

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية

قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان : علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة : علوم المالية والمحاسبة

التخصص : مالية المؤسسة

من إعداد الطالب : عمر فاني

بعنوان :

أهمية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية
الجزائرية

دراسة حالة مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي ورقلة (2011-2013)

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ : 24 ماي 2015

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور / عبد الوهاب دادن (أستاذ التعليم العالي- جامعة قاصدي مرباح) رئيسا
الاستاذة / عائشة سلمى كيحلي (أستاذة مساعدة - جامعة قاصدي مرباح) مشرفا
الأستاذ / الطاهر خامرة (أستاذ مساعدة - جامعة قاصدي مرباح) مناقشا

السنة الجامعية 2014 / 2015

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ما ستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

من إعداد الطالب: عمر فاني

بعنوان:

أهمية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية
الجزائرية

دراسة حالة مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي ورقلة (2011-2013)

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ: 24 ماي 2015

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور / عبد الوهاب دادن (أستاذ التعليم العالي - جامعة قاصدي مرباح) رئيسا
الاستاذة / عائشة سلمى كيطي (أستاذة مساعدة - جامعة قاصدي مرباح) مشرفا
الأستاذ / الطاهر خامرة (أستاذ مساعد - جامعة قاصدي مرباح) مناقشا

السنة الجامعية 2014 / 2015

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

(وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون)

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ول تطيب الجنة إلا برويتك إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم افضل التسليم الى من كلمه الله بالهبة والوقار الى من علمني العطاء بدون انتظار الى من احمل اسمه بكل افتخار ارجوا من الله ان يمد في عمرك لثرى ثمره قدحان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوما اهتدي بها اليوم وغدا والى الابد الى والدي العزيز إلى ملاكي في الحياة الى معنى الحب ومعنى الحنان والتفاني الى بسمة الحياة وسر الوجود الى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي الى الحبيبة امي الى من بهم ارى نور الحياة اخوتي وأخواتي الى كل من عائلة نصيري ومعاش بالرويسات ورقلة الى من كانوا رمزا للوفاء والسعادة الى سندي هم كل اصدقاء وإخوتي الذين لم تلدهم امي والى كل اساتذتي الكرام وبالأخص الاستاذة كيجلي سلمى عائشة والاستاذة فرحات خولة.

وشكرا

عمر

الشكر

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه العظيم سلطانه والله
الحمد أولا وأخرا فه لما كان قيد النعم شكرها ومن
لم يشكر الله لا يشكر الناس بعد فضل الله عز وجل يقتضي
الواجب من باب الاعتراف بالجميل أن نتقدم بالشكر الجزيل والثناء الخالص
بكل من ساهم من بعيد أو قريب في إنجاز هذا العمل وأخص بالذكر
الأستاذة المشرفة " كحيلى سلمى عائشة " صاحبة العطاء التي لم تدخر
جهدا في ذلك فجزاها الله عنا كل خير كما لا ننسى المساعديات
التي قدمته لنا من طرف مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي ورقلة
وخاصة السيد المدير الجهوي HBK، ورئيس قسم المالية، الشيخ زرزور على
استقباله الرحب وكذا كل موظفي مصلحة المحاسبة خاصة واشكر " الشيخ احمد
زلاط " على الاستقبال الجيد كما لا أنسى موظفي خلية البيئة
شكر ممزوج بالدعاء و الإستغفار لكل الأصدقاء وكل من ساهم في هذا العمل
من قريب أو من بعيد

شكرا للجميع

الملخص :

تهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على كل من قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها ومدى الاهمية التي يحملانها ضمن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. وهدفت ايضا معرفة ماهية او طبيعة التكاليف البيئية والأهمية التي يحملها قياسها واتجاهاته المتعددة، بالإضافة الى طرق وأنواع الإفصاح البيئي والأسباب الدافعة للاهتمام به، واعتمدت الدراسة في كل هذا منهجا وصيفيا تحليليا بما يتوافق مع الدراسة. وتم التطرق من خلال هذه الدراسة الى مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي كدراسة حالة ميدانية، حيث تم العمل على قياس التكاليف البيئية في المؤسسة ورؤية الاهمية التي توليها لقياس التكاليف البيئية حيث كانت النتيجة إيجابية، وتم ايضا البحث في مدى اهتمام المؤسسة بالإفصاح عن المعلومات البيئية (التكاليف البيئية) ضمن قوائمها المالية وكانت النتيجة سلبية، وبناء على هذا تم اقتراح جملة من التوصيات مفاهاها الاهتمام أكثر بالإفصاح المحاسبي البيئي، وخلق روح المبادرة لدى الموظفين للعمل على الإفصاح المحاسبي البيئي ضمن القوائم المالية للمؤسسة، بالإضافة للعمل على تقنين المحاسبة البيئية وتبنيها كاملة.

الكلمات المفتاحية : تكاليف بيئية، قياس تكاليف بيئية، افصاح بيئي

Résumé:

Cette étude met en évidence la mesure des coûts environnementaux et divulgation de la comptabilité ainsi que sa importance sein de l'entreprise.

Cette étude vise également à en apprendre davantage sur la nature des coûts environnementaux et l'importance de leur mesure ainsi que ses nombreuses directions, en plus des moyens et des types d'environnement divulgation de la comptabilité et les raisons pour lesquelles il est important, cette étude a utilisé la méthode d'analyse descriptive, car elle applicable à l'étude.

Notre recherche pratique était sur HBK Sonatrach, dans lequel nous avons travaillé sur la mesure des coûts environnementaux, et combien l'entreprise vise à mesurer les coûts environnementaux cependant, le résultat a été positif. nous avons examiné également la gamme d'intérêt Sonatrach dans la divulgation sur l'information de l'environnement (coûts environnementaux) avec ses rapports financiers, mais le résultat était négatif. Donc, basé sur la recherche nous avons recommandé à la recherche après divulgation de comptabilité environnementale, et d'initier les employés à accroître la divulgation de la comptabilité l'environnement sur les rapports financiers de la société, ils doivent en outre établir des règles et des lois de la comptabilité de l'environnement ainsi que de l'adopter dans son ensemble.

Mots clés : coûts environnementaux, mesure de comptabilité de environnement, la divulgation environnementale

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
III	الإهداء
IV	الشكر
V	ملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
IX	قائمة الاختصارات والرموز
أ	المقدمة
الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية	
03	المبحث الأول : القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية
10	المبحث الثاني : الدراسات السابقة
الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي	
18	المبحث الأول : تقديم لمؤسسة سوناطراك حوض بركاوي وعملياتها البيئية
23	المبحث الثاني : القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي
41	الخاتمة
44	المصادر والمراجع
48	الملاحق
51	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان
25	الجدول رقم (1-2) تكاليف المساحات الخضراء
25	الجدول رقم (2-2) تكاليف عمليات الردم التقني
26	الجدول رقم (3-2) ضريبة تلويث البيئة
26	الجدول رقم (4-2) ضريبة النفايات الخطرة والخاصة
26	الجدول رقم (5-2) تكاليف استغلال منشآت حماية البيئة
27	الجدول رقم (6-2) الاستثمارات البيئية قيد الانجاز
27	الجدول رقم (7-2) مجمل التكاليف البيئية للمؤسسة محل الدراسة
29	الجدول رقم (8-2) التكاليف البيئية الاختيارية
30	جدول رقم (9-2) التكاليف الإجبارية (ضرائب بيئية)
31	جدول رقم (10-2) نسبة التكاليف الرأسمالية البيئية لإجمالي التكاليف البيئية
31	الجدول رقم (11-2) نسبة التكاليف الاجبارية والاختيارية لإجمالي التكاليف
32	الجدول رقم (12-2) هامش الربح في المؤسسة مقارنة بالتكاليف البيئية

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان
28	الشكل (1-2) التمثيل البياني لمختلف التكاليف البيئية لسنوات 2013-2012-2011
28	الشكل رقم (2-2) مجموع التكاليف البيئية
29	الشكل رقم (3-2) التكاليف البيئية الاختيارية
30	الشكل رقم (4-2) التكاليف البيئية الإجبارية
33	الشكل رقم (5-2) تمثيل رقم الأعمال والتكاليف البيئية والهوامش
34	الشكل رقم (6-2) نسبة الهامش الإجمالي
34	الشكل رقم (7-2) نسبة التكاليف البيئية لرقم الأعمال
35	الشكل رقم (8-2) مردودية المؤسسة مقارنة بالتكاليف البيئية

قائمة الاختصارات و الرموز

الرمز	شرحه
HBK	حوض بركاوي
CET	مركز المكب للنفايات
RJA	مركز استعادة الغاز المصاحب
HSE	قسم الامن الوقاية الصحة
STEP	مركز تصفية المياه
DP	مراكز الانتاج

المقدمة

مقدمة :

زاد الاهتمام بالبعد البيئي مند نهاية القرن الماضي حيث اتجهت العديد من المنظمات والهيئات الاقليمية والدولية للعمل على وضع قوانين وتشريعات للحد من الاثار السلبية لنشاطات المؤسسات على البيئة، ومن بينها المنظمة الدولية للتقييس والتي وضعت المعايير الدولية ايزو 14000 (تحت اسم نظام الادارة البيئية) سنة 1996، ولا تعتبر المشاكل البيئية للمؤسسات مشكلة جديدة أو طارئة بالنسبة إلى منظمات الأعمال وإنما الجديد فيها هو زيادة شدة التنوع في التلوث كماً وكيفاً في الوقت الحاضر، ويعد التلوث البيئي من المشكلات المنتشرة في كل مكان من العالم، خاصة في المجتمعات الحديثة والمتقدمة، ويعد التلوث البيئي ذات تكلفة عالية للشركات الصناعية والبتروولية، حيث اعتبرها القانون الفدرالي الأمريكي من المسؤوليات المالية للشركات الصناعية بسبب تأثير التلوث البيئي الذي تحدثه هذه الشركات أو كانت سببا فيه، ولم تقتصر القوانين على ما صدر في أمريكا، بل أيضا صدرت قوانين في أستراليا وكندا وفي الدول الأوروبية حفاظا على البيئة، حيث أن حماية البيئة والمحافظة عليها وتنميتها لم يعد أمراً اختيارياً من قبل تلك المؤسسات في الوقت الحالي، بل أصبح أمراً حتمياً، وذلك يعود لجملة من الظروف والعوامل الاقتصادية والقانونية والأخلاقية والاجتماعية التي تحيط ببيئة العمل في الوقت الراهن، أي كنتيجة حتمية لوجود تكاليف بيئية والتزامات مالية كبيرة تتحملها المؤسسات والمصانع التي تسبب تلوث البيئة، وأصبح كل من القياس والإفصاح البيئي عن تلك التكاليف المتمثلة في تكاليف تنظيف البيئة، وتكاليف الامتثال للقوانين البيئية والالتزامات البيئية المتوقعة، أمراً ضروريا بسبب القضايا الناتجة عن الدمار والتلوث والإصابات للبشر سواء داخل المشروعات والمصانع أو ممن يعيشون حول هذه المؤسسات.

وأمام أهمية وضرورة تفهم المؤسسات المختلفة واعترافها بمسئوليتها اتجاه البيئة كان من الضروري أن يعاد النظر في العديد من القضايا وأخذها بعين الاعتبار، ومنها دور مهنة المحاسبة في حل المشاكل البيئية، حيث أن مستخدمي البيانات المالية يجدون في المعلومات المالية عن جميع أنشطة المؤسسة ومن بينها المعلومات البيئية أهمية بالغة في تقييم موقف المؤسسة ونتائجها السابقة وتطلعاتها المستقبلية، إذ تساهم هذه المعلومات في التأثير على مسار المشاريع التجارية وأنشطتها على المجتمع، وقد تبين أن أغلب المؤسسات تواجه العديد من المشاكل الخاصة بقياس وتحليل التكاليف البيئية خاصة في ظل الاهتمام المتزايد من قبل الجهات المختلفة بتحديد وقياس هذه التكاليف والإفصاح عنها ضمن القوائم المالية، وقد كانت المحاسبة التقليدية تخفي التكاليف البيئية ضمن عناصر التكاليف غير المباشرة مما ينتج عنها معلومات غير دقيقة واتخاذ قرارات قد تكون خاطئة.

ومن هذا وذاك فقد توجب على إدارة أي منشأة أن تقوم بالإفصاح عن تلك التكاليف البيئية التي تكبدتها خلال العام، ومقدار تلك التكاليف أي قياسها ومن خلال هذا تكمن الإشكالية في :

ما مدى أهمية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي ورقلة ؟

وتتفرع الإشكالية إلى مجموعة من الاسئلة الفرعية.

- ✓ هل تحتوي مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي على تكاليف بيئية وهل هي متنوعة ؟
- ✓ كيف يتم القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية ؟
- ✓ ما مدى القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي ؟

وللإجابة على الإشكالية اقترحت الفرضيات التالية

- ✓ تتعدد وتختلف التكاليف البيئية في مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي؛
- ✓ القياس يعني تحديد أو الحكم على مقدار التكاليف البيئية والإفصاح يكون من خلال إظهار المعلومات البيئية في القوائم والتقارير المالية للمؤسسة؛
- ✓ تهتم مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي بكل من القياس والإفصاح عن تكاليفها البيئية.

دوافع اختيار الموضوع :

- وكانت أسباب اختيارنا للموضوع متباينة بين اعتبارات ذاتية و الموضوعية منها
- ✓ رؤية مدى الاهتمام بالمشاكل البيئية الناجمة عن نشاطات المؤسسة؛
- ✓ الأهمية البالغة التي يكتسبها كل من القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية؛
- ✓ الرغبة في التعرف على المحاسبة البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- ✓ نظرا للأثار الكبيرة التي تفرزها المؤسسات الصناعية وخاصة البترولية، والتي لا يتم ادراجها ضمن القوائم المالية فإنه لا بد من متابعة الكيفية التي تكفل اخذها بعين الاعتبار من خلال محاسبة التكاليف البيئية.

أهمية الموضوع :

تكمن أهمية الدراسة في كونها تحمل أهمية كبيرة حيث يتسم تطبيق المحاسبة البيئية بالحدثة لدى المؤسسات الجزائرية ونظرا لذلك يعتبر البحث في وظيفتي القياس والإفصاح لمحاسبة التكاليف البيئية امرا ذو أهمية وهو عبارة عن اضافة للدراسات السابقة في الموضوع كونه يبرز طرق قياس التكاليف البيئية في المؤسسة بالإضافة الى الأهمية التي توليها المؤسسة للإفصاح ومن ثم مدى تطبيق المؤسسة للمحاسبة البيئية

أهداف الموضوع :

- ✓ قياس الكم الذي تتحمله المؤسسة من تكاليف بيئية؛
- ✓ الوقوف على القياس المحاسبي للتكاليف البيئية؛
- ✓ العمل على معرفة مدى الإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسة وأهميته؛
- ✓ الوصول لمدى تطبيق المؤسسة الاقتصادية للمحاسبة البيئية.

حدود الدراسة :

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي :

- الحدود الموضوعية :** تهتم الدراسة بالمواضيع المرتبطة بالتكاليف البيئية وقياسها والإفصاح عنها؛
- الحدود المكانية :** شملت الدراسة مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي ورقلة؛
- الحدود الزمانية :** تم التطرق الى معطيات مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي خلال مدة ثلاث سنوات وهي 2011-2012 - 2013.

منهج البحث :

تم في الشق النظري للدراسة اتباع المنهج الوصفي، وذلك لوصف وتفسير متغيرات الدراسة والوقوف عليها في حين تطرقنا لدراسة حالة مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي في الجزء التطبيقي من الدراسة متبعين في ذلك تحليل لمعطيات المؤسسة محل الدراسة مع اسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي.

مرجعية الدراسة :

تم استخدام مجموعة من الدراسات السابقة بالموضوع حيث احتوت جميع متغيرا الدراسة، وأجريت معظم هذه الدراسة من طرف باحثين من خارج الوطن حيث كانت عبارة عن مقالات ومدخلات وأوراق بحثية ومذكرات للإلمام بالموضوع محل الدراسة.

صعوبات الدراسة :

تكمن الصعوبات التي واجهتني أثناء إعداد هذا العمل كالتالي :

- ✓ صعوبة إجراء الدراسة التطبيقية للبحث بسبب السرية الكبيرة للمعلومات في المؤسسات خاصة ما تعلق بالمعطيات البيئية؛
- ✓ صعوبة الحصول على الموافقة لأجراء التربص بالمؤسسات التي تهتم بالبيئة (المؤسسات البترولية)؛
- ✓ ضيق الوقت المخصص للدراسة خاصة التطبيقية، لأن الوقت الذي خصصته لنا المؤسسة للتربص قدر بتسعة ايام تقريبا حيث لا يكفي حتى لجمع المعطيات.

هيكل البحث :

تم التطرق في هذه الدراسة الى فصلين الفصل الاول يحتوي الجانب النظري أي انه يحتوي الادبيات النظرية والتطبيقية حيث تطرقنا به الى مبحثين، الاول يدور حول الادبيات النظرية للدراسة، فكان المطلب الاول للتعريف بالتكاليف البيئية وطبيعتها في ما كان الثاني للعلاقة بين القياس والتكاليف البيئية، اما الثالث فللعلاقة بين الافصاح والتكاليف البيئية، وشمل المبحث الثاني الادبيات التطبيقية للدراسة حيث شمل الدراسات السابقة التي لها علاقة بالدراسة، وفي الفصل الثاني تطرقنا لمبحثين ايضا حيث كان الاول عبارة عن تقديم للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها في اطار حماية البيئة، اما المبحث الثاني شمل القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي ورقلة.

الفصل الأول :
الادبيات النظرية
والتطبيقية

تمهيد :

شهد القرن العشرين اهتماما متزايدا بالبيئة من قبل حكومات الدول المختلفة والعلماء والمهتمين بشؤونها حفاظا على التوازن البيئي الذي يضمن استمرار التنمية على المدى البعيد، ورغم أن البيئة قد استمرت باتزانها الإعجازي بقدرته لله تعالى فقد جاء الإنسان متعمدا وغير متعمد ليفسد ما خلقه الله وسخره في هذا الكون الأمر الذي أوقع مشكلة ضخمة وهي مشكلة الأضرار بالبيئة، ولما كانت قضايا البيئة والتنمية ترتبط ببعضها البعض بعلاقات من التكامل والاعتماد المتبادل نجد انه من المتعذر استمرار التنمية على قاعدة موارد البيئة المتدهورة كما انه لا يمكن حماية البيئة إذا أهملت التنمية تكلفة الأضرار البيئية، وأمام أهمية ضرورة تفهم المنشآت المختلفة واعترافها بمسئولياتها تجاه البيئة كان من الضروري أن يكون هناك العديد من القضايا التي لا بد من النظر إليها بعين الاعتبار ومنها دور مهنة المحاسبة في حل القضايا والمشكلات البيئية، حيث أن مستخدمي البيانات المالية يجدون في المعلومات المالية حول أنشطة المنشأة كافة ومن بينها المعلومات البيئية أهمية بالغة في تقييم موقف المنشأة ونتائجها السابقة وتطلعاتها المستقبلية إذ تساهم هذه المعلومات في التأثير على مسار المشاريع التجارية وأنشطتها على المجتمع، وقد تبين أن أغلب المنشآت تواجه العديد من المشكلات الخاصة بقياس وتحليل التكاليف البيئية خاصة في ظل الاهتمام المتزايد من قبل الجهات المختلفة بتحديد وقياس هذه التكاليف والإفصاح عنها ضمن القوائم المالية، حيث كانت المحاسبة التقليدية تحفي التكاليف البيئية ضمن عناصر التكاليف غير المباشرة مما ينتج عنها معلومات غير دقيقة واتخاذ قرارات خاطئة ومن كل هذا سنقوم في هذا الفصل بالعمل على عرض مرحلتين من المحاسبة البيئية وهما القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية إضافة إلى الأهمية الكبيرة لهما.

المبحث الأول : القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية

لقت الامور البيئية إهتماما بالغا من قبل قطاعات المجتمع المختلفة لما لها من تأثير جوهري على الوضع المالي للمؤسسة، وأزداد بذلك سعي الجماعات البيئية إلى ممارسة ضغوطات على المؤسسات من أجل قياس الآثار السلبية لأنشطتها على البيئة والإفصاح عنها، ومن هذا سنتعرض في ما يلي إلى التكاليف البيئية وقياسها والإفصاح عنها.

المطلب الأول : مفهوم وطبيعة التكاليف البيئية

تعددت التعاريف والمفاهيم للتكاليف البيئية بازدياد اهتمام الكثير من الكتاب والمهتمين منهم المحاسبين بدراسة آثار جميع الأنشطة التي تتركها الوحدات الاقتصادية على البيئة وفي هذا الإطار برزت الحاجة لمعرفة التكاليف البيئية و التعرف على طبيعتها و نوعيتها والأهداف المرجوة منها لتحقيقها و أنواعها وضمن هذا الإطار تبيننا ما يلي.

الفرع الأول : مفهوم التكاليف البيئية

✓ قامت إحدى فرق العمل المتخصصة في التكاليف البيئية بتعريف التكاليف البيئية على أنها مقارنة بين التكاليف الخارجية والداخلية، باعتبارها أحد عناصر منظومة نظام التكاليف الكامل للمنشأة، التي نشأت من علاقاتها بنشاطي الوقاية البيئية أو الضرر البيئي¹.

✓ ويقصد بالتكاليف البيئية من وجهة نظر المنشأة جميع التضحيات (الصريحة والضمنية) التي تتحملها المنشأة لأجل منع الأضرار البيئية أو تجنبها (سواء بالماء أو الهواء أو التربة أو الإنسان أو الحيوان) في الوقت الحاضر أو في المستقبل نتيجة لمزاولتها لنشاطاتها المختلفة، ولأجل تصحيح الأخطاء والأضرار المترتبة على تصرفات وقرارات اتخذتها، لها آثار سلبية في البيئة².

✓ التكاليف البيئية هي عبارة عن المقدار الذي تتحمله الوحدة الاقتصادية من نفقات في سبيل المحافظة على البيئة الموجودة في هذه الوحدة³.

✓ التضحية التي يتكبدها المجتمع نتيجة الآثار السلبية المتولدة عن الأنشطة الاقتصادية للمؤسسات، وبذلك فهي تعتبر أضرارا بيئية كان على المؤسسات اتخاذ الإجراءات اللازمة مقدما لتجنب حدوثها⁴.

من خلال ما سبق يمكن تعريف التكاليف البيئية على أنها مجموع ما تتحمله المؤسسة من تكاليف ضمن إطار حماية البيئية بحيث قد تكون صريحة او ضمنية ويكون تحملها في شكل علاج تصحيحي للآثار البيئية او وقاية من التلوث البيئي او ضريبة نتيجة الاضرار بالبيئة او منع للتلوث البيئي.

¹ فارس جميل، حسن فليح، جهاد قراقيش، أهمية التكاليف والإفصاح البيئي في ترشيد القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد العدد التاسع والعشرون، العراق، 2012، ص 220.

² 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، سوريا، 2010، ص 283.

³ مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، زهواني رضا، واقع محاسبة التكاليف البيئية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل النظام المحاسبي المالي، مداخلة، ملتقى واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة الوادي، الجزائر، 2013، ص 13.

⁴ نوال بن عمارة، المحاسبة عن الأداء البيئي الآفاق و المعوقات، مداخلة، الملتقى الدولي الثاني: الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات، جامعة قاصدي مرباح، 2011، ورقة، الجزائر ص 495

✓ التكاليف البيئية في الفكر المحاسبي :

لقد تطورت النظرة حول أهداف الوحدة الاقتصادية بتطور الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية. ففي ظل الفكر الاقتصادي الكلاسيكي، كان ينظر إلى الوحدة الاقتصادية على أن هدفها الوحيد هو تعظيم الربح (profit maximization) وأن مقدار الأرباح التي تحققها الوحدة الاقتصادية تتناسب مع مساهمتها في تحقيق أهداف المجتمع، ولكن مع بداية الستينات من القرن الماضي فإن مفهوم الوحدة الاقتصادية المقبول اجتماعيا خضع لتغيرات جوهرية بسبب ما تركته تلك الوحدات من آثار كارثية للبيئة والمجتمع معاً، ولم تعد المصلحة الاقتصادية الخاصة هي المحدد الوحيد للنطاق الوظيفي للوحدة الاقتصادية باعتبارها منظمة تعمل لصالح جميع الأطراف المتمثلة بكافة قطاعات المجتمع، وأصبح على الوحدة الاقتصادية بالإضافة إلى تقديم الخدمات والسلع ذات القيمة للمجتمع، العمل على الحد من التلوث في الهواء والماء وتقليل الضوضاء إلى أقصى حد ممكن، بالإضافة إلى الاستخدام الأمثل والفعال والكفاء والسليم للموارد الطبيعية ومصادر الطاقة إلى جانب تحقيق فرص متساوية للجميع، أي أنه أصبح للوحدة الاقتصادية أهدافاً أخرى إلى جانب تحقيق الأرباح هي مراعاة الأهداف الاجتماعية والبيئية¹.

الفرع الثاني : أنواع التكاليف البيئية

قدمت المنظمة البيئية في اليابان سنة 2000 تقريراً لتطوير نظام المحاسبة البيئية، جاء فيه أن التكاليف البيئية تنقسم إلى أربعة عناصر أساسية هي²:

أولاً - حجم الاستثمارات الخاصة بالبيئة والنفقات البيئية : ويقصد به كمية الأموال التي يتم استثمارها لتحسين أنواع المنتجات لتتوافق مع المتطلبات البيئية العالمية، وكذلك النفقات التي تصرف على أمور متعلقة بالبيئة؛

ثانياً - تكاليف البحث والتطوير : وتشمل التكاليف الخاصة ببحوث تحسين المنتجات لتتلاءم مع المتطلبات البيئية؛

ثالثاً - التكاليف الاجتماعية : وتشمل الأضرار الصحية وأضرار المنتجات الزراعية والثروة السمكية الناتجة عن التخلص من المواد الملوثة التي تنتجها أنشطة المنشآت المختلفة؛

رابعاً - تكاليف متعلقة بحماية البيئة : وقد يطلق عليها أيضاً (تكاليف الوقاية البيئية)، والمقصود بها تكاليف التحكم أو منع الحوادث الخاصة بالآثار البيئية التي لها تأثير على البيئة وبشكل واسع، نتيجة أنشطة المشروع والنشاطات الإنسانية الأخرى التي تعدُّ ضارة، وذلك للحفاظ على وضع أفضل للبيئة ولإزالة الآثار، وتصحيح الدمار الذي حدث.

خامساً - تكاليف المعالجة :

تتضمن تكاليف معالجة الانبعاثات والتخلص من النفايات ومعالجة الأضرار البيئية المترتبة عن ممارسة المؤسسات الصناعية لأنشطتها المؤثرة في البيئة، إضافة إلى تكاليف إهلاك المعدات ذات الصلة بالبيئة تكاليف العمالة والمواد المستخدمة، وما يترتب عن الآثار السلبية للأنشطة من التزامات تتحملها المؤسسات بما فيها نفقات التأمين ضد المخاطر البيئية³.

¹ عبير فيها خير، إشكالية المحاسبة البيئية ودورها في تحسين الأداء البيئي، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مبراه ورقلة، الجزائر، سنة 2012، ص 60.

² فارس جميل، أ.م.د. حسن فليح، جهاد قراقيش، مرجع سبق ذكره، ص 221.

³ حنان سعدي سيف، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حامة بوزيان - SCHB - قسنطينة، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2013-2014، ص 38.

الفرع الثالث : أهداف التكاليف البيئية

تتمثل أهم أهداف تحديد التكاليف البيئية فيما يلي:

- ✓ الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية يؤدي إلى تقسيم الأداء البيئي على أساس المسؤولية البيئية والمالية؛
- ✓ بإعداد مجموعة من القوائم المالية التي تعطي صورة كاملة على نشاط المؤسسة؛
- ✓ الإفصاح عن التكاليف البيئية في سوق الأوراق المالية يوفر معلومات عن نشاط المؤسسة وما يرتبط به من تكاليف وأثره على المركز المالي والسيولة وعائد الأسهم مما يجعل متخذي قرارات الاستثمار في الأسهم يستثمرون أموالهم في أسهم المؤسسات ذات الكفاءة العالية في مجال مكافحة التلوث؛
- ✓ تحسين السمعة بالنسبة للمجتمع حيث ينظر للمؤسسة كمهتم بالشؤون البيئية وحامي لها؛
- ✓ التقرير عن التكاليف البيئية يؤدي إلى إظهار منافع التكامل الفعال بين المحاسبة والبيئة، حيث أن المحاسبة عن التكاليف البيئية تدعم وتطور تشغيل نظام شامل ومتكامل للإدارة البيئية، وتطبيقها سوف يؤدي إلى تطوير الأداء وتحسينه؛¹
- ✓ تقدير الآثار البيئية التي تأتي ضمن التقييم البيئي للمؤسسات وذلك للتشجيع على فهم أفضل للعواقب البيئية حيث يتمثل تقييم الأثر البيئي في المقارنة بين جميع البدائل الممكنة ثم اختيار البديل الذي يمثل المزيج الأمثل بين التكاليف البيئية وبين منافع المشروع؛²
- ✓ توجيه مزيج المنتجات وتسعيرها من أجل اتخاذ القرارات بناء على معلومات دقيقة عن التكاليف الحقيقية لهذه المنتجات وريحتها؛
- ✓ حساب التكاليف البيئية على مستوى المؤسسات للتعرف على المؤسسات صاحبة الأداء الجيد أو السيئ وفرص التحسين؛
- ✓ إعداد الموازنة من أجل الوقوف على المزايا والتكاليف والمسؤوليات البيئية الحاضرة والمستقبلية.³

المطلب الثاني : علاقة القياس بالتكاليف البيئية

تعرف المحاسبة البيئية على أنها تحديد وقياس وتخصيص التكاليف البيئية، ومن ثم إدماج هذه التكاليف البيئية في القرارات اللاحقة، ومن هذا المنطلق سنحاول التعرف في هذا المطلب على العلاقة التي تربط القياس بالتكاليف البيئية، أي التعريف بالقياس المحاسبي للتكاليف البيئية وأسباب الاهتمام به واتجاهاته.

الفرع الأول : مفهوم القياس المحاسبي للتكاليف البيئية

يمكن تعريف القياس المحاسبي للتكاليف البيئية بأنه تحديد قيم لجميع عناصر التكاليف المتولدة عن التزام المؤسسة بمسؤوليات اجتماعية وبيئية معينة، سواء هذا الالتزام بمحض اختيارها أو قصرًا بموجب القانون.⁴

¹ عبير فيها خير، مرجع سبق ذكره، ص 64

² عزيزة حملاوي، أثر التكاليف البيئية على الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر، 2011، ص 55

³ عبير فيها خير، مرجع سبق ذكره، ص 66

⁴ عبد الرزاق قاسم الشحادة، مرجع سبق ذكره، ص 283.

الفرع الثاني : أسباب الاهتمام بقياس التكاليف البيئية

توجد عدة أسباب تؤدي إلى ضرورة الاهتمام بقياس التكاليف البيئية في المؤسسة الاقتصادية، منها ما يلي¹:

- 1- الأسباب القانونية التنظيمية : وهي الأسباب التي تتعلق بالقوانين البيئية التي أصبحت مفروضة على المؤسسات وكذلك التعليمات الحكومية التي تقضي بفرض اشتراطات خاصة واجبة الإلتباع لحماية البيئة حيث أصبح الإلتزام بتلك القوانين والتعليمات يؤدي إلى تحقيق التكاليف البيئية، ويطلق عليها بتكاليف التوافق مع التشريعات والقوانين.
- 2- الأسباب الاجتماعية : وهي الأسباب تتعلق بتوقعات المجتمع اتجاه مؤسسات الأعمال حيث تستشعر الدول والمجتمعات اليوم بأهمية الحفاظ على البيئة والموارد الطبيعية، وبالتالي فإن المؤسسات التي تعمل بأسلوب صديق للبيئة عليها أن تتحمل تكاليف البيئة تساعد على زيادة شهرتها كصديقة للبيئة.
- 3- الأسباب الخاصة بالمستهلك والأعمال : تتعلق بالاحتياجات ومتطلبات المستهلك بشأن استخدام منتجات غير ضارة بالبيئة، فالمستهلك يرغب في شراء منتج يسهل التخلص منه أو إعادة تدويره مما يدفع المنتجين إلى مراعاة ذلك عند الإنتاج أو التسويق، وينتج عنه تكاليف بيئية مختلفة وهذه التكاليف تطوعية أو اختيارية لأنها تعتبر كمبادرة منها لتحقيق متطلبات المستهلك أو خلق شهرة بيئية.
- 4- أسباب خاصة بالمنشأة : هي أسباب متعلقة باحتياجات ومتطلبات الإدارة لتمكينها من القيام بوظيفتي التخطيط والرقابة.

الفرع الثالث : الاتجاهات المختلفة للقياس المحاسبي للتكاليف البيئية

إن استخلاص مقاييس للمحاسبة عن الأنشطة البيئية يجب أن لا يرتبط في كل الظروف بوحدة نقدية لعدم قدرتها على التعبير عن جميع الأنشطة أو لأن التعبير عنها يفترق إلى التبرير المنطقي، ومن هذا المنطلق يمكن لنا القول أنه لا يمكن استخدام وحدة قياس محددة ومعينة لقياس هذه التأثيرات فقد تستخدم وحدة قياس معينة لقياس المدخلات ووحدة أخرى لقياس المخرجات، كما أنه قد تستخدم وحدة معينة لقياس بعض التأثيرات ووحدة أخرى لقياس تأثيرات أخرى لطبيعتها المختلفة لذلك سوف نقوم باستعراض الاتجاهات المختلفة للقياس.

1- اتجاه القياس ذي البعد الواحد :

يعتمد هذا الاتجاه على قياس كافة التأثيرات المترتبة على أنشطة الوحدة الاقتصادية كميًا وبمقياس موحد "المعيار النقدي" يعكس خاصية مشتركة بينهما بحيث يمكن أن تتوفر للمعلومات الناتجة عن قياس هذه التأثيرات خاصية التجميع الرياضي على مستوى العناصر المكونة لها، غير أن الأنشطة الاجتماعية للوحدة تشترك جميعها في أن لها تأثير على نوعية الحياة لكونها تدور حول إشباع أو عدم إشباع الحاجات الإنسانية المادية وغير المادية لذا فإن قياسها ينبغي أن يعكس درجة ما تؤدي إليه من إشباع، وتماشيا مع ما يتفق عليه الاقتصاديون ينبغي قياس درجة ما تؤدي إليه هذه الأنشطة من إشباع اعتمادا على مقياس نمطي يعكس

¹ عبير فيها خير، مرجع سبق ذكره، ص 63

مقدار ما تحققه الوحدة من منفعة، لذا يفضل عدم استخدام الوحدات النقدية فقط لقياس التأثيرات الاجتماعية للوحدة للتغلب على صعوبة قياس التأثيرات المترتبة على أنشطة الوحدة الاقتصادية.

أ- **طريقة التقييم البديل:** وفق هذه الطريقة يتم قياس قيمة الظواهر والأحداث البديلة التي يتوقع أن يكون لها نفس التأثير للظواهر والأحداث المراد تقييمها إلا أنه يعاب على هذه الطريقة صعوبة توفر البدائل المناسبة والملائمة لإمكانية اختيار القيمة البديلة لها.

ب - **طريقة الاستبيان:** تعتمد هذه الطريقة على إعداد مجموعة من الأسئلة لأفراد المجتمع المتأثرين بنشاط الوحدة الاقتصادية وبيان رأيهم عن قيمة التأثيرات الضارة المترتبة على هذا النشاط من وجهة نظرهم.

ت - **طريقة تكاليف المنع:** تعتمد هذه الطريقة على افتراض أنه كلما قامت الوحدة الاقتصادية بالإفراق على منع أو تجنب التأثيرات الضارة المترتبة على أنشطتها كلما انخفضت الأضرار التي تصيب أفراد المجتمع وبالرغم من أن تكاليف المنع قد لا تكون مساوية لقيمة الأضرار إلا أنها تمثل أفضل رقم لقيمة الأضرار التي تصيب المجتمع.¹

ث - **طريقة تكاليف التصحيح:** تتمثل هذه الطريقة فيما تتحملة الوحدة الاقتصادية في إعادة الوضع إلى ما هو عليه سابقاً أو لإنشاء مورد جديد يحل محل المورد الاجتماعي الذي تأثر بنشاط الوحدة الاقتصادية، مثلاً ما هي التكاليف التي تحملتها الوحدة الاقتصادية من أجل تطهير النهر من آثار التلوث بسبب ممارسة الوحدة لنشاطها.

ومنه يمكن الاستخلاص مما سبق عدم ملائمة اتجاه القياس ذي البعد الواحد لقياس عناصر التكاليف البيئية قياساً نقدياً، وذلك لصعوبة تقدير قيم نقدية لكافة التأثيرات المترتبة على أنشطة الوحدة مما يؤدي إلى عدم شمول القياس لكافة هذه التأثيرات، وهذا مالا يتعارض مع الهدف الأساسي وهو توفير البيانات الملائمة لمتخذي القرارات.

1- **اتجاه القياس متعدد الأبعاد :** يقوم هذا الاتجاه على قياس التأثيرات المترتبة على أنشطة الوحدة الاقتصادية بمقاييس مختلفة، مما يوفر معلومات إضافية لمتخذ القرار تعكس تباين وأبعاد هذه الأنشطة المقاسة ويضيف دلالة أكثر وضوحاً عن هذه الآثار عما تضيفه المعلومات ذات الطبيعة المالية لذا فإن هذا الاتجاه يتسع ليشمل الأساليب التالية :

أ- **أسلوب القياس الوصفي :** يعد هذا الأسلوب من أبسط أساليب القياس وأكثرها شيوعاً وأقلها تكلفة في مجال قياس التأثيرات المترتبة على أنشطة الوحدة حيث أنه يقوم على وصف الأنشطة ذات التأثير على المجتمع والتي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، وبذلك فهي لا تعتمد على قواعد محددة في القياس وإنما تعتمد على وصف الظاهرة أو النشاط المراد قياسه، وغالباً ما يستخدم هذا النوع من القياس في الحالات التي يصعب معها استخدام القياس النقدي أو الكمي وبذلك توفر معلومات قد تفيد الوحدة الاقتصادية في اتخاذ القرارات في بعض الحالات الضرورية ويعاب على هذا الأسلوب بأن المعلومات التي يوفرها غالباً ما تكون غير موضوعية لأنها مبنية في الغالب على أساس التقدير الشخصي.

¹ خليل إبراهيم رجب الحمداني، التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية، مداخلة، ملتقى حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، بجامعة ورقلة، الجزائر، 2011، ص 215-216.

ب - أسلوب القياس الكمي : يقصد بالقياس الكمي " تعيين أعدادا للأحداث أو الأنشطة أو الظواهر المطلوب قياسها وفقا لقواعد وإجراءات محددة"، إن هذا الأسلوب يستخدم لتوفير معلومات كمية عن تأثير الأنشطة البيئية التي لا يمكن قياسها نقديا بسبب تباين هذه الأنشطة، ويؤدي إلى الربط بين طبيعة هذه الأنشطة والهدف من قياسها بحيث تعكس الخصائص الهامة لعملية القياس، ولا يوجد ما يمنع المحاسب من استخدام المقاييس المتاحة في العلوم الأخرى مما يؤدي إلى شمول القياس المحاسبي بصورة تفوق ما يؤدي إليه الاعتماد المطلوب على القياس النقدي.

ومنه نستخلص مما سبق عدم إمكانية الاعتماد على القياس النقدي لوحده لقياس التأثيرات المرتبطة على أنشطة الوحدة بسبب اختلاف طبيعتها وصعوبة التعبير عنها نقديا، والاتجاه متعدد الأبعاد يوفر معلومات نقدية وكمية ووصفية شاملة عن التأثيرات المترتبة على أنشطة الوحدة و هذا ما يفيد في توفير معلومات ملائمة عن أبعاد هذه التأثيرات على البيئة والمجتمع.¹

المطلب الثالث : الإفصاح عن التكاليف البيئية وأهميته

يمثل الحفاظ على البيئة ومكونات النظام البيئي الآن أساسا من أسس النهضة والتنمية الاقتصادية، وذلك لأن الحفاظ على البيئة والموارد الطبيعية هو حق ليس فقط للأجيال الحالية بل للأجيال القادمة، وبناء على ذلك تحول التركيز من مجرد الإفصاح عن المعلومات المالية إلى ضرورة الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية والبيئية من خلال التقارير والقوائم المالية السنوية. والإفصاح البيئي يضيف الثقة على المعلومات التي تقدم لمستخدمي القوائم المالية لترشيد قراراتهم في ظل المتغيرات البيئية المعاصرة وضخامتها والتشريعات البيئية الملزمة لها وسنعرض في هذا المطلب الإفصاح عن البيئي وأنواعه وأهميته.

