

ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر

د. زهواني رضا . جامعة الوادي

ملخص :

Summary:

This study aims at the necessity of activating the role of the governor of the accounts in the institutions to limit the environmental hazards which is considered as a substrate that protects the national economy. And because of the role they play in increasing confidence in the institution's outputs and the fight against environmental risks that surround it, and despite the role and obligations which are done by the Governor of the accounts, which imposes upon him the independence and impartiality of the express an opinion on toward the institution of financial information, however, this information is no longer sufficient to diagnose the status of the institution towards the environment where they are active. So it is imperative to enact new laws and legislations for the career of the governor of accounts working to adapt and integrate environmental information within the powers of the governor of accounts through the diagnosis, monitoring and disclosure of environmental information in the financial reports .

Key words: governor of the accounts, environmental risk, environmental protection methods, adapting laws and regulations for the governor of accounts related accounts.

تهدف هذه الدراسة إلى ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات في المؤسسات للحد من المخاطر البيئية الذي يعتبر بمثابة الركيزة التي تحمي الاقتصاد الوطني، ونظرا للدور الذي يقوم به في زيادة الثقة في مخرجات المؤسسة ومحاربة أشكال المخاطر البيئية التي تحيط بها، وعلى الرغم من الدور والاستلزامات الذي يقوم به محافظ الحسابات والتي تفرض عليه من استقلالية وحيادية في إبداء الرأي عن المعلومات المالية تجاه المؤسسة إلا أن هذه المعلومات لم تعد كافية لتشخيص وضعية المؤسسة تجاه البيئة التي تنشط فيها، ولذا أصبح لزاما من سن قوانين وتشريعات جديدة لمهنة محافظ الحسابات تعمل على تكييف وإدراج المعلومات البيئية ضمن صلاحيات محافظ الحسابات من خلال التشخيص والمراقبة والإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، المخاطر البيئية، أساليب حماية البيئة، تكييف القوانين والتشريعات لمهنة محافظ الحسابات ذات صلة بالبيئة.

مقدمة

لقد تزايدت في السنوات الأخيرة احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية إلى الإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات لمواجهة قصور الإفصاح التقليدي عن تلبية هذه الاحتياجات، ويرجع ذلك إلى تعدد المستفيدين وتباين احتياجاتهم، وعلى ذلك يمكن القول إن المهام المنوطة لمهنة محافضي الحسابات في عملية التدقيق والإفصاح بشكلها الحالي لا تفي باحتياجات المستفيدين من المعلومات والبيانات المتعلقة بالمسؤولية البيئية للمؤسسة تجاه حماية البيئة، ومن ثم كانت هناك ضرورة ملحة لتطوير معيار هذه المهنة في الفكر المحاسبي ليشمل التشخيص والتتبع والإفصاح عن المعلومات البيئية في شكل مرفقات إيضاحية بالقوائم والتقارير التقليدية، أو في شكل قوائم وتقارير مستقلة، مما يؤدي إلى زيادة كفاءة تشغيل المعلومات بواسطة متخذي القرارات، ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم المسؤولية الاقتصادية والبيئية للمؤسسة.

من خلال ما سبق يمكننا صياغة الإشكالية التالية:

ما هي الإجراءات الواجب توفيرها لتفعيلها دور مهنة محافضي الحسابات في الجزائر للحد من ظاهرة المخاطر البيئية للمؤسسات الصناعية؟

يجرنا هذا التساؤل الرئيسي إلى طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو واقع تنظيم وممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر؟
- ما هي المخاطر البيئية التي تحيط بالمؤسسات الصناعية؟ وما هي الطرق وسبل الواجبة لمعالجتها؟
- هل من الإجراءات الواجب تكييفها لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر بما يتماشى مع النظم والمعايير البيئية؟
- يكتسي هذا الموضوع أهمية بالغة وذلك لعدة اعتبارات يمكن حصرها في النقاط التالية:
- يعالج هذا الموضوع أحد أهم المواضيع الراهنة كونه يهتم بإدراج البعد البيئي ضمن مهام محافظ الحسابات.

- اعتماد محافظ الحسابات على المعايير البيئية في التقارير المالية للمؤسسة.
- كما يمكن حصر أهم أهداف هذه الدراسة في النقاط التالية:
- محاولة ربط الأداء البيئي بالأداء الاقتصادي والمالي؛
- إبراز أثر أداء محافظ الحسابات على الإفصاح البيئي للمؤسسات؛
- عرض وتحليل أدبيات موضوع أثر الإفصاح عن المعلومات البيئية جنباً لجنب المعلومات المالية للمؤسسة.

كما اعتمدنا في بحثنا هذا استخدام المنهج الوصفي نظرا لطبيعة هذا الموضوع، وهذا من خلال التأصيل العلمي والنظري لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر وما تتطلبه من إجراءات تشريعية لهذه المهنة من أجل مواكبة التطورات الخاصة بحماية البيئة من المخاطر الصناعية للمؤسسات. وللإجابة عن الأسئلة السابقة ارتأينا إلى تقسيم هذا البحث إلى المحاور التالية:

- I- الجانب القانوني لتنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر.
- II- المخاطر البيئية الناتجة عن الآثار الصناعية للمؤسسات في الجزائر.
- III- نطاق ومسؤولية محافظ الحسابات تجاه العمليات البيئية للمؤسسات الصناعية.

I- الجانب القانوني لتنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

إن المتتبع لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر يتبين له أهمية هذه المهنة من خلال الرقابة على مختلف المؤسسات وزيادة الثقة في المعلومات المنشورة التي تعدها المؤسسات عن طريق تقرير يحمل رأي فني محايد من طرف مهني مستقل وهو المراجع الخارجي، إذ يعتبر محافظ الحسابات من المهنيين الخارجين عن المؤسسة الذي يقوم بفحص الحسابات والقوائم المالية والتأكد من مطابقتها للمعايير المقررة أو المستخدمة ومن أجل فهم مهنة محافظ الحسابات سنتناول في هذا الجانب النقاط التالية:

1- تعريف محافظ الحسابات في الجزائر

يمكن التطرق إلى تعريف محافظ الحسابات من خلال القانون التجاري الجزائري والقانون 10-01 المنظم للمهنة.

عرف القانون التجاري محافظ الحسابات وفق ما نصت عليه المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري على أنه " هو الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات المؤسسة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة وصحتها، واحترام مبدأ المساواة بين المساهمين"¹.

كما نصت المادة 22 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 " يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"².

من خلال هذه التعاريف نستخلص أن محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.

2- خصائص محافظ الحسابات في الجزائر

من خلال القانون 01-10 المنظم للمهنة يمكن أن نستخلص أهم خصائص محافظ الحسابات³:

- * الكفاءة المهنية؛
- * سر المهنة؛
- * العلاقة مع زملاء المهنة؛
- * الاستقلالية؛
- * المؤهلات العلمية والعملية.

3- حقوق محافظ الحسابات في الجزائر

حتى يؤدي محافظ الحسابات مهمته على أكمل وجه خول له القانون مجموعة من الحقوق والتي نص عليها القانون رقم 01-10 كما يلي⁴:

- الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة؛

- يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للمؤسسة كل التوضيحات والمعلومات؛

- أن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛

- يمكنه أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر المؤسسة على معلومات تتعلق بمؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛

- يقدم له القائمين بالإدارة في المؤسسات كل ستة أشهر على الأقل كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحويلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛

- يجب أن يعلم هيئات التسيير كتابيا في حالة عرقلة أعماله قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛

- تحديد مدى وكيفية أداءه مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية

يحددها دفتر شروط الذي تعهد به؛

- له الحق في حضور الجمعية العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره؛

- يحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛

- أن محافظ الحسابات حق الاستقالة من دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم

بإشعار مسبق مدته ثلاث أشهر ويقدم تقرير عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.

4- مهام محافظ الحسابات في الجزائر

يقوم محافظ الحسابات أثناء القيام بمراقبة حسابات المؤسسة بمجموعة من المهام والتي نصت عليها

المادة 23 من القانون 01-10 وهي⁵:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في التقرير الذي يقدمه المديرون للمساهمين؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- يعلم المديرين والجمعية العامة بكل نقص قد يكتشفه والذي يعرقل استمرار استغلال المؤسسة؛
- إذا كانت المؤسسة تعد حسابات مدمجة فإن محافظ الحسابات يصادق على صحة وانتظام هذه الحسابات، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محاسبي الحسابات لدى الفروع التابعة لنفس المؤسسة.

5- شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

- يجب على أن تتوفر في الشخص القائم بممارسة مهنة محافظ الحسابات شروط ومؤهلات كافية تمكنه من التمتع بالاستقلالية لأداء مهمته على أكمل وجه، وهذه الشروط يمكن تلخيصها فيما يلي⁶:
- الجنسية الجزائرية؛
 - التمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
 - أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة عمديه مخلة بشرف المهنة؛
 - أن يكون حائز للشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
 - أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية أن يكون مسجلا بالغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 06 من هذا القانون.

6- معايير ممارسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر⁷

1-6- المعايير العامة

- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني في مجال خدمات المراجعة؛
- يجب على محافظ الحسابات أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره وفي كل ما يتعلق بإجراءات العمل؛

- يجب على محافظ الحسابات أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى وكذلك عند إعداد تقرير إبداء الرأي.

2-6- معايير العمل الميداني

- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسباً وكافياً ويجب الإشراف على أعمال المساعدين إن وجدوا بطريقة مناسبة وفعالة؛
- يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل ووافي حتى يمكن تقرير الاعتماد عليه وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة؛
- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية مقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء رأى عن القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة.

6-3- معايير إبداء الرأي

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وتصويرها طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد وتصوير القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند الإعداد وتصور القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة؛
- يفترض أن القوائم المالية تحتوى على كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بهام لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك.
- يجب أن يحتوى التقرير على رأى محافظ الحسابات في القوائم المالية باعتبارها وحدة واحدة، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة، يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك؛
- يجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال، خصائص وطبيعة الخدمة التي يقوم بها المراجع مع الإشارة إلى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

II- المخاطر البيئية الناتجة عن الآثار الصناعية للمؤسسات في الجزائر

نتعرض في هذا المحور إلى الإطار النظري لموضوع البحث من خلال بيان أهمية البعد البيئي وأسباب زيادة الاهتمام به في المؤسسات الصناعية، والمفاهيم العلمية المتعلقة بالمشاكل البيئية الناتجة عن النشاطات الصناعية والمحاسبية ذات الصلة بالبحث والتي سوف ترد بصورة أو بأخرى في ثنايا البحث، وسوف نوضح هذه المفاهيم في النقاط التالية:

1- بعض المفاهيم العلمية المتعلقة بالمشاكل البيئية

توجد العديد من المفاهيم والمصطلحات البيئية والتي تعتبر الركيزة الأساسية لتكوين الخلفية العلمية والعملية لنظام الإدارة البيئية في المؤسسات الصناعية، ومن أهم تلك المفاهيم ما يلي:

البيئة : وتعرف بأنها ما يحيط الإنسان من عناصر حيوية وتشمل المياه والأرض والهواء وعناصر البيئة الحيوانية وعناصر البيئة النباتية، وتخضع هذه العناصر لتوازنات وفقا لدورة حياة محددة تضمن استمرارية تواجدها مع تواجد الكون الطبيعي والإنساني⁸.

التنوع البيولوجي : وهو أحد المفاهيم البيئية الذي يبرز العناصر البيئية والطبيعية - من نبات وطيور ومحميات طبيعية وثروة بحرية وجبال وأنهار وغيرها - في شكل مجموعات نوعية ووظيفية وكمية بحيث يؤدي كل عنصر منها وظيفة حيوية محددة، وهذه العناصر جميعها ذات قيمة اقتصادية يتم قياسها وفقا لسعر السوق⁹.

التلوث البيئي: هو كل تغيير فيزيائي أو كيميائي أو بيولوجي مميز ويؤدي إلى تأثير ضار على الهواء أو الماء أو الأرض أو ما يضر بصحة الإنسان والكائنات الحية الأخرى ويؤدي إلى الإضرار بالعملية الإنتاجية للتأثير على حالة الموارد المتجددة¹⁰.

التنمية المستدامة: ويقصد بالتنمية المستدامة على أنها التنمية التي تلبي احتياجات الحاضر دون الإخلال بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتها¹¹.

نظام الإدارة البيئية: ويقصد بنظام الإدارة البيئية بأنها " إدارة النشاطات والسياسات العامة ضمن المشاكل البيئية من أجل حماية الشؤون العامة، والإدارة البيئية كأى إدارة أخرى عملية إنسانية حيث يتفاعل ويعمل الأفراد والجماعات من أجل تحقيق مجموعة من القيم والأهداف التنظيمية المحددة بصورة مسبقة"¹².

الأداء البيئي: بأنه مدخل لتسهيل قرارات الإدارة بشأن الأداء البيئي للشركة باختيار المؤشرات وجمع وتحليل البيانات وتقييم المعلومات وفقا لمقاييس هذا الأداء وإعداد التقارير وتوصيل المعلومات والفحص الدوري وفي النهاية تطوير هذا المدخل¹³.

الرقابة البيئية: تتمثل الرقابة البيئية في المراحل أو العمليات التي بواسطتها يتأكد المديرين أن الموارد البيئية والاقتصادية تم الحصول عليها واستخدامها بكفاءة وفعالية لتحقيق أهداف المؤسسة¹⁴.

الكفاءة البيئية: يقصد بالكفاءة بصفة عامة العلاقة بين المخرجات والمدخلات، ويمكن التمييز بين نوعين من الكفاءة البيئية¹⁵:

الكفاءة البيئية للمنتج: تعرف الكفاءة البيئية بأنها قدرة المؤسسة على إنتاج سلع وخدمات بجودة عالية وفي نفس الوقت قادرة على تقليل الآثار البيئية المصاحبة لعملية الإنتاج، ويتحقق هذا الهدف من خلال معالجة الأسباب بدلا من التركيز على الآثار السلبية¹⁶.

الكفاءة الوظيفية للبيئية: وتعني قياس مقدار الأثر البيئي المرتبط بتقديم وظيفة معينة أو النسبة بين توفير وظيفة والأثر البيئي المرتبط بها¹⁷.

التكاليف البيئية: وهي التكاليف التي تتحملها المؤسسة سواء بصورة إجبارية أو اختيارية نتيجة قيامها بوضع برامج لحماية البيئة من الآثار البيئية الناجمة عن أنشطتها، حيث صنف بعض التقارير التكاليف البيئية في أربعة مجموعات على النحو التالي¹⁸:

* معالجة النفايات والإشعاعات؛

* قيمة شراء مواد ليس لها مخرجات منتج أو تكلفة المواد غير المتعلقة بالمنتجات؛

* الوقاية والإدارة البيئية؛

* تكاليف التشغيل التي ليس لها مخرجات منتج أو تكاليف التشغيل غير المتعلقة بالمنتجات.

الإيرادات البيئية: وهي عبارة عن الإيرادات الناتجة عن بيع المواد التالفة المعاد تدويرها، وإيرادات بيع المنتجات العرضية التالفة، بالإضافة إلى الإعانات والمكافآت التي تحصل عليها المؤسسة بسبب استثماراتها في مشروعات حماية وإدارة البيئة، وأي إيرادات أخرى مماثلة¹⁹.

الإفصاح البيئي: يمكن تعريف الإفصاح البيئي بأنه عرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية للمؤسسة في القوائم والتقارير الدورية والإيضاحات المرفقة بها مما يسهل من مهمة مستخدمي البيانات والمعلومات المالية عند تقييم الأداء البيئي وترشيد اتخاذ القرارات المتعلقة بها²⁰.

2- أسباب اهتمام المؤسسات الصناعية بالبعد البيئي

يرجع أسباب الاهتمام بمجال البعد البيئي للمؤسسات إلى التوجه العالمي بالبيئة، والذي يبدو هذا اهتمام أمراً حتمياً للكثير من الدول والتنظيمات، ومن بين هذه الأسباب هي²¹:

- مؤتمر قمة الأرض في ريو دي جانيرو بالبرازيل الذي عقد في الفترة من 3-14 جويلية 1992، والذي شاركت فيه 172 دولة؛

- إصدار العديد من المنظمات الدولية برامج لحماية البيئة؛

- ظهور العديد من الوكالات العالمية بقضايا البيئة؛

- إصدار العديد من التشريعات والقوانين الضريبية التي تهدف إلى تحقيق أهداف التنمية المستدامة؛

- زيادة إعداد المستهلكين المهتمين بالسلامة البيئية للمنتج؛

- اشتراط العديد من الهيئات المشرفة على أسواق رأس المال ضرورة التزام بالقوانين البيئية.

3- الأساليب المحاسبية الحديثة في تسيير المخاطر البيئية للمؤسسات الصناعية

3-1- مفهوم المحاسبة البيئية : تعرف المحاسبة البيئية على أنها " نظام لإنتاج المعلومات عن الأداء البيئي للمؤسسة تفيد أصحاب المصلحة فيها في اتخاذ القرارات، وهذه المحاسبة تعد استجابة لحاجة أصحاب المصلحة في المؤسسة إلى معلومات ذات بعد بيئي"²².

3-2- أنواع المحاسبة البيئية

ومن أهم التصنيفات التي يمكن أن تأخذها المحاسبة البيئية بصفة عامة ما يلي²³:

- **لمحاسبة المالية البيئية:** ومجال اهتمامها في فهم وإدراك وترجمة التأثيرات البيئية على النظام المحاسبي في المؤسسة بهدف إعداد التقارير المالية اللازمة للأطراف الخارجية لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية وتقويم أدائها البيئي.
- **المحاسبة الإدارية البيئية:** ومجال اهتمامها هو حصر وقياس وتحليل التكاليف والإيرادات البيئية الناتجة عن أنشطة المؤسسة بهدف توفير البيانات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقويم الأداء فيما يتعلق بالبعد البيئي.
- **المحاسبة المستدامة:** ومجال اهتمامها هو دراسة المعلومات المالية والفيزيائية المتعلقة بالبيئة في سياق المفهوم الواسع للمحاسبة عن الرقابة المستدامة.

- **محاسبة الموارد الطبيعية:** ومجال اهتمامها هو المحاسبة عن موارد البيئة الطبيعية تمهيدا لإدماجها في المحاسبة الوطنية، وتتمثل مخرجاتها في تقارير عن التدفقات المرتبطة بالموارد الطبيعية بقيم كمية ومالية.

3-3- أهمية المحاسبة البيئية

لقد أصبحت المنظمات المهنية وجماعات المستهلكين أكثر تشددا واهتماما بفحص مدى التزام المؤسسات بالنظم والقوانين البيئية، وفي هذا السياق تناولت العديد من الدراسات أسباب اهتمام المؤسسات بالقضايا البيئية، كما أشارت هذه الدراسات إلى ممارسة ضغوط متعددة على كثير من المؤسسات لتحسين أدائها البيئي، ومن أبرز هذه الضغوطات على المستوى الدولي والمحلي ما يلي²⁴:

- ضغوط سلسلة القيمة الصادرة عن منظمة التوحيد القياسي ISO للمنتجات؛
- الضغوط التي يمارسها الأطراف أصحاب المصلحة على المؤسسات من أجل ضرورة الإفصاح عن الأداء البيئي في التقارير المالية السنوية؛
- الضغوط المالية المتولدة من نمو الوعي العالمي بالمسؤولية البيئية للاستثمارات، ونظم تصنيف الاستثمارات في هذا المجال؛
- الضغوط القانونية والتي تمارسها الجهات الرقابية والقانونية بالدول المختلفة لتقليل معدلات المؤسسات للمواد الخطرة والسامة أو الملوثة للبيئة؛

- الضغوط الضريبية والتي تفرضها الحكومات على استخدام المواد الضارة بالبيئة؛

- الضغوط التجارية والاتفاقيات الدولية للحد من التلوث البيئي.

وقد كان لهذه الضغوط المتزايدة من أطراف متعددة تجاه مشكلات التلوث البيئي، الأثر في دفع المؤسسات نحو الاهتمام بالمحاسبة عن البيئة، وