مديرية حماية البيئة كل في موقعه؛
 - القياس المحاسبي للتكاليف البيئية تقع على عاتق قسم المالية والمحاسبة على مستوى مديرية حماية البيئة.
- يقوم قسم البيئة على مستوى مديرية الصحة والأمن والبيئة بالمراجعة البيئية في المؤسسة عن طريق متابعة النظام بصفة دورية ولفترة زمنية معينة، لضمان استمرارية ملائمة هذا النظام، حيث يقوم مدير قسم البيئة بوضع جدول عمل للقيام بزيارة ميدانية لمختلف ورشات العمل في المؤسسة، ثم يقوم بإعلام هذه الورشات بتاريخ القيام بالمراجعة البيئية لاستقبالهم، ثم على مستوى قسم البيئة يتم جمع تقارير المراجعة لكل ورشة وتحليلها، ومقارنتها مع الأهداف البيئية للمؤسسة، من ثم تحديد وضع تقرير نهائي، نجد فيه نقاط القوة والضعف في تطبيق نظام الإدارة البيئية، ويتم فيه تعديل الأهداف بما يضمن استمرار التحسين، كما تعطي مؤشرات الكفاءة للنظام، وتحديد كل المعوقات والإجراءات التصحيحية التي يجب اتخاذها لتقليل أو منع تأثيرها الضار على البيئة.

المطلب الثاني: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

تقوم مديرية حماية البيئة بالقياس المحاسبي للتكاليف البيئية، وذلك على مستوى مصلحة المحاسبة التحليلية التي لقسم المالية والمحاسبة بدأت عملها في سنة 2009 وذلك سنقوم بدراسة التكاليف البيئية لكل من سنة 2009 و2010، تهتم مصلحة المحاسبة التحليلية بقياس تكاليف النشاط البيئي للمديرية، وهي تمثل إجمالي تكاليف المواد المستخدمة لمعالجة الآثار البيئية، وعلى مستوى مصلحة المحاسبة العامة يتم تحديد تكاليف الاستثمارات البيئية، ومصاريف المستخدمين البيئية، والمصاريف الإلزامية والاختيارية، لتظهر في الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج.

الفرع الأول: تكاليف معالجة الآثار البيئية

تقوم مصلحة المحاسبة التحليلية، بالقياس المحاسبي لتكاليف المواد المستخدمة لمعالجة الآثار البيئية، حيث يتم شهريا تحديد مجموع التكاليف ورقم الأعمال المحقق منها لكل نوع من المعالجات، وفي نهاية السنة المحاسبية، يتم جمع كل التكاليف وتحديد رقم الأعمال، وتحديد هامش الربح المحقق من نشاط معالجة الآثار البيئية، حيث تمثل مخرجات مصلحة المحاسبة البيئية في وثيقة محاسبية ختامية هي " هامش الربح لمديرية حماية البيئة" (الملحق (1) و الملحق (2)).

أولا: تتكون الوثيقة المحاسبية " هامش الربح لمديرية حماية البيئة" عموديا من:

- رقم الأعمال: رقم الأعمال المحقق لكل نوع من نشاطات معالجة الآثار البيئية، و إجمالي رقم الأعمال الذي حققه معالجة الآثار البيئية للسنة المحاسبية.
- التكاليف: تكاليف كل نوع من نشاطات معالجة الآثار البيئية، و إجمالي تكاليف معالجة الآثار البيئية للسنة المحاسبية.
- هامش الربح: يمثل الفرق (رقم الأعمال - التكاليف) المحقق لكل نوع من نشاطات معالجة الآثار البيئية، وهامش الربح الإجمالي للسنة المحاسبية.
- نسبة هامش الربح: تمثل (هامش الربح / رقم الأعمال) وتقيس ربحية رقم الأعمال لكل نوع من نشاطات معالجة الآثار البيئية، و ربحية رقم الأعمال الإجمالي للسنة المحاسبية،

- النسبة (التكاليف /رقم الأعمال): تعبر عن نسبة التكاليف من رقم الأعمال لكل نوع من نشاطات معالجة الآثار البيئية، ونسبة إجمالي التكاليف من رقم الأعمال الإجمالي للسنة المحاسبية.
- معدل المردودية (رقم الأعمال/التكاليف): يعبر عن تحقيق عتبة المردودية لكل نشاط، ومعدل المردودية الإجمالي للسنة المحاسبية والجدول التالي بين جميع هذه قيمة جميع هذه المعطيات لسنة 2009 و 2010:

جدول رقم(03-01): مخرجات وثيقة "هامش الربح لمديرية حماية البيئة " لسنة 2009-2010

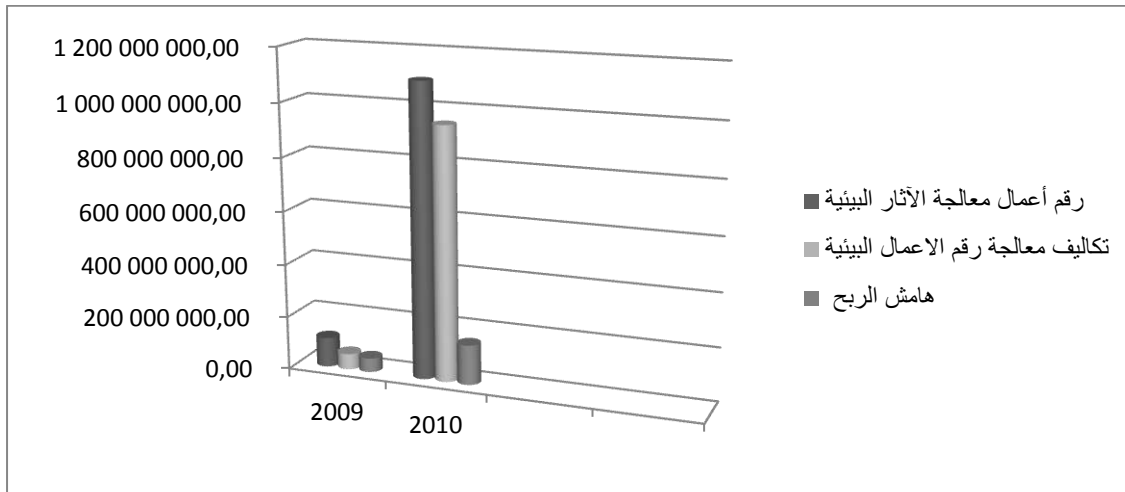
الوحدة:دج

2010	2009	
1 096 801 638,59	111 181 602,96	رقم الأعمال
946 948 133,61	59 067 226,99	التكاليف
149 853 504,98	52 114 375,97	هامش الربح
13,66%	46,87%	نسبة هامش الربح
86,34%	53,13%	نسبة (التكاليف / رقم الأعمال)
1,16	1,88	معدل المردودية

المصدر: من الملحق 01 - 02

من خلال الجدول يتبين لنا أن هناك ارتفاع في سنة 2010 لكل من رقم الأعمال و تكاليف معالجة الآثار البيئية وهامش الربح، وانخفاض كبير لنسبة هامش الربح وهو ما يدل على انخفاض ربحية رقم الأعمال، ويدل ارتفاع نسبة (ر التكاليف / رقم الأعمال) على أن انخفاض الربحية يعود لأن ارتفاع التكاليف كان أكبر من ارتفاع رقم الأعمال، وبالتالي انخفاض معدل المردودية بنسبة 38.47%.

شكل رقم (03-04): رقم الأعمال والتكاليف وهامش ربح معالجة الآثار البيئية لسنة 2009 - سنة 2010

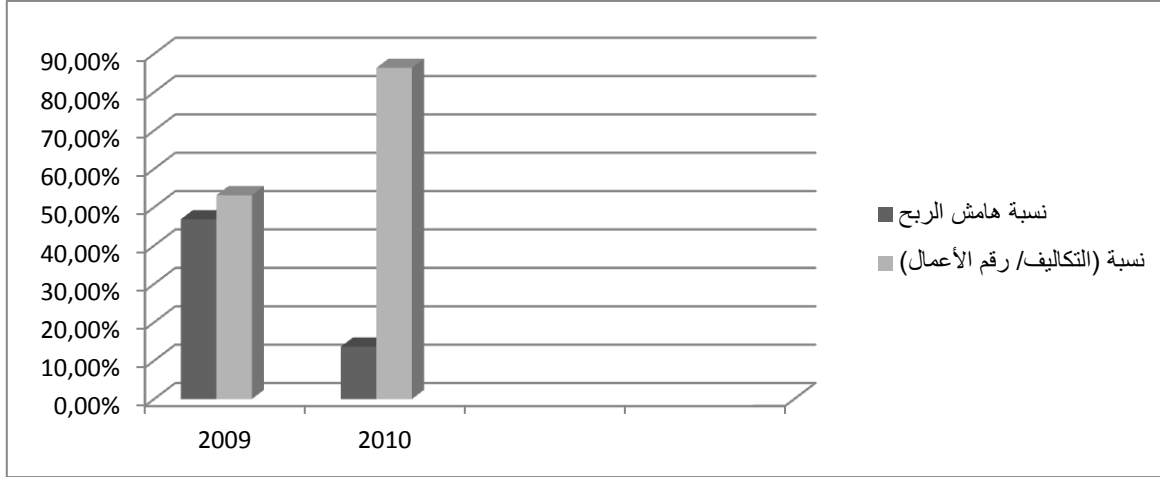


المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول (03-01)

يتبين لنا من خلال الشكل رقم(03-04) ارتفاع في سنة 2004 كل من رقم الأعمال والتكاليف وهامش ربح معالجة الأثار البيئية،

وهذا مايدل على تزايد اهتمام المؤسسة بالبيئة.

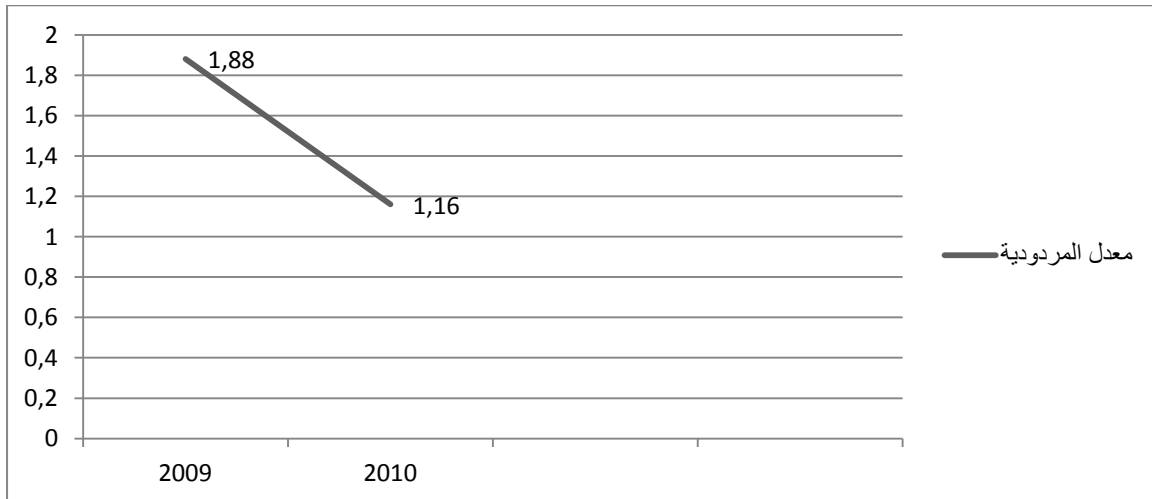
الشكل رقم (03-05): نسبة هامش الربح ونسبة (التكاليف/رقم الأعمال) لمعالجة الأثار البيئية لسنة 2009 – 2010



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول (03-01)

من خلال الشكل رقم (03-05) يتبين لنا أن زيادة التكاليف أثر سلبا على ربحية نشاط معالجة الأثار البيئية في المؤسسة حيث نلاحظ انخفاض كبير لربحية رق الأعمال في سنة 2010، وبالتالي فإن زيادة التكاليف يؤثر سلبا على الربحية.

الشكل رقم (03-06): معدل مردودية معالجة الأثار البيئية



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول (03-01)

من خلال الشكل (03-06) يتبين لنا أن هناك انخفاض في مردودية معالجة الأثار البيئية في سنة 2010، وذلك بسبب إرتفاع التكاليف البيئية، وبالتالي ارتفاع التكاليف يؤثر سلبا على المردودية.

بعد التحليل العام لكل هذه العناصر نستخلص مايلي:

- ارتفاع رقم أعمال لمعالجة الأثار البيئية، مما يبين أن ادماج البعد البيئي يحقق عائدا متناميا للمؤسسة؛
- ارتفاع تكاليف معالجة الأثار البيئية، يبين تزايد اهتمام المؤسسة بحماية البيئة؛
- ارتفاع هامش الربح لمعالجة الأثار البيئية، يبين أن المؤسسة تسعى لتحقيق أرباح من خلال نشاطها البيئي؛
- انخفاض نسبة هامش الربح، تبين أن ارتفاع تكاليف معالجة الأثار البيئية، يؤدي إلى تناقص الأرباح المحققة من نشاط معالجة الأثار البيئية؛
- انخفاض معدل المردودية؛ يبين أن رفع المؤسسة لتكاليف معالجة الأثار البيئية؛ يؤثر سلبا على مردودية معالجة الأثار البيئية.

ثانيا: تتكون الوثيقة المحاسبية " هامش الربح لمديرية حماية البيئة " أفقيا من:

تعبر عن نشاطات معالجة الأثار البيئية في المؤسسة وهي:

- معالجة المساحات: تقوم مديرية حماية البيئة بمعالجة المساحات التي تمارس فيه المؤسسة نشاطها الخدماتي.
- COMMISSIONNING: تتمثل في نشاطات التكليف، التي تخفف الأضرار البيئية.
- NBR: وهي مادة معالجة للملوثات الناتجة عن نشاط المؤسسة، ومديرية حماية البيئة هي المسؤولة على عملية المعالجة بهذه المادة.
- CLE TUBAGE: وهو أحد المفاتيح التي تتكون منها حفارة الأبار، إذ يتمثل نشاط مديرية حماية البيئة بتنظيفها ومعالجتها لإزالة الملوثات.
- نشاطات بيئية مختلفة: وتتمثل في مختلف النشاطات الأخرى التي تقوم بها مديرية حماية البيئة من أجل التقليل من الأضرار البيئية، مثل تصنيف النفايات ومعالجتها.

ويمكن تلخيص مختلف تكاليف نشاطات معالجة الأثار البيئية في المؤسسة في الجدول التالي:

جدول رقم (03-02) تكاليف نشاطات معالجة الأثار البيئية في المؤسسة لسنة 2009-2010

الوحدة: دج

سنة 2010	سنة 2009	
273 811 886,06	22 530 055,64	تكاليف معالجة المساحات
17 955 356,06	10 612 386,05	COMMISSIONNING
326 118 697,06	60 493 427,97	TOTAL NBR
43 532 355,03	3 593 723,38	CLE TUBAGE
285 529 839,41	27 350 986,28	تكاليف بيئية مختلفة
946 948 133,62	124 580 579,32	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول رقم (03-02) يتبين لنا أن المؤسسة تقوم بنشاطات عديدة ومختلفة لمعالجة الأثار البيئية، وكل نشاط تترتب عنه تكاليف، وأن المؤسسة في سنة 2010 قد زادت تكاليف هذه النشاطات، مما يدل على تزايد وعي واهتمام المؤسسة بالبعد البيئي.

الفرع الثاني: التكاليف البيئية المستخرجة من الوثائق المقدمة من مصلحة المحاسبة العامة في مديرية حماية البيئة من خلال المعلومات التي تقدمها مصلحة المحاسبة العامة في مديرية حماية البيئة، يمكن استخراج تكاليف أخرى، حيث أن مصلحة المحاسبة التحليلية لم تتناول جميع التكاليف البيئية للمؤسسة، حيث تقوم بقياس تكاليف نشاطات معالجة الأثار البيئية في المؤسسة فقط.

تتمثل المعلومات التي تقدمها مصلحة المحاسبة العامة لمديرية حماية البيئة في:

- الميزانية المحاسبية (الملحق رقم (3)، (5)، (7))
- جدول حسابات النتائج (الملحق رقم (4)، (6)، (8))

من خلال هذه المعلومات قمنا باستخراج التكاليف البيئية التالية:

- التكاليف الرأسمالية البيئية: وتمثل في اجمالي اهتلاكات الاستثمارات البيئية، وتستخرج من الميزانية الحسابية، اجمالي اهتلاكات الحساب/2 .
- مواد ولوازم مستهلكة: (ح/61) تستخرج من جدول حسابات النتائج، تمثل تكاليف بيئية.
- خدمات: (ح/62) تستخرج من جدول حسابات النتائج، وهي تكاليف بيئية ناتجة عن خدمات بيئية قامت بها المؤسسة.
- مصاريف المستخدمين: (ح/63) تستخرج من جدول حسابات النتائج، وتمثل تكاليف المستخدمين في النشاط البيئي.

- الضرائب والرسوم: (ح/64) تستخرج من جدول حسابات النتائج، وتمثل التكاليف البيئية التي تلتزم المؤسسة بدفعها لمصلحة الضرائب نتيجة تأثيرها على البيئة خلال ممارسة نشاطها.
- من خلال كل ما سبق يمكن حساب إجمالي التكاليف البيئية التي تنفقها المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، والجدول التالي بين ذلك:
- جدول رقم (03-03): إجمالي التكاليف البيئية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار**

الوحدة: دج

سنة 2010	سنة 2009	
946 948 133,62	124 580 579,32	تكاليف معالجة الآثار البيئية
819 765 822,92	709 116 128,74	التكاليف الرأسمالية البيئية
	76 508 265,85	مواد ولوازم مستهلكة
	225 541 412,80	خدمات
550 304 761,69	485 110 359,72	مصاريف المستخدمين
33 243 499,64	26 332 168,89	الضرائب والرسوم
2 350 262 217,87	1 647 188 915,32	إجمالي التكاليف البيئية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول تبين لنا تنوع التكاليف البيئية التي تضحى بها المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، من أجل حماية البيئة من التلوث، وأن هذه التكاليف في ارتفاع مما يدل على تزايد اهتمامها بالبيئة، ونظرا لأن مصلحة المحاسبة التحليلية لا تقيس إجمالي التكاليف البيئية، فانه بالاعتماد على مخرجات كل من مصلحة المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة لمديرية حماية البيئة استطعنا قياس إجمالي التكاليف البيئية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، والتي قدرتها ب:

- **1 647 188 915,32** دج لسنة 2009

- **2 350 262 217,87** دج لسنة 2010

المطلب الثالث: تقييم الأداء البيئي للمؤسسة باستخدام نسب التكاليف البيئية

تطرقنا سابق في الفصل النظري إلى وجود تسعة نسب يمكن استخدامها للتعبير عن التكاليف الكلية للأداء المالي للمؤسسة، حيث من خلالها نستطيع تقييم الأداء البيئي للمؤسسة، وفي تقييمنا للأداء البيئي للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار سنعتمد على خمس نسب، أما النسب الأربعة يصعب حسابها وهي:

- نسبة ما أنفق على أبحاث تقليل التلوث إلى ميزانية الأبحاث: تعتمد هذه النسبة على قياس تكاليف الأبحاث البيئية، ولصعوبة توفر المعلومات لم نستطع إعطاء قيمة لهذه التكاليف.

- نسبة تكاليف حماية البيئة من التلوث إلى تكاليف الإنتاج: المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ذات طابع خدمي وبالتالي ليس لديها تكاليف إنتاج.

- نسبة تكاليف حماية البيئة الداخلية ونسبة تكاليف حماية البيئة الخارجية: المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار تأخذ التكاليف البيئية الداخلية والخارجية بشكل إجمالي، ولتعدد نشاطات المؤسسة لحماية البيئة فقد صعب تحديد قيمة كل من هذه التكاليف على حدا.

الفرع الأول: نسبة الإيرادات السنوية للنشاط الجاري للمديرية لحماية البيئة إلى إجمالي التكاليف البيئية

تمثل الإيرادات السنوية للنشاط في رقم الأعمال خارج الرسم ويساوي:

رقم الأعمال خارج الرسم = رقم الأعمال (ح/70) + إنتاج مباع (ح/71) + إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة (ح/73)

ومن خلال جدول حسابات النتائج لمديرية حماية البيئة لسنة 2009 و سنة 2010 (الملحق (6) الملحق(8))، نجد أن مديرية حماية البيئة ليس لديها إنتاج مباع ولا إنتاج لحاجتها الخاصة، وبالتالي تصبح النسبة:

رقم الأعمال البيئي / إجمالي التكاليف البيئية

وسنقوم بحساب هذه النسبة في الجدول التالي:

جدول رقم (03-04) نسبة رقم الأعمال البيئي إلى إجمالي التكاليف البيئية

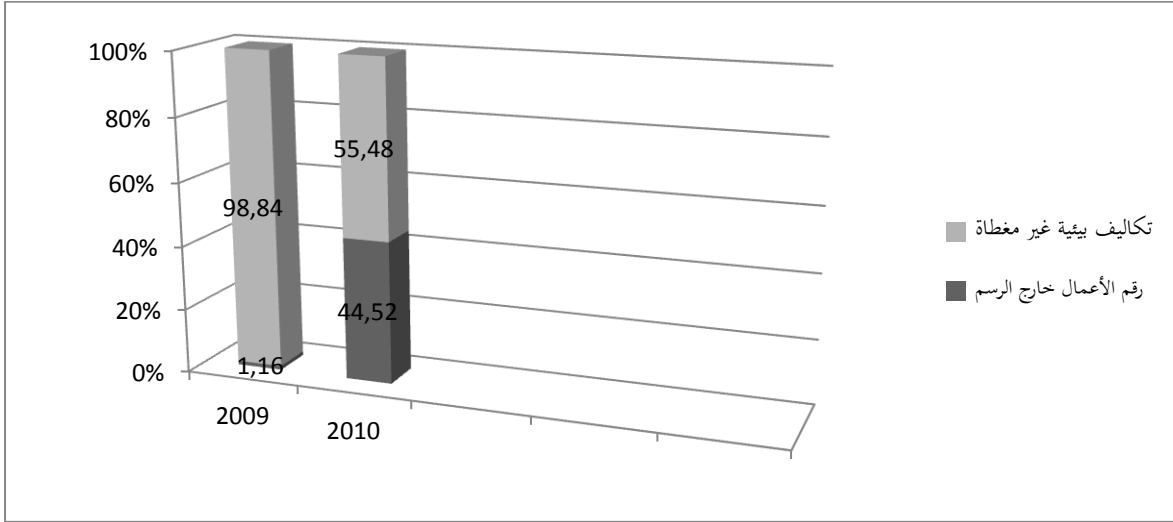
الوحدة: دج

البيان / السنة	2009	2010
رقم الأعمال البيئي	569,89 146 19	825,48 340 046 1
إجمالي التكاليف البيئية	1 647 188 915,32	2 350 262 217,87
نسبة رقم الأعمال البيئي إلى إجمالي التكاليف البيئية	1,16%	44,52%

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول يتضح لنا ارتفاع كل من رقم الأعمال البيئي وإجمالي التكاليف البيئية، أن رقم الأعمال البيئي المحقق لا يغطي التكاليف البيئية، وارتفاع هذه النسبة من 1,16% الى 44,52%، في سنة واحدة بين تطور المؤسسة في محاول تغطية التكاليف البيئية، بتحقيق رقم أعمال يحقق عتبة المردودية، والشكل التالي يبين هذا التطور:

شكل رقم (03-07): نسبة رقم الأعمال البيئي إلى التكاليف البيئية في المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول (03-04)

من خلال الشكل رقم (03-07) نستنتج أن رقم الأعمال البيئي للمؤسسة لا يغطي إجمالي التكاليف البيئية، وبالتالي لا يحقق ربحية للمؤسسة، لكنه ينمو بسرعة إذ ارتفع من 1.16 إلى 44.52 %، وهو ارتفاع كبير يدل على أنه من الممكن مما قد يجعل رقم الأعمال البيئي يحقق ربحية للمؤسسة مستقبلا.

الفرع الثاني: نسبة التكاليف الرأسمالية البيئية إلى إجمالي التكاليف البيئية

تتمثل التكاليف الرأسمالية البيئية في اهتلاكات الاستثمارات البيئية، واعتمادا على ميزانية مديرية حماية البيئة لسنة 2009 وسنة 2010 (الملحق رقم (5) والملحق رقم (6))، نقوم بحساب هذه النسبة كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (03-05): نسبة التكاليف الرأسمالية البيئية إلى إجمالي التكاليف البيئية

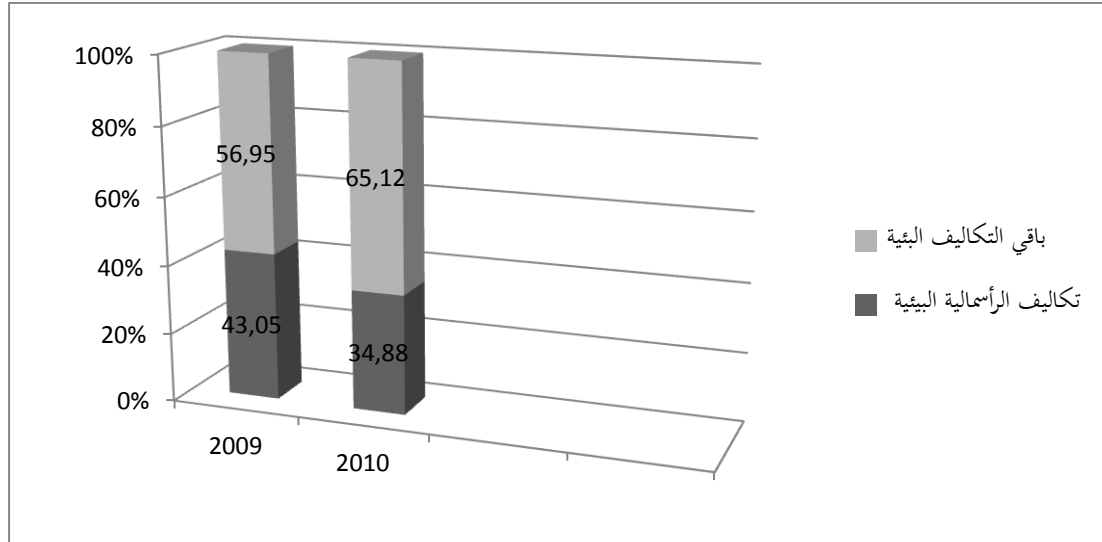
الوحدة: دج

البيان / السنة	2009	2010
التكاليف الرأسمالية البيئية	709 116 128,74	819 765 822,29
اجمالي التكاليف البيئية	1 647 188 915,32	2 350 262 217,87
نسبة التكاليف الرأسمالية البيئية إلى إجمالي التكاليف البيئية	43,05%	34,88%

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

يتبين لنا أن نسبة التكاليف الرأسمالية البيئية تتراوح بين 30 إلى 40 % من إجمالي التكاليف البيئية، وهي نسبة مرتفعة، تدل على الاستثمارات البيئية الكبيرة لدى المؤسسة، ونلاحظ أنها هذه انخفضت في 2010 رغم زيادة التكاليف الرأسمالية، وهذا ما يدل أن المؤسسة رفعت من التكاليف البيئية الأخرى أكثر من رفعها للاستثمارات البيئية، ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

شكل رقم (03-08): نسبة التكاليف الرأسمالية إلى إجمالي التكاليف البيئية للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول (03-05)

من خلال الشكل رقم (03-08) نستنتج أن التكاليف الرأسمالية البيئية تمثل نسبة كبيرة من إجمالي التكاليف البيئية، وتناقص نسبتها في سنة 2010 يدل على تنويع المؤسسة في تكاليفها البيئية في نشاطات أخرى بدل الاستثمارات البيئية.

الفرع الثالث: نسبة التكاليف الرأسمالية البيئية إلى إجمالي التكاليف الرأسمالية للمؤسسة

كما بينا سابقا فإن التكاليف الرأسمالية البيئية تتمثل في مجموع اهتلاكات الاستثمارات البيئية، ويتمثل إجمالي التكاليف الرأسمالية للمؤسسة في مجموع اهتلاكات الاستثمارات للمؤسسة، وبالاعتماد على الميزانية المحاسبية لمديرية حماية البيئة لسنة 2009 وسنة 2010 (الملحق رقم (،)،)، والميزانية المحاسبية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار لسنة 2009 وسنة 2010 (الملحق رقم (،)،)، نقوم بحساب هذه النسبة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (03-06): نسبة التكاليف الرأسمالية البيئية إلى إجمالي التكاليف

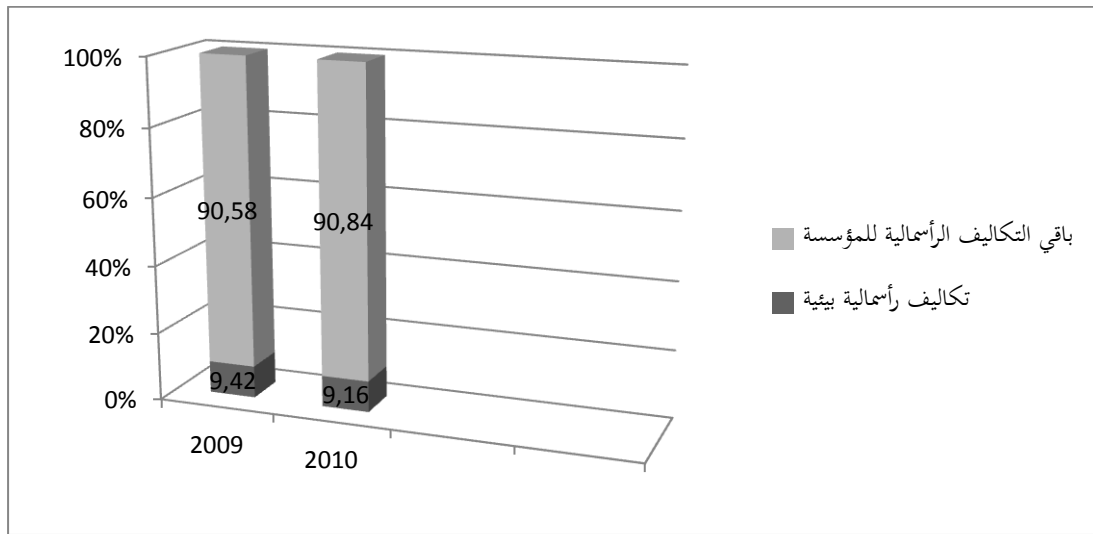
الوحدة: دج

البيان / السنة	2009	2010
التكاليف الرأسمالية البيئية	709 116 128,74	819 765 822,29
التكاليف الرأسمالية للمؤسسة	7 529 487 974,30	8 945 478 605,17
نسبة التكاليف الرأسمالية البيئية إلى التكاليف الرأسمالية للمؤسسة	9,42%	9,16%

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول يتبين لنا أن التكاليف الرأسمالية البيئية تمثل حوالي 9% من إجمالي التكاليف الرأسمالي للمؤسسة، وصغر هذه القيمة يدل على عدم الاهتمام الكبير للمؤسسة بالاستثمار في المجال البيئي، مقارنة باستثماراتها في نشاطات الأخرى لها، ونلاحظ انخفاض هذه النسبة في سنة 2010، رغم يدل على أن نمو التكاليف الرأسمالية للمؤسسة، أكثر من نمو التكاليف الرأسمالية البيئية للمؤسسة، ويمكن أن تمثل ذلك في الشكل الموالي:

شكل رقم (03-09): نسبة التكاليف الرأسمالية البيئية إلى التكاليف الرأسمالية للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على الجدول (03-06)

من خلال الشكل يتبين لنا أن نسبة التكاليف الرأسمالية البيئية إلى التكاليف الرأسمالية للمؤسسة، لا تنمو بشكل سريع، وهي تمثل تضحية صغيرة، مقارنة مع التضحيات التي تقوم بها المؤسسة مع باقي التكاليف الرأسمالية لها.

الفرع الرابع: نسبة التكاليف البيئية الإلزامية إلى إجمالي التكاليف البيئية ونسبة التكاليف الاختيارية إلى إجمالي التكاليف البيئية

تمثل التكاليف البيئية الإلزامية للمؤسسة في الضرائب والرسوم التي تدفعها المؤسسة نتيجة التلوث الذي تسببت به عند ممارستها لنشاطها، وبالاعتماد على جدول حسابات النتائج لمديرية حماية البيئة لسنة 2009 وسنة 2010 (الملحق (6)، (8))، يمكن استخراج قيمة التكاليف البيئية الإلزامية للمؤسسة والمثلة في:

التكاليف البيئية الإلزامية = ضرائب ورسوم (ح/ 64 م.ب)

أما التكاليف البيئية الاختيارية للمؤسسة فهي المجموع:

التكاليف البيئية الاختيارية = مواد ولوازم مستهلكة (ح/ 61 م.ب) + خدمات (ح/ 62 م.ب) + مصاريف المستخدمين (ح/ 63 م.ب)

بالاعتماد على جدول حسابات النتائج لمديرية حماية البيئة لسنة 2009 وسنة 2010 (الملحق (6)، (8))، يمكن حساب قيمة التكاليف البيئية الاختيارية للمؤسسة كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (03-07) مجموع التكاليف البيئية الاختيارية

الوحدة: دج

سنة 2010	سنة 2009	
	76 508 265,85	مواد ولوازم مستهلكة
	225 541 412,80	خدمات
550 304 761,69	485 110 359,72	مصاريف المستخدمين
550 304 761,69	787 160 038,37	مجموع التكاليف البيئية الإختيارية

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول استطعنا حساب قيمة التكاليف البيئية الاختيارية للمؤسسة لسنة 2009 و2010، ونلاحظ أنه في سنة 2010 لم تكن هناك مواد ولوازم مستهلكة وخدمات بيئية للمؤسسة، مما أدى إلى حدوث انخفاض في قيمة التكاليف البيئية الاختيارية، رغم ارتفاع مصاريف المستخدمين البيئية لسنة 2010.

وبتحديدنا لقيمة كل من التكاليف البيئية الإلزامية والتكاليف البيئية الاختيارية، يمكن حساب نسبة التكاليف البيئية الإلزامية إلى إجمالي التكاليف البيئية و نسبة التكاليف الاختيارية إلى إجمالي التكاليف البيئية في الجدول التالي:

جدول رقم (03-08): نسبة التكاليف البيئية الإلزامية والاختيارية في المؤسسة

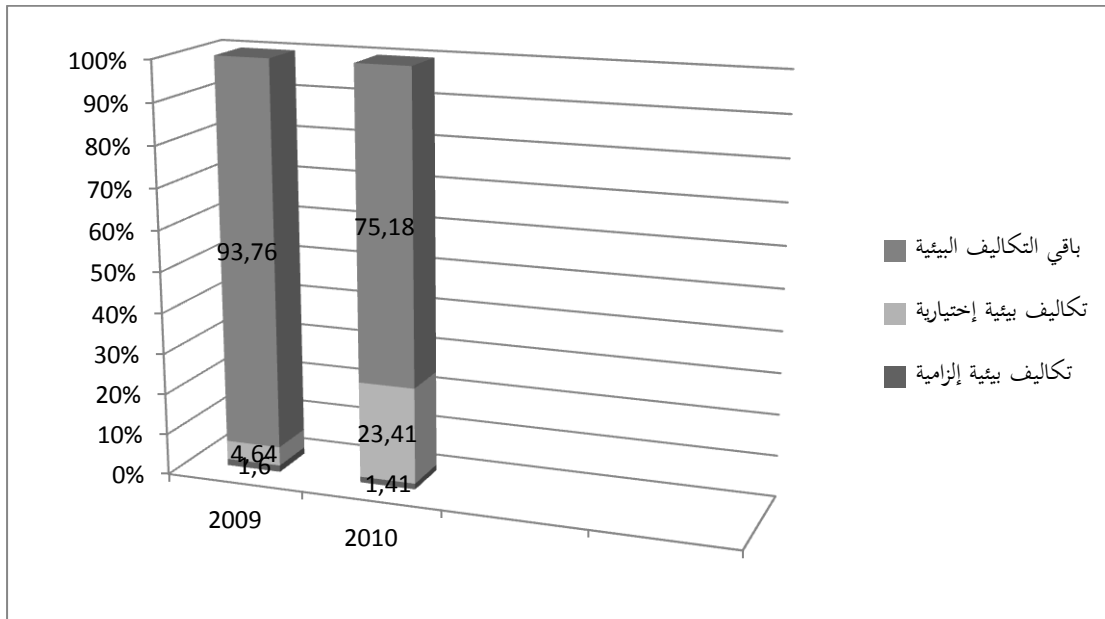
الوحدة: دج

البيان / السنة	2009	2010
تكاليف بيئية إلزامية	26 332 168,98	499,64 243 33
التكاليف البيئية الكلية	1 647 188 915,32	2 350 262 217,87
نسبة التكاليف البيئية الإلزامية إلى إجمالي التكاليف البيئية	1,60%	1,41%
تكاليف بيئية إختيارية	787 160 038,37	550 304 761,69
نسبة التكاليف البيئية الاختيارية إلى إجمالي التكاليف البيئية	4,64%	23,41%

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول نجد أن التكاليف البيئية الاختيارية للمؤسسة أكبر من التكاليف البيئية الإلزامية، ونرى بأن هناك إرتفاع في نسبة التكاليف البيئية الاختيارية وانخفاض في نسبة التكاليف البيئية الإلزامية لسنة 2010، ويمكن تمثيل ذلك في الشكل التالي:

شكل رقم (03-10): نسبة التكاليف البيئية الإلزامية والاختيارية في المؤسسة



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على الجدول (03-08)

من الشكل رقم (03-10) يتبين أن المؤسسة قد رفعت من التكاليف البيئية الاختيارية وهذا أدى إلى تناقص الضغوطات التي تفرضها عليها مصلحة الضرائب، وبالتالي انخفاض في قيمة الرسوم والضرائب التي تدفعها المؤسسة نتيجة للأضرار البيئية التي سببها ممارستها لنشاطها الصناعي، أي انخفاض في التكاليف البيئية الإلزامية، إلا أن الانخفاض كان بنسبة صغيرة مقارنة مع الارتفاع الكبير نسبياً للتكاليف البيئية الاختيارية، ومنه نستنتج أنه رغم ق رفع المؤسسة التكاليف البيئية الاختيارية إلا أنها لم تستطع تحقيق أداء بيئي جيد يحقق رضا السلطات بدليل قيمة التكاليف الإلزامية التي مازالت تدفعها.

في الأخير يمكن نستخلص من عملية تقييم الأداء البيئي للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، باستخدام نسب التكاليف البيئية، الى مجموعة من النتائج تبين واقع الأداء البيئي للمؤسسة، وهي:

- الأداء البيئي للمؤسسة لا يحقق لها ربحية، حيث أن رقم الأعمال البيئي لا يغطي إجمالي التكاليف التي تتضح بها المؤسسة لحماية البيئة؛
- رقم الأعمال البيئي للمؤسسة يتزايد بنسبة كبيرة مقارنة مع تزايد التكاليف البيئية، مما قد يجعله مستقبلاً يغطي التكاليف البيئية و يحقق الأداء البيئي ربحية للمؤسسة؛
- تمثل التكاليف الرأسمالية البيئية للمؤسسة نسبة كبيرة من إجمالي التكاليف البيئية، وتحاول المؤسسة تخفيضها عن طريق التنوع في النشاطات البيئية ليشمل معالجة جميع الآثار السلبية على البيئة،
- تمثل التكاليف الرأسمالية البيئية نسبة صغيرة من إجمالي التكاليف الرأسمالية للمؤسسة، حيث أن المؤسسة لم تقم باستثمارات كبيرة في المجال البيئي مقارنة مع استثماراتها في مجال نشاطها الصناعي، وبالتالي المؤسسة مازال لديها نقص الوعي بأهمية الاستثمارات البيئية وما قد تحققه من أرباح على المدى الطويل.
- رغم ارتفاع التكاليف البيئية الاختيارية للمؤسسة مقارنة مع التكاليف البيئية الإلزامية للمؤسسة، فإنها لم تحقق الأداء البيئي المرضي للسلطات والذي يعالج جميع الآثار البيئية، بدليل أن المؤسسة لم تستطع تخفيض نسبة التكاليف البيئية الإلزامية بشكل كبير وملحوظ.
- من خلال كل هذه النتائج نرى المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار لها سلوك شكلي (مساير) تجاه البيئة، حيث تنظر للبيئة على أنها مرادفة للمحيط الذي تمارس فيه نشاطها، فتستثمر في المجال البيئي لضرورة الحفاظ على محيطها على أن تجعل تكاليف ذلك أقل ما يمكن.

المبحث الرابع: تقييم الأداء المالي للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ولمديريتها لحماية البيئة

من خلال المعلومات الحاسبية التي تخرجها كل من مصلحة المحاسبة العامة في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، ومصلحة المحاسبة العامة على مستوى مديرية حماية البيئة في المؤسسة، والمتمثلة في الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج، سنقوم بحساب بعض المؤشرات المالية، من أجل تقييم الأداء المالي للمؤسسة ولمديريتها لحماية البيئة، وتتمثل هذه المؤشرات في معدلات النمو ومعدلات المدودية ومعدلات الربحية و معدلات السيولة .

المطلب الأول: تقييم الأداء المالي للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

لتقييم الأداء المالي للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، أخذنا سنة 2007 كسنة أساس، وقمنا قمنا بتقييم أدائها المالي للسنوات (2007- 2008- 2009 - 2010)، وذلك بالاعتماد على الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج، وفيما يلي سنقوم بحساب مختلف المعدلات وتحليلها.

الفرع الأول: معدلات النمو

إن نمو المؤسسة الاقتصادية يعتبر مؤشرا من مؤشرات تقييم أدائها المالي، و معرفة إذا كانت هذه المؤسسة في تطور أو تدهور، أي تساعدنا مؤشرات النمو في معرفة مواطن التطور للمحافظة على مستوى هذا التطور أو تحديد الأجزاء التي تعاني من التدهور في الهيكل المالي و بالتالي تقديم حلول و معالجة هذا الإشكال للمحافظة على الأموال الخاصة، وسنقوم بقياس معدلات النمو للمعطيات التالية:

- نمو الأصول
- نمو الاستثمارات
- نمو رقم الأعمال
- نمو النتيجة الصافية
- نمو القيمة المضافة

أولاً: نمو الاستثمارات للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وتأثيره على نمو الأصول

تعتبر الاستثمارات من المؤشرات المهمة لنمو المؤسسة، وذلك لأنها عنصر مهم من عناصر أصول المؤسسة، وبالتالي تؤثر فيها، وبالاعتماد على الميزانية المحاسبية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار للسنوات (من 2007 إلى 2010) (الملاحق رقم (09)،(11)،(13)،(15))، سنقوم بحساب معدلات نمو الاستثمارات ومعدلات نمو الأصول كما هو مبين في الجدول الموالي:

جدول رقم (03-09): نمو الاستثمارات والأصول في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

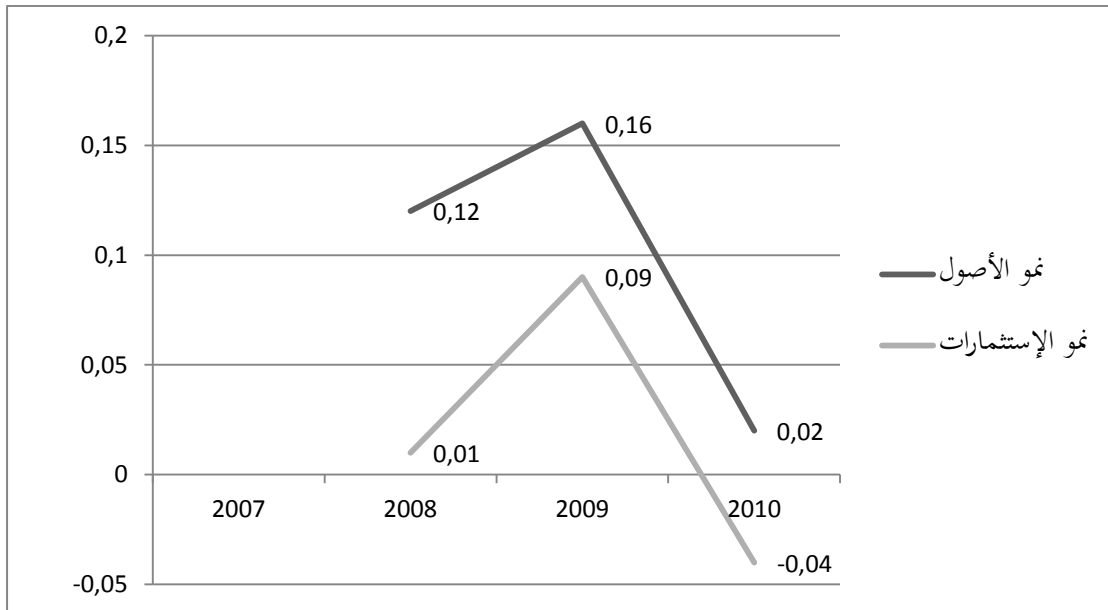
الوحدة: دج

البيان / السنة	2007	2008	2009	2010
الأصول	16 777 301 011,75	18 757 859 355,78	21 683 145 298,79	22 101 465 558,40
نمو الأصول		0,12	0,16	0,02
الاستثمارات	8 084 436 553,86	8 126 371 344,33	8 884 591 401,42	8 553 852 712,78
نمو الاستثمارات		0,01	0,09	-0,04

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

نلاحظ من الجدول رقم (03-09) أن نمو الاستثمارات كان في تزايد متواصل خلال السنتين 2008 و2009 مع تذبذب في نسبة هذه الزيادة، وفي سنة 2010 لم يكن هناك نمو للاستثمارات حيث تناقصت قيمة الاستثمارات من 8884591401.42 إلى 8553852712.78 ، وهذا كما نلاحظ أثر سلبي على نمو الأصول، حيث لاحظنا أن نموها كان في تزايد مستمر ونسبة هذه الزيادة كانت متزايدة لكنها تناقصت بشكل كبير في سنة 2010، مما يدل على أن هناك تناقص في نمو أصول المؤسسة، وذلك يرجع إلى تناقص استثماراتها، ويمكن توضيح ذلك في الشكل الموالي:

شكل رقم (03-11) نمو الأصول والاستثمارات في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على الجدول (03-09)

من خلال الشكل رقم (03-11) يتبين لنا أن هناك علاقة طردية بين نمو الاستثمارات ونمو أصول المؤسسة، وبالتالي فإن للاستثمارات تؤثر بشكل كبير على المركز المالي للمؤسسة وبالتالي على قيمة المؤسسة، ونلاحظ أنه رغم التحسن الذي تشهده المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار سنويا في مركزها المالي، إلا أن نسبة هذه التحسن تناقصت بشكل كبير في سنة 2010 وذلك راجع لتدني قيمة استثماراتها.

ثانيا: معدل نمو رقم الأعمال وتأثيره على النتيجة الصافية

بالاعتماد على جدول حسابات النتائج للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار (الملاحق (10)، (12)، (14)، (16))، يمكن حساب كل من معدل نمو رقم الأعمال ومعدل نمو النتيجة الصافية كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (03-10): نمو رقم الأعمال والنتيجة الصافية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

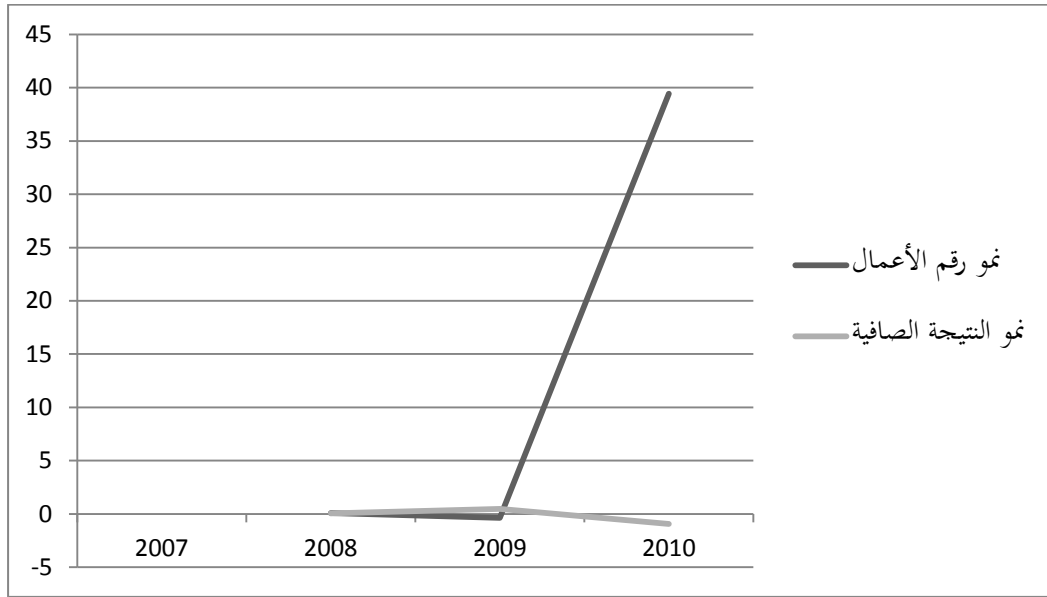
الوحدة: دج

البيان / السنة	2007	2008	2009	2010
رقم الأعمال	316 228 091,97	344 945 440,32	221 694 256,49	8 960 374 841,07
نمو رقم الأعمال		0,09	-0,36	39,42
النتيجة الصافية	1 596 845 390,04	1 673 976 881,08	2 467 361 845,90	196 255 755,36
نمو النتيجة الصافية		0,05	0,47	-0,92

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول أن هناك تذبذب في نمو رقم الأعمال حيث نلاحظ نموه في 2008 وعدم نموه وتناقصه في 2009، لينمو بشكل كبير جدا في سنة 2010، إذ ارتفع من 221694256.49 دج إلى 8960374841.07 دج في 2010، أما النتيجة الصافية فقد نمت خلال السنوات الأولى للدراسة وتناقصت بشكل كبير في سنة 2010، رغم النمو الكبير لرقم الأعمال، وهذا راجع عدم تحكم المؤسسة في التكاليف حيث كانت نسبة زيادتها أكبر من زيادة رقم الأعمال، كذلك من خلال جدول حسابات النتائج للسنوات الأربع نرى أن المؤسسة حققت في السنوات الأولى نتيجة خارج الاستغلال بمبالغ كبيرة، وانه في سنة 2010 كانت قيمة النتيجة خارج الاستغلال للمؤسسة معدومة، مما ساهم في انخفاض كبير في النتيجة الصافية، وسنحاول توضيح كل هذا في الشكل الموالي:

شكل رقم (03-12): نمو رقم الأعمال والنتيجة الصافية في المؤسسة الوطنية لخدمات الأبار



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول (03-10)

من خلال الشكل رقم (03-12) تبين لنا العلاقة العكسية بين نمو رقم الأعمال ونمو النتيجة الصافية للمؤسسة الوطنية لخدمات الأبار، وهذه حالة استثنائية تعكس عدم التحكم السريع لمؤسسة بنمو رقم أعمالها، وهذا مؤشر سلبي بالنسبة للمؤسسة ناتج عن سوء التحكم بالتكاليف ومن خلال الجزء الأول (2009-2010) نستنتج أن نمو النتيجة الصافية لا يرجع إلى رقم الأعمال لأنه شهد في هذه الفترة تناقص في نسبة النمو، وأن الارتفاع في نسبة النمو راجع إلى النتيجة خارج الاستغلال التي حققتها، والجزء الثاني (2009-2010) يبين زيادة تدهور المؤسسة في عدم تحكمها بالتكاليف وهذا الذي أدى إلى تناقص في قيمة النتيجة الصافية.

ثالثا: معدل نمو القيمة المضافة وتأثيرها على نتيجة المؤسسة

تعتبر القيمة المضافة من أهم المؤشرات، التي تعبر عن أداء نشاط المؤسسة، ذلك لأنها تتضمن رقم الأعمال بعد تغطية مصاريف الاستغلال المباشرة، والتي تعتبر أهم المصاريف وأكثرها ثقل في هيكل التكاليف. والجدول التالي، يبين تطور القيمة المضافة خلال سنوات الدراسة:

الجدول رقم (11-03): نمو القيمة المضافة والنتيجة الصافية في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

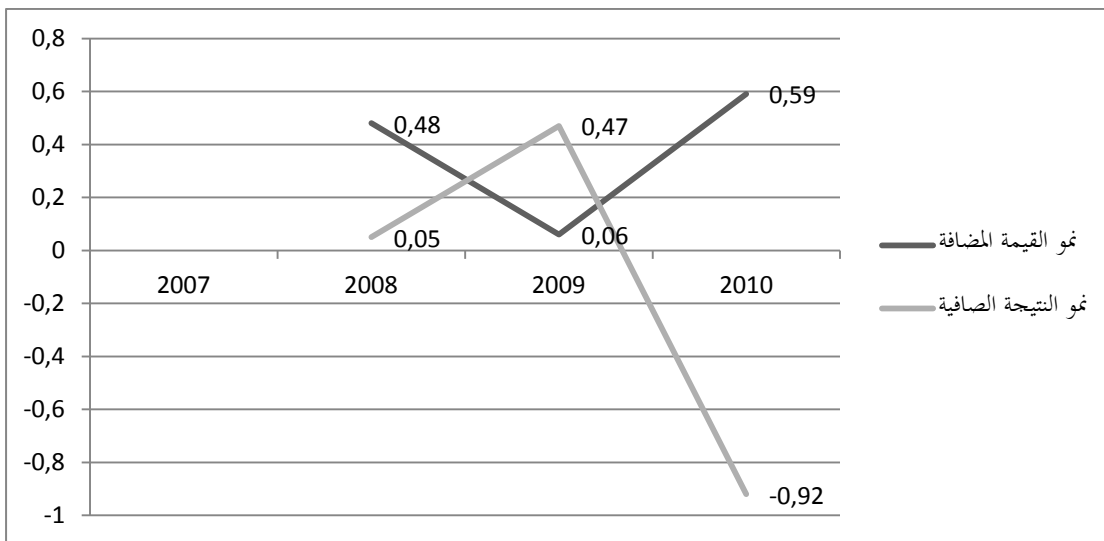
الوحدة: دج

البيان / السنة	2007	2008	2009	2010
القيمة المضافة	4 222 309 366,01	6 268 023 126,45	6 631 728 298,19	10 574 976 893,98
نمو القيمة المضافة		0,48	0,06	0,59
النتيجة الصافية	1 596 845 390,04	1 673 976 881,08	2 467 361 845,90	196 255 755,36
نمو النتيجة الصافية		0,05	0,47	-0,92

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول يتبين لنا أن القيمة المضافة في المؤسسة تنمو لكن هذا النمو متذبذب، حيث نلاحظ تناقص في النمو لسنة 2009 ثم تزايد في سنة 2010، كما نرى أنه رغم التناقص الذي حصل في 2009 ألا أن المؤسسة عرفت نموا كبيرا في نتيجتها الصافية، وأنه رغم الزيادة في رقم نمو القيمة المضافة في سنة 2009، إلا أن المؤسسة عرفت انخفاضا بنسبة 0.92 في النتيجة الصافية، مما يدل على أن النمو الذي عرفته في سنة 2009 يعود إلى زيادة في نواتج خارج الاستغلال، والانخفاض يرجع إلى تدهور التحكم في التكاليف الثابتة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، لأن نمو القيمة المضافة للمؤسسة يوضح تحكم المؤسسة في تكاليف الاستغلال، ولتوضيح العلاقة بين نمو القيمة المضافة ونمو النتيجة الصافية سنمثل النتائج في الشكل التالي:

شكل رقم (13-03) نمو القيمة المضافة ونمو النتيجة الصافية في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول (11-03)

من خلال الشكل رقم (03-13) نستنتج أن هناك علاقة عكسية بين نمو القيمة المضافة ونمو النتيجة الصافية للمؤسسة، وارتفاع الكبير في التكاليف الثابتة (مصاريف العاملين، الضرائب و الرسوم، المصاريف المالية)، وان هذه العلاقة العكسية زادت عندما انعدمت قيمة نواتج خارج الاستغلال في سنة 2010.

الفرع الثاني: معدلات المردودية

تعتبر دراسة مردودية المؤسسة من أهم الوسائل أمام المحلل المالي للحكم على أداء المالي المؤسسة الاقتصادية، يمكن التمييز بين نوعين المردودية الاقتصادية والمردودية المالية، وبالاعتماد على كل من الميزانية وجدول حسابات النتائج للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار سوف نقوم بحساب قيمتهما من خلال العلاقات التالية:

$$\begin{aligned} \text{المردودية المالية} &= \text{النتيجة الصافية} / \text{الأموال الخاصة} \\ \text{المردودية الاقتصادية} &= \text{نتيجة الاستغلال} / (\text{الديون} + \text{الأموال الخاصة}) \end{aligned}$$

والجدول التالي يبين النتائج المتحصل عليها:

الجدول رقم (03-12): معدل المردودية المالية والمردودية الاقتصادية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

الوحدة: دج

البيان / السنة	2007	2008	2009	2010
النتيجة الصافية	1 596 845 390,04	1 673 976 881,08	2 467 361 845,90	196 255 755,36
الأموال الخاصة	12 406 870 859,61	13 878 510 655,52	15 502 608 023,95	18 421 816 880,51
المردودية المالية	0,13	0,12	0,16	0,01
نتيجة الاستغلال	1 555 616 856,00	2 794 172 185,37	2 665 354 949,66	1 385 908 600,94
الديون	2 773 584 762,10	3 205 371 819,18	3 713 175 428,94	2 483 392 922,53
الديون + الأموال الخاصة	15 180 455 621,71	17 083 882 474,70	19 215 783 452,89	20 905 209 803,04
المردودية الاقتصادية	0,10	0,16	0,14	0,07

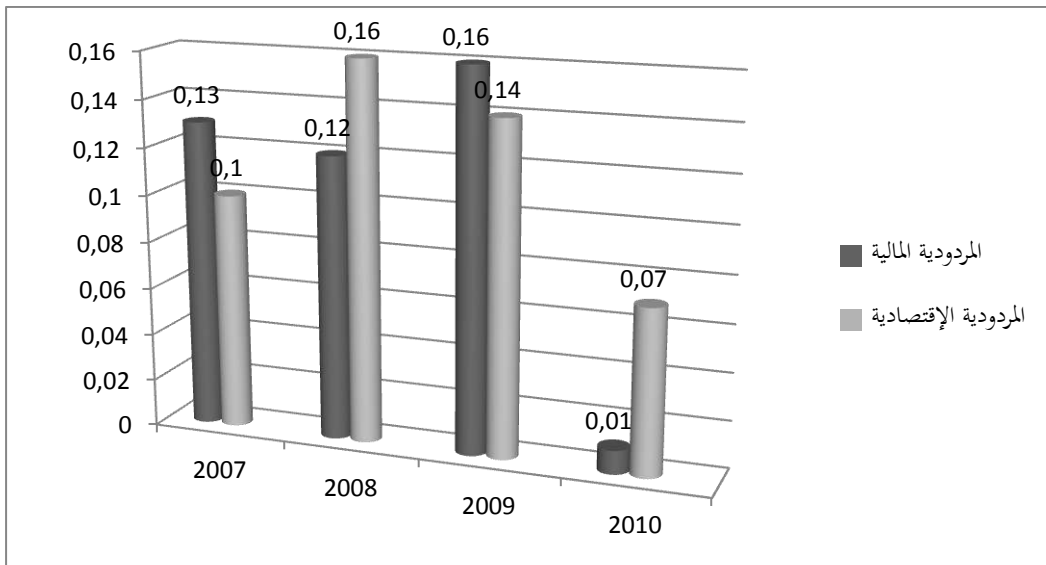
المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول نرى انخفاض في المردودية سنة 2008 وسنة 2010 وهذا بسبب انخفاض النتيجة الصافية مقارنة بارتفاع الأموال الخاصة، ونلاحظ ارتفاع صغير في سنة 2009 وهو لنمو النتيجة الصافية بنسبة أكبر من نمو الأموال الخاصة، و عموماً

نلاحظ أن المردودية المالية ضعيفة في المؤسسة، حيث أنها لم تتجاوز نسبة 0.16، أي كل 1 دينار من الأموال الخاصة يولد 0.16 دينار من النتيجة الصافية، لتصل في سنة 2010 أسوأ قيمة لها وهي 0.01، ويرجع هذا التناقص إلى عدم كفاءة المؤسسة في استغلال الأموال الخاصة.

كذلك نلاحظ أن هناك ارتفاع في المردودية الاقتصادية في سنة 2008 ثم توالى في الانخفاض في السنوات الأخرى، حيث أنها لم تتجاوز نسبة 0.16، أي كل 1 دينار تستثمره يولد 0.16 دينار من النتيجة الصافية، ليتراجع هذا المعدل في سنة 2010 إلى أسوأ قيمة له عرفت المؤسسة خلال سنوات الدراسة وهو 0.07، ومنه فإن المردودية الاقتصادية ضعيفة في المؤسسة، وهذا راجع للارتفاع الكبير لأصول المؤسسة مقارنة بنتيجة الاستغلال التي تحققها، ويمكن أن تمثل ذلك في الشكل التالي:

شكل رقم (03-14): معدلات المردودية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول (03-12)

من خلال الشكل (03-14) تبين لنا العلاقة العكسية بين المردودية المالية والمردودية الاقتصادية في السنوات 2007-2008 - 2009 حيث إذا ارتفعت المردودية الاقتصادية تنخفض المردودية المالية وبالعكس، ولكن سنة 2010 عرفت أكبر تدهور لمردودية المؤسسة الاقتصادية والمالية حيث انخفضت بشكل كبير.

الفرع الثالث: معدلات الربحية

إن مؤشرات هذه المجموعة تمكن الإدارة من تقييم ارباح المؤسسة سواء فيما يتعلق برقم الاعمال اللازم لتحقيق الربح ومستوى الاصول المطلوبة لإسناد عمليات التشغيل، ولذلك من الخطأ القول ان مؤسستين متساويتين بالارباح

المحاسبية الحالية، أنها متساوية أيضا بالربحية إذا كانت مخاطرة احدها أعلى من الأخرى، و فيما يلي نحاول أن نقيس أهم المؤشرات الخاصة بربحية المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وهي:

- نسبة نتيجة الإستغلال إلى رقم الأعمال
- نسبة النتيجة الصافية إلى رقم الأعمال
- نسبة القيمة المضافة إلى رقم الأعمال

بالاعتماد على جدول حسابات النتائج خلال فترة الدراسة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، سنقوم بحساب معدلات الربحية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (03-13): معدلات الربحية للمؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار

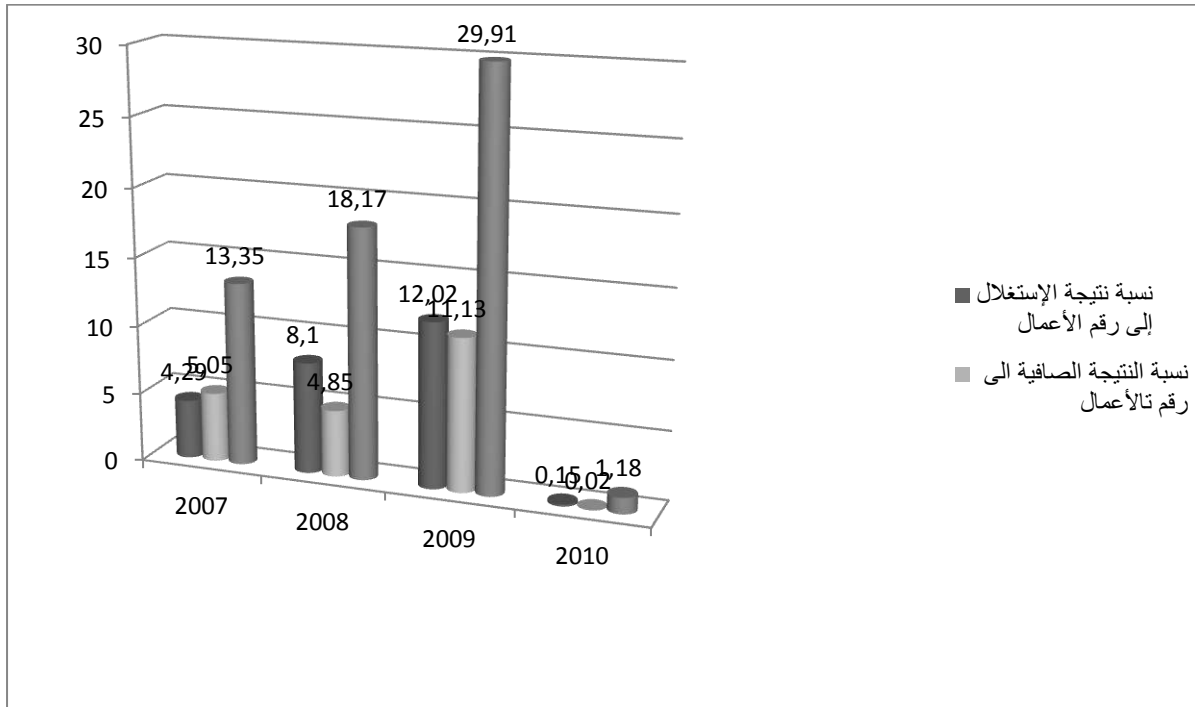
الوحدة: دج

البيان / السنة	2007	2008	2009	2010
نتيجة الاستغلال	1 555 616 856,00	2 794 172 185,37	2 665 354 949,66	1 385 908 600,94
رقم الأعمال	316 228 091,97	344 945 440,32	221 694 256,49	8 960 374 841,07
نسبة نتيجة الإستغلال إلى رقم الأعمال	4,92	8,10	12,02	0,15
النتيجة الصافية	1 596 845 390,04	1 673 976 881,08	2 467 361 845,90	196 255 755,36
نسبة النتيجة الصافية الى رقم الأعمال	5,05	4,85	11,13	0,02
القيمة المضافة	4 222 309 366,01	6 268 023 126,45	6 631 728 298,19	10 574 976 893,98
نسبة القيمة المضافة الى رقم الأعمال	13,35	18,17	29,91	1,18

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول يتبين لنا أن رقم الأعمال في السنوات نسبة لنتيجة الاستغلال (2007-2008-2009) قد حقق ربحية متزايدة، حيث ارتفع من 4.92 إلى 12.02 لكن في سنة 2010 تناقص بشكل كبير ذلك لأنه رغم ارتفاع رقم الأعمال إلا أن نتيجة المؤسسة انخفضت، كما نلاحظ أن رقم الأعمال نسبة للنتيجة الصافية قد انخفضت ربحيته في كل من سنة 2008 و سنة 2010 رغم ارتفاع رقم الأعمال، وأنه ارتفع سنة 2009 رغم انخفاض رقم الأعمال وبالتالي فإن رقم الأعمال هو غير المتسبب في تغيير النتيجة الصافية للمؤسسة، ويتبين لنا أيضا أن نسبة القيمة المضافة لرقم الأعمال قد ارتفعت خلال السنوات (2007-2008-2009) وفي سنة 2010 انخفضت بشكل كبير، ويمكن أن تمثل كل هذا في الشكل التالي:

شكل رقم (03-15): معدلات الربحية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول (03-13)

من خلال الشكل نستنتج أن رقم الأعمال للمؤسسة قد في السنوات الأولى (2007-2008-2009) قد حقق قيمة مضافة متزايدة للمؤسسة مما أدى إلى ارتفاع في نتيجة الاستغلال خلال هذه المدة، أما الانخفاض الذي عرفته نسبة النتيجة الصافية إلى رغم ارتفاع رقم الأعمال وارتفاعها في سنة 2009 رغم انخفاض رقم الأعمال فهو يدل على رقم أن الأعمال ليس السبب في تغيير النتيجة الصافية، أما سنة 2010 فرغم ارتفاع رقم أعمال المؤسسة إلا أن النتيجة الصافية ونتيجة الاستغلال أي أنه حقق ربحية وقيمة مضافة صغيرة جدا للمؤسسة.

الفرع الرابع: معدلات السيولة

تستخدم نسب السيولة كأداة لتقييم المركز الائتماني للمؤسسة، حيث يمثل تحليل سيولة المؤسسة مؤشرا مهما لتقييم أدائها المالي، وقدرتها على مواجهة التزاماتها العاجلة وديونها المالية المستحق، و سوف نقوم بتحليل بعض نسب السيولة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، و التي يمكن أن نلخصها في:

- نسبة الأموال الخاصة إلى الأموال الدائمة
- نسبة الديون إلى الأموال الخاصة
- نسبة الديون إلى الديون + الأموال الخاصة

وبالاعتماد على جانب الخصوم الميزانية المحاسبية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار سنقوم بحساب هذه النسب كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (03-14) معدلات السيولة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

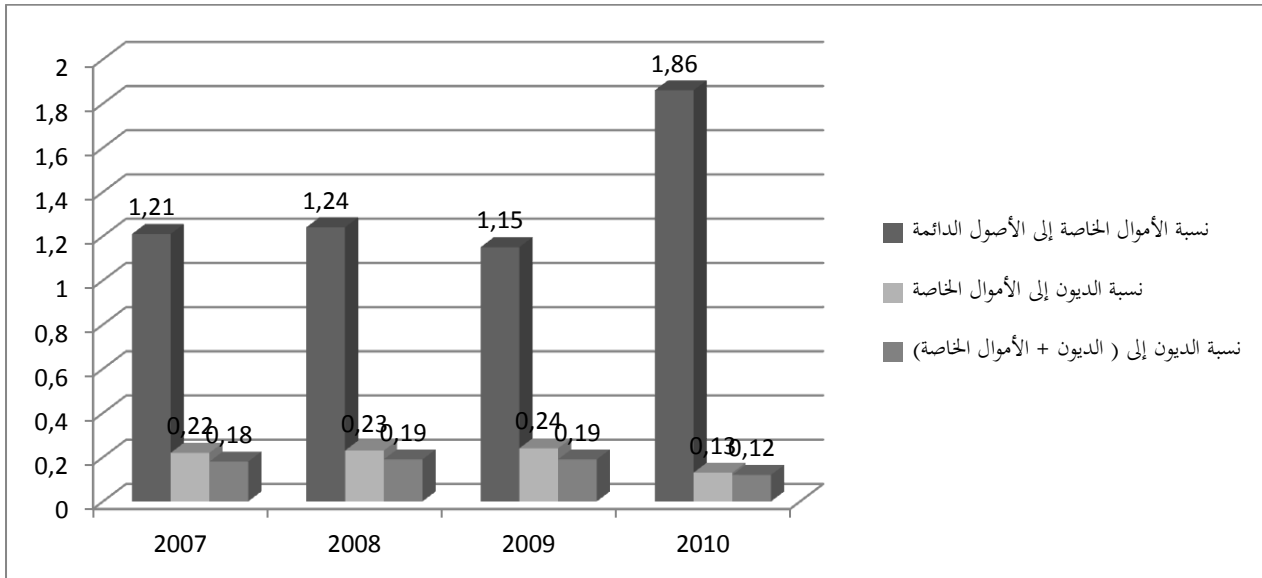
الوحدة: دج

2010	2009	2008	2007	البيان / السنة
18 421 816 880,51	15 502 608 023,95	13 878 510 655,52	12 406 870 859,61	الأموال الخاصة
9 897 500 312,78	13 484 335 771,42	11 236 503 059,83	10 290 591 790,10	الأصول الدائمة
1,86	1,15	1,24	1,21	نسبة الأموال الخاصة إلى الأصول الدائمة
2 483 392 922,53	3 713 175 428,94	3 205 371 819,18	2 773 584 762,10	الديون
0,13	0,24	0,23	0,22	نسبة الديون إلى الأموال الخاصة
20 905 209 803,04	19 215 783 452,89	17 083 882 474,70	15 180 455 621,71	الديون + الأموال الخاصة
0,12	0,19	0,19	0,18	نسبة الديون إلى (الديون + الأموال الخاصة)

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول نرى أن هناك تذبذب في تغيرات هذه النسب، فنسبة الأموال الخاصة إلى الأصول الدائمة ارتفعت في سنة 2008 ثم انخفضت في 2009 لتعود وترتفع بقيمة أكبر في 2010، أما نسبة الديون إلى الأموال الخاصة فقد ارتفعت في الثلاث سنوات الأولى للدراسة بنسبة صغيرة، لتتخفض بشكل كبير وملحوظ في سنة 2010، أما نسبة الديون إلى مجموع الديون والأموال الخاصة فقد كانت تقريبا ثابتة في السنوات الأولى، وفي سنة 2010 انخفضت، ويمكن أن تمثل كل هذا في الشكل التالي:

شكل رقم (03-16): معدلات السيولة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على الجدول (03-14)

من خلال الشكل (03-16) يتبين لنا أننا في كل سنوات الدراسة (2007-2008-2009-2010) نجد:

- نسبة الأموال الخاصة إلى الأصول الدائمة < 1
- نسبة الديون إلى الأموال الخاصة > 1: ف
- نسبة الديون إلى (الديون + الأموال الخاصة) > 1/2

وبالتالي فالمؤسسة تتمتع بالاستقلالية المالية، حيث أن ملاك المؤسسة مساهمين في احتياجاتها أكبر من مقرضيهما، وهذا ايجابي للمؤسسة من حيث أنه يقلل مخاطر التوقف عن الدفع والعسر المالي ومخاطر الإفلاس.

المطلب الثاني: تقييم الأداء المالي لمديرية حماية البيئي

بنفس الخطوات التي اتبعناها في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، سنقوم بتقييم الأداء المالي لمديرية حماية البيئة للمؤسسة وذلك لمعرفة أثر النشاطات البيئية التي تقوم بها المؤسسة على الأداء المالي لها، وذلك بالاعتماد على الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج لمديرية حماية البيئة، ونظرا لأن هذه المديرية بدأت نشاطها في سنة 2008 فسأخذ هذه السنة كسنة أساس، لتكون فترة الدراسة للسنوات (2008 - 2009 - 2010)، وفيما يلي سنقوم بحساب كل من معدلات النمو ومعدلات المردودية ومعدلات الربحية ومعدلات السيولة.

الفرع الأول: معدلات النمو

وسنقوم بقياس معدلات النمو للمعطيات التالية:

- نمو الأصول البيئية
- نمو الاستثمارات البيئية
- نمو رقم الأعمال البيئي
- نمو النتيجة الصافية البيئية
- نمو القيمة المضافة البيئية

أولا: نمو الاستثمارات والأصول البيئية

بالاعتماد على ميزانية حماية البيئة يمكن حساب معدلات النمو لكل من الاستثمارات والأصول والنتائج في الجدول التالي:

جدول رقم (03-15): نمو الاستثمارات والأصول البيئية

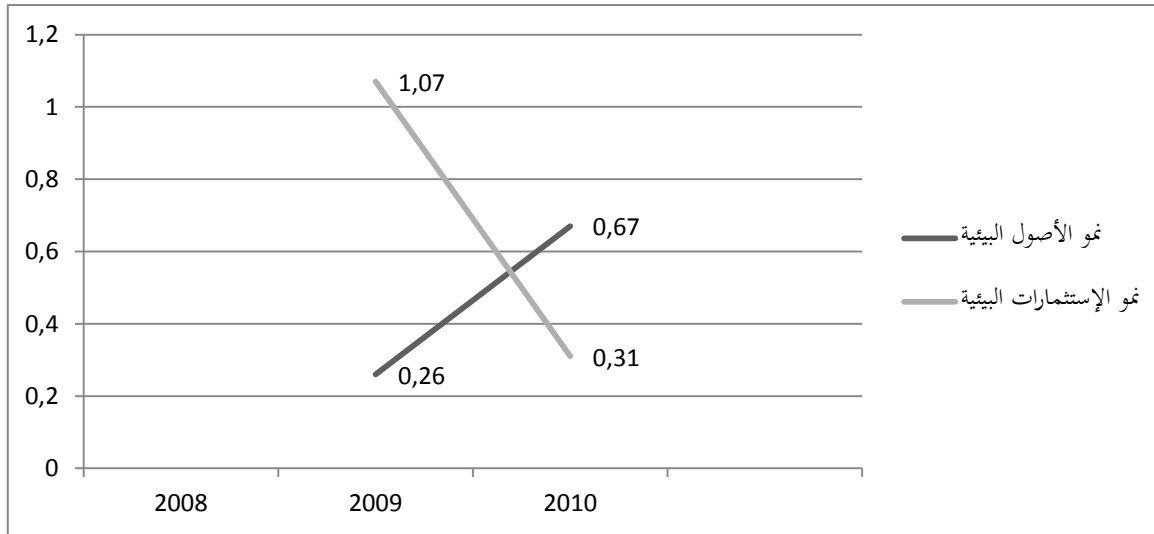
الوحدة: دج

البيان / السنة	2008	2009	2010
الأصول	994 892 851,89	1 258 221 772,93	2 099 579 490,50
نمو الأصول		0,26	0,67
الاستثمارات	226 023 593,13	467 680 428,89	610 958 553,91
نمو الاستثمارات		1,07	0,31

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

يتضح لنا من خلال الجدول أن هناك نمو في الأصول البيئية للمؤسسة، ومعدل النمو متزايد، كما نرى ان الاستثمارات البيئية تنمو ولكن في سنة 2010 تناقص معدل النمو بشكل كبير، والشكل التالي يبين هذا:

شكل رقم (03-17) نمو الأصول والاستثمارات لمديرية حماية البيئة



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على الجدول (03-15)

من خلال الشكل (03-17) تظهر لنا العلاقة العكسية بين نمو الاستثمارات ونمو الأصول، وبالتالي فان نمو الأصول البيئية ليس سببه الاستثمارات، ونرى تناقص في نمو الاستثمارات البيئية، حيث أن المؤسسة ليس لديها اهتمامات كبيرة في الاستثمار البيئي.

ثانيا: نمو كل من رقم الأعمال البيئي والقيمة المضافة البيئية مقارنة مع نمو النتيجة الصافية البيئية

بالاعتماد على جدول حسابات النتائج لمديرية حماية البيئة، يمكن حساب المعدلات كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (03-16): نمو كل من رقم الأعمال البيئي والقيمة المضافة البيئية مقارنة مع نمو النتيجة الصافية البيئية

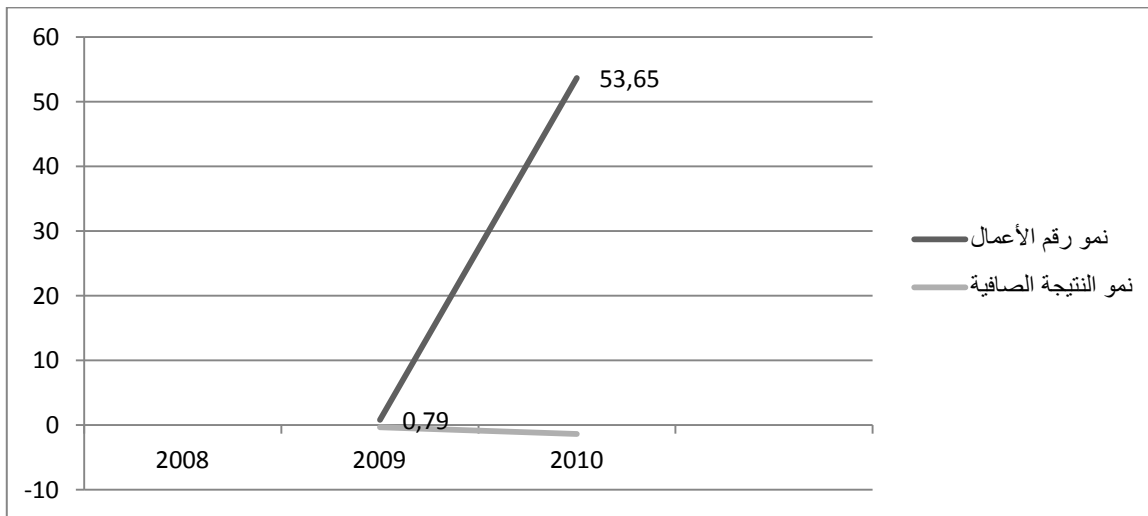
الوحدة: دج

البيان / السنة	2008	2009	2010
رقم الأعمال	10 678 474,30	19 146 569,89	1 046 340 825,48
نمو رقم الأعمال		0,79	53,65
القيمة المضافة	857 052 767,52	778 405 428,19	1 102 138 001,05
نمو القيمة المضافة		-0,09	0,42
النتيجة الصافية	250 478 004,30	167 852 124,49	-59 973 950,03
نمو النتيجة الصافية		-0,33	-1,36

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول أن في نمو رقم الأعمال عرف نمو متواصلا خلال سنوات الدراسة، لينمو بشكل كبير جدا في سنة 2010، إذ ارتفع من 19146569.89 دج الى 1102138001.05 دج في 2010، بالمقابل فإن النتيجة الصافية لم تحقق نموا خلال السنوات الدراسة وتناقصت بشكل كبير في سنة 2010، رغم النمو الكبير لرقم الأعمال البيئي، وهذا راجع عدم تحكم المؤسسة في التكاليف حيث كانت نسبة زيادتها أكبر من زيادة رقم الأعمال، كم نرى أن المؤسسة في سنة 2009 كان هناك انخفاض في القيمة المضافة البيئية ثم ارتفعت نسبة النمو في 2010، رغم ارتفاع القيمة المضافة غير أن النتيجة الصافية البيئية قد تناقصت بشكل كبير، فحققت المؤسسة في سنة 2010 نتيجة صافية سالبة تقدر ب -59973950.03 دج ، وسنحاول توضيح كل هذا في الشكلين التاليين:

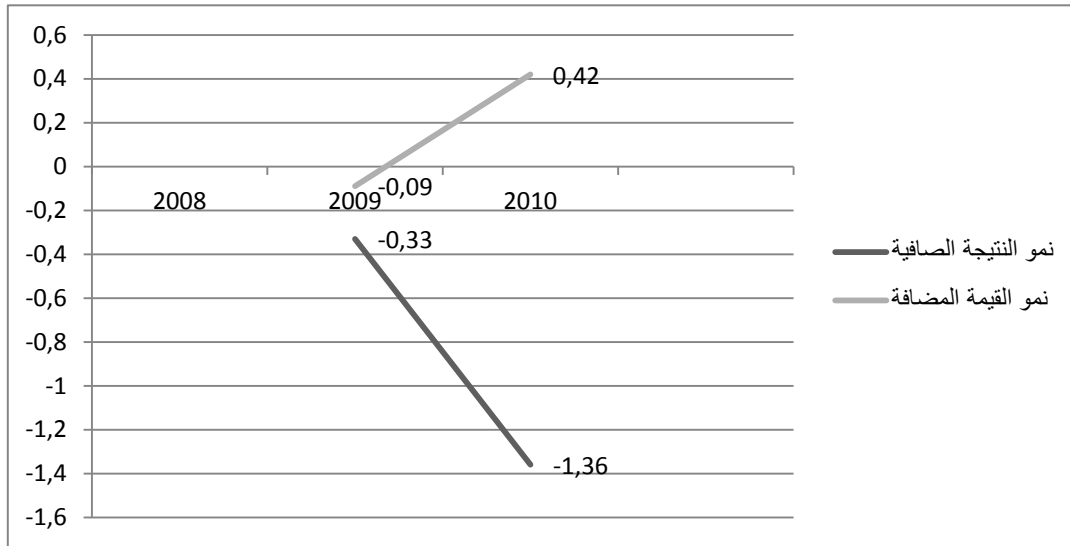
شكل رقم (03-18) نمو رقم الأعمال والنتيجة الصافية لمديرية حماية البيئة



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على الجدول (03-15)

من خلال الشكل رقم () تبين لنا العلاقة العكسية بين نمو رقم الاعمال البيئي ونمو النتيجة الصافية لمديرية حماية البيئة للمؤسسة، وهذه حالة استثنائية تعكس عدم التحكم السريع لمؤسسة بنمو رقم أعمالها البيئي ، و هذا مؤشر سلبي بالنسبة للمؤسسة ناتج عن سوء التحكم بالتكاليف البيئية، كما نرى أن معدل نمو رقم الأعمال كبير جدا مقارنة بتناقص النتيجة الصافية، ومنه فإن هذا النمو السريع لرقم الأعمال البيئي قد يغطي التكاليف البيئية مستقبلا، ويحقق نتيجة ايجابية للمؤسسة.

شكل رقم (03-19) نمو النتيجة الصافية والقيمة المضافة لمديرية حماية البيئة



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول (03-15)

من خلال الشكل رقم () نستنتج أن هناك علاقة عكسية بين نمو القيمة المضافة ونمو النتيجة الصافية للمؤسسة، وذلك راجع لارتفاع الكبير في التكاليف الثابتة البيئية (مصاريف العاملين، الضرائب و الرسوم، المصاريف المالية)، وان هذه العلاقة العكسية زادت عندما انعدمت قيمة نواتج خارج الاستغلال في سنة 2010.

الفرع الثاني: معدلات المردودية

بالاعتماد على جانب الخصوم للميزانيات المحاسبية لمديرية حماية البيئة، وجدول حسابات النتائج لسنوات الدراسة، سنقوم بحساب كل من المردودية المالية والمردودية الاقتصادية كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (03-17): معدلات المردودية لمديرية حماية البيئة

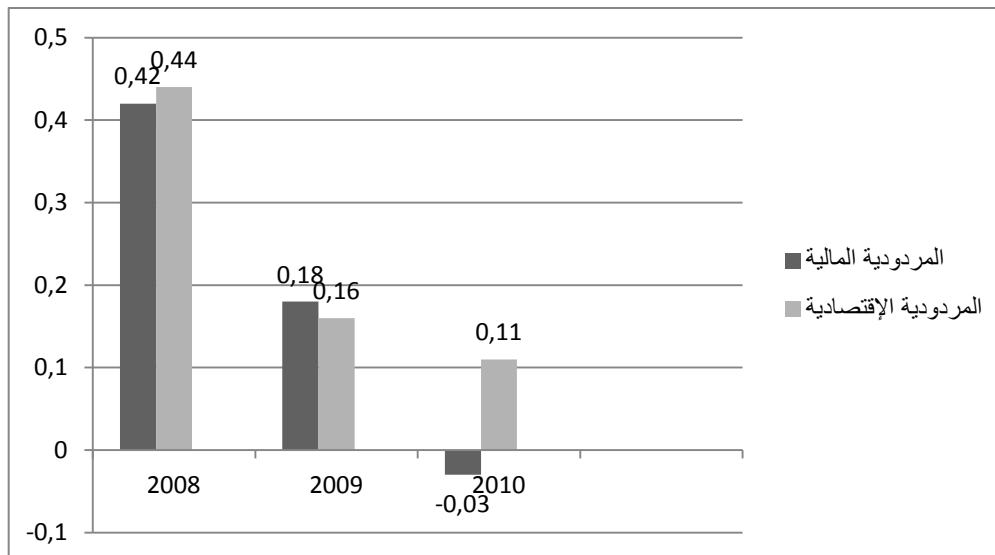
الوحدة: دج

2010	2009	2008	البيان / السنة
-59 973 950,03	167 852 124,49	250 478 004,30	النتيجة الصافية
1 876 308 164,33	909 473 254,69	603 074 424,95	الأموال الخاصة
-0,03	0,18	0,42	المردودية المالية
-59 973 950,03	170 599 996,64	325 498 153,42	نتيجة الاستغلال
223 271 326,17	180 896 393,75	141 340 422,64	الديون
2 099 579 490,50	1 090 369 648,44	744 414 847,59	الديون + الأموال الخاصة
0,11	0,16	0,44	المردودية الاقتصادية

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول يتبين لنا انخفاض المتواصل لكل من المردودية المالية والمردودية الاقتصادية البيئية خلال سنوات الدراسة، رغم الارتفاع في الأموال الخاصة للمؤسسة والارتفاع في مجموع الأصول، وهذا راجع الى الانخفاض في كل من نتيجة الاستغلال والنتيجة الصافية البيئية في كل سنوات الدراسة، ويمكن تمثيل هذا في الشكل التالي:

شكل رقم (03-20) معدلات المردودية لمديرية حماية البيئة



المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على الجدول (03-17)

من خلال الشكل يتبين لنا تناقص المردودية المالية لمديرية حماية البيئة للمؤسسة خلال سنوات الدراسة، وأن أنهما في سنة 2010 كانت سالبة، كما نلاحظ تناقص في المردودية الاقتصادية لكن هذا الانخفاض أقل حدة من التناقص في المردودية المالية، وهو ما يبين عدم كفاءة المؤسسة في استغلال مواردها لحماية البيئة

الفرع الثالث: معدلات الربحية

بالاعتماد على جدول حسابات النتائج لمديرية حماية البيئة، يمكن حساب معدلات الربحية كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (03-18): معدلات الربحية لمديرية حماية البيئة

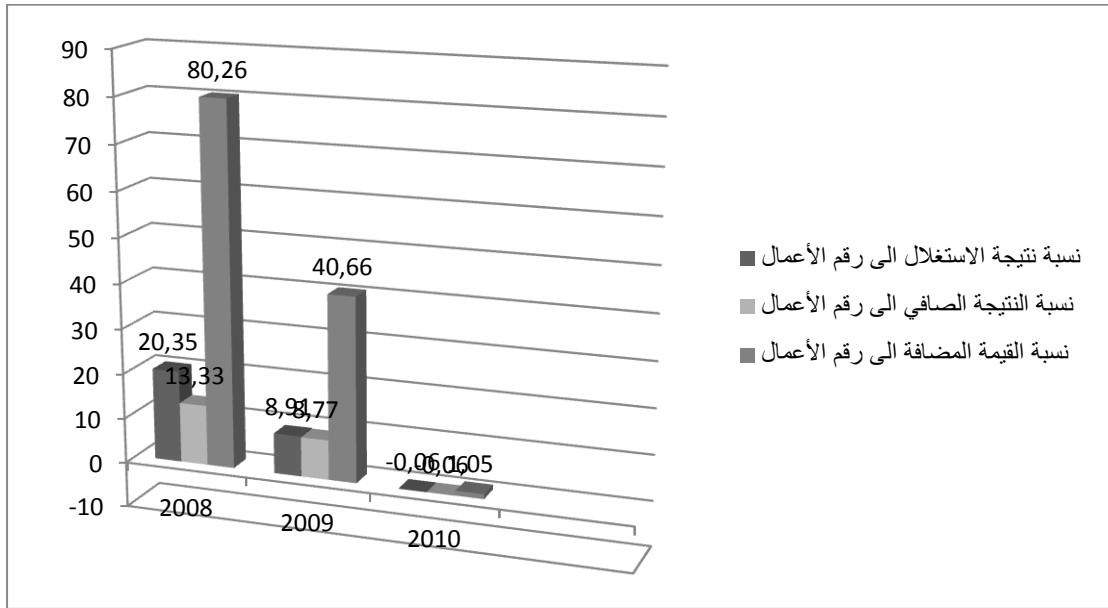
الوحدة: دج

البيان / السنة	2008	2009	2010
نتيجة الاستغلال	217 325 692,53	170 599 996,64	-59 973 950,03
رقم الأعمال	10 678 474,30	59 973 950,03	1 046 340 825,48
نسبة نتيجة الاستغلال الى رقم الأعمال	20,35	8,91	-0,06
النتيجة الصافية	142 305 543,41	167 852 124,49	-59 973 950,03
نسبة النتيجة الصافية الى رقم الاعمال	13,33	8,77	-0,06
القيمة المضافة	857 052 767,56	778 405 428,19	1 102 138 001,05
القيمة المضافة الى رقم الأعمال	80,26	40,66	1,05

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول نلاحظ تناقص كل معدلات الربحية خلال سنوات الدراسة، لتحقيق كل من نسبة نتيجة الاستغلال الى رقم الأعمال ونسبة النتيجة الصافية الى رقم الأعمال قيمة سالبة، بينما تنخفض نسبة القيمة المضافة بشكل كبير جدا، ويمكن تمثيل هذا في الشكل التالي:

شكل رقم (03-21): معدلات الربحية لمديرية حماية البيئة



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على الجدول (03-18)

من الشكل رقم (03-21) يتبين لنا معدلات الربحية لمديرية حماية البيئة توالى في الانخفاض خلال سنوات الدراسة، وهذا راجع لانخفاض نتيجة الاستغلال والنتيجة الصافية، رغم النمو الكبير والسريع لرقم الأعمال البيئي، وهذا راجع إلى ارتفاع التكاليف البيئية، وعدم تحكم المؤسسة في فيها لتحقيق أكبر كفاءة.

الفرع الرابع: معدلات السيولة

بالاعتماد على الميزانية المحاسبية لمديرية حماية البيئة، يمكن أن نقوم بحساب معدلات السيولة كما هو موضح في الجدول التالي:

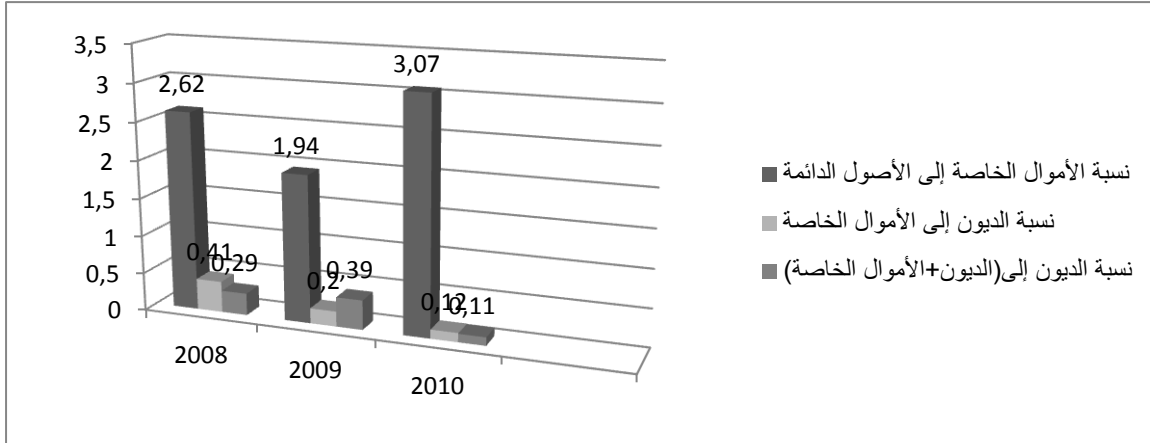
الجدول رقم (03-19): معدلات السيولة لمديرية حماية البيئة

البيان / السنة	2008	2009	2010
الأموال الخاصة	603 074 424,95	909 473 254,69	1 876 308 164,33
الأصول الدائمة	229 963 593,13	467 720 428,89	610 958 553,91
نسبة الأموال الخاصة إلى الأصول الدائمة	2,62	1,94	3,07
الديون	249 521 883,53	180 896 393,75	223 271 326,17
نسبة الديون إلى الأموال الخاصة	0,41	0,20	0,12
الديون + الأموال الخاصة	852 596 308,48	467 720 429,09	2 099 579 490,50
نسبة الديون إلى (الديون + الأموال الخاصة)	0,29	0,39	0,11

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول نرى أن هناك تذبذب في تغيرات هذه النسب، فنسبة الأموال الخاصة إلى الأصول الدائمة انخفضت في سنة 2009 ثم عادت لترتفع بقيمة أكبر في 2010، أما نسبة الديون إلى الأموال الخاصة فقد انخفضت في السنوات الثلاث للدراسة بنسب متفاوتة، أما نسبة الديون إلى مجموع الديون والأموال الخاصة فقد ارتفعت في سنة 2009، وفي سنة 2010 انخفضت، ويمكن أن تمثل كل هذا في الشكل التالي:

شكل رقم (03-22): معدلات السيولة لمديرية حماية البيئة



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا الجدول (03-19)

من خلال الشكل (03-22) يتبين لنا أنه في كل السنوات (2008-2009-2010) نجد:

- نسبة الأموال الخاصة إلى الأصول الدائمة < 1
- نسبة الديون إلى الأموال الخاصة > 1 : ف
- نسبة الديون إلى (الديون + الأموال الخاصة) $> \frac{1}{2}$

وبالتالي فالمؤسسة تتمتع بالاستقلالية المالية، حيث أن ملاك المؤسسة مساهمين في احتياجاتها أكبر من مقرضيهما، وهذا إيجابي للمؤسسة من حيث أنه يقلل مخاطر التوقف عن الدفع والعسر المالي ومخاطر الإفلاس.

المطلب الثالث: الآفاق المستقبلية لتأثير التكاليف البيئية على الأداء المالي للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

سنحاول التعرف على التطورات المالية التي حدثت على مستوى مديرية حماية البيئة مقارنة مع التطورات المالية للمؤسسة، وذلك عن طريق حساب نسب المقارنة.

الفرع الأول: حساب نسب المقارنة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ومديريتها

بالاعتماد على الميزانية المحاسبية وجدول حسابات النتائج، لكل من المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ومديريتها لحماية البيئة، وذلك للسنوات (2008-2009-2010) سنقوم بحساب النسب التالية:

- النسبة 1: الاستثمارات البيئية / استثمارات المؤسسة
- النسبة 2: رقم الأعمال البيئي / رقم الأعمال الإجمالي
- النسبة 3: القيمة المضافة البيئية / القيمة المضافة الإجمالية
- النسبة 4: مصاريف المستخدمين البيئية / مصاريف المستخدمين الإجمالية
- النسبة 5: الضرائب والرسوم البيئية / ضرائب والرسوم الإجمالية

الجدول رقم (03-20) : النسب المقارنة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ومديريتها

البيان / السنة	2008	2009	2010
الاستثمارات البيئية	226 023 593,13	467 680 428,89	610 958 553,91
استثمارات المؤسسة	8 126 371 344,33	8 884 591 401,42	8 553 852 712,78
النسبة 1	2,78%	5,26%	7,14%
رقم الأعمال البيئي	678 474,30	19 146 569,89	1 046 340 825,48
رقم الأعمال الإجمالي	344 945 440,32	221 694 256,49	8 960 374 841,07
النسبة 2	0,20%	8,64%	11,68%
القيمة المضافة البيئية	857 052 767,52	778 405 428,19	1 102 138 001,05
القيمة المضافة الإجمالية	6 268 023 126,45	6 631 728 298,19	10 574 976 893,98
النسبة 3	13,67%	11,74%	10,42%
مصاريف المستخدمين البيئية	443 774 883,60	485 110 359,27	550 304 761,69
مصاريف المستخدمين الإجمالية	2 865 386 409,49	3 315 046 909,79	3 471 918 703,45
النسبة 4	15,49%	14,63%	15,85%
ضرائب ورسوم بيئية	27 125 823,37	26 332 168,98	33 243 499,64
ضرائب ورسوم إجمالية	498 028 569,93	212 842 325,25	240 586 656,20
النسبة	5,45%	12,37%	13,82%

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول يتبين لنا ما يلي:

- الاستثمارات البيئية للمؤسسة نمت خلال سنوات الدراسة ولكن نسبة النمو كانت صغيرة وتناقصت في سنة 2010، حيث لا تمثل سوى 7,14% من إجمالي استثمارات المؤسسة.

- النمو السريع لرقم الأعمال البيئي خلال سنوات الدراسة أثر على رقم الأعمال الإجمالي للمؤسسة، حيث أن رقم الأعمال البيئي ارتفع من نسبة 0,20% من رقم الأعمال الإجمالي في سنة 2008 إلى 11,68% في سنة 2010؛
 - نلاحظ انخفاض في نسبة القيمة المضافة البيئية إلى القيمة المضافة للمؤسسة ولكن هذا الانخفاض كان صغيراً، ويرجع إلى الانخفاض في القيمة المضافة البيئية خلال سنوات الدراسة؛
 - نسبة مصاريف المستخدمين البيئية إلى مصاريف المستخدمين الإجمالية كانت تقريبا ثابتة خلال السنوات الثلاث للدراسة حيث مثلت نسبة مصاريف المستخدمين البيئية في حوالي 15% من إجمالي مصاريف المستخدمين للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار؛
 - نلاحظ ارتفاع في نسبة الضرائب والرسوم البيئية إلى الضرائب والرسوم الإجمالية التي تدفعها المؤسسة، بالرغم من انخفاض قيمة الضرائب والرسوم البيئية في سنة 2009 وذلك يعود إلى الانخفاض الكبير في إجمالي الضرائب والرسوم للمؤسسة، وفي سنة 2010 فقد ارتفعت قيمة الضرائب البيئية بنسبة أكبر من الارتفاع في الضرائب والرسوم الإجمالية للمؤسسة.
- نستخلص من خلال تحليلنا لمعطيات الجدول، أن هناك ارتفاع بسيط في الاستثمارات البيئية للمؤسسة، ومنه قلة اهتمام المؤسسة بالاستثمارات البيئية، وذلك رغم النمو السريع لرقم الأعمال البيئي، مما أدى إلى انخفاض نسبة القيمة المضافة البيئية إلى القيمة المضافة الإجمالية، كما نرى أن المؤسسة لم تغير من التكاليف الثابتة البيئية خلال سنوات الدراسة، أن التكاليف البيئية الإلزامية قد انخفضت في سنة 2009، ثم ارتفعت بقيمة أكبر سنة 2010، ومنه نستخلص التذبذب في الأداء البيئي للمؤسسة بين التحسن والتدهور في سنوات الدراسة.

الفرع الثاني: إستراتيجية وأفاق الأداء البيئي لمديرية حماية البيئة في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

تبدى المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار توجهها متزايدا نحو الرغبة في تبني نظام للإدارة البيئية، والحصول على شهادة الأيزو 14000، فمن خلال دراستنا لاحظنا بعض المؤشرات التي تدل على ذلك، حيث كرست مديرية حماية البيئة كل الوقت والموارد الضرورية للوصول إلى تحقيق التزاماتها بتسيير الجودة، الأمن، الصحة، والسهر بشكل خاص وفعال على البيئة وذلك بتجنيد عمالها بغية الحصول على:

- تعزيز العلاقات وتطوير الكفاءات.
 - التحكم في سيورة العمل وتحفيزهم على البقاء أوفياء لهم.
- كما أن هدف المؤسسة يكمن في الحد من عدد الحوادث، لذا فمن بين أولوياتها مراعاة صحة العمال وراحتهم وسلامتهم علاوة على ذلك المحافظة وحماية البيئة من الناحية التقنية ومن أجل كل هذا فمديرية حماية البيئة تعمل على :
- التسيير الدائم لأدائها وإعداد سياساتها المتعلقة بالأمن وحماية البيئة.
 - المراجعة الدورية لإجراءات العمل والقواعد البيئية المتعلقة بها.
 - القيام بتحديد الإجراءات الوقائية لتفادي أي أضرار بيئية .

- المتابعة اليومية للأخطار الممكن وقوعها، وتحسين بيئة المنشآت الموجودة بالمؤسسة.
- التأكيد على احترام القوانين السارية في مجال حماية البيئة.

وتسعى المؤسسة من خلال تحسين أدائها البيئي من أجل الحصول على شهادة الآيزو 14000، إلى التأثير على الأداء المالي مستقبلاً من طريق:

- الحصول على شهادة الآيزو 14000 سيعكس مدى اهتمام المؤسسة بالأداء البيئي وتقليل التأثيرات البيئية، ومنه ذلك سينعكس على سمعة المؤسسة، وذلك سيؤدي إلى تزايد توجه المستهلكين على طلب خدمات المؤسسة وذلك سيزيد من رقم أعمالها وبالتالي تحقيق أرباح أكثر تنعكس بصورة إيجابية على الأداء المالي للمؤسسة؛
- أن النشاطات البيئية للمؤسسة تحقق رقم أعمال متنامياً بسرعة، مما سيجعله يغطي إجمالي التكاليف البيئية ويحقق مردودية بيئية جيدة للمؤسسة، وهذا ما سيرفع من المردودية الإجمالية للمؤسسة ويحسن أدائها المالي؛
- أن وضع مصلحة للمحاسبة التحليلية البيئية على مستوى مديرية حماية البيئة، سيسمح بالقياس المحاسبي للتكاليف البيئية والتقرير عنها بدقة أكبر، مما سيؤدي مستقبلاً إلى تحقيق كفاءة في استغلال موارد المؤسسة في النشاطات البيئية،
- أن تحسين الأداء البيئي للمؤسسة سيخفض قيمة الضرائب والرسوم التي تدفعها المؤسسة نتيجة تأثيرها على البيئة، وهذا سيؤدي إلى تخفيض في إجمالي التكاليف الإلزامية للمؤسسة، وهذا ما سيؤثر إيجابياً على الأداء المالي للمؤسسة.

خلاصة الفصل:

باستخدام النموذج المحاسبي لقياس التكاليف البيئية قمنا بحساب إجمالي التكاليف البيئية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار حيث كانت قيمتها:

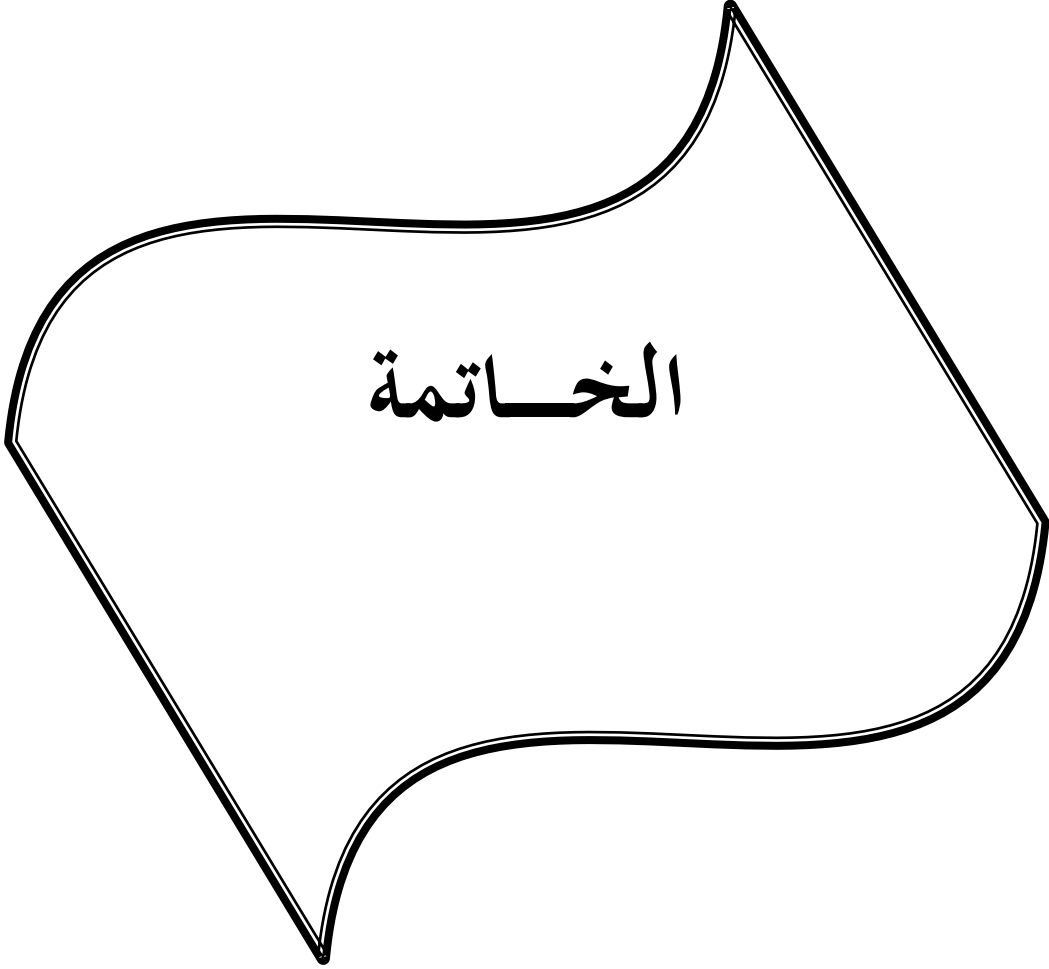
-	1 647 188 915,32	دج في سنة 2009
-	2 350 262 217,87	دج في سنة 2010

وبقياما بتقييم الأداء البيئي للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار باستخدام نسب التكاليف البيئية، تبين أن لها أداء بيئي سيء، فرغم النمو السريع لرقم الأعمال البيئي إلا أنه لا يغطي إجمالي التكاليف البيئية وهذا راجع لعدم كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها في النشاطات البيئية، وأن المؤسسة لم تقم باستثمارات كبيرة في المجال البيئي مقارنة مع استثماراتها في مجال نشاطها الصناعي، وبالتالي المؤسسة مازال لديها نقص الوعي بأهمية الاستثمارات البيئية وما قد تحققه من أرباح على المدى الطويل. وأنها إن لم تستطع تحقيق الأداء البيئي المرضي للسلطات والذي يعالج جميع الآثار البيئية، بدليل أن المؤسسة لم تستطع تخفيض نسبة التكاليف البيئية الإلزامية بشكل كبير وملحوظ، ومن خلال كل هذه النتائج نرى المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار لها سلوك شكلي (مساير) تجاه البيئة، فتستثمر في المجال البيئي لضرورة الحفاظ على محيطها على أن تجعل تكاليف ذلك أقل ما يمكن.

ومن خلال قيامنا بتقييم الأداء المالي لمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار خلال الفترة الممتدة ما بين (2007 إلى 2010)، و الأداء المالي لمديريتها لحماية البيئية خلال الفترة ما بين (2008 إلى 2010)، خلصنا إلى وجود ارتباط كبير، بتحقيقهما لأداء مالي بنفس الاتجاه، وذلك من خلال المعدلات التي قمنا بحسابها فلها نفس الاتجاه في كل منهما خلال سنوات الدراسة.

حيث العلاقة العكسية بين نمو رقم الأعمال ونمو النتيجة الصافية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار ومديرية حماية البيئة، وهذه حالة تعكس عدم التحكم السريع لمؤسسة بنمو رقم أعمالها الإجمالي والبيئي، وهذا مؤشر سلبي بالنسبة للمؤسسة ناتج عن سوء التحكم بالتكاليف، كما هناك علاقة عكسية بين نمو القيمة المضافة ونمو النتيجة الصافية للمؤسسة ومديرية حماية البيئة، وذلك يعود ارتفاع الكبير في التكاليف الثابتة (مصاريف العاملين، الضرائب و الرسوم، المصاريف المالية) الإجمالية والبيئية، ولكن المؤسسة الوطنية حققت خلال كل سنوات الدراسة نتيجة صافية موجبة، أما مديرية حماية البيئة فقد حققت في سنة 2010 نتيجة صافية سالبة.

كما أن المؤسسة ومديرية حماية البيئة حققت معدلات مردودية متناقصة خلال سنوات الدراسة، وفي سنة 2010 كان هناك انخفاض كبير في هذه المعدلات، وهذا راجع إلى عدم كفاءة المؤسسة في استغلال أموالها الخاصة و الارتفاع الكبير لقيمة أصولها مقارنة بنتيجة الاستغلال، وكذلك هو الحال لمعدلات الربحية فقد عرفت انخفاضا كبيرا في هذه السنة، كما بينت لنا معدلات السيولة بأن كل من المؤسسة ومديرية حماية البيئة لها استقلالية مالية وأنها تعتمد على أموالها لتمويل استثماراتها.



لقد عرف موضوع حماية البيئة حماية البيئة في الآونة الأخيرة اهتماما كبيرا، كونها أضحت تمثل أحد أقطاب الاقتصاد ، وتلام المؤسسات في أكثر الأحيان باعتبارها نواة الاقتصاد على كل المشاكل الحاصلة، وهذا ما فرض عليها إدماج البعد البيئي والذي نجم عليها تحملها لتكاليف بيئية أثرت على ربحيتها، ويأتي هذا البحث لعرض الجوانب التي من خلالها حاولنا فهم طبيعة تأثير التكاليف البيئية على الأداء المالية للمؤسسة.

أ- نتائج الدراسة النظرية:

إن التطرق لهذا الموضوع لم يكن ممكنا إلا من خلال التعرف على نظم الإدارة البيئية في المؤسسة وكيفية صياغة وتنفيذ إستراتيجية حماية البيئة من التلوث، وتحديد مختلف مفاهيم وتصنيفات التكاليف البيئية، بهدف دراسة تأثيرها على الأداء المالي للمؤسسة، وفي ضوء الجوانب النظرية والتطبيقية التي تعرض لها هذا البحث أبرز ما أمكننا التوصل إليه من نتائج يمكن عرضه فيما يلي:

1- أصبحت النظرة الحديثة لمسؤولية المؤسسات الاقتصادية مغايرة للنظرة التقليدية، حيث أصبحت تهتم بالتحليل الشامل للآثار البيئية لنشاطاتها لتوفير البيانات والتقارير البيئية؛

2- أن تبني نظم الإدارة البيئية يتماشى مع معايير الايزو 14000 يؤدي إلى تحسين الأداء البيئي للمؤسسة؛

3- أن حماية البيئة من طرف المؤسسة يحسن سمعتها، وبالتالي يزيد من مقدرتها التنافسية؛

4- أن اهتمام المؤسسات بحماية البيئة يحسن نوعية البيئة والاقتصاد، وبالتالي يؤدي إلى خفض التكاليف الإلزامية التي تدفعها المؤسسات نتيجة الآثار البيئية السلبية الناتجة عن نشاطها.

النتائج من 1 إلى 4 تثبت صحة الفرضية الأولى: " حماية البيئة من طرف المؤسسات وتطبيق نظم الإدارة البيئية يؤدي إلى تحسين نوعية البيئة والاقتصاد، مما ينعكس إيجابا عليها"

5- إدراج التكاليف البيئية في النظام المحاسبي يساعد على إعطاء صورة صحيحة عن تكاليف المؤسسة مما يساعدها على تقييم الأداء البيئي؛

6- أن هناك اقتناع لدى المديرين بعدم قدرة نظام تقييم الأداء البيئي الحالي في المؤسسات من توفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات القرارات؛

7- الإفصاح عن التكاليف البيئية هو أحد مكونات الإفصاح الشامل حيث يوفر المعلومات لجميع مستخدمي القوائم المالية؛

النتائج من 5 إلى 7 تثبت صحة الفرضية الثانية " إن اهتمام المديرين بموضوع الإدارة البيئية، واستخدام مجموعة من الأساليب المحاسبية لقياس التكاليف البيئية يؤدي إلى إبراز مدى مساهمة المؤسسة في تحملها لمسؤوليتها البيئية تجاه المجتمع "

8- ارتفاع قيمة التكاليف البيئية يجعل الإدارة تهتم بالأساليب المتبعة لمكافحة الأضرار البيئية ومعالجتها ورفع مستواها وتحسين أدائها؛

9- المؤسسات التي تهتم بقياس تكاليفها البيئية تستطيع تحسين أدائها البيئي مما ينعكس إيجاباً على الأداء المالي؛

10- التقرير عن التكاليف البيئية يساعد على توفير المعلومات لم من الإدارة ومختلف المتعاملين معها؛

11- هناك ضرورة عملية تدعو لدمج البعد البيئي ضمن الوظائف المالية للمؤسسة، وإدخال المتغيرات البيئية ضمن مدخلات عملية اتخاذ القرار؛

12- إن اهتمام المحاسبة بمصر وقياس وتحليل التكاليف البيئية والتقرير عنها يؤدي إلى ترشيد الأداء البيئي؛

النتائج من 8 إلى 12 تثبت صحة الفرضية الثالثة " يؤدي قياس التكاليف البيئية إلى توفير معلومات لكل من الإدارة ومستخدمي المعلومات المحاسبية والمالية الخارجيين على مختلف نوعياتهم وأهدافهم، بما ينعكس على التخصيص الأمثل للموارد المتاحة ومنه تحقيق كفاءة الاستخدام ".

13- التعامل مع المؤثرات البيئية بكفاءة يؤدي إلى نجاح المؤسسات في تحقيق أرباح مالية مستقبلاً؛

14- إن تبني المؤسسة لنظام الإدارة البيئية يؤدي إلى تخفيض ربحية المؤسسة وذلك بسبب المصاريف والأعباء الإضافية التي تتحملها في سبيل التعويض عن الأضرار التي ألحقتها بالبيئة، إن هذه المصاريف ستحمل للمنتج النهائي، وهذا سيخفض ربحية المؤسسة الملتزمة بيئياً،

15- يمكن جني أرباح اقتصادية مالية واضحة تؤثر إيجاباً على الأداء المالي من خلال الالتزام بالأداء البيئي الجيد، حيث أن مراعاة الجوانب البيئية من طرف المؤسسة تعد ركيزة أساسية لزيادة قدرتها التنافسية وتعظيم ربحيتها، وذلك من خلال احترام البيئة والحفاظ عليها وزيادة كفاءة العاملين، مما يحسن سمعة المؤسسة وصورته وزيادة قدرتها على اكتساب أسواق جديدة ومستهلكين جدد مستقبلاً.

النتائج من 13 إلى 15 تثبت صحة الفرضية الرابعة " أن التكاليف البيئية ستشكل في المدى القصير عبئاً اقتصادياً على المؤسسة سينعكس بشكل سلبي على أدائها المالي، إلا أنه على المدى الطويل ستعكس بشكل إيجابي على الأداء المالي للمؤسسة "

ب- نتائج الدراسة التطبيقية:

بعد دراسة أثر التكاليف البيئية على الأداء المالي للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار بجاسي مسعود للسنوات 2007، 2008، 2009، 2010 توصلنا إلى جملة من النتائج نورد أهمها كما سيأتي:

1- أن المؤسسة تبنت نظام الإدارة البيئية حديثاً وكان ذلك في سنة 2008، وأنها لا تقوم بتقييم أدائها البيئي؛

2- وضعت المؤسسة مصلحة لحساب التكاليف البيئية على مستوى مديرية حماية البيئة ولكن هذه المصلحة لا تقوم بقياس دقيق وحصر كل التكاليف البيئية، مما لا يسمح لها باتخاذ القرارات السليمة.

3- المؤسسة لديها نقص وعي بالاستثمارات البيئية حيث أن هذه الأخيرة لا تمثل إلا نسبة صغيرة من إجمالي استثماراتها، وذلك لأن المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار لها سلوك شكلي (مساير) تجاه البيئة، فتستثمر في المجال البيئي لضرورة الحفاظ على محيطها على أن تجعل تكاليف ذلك أقل ما يمكن؛

4- الأداء المالي للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار و الأداء المالي لمديريتها لحماية البيئة، مرتبطان بشكل كبير، بتحقيقهما لأداء مالي بنفس الاتجاه، وذلك من خلال المعدلات التي قمنا بحسابها فلها نفس الاتجاه في كل منهما خلال سنوات الدراسة؛

5- ارتفاع التكاليف وسوء استخدام المؤسسة لمواردها، أدى إلى تحقيقها لأداء مالي سيء رغم نمو رقم أعمالها؛

6- الأداء المالي للمؤسسة سلبى بالتالي انعكس سلبيا على أدائها المال، وذلك بسبب زيادة المصاريف التي تتحملها للتخلص من الآثار السلبية لنشاطها، وعدم كفاءتها استغلال مواردها، فرغم النمو السريع لرق الأعمال البيئي للمؤسسة إلا أنه لم يغطي التكاليف البيئية مما انعكس سلبا على ربحية المؤسسة.

ج- التوصيات:

بناء على النتائج التي تم التوصل إليها توصي الباحثة بما يلي:

- ضرورة دمج البعد البيئي في المؤسسات، وتبني نظام الإدارة البيئية التي تتوافق مع معايير الايزو 14000.
- التحسين المستمر للأداء البيئي في المؤسسات، عن طريق الاستثمار في المجال البيئي، وزيادة الوعي لدى العاملين، ومعالجة الآثار السلبية على البيئة الناتجة من ممارسة المؤسسة لنشاطها
- إنشاء مصلحة محاسبة تحليلية على مستوى المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار تعنى بحساب التكاليف وتحديد سعر التكلفة و الخدمة، من أجل تحقيق كفاءة في استخدام مواردها،
- تبني المؤسسة لنظام محاسبي دقيق لقياس وحصر التكاليف البيئية، من اجل اتخاذ قرارات سليمة، تؤدي إلى تحقيق ربحية مستقبلا؛
- استخدام سياسة الدعم لتحفيز المؤسسات على تطبيق وسائل الإنتاج الأفضل، وكذا ضرورة إنشاء إطرار ومعاهد متخصصة في نظام الإدارة البيئية.

د- آفاق البحث:

يبقى مجال البحث مفتوحا لدراسات أعمق وأدق تساهم في إثراء معارفنا وتطلعاتنا، والتي لم تتمكن من الإلمام بما في بحثنا هذا منها:

- دراسة تأثير التكاليف البيئية على الأداء المالي للمؤسسة باستخدام النظام المحاسبي المالي الجديد
- دراسة تأثير التكاليف البيئية على الأداء الكلي للمؤسسة
- دور الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في رفع قيمة المؤسسة

قائمة المراجع

I- المراجع باللغة العربية

أ- الكتب:

- 1- أحمد مندور، أحمد رمضان نعمة الله، المشكلات الاقتصادية للموارد والبيئة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، بدون سنة نشر.
- 2- أحمد فرغلي حسن، البيئة والتنمية المستدامة: الإطار المعرفي والتقسيم المحاسبي، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث كلية الهندسة، ط1، جامعة القاهرة، 2007.
- 3- أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف "لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصر"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 4- أحمد نور، "محاسبة التكاليف" من الناحية النظرية والتطبيقية"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993.
- 5- احمد فرغلي حسن، البيئة والتنمية المستدامة (الإطار المعرفي والتقييم المحاسبي)، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث، كلية الهندسة، جامعة القاهرة، 2007.
- 6- السعيد فرحات جمعة ، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ، الرياض، 2000.
- 7- السعيد فرحات جمعة، جاد الرب عبد السميع، الإدارة المالية المعاصرة، المكتبة العصرية، مصر، 2001.
- 8- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005 .
- 9- أمين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2007.
- 10- بوعلام بوشاشي، التحليل المالي، دار هومة، الجزائر، 2000.
- 11- جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية (مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء)، ط1، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة، الإصدار الثاني، الأردن، 2002.
- 12- حمزة الشمخي، إبراهيم الجزراوي، الإدارة المالية الحديثة، ط 1، دار صفاء، عمان، الأردن، 1998.
- 13- حمود صالح العادلي، موسوعة حماية البيئة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، بدون سنة نشر.
- 14- خليل ابراهيم رجب، دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، بدون سنة نشر.
- 15- رشيد الحمد، محمد سعيد صباريني، البيئة ومشكلاتها، المجلس الوطني للثقافة والفنون والآداب الكويت، 1990.

- 16- رمضان محمد مقلد، أحمد رمضان نعمة الله، عفاف عبد العزيز، اقتصاديات الموارد والبيئة، الدار الجامعية، مصر، 2001.
- 17- زكريا طاحون، المنظور البيئي في التخطيط الزراعي والصناعي، أقرأ للخدمات العلمية، 2008 .
- 18- زكريا طاحون، تقييم التأثيرات البيئية للمشروعات، ناس للطباعة. القاهرة، 2009 .
- 19- سامية جلال سعد، الإدارة البيئية المتكاملة، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2005.
- 20- سيد محمد جاد الرب، استراتيجيات تطوير تحسين الأداء، مطبعة العشري، مصر، 2009.
- 21- صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 22- عارف صالح مخلف، الإدارة البيئية (الحماية الإدارية للبيئة)، البازوي، الطبعة العربية، الأردن، 2007.
- 23- عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشرف، محاسبة التكاليف الصناعية، ط2، دار المسيرة، الأردن، 2006.
- 24- عبد الغفار حنفي، تقييم الأداء المالي ودراسات الجدوى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009،
- 25- علي عبد العليم عبد الحميد، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، مصر، بدون سنة النشر.
- 26- عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، ط 6، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن 2008.
- 27- فراس احمد الخرجي، الإدارة البيئية، ط1، كنوز المعرفة العلمية، عمان، 2007.
- 28- فلاح حسن الحسني، مؤيد عبد الرحمان، إدارة البنوك مدخل كمي واستراتيجي معاصر، دار وائل للنشر الطبعة الثانية، عمان، 2006.
- 29- كلود فوسلر، بيتر جيمس، ترجمة علاء أحمد صلاح، إدارة البيئة من أجل جودة الحياة، مركز الخبرات المهنية للإدارة، القاهرة، 2000.
- 30- مؤيد سعيد السالم، إدارة الموارد البشرية "مدخل استراتيجي تكاملي" ، ط 1 ، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009
- 31- محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2000.
- 32- محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
- 33- محمد عبد البديع، اقتصاد حماية البيئة، دار الأمين، 2003.
- 34- محمد عبد الوهاب عزاوي، أنظمة إدارة الجودة والبيئة ISO14000 وISO9000 ، ط1، وائل للنشر، عمان، 2002.
- 35- مفلح محمد عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الاردن، 2005.
- 36- منير إبراهيم هندي، الإدارة المالية (مدخل تحليلي معاصر)، ط 1، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2003،
- 37- نادية حمدي صالح، الإدارة البيئية (المبادئ، الممارسات)، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003.

- 38- ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.
- 39- نجم عبود نجم، البعد الأخضر للأعمال (المسؤولية البيئية لرجال الأعمال)، ط1، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 40- نواف فخر وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، ط1، ج1، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
- 41- وائل محمد صبحي إدريس، طاهر حسن منصور الغالي، أساسيات الأداء وطاقات التقييم المتوازن، ط1، دار وائل، بدون سنة نشر.

ب - البحوث الجامعية:

- 42- أسماء عبد القادر الطاهر، أثر التكاليف البيئية على تقويم أداء المنشآت الصناعية السودانية (دراسة تحليلية تطبيقية على قطاع النفط)، مذكرة ماجستير في المحاسبة، غ منشورة، جامعة البحر الأحمر، السودان، 2010.
- 43- الطاهر خامرة، المسؤولية البيئية والاجتماعية مدخل لمساهمة المؤسسة الاقتصادية في تحقيق التنمية المستدامة (حالة سونطراك). ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007 .
- 44- اليمين سعادة، استخدام التحليل المالي في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية وترشيد قراراتها، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، غ منشورة، جامعة باتنة، 2009/2008.
- 45- أسماء رزاق ، آليات تمويل سياسات حماية البيئة في الجزائر، دراسة حالة ولاية بسكرة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية غي منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة.
- 46- أمال رحمان ، تأثير المحروقات على البيئة خلال مرحلة الحفر والاستخراج، دراسة حالة حوض بركاوي الجزائر مذكرة ماجستير في الاقتصاد وتسيير البيئة غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2008 .
- 47- حليلة السعدية قريشي، محددات سلوك المستهلك الأخضر، دراسة حالة المستهلك الجزائري، مذكرة ماجستير في علوم التسيير غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009.
- 48- سمير بوعافية ، مساهمة المؤسسة الصناعية في حماية البيئة من التلوث الصناعي، دراسة حالة مؤسسة اسمنت عين توتة، مذكرة ماجستير في اقتصاد وتسيير البيئة غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2008.
- 49- سوريه تليلي، الأداء البيئي وعلاقته بالأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة ليد غاز الجزائر) وحدة ورقلة، شهادة الماستر في علوم المحاسبة المالية، غ منشورة، جامعة ورقلة، 2010/2009.
- 50- صافية علاوي، تقييم تكاليف التدهور البيئي كأداة للحفاظ على البيئة، دراسة حالة سونطراك DP، مذكرة ماجستير في الاقتصاد وتسيير المؤسسة غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2007 .
- 51- صونية كيلاني، مساهمة في تحسين الأداء التسويقي للمؤسسات الاقتصادية بتطبيق الإدارة الإستراتيجية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، غ منشورة ، جامعة بسكرة، 2007/2006 .

- 52- عائشة سلمى كيجلي، دراسة السلوك البيئي للمؤسسات الاقتصادية العاملة في الجزائر، مذكرة ماجستير في اقتصاد وتسيير البيئة غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2008/2007.
- 53- عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "قياس وتقييم" مذكرة ماجستير في علوم التسيير، غ منشورة، جامعة بسكرة، 2004-2003.
- 54- غادة منصور غوث، أهمية استخدام مقاييس الأداء غير المالية لزيادة فعالية دور المحاسبة الإدارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة، مذكرة ماجستير في المحاسبة، غ منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 1426،
- 55- برغي لطيفة، دور الإدارة البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية (حالة مؤسسة ENICAB)، مذكرة ماجستير غير منشورة في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاد وتسيير مؤسسة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2007/2006.
- 56 - محمد مسعودي، دور الجباية في الحد من التلوث البيئي، دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2008.
- 57- معمر رداوية، التكلفة المالية للحماية من التلوث البيئي في إطار المخطط الوطني للبيئة والتنمية المستدامة، مذكرة ماجستير تخصص مالية نقود وبنوك غير منشورة، جامعة البليدة، 2007.
- 58- منير جمعة القطاطي، منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية (دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني)، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غ منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
- 59- مها عباس المرزوقي، دراسة وتحليل التكاليف البيئية وأهميتها في ترشيد القرارات الإدارية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، غ منشورة، جدة، 2004، ص البحر الأحمر، السودان، 2010.
- 60- نور الدين بن عمارة، الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماستر في مالية المؤسسة، غ منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010.
- 61- وناس يحيى، الآليات القانونية لحماية البيئة في الجزائر، رسالة دكتوراه في القانون العام غير منشورة، جامعة تلمسان، 2007.
- ج - السلاسل والمجالات:**
- 62- أحمد فرغلي محمد حسن، دراسات مستقبلية في المحاسبة البيئية والموارد الطبيعية، سلسلة غير دورية تعنى بتقديم الاجتهادات الفكرية والعلمية، المكتبة الأكاديمية، القاهرة، 1997، ص25
- 63- المنظمة العربية للتنمية الإدارية، قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي، الشارقة الإمارات العربية المتحدة، 2009، ص116
- 64- المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي، الشارقة، الإمارات العربية المتحدة، ص410

65- الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد 2009/7، جامعة ورقلة، ص 219

66- بومدين يوسف، إدارة الجودة والأداء المتميز، مجلة الباحث، العدد 2007/05، جامعة ورقلة، ص 33

67- خبراء بميك، المشرف عبد الرحمن توفيق، (سلسلة التنمية الإدارية الذاتية) منهج الإدارة العليا- أدوات تقييم الأداء، ج 4، مركز الخبرات المهنية للإدارة بميك، القاهرة، 2004، ص 6.

68- سلسلة المميزون الإدارية، تقييم الأداء، ط1، الشركة المصرية للنشر، لوجمان، مكتبة لبنان، لبنان، 2007، ص 155.

69- عبد الغني دادن، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد 2006/04، جامعة ورقلة، 2006، ص 41.

70- عبد الغني دادن، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد 2006/04، جامعة ورقلة، 2006، ص 41.

71- كمال رزيق، دور الدولة في حماية البيئة، مجلة الباحث، عدد 2007/5، الجزائر، ص 97-98.

72- محمد عادل عياض، دراسة نظرية لمحددات سلوك حماية البيئة في المؤسسة، مجلة الباحث، عدد 2009/07، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2010، ص 11.

د - القوانين:

73- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 3-10 المادة الثانية، العدد 43، 30 جويلية 2003، ص 10.

II- المراجع باللغة الأجنبية:

73 -Alain Capiez, **élément de gestion Financière**. Masson, 4 ed, Paris, 1994.

74- A.Burlaud, J.Y Eglem, P Mykita, **dictionnaire de gestion**, Edition Foucher, Paris, 1995.

75 - Chantal Jouanno, **La gestion environnementale**, DUNOD, Paris, 2008..

76 - Collection guides pratiques ACFI, **gestion de l'environnement pour les PME-PMI**, AFNOR, France, 2007 .

77- O.C.D.E: **Environnemental Taxes and a green Taxe reforme**. Paris 1997 .

78 - John Roberts, **organisation de l'entreprise moderne performance et croissance**, Economica, France, 2008.

79- Pierre Voyer, **tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance**, 2eme édition, presses de l'Université du Québec, Québec-canada-, 2008.

80- Pierre Paucher, **Mesure de la performance financière de l'entreprise**, Office des Publications Universitaires, Alger, 1993.

81- Paul AMADIEU, Véronique BESSIERE, **Analyse de l'information financière (diagnostic, évaluation et risques)** Economica, Paris, 2007.

82- Luc Bernet-Rollande, **Pratique de l'analyse Financière**, DUNOD, Paris, 2009.

83- RENE MOLETTA ,**gestion des problèmes environnementaux dans les industries agroalimentaires**, technique et documentation, Paris 2002 p 586

84 - Norme ISO 9000.2000, **système mangement de qualité principes essentiels et vocabulaire**,

85- Robert le DUFF, **Encyclopédie de la gèstion et du management**, Edition Dalloz, paris, 1999.

86 - STRUM , **ANDREAS AL " iso 14 001 Implementing environmental Mangement system**, ellipson LTD , BASSEL, 1989.

87 - Xavier michel, patrice cavallé et coll, **management des risques pour un développement durable “** qualité, santé, sécurité, environnement “, DUNOD, France, 2009.

III - مواقع الانترنت:

88 - www.arifo.net.org.ma/data/standard/documents/DOC14004.doc (10/4/2011).

89 - www.Qsem.files.wordpress.com/2010/10/iso14001-slid-.a.ppt (12/4/2011).

90 - www.etqm.yoo7.com/t154-topic(12/7/2011).

91- <http://www.ennow.net/> (4/5/2011)

92 - www.css.escwa.org.eg/ib/sd/1097/environmental_accounting_Egypt.pdf (15/5/2011).

الملاحق

ملحق رقم (03): الميزانية المحاسبية لمديرية حماية البيئة لسنة 2008

ENTREPRISE NATIONALE DE SERVICES AUX PUIITS -ENSP-

DIRECTION PROTECTION ENVIRONNEMENT -DPE-

EXERCICE 2008

BILAN ACTIF AU 31 DECEMBRE 2008

N° de compte	ACTIF	MONTANT BRUT	AMMORTISSEMENT OU PROVISIONS	MONTANT NET
	<u>INVESTISSEMENT</u>			
20	Frais préliminaires			
21	Valeurs incorporelles			
22	Terrains			
24	Equipements de production	814 552 510,33	595 851 456,43	218 701 053,90
25	Equipements sociaux	19 973 260,56	12 650 721,33	7 322 539,23
28	Investissement en cours			
	TOTAL CLASSE 2	834 525 770,89	608 502 177,76	226 023 593,13
	<u>STOKS</u>			
30	Marchandises			
31	Matières et fournitures	105 504 913,88	17 467 799,75	88 037 114,13
33	produits semi-ouvrés			
34	Produits et travaux en cours			
35	Produits finis			
36	Déchets et rebus			
37	Stoks à l'extérieur	861 214,57		861 214,57
	TOTAL CLASSE 3	106 366 128,45	17 467 799,75	88 898 328,70
	<u>CREANCES</u>			
42	Créance d'investissements	3 940 000,00		3 940 000,00
43	Créance de stoks	523 050,01		523 050,01
44	Créances sur ass. et stés app.			
45	Avances pour compte	4 532 686,02		4 532 686,02
46	Avances d'exploitation	12 628 094,58	60 000,00	12 568 094,58
47	Créances sur clients	464 892 394,11	53 408 702,89	411 483 691,22
48	Disponibilités	246 048 514,23		246 048 514,23
40	Comptes débiteurs du passif	874 894,00		874 894,00
	TOTAL CLASSE 4	733 439 632,95	53 468 702,89	679 970 930,06
	TOTAL GENERAL	1 674 331 532,29	679 438 680,40	994 892 851,89

المصدر: وثائق مديرية حماية البيئة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

ENTREPRISE NATIONALE DE SERVICES AUX PUIITS -ENSP-

DIRECTION PROTECTION ENVIRONNEMENT -DPE-

EXERCICE 2008

BILAN PASSIF AU 31 DECEMBRE 2008

N°CPTES	PASSIF	MONTANT	TOTAUX PARTIELS
	FONDS PROPRES		
10	Fonds Social		
12	Primes d'Apports		
13	Réserves		
14	Subventions		
17	Comptes de Liaison Inter Unités	603 074 424,95	
15	Ecart de Réévaluation		
16	Fonds des O.Sociales		
18	Résultats en Instance d'Affectation		
19	Provision pour Pertes et Charges		
	TOTAL CLASSE1	603 074 424,95	603 074 424,95
	DETTES		
52	Dettes d'Investissements	18 390 594,84	
53	Dettes de stocks	28 032 563,25	
54	Détentions pour Comptes	46 856 998,62	
55	Dettes envers les Associés		
56	Dettes d'exploitation	156 232 726,82	
57	Avances Commerciales		
58	Dettes Financières		
50	Comptes Crédoeurs de l'Actif		
	TOTAL CLASSE 5	249 512 883,53	249 512 883,53
	RESULTAT DE L'EXERCICE	142 305 543,41	142 305 543,41
	TOTAL GENERALE	994 892 851,89	994 892 851,89

المصدر: وثائق مديرية حماية البيئة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

ملحق رقم (04): جدول حسابات النتائج لمديرية حماية البيئة لسنة 2008

ENTREPRISE NATIONALE DE SERVICES AUX PUIITS -ENSP-

DIRECTION PROTECTION ENVIRONNEMENT -DPE-

EXERCICE 2008

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS 2008

N° CPTÉ	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
70	Marchandises Vendues		10 678 474,30
8970	Ventes de Marchandises inter-unités		282 273,40
60	Marchandises Consommées	442 485,75	
8960	Marchandises Consommées inter-unités	282 273,40	
80	MARGE BRUTE		10 235 988,55
80	Marge Brute		10 235 988,55
71	Production Vendue		
72	Production Stockée		
73	Productions Entreprise pour elle-même		
74	Prestations Fournies		1 155 906 436,49
8974	Prestations Fournies Inters-Unités		175 023 607,65
75	Transfert de charges de Production		3 272 934,42
61	Matières et Fournitures Consommées	54 023 449,12	
62	Services	301 223 597,35	
8962	Services Inter-Unités	132 139 153,08	
81	VALEUR AJOUTEE		857 052 767,56
81	valeur ajoutée		857 052 767,56
76	Revenus Financiers		
77	Produits Divers		11 100,00
78	Transfert de charges d'exploitation		27 837 952,48
63	Frais de personnel	551 947 344,49	
64	Impot et Taxes	27 125 823,37	
65	Frais Financiers	219 727,62	
66	Frais Divers	1 497 334,95	
68	Dotations aux Ammortissements	86 785 897,08	
83	RESULTAT D'EXPLOITATION		217 325 692,53
79	Produits Hors Exploitation		34 393 062,31
69	Charge Hors Exploitation	109 413 211,43	
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION	75 020 149,12	
83	Résultat d'Exploitation		217 325 692,53
84	Résultat Hors Exploitation	75 020 149,12	
880	RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE		142 305 543,41
889	IMPOT SUR BENEFICE DES SOCIETES		
88	RESULTAT NET DE L'EXERCICE		

المصدر: وثائق مديرية حماية البيئة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

الملحق رقم (05): الميزانية المحاسبية لمديرية حماية البيئة لسنة 2009

ENTREPRISE NATIONALE DE SERVICES AUX PUIITS -ENSP-

DIRECTION PROTECTION ENVIRONNEMENT -DPE-

EXERCICE 2009

BILAN ACTIF AU 31 DECEMBRE 2009

N° de compte	ACTIF	MONTANT BRUT	AMMORTISSEMENT OU PROVISIONS	MONTANT NET
	<u>INVESTISSEMENT</u>			
20	Frais préliminaires			
21	Valeurs incorporelles			
22	Terrains			
24	Equipements de production	1 158 118 179,80	695 210 858,49	462 907 321,31
25	Equipements sociaux	18 678 377,83	13 905 270,25	4 773 107,58
28	Investissement en cours			
	TOTAL CLASSE 2	1 176 796 557,63	709 116 128,74	467 680 428,89
	<u>STOKS</u>			
30	Marchandises			
31	Matières et fournitures	139 434 563,01	17 099 452,28	122 335 110,73
33	produits semi-ouvrés			
34	Produits et travaux en cours			
35	Produits finis			
36	Déchets et rebus			
37	Stocks à l'extérieur	5 492 037,95		5 492 037,95
	TOTAL CLASSE 3	144 926 600,96	17 099 452,28	127 827 148,68
	<u>CREANCES</u>			
42	Créance d'investissements	40 000,00		40 000,00
43	Créance de stocks	172 500,00		172 500,00
44	Créances sur ass. et stés app.			
45	Avances pour compte	10 855 844,18		10 855 844,18
46	Avances d'exploitation			
47	Créances sur clients	628 475 884,24	53 390 187,89	575 085 696,35
48	Disponibilités	57 625 591,62		57 625 591,62
40	Comptes débiteurs du passif			
	TOTAL CLASSE 4	716 104 383,25	53 390 187,89	662 714 195,36
	TOTAL GENERAL	2 037 827 541,84	779 605 768,91	1 258 221 772,93

المصدر: وثائق مديرية حماية البيئة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

ENTREPRISE NATIONALE DE SERVICES AUX PUIITS -ENSP-

DIRECTION PROTECTION ENVIRONNEMENT -DPE-

EXERCICE 2009

BILAN PASSIF AU 31 DECEMBRE 2009

N°CP TES	PASSIF	MONTANT	TOTAUX PARTIELS
	FONDS PROPRES		
10	Fonds Social		
12	Primes d'Apports		
13	Réserves		
14	Subventions		
17	Comptes de Liaison Inter Unités	909 473 254,69	
15	Ecart de Réévaluation		
16	Fonds des O. Sociales		
18	Résultats en Instance d'Affectation		
19	Provision pour Pertes et Charges		
	TOTAL CLASSE1	909 473 254,69	909 473 254,69
	DETTES		
52	Dettes d'Investissements	9 359 408,61	
53	Dettes de stocks	4 312 392,78	
54	Détentions pour Comptes	23 192 891,22	
55	Dettes envers les Associés		
56	Dettes d'exploitation	144 031 701,14	
57	Avances Commerciales		
58	Dettes Financières		
50	Comptes Créiteurs de l'Actif		
	TOTAL CLASSE 5	180 896 393,75	180 896 393,75
	RESULTAT DE L'EXERCICE	167 852 124,49	167 852 124,49
	TOTAL GENERALE	1 258 221 772,93	1 258 221 772,93

المصدر: وثائق مديرية حماية البيئة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

الملحق رقم (06): جدول حسابات النتائج لمديرية حماية البيئة لسنة 2009

ENTREPRISE NATIONALE DE SERVICES AUX PUITES -ENSP-

DIRECTION PROTECTION ENVIRONNEMENT -DPE-

EXERCICE 2009

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS 2009

N° CPTÉ	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
70	Marchandises Vendues		19 146 569,89
8970	Ventes de Marchandises inter-unités		310 498,06
60	Marchandises Consommées		
8960	Marchandises Consommées inter-unités	310 498,06	
80	MARGE BRUTE		19 146 569,89
80	Marge Brute		19 146 569,89
71	Production Vendue		
72	Production Stockée		
73	Productions Entreprise pour elle-même		
74	Prestations Fournies		1 091 146 569,89
8974	Prestations Fournies Inters-Unités		105 002 545,77
75	Transfert de charges de Production		6 993 175,29
61	Matières et Fournitures Consommées	76 508 265,85	
62	Services	225 541 412,80	
8962	Services Inter-Unités	141 833 754,00	
81	VALEUR AJOUTEE		778 405 428,19
81	valeur ajoutée		778 405 728,19
76	Revenus Financiers		
77	Produits Divers		9 600,00
78	Transfert de charges d'exploitation		179 944,79
63	Frais de personnel	485 110 359,27	
64	Impôt et Taxes	26 332 168,98	
65	Frais Financiers	309 913,56	
66	Frais Divers	1 666 168,89	
68	Dotations aux Amortissements	94 576 365,64	
83	RESULTAT D'EXPLOITATION		170 599 996,64
79	Produits Hors Exploitation		43 439 558,70
69	Charge Hors Exploitation	46 187 430,85	
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION	2 747 872,15	
83	Résultat d'Exploitation		170 599 996,64
84	Résultat Hors Exploitation	2 747 872,15	
880	RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE		1 678 852 124,49
889	IMPOT SUR BENEFICE DES SOCIETES		
88	RESULTAT NET DE L'EXERCICE		

المصدر: وثائق مديرية حماية البيئة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

ملحق رقم (07): الميزانية المحاسبية لمديرية حماية البيئة لسنة 2010

ENTREPRISE NATIONALE DE SERVICES AUX PUIITS -ENSP-

DIRECTION PROTECTION ENVIRONNEMENT -DPE-

EXERCICE 2010

BILAN ACTIF AU 31 DECEMBRE 2010

N° de compte	ACTIF	MONTANT BRUT	AMMORTISSEMENT OU PROVISIONS	MONTANT NET
	INVESTISSEMENT			
20	Frais preliminaires			
21	Valeurs incorporelles	2 088 146,16	2 088 146,16	
22	Terains			
24	Equipements de production	247 527 832,02	90 580 439,52	156 947 392,50
25	Equipements sociaux	181 108 398,02	727 097 236,61	454 011 161,41
28	Investissement en cours			
	TOTAL CLASSE 2	1 430 724 367,00	819 765 822,29	610 958 553,91
	STOKS			
30	Marchandises			
31	Matières et fournitures			
33	produits semi-ouvrés			
34	Produits et travaux en cours	168 305 759,70	40 750 622,91	127 555 136,79
35	Produits finis			
36	Déchets et rebus			
37	Stoks à l'extérieur			
	TOTAL CLASSE 3	168 307 759,70	40 750 622,91	127 555 136,79
	CREANCES			
42	Créance d'investissements	40 000,00		
43	Créance de stoks	40 000,00		
44	Créances sur ass. et stés app.			
45	Avances pour compte	23 930 734,58	60 663,07	23 870 071,51
46	Avances d'exploitation			
47	Créances sur clients	1 193 098 194,40	53 408 702,89	1 139 689 491,51
48	Disponibilités	197 466 236,78		197 466 236,00
40	Comptes débiteurs du passif			
	TOTAL CLASSE 4	1 414 575 165,76	53 469 365,96	1 361 105 799,80
	TOTAL GENERAL	3 013 605 301,66	913985811,2	2 099 619 490,50

المصدر: وثائق مديرية حماية البيئة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

ENTREPRISE NATIONALE DE SERVICES AUX PUIITS -ENSP-

DIRECTION PROTECTION ENVIRONNEMENT -DPE-

EXERCICE 2010

BILAN PASSIF AU 31 DECEMBRE 2010

N°CPTES	PASSIF	MONTANT	TOTAUX PARTIELS
	<u>FONDS PROPRES</u>		
10	Fonds Social		
12	Primes d'Apports		
13	Réserves		
14	Subventions		
17	Comptes de Liaison Inter Unités	1 876 308 164,33	
15	Ecart de Réévaluation		
16	Fonds des O.Sociales		
18	Résultats en Instance d'Affectation		
19	Provision pour Pertes et Charges		
	TOTAL CLASSE1	1 876 308 164,33	1 876 308 164,33
	<u>DETTES</u>		
52	Dettes d'Investissements		
53	Dettes de stocks	97 302 836,58	
54	Détentions pour Comptes		
55	Dettes envers les Associés		
56	Dettes d'exploitation	110 263 355,32	
57	Avances Commerciales		
58	Dettes Financières	15 705 134,27	
50	Comptes Crédoiteurs de l'Actif		
	TOTAL CLASSE 5	223 271 326,17	223 271 326,17
	RESULTAT DE L'EXERCICE		
	TOTAL GENERALE	2 099 579 490,50	2 099 579 490,50

المصدر: وثائق مديرية حماية البيئة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

ملحق رقم (08): جدول حسابات النتائج لمديرية حماية البيئة لسنة 2010

ENTREPRISE NATIONALE DE SERVICES AUX PUIITS -ENSP-

DIRECTION PROTECTION ENVIRONNEMENT -DPE-

EXERCICE 2010

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS 2010

LIBELLE	DEBIT	CREDIT
Marchandises Vendues		1 046 340 825,48
Ventes de Marchandises inter-unités		50 987 931,72
Marchandises Consommées	48 999 383,60	
Marchandises Consommées inter-unités	160 488 851,79	
MARGE BRUTE		1 097 328 757,20
Marge Brute		887 840 521,81
Production Vendue		
Production Stockée		
Productions Entreprise pour elle-même		
Prestations Fournies		241 297 479,24
Prestations Fournies Inters-Unités		
Transfert de charges de Production		
Matières et Fournitures Consommées		
Services		
Services Inter-Unités		
VALEUR AJOUTEE		1 102 138 001,05
valeur ajoutée		1 102 138 001,05
Revenus Financiers		184 194,76
Produits Divers		9 600,00
Transfert de charges d'exploitation		179 944,79
Frais de personnel	550 304 761,69	
Impot et Taxes	33 243 499,64	
Frais Financiers	309 913,56	
Frais Divers	290 237 165,01	
Dotations aux Amortissements	288 390 350,73	
RESULTAT D'EXPLOITATION		-59 973 950,03
Produits Hors Exploitation		
Charge Hors Exploitation		
RESULTAT HORS EXPLOITATION		
Résultat d'Exploitation		
Résultat Hors Exploitation		
RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE		-59 973 950,03
IMPOT SUR BENEFICE DES SOCIETES		
RESULTAT NET DE L'EXERCICE		

المصدر: وثائق مديرية حماية البيئة للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

الملحق رقم(09): الميزانية المحاسبية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار لسنة 2007

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUIITS –ENSP-

EXERCICE 2007

BILAN ACTIF AU 31/12/2007

N° de compte	ACTIF	MONTANT BRUT	AMMORTISSEMENT OU PROVISIONS	MONTANT NET
	<u>INVESTISSEMENT</u>			
20	Frais préliminaires			
21	Valeurs incorporelles			
22	Terains	4 563 937 549,95		4 563 937 549,95
24	Equipements de production	7 586 902 936,33		2 861 447 718,19
25	Equipements sociaux	1 098 252 061,01		542 445 908,48
28	Investissement en cours	116 605 377,24		116 605 377,24
	TOTAL CLASSE 2	13 365 697 924,53		8 084 436 553,86
	<u>STOKS</u>			
30	Marchandises	92 687 794,81		60 099 065,47
31	Matières et fournitures	961 399 198,73		848 191 327,46
33	produits semi-ouvrés	7 222 943,24		7 222 943,24
34	Produits et travaux en cours	31 132 105,73		31 132 105,73
35	Produits finis	27 253 532,02		27 253 532,02
36	Déchets et rebus			
37	Stoks à l'extérieur	65 398 370,63		65 398 370,63
	TOTAL CLASSE 3	1 185 093 945,16		1 039 297 344,55
	<u>CREANCES</u>			
42	Créance d'investissements	2 706 155 236,24		2 206 155 236,24
43	Créance de stoks	1 296 260,00		1 296 260,00
44	Créances sur ass. et stés app.	4 500 000,00		4 500 000,00
45	Avances pour compte	194 769 888,97		194 769 888,97
46	Avances d'exploitation	314 080 618,69		313 910 270,39
47	Créances sur clients	1 924 927 489,05		1 892 339 384,77
48	Disponibilités	3 036 009 287,59		3 036 009 287,59
40	Comptes débiteurs du passif	4 586 785,38		4 586 785,38
	TOTAL CLASSE 4	8 186 325 565,92		7 653 567 113,34
	TOTAL GENERAL	22 737 117 435,61		16 777 301 011,75

المصدر: وثائق المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUIITS –ENSP-

EXERCICE 2007

BILAN PASSIF AU 31/12/2007

N° CPTES	PASSIF	MONTANT	TOTAUX PARTIELS
	FONDS PROPRES		12 406 870 859,61
10	Fonds Social	8 000 000 000,00	
12	Primes d'Apports		
13	Réserves	4 384 034 586,72	
14	Subventions		
17	Comptes de Liaison Inter Unités		
15	Ecart de Réévaluation		
16	Fonds des O.Sociales		
18	Résultats en Instance d'Affectation		
19	Provision pour Pertes et Charges	22 836 272,89	
	TOTAL CLASSE1	12 406 870 859,61	
	DETTES		2 773 584 762,10
52	Dettes d'Investissements	603 556 778,98	
53	Dettes de stocks	269 134 536,68	
54	Détentions pour Comptes	85 772 561,24	
55	Dettes envers les Associés	48 742 766,51	
56	Dettes d'exploitation	1 731 603 422,87	
57	Avances Commerciales	25 505 376,91	
58	Dettes Financières		
50	Comptes Crédoeurs de l'Actif	9 269 318,91	
	TOTAL CLASSE 5	2 773 584 762,10	
	RESULTAT DE L'EXERCICE	1 596 845 390,04	
	TOTAL GENERALE	16 777 301 011,75	16 777 301 011,75

المصدر: وثائق المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

الملحق رقم(10): جدول حسابات النتائج لسنة 2007

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUIITS –ENSP-

EXERCICE 2007

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS AU 31/12/2007

N° CPTÉ	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
70	Marchandises Vendues		316 228 091,97
8970	Ventes de Marchandises inter-unités		
60	Marchandises Consommées	254 625 003,00	
8960	Marchandises Consommées inter-unités		
80	MARGE BRUTE		61 603 088,97
80	Marge Brute		61 603 088,97
71	Production Vendue		284 584 485,97
72	Production Stockée		10 977 431,92
73	Productions Entreprise pour elle-même		
74	Prestations Fournies		5 943 282 585,03
8974	Prestations Fournies Inters-Unités		
75	Transfert de charges de Production		98 057 301,44
61	Matières et Fournitures Consommées	569 193 301,61	
62	Services	1 607 002 225,06	
8962	Services Inter-Unités		
81	VALEUR AJOUTEE		4 222 309 366,01
81	valeur ajoutée		4 222 309 366,01
76	Revenus Financiers		483 964 410,10
77	Produits Divers		153 349 069,19
78	Transfert de charges d'exploitation		30 879 373,02
63	Frais de personnel	2 274 287 423,47	
64	Impot et Taxes	167 041 308,88	
65	Frais Financiers	25 871 317,44	
66	Frais Divers	6 940 105,53	
68	Dotations aux Ammortissements	860 745 27,00	
83	RESULTAT D'EXPLOITATION		1 555 616 856,00
79	Produits Hors Exploitation		515 272 681,88
69	Charge Hors Exploitation	287 535 641,29	
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION		227 737 040,59
83	Résultat d'Exploitation		1 555 616 856,00
84	Résultat Hors Exploitation		227 737 040,59
880	RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE		1 783 353 896,59
889	IMPOT SUR BENEFICE DES SOCIETES	186 508 506,55	
88	RESULTAT NET DE L'EXERCICE		1 596 845 390,04

المصدر: وثائق المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

الملحق رقم (11): الميزانية المحاسبية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار لسنة 2008

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUIITS –ENSP-

EXERCICE 2008

BILAN ACTIF AU 31/12/2008

N° de compte	ACTIF	MONTANT BRUT	AMMORTISSEMENT OU PROVISIONS	MONTANT NET
	<u>INVESTISSEMENT</u>			
20	Frais preliminaires			
21	Valeurs incorporelles			
22	Terains	4 566 514 302,50		4 566 514 302,50
24	Equipements de production	8 567 547 304,17	5 459 034 696,73	2 908 512 607,44
25	Equipements sociaux	1 224 650 084,70	637 535 222,69	587 114 862,01
28	Investissement en cours	64 229 572,38		64 229 572,38
	TOTAL CLASSE 2	14 422 941 263,75	6 296 569 919,42	8 126 371 344,33
	<u>STOKS</u>			
30	Marchandises	186 420 688,06	33 320 944,42	153 099 743,64
31	Matières et fournitures	1 006 593 913,98	123 437 653,64	883 156 260,34
33	produits semi-ouvrés	7 344 268,19		7 344 268,19
34	Produits et travaux en cours	17 232 533,52		17 232 533,52
35	Produits finis	34 771 907,21		34 771 907,21
36	Déchets et rebus			
37	Stoks à l'extérieur	11 019 786,07		11 019 786,07
	TOTAL CLASSE 3	1 263 383 097,03	156 758 598,06	1 106 624 498,97
	<u>CREANCES</u>			
42	Créance d'investissements	3 110 131 715,50		3 110 131 715,50
43	Créance de stoks	2 131 810,01		2 131 810,01
44	Créances sur ass. et stés app.			
45	Avances pour compte	193 882 223,60		193 882 223,60
46	Avances d'exploitation	385 209 528,92	5 419 803,62	379 789 725,30
47	Créances sur clients	3 517 945 307,59	783 086 281,03	2 734 859 026,56
48	Disponibilités	3 103 194 117,51		3 103 194 117,51
40	Comptes débiteurs du passif	874 894,00		874 894,00
	TOTAL CLASSE 4	10 313 369 597,13	788 506 084,65	9 524 863 512,48

المصدر: وثائق المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX Puits –ENSP-

EXERCICE 2008

BILAN PASSIF AU 31/12/2008

N° CPTES	PASSIF	MONTANT	TOTAUX PARTIELS
	FONDS PROPRES		13 878 510 655,52
10	Fonds Social	8 000 000 000,00	
12	Primes d'Apports		
13	Réserves	5 878 510 655,52	
14	Subventions		
17	Comptes de Liaison Inter Unités		
15	Ecart de Réévaluation		
16	Fonds des O.Sociales		
18	Résultats en Instance d'Affectation		
19	Provision pour Pertes et Charges		
	TOTAL CLASSE1	13 878 510 655,52	
	DETTES		3 205 371 819,18
52	Dettes d'Investissements	192 560 469,88	
53	Dettes de stocks	244 034 327,16	
54	Détentions pour Comptes	313 368 611,77	
55	Dettes envers les Associés	251 000 000,00	
56	Dettes d'exploitation	2 194 391 066,49	
57	Avances Commerciales	748 024,97	
58	Dettes Financières		
50	Comptes Crédoiteurs de l'Actif	9 269 318,91	
	TOTAL CLASSE 5	3 205 371 819,18	
	RESULTAT DE L'EXERCICE	1 673 976 881,08	1 673 976 881,08
	TOTAL GENERALE	18 757 859 355,78	18 757 859 355,78

المصدر: وثائق المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

الملحق رقم(12): جدول حسابات النتائج لسنة 2008

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX Puits –ENSP-

EXERCICE 2008

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS AU 31/12/2008

N° CPTÉ	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
70	Marchandises Vendues		344 945 440,32
8970	Ventes de Marchandises inter-unités		
60	Marchandises Consommées	213 687 802,15	
8960	Marchandises Consommées inter-unités		
80	MARGE BRUTE		131 257 638,17
80	Marge Brute		131 257 638,17
71	Production Vendue		186 118 751,74
72	Production Stockée		5 925 579,94
73	Productions Entreprise pour elle-même		
74	Prestations Fournies		8 165 604 996,91
8974	Prestations Fournies Inters-Unités		
75	Transfert de charges de Production		61 333 984,36
61	Matières et Fournitures Consommées	654 721 031,75	
62	Services	1 627 496 792,92	
8962	Services Inter-Unités		
81	VALEUR AJOUTEE		6 268 023 126,45
81	valeur ajoutée		6 268 023 126,45
76	Revenus Financiers		376 613 234,17
77	Produits Divers		199 253 483,91
78	Transfert de charges d'exploitation		452 441 752,91
63	Frais de personnel	2 865 386 409,49	
64	Impot et Taxes	498 028 569,93	
65	Frais Financiers	9 273 552,23	
66	Frais Divers	23 931 440,18	
68	Dotations aux Ammortissements	1 105 539 440,24	
83	RESULTAT D'EXPLOITATION		2 794 172 185,37
79	Produits Hors Exploitation		776 020 539,46
69	Charge Hors Exploitation	1 420 172 729,75	
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION		644 152 190,23
83	Résultat d'Exploitation		2 794 172 185,37
84	Résultat Hors Exploitation		644 152 190,29
880	RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE		2 150 019 995,08
889	IMPOT SUR BENEFICE DES SOCIETES	476 043 114,00	
88	RESULTAT NET DE L'EXERCICE		1 673 976 881,08

المصدر: وثائق المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

الملحق رقم (13): الميزانية المحاسبية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار لسنة 2009

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUIITS –ENSP-

EXERCICE 2009

BILAN ACTIF AU 31/12/2009

N° de compte	ACTIF	MONTANT BRUT	AMMORTISSEMENT OU PROVISIONS	MONTANT NET
	INVESTISSEMENT			
20	Frais preliminaires			
21	Valeurs incorporelles			
22	Terains	4 566 514 302,50		4 566 514 302,50
24	Equipements de production	10 275 293 102,31	6 717 025 492,74	3 558 267 609,57
25	Equipements sociaux	1 413 783 351,23	812 462 481,56	601 320 869,67
28	Investissement en cours	158 488 619,68		158 488 619,68
	TOTAL CLASSE 2	16 414 079 375,72	7 529 487 974,30	8 884 591 401,42
	STOKS			
30	Marchandises	173 552 462,89	33 320 944,42	140 231 518,47
31	Matières et fournitures	1 186 777 685,62	89 417 709,62	1 097 359 976,00
33	produits semi-ouvrés	7 297 195,23		7 297 195,23
34	Produits et travaux en cours	19 518 231,49		19 518 231,49
35	Produits finis	41 322 327,45		41 322 327,45
36	Déchets et rebus			
37	Stoks à l'extérieur	33 527 379,37		33 527 379,37
	TOTAL CLASSE 3	1 461 995 282,05	122 738 654,04	1 339 256 628,01
	CREANCES			
42	Créance d'investissements	4 599 744 370,00		4 599 744 370,00
43	Créance de stoks	2 179 160,00		2 179 160,00
44	Créances sur ass. et stés app.			
45	Avances pour compte	158 800 896,51	2 079 170,57	156 721 725,94
46	Avances d'exploitation	691 281 080,54	5 543 107,64	685 737 972,90
47	Créances sur clients	4 179 462 572,48	779 404 775,13	3 400 057 797,35
48	Disponibilités	2 614 856 243,17		2 614 856 243,17
40	Comptes débiteurs du passif			
	TOTAL CLASSE 4	12 246 324 322,70	787 027 053,34	11 459 297 269,36
	TOTAL GENERAL	30 122 398 980,47	8 439 253 681,68	21 683 145 298,79

المصدر: وثائق المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUIITS –ENSP-

EXERCICE 2009

BILAN PASSIF AU 31/12/2009			
N°CPTES	PASSIF	MONTANT	TOTAUX PARTIELS
	<u>FONDS PROPRES</u>		15 502 608 023,95
10	Fonds Social	8 000 000 000,00	
12	Primes d'Apports	7 502 487 536,60	
13	Réserves		
14	Subventions		
17	Comptes de Liaison Inter Unités		
15	Ecart de Réévaluation		
16	Fonds des O.Sociales		
18	Résultats en Instance d'Affectation		
19	Provision pour Pertes et Charges	120 487,35	
	TOTAL CLASSE1	15 502 608 023,95	
	<u>DETTES</u>		3 713 175 428,94
52	Dettes d'Investissements	378 553 014,70	
53	Dettes de stocks	108 827 908,87	
54	Détentions pour Comptes	175 670 718,51	
55	Dettes envers les Associés	251 000 000,00	
56	Dettes d'exploitation	2 796 799 690,00	
57	Avances Commerciales	2 324 096,45	
58	Dettes Financières		
50	Comptes Créiteurs de l'Actif		
	TOTAL CLASSE 5	3 713 175 428,94	
	RESULTAT DE L'EXERCICE	2 467 361 845,90	2 467 361 845,90
	TOTAL GENERALE	21 683 145 298,79	21 683 145 298,79

المصدر: وثائق المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

الملحق رقم(14): جدول حسابات النتائج لسنة 2009

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUIITS –ENSP-

EXERCICE 2009

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS AU 31/12/2009

N° CPTÉ	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
70	Marchandises Vendues		221 694 256,49
8970	Ventes de Marchandises inter-unités		
60	Marchandises Consommées	115 359 407,28	
8960	Marchandises Consommées inter-unités		
80	MARGE BRUTE		106 334 849,21
80	Marge Brute		106 334 849,21
71	Production Vendue		187 713 121,96
72	Production Stockée		25 637 768,96
73	Productions Entreprise pour elle-même		
74	Prestations Fournies		8 952 303 485,96
8974	Prestations Fournies Inters-Unités		190 491 126,04
75	Transfert de charges de Production		
61	Matières et Fournitures Consommées	444 487 895,49	
62	Services	2 386 264 158,45	
8962	Services Inter-Unités		
81	VALEUR AJOUTEE		6 631 728 298,19
81	valeur ajoutée		6 631 728 298,19
76	Revenus Financiers		721 134 521,60
77	Produits Divers		79 619 184,73
78	Transfert de charges d'exploitation		9 621 323,41
63	Frais de personnel	3 315 046 909,79	
64	Impot et Taxes	212 842 325,25	
65	Frais Financiers	13 567 084,46	
66	Frais Divers	11 859 426,06	
68	Dotations aux Ammortissements	1 223 432 632,71	
83	RESULTAT D'EXPLOITATION		2 665 354 949,66
79	Produits Hors Exploitation		820 038 620,28
69	Charge Hors Exploitation	433 679 447,04	
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION		386 359 173,24
83	Résultat d'Exploitation		2 665 354 949,66
84	Résultat Hors Exploitation		386 359 173,24
880	RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE		3 051 714 122,90
889	IMPOT SUR BENEFICE DES SOCIETES	584 352 277,00	
88	RESULTAT NET DE L'EXERCICE		2 467 361 845,90

المصدر: وثائق المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

الملحق رقم (15): الميزانية المحاسبية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار لسنة 2010

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUIES –ENSP-

EXERCICE 2010

BILAN ACTIF AU 31/12/2010

N° de compte	ACTIF	MONTANT BRUT	AMMORTISSEMENT OU PROVISIONS	MONTANT NET
	INVESTISSEMENT			
20	Frais preliminaires			
21	Valeurs incorporelles	18 056 387,91	12 295 731,62	5 760 656,29
22	Terains	4 563 937 550,00		4 563 937 550,00
24	Equipements de production	2 713 792 248,40	1 578 846 117,61	1 134 946 130,79
25	Equipements sociaux	10 009 971 531,75	7 354 336 755,94	2 655 634 775,81
28	Investissement en cours	193 573 599,89		193 573 599,89
	TOTAL CLASSE 2	17 499 331 317,95	8 945 478 605,17	8 553 852 712,78
	STOKS			
30	Marchandises			
31	Matières et fournitures			
33	produits semi-ouvrés			
34	Produits et travaux en cours	1 574 072 241,97	156 939 023,36	1 417 133 218,61
35	Produits finis			
36	Déchets et rebus			
37	Stoks à l'extérieur			
	TOTAL CLASSE 3	1 574 072 241,97	156 939 023,36	1 417 133 218,61
	CREANCES			
42	Créance d'investissements	1 343 647 600,00		1 343 647 600,00
43	Créance de stoks	37 829 879,26		37 829 879,26
44	Créances sur ass. et stés app.			
45	Avances pour compte	333 779 167,76	18 243 600,34	315 535 567,42
46	Avances d'exploitation	1 750 000 000,00		1 750 000 000,00
47	Créances sur clients	4 583 144 458,50	812 873 096,99	3 770 271 361,51
48	Disponibilités	4 023 825 081,53		4 023 825 081,53
40	Comptes débiteurs du passif	889 370 137,29		889 370 137,29
	TOTAL CLASSE 4	12 961 596 324,34	831 116 697,33	12 130 479 627,01
	TOTAL GENERAL	32 034 999 884,26	9 933 534 325,86	22 101 465 558,40

المصدر: وثائق المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUITES –ENSP-

EXERCICE 2010

BILAN PASSIF AU 31/12/2010			
N° CPTES	PASSIF	MONTANT	TOTAUX PARTIELS
	<u>FONDS PROPRES</u>		18 421 816 880,51
10	Fonds Social	8 000 000 000,00	
12	Primes d'Apports		
13	Réserves	7 502 487 536,60	
14	Subventions		
17	Comptes de Liaison Inter Unités		
15	Ecart de Réévaluation		
16	Fonds des O.Sociales	1 487 081 187,76	
18	Résultats en Instance d'Affectation		
19	Provision pour Pertes et Charges	1 432 248 156,15	
	TOTAL CLASSE1	18 421 816 880,51	
	<u>DETTES</u>		2 483 392 922,53
52	Dettes d'Investissements	371 680 460,19	
53	Dettes de stocks	929 435 424,09	
54	Détentions pour Comptes		
55	Dettes envers les Associés		
56	Dettes d'exploitation	1 073 726 592,96	
57	Avances Commerciales		
58	Dettes Financières	108 550 445,29	
50	Comptes Crédoeurs de l'Actif		
	TOTAL CLASSE 5	2 483 392 922,53	
	RESULTAT DE L'EXERCICE	1 196 255 755,36	
	TOTAL GENERALE	22 101 465 558,40	20 905 209 803,04

المصدر: وثائق المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

الملحق رقم(16): جدول حسابات النتائج لسنة 2010

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUIITS –ENSP-

EXERCICE 2010

TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS AU 31/12/2010

N° CPTÉ	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
70	Marchandises Vendues		8 960 374 841,07
8970	Ventes de Marchandises inter-unités		
60	Marchandises Consommées	635 382 183,70	
8960	Marchandises Consommées inter-unités		
80	MARGE BRUTE		8 324 992 657,37
80	Marge Brute		8 324 992 657,37
71	Production Vendue		
72	Production Stockée		27 871 266,37
73	Productions Entreprise pour elle-même		
74	Prestations Fournies		2 222 112 970,24
8974	Prestations Fournies Inters-Unités		
75	Transfert de charges de Production		
61	Matières et Fournitures Consommées		
62	Services		
8962	Services Inter-Unités		
81	VALEUR AJOUTEE		10 574 976 893,98
81	valeur ajoutée		10 574 976 893,98
76	Revenus Financiers		546 159 820,60
77	Produits Divers		253 172 435,49
78	Transfert de charges d'exploitation		179 366 696,90
63	Frais de personnel	3 471 918 703,45	
64	Impot et Taxes	240 586 656,20	
65	Frais Financiers	62 136 086,81	
66	Frais Divers	6 307 051 272,57	
68	Dotations aux Ammortissements	86 074 527,00	
83	RESULTAT D'EXPLOITATION		1 385 908 600,94
79	Produits Hors Exploitation		
69	Charge Hors Exploitation		
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION		
83	Résultat d'Exploitation		
84	Résultat Hors Exploitation		
880	RESULTAT BRUT DE L'EXERCICE		1 385 908 600,94
889	IMPOT SUR BENEFICE DES SOCIETES	189 652 845,58	
88	RESULTAT NET DE L'EXERCICE		196 255 755,36

المصدر: وثائق المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار

الملحق رقم (01): هامش الربح لمديرية حماية البيئة لسنة 2009

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUIITS –ENSP-

DIRECTION PROTECTION ENVIRONNEMENT -DPE-

EXERCICE 2010

MARGE BENEFICIAIRE AU 31/12/2009

ACTIVITE	CHIFFRE D'AFFAIRES	COÛTS	MARGE BENEFICIAIRE	TAUX DE MARGES	TAUX (COÛTS/ CA)	La Rentabilité =CA/Couts
ENVIRONNEMENT	65 744 384,00	27 350 986,28	33 908 146,52	55,47	44,53	2,40
TRAITEMENT DE SURFACES	26 113 212,18	22 530 055,64	139 083,83	0,65	99,35	1,03
COMMISSIONNING	29 332 597,70	10 612 386,05	16 838 666,67	60,37	39,63	2,76
TOTAL NBR	121 190 193,89	60 493 427,97	50 885 897,02	47,19	52,81	1,94
CLE TUBAGE	4 768 202,32	3 539 723,38	1 228 478,95	13,85	86,15	1,30
TOTAL ACTIVITE	111 181 602,96	59 067 226,99	52 114 375,97	46,19	53,81	1,90

الملحق رقم (02): هامش الربح لمديرية حماية البيئة لسنة 2010

ENTREPRISE NATIONALE DES SERVICES AUX PUIITS –ENSP-

DIRECTION PROTECTION ENVIRONNEMENT -DPE-

EXERCICE 2010

MARGE BENEFICIAIRE AU 31/12/2010

ACTIVITE	CHIFFRE D'AFFAIRES	COÛTS	MARGE BENEFICIAIRE	TAUX DE MARGES	TAUX (COÛTS/CA)	La Rentabilité =CA/Couts
ENVIRONNEMENT	667 875 090,69	285 529 839,41	382 345 251,28	57,25%	42,75%	2,34
TRAITEMENT DE SURFACES	353 889 286,64	273 811 886,06	80 077 400,58	22,63%	77,37%	1,29
COMMISSIONNING	21 485 592,26	17 955 356,06	3 530 236,20	16,43%	83,57%	1,20
TOTAL NBR	26 512 437,00	326 118 697,05	- 299 606 260,05	-1130,06%	1230,06%	0,08
CLE TUBAGE	27 035 232,00	43 532 355,03	- 16 497 123,03	-61,02%	161,02%	0,62
TOTAL ACTIVITE	1 096 801 638,59	946 948 133,61	149 853 504,98	13,66%	86,34%	1,16