الفرع الأول : مفهوم الإفصاح البيئي

يعرف الإفصاح المحاسبي على أنه الوضوح والكشف التام لما جاء من معلومات محاسبية بالقوائم المالية باعتبارها منتجات نهائية من أعمال المحاسبة المالية تفيده الأطراف المعنية في اتخاذ القرارات،² ونقصد بالإفصاح المحاسبي بمعناه الشامل إفشاء المعلومات السرية والتصريح بها، كما نقصد به كذلك الكشف والإظهار والبوح، أما الإفصاح المحاسبي فهو الالتزام بنشر جميع الحقائق والمعلومات المتعلقة بالمؤسسة والتي من شأنها التأثير على قرار المستثمر، أما الإفصاح البيئي فهو ذلك الأسلوب أو تلك الطريقة التي تستطيع المؤسسات من خلالها إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحقمة بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك.³

ونعرف أيضا الإفصاح البيئي " بأنه العملية التي بمقتضاها يتم عرض المعلومات الخاصة بالالتزامات البيئية والناجمة عن ممارسة المنظمة لأنشطتها اليومية، وبيان مدى استجابة المنظمة لهذه الالتزامات حتى يتمكن أصحاب المصالح المختلفة من الحصول على المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء".⁴

¹ خليل إبراهيم رجب الحمداني، مرجع سابق ص.ص 216 - 217

² محمد نجيب حمد، دور الإفصاح المحاسبي وأهميته في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية، ورقة بحثية، مصر، على الموقع :

<http://www.acc4arab.com/acc/showthread> بتاريخ 10-03-2012

³ محمد بن بوزيان، علي بن الضب، أثر الإفصاح البيئي على تكلفة رأس المال، الجزائر، 2012، ورقة بحثية على الموقع (manifest.univ-ouargla.dz)، ص 272.

⁴ ناظم حسن عبد السيد، أياد شاكر سلطان، زينب جبار يوسف، المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد. دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب (مصنفي البصرة)، العراق، 2009، ص 11

الفرع الثاني : أسباب الاهتمام بالإفصاح البيئي

تزايد الاهتمام بموضوع الإفصاح عن الامور المتعلقة بالبيئة خاصة بعد مؤتمر قمة الارض المشهور الذي عقد في البرازيل عام 1992 تحت عنوان مؤتمر الامم المتحدة حول البيئة والتنمية والذي ضم رؤساء وملوك، معظم دول العالم بالإضافة الى المنظمات الحكومية والدولية والمدنية،¹ وينبع الاهتمام بالإفصاح المحاسبي البيئي انطلاقاً من أن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي ذات طبيعة مالية وكمية، مما يجعلها تؤثر تأثيراً مباشراً في المركز المالي للمؤسسات، إذ أن القوائم المالية يجب أن تعكس الالتزامات الفعلية والمحتملة التي تنتج عن عدم التزام المؤسسة بقوانين حماية البيئة ويتوقف الإفصاح البيئي الطوعي أو الإجباري على جملة من العوامل نوجز منها ما يلي :

- 1- هناك حاجة ملحة للتعرف على مدى قيام الشركة بتنفيذ كافة أنشطتها اللازمة للتوافق مع التنظيمات والقوانين البيئية أو التي تقوم بها بصورة اختيارية وتكلفة تلك الأنشطة مع تحديد أثرها على حجم النشاط وكذا الأسعار وهيكل التكاليف الإجمالية²؛
- 2- إن معظم البيانات المترتبة عن الأنشطة البيئية للوحدة الاقتصادية ذات طبيعة كمية ومالية فهي بذلك تؤثر على أصول الوحدة ونفقاتها والتزاماتها ومن هذا المنطق فهي تدخل ضمن عمل المحاسب ويجب الإفصاح عنها؛
- 3- المحاسبة كهيئة منظمة يقع على عاتقها مسؤولية المحافظة على وجهة النظر الداخلية للوحدة الاقتصادية وتقديم المعلومات التي توضح دورها ومساهمتها في المجتمع ويجب أن تؤدي إلى اتخاذ قرارات تمكن من الاستخدام الكفء للموارد وحماية البيئة وتحميل الوحدة بتكاليف ذلك؛
- 4- كما هو معروف فان المحاسبة هي إحدى العلوم الاجتماعية ولكي تتطور يتطلب منها تلبية احتياجات المجتمع الجديدة، من المعلومات الخاصة بالتأثيرات المترتبة على أنشطتها تجاه المجتمع؛
- 5- نتيجة للاهتمام الواسع بالبيئة واثراً أنشطة الوحدات على البيئة يتطلب من المحاسبين المساهمة في توفير المعلومات التي تساعد المسؤولين في تحديد هذه الآثار وسبل معالجتها؛
- 6- مطالبة الجمعيات والهيئات العلمية للوحدات الاقتصادية بضرورة الإفصاح عن البيانات الخاصة بالأنشطة البيئية لمقابلة أهداف المجتمع والاحتياجات الجديدة له³؛
- 7- المساعدة في إخضاع الأنشطة الخاصة بحماية البيئة إلى الرقابة ومن ثم إمكانية تنفيذ برامج خفض التكلفة، الأمر الذي سينعكس على الموقف التنافسي في السوق؛
- 8- المساعدة في القيام بإجراءات التدقيق البيئي بطريقة صادقة وسليمة؛
- 9- المساعدة في مجالات تقييم أداء الشركة؛
- 10- ظهور اتجاهات تطالب باستخدام أساليب محفزة لحماية البيئة نظير تحمل الشركة لتلك التكاليف (فرض ضريبة على الصناعات الملوثة للبيئة، وكذا منح إعفاءات جمركية عند استيراد تقنيات إنتاج صديقة للبيئة)؛
- 11- الاهتمام بالعوامل والمتغيرات ذات التأثير على البيئة عند التخطيط المستقبلي باعتبار أنه من مجالات المسؤولية الاجتماعية للشركة.

¹ وائل ابراهيم الراشد، قياس التلوث البيئي ومدى الإفصاح عنه محاسبياً، المجلة العربية للمحاسبة المجلد السادس عشر يونيو، جامعة الكويت، 2013، ص16

² منير جمعة القطاطي، مناخ الإفصاح عن التكاليف البيئية، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص36

³ خليل ابراهيم رجب و زياد هاشم يحيى، مرجع سبق ذكره، ص11.

الفرع الثالث : أنواع الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية

يضم الإفصاح المحاسبي البيئي نوعين و هما :

أ - الإفصاح الإلزامي :

تنبع الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي البيئي من المسؤولية البيئية للمؤسسة بحيث تتعدد هذه الأخيرة استنادا إلى القوانين واللوائح ذات العلاقة بنشاطها وتعهدات وتعاقبات والتزامات المؤسسة القانونية مع أطراف أخرى ذات العلاقة بنشاطها، وتفرض تلك التشريعات واللوائح قيود وحدود لأداء المؤسسة البيئي بحيث تعمل ضمن إطار تلك التشريعات ولا يتجاوزها أو ينتهكها وما يترتب عن ذلك من إجراءات عقابية على المؤسسة إلا أن محددات الإفصاح السابقة تؤثر بلا شك في مستواه ونوعيته فتتزايد أهميته في حالة المؤسسات ذات الحساسية البيئية و تتناقص في حالة العكس، كما أن المؤسسات قد تتجه إلى الإفصاح عن الأداء البيئي الإيجابي وتمثل الإفصاح عن الجانب السلبي، لذا ظهر مفهوم الإفصاح المحاسبي البيئي الإلزامي وبمقتضاه تلتزم المؤسسات بالحد الأدنى واللازم من المعلومات الحاسوبية التي يجب الإفصاح عنها، والتي تعكس مدى قيام المؤسسة بمسؤولياتها البيئية وتعطي صورة واضحة عن طبيعة الأداء البيئي للمؤسسة في جانبه الإيجابي والسلبي، كما أن مصدر الإلزام والإلزام يفترض أن يكون في الأساس من قبل المنظمات المهنية الحاسوبية المحلية أو الدولية، غير أن مصدر الإلزام يمكن أن يكون من خارج المنظمات المهنية للمحاسبة حيث قد تشير القوانين البيئية واللوائح والقرارات المنفذة لها¹.

من الواجب الكشف عن أنواع البنود التي تعتبرها الشركة تكاليف بيئية مع بيان حجم التكاليف البيئية المحملة على قائمة الدخل وتلك المرصدة خلال الفترة، وهو ما يتطلب الإفصاح عن الأمور التالية، تكاليف معالجة النفايات، الغرامات والجزاءات المفروضة، على عدم الامتثال بالأنظمة والقوانين البيئية وأخيرا، التعويضات المدفوعة للغير².

ب - الإفصاح الاختياري :

إن الإفصاح الاختياري يعتبر الإفصاح عن المعلومات البيئية ذات الصلة بتأثير أنشطة المؤسسة على البيئة سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية تزيد عن ما تتطلبه المعايير والتشريعات، وذات محتوى إعلامي تفيد الأطراف ذات الصلة في تقييم ماضي وحاضر ومستقبل المؤسسة عن ما قامت به من ممارسات اتجاه البيئة، وتأثير نتائج تلك الممارسات على القيمة السوقية للمؤسسة، ويتم الإفصاح الاختياري لاستكمال ما يراه المحاسبون ضروريا لتغذية احتياجات المستخدمين للمعلومات الحاسوبية، حيث يمثل الإفصاح الإلزامي الحد الأدنى منها.

من هذا يمكن القول أن الإفصاح البيئي الاختياري ما هو إلا إستراتيجية تلجأ إليها المؤسسات ذات الحساسية البيئية لتحقيق أهدافها ذات الصلة بالبيئة لذا أصبح الإفصاح البيئي الاختياري مطلبا ملحا للمؤسسات والتي تنشده للحصول على شهادات الأيزو، بل أن المؤسسة التي ترغب في اجتياز الحدود الجغرافية عليها تبني هذه الإستراتيجية³.

¹ عبير فيها خير، مرجع سبق ذكره، ص 88.

² منير جمعة القطاطي، مرجع سبق ذكره، ص 60.

³ عبير فيها خير، مرجع سبق ذكره، ص 89.

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

سيتم التطرق ضمن هذا المبحث الى اهم الدراسة السابقة في موضوع القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها او المحاسبة البيئية، بحيث ستدرج دراسات باللغات العربية والاجنبية مع التطرق لمحتواها ووجه الاختلاف والشبه بينها وبين الدراسة المتطرق لها.

المطلب الأول : دراسات باللغة العربية

1. دراسة بعنوان : المحاسبة البيئية : الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد. دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب (مصفى البصرة).

تكمن إشكالية الدراسة في عدم قدرة النظام المحاسبي التقليدي على عكس الجهود المبذولة من قبل الشركة في مجال حماية البيئة من التلوث، في المحاسبة البيئية والإفصاح البيئي أي فيما هدفت الدراسة إلى دمج البعدين الاقتصادي والبيئي في إطار مقترح للإفصاح عن الأنشطة المالية والبيئية وعلى مختلف المستويات الشركة/ القطاع/ الدولة وبالشكل الذي يلي حاجة الأطراف المستفيدة كافة إضافة إلى التعريف بمفاهيم وأهمية المحاسبة البيئية والإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية في القوائم المالية وتناولت الدراسة، التعرف على مفهوم المحاسبة البيئية والتصنيفات المحاسبية ذات العلاقة بالمحاسبة البيئية فضلاً عن مفاهيم الموجودات والمطلوبات البيئية، والتعرف على أهداف الإفصاح البيئي والنماذج المعتمدة في الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية، وكان منهج الدراسة تحليلي وصفي مع دراسة ميدانية، وتوصلوا إلى مجموعة من النتائج أهمها انه يمكن أن يوفر الإفصاح الملائم للمعلومات البيئية قاعدة للبيانات من شأنها أن تضيء شيئاً من الشرعية على وجود الشركة في مجال التشريعات والقوانين الحكومية ذات العلاقة بالبيئة، فضلاً عن بيان الدور الإيجابي للشركة في مجال الأبحاث والدراسات البيئية، وكانت توصية الباحثون لإدارة الشركة الأخذ بالنموذج المقترح من قبلهم للإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية لما لهذا الأمر من أهمية في مجال التخطيط والرقابة لحماية البيئة واقتصر الباحثون في دراستهم على الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية بينما تم التطرق في هذه الدراسة الى القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية.¹

2. دراسة بعنوان : أهمية محاسبة التكاليف في تحسين جودة المعلومات المحاسبية(دراسة ميدانية للشركات

الصناعية المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويت).

هدفت الدراسة إلى التعريف على بأهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية مع الأخذ بعين الاعتبار الآثار البيئية والالتزامات والتكاليف المترتبة عنها، وتم التطرق من خلال الدراسة إلى الإطار العام للبيئة والتلوث البيئي والتكاليف البيئية والعلاقة الرابطة بين المحاسبة والتلوث إضافة إلى تحسين جودة المعلومة في ظل وجود تكاليف بيئية، واتبع الباحث منهج وصفي في الجانب النظري مع استبيان في الجانب التطبيقي، وكانت الدراسة على الشركات الصناعية المدرجة داخل البورصة بحيث كانت التوصيات على تبويب التكاليف البيئية دوماً والقيام بالقياس المحاسبي للتكاليف البيئية إضافة إلى الإفصاح عن

¹ ناظم حسن عبد السيد، أياد شاكر سلطان، زينب جبار يوسف، المحاسبة البيئية : الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد. دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب (مصفى البصرة)، العراق، 2009.

التكاليف البيئية، مع الأخذ بعين الاعتبار أيضا القوانين والتشريعات البيئية وإتباعها وتم التطرق في الدراسة الميدانية للشركات المدرجة في بورصة الكويت وتم الوصول إلى مجموعة من النتائج أهمها انه يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لقرارات مستخدمي المعلومات المحاسبية فيما يتعلق بالتكاليف البيئية، وكانت أهم التوصيات هي إيلاء التكاليف البيئية الأهمية التي تستحقها لدورها الفاعل في تحسين جودة المخرجات والقيام بالمحاسبة البيئية للشركات الصناعية المدرجة في البورصة ويكمن وجه الشبه والمقارنة بين هذه الدراسة في كونها تندرج في نفس المسار إلا انها في الإطار النظري قد تعمقت كثيرا مقارنة بالدراسة المتطرق لها بالإضافة إلى اختلاف إمكانية الدراسة الميدانية.¹

3. دراسة بعنوان : أثر الإفصاح البيئي على تكلفة رأس المال

تكمن اشكالية هذه الدراسة في ماهية العلاقة المحتملة وطبيعتها بين الإفصاح عن المسؤولية البيئية وتكلفة رأس المال كمؤشر عن الأداء المالي، وكان الهدف من هذه الدراسة تبيان مناقشة العلاقة المحتملة وطبيعتها بين الإفصاح عن المسؤولية البيئية وتكلفة رأس المال كمؤشر عن الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية وتطرق الدراسة إلى الإطار العام للإفصاح البيئي ونماذج قياس تكلفة رأس المال بالإضافة للعلاقة بين المتغيرين ومدى تأثير الإفصاح البيئي على تكلفة رأس المال متبعة أسلوبا وصفيًا تحليليًا بالاستعانة بنماذج رياضية، وتم التوصل إلى عدة نتائج أهمها أن الانخفاض في مستوى الوعي البيئي ومزاولة المحاسبة البيئية والإفصاح عن المعلومات البيئية من قبل المؤسسات إلى ارتفاع تكلفة رأس المال، وكانت أهم التوصيات هي العمل على تطوير آليات تؤدي إلى التزام المؤسسات بالإفصاح عن المعلومات البيئية بطريقة دورية ومنظمة مع إلزام المؤسسات من قبل الجهات التشريعية المحاسبية بالإفصاح البيئي كخطوة ضمن النظام المحاسبي المالي الجديد، فيما لم يتعرض الباحثان إلى أنواع الإفصاح البيئي ولم يتم التطرق للقياس البيئي ولا التكاليف البيئية مقارنة بالدراسة المتطرق لها.²

4. دراسة بعنوان : القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها

التنافسية في مجال الجودة

تمثلت اشكالية هذه الدراسة في قدرة النظام المحاسبي المطبق في الشركة السورية العامة للأسمدة على إنتاج معلومات نافعة يمكن من خلالها قياس تكاليف الأداء البيئي لنشاطاتها، وكان الهدف الأساسي لهذه الدراسة في بيان منفعة المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي المطبق حالياً في الشركة السورية العامة للأسمدة في تحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي والرقابة عليها، ومن خلال بيان قدرة عناصر هذا النظام على قياس تكاليف الأداء البيئي لها، حيث تناول المقال الإطار العلمي لتكاليف الأداء البيئي و القياس المحاسبي، وصعوباته إضافة إلى تأثيره على القدرة التنافسية للمؤسسة العامة السورية للأسمدة في مجال الجودة لكن هذه الدراسة مع إتباع منهج وصفي وتم الوصول إلى مجموعة من النتائج أهمها تدني تحقيق الكفاءة الاقتصادية للشركة مع المحافظة على البيئة بسبب الأضرار المختلفة لنشاطاتها. إضافة وجود تعارض بين متطلبات حماية البيئة والاستغلال الاقتصادي الكفاء لموارد الشركة لالتزامها بإنفاق مبالغ ضخمة، وتحمل أعباء كبير للمحافظة والحد من الآثار السلبية لنشاطات الشركة وكانت أهم وصية هي ضرورة تولي الإدارة والقائمين على النظام المحاسبي في الشركة إدراج خريطة

¹ عبد الهادي منصور الدوسري، بعنوان أهمية محاسبة التكاليف في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية للشركات الصناعية المدرجة في سوق الأوراق

المالية الكويت)، مذكرة ماجستير غير منشورة، الكويت 2011.

² محمد بوزيان، علي بن الضب، أثر الإفصاح البيئي على تكلفة رأس المال، الجزائر، 2012، ورقة بحثية على الموقع (manifest.univ-ouargla.dz).

حسابات جديدة هدفها تحقيق بيانات ومعلومات عن تكاليف الأداء البيئي، فيما لم تتناول الدراسة مداخل القياس المحاسبي للتكاليف البيئية إضافة إلى اتجاهاته.¹

5. دراسة بعنوان : إشكالية القياس والإفصاح عن الأداء البيئي في النظام المحاسبي المالي – دراسة حالة المؤسسة

الوطنية لعتاد الأشغال العمومية بقسنطينة

تمثلت الإشكالية في معوقات القياس والإفصاح عن الأداء البيئي في المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية بقسنطينة وهدفت الدراسة إلى توضيح أهمية القياس والإفصاح عن الأداء البيئي في النظام المحاسبي المالي، وتحديد المعوقات، التي تحد من هذا القياس والإفصاح في المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية بقسنطينة، وتبيان أهمية البعد البيئي للمؤسسة وما يحققه من أهداف للتنمية المستدامة، وتناولت الدراسة في الإطار العام لمفاهيم القياس عن الأداء البيئي في النظام المحاسبي المالي، إضافة إلى الإفصاح عن الأداء البيئي المحاسبي ومعوقات القياس والإفصاح عن الأداء البيئي في المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية بقسنطينة، وانتهجت الدراسة منهاجاً وصفيًا مع استبيان في الجانب التطبيقي، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من بينها، ضرورة احتواء القوائم والتقارير المالية على الأنشطة البيئية هذا ما يساهم في زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى إصدار القوانين والأنظمة والتعليمات التي توجب الوحدات الاقتصادية بالتزام المعايير الدولية ذات العلاقة بحماية البيئة و ضرورة إصدار قوانين تلزم بتطبيق القياس والإفصاح البيئي وذلك مع زيادة الوعي بأهمية القياس والإفصاح عن الأداء البيئي ومقارنة بدراسي تميزت هذه الدراسة بالتمعق في الإطار النظري.²

6. دراسة بعنوان : أهمية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية.

وتمثلت إشكالية الدراسة في مدى أهمية وضرورة القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية هدفت الدراسة إلى تبيان أهمية قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها مستهدفاً في ذلك الإطار العام للبيئة والتكاليف البيئية ومداخل قياسها وتبويبها واتبع في ذلك أسلوباً وصفيًا تحليلياً إلى الأهمية الكبيرة للدراسة وخلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها تزايد الوعي البيئي والحاجة لتطبيق المحاسبة البيئية والإدارة البيئية في المؤسسات، إضافة إلى ضرورة تبني القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية، فيما اقترحت ضرورة حصر المشاكل البيئية و تبني المحاسبة البيئية بشكل أحسن والحث على وجود تشريعات وقوانين بيئية وقد افترقت هذه الدراسة إلى دراسة ميدانية (دراسة حالة) مقارنة بالدراسة المتطرق لها.³

المطلب الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية

1. دراسة بعنوان : المحاسبة البيئية ممارسات تقييم وآفاق .

L'ÉMERGENCE DE LACOMPTABILITÉ ENVIRONNEMENTALE(ÉVALUATION DES PRATIQUES ET DES PERSPECTIVES)Montréal, Québec, Canada, Janvier 2008

¹ عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مقال في مجلة جامعة دمشق، سوريا 2010.

² اميرة دباش، محمود جمام، إشكالية القياس والإفصاح عن الأداء البيئي في النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية بقسنطينة، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية IAS IFRS IPSAS في تفعيل المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب

الدولية، الجزائر 2014

³ جمال خنشور، لعبيدي مهاوات، أهمية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية، مجلة العلوم الانسانية، العدد 32، جامعة بسكرة، الجزائر 2013.

تمثلت اشكاليه هذه الدراسة في فهم تحديد سبب ظهور المحاسبة البيئية، وتحليل الممارسات الحالية والاتجاهات المستقبلية في هذا المجال، وإبراز جانب من أدوات المحاسبة الإدارية والمساعدة التقنية للقرارات التي وضعتها المحاسبة البيئية وتطرق الباحث في هذا المقال إلى أنظمة الإدارة البيئية، القيود المحاسبية التقليدية والإطار المفاهيمي للمحاسبة البيئية و اتبع في ذلك أسلوباً وصفيًا وكانت أهم النتائج المتوصل لها هي النظر في القضايا البيئية من قبل الشركات هي نتيجة لتغير تدريجي في المواقف منذ 1950، وقبل ذلك كان هناك جهل وإنكار بالقضايا التي تتعلق بالبيئة، ومديري اليوم النظر في الأداء منظمتهم للبيئة باعتبارها عنصراً هاماً من إستراتيجيتها إضافة إلى أنه سوف تستمر المحاسبة البيئية في التطور خلال السنوات القادمة، وسوف تلعب على أهمية متزايدة في مهنة المحاسبة وقام بوضع وصايا أهمها أنه، من بين العوامل لتطوير المحاسبة البيئية هناك زيادة الطلب على البورصة للإفصاح عن المعلومات البيئية وقد تطرقت الدراسة إلى المحاسبة البيئية فيما تم التطرق في هذه الدراسة إلى مرحلتين من المحاسبة هما القياس والإفصاح البيئي.¹

2_دراسة بعنوان : LE COUT DE LA PROTECTION DE L'ENVIRONNEMENT

تمثلت اشكالية الدراسة في معرفة تكلفة الحماية البيئية في خمسة قضايا بيئية، وكان الهدف منها تطوير نظام معالجة البيئة، وتحديد نظام وضع إدارة البيئية، وتطرقت الدراسة إلى المحاسبة البيئية والإدارة البيئية وتمت دراسة الحالة من خلال تطبيق خمس قضايا منها إزالة الأستبوس ومعالجة التربة إضافة إلى تفكيك السفن، أي التلوث الناجم عن هذه الأشياء وتكلفة القضاء عليها وانتهج الباحث أسلوباً وصفيًا وتوصل إلى أن حماية البيئة مكلفة جدا لذلك يجب معرفة التكاليف البيئية من أجل وضع اقتراح عملي للحد من التكاليف واختلفت هذه الدراسة عن دراسة المتطرق لها في كونها تطرقت للمحاسبة البيئية جميعها فيما اقتصرنا على القياس والإفصاح البيئي فقط.²

المطلب الثالث : تعقيب عام على الدراسات السابقة :

لقد تطرقنا إلى مجموعة من الدراسات السابقة معظمها باللغة العربية ودراستين باللغة الأجنبية حيث تم من خلالها التطرق إلى جميع متغيرات الدراسة وفي بعض الدراسات تم إضافة متغيرات أخرى بالإضافة إلى متغيرات الدراسة المتطرق لها، وقد تناولت هذه الدراسات المحاسبة البيئية في معظمها فيما تطرق البعض الآخر إلى الإفصاح البيئي والقياس المحاسبي للتكاليف البيئية، واختلفت مناهج الجانب التطبيقي بالنسبة لهذه الدراسات فهناك كانت منهجه دراسة حالة المؤسسة معينة وهناك من كانت منهجه عبارة عن استبيان كل حسب توفر معلومات الدراسة الخاصة به، وتعتبر الدراسة المتطرق لها مقارنة بهذه الدراسات إضافة علمية حيث اقتصرنا من خلالها على وظيفتي القياس والإفصاح وانتهجنا في الجانب التطبيقي دراسة حالة مؤسسة HBK حيث يكمن الفرق بين هذه الدراسة والدراسات السابقة في كون معظمها تعتمد منهج استبيان للوصول لنتائج الدراسة لكن الدراسة المتطرق لها اعتمدت دراسة حالة والمعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، فيما كان التشابه في النتائج المتوصل والتي تحث على ضرورة تبني المحاسبة البيئية بشكل أفضل، مع الاهتمام أكثر بالبيئة بالإضافة إلى ضرورة إدراج معايير وقوانين دولية للمحاسبة البيئية.

¹ Marc-Olivier Michaud, L'ÉMERGENCE DE LA COMPTABILITÉ ENVIRONNEMENTALE, ARTICLE, (ÉVALUATION DES PRATIQUES ET DES PERSPECTIVES) Montréal, Québec, Canada, Janvier 2008.

² Nicolas Berland, Benjamin Drevet, Moez Essid, LE COUT DE LA PROTECTION DE L'ENVIRONNEMENT, article Arches-ouvertes.fr . HAL Id: halshs-00460235 <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00460235> Submitted on 26 Feb 2010

خلاصة الفصل :

برزت الحاجة لقياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها من نمو وتوسع المؤسسات بحيث أدى ذلك إلى تزايد اهتمامات المؤسسة بالمساهمة البيئية والحفاظ على البيئة من التدهور، ولقد أضفت عملية قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها بعداً جديداً ومتطوراً لمهنة المحاسبة التي كانت في السابق تنظر للنواحي المالية والنقدية مع إغفال الجانب البيئي والمسؤولية البيئية للمؤسسة، كما تعتبر المحاسبة البيئية أحد فروع علم المحاسبة وتعمل على قياس التكاليف التي تتحملها المؤسسة عند قيامها بتطبيق أساليب محددة لمعالجة التلوث الناجم عن أنشطتها إضافة، إلى الدور الذي تلعبه في الإفصاح عن التكاليف البيئية للمؤسسة في القوائم والتقارير المالية وذلك في سبيل تحقيق تنمية اقتصادية بيئية مستدامة، لذا فالتكاليف البيئية أمر تتحمله كل المؤسسات كيف ما كانت لكن تبني ما يسمى بالمحاسبة البيئية هو الأمر الذي يبقى يحمل علامة الاستفهام فبعض المؤسسات على الرغم من أن لديها تكاليف ضمن هذا الإطار إلا أنها تعتبرها تكاليف عادية وذلك يرجع لكون المحاسبة البيئية تعتمد أساليب غير تقليدية فضلاً عن عدم توافر بيانات محاسبية يمكن من خلالها توفير مقاييس مرتبطة بالبيئة.

الفصل الثاني : دراسة حالة

مؤسسة سوناطراك حوض

بركاوي ورقلة

تمهيد :

إن المؤسسات الاقتصادية على اختلاف طبيعة نشاطها تهدف الى تحقيق أرباح، إلا أنها خلال نشاطها تحدث اثار سلبية على البيئة والمجتمع وللقضاء على هذه الاثار والوقاية منها تتحمل المؤسسة مجموعة من التكاليف البيئية، ولذلك وجب قياسها والإفصاح عنها محاسبيا، ونظرا للأهمية البالغة والكبيرة لهذا الموضوع سيتم التطرق في الجانب التطبيقي الى مؤسسة اقتصادية رائدة في القطاع البترولي ألا وهي مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي، وسيتم العمل على رؤية مدى قياسها لتكاليفها البيئية والإفصاح عنها والأهمية التي توليها لها معتمدين في ذلك على الجانب النظري للدراسة واسقاطه على الجانب التطبيقي للدراسة.

المبحث الأول : تقديم لمؤسسة سوناطراك حوض بركاوي وعملياتها البيئية

إن مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي تعد من المؤسسات الرائدة في مجال الانتاج البترولي وتعد من أهم المؤسسات ضمن هذا القطاع وهذا راجع للخبرة التي اكتسبتها المؤسسة في هذا المجال منذ نشأتها، وسيتم في هذا المبحث تناول التعريف بالمؤسسة بالإضافة إلى هيكلها التنظيمي والمصالح محل الدراسة في المؤسسة، بالإضافة إلى العمليات التي تقوم بها المؤسسة في اطار حماية البيئة¹.

المطلب الأول : التعريف بمؤسسة سوناطراك ناحية بركاوي

ناحية حوض بركاوي (H B K) تم تأسيسها سنة 1976 وكان عدد العمال 76 شخص بعد أن كانت مرتبطة بإقليم حاسي مسعود وهي من بين مقاطعات الإنتاج DP، وهي من بين المناطق البترولية في الجزائر و تعتبر جزء من حوض واد مائة الذي يقع في شمال الصحراء الجزائرية، وتقدر مساحة الناحية ب1600 كلم وهي تقع جنوب شرق الجزائر بمسافة 772 كلم و يبعد عن حاسي مسعود ب 100 كلم غربا و عن ورقلة مسافة 30 كلم إلى الجنوب الغربي.

موقعها الجغرافي :

هي من المناطق البترولية في الجزائر و هي جزء من حوض واد مائة الذي يقع في الصحراء الجزائرية و تقدر مساحة الناحية ب 1600 كلم وهي تقع جنوب الجزائر بمسافة 772 كلم وبعده عن حاسي مسعود ب 100 كلم غربا و عن ورقلة مسافة 30 كلم إلى الجنوب الغرب.

المطلب الثاني : الحقول الأساسية في الناحية

تحتوي المؤسسة على مجموعة من الحقول البترولية والتي تتميز بخصائص مختلفة وتوجد أيضا في مناطق مختلفة وهي كالاتي

1- حقل استغلال حوض بركاوي :

يتربع هذا الحقل على مساحة 175 كلم أكتشف سنة 1965 حيث بدأ إنتاجه الفعلي في جانفي 1967 ويتكون مركز الإنتاج من وحدة فصل الخام سعتها 8000 متر مكعب في اليوم واستقلالية تخزين ب 13000 متر مكعب، ووحدة ضخ الغاز والتي هدفها الأساسي إرسال الغاز إلى وحدة الغاز بقلالة.

2- حقل استغلال بقلالة :

اكتشف هذا الحقل سنة 1969 ويمتد على مساحة 35 كيلومتر مربع، بدأ استغلال في فيفري 1973 حيث يتكون مركز الإنتاج من وحدة فصل للخام سعتها 7000 متر مكعب في اليوم وكذلك وحدة غاز ب 2,4 مليون متر مكعب في اليوم وسعة استرجاعها ب 500 طن يوميا.

¹ وثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة العامة و خلية البيئة ، المؤسسة الوطنية سوناطراك حوض بركاوي ، ورقلة ، بتاريخ 02-04-2015

3- حقل استغلال بن كحلة :

اكتشف هذا الحقل سنة 1969 مساحته 72 كيلومتر مربع بدا الإنتاج سنة 1967، تتكون وحدة الإنتاج من وحدة فصل للخام 5000 متر مكعب في اليوم ووحدة بوستينغ للغاز 560000 متر مكعب حيث أن كل إنتاج هذا الحقل يتوجه إلى مركز الإنتاج بحوض بركاوي.

المطلب الثالث : التعريف بقسم المالية و خلية البيئة

إن إدراج هذا المطلب راجع لكون كل من خلية البيئة و قسم المالية هما المكان الذي تمت به الدراسة بالتحديد ضمن المؤسسة وذلك يعني المعلومات المتعلقة بالتكاليف البيئية في المؤسسة موجودة بين كل من الأقسام الآتية

الفرع الأول : قسم المالية

يقوم هذا بعدة مهام مختلفة كإعداد الميزانيات التقديرية وإمساك الدفاتر المحاسبية ووضع المخططات المالية و الاهتمام بكل ما يخص العلاقات الداخلية و الخارجية بما في ذلك الأمور البيئية وله ثلاث مصالح:

1- مصلحة المحاسبة العامة : تنقسم إلى خمسة فروع

- فرع محاسبة المستخدمين : يهتم هذا الفرع بكل ما يخص العامل كالأجور و القروض و الاقتطاعات سواء تعلق الأمر بالمستخدمين في إطار البيئة أو غير ذلك؛
- فرع العقارات والمخزونات : يختص بالمعدات والمخزونات و الآلات بالتنسيق مع المخزن ومركز الإنتاج و المصالح المتعلقة بالآبار، كذلك يقوم بالتسجيل المحاسبي للمخزونات و العقارات و القيام بعمليات التسوية الجردية وضمن ذلك يدخل أيضا كل ما يتعلق بالبيئة من هذه الناحية؛
- فرع مابين الوحدات : يهتم الفرع بجميع العمليات أو المعاملات المالية بين ناحية بركاوي و النواحي الأخرى أو المديرية حيث يدخل ضمن هذه العمليات، العمليات البيئية؛
- فرع التنسيق : ينسق هذا الفرع بين جميع فروع المحاسبة العامة و يقوم بعملية مراقبة الحسابات عن طريق دفتر الأستاذ وإعداد الميزانيات الختامية للوحدة؛
- الخزينة : وتتكون من فرع الصندوق، فرع التسديد، فرع التحصيل المحاسبي و فرع المتابعة.

2- مصلحة محاسبة التسيير : تقوم هذه المصلحة بإعداد ميزانية الاستغلال والاستثمار والمحاسبة التحليلية ومعلومات التسيير ولديها ثلاث فروع :

- ✓ فرع المحاسبة التحليلية : يعمل هذا الفرع على دراسة مختلف الكلف والعائدات التي يمكن أن تحققها وهي جزء لا يتجزأ من النظام المحاسبي للمؤسسة حيث تهتم هذه المصلحة أيضا بالبيئة وتضعها في الحسبان؛
 - ✓ فرع الميزانية : يقو هذا الفرع بإعداد ميزانية التقدير (الاستغلال والاستثمار) تشمل كل ما تحتاجه مختلف الأقسام حيث تجمع المعلومات في الحاسب وتنقل إلى الجزائر العاصمة (المقر) وانتظار الموافقة على هذه الميزانيات؛
 - ✓ فرع معلومات التسيير : يقوم هذا الفرع بتحليل المعلومات الناتجة عن إنجاز الميزانية والتقارير الشهرية وتخزين المعلومات.
- 3- خلية الشؤون القانونية : تهتم بكل الأمور القانونية بالمؤسسة كتمثيلها قضائيا ومدنيا وكذا تحرير العقود.

الفرع الثاني قسم الأمن :

ينقسم إلى مصلحتين هما الوقاية والتدخلات، وضمن هذا القسم توجد أيضا خلية البيئة التي تختص في عمليات حماية البيئة

1- مصلحة الوقاية :

- تقوم بالعديد من المهام بالعمل على التعاون مع الهياكل الأخرى بما فيها خلية البيئة، والمهام الرئيسية لهذه المصلحة هي
- مراقبة ومتابعة العمل في ظل ظروف آمن؛
 - المشاركة في الدراسات والتغييرات والتعديلات الخاصة بالمنشآت؛
 - ضمان تنفيذ مختلف الضوابط والتفتيش التنظيمي للمعدات؛
 - كتابة الإرشادات المتعلقة بالأمن العام والخاص؛
 - تحرير ودراسة الإحصائيات المتعلقة بحوادث العمل.

2- مصلحة التدخل :

تهدف إلى التدخل في الحالات الطارئة في المنطقة بأكملها وتوفير رقابة المداخل المؤدية إلى مراكز الإنتاج لإنجاز ومن اجل ذلك ينتظر من هذه المصلحة :

- الصيانة والتدقيق بصفة دورية لوسائل التدخل (المضخات، الشاحنات المضادة للحرائق والشبكة المضادة للحرائق...)
- مراقبة المداخل لمراكز الإنتاج، وتجري مراقبة السيارات ووضع واقى للشرارات النارية لمداخلها الحضور في حالة الأعمال خطرة؛
- التدخلات في حالة وقوع حوادث أو الحرائق؛
- العمل تطبيق الإرشادات الخاصة بالأمن العام والخاص.

3- خلية البيئة :

قدمت المديرية الجهوية (HBK) الكثير من الجهد في مجال حماية البيئة، حيث أقامت بالعديد من المشاريع ضمن هذا المجال منها، ثلاث محطات تزييت و محطة ترتبط باسترجاع الغاز المصاحب (RGA)، ومحطة لمعالجة المياه المستعملة (STEP)، وموقع المكب (CET)

1-3 خطط العمل الرئيسية لخلية البيئة هي :

- إدارة ومعالجة النفايات السائلة؛
- إدارة النفايات؛
- إدارة المواد الكيميائية؛
- معالجة الانبعاث الهوائية؛
- معالجة القمامات¹

¹ SAHRAOUI Imene, HAMZA Sihem ,Rapport de Stage Les infrastructures de la protection de l'environnement, DIRECTION REGIONALE HAOUD BERKAOUI DIVISION SECURITE,2015

3-2 المهام الرئيسية لمهندس البيئة :

يقوم المهندس البيئي بالعديد من المهام في إطار عمله حيث يقوم بالعديد من المراسلات داخلية وخارجية وهذه المراسلات عبارة عن تقارير يقدمها لطالبيها سواء مديرية البيئة أو المديرية المركزية سوناطراك أو غيرها من الإدارات التي هي على اتصال مع خلية البيئة بحوض بركاوي وتتلخص مهامه الرئيسية في :

- 1- إدارة وعلاج أنواع مختلفة من التلوث؛
- 2- ضمان تنفيذ اللوائح القانونية الخاصة بالبيئة في المؤسسة؛
- 3- القيام بعمليات التحقيق وتحرير التقارير البيئية على جميع المنشآت المتواجدة بالمديرية الجهوية؛
- 4- التنظيم والمتابعة الدائمة لتسيير النفايات؛
- 5- تحرير تقارير حول أي مشكلة تلوثية ما واخذ صورة لموقع التلوث؛
- 6- متابعة المنشآت الخاصة بالبيئة؛
- 7- اقتراح الحلول للحد من التلوث.

المطلب الرابع : التكاليف والعمليات التي تقوم بها مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي

صناعة النفط هي عملية تعد من أهم مصادر التلوث التي يمكن أن تسبب عدم توازن في نظامنا البيئي على المستوى الإقليمي، وبالنظر إلى كل مرحلة من مراحل عملية الإنتاج نحن مضطرون أن نرى جيلا من النفايات الصناعية وبشكل متنوع، مثل المياه الزيتية، والنشرات الجوية والنفايات الخطرة الخاصة، وهذه النفايات لها تأثير قوي على النظام البيئي المحيط بها، ولذلك من واجب على المؤسسات العمل على تخفيض معدل الإضرار بالبيئة والقضاء على التلوث البيئي والتقليل من المصادر التي تسبب كل إزعاج لبيئتنا، ولفعل ذلك قامت مؤسسة سوناطراك بركاوي بمجموعة من الاستثمارات في إطار سياساتها البيئية لحماية البيئة، بالإضافة إلى ذلك فهي تتحمل تكاليف متنوعة جراء العمل حماية البيئة، وضمن هذا الإطار سنتطرق إلى التكاليف البيئية في مؤسسة بركاوي والى العمليات التي تقوم بها لحماية البيئة.

الفرع الأول : محطات التنقية للمياه

وتتم في المؤسسة نوعين من المعالجة للمياه وهي معالجة المياه المختلطة بالزيوت والنفط و مياه الصرف الصحي

أولا : محطة نزع الزيوت المياه (المختلطة بالزيوت والنفط والغاز)

يمكن أن تحتوي المياه المنتجة مع النفط بالإضافة أيضا للمياه المنتجة مع الغاز والزيوت على المواد الهيدروكربونية، والجسيمات الصلبة والمواد العالقة ولذلك تتم معالجة هذا التصريف للمياه لإعادة التدوير، يتم تنفيذ إزالة المواد الهيدروكربونية والمواد الصلبة العالقة من خلال الطرق الفزيائية مثل الفصل للترسبات، والترشيح، الطرد المركزي، ومع ذلك، فإن الجسيمات الدقيقة (دقائق الفحم الحجري) لا تزال قائمة وتحتاج إلى معالجة كيميائية منفصلة ويتم هذا العلاج في محطة التزيت. تتمثل قدرة محطة (HBK) في علاج 100 متر مكعب / ساعة من المياه وحسب قانون البيئة فان المؤسسة ملزمة بهذه العملية لحماية البيئة وذلك حسب

المرسوم التنفيذي رقم 93-160 من 10/07/1993 تنظم تصريف النفايات السائلة الصناعية السائلة المرسوم التنفيذي رقم 6-141 من 19/04/2006 تحديد حدود تصريف النفايات السائلة الصناعية السائلة.

ثانيا : محطة معالجة مياه الصرف الصحي step:

مياه النفايات المنزلية تصريفها مباشرة في الطبيعة يؤدي إلى تدهور خطير، بما في ذلك تلوث التربة وباطن الأرض والمياه الجوفية، ومن أجل تجنب مثل هذه العواقب تعمل مؤسسة سوناطراك بركاوي على الاستثمار أكثر في حماية البيئة، وفي هذه الحالة عن طريق إنشاء محطة معالجة مياه الصرف الصحي المنزلي لمعالجة المياه، واستخدامها للري المساحات الخضراء داخل قاعدة الحياة. وتتمثل قدرة محطة (HBK) كحد أقصى ب 300 متر مكعب / يوم ويتم العلاج من خلال الأوحال المشبعة والمخطة تعمل في حمولة منخفضة، وتتم المعالجة الفيزيائية والكيميائية في محطة المياه المعالجة بما يتوافق مع معايير منظمة الصحة العالمية وتتم المعالجة من خلال

المعالجة والمعالجة الأولية : وذلك من خلال القضاء على النفايات ذات الحجم الكبير، والرمل، والدهون، وجزء من المواد الصلبة العالقة.

المعالجة الثانوية : بحيث يتلقى الحوض وحل المياه التي تحتوي على الكائنات الحية الدقيقة والمواد العضوية وتبعث إلى الترشيح والتصفية وبعد ذلك تطهير المياه.

الفرع الثاني : مركز المكب للنفايات "CET"

هو مجموعة من صناديق مصممة خصيصا لتخزين النفايات دون إحداث التلوث على البيئة، وذلك بفضل نظام التغليف العميق في الجزء السفلي من منطقة التخزين، ونظام نزع وتصفية السوائل الناتجة من النفايات (des lixiviat) ونظام القضاء على الغازات الحيوية، ويستعمل في ذلك عتاد خاص لتفريش النفايات وأخر لدسها وتغطيتها هناك ثلاثة أنواع من C.E.T :

✓ CET الدرجة الأولى : لإيواء النفايات الخطرة ويسبق هذا الإيواء تحليل النفايات؛

✓ CET الدرجة الثانية : تلقي النفايات المنزلية و المماثلة لها؛

✓ CET الدرجة الثالثة : تلقي لنفايات الصلبة التربة والحصى، الخرسانة؛

ويعمل المكب على التخلص من النفايات وطمر النفايات المنزلية والنفايات المماثلة، مع تقنيات محسنة للحماية البيئية والصحية على النحو المطلوب في اللوائح بما في ذلك القانون رقم 01-19 الصادر في 27 رمضان 1422 الموافق 12 ديسمبر 2001 على إدارة ومراقبة والتخلص من النفايات.

الفرع الثالث : مشروع استعادة الغاز المصاحب (RGA)

يهدف هذا المشروع إلى استرجاع جميع الغازات المشعلة (torchés) في محيط حوض بركاوي من خلال إنجاز

✓ خطين جديدين لضغط الغازات المستقلة، في مركز إنتاج حوض بركاوي؛

✓ خط جديد لضغط الغاز المضخ (للمحافظة على استقرار الضغط) بمحيط قلالة التي من شأنها تلبية الطلب المتزايد على

الآبار المنتجة للنفط رفع بالغاز من المناطق الثلاث في المنطقة.

هذا المشروع ساهم في الزيادة في إنتاج الغاز وذلك من خلال استخراج الغازات التي كانت تخرج من الآبار وتلبية أيضا الطلب المتزايد على الغاز، بالإضافة إلى مساهمة المشروع بصفة مهمة وكبيرة جدا في حماية البيئة وذلك راجع إلى التمسك بالحفاظ على البيئة من خلال استعادة حرق الغاز كجزء من لوائح (HSE)، وتحسين موثوقية نظام السلامة من خلال إدخال نظم البيئة.¹

الفرع الرابع : المساحات الخضراء

تقوم مؤسسة سوناطراك بركاوي بالعمل على حماية البيئة وفق القوانين والتشريعات الدولية بحيث تلتزم بكل ما هو مساهم في حماية البيئة، وبالإضافة إلى ذلك فإن هذه المؤسسة تقوم بالعمل على توفير مساحات خضراء بحيث تقوم في هذا الإطار بالتعاقد مع مؤسسات خاصة، هذه الأخيرة متخصصة في الاهتمام بالبيئة من خلال التشجير وزيادة نسبة المساحات الخضراء والاهتمام بها ومن خلال ذلك فهي تتحمل تكاليف كبيرة لنشر الغطاء النباتي والاهتمام بالبيئة.²

المبحث الثاني : القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في مؤسسة سوناطراك

حوض بركاوي

سيتم من خلال هذا المبحث العمل على التعرف على القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في المؤسسة محل الدراسة واستنتاج الأهمية التي توليها لهما من خلال رؤية هل المؤسسة تقوم بكل من العمليتين ام لا؟

المطلب الأول : قياس التكاليف البيئية في مؤسسة سوناطراك بركاوي

يعرف القياس المحاسبي للتكاليف البيئية بأنه تحديد قيم لجميع عناصر التكاليف المتولدة عن التزام المؤسسة بمسؤوليات اجتماعية ومن هذا فان المؤسسة محل الدراسة تعتبر من أكثر المؤسسات التزاما بالقياس للتكاليف البيئية بحيث تقوم المؤسسة بنوعين من القياس، قياس داخلي وقياس خارجي

الفرع الأول : القياس الداخلي

يتم القياس الداخلي في المؤسسة باتجاه متعدد الأبعاد وذلك من خلال نوعين من القياس أيضا وصفي وآخر نقدي :

1- القياس الوصفي :

يكون من خلال تقارير يقدمها المهندس البيئي بالمؤسسة، بحيث يكون التقرير ناتج عن عمليات بحث دورية يقوم بها المهندس لمراكز الإنتاج ومصالح المؤسسة بحيث تكون هذه العمليات البحثية متوقعة وفق ما يضعه المهندس البيئي، أي انه له جدول زمني دوري خلال السنة بحيث تكون زيارته لمصالح ومرافق المؤسسة مبنية على هذا الجدول الزمني، وهناك عمليات بحثية غير متوقعة، والتي يقوم بها بناء على حدث غير متوقع كتسرب زيوت او بتزلزل في منطقة معينة دون توقع ذلك، فهنا

¹ SAHRAOUI Imene, HAMZA Sihem ,Rapport de Stage Les infrastructures de la protection de l'environnement, DIRECTION REGIONALE HAUD BERKAOUI DIVISION SECURITE,2015

² وثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة العامة ، المؤسسة الوطنية سوناطراك حوض بركاوي، ورقلة، بتاريخ 2015-04-02

الزيارة تكون مستعجلة وغير متوقعة، ويقوم من خلال البحث بالتقاط صور للحوادث المضرّة بالبيئة ويقدم تقرير فيه تفصيل لما تم اكتشافه وما يجب فعله بموجب القانون، أي انه يضع القانون او المرسوم الذي بموجبه يجب ازالة الخطر البيئي ثم يوقع على التقرير ويوجه التقرير إلى مدير المؤسسة الذي بدوره يقوم بالإطلاع على التقرير وإصدار أمر تنفيذ ما جاء في التقرير للقضاء على التلوث وإصلاح الخطأ الذي حدث¹

2- القياس النقدي :

يتم القياس النقدي للتكاليف البيئية من طرف مصلحة المحاسبة بحيث تقوم هذه الأخيرة بالعمل على من خلال تقدير هذه التكاليف ووضعها في فواتير، وعادة يكون القياس النقدي مبني على الوصف التفصيلي بحيث يأمر المدير بتحمل التكاليف بناء على تقرير المهندس البيئي وتقوم هنا مصلحة المحاسبة بإدراج كل ما تحمته المؤسسة من تكاليف محاسبيا، وفي بعض الأحيان يكون ذلك ليس بناء على تقارير المهندس البيئي مثل المساحات الخضراء بالمؤسسة، أي ان هذه الاخيرة بناء على ما تنتهجه المؤسسة من سياسات ضمن إطار السلامة البيئية ومنها نشر الغطاء النباتي كون هذه المؤسسة سباقة لهذا المجال حتى قبل وجود قوانين وتشريعات تنص على ادخال البعد البيئي في المؤسسة في الجزائر.²

الفرع الثاني : القياس الخارجي

يكون القياس الخارجي للتكاليف البيئية للمؤسسة بناء على تقارير تقدمها المؤسسة لمديرية حماية البيئة بورقلة بحيث يقوم المهندس البيئي للمؤسسة بإعداد تقارير شهرية وسنوية، يقوم من خلالها بوصف الأخطار التي تسببها المؤسسة على البيئة مثل الغازات التي تسبب التلوث الجوي وتوجه التقارير لمديرية حماية البيئة بورقلة والتي تقوم بدورها بتقدير هذه التكاليف في شكل ضريبة تدفعها المؤسسة لمديرية البيئة، وتتضمن هذه التقارير وصف تفصيلي للأحداث البيئية، بالإضافة الى صورها مع ارفاق كل ذلك بالقانون او التشريع الذي ينص على حماية البيئة والمتعلق بالحدث المدرج تفصيليا في التقرير، وهذا كله لتبيان مدى الأهمية للبيئة في المؤسسة ومدى التزام المؤسسة بالقوانين التي تدخل ضمن إطار البيئة.³

المطلب الثاني : القياس المحاسبي للتكاليف البيئية بمؤسسة سوناطراك حوض بركاوي

تتحمل مؤسسة بركاوي العديد من التكاليف البيئية بحيث تقوم بالعديد من النشاطات التي تهدف من خلالها معالجة الآثار البيئية ويترتب على هذه النشاطات تكاليف بيئية و مصاريف متنوعة، ومن هنا يتجسد دور المحاسبة البيئية في قياس هذه التكاليف، ويتم ذلك تحديدا بمصلحة المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة إذ تتحمل المؤسسة العديد من التكاليف وهي مصنفة كما يلي :

تكاليف المساحات الخضراء : وهي التي تتحملها نتيجة نشر الطابع النباتي في المؤسسة؛

تكاليف النفايات الخطرة والغازات : وهي عبارة عن ضريبة تتحملها المؤسسة نتيجة تلوث البيئة بالنفايات الخطرة

الخاصة؛

¹ جلسة مع السيد شيخ سمير المهندس البيئي بالمؤسسة محل الدراسة بتاريخ 01-04-2015

² وثائق مقدمة من طرف مصلحة المحاسبة العامة ، المؤسسة الوطنية سوناطراك حوض بركاوي، ورقلة، بتاريخ 02-04-2015

³ جلسة مع السيد شيخ سمير المهندس البيئي بالمؤسسة محل الدراسة بتاريخ 01-04-2015

تكاليف تلويث البيئة : هي ضريبة تدفعها المؤسسة نتيجة تلويث البيئة؛

تكاليف العمليات التقنية لردم النفايات : تكاليف تتحملها المؤسسة عند التخلص من النفايات بطريقة تقنية.

المساحات الخضراء :

الجدول رقم (2-1) تكاليف المساحات الخضراء القيم بالمليون دينار جزائري

السنوات	من 2010-03-01 إلى غاية 2012-03-01	من 2012-08-08 إلى غاية 2016-08-08
التكاليف	29	35
المساحات الخضراء	29	35

المصدر : من إعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

التعليق :

في الجدول أعلاه نلاحظ التكاليف البيئية التي تحملتها مؤسسة سوناطراك بركاوي وستحملها في مجال نشر الغطاء النباتي بالمؤسسة وذلك من خلال عقود ترممها المؤسسة مع مؤسسات خاصة متخصصة في الغطاء النباتي، وترم هذه العقود بعد إجراء مناقصة من طرف المؤسسة، ونلاحظ أن المؤسسة في السنوات من 2010 حتى 2012 تحملت ما مقداره 290000000,00 دج كتكاليف بيئية في المساحات الخضراء وازدادت نسبة التكاليف في السنوات من 2012 حتى 2016 حيث بلغت 350000000,00 دج ولاحظنا من خلال ما تحملته المؤسسة أن تكاليفها في العقد الثاني كانت أكبر إلا أنها كانت لأربع سنوات عكس العقد الأول الذي كان لستين لكن إذا نظرنا للتكاليف في السنة الواحدة نلاحظ أنها تحملت أكبر قدر من التكاليف في السنة في العقد الأول وذلك راجع لكون المؤسسة تقوم بمناقصة من أجل ذلك للشركات المتخصصة في المجال وتعمل على تقليل التكاليف لكن ذلك لا يدل على أنها غير مهتمة بالبيئة على العكس تماما.

تكاليف عمليات الردم التقنية :

الجدول رقم (2-2) تكاليف عمليات الردم التقني القيم بالمليون دينار جزائري

السنوات	من 2012-01-21 إلى غاية 2014-01-22	من 2014-02-23 إلى غاية 2016-02-23
التكاليف	13	15,3
تكاليف عمليات الردم التقني	13	15,3

المصدر : من إعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

التعليق : نرى من خلال الجدول التكاليف البيئية التي تحملتها المؤسسة والناجمة عن عمليات الردم التقنية للنفايات بحيث يتكفل بعملية الردم مؤسسات مختصة تجمعها عقود مع مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي بحيث أن العقد الأول كان ما بين 2012 إلى 2014 تحملت فيه المؤسسة تكاليف قدرت 13000000,00 دج أما العقد الثاني فكان ما بين 2014 حتى 2016 تحملت المؤسسة فيه تكاليف قدرت 15300000,00 دج ويعتبر العقد الثاني لا يزال ساري المفعول بحيث ينتهي سنة 2016 والذي تحملت فيه المؤسسة مبالغ مالية أكبر من العقد الأول وهذا راجع للاهتمام الذي توليه المؤسسة لحماية البيئة والمناقصة التي ابرمتها المؤسسة

✓ تكاليف تلويث البيئة :

الجدول رقم (2-3) ضريبة على النشاطات الملوثة البيئة القيم بالمليون دينار جزائري

السنوات	ضريبة على النشاطات الملوثة للبيئة
2009	0,81
2010	6,96
2012	3,48
2013	3,48

المصدر : من إعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

التعليق : تحملت المؤسسة من خلال الجدول ضريبة نتيجة تلويثها للبيئة بحيث تدخل هذه الضريبة ضمن التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسة ونلاحظ أن مقدار هذه التكاليف ازداد من 2009 إلى 2010 حيث بقيت ثابتة تقريبا إلا انه هناك دفع مسبق لضريبة سنة 2011 حيث دفعت مع سنة 2010، والملاحظ هو أن المؤسسة تحملت ضريبة كبيرة في السنوات الأخيرة مقارنة بالسنة الأولى هذا يعني زيادة التكاليف البيئية الخاصة بالمؤسسة خلال السنوات الأخيرة وذلك راجع للإفصاح الذي قدمه المهندس البيئي لمديرية حماية البيئة فبناء عليه يتم وضع ضريبة المؤسسة البيئية.

✓ تكاليف النفايات الخاصة الخطرة :

الجدول رقم (2-4) ضريبة النفايات الخطرة والخاصة القيم بالمليون دينار جزائري

السنوات	ضريبة النفايات الخاصة الخطرة
2008	1,44
2009	1,43
2010	1,21
2012	1,2
2013	1,2

المصدر : من إعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

التعليق :

إضافة إلى الضريبة النشاطات الملوثة للبيئة التي تتحملها المؤسسة، تتحمل أيضا ضريبة أخرى وهي ضريبة النفايات الخطرة الخاصة، بحيث نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الضريبة المفروضة على غير ثابتة ومتغيرة والملاحظ أيضا أنها تغيرت بالانخفاض من سنة 2009 حتى سنة 2012 وهذا يدل على أن المؤسسة قللت من نفاياتها الخطرة، وهذا نضرا لاهتمامها الكبير بالبيئة وبناء على حجم هذه النفايات يتم وضع هذه الضريبة.

✓ تكاليف الاستغلال البيئية :

الجدول رقم (2-5) تكاليف استغلال منشآت حماية البيئة القيم بالمليون دينار جزائري

2013	2012	2011	تكاليف الاستغلال البيئية
0,29	0,275	0,28	

المصدر : من إعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

التعليق : الملاحظ من خلال الجدول أعلاه أن للمؤسسة مصاريف استغلال المنشآت الصناعية المستعملة في حماية البيئة والتي أنشأت من اجل ذلك، وتكون هذه المصاريف ناتجة عن استعمال المؤسسة لهذه المنشآت مثل CET,RJA، ونرى أن هذه التكاليف تغيرت خلال الثلاث سنوات، حيث انخفضت قليلا خلال سنة 2012 لترتفع مجددا خلال السنة الموالية لها 2013 والارتفاع والانخفاض راجع لمدى الاستعمال للمواد الكيميائية المستعملة والعمالة والاجور.... الخ من مصاريف تتحملها اثناء عمل المنشآت خلال السنة.

✓ تكاليف بيئية رأسمالية :

الجدول رقم (2-6) الاستثمارات البيئية قيد الانجاز القيم بالمليون دينار جزائري

التكاليف البيئية	2011	2012	2013
تكاليف بيئية رأسمالية قيد الانجاز	0,3	0,3	0,3

المصدر : من إعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

التعليق : الجدول أعلاه يبين حجم التكاليف البيئية الرأسمالية التي تحملتها المؤسسة، وهي عبارة عن استثمارات قيد الانجاز خاصة بالبيئة، حيث نلاحظ أنها متساوية من حيث المبلغ خلال الثلاث سنوات مع العلم أن حجم الاستثمار الأولي حدد لأربع سنوات والمبالغ الحالية تخص ثلاث سنوات فقط.

✚ إجمالي التكاليف البيئية :

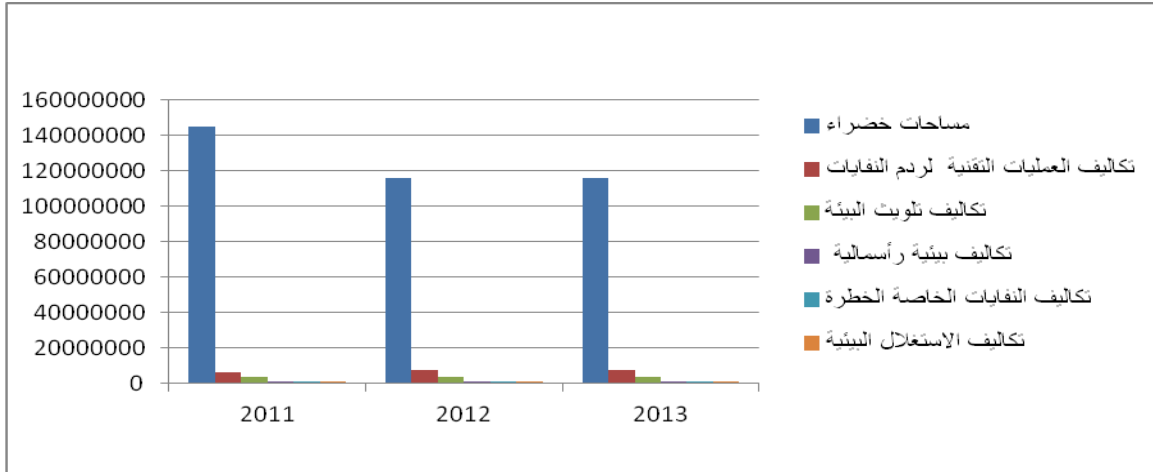
الجدول رقم (2-7) مجمل التكاليف البيئية للمؤسسة محل الدراسة القيم بالمليون دينار جزائري

التكاليف البيئية	2011	2012	2013
المساحات الخضراء	145	116	116
تكاليف العمليات التقنية لردم النفايات	6,4	7,7	7,7
ضريبة على النشاطات الملوثة	3,48	3,48	3,48
تكاليف بيئية رأسمالية قيد الانجاز	0,3	0,3	0,3
ضريبة النفايات الخاصة بالخطرة	0,61	1,2	1,2
تكاليف الاستغلال البيئية	0,275	0,274	0,284
المجموع	160	130	130

المصدر : من إعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

التعليق : يتبين لنا من خلال الجدول السابق أن المؤسسة الوطنية سوناطراك تقوم بالعديد من النشاطات البيئية التي تهدف من خلالها معالجة الآثار البيئية والوصول إلى الحماية البيئية، وكل هذه النشاطات يترتب عنها تكاليف بيئية مختلفة، حيث نلاحظ أن حجم التكاليف البيئية التي تحملتها المؤسسة تغيرت من سنة إلى أخرى فكانت في السنتين 2012-2013 متقاربتين من حيث القيمة التي تحملتها المؤسسة كتكاليف بيئية، حيث ساد الاستقرار النسبي خلال سنتي 2012 و 2013، في حين كانت التكلفة في سنة 2011 مرتفعة، وكل هذا راجع لتغير احجام بعض التكاليف البيئية مثل تغير مصاريف استغلال المنشآت البيئية وضرائب النفايات الخاصة.

الشكل(2-1) التمثيل البياني لمختلف التكاليف البيئية لسنوات 2011-2012-2013

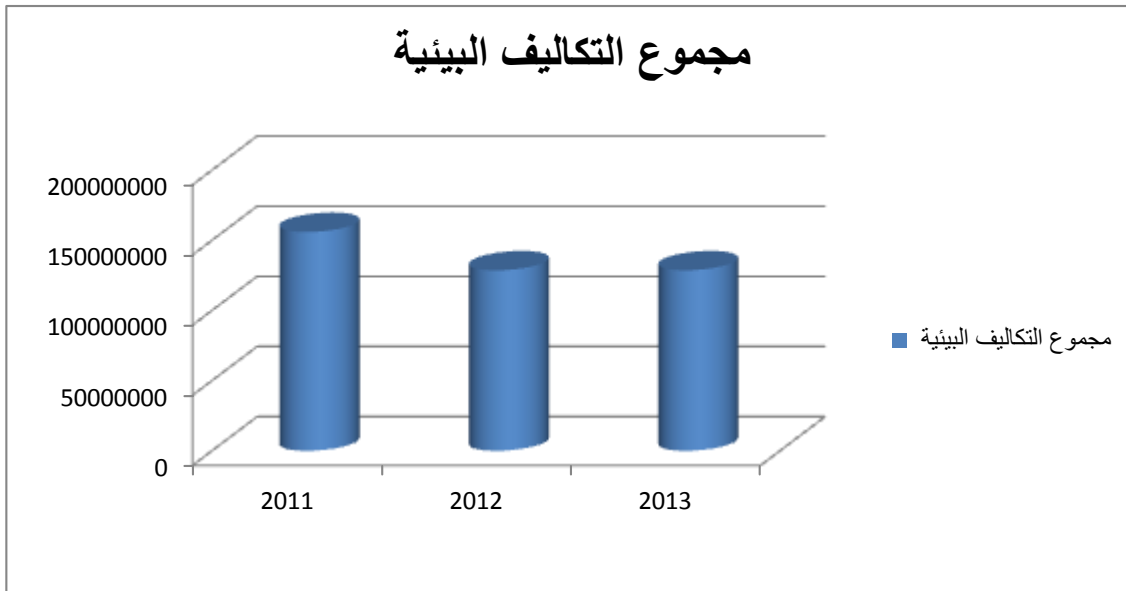


المصدر : من إعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

التعليق :

من الرسم البياني يلاحظ أن للمؤسسة العديد من التكاليف البيئية حيث تصل إلى ستة أنواع تحملتها المؤسسة لثلاث سنوات وهذا الأمر دليل على اهتمام المؤسسة بالحماية البيئية على نحو كبير، ونرى من خلال الرسم اختلاف حجم التكاليف البيئية من سنة إلى أخرى حيث نراه مرتفع في السنة الأولى لبعض التكاليف ومنخفض بالنسبة للأخرى ونفس الشيء بالنسبة للسنوات اللاحقة، حيث يعبر ذلك كثيرا على الأهمية التي توليها المؤسسة للبيئة من خلال حجم تكاليفها البيئية وتنوعها.

الشكل رقم (2-2) مجموع التكاليف البيئية



المصدر : من إعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

التعليق : التمثيل البياني هو مجموع التكاليف البيئية التي تحملتها المؤسسة خلال ثلاثة سنوات متتالية حيث شهدت كل سنة مقدار من التكاليف البيئية فكانت هذه الأخيرة في سنة 2011 مرتفعة وفي سنة 2012 انخفضت لترتفع بعد ذلك قليلا في سنة 2013.

وتصنف التكاليف البيئية إلى تكاليف بيئية إلزامية وأخرى اختيارية.

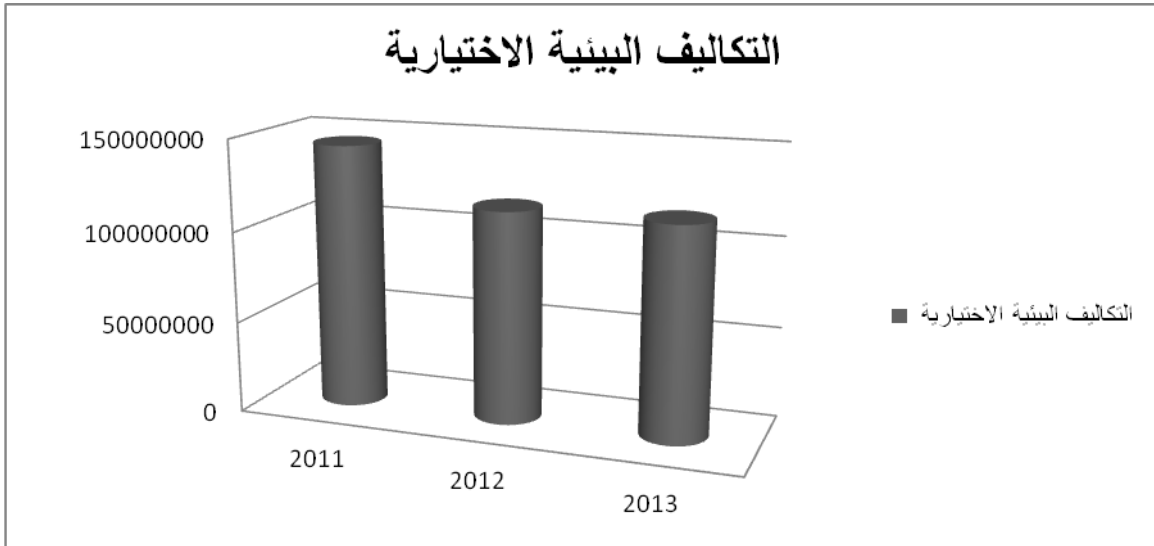
✓ التكاليف البيئية الاختيارية : وتمثل ضمن المؤسسة محل الدراسة في قيامها بتشجير المساحات الفارغة.

الجدول رقم (2-8) التكاليف البيئية الاختيارية القيم بالمليون دينار جزائري

2013	2012	2011	تكاليف بيئية اختيارية
116	116	145	المساحات الخضراء

المصدر : من إعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من المؤسسة

الشكل رقم (2-3) التكاليف البيئية الاختيارية



المصدر : من إعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

التعليق :

الملاحظ في الأعلى هو كل من جدول التكاليف البيئية الاختيارية والتمثيل البياني لها، حيث تميز هذا النوع من التكاليف البيئية بالارتفاع في السنة الأولى 2011، فيما شهدت سنتي 2012 و 2013 انخفاضا مقارنة بالسنة الأولى والسبب راجع لكون المؤسسة تعمل في هذا المجال مع مؤسسات خاصة، حيث تمنحها مشاريع الغطاء النباتي والتي تمنحها المؤسسة بمناقصة تقوم بها والغرض منها تقليل التكاليف في هذه المشاريع والمؤسسة التي تقدم عرض احسن هي التي تحصل على المشروع.

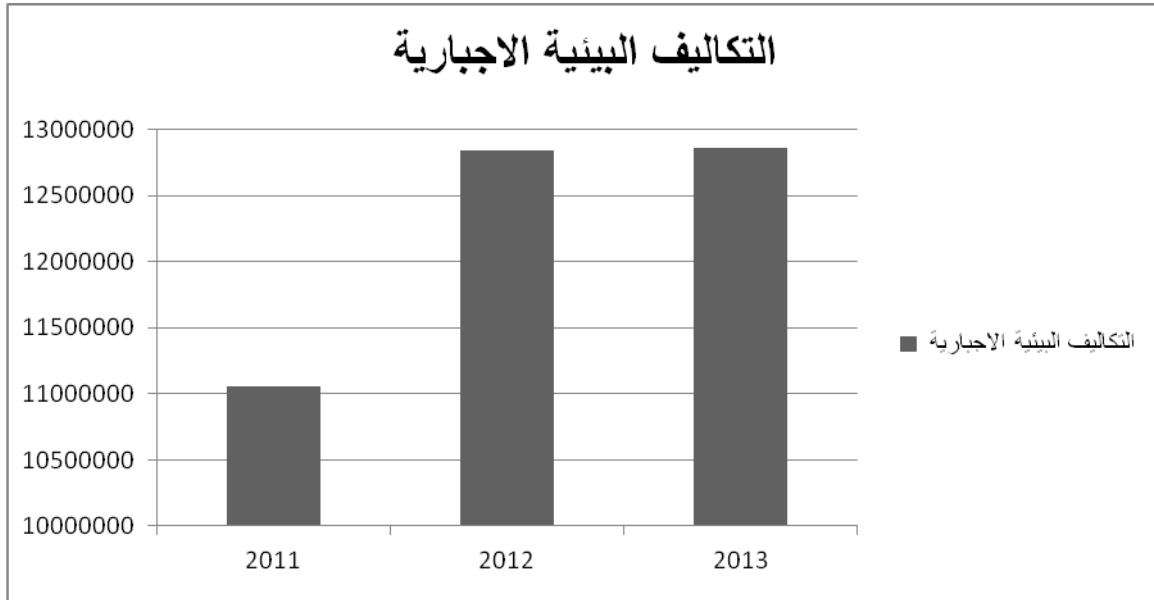
✓ التكاليف البيئية الإجبارية : هي عبارة عن تكاليف تتحملها المؤسسة تحمل صفة الإلزام أي بقوة القانون بحيث هي عبارة عن ضرائب تتحملها المؤسسة نتيجة تلويثها للبيئة وقد تكون في شكل اخر، وتمثل بالنسبة لمؤسسة سوناطراك حوض بركاوي في ضريبتين ضريبة التلويث البيئي وضريبة النفايات الخطرة الخاصة بالإضافة الى الاستثمارات التي تكون وفق نص قانوني ومصاريف استغلال هذه المشاريع.

القيم بالمليون دينار جزائري		جدول رقم(2-9) التكاليف الإجبارية	
2013	2012	2011	تكاليف بيئية إجبارية
3,48	3,48	3,48	ضريبة على النشاطات الملوثة
1,2	1,2	0,61	ضريبة النفايات الخاصة الخطرة
7,7	7,7	6,4	تكاليف ع الردم التقني*
0,3	0,3	0,3	تكاليف بيئية رأسمالية *
0,284	0,274	0,275	تكاليف الاستغلال البيئية*
13	13	11,06	المجموع

المصدر : من إعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

* المرسوم التنفيذي رقم 93-160 من 10/07/1993 تنظم تصريف النفايات السائلة الصناعية السائلة
* المرسوم التنفيذي رقم 6-141 من 19/04/2006 تحديد حدود تصريف النفايات السائلة الصناعية السائلة.
* رقم 01-19 الصادر في 27 رمضان 1422 الموافق 12 ديسمبر 2001 على إدارة ومراقبة والتخلص من النفايات.

الشكل رقم (2-4) التكاليف البيئية الإجبارية



المصدر : من إعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

التعليق :

التكاليف الإجبارية شهدت ارتفاعا مستمرا خلال الثلاث سنوات وهذا راجع لكونها ضريبة مفروضة من مديرية البيئة حيث تفرض بناء على حجم تلوين البيعة ووفق التقارير المرسله لهذه المديرية من طرف المهندس البيئي، و ايضا حجم المصارف الاستغلالية للمشاريع الاستثمارية بدوره شهد تغيرا فيما كانت الاستثمارات قيد الانجاز بقيت في نوع من الثبات والملاحظ أن هذه التكاليف كانت منخفضة جدا في السنة الأولى مقارنة بالسنتين الأخيرتين 2012 و 2013.

● نسبة التكاليف الرأسمالية لإجمالي التكاليف البيئية :

جدول رقم (2-10) نسبة التكاليف الرأسمالية البيئية لإجمالي التكاليف البيئية القيم بالمليون دينار جزائري

2013	2012	2011	
130	130	160	اجمالي التكاليف البيئية
0,3	0,3	0,3	التكاليف الرأسمالية
%0,228	%0,228	%0,188	نسبة التكاليف الرأسمالية على إجمالي التكاليف البيئية

المصدر : من اعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

التعليق :

يمثل الجدول اعلاه نسبة التكاليف الرأسمالية البيئية (اي الاستثمارات السنوية التي تدخل في اطار حماية البيئة) لإجمالي التكاليف البيئية في المؤسسة، حيث نرى ان حجم الاستثمارات في هذا المجال قليل جدا مقارنة بحجم التكاليف البيئية مما يجعل المؤسسة ملزمة على زيادة الاستثمار البيئية للتقليل من الاضرار بالبيئة، وذلك على الرغم من ان حجم التكاليف البيئية الرأسمالية خلال الثلاث سنوات شهد ارتفاعا طفيفا حيث شهدت السنتين 2012 و 2013 ارتفاعا مقارنة بالسنة الاولى 2011 وهذا الارتفاع راجع للانخفاض في الحجم الكلي للتكاليف البيئية.

● نسبة التكاليف الاجبارية والاختيارية لإجمالي التكاليف البيئية :

الجدول رقم(2-11) نسبة التكاليف الاجبارية والاختيارية لإجمالي التكاليف البيئية القيم بالمليون دينار جزائري

2013	2012	2011	
130	130	160	إجمالي التكاليف البيئية
116	116	145	تكاليف بيئية اختيارية
%90	%90,01	%92,91	نسبة التكاليف البيئية الاختيارية على إجمالي التكاليف البيئية
13	13	11,06	التكاليف الاجبارية
%10	%9,99	%7,09	نسبة التكاليف الاجبارية على إجمالي التكاليف البيئية

المصدر : من اعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

التعليق :

ان الجدول اعلاه يمثل حجم التكاليف البيئية الاختيارية والإلزامية التي تتحملها المؤسسة خلال الثلاث سنوات 2011، 2012، 2013 بحيث تقارن هذه التكاليف مع اجمالي التكاليف البيئية خلال نفس السنوات، ونلاحظ ان نسبة التكاليف الإلزامية لإجمالي التكاليف البيئية قليلة جدا بحيث لم تتعدى نسبة 11% خلال الثلاث سنوات، وذلك لأنه وحسب بطاقة متابعة الاستثمارات البيئية المنجزة في المؤسسة كانت قيمتها المالية كبيرة في السنوات السابقة قبل 2011 لكن الاستثمارات قيد الانجاز في السنوات الثلاث 2011، 2012، 2013 حجمها صغير مقارنة بالسنوات السابقة والتي فاق الاستثمار فيها 50 مليار دينار جزائري، فيما كانت نسبة التكاليف البيئية الاختيارية لإجمالي التكاليف البيئية كبيرة جدا خلال السنوات الثلاث مقارنة بنسبة التكاليف الاجبارية على الرغم من ان التكاليف الاختيارية شهدت انخفاضا تدريجيا طفيفا خلال الثلاث سنوات مقارنة بالتكاليف

الالزامية التي شهدت ارتفاعا لم يكن بذلك الحجم الكبير الذي وصلته التكاليف الاختيارية، وهذا الحجم الذي وصلته التكاليف البيئية الاختيارية دليل على السياسات البيئية في المؤسسة وعلى الاهتمام الذي توليه للبيئة من تلقاء نفسها دون وجود ضغوطات ضريبية.

المطلب الثالث : هامش الربح مقارنة بالتكاليف البيئية في مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي :

1- رقم الأعمال : ويعبر عن المبيعات المحققة خلال السنة المحاسبية والناجمة عن نشاطات مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي في كل المجالات.

2- التكاليف البيئية : و تعبر عن مجمل التكاليف البيئية للسنة المحاسبية التي تقوم بها أو تتحملها مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي.

3- هامش الربح : ويعبر عن الفرق بين رقم الأعمال الذي حققته المؤسسة خلال السنة المحاسبية والتكاليف البيئية التي تحملتها المؤسسة خلال نفس السنة.

4- نسبة هامش الربح : و تعبر عن نسبة هامش الربح إلى رقم الأعمال البيئي للسنة المحاسبية، و تقيس هذه النسبة ربحية رقم الأعمال مع كل نوع من نشاطات معالجة الآثار البيئية، و تحسب كما يلي هامش الربح/رقم الأعمال.

5- نسبة التكاليف/رقم الأعمال : تعبر هذه النسبة عن نسبة مجمل التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسة من رقم الأعمال لكل أنواع نشاطات التي تقوم بها المؤسسة الوطنية سوناطراك حوض بركاوي.

6- معدل المردودية (رقم الأعمال/التكاليف) : يعبر عن مدى تحقيق عتبة المردودية لكل النشاط البيئية حيث تقارن التكاليف البيئية مع رقم الأعمال، ويبين معدل المردودية الإجمالي مقارنة مع التكاليف البيئية.

الجدول رقم(2-12) هامش الربح في المؤسسة مقارنة بالتكاليف البيئية القيم بالدينار الجزائري

2013	2012	2011	
90000	81000	77000	رقم الأعمال
130	130	160	إجمالي التكاليف البيئية
89870	80870	77000	هامش الربح
0,9985	0,9984	0,9979	نسبة هامش الربح
0,00143	0,00159	0,00204	نسبة التكاليف /رقم الأعمال
697,498	626,418	488,769	المردودية(رقم الأعمال / تكاليف)

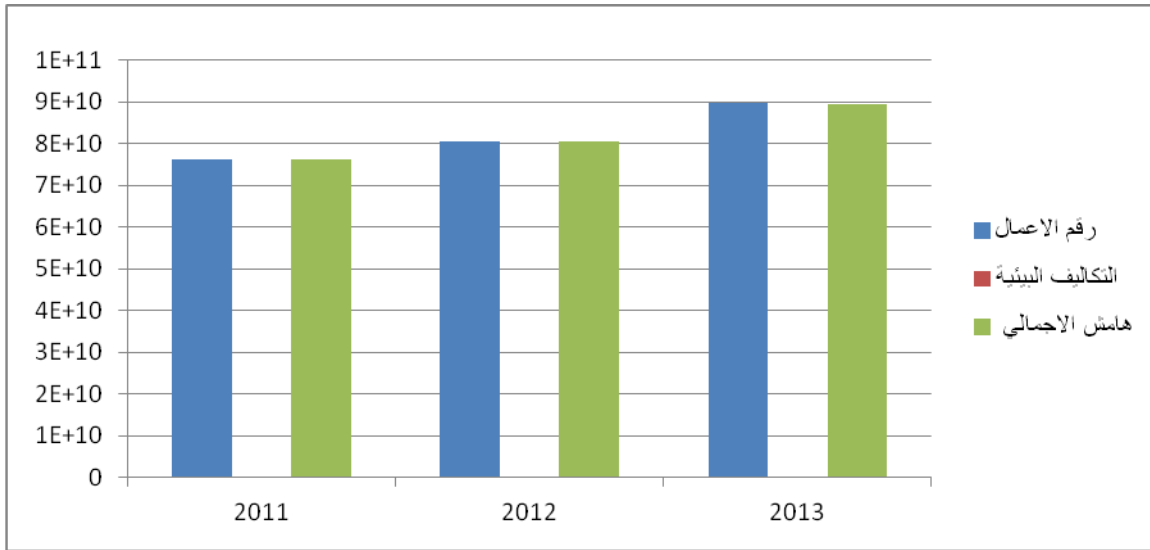
المصدر : من إعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

التعليق :

إن رقم الأعمال في الجدول أعلاه في ارتفاع مستمر خلال الثلاث سنوات (2011-2012-2013) والتكاليف البيئية انخفضت قليلا من سنة 2011 إلى 2012، لترتفع بعد ذلك في السنة الأخيرة بنسبة قليلة و منه ارتفاع هامش الربح أيضا، نظرا لرقم الأعمال الكبير الذي تحققه المؤسسة سنويا مقارنة بالتكاليف البيئية، أما عن نسبة هامش الربح فهي في ارتفاع دائم خلال السنوات الثلاث ما يدل على ارتفاع ربحية رقم الأعمال مقارنة بالتكاليف التي تدخل في إطار الحماية البيئية، حيث نلاحظ في

السنة الأولى حققت نسبة 99,76 وفي السنة الثانية 99,84 وفي السنة الثالثة 99,85 والملاحظ أيضا أن أكبر نسبة كانت في السنة الأخيرة وذلك نظرا لانخفاض حجم التكاليف البيئية في السنتين الأخيرتين مقارنة بالسنة الأولى، كما نلاحظ ارتفاع نسبة (تكلفة/رقم الأعمال) في سنة 2011 مقارنة بـ 2012 وانخفضت في سنة 2013 مقارنة بالسنتين الماضيتين، أما بالنسبة للمردودية فكانت عكس نسبة (تكلفة/رقم الأعمال) حيث كانت منخفضة في السنة الأولى وارتفعت في السنة الثانية 2012 لترتفع أكثر في السنة الأخيرة مجددا، وكل ذلك يدل على ارتفاع في حجم التكاليف البيئية المقارنة برقم الأعمال في السنة الأولى وفي السنة الثانية انخفاض في حجم التكاليف البيئية ليكون بعد ذلك ارتفاع للتكاليف البيئية المقارنة برقم الأعمال في السنة الأخيرة.

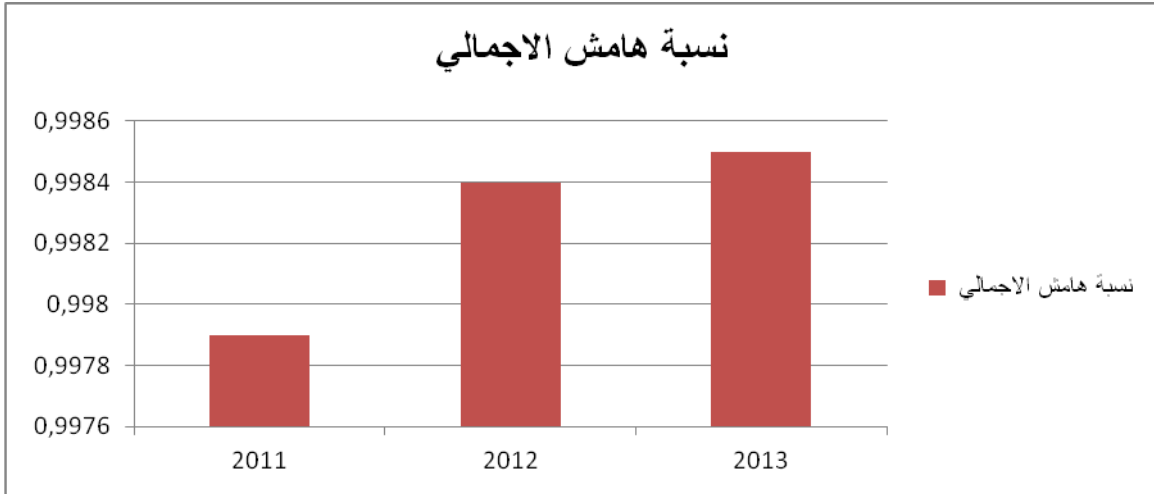
الشكل رقم (2-5) تمثيل رقم الأعمال والتكاليف البيئية والهامش



المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

التعليق: نلاحظ من خلال التمثيل البياني أن رقم الأعمال في ارتفاع مستمر للسنوات الثلاث نظرا لارتفاع مبيعات المؤسسة وارتفاع اسعار المبيعات، أما الهامش الإجمالي فكان تابعا لرقم الأعمال في نفس المسار بالارتفاع والسبب ارتفاع رقم الأعمال أما التكاليف البيئية تعتبر منخفضة جدا مقارنة برقم الأعمال كون المؤسسة بترولية وعائداها في هذا المجال كبيرة جدا، لكن هذا لا يعتبر ذليلا على عدم اهتمام المؤسسة بالبيئة فتكاليفها في هذا المجال كبيرة جدا لدرجة أنها تفوق التكاليف العادية لبعض المؤسسات.

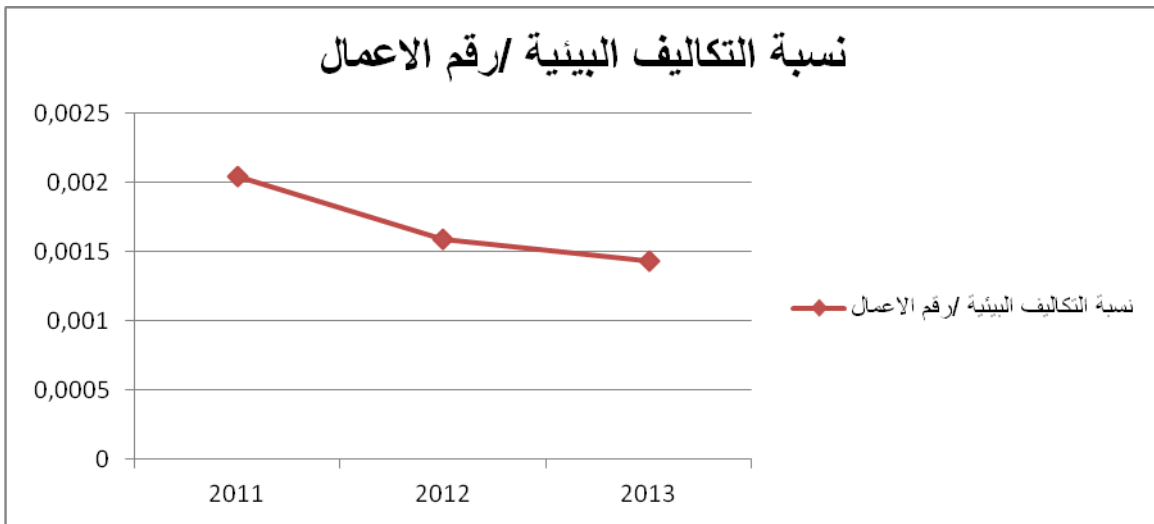
الشكل رقم (2-6) نسبة الهامش الإجمالي



المصدر : من إعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

التعليق : نلاحظ من خلال التمثيل البياني أن نسبة الهامش الإجمالي المقارن برقم الأعمال في السنة الأولى كانت منخفضة مقارنة بالسنة الثانية التي ارتفعت فيها هذه النسبة ويعد هذا الأمر راجعا لكون التكاليف البيئية كانت مرتفعة في السنة الأولى 2011 لكن التكاليف البيئية لم تبقى في هذا الارتفاع بل انخفضت لذلك ارتفعت نسبة الهامش في السنة الثانية وارتفعت نسبة الهامش في السنة الثالثة مجددا وذلك راجع لانخفاض التكاليف البيئية سنة 2013 وارتفاع حجم الهامش في المؤسسة يدل على الربحية التي تحققتها المؤسسة بالمقارنة مع التكاليف البيئية فحجم هذه الأخيرة شهد انخفاضا خلال الثلاث سنوات وهو السبب في ارتفاع الهامش.

الشكل رقم (2-7) نسبة التكاليف البيئية لرقم الأعمال

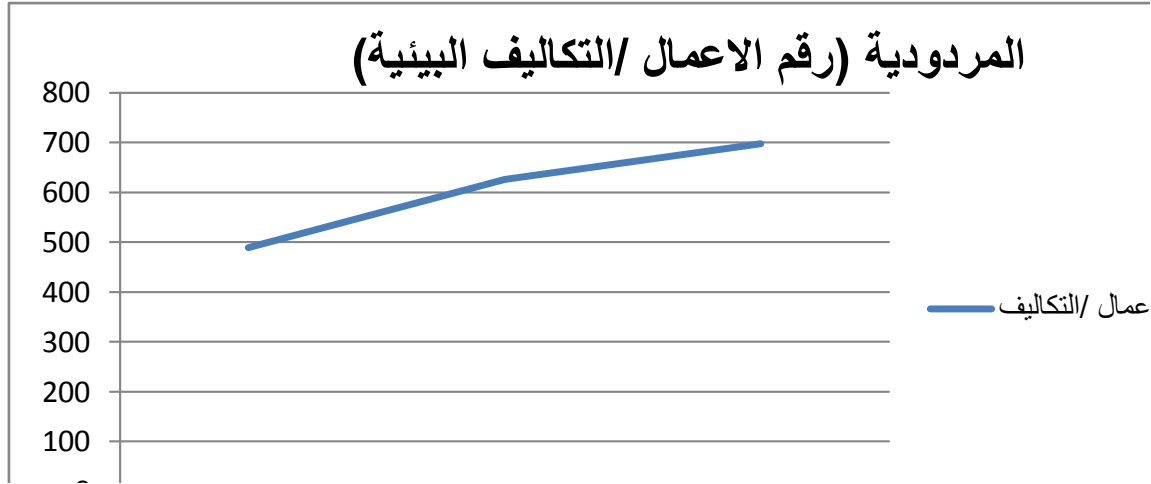


المصدر : من إعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

التعليق : الملاحظ في التمثيل البياني أن نسبة التكاليف البيئية على رقم الأعمال للمؤسسة محل الدراسة كانت مرتفعة في السنة الأولى 2011 مقارنة بالسنة الثانية 2012، وذلك راجع إلى ارتفاع التكاليف البيئية في السنة الأولى مقارنة بالسنة الثانية التي شهدت تكاليفها البيئية انخفاضا، وانخفضت نسبة التكاليف البيئية على رقم الأعمال في السنة الثالثة نظرا للتغير الذي حدث في

التكاليف البيئية بالانخفاض ويرجع الامر الرئيسي في ذلك للانخفاض في التكاليف البيئية الاختيارية مما اثر على اجمالي التكاليف البيئية.

الشكل رقم (2-8) مردودية المؤسسة مقارنة بالتكاليف البيئية



المصدر : من إعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسة

التعليق :

في التمثيل البياني أعلاه نرى أن مردودية المؤسسة شهدت تغيرا متواصلا خلال الثلاث سنوات، وذلك كون رقم أعمال المؤسسة في تغير دائم بالإضافة إلى التكاليف البيئية التي شهدت هي الأخرى تغيرا دائما، والملاحظ أيضا أن حجم المردودية على الرغم من تغيره دوما كان نحوى الارتفاع خلال الثلاث سنوات وذلك راجع لكون رقم أعمال المؤسسة كبيرا جدا مقارنة بالتكاليف البيئية بمعدل عن باقي التكاليف العادية الأخرى، وكانت المردودية في مستوى منخفض في السنة الأولى مقارنة بالسنة الثانية وارتفعت أكثر بالنسبة للسنة الثالثة التي شهدت ارتفاعا في المردودية، ويعد هذا الأمر راجعا لكون التكاليف البيئية كانت منخفضة في السنتين الثانية والثالثة مقارنة بالسنة الأولى.

المطلب الرابع : الإفصاح البيئي في المؤسسة سوناطراك حوض بركاوي

يعتبر الإفصاح عن التكاليف البيئية من الأمور الضرورية التي تعتبر مهمة من أجل حماية جميع الأطراف التي تعنى بالتقارير المالية وكذلك من أجل التسيير الجيد للمؤسسة بحيث الإدارة يجب أن تتوفر لها جميع المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات التي تحافظ على رأس المال وزيادة الأرباح مع المحافظة على البيئة أي العمل فيها تماشيا مع المتطلبات العالمية، والهدف الوصول إلى السلامة البيئية¹.

وضمن مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي لا تأخذ في الاعتبار الالتزامات البيئية الخاصة بها وذلك عند إعداد القوائم المالية حيث يتم تحميل كل فترة مالية بكل التزاماتها البيئية وإلا فإن تلك القوائم المالية لن تعبر عن نشاط المؤسسة أو الموقف المالي لها بمصادقية، وبهذا فإن المؤسسة محل الدراسة لا تتجه نحو الإفصاح عن المعلومات البيئية التي قد تكون موضع اهتمام لمستخدمي التقارير المالية.

¹ مقابلة مع السيد احمد ، رئيس مصلحة المحاسبة العامة ، المؤسسة الوطنية سوناطراك حوض بركاوي ، ورقلة، بتاريخ 2015-04-09

إن الإفصاح البيئي الذي تقوم به أي مؤسسة بصورة منفصلة في القوائم المالية يسمح لها بقياس منفعتها مثل مساعدة المستثمرين ليروا بوضوح السياسات التي تطبقها مؤسسة ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بهذه المؤسسة ويتجسد الإفصاح البيئي في هذه المؤسسة من المفروض في الوثائق التالية :

الفرع الأول : التكاليف البيئية في وثائق المحاسبة التحليلية

تعتبر مصلحة المحاسبة التحليلية من المصالح الأكثر تقدما ضمن تخصصها في مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي، كونها تضع حساب تحليليا لكل عمل أو شيء يسجل محاسبا، وفي هذا الإطار تضع هذه المصلحة حسابا تحليليا رئيسيا خاصا بالبيئة وهو/ 317610 استغلال وحماية البيئة لمحطة بركاوي، وتحت هذا الحساب يوجد الحسابات الفرعية والتي هي رئيسية في scf مثل حساب 60، 61، 62، 63، 64، 66... الخ أي أن كل ما يخص البيئة يدخل تحت الحساب التحليلي الذي تضعه المصلحة ويكون من خلال¹:

وثيقة مركز التكلفة (HBK) :

هي وثيقة ناشئة عن مصلحة المحاسبة التحليلية يتم من خلالها إدراج كل العمليات والمصاريف الاستغلالية الخاصة بالمؤسسة في إطار البيئة أو غيرها، حيث يتم إدراج التكاليف البيئية كلها ضمن حساب تحليلي رئيسي، وضمن هذا الحساب التحليلي/ 317610 الرئيسي تدرج الحسابات الفرعية والتي هي خاصة با scf من (60، 66، 64، 62، 63، 61.... الخ)، وتصنف على أساس تكاليف تتحملها المؤسسة داخليا وأخرى خارجيا.

الفرع الثاني : التكاليف البيئية حسب وثائق مصلحة المحاسبة العامة

إن مصلحة المحاسبة العامة بمؤسسة سوناطراك بركاوي لم تتناول كل التكاليف البيئية كتفصيل كل تكلفة بيئية في حساب خاص بها وإنما تناولت التكاليف بشكل إجمالي ضمن الحساب الرئيسي وهذا يعني عدم ظهورها كونها تدخل تحت الحساب الرئيسي، لكن هناك استثناء فقط بالنسبة للضرائب التي تظهر في حساب فرعي ضمن الملاحق. والتكاليف البيئية التي يفترض ذكرها في هذه الوثائق نوجزها كما يلي :

1- الميزانية المحاسبية لمؤسسة سوناطراك (HBK) :

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

¹ جلسة مع السيد زرزور، رئيس قسم المالية بالإضافة الى وثائق المحاسبة التحليلية، مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي في تاريخ 2015-04-08

2- جدول حسابات النتائج لمؤسسة سوناطراك (HBK) :

وفي هذه الوثيقة أيضا لا يتم الإفصاح عن التكاليف البيئية على الرغم من تنوعها لدى المؤسسة واختلافها بحيث لا يوجد بند يفصح عن المواد واللوازم البيئية المستهلكة، أو بند يضم تكاليف الخدمات البيئية التي تتحملها المؤسسة لمعالجة الآثار البيئية، كما لا تفصح هذه الوثيقة أيضا عن مصاريف المستخدمين و المصاريف المالية، ولا يوجد بند بموجبه يتم الإفصاح عن الضرائب والرسوم التي دفعتها المؤسسة الوطنية سوناطراك (HBK) نتيجة تأثيرها على البيئة ويوضح ذلك من خلال ما يلي :

1- حساب /61 (مواد و لوازم مستهلكة) Matières et Fournitures Consommées :

يتم استخراجها من وثيقة جدول حسابات النتائج لمؤسسة سوناطراك بركاوي حيث يتم اعتبار المواد واللوازم المستهلكة في إطار حماية البيئة كتكاليف عادية تتحملها المؤسسة أي مواد ولوازم عادية.

2- خدمات (حساب /62) Services :

تعتبر أنها تكاليف بيئية ناتجة عن خدمات بيئية تحصلت عليها المؤسسة الوطنية سوناطراك حوض بركاوي من مؤسسات أخرى وهي (المساحات الخضراء)، لكن مصلحة المحاسبة العامة تدرجها على أساس أنها خدمات ضمن رقم الحساب 62 في جدول حسابات النتائج أي ليس هناك حساب فرعي خاص تدرج ضمنه الخدمات البيئية.

3- مصاريف المستخدمين (حساب/63) Frais de personnels :

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

4- الضرائب و الرسوم (حساب/ 64) taxes impôt :

هي عبارة عن ضريبة تفرض على المؤسسة إطار حماية البيئة حيث تفرض ضد التلوث والنفايات الخاصة، وتقوم مصلحة المحاسبة العامة بإدراجها في الحساب الفرعي /64528 للحساب الرئيسي 64، لكنها لا تظهر ضمن جدول حسابات النتائج لأنه يتم إدراجها مباشرة ضمن المبلغ الإجمالي وأيضا ضريبة الغازات المدرجة ضمن الحساب الفرعي/64613.

5- الاستثمارات (حساب/02) Investissement :

هي الاستثمارات التي تستعملها المؤسسة في أعمالها البيئية أي عند قيامها بحماية البيئة وتمثل تكاليفها إجمالي الإهلاكات السنوية للاستثمارات البيئية للمؤسسة محل الدراسة، لكن هذه الأخيرة تعتبر الاستثمارات التي تدخل ضمن حماية البيئة كاستثمارات عادية ضمن المبلغ الإجمالي للحساب 02 ونفس الشيء بالنسبة لإهلاكاتها فهي تعتبرها كباقي الإهلاكات ونجدها مدمجة ضمن المبلغ الإجمالي للإهلاكات لا في حساب فرعي خاص، كما أن للمؤسسة استثمارات جاري إنجازها في مجال السلامة البيئية تضعها ضمن الحساب الرئيسي لها.

3- ملاحق المحاسبة العامة لمؤسسة سوناطراك حوض بركاوي :

ضمن ملاحق المحاسبة العامة والتي المقصود بها ملاحق الميزانية السنوية للمؤسسة هناك إفصاح جزئي فقط لبعض التكاليف التي تتحملها بحيث تدرجها مصلحة المحاسبة العامة ضمن حسابات خاصة بحيث تعتبر هذه التكاليف ضرائب تتحملها

المؤسسة نتيجة أثارها السلبية على البيئة وإضافة لكل ذلك فإن للمؤسسة سوناتراك الأم تقارير سنوية تضع فيها كل ما يخص البيئة من سياساتها بالإضافة إلى إفصاحها المالي عن معظم التكاليف البيئية ضمن هذه التقارير¹، وبناء على فإن حتى المؤسسة محل الدراسة لديها تقارير سنوية توجهها للمؤسسة الأم حيث تضع فيها كل ما تحمته من تكاليف في إطار البيئة مع العلم أن التقرير يخص كل ما قامت به المؤسسة خلال السنة².

¹ Rapport annule sonatrache 2013, p87

² Rapport annuel HBK 2012, p 85, Entrepris sonatrache HBK

خلاصة الفصل :

يمكن القول أن المؤسسة الوطنية سوناطراك (HBK) تقوم بالقياس المحاسبي لتكاليفها البيئية وذلك راجع للكم الكبير الذي تتحمله من تكاليف في إطار حماية البيئة وذلك أيضا حسب معايير عالمية، وعلى الرغم من كونها لا تقوم بإظهار البيانات الكمية المتعلقة بالأداء البيئي ضمن القوائم المالية السنوية في حسابات خاصة بما فيها من جدول حسابات النتائج والميزانية وحيث تقوم بإعداد قائمة الدخل غير متضمنة بيانات عن أدائها البيئي في حساب خاص، كما تقوم بإعداد قائمة المركز المالي لا تضم بيانات عن مختلف النشاطات والتكاليف التي تنفقها هذه المؤسسة لمعالجة الآثار البيئية، لكن هناك إفصاح جزئي عن التكاليف البيئية، إذ أنها وضمن ملاحق المحاسبة العامة هناك إدراج للضرائب البيئية وأيضا ضمن المحاسبة التحليلية هناك اهتمام بوضع كل ما يخص البيئة ضمن حساب خاص بالإضافة إلى التقارير السنوية التي تفصح فيها علنا ضمن الجانب المالي عن ما تتحمله من تكاليف في هذا الإطار لكن ذلك كله لا يعني وجود إفصاح بيئي بل هو غائب تماما ضمن القوائم المالية.

الخاتمة

الخاتمة:

تم التطرق من خلال هذه الدراسة الى العديد من الجوانب التي تدخل في إطار حماية البيئة في المؤسسة، بحيث تناولت الدراسة التكاليف البيئية وطبيعتها اي انواعها والهدف من وراءها، وتم الوقوف ايضا على القياس المحاسبي للتكاليف البيئية وأسباب الاهتمام به بالإضافة الى الاتجاهات المختلفة له، وعلى غرار ذلك تم التطرق الى الافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية والوقوف على اسباب الاهتمام به وأنواعه، حيث يدخل الجانبين المذكورين في الاخير كوظيفتين ضمن المحاسبة البيئية، وكان الغرض من كل هذا هو ادراج الجانب المفاهيمي للدراسة من اجل توضيح اتجاه الدراسة والعلاقة الرابطة بين متغيرات الدراسة.

هذا وقد كان الجانب التطبيقي عبارة عن دراسة حالة للمؤسسة رائدة في المجال البترولي، ألا وهي مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي بورقلة، حيث تم التطرق في هذا الجانب الى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة وعملياتها البيئية، بالإضافة الى القياس المحاسبي لمجمل تكاليفها البيئية ورؤية مدى الافصاح عنها محاسبيا ضمن قوائمها المالية، ورؤية طريقة القياس للتكاليف البيئية في المؤسسة بالإضافة الى الوقوف على تنوع التكاليف البيئية. من خلال الدراسة التي قمنا بها وعملنا على الاحاطة بجميع جوانبها توصلنا إلى مختلف النتائج على المستويين النظري والتطبيقي.

النتائج النظرية للدراسة

- ✓ التكاليف البيئية متنوعة ومختلفة وهدفها الرئيسي الظهور ضمن القوائم المالية؛
- ✓ اهمية اتجاهات القياس المحاسبي للتكاليف البيئية وتعدد فروعها، بالإضافة لواقعية اسباب الاهتمام به؛
- ✓ الإفصاح يساهم ويعزز من مصداقية القوائم المالية في المؤسسة؛
- ✓ القصور في معايير المحاسبة الدولية اي انها لم تضع معايير للمحاسبة البيئية.

النتائج التطبيقية للدراسة

- ✓ تنوع واختلاف التكاليف البيئية في مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي؛
- ✓ وجود اهتمام بالبيئة ضمن السياسة العامة للمؤسسة من خلال خلية البيئة؛
- ✓ وجود قياس محاسبي للتكاليف البيئية المختلفة ضمن المؤسسة من خلال محاسبة التسيير؛
- ✓ عدم وجود افصاح محاسبي بالمستوى المطلوب في المؤسسة اي انعدام الاظهار للمعلومات البيئية ضمن تقارير المحاسبة المالية؛
- ✓ حداثة تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الجزائرية؛
- ✓ غياب قوانين تلزم مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي بالمحاسبة البيئية؛
- ✓ انعدام المبادرة من طرف الموظفين لإدخال مفهوم الإفصاح البيئي.

اختبار الفرضيات :

الفرضية الأولى : أن للمؤسسة محل الدراسة تكاليف بيئية وهي متنوعة . هي فرضية صحيحة

الخاتمة

مع الأخذ بعين الاعتبار ان التكاليف البيئية قد تكون في شكل ضريبة او في شكل علاج للاثار السلبية او وقاياه من حدوث اثر على البيئة.

الفرضية الثانية : القياس يعني تحديد أو الحكم على مقدار التكاليف البيئية والإفصاح يكون من خلال إظهار المعلومات البيئية. **الفرضية صحيحة**

لكن في الدراسة التطبيقية هناك وجود للقياس المحاسبي للتكاليف البيئية فيما يعتبر الإفصاح أي اظهار المعلومات البيئية ضمن القوائم المالية منعدم

الفرضية الرابعة : تحتم مؤسسة سوناطراك حوض بركاوب بالقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية. هي فرضية صحيحة جزئياً حيث تم الوصول من خلال الدراسة الى وجود قياس للتكاليف البيئية وغياب الإفصاح عن المعلومات البيئية وعليه تعتبر المؤسسة تحتم بالقياس ولا تحتم بالإفصاح .

الاشكالية الرئيسية : تمثلت الاشكالية الرئيسة في اهمية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث تم الوصول من خلال الدراسة في الجانب النظري الى اهمية القياس والإفصاح وذلك نظرا مساهمتها في تعزيز مصداقية القوائم المالية، لكن تطبيقيا هناك اهمية للقياس في المؤسسة محل الدراسة وغياب للإفصاح البيئي، وتعتبر المؤسسة الوطنية سوناطراك مؤسسة رائدة في المجال البترولي، بالإضافة الى انها نموذج يقتدى وكونها ذات وزن ثقيل وصورة في الاقتصاد الوطني لذلك وجب على المؤسسة الاهتمام اكثر بالمحاسبة البيئية لتقوم باقي المؤسسات باتباعها والسير على خطاها.

توصيات الدراسة :

☞ على المؤسسة على غرار اهتماماتها البيئية الإفصاح عن تكاليفها البيئية؛

☞ العمل على تقنين ووضع اطر للمحاسبة البيئية في مؤسسة سوناطراك؛

☞ وضع قوانين تلزم المؤسسات الجزائرية بالإفصاح البيئي؛

☞ العمل على التنسيق أكثر بين قسم المالية واخلية البيئية في مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي.

افاق الدراسة:

تم التطرق في هذه الدراسة الى مدى الاهمية التي يحملها كل من القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في حين تتمثل افاق هذه الدراسة في

☞ القياس والإفصاح عن الإيرادات الناجمة عن الاستثمارات البيئية ورؤية مدى تأثيرها على الأداء البيئي والأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

☞ محددات الاهتمام بالمحاسبة البيئية ضمن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

البحوث العلمية :

1. حنان سعيدي سيف، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حامة بوزيان – SCHB- قسنطينة، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة قسنطينة، سنة 2013-2014.
2. عبد الهادي منصور الدوسري، بعنوان أهمية محاسبة التكاليف في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية للشركات الصناعية المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويت)، مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماجستير، الكويت 2011، موقع [drasat.info/...](http://drasat.info/)
3. عيبر فيها خير، إشكالية المحاسبة البيئية ودورها في تحسين الأداء البيئي، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار حاسي مسعود -ورقلة للفترة (2009-2011)، مقدمة لاستكمال شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرياح ورقلة الجزائر، سنة 2012.
4. عزيزة حملاوي، أثر التكاليف البيئية على الأداء المالي للمؤسسة، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2011 موقع bu.univ-ouargla.dz/pmb/opac_css/index.php?..
5. منير جمعة القطاوي، منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني، مذكرة ماجستير، غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007 موقع library.iugaza.edu.ps/thesis/77479.pdf

المجلات العلمية :

6. جمال خنشور، لعبيدي مهاوات، أهمية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية، مقال، مجلة العلوم الانسانية جامعة بسكرة الجزائر العدد الثاني والثلاثون، 2013.
7. 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 قسم المحاسبة كلية الاقتصاد جامعة حلب، موقع، www.damascusuniversity.edu.sy/mag/.../273-304
8. فارس جميل، حسن فليح، جهاد قرايش، أهمية التكاليف والإفصاح البيئي في ترشيد القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد التاسع والعشرون، سنة 2012 موقع www.iasj.net/iasj?func=search&query=au...en
9. وائل ابراهيم الراشد، قياس التلوث البيئي ومدى الإفصاح عنه محاسبيا، المجلة العربية للمحاسبة المجلد السادس عشر يونيو 2013 جامعة الكويت دولة الكويت موقع www.uob.edu.bh/pages.aspx?module=pages&id..

10. ناظم حسن عبد السيد، أياد شاكر سلطان، زينب جبار يوسف، المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد، دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب (مصنفي البصرة) العراق، 2008 موقع www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=32366

الملتقيات والندوات :

11. باش، محمود جمام، إشكالية القياس والإفصاح عن الأداء البيئي في النظام المحاسبي المالي - دراسة حالة المؤسسة الوطنية لعتاد الأشغال العمومية بقسنطينة، الجزائر 2014، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية IAS IFRS IPSAS في تفعيل المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، المنعقد يومي 24-25 نوفمبر 2014.

12. خليل ابراهيم رجب الحمداني، مداخلته التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية، ملتقى حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي، المنعقد بجامعة ورقلة موقع manifest.univ-ouargla.dz/documents/.../12.pdf

13. مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، زهواني رضا، واقع محاسبة التكاليف البيئية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل النظام المحاسبي المالي، ملتقى واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الجزائر جامعة الوادي، 2013 www.univ-eloued.dz/index.../299-debut-sys-ap.html

14. نوال بن عمارة، مداخلته بعنوان، المحاسبة عن الأداء البيئي الآفاق و المعوقات، الملتقى الدولي الثاني: الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، 22-23 نوفمبر 2011، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة موقع [manifest.univ-ouargla.dz/..](http://manifest.univ-ouargla.dz/)

اوراق بحثية :

15. محمد نجيب حمد، دور الإفصاح المحاسبي و اهميته في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية، ورقة بحثية، مصر، على الموقع <http://www.acc4arab.com/acc/showthread>

16. محمد بن بوزيان، علي بن الضب، ورقة بحثية بعنوان، أثر الإفصاح البيئي على تكلفة رأس المال، الجزائر، 2012 manifest.univ-ouargla.dz/documents/Archive/.../29.p...

المقابلات :

17. مقابلة مع السيد زلاط احمد رئيس مصلحة المحاسبة العامة، بتاريخ 09-04-2015.

18. مقابلة مع السيد زرزور رئيس قسم المالية والمحاسبة في تاريخ 08-04-2015.

19. مقابلة مع السادة موظفي مصلحة المحاسبة العامة بتاريخ 02 و 04 و 05 و 06-2015.

20. مقابلة مع السيد شيخ سمير مهندس بيئي بخلفية البيئة بتاريخ 01-04-2015.

المراجع باللغة الاجنبية :

21. Marc-Olivier Michaud , **L'ÉMERGENCE DE LA COMPTABILITÉ ENVIRONNEMENTALE (ÉVALUATION DES PRATIQUES ET DES PERSPECTIVES)** article Montréal, Québec, Canada, Janvier 2008, https://www.usherbrooke.ca/environnement/.../sites/.../MO_Michaud.pdf.
22. Nicolas Berland, Benjamin Drevet, Moez Essid **LE COUT DE LA PROTECTION DE L'ENVIRONNEMENT**, article Archeves-ouvertes.fr , HAL Id: **halshs-00460235** <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00460235> Submitted on 26 Feb2010 <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00460235/documen>.
23. Rapport annule sonatrche 2013, www.sonatrach.com/rapport2013/RapportAnnuel_2013.pdf
24. Rapport annuel HBK 2012.
25. SAHRAOUI Imene, HAMZA Sihem ,Rapport de Stage **Les infrastructures de la protection de l'environnement**, DIRECTION REGIONALE HAUD BERKAOUI DIVISION SECURITE,2015.

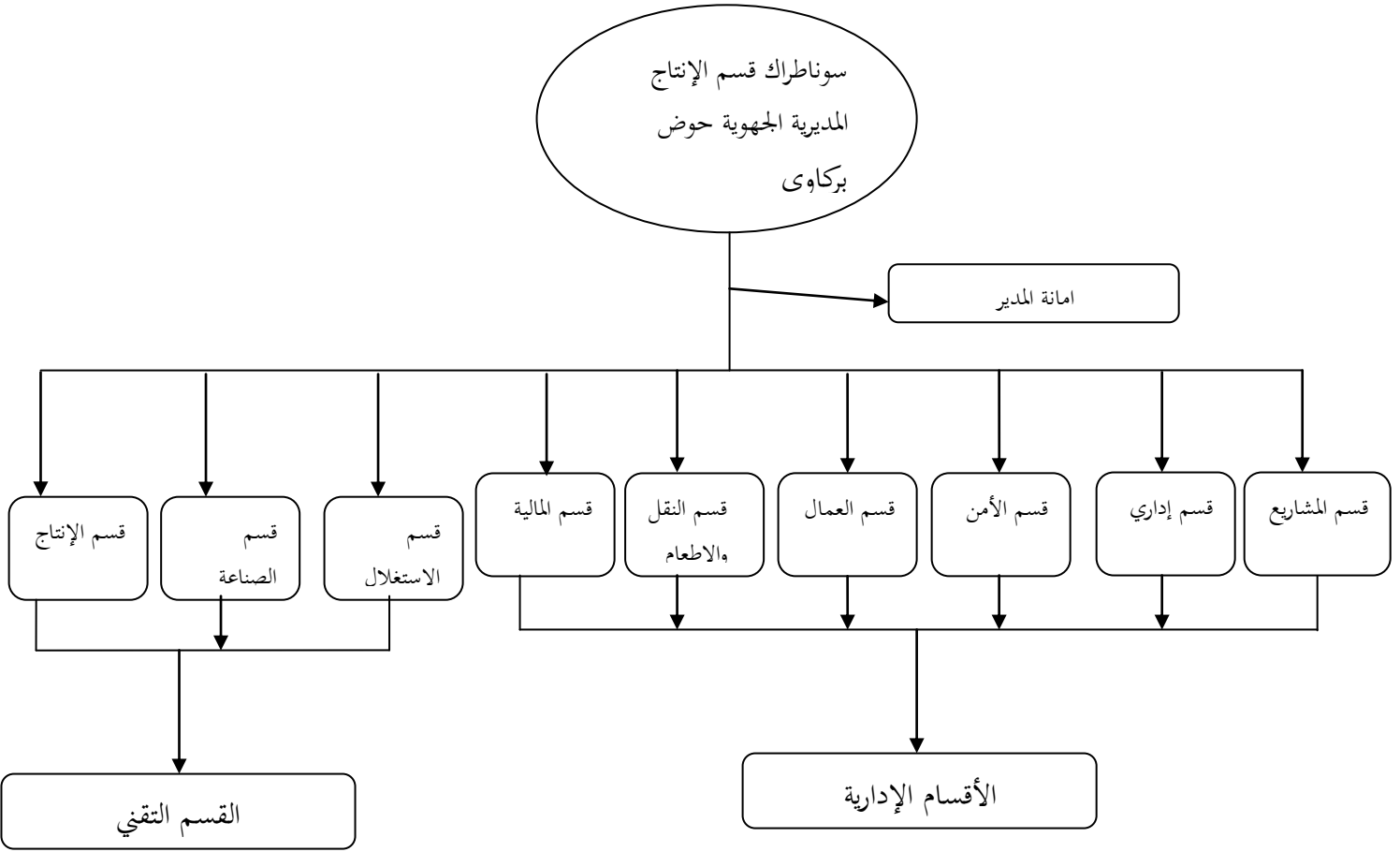


الملاحق

الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناطراك حوض بركاوي

يحتوي الهيكل التنظيمي للمؤسسة العديد من الأقسام لكل قسم وظيفته والشكل يوضح ذلك

الملحق رقم 01



الفرع الأول : شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة (الأقسام العادية) :

سنتناول الشرح المختصر للهيكل دون الدخول في التفاصيل وذلك لأن الدراسة تركزت على قسم المالية والمحاسبة و خلية البيئة ضمن قسم الأمن.

1- المدير الجهوي :

والذي يعد المسؤول الأول عن الأعمال القائمة حيث يتولى مع مساعديه مهمة تحقيق الأهداف المرسومة من قبل المصالح المختصة و من مهامه السهر على ما يلي :

- ✓ الحفاظ على الحصص في السوق؛
- ✓ تطوير ثقافة الشركة في سوق المنافسة؛
- ✓ تطوير التسويق العملي؛
- ✓ السهر على تطبيق البرامج الموافق عليها و التنسيق بين المصالح؛
- ✓ المحافظة على السير الحسن و العادي في الشركة.

2- أمانة المدير:

التنظيم الإداري لعمل المدير وتنظيم الإجراءات والاجتماعات.

3- المكلف بنشاطات التنمية والإعلام الآلي : يقوم هذا القسم بمتابعة إجراءات التنمية والتكفل ببرامج وأجهزة الإعلام الآلي.

4- قسم الإنتاج : مكلف بإدارة العمليات الإنتاجية.

5- قسم الاستغلال : يقوم هذا القسم بمعالجة و استغلال كل المنتجات الخاصة بقسم الهندسة و الإنتاج لمعالجتها (الماء، البترول، الغاز) و تحويلها مباشرة إلى مراكز الضخ.

6- قسم النقل و الإطعام : يهتم بكل ما يخص النقل و الإطعام.

7- قسم المشاريع والإنجازات : يهتم بكل ما يخص المؤسسة من ناحية دراسة المشاريع والإنجازات.

الفهرس

الفهرس

الصفحة	العنوان
III	الإهداء
IV	الشكر
V	ملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
IX	قائمة الاختصارات والرموز
أ	المقدمة
الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية	
02	تمهيد :
03	المبحث الأول : القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية
03	المطلب الأول : مفهوم وطبيعة التكاليف البيئية
03	الفرع الأول : مفهوم التكاليف البيئية
04	الفرع الثاني : أنواع التكاليف البيئية
05	الفرع الثالث : أهداف التكاليف البيئية
05	المطلب الثاني : علاقة القياس بالتكاليف البيئية
05	الفرع الأول : مفهوم القياس المحاسبي للتكاليف البيئية
06	الفرع الثاني : أسباب الاهتمام بقياس التكاليف البيئية
06	الفرع الثالث : الاتجاهات المختلفة للقياس المحاسبي للتكاليف البيئية
08	المطلب الثالث : الإفصاح عن التكاليف البيئية وأهميته.
08	الفرع الأول : مفهوم الإفصاح البيئي
09	الفرع الثاني : أسباب الاهتمام بالإفصاح البيئي
10	الفرع الثالث : أنواع الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية
11	المبحث الثاني : الدراسات السابقة
11	المطلب الأول : دراسات باللغة العربية
13	المطلب الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية
14	المطلب الثالث : تعقيب عام على الدراسات السابقة
15	خلاصة الفصل
الفصل الثاني : دراسة حالة مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي ورقلة	

17	تمهيد :
18	المبحث الأول : تقديم لمؤسسة سوناطراك حوض بركاوي وعملياتها البيئية
18	المطلب الأول : التعريف بمؤسسة سوناطراك ناحية بركاوي
18	المطلب الثاني : الحقول الأساسية في الناحية
19	المطلب الثالث : التعريف بقسم المالية وخليئة البيئية
19	الفرع الأول : قسم المالية
20	الفرع الثاني : قسم الأمن
21	المطلب الرابع : التكاليف والعمليات التي تقوم بها مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي
21	الفرع الأول : محطات التنقية للمياه
22	الفرع الثاني : محطة معالجة مياه الصرف الصحي step
22	الفرع الثالث : مشروع استعادة الغاز المصاحب (RGA)
23	الفرع الرابع : المساحات الخضراء
23	المبحث الثاني : القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي
23	المطلب الأول : قياس التكاليف البيئية في مؤسسة سوناطراك بركاوي
23	الفرع الأول : القياس الداخلي
24	الفرع الثاني : القياس الخارجي
24	المطلب الثاني : القياس المحاسبي للتكاليف البيئية بمؤسسة سوناطراك حوض بركاوي
32	المطلب الثالث : هامش الربح مقارنة بالتكاليف البيئية في مؤسسة سوناطراك حوض بركاوي
35	المطلب الرابع : الإفصاح البيئي في المؤسسة سوناطراك حوض بركاوي
36	الفرع الأول : التكاليف البيئية في وثائق المحاسبة التحليلية
36	الفرع الثاني : التكاليف البيئية حسب وثائق مصلحة المحاسبة العامة
39	خلاصة الفصل
41	الخاتمة
44	قائمة المراجع
48	الملاحق
51	الفهرس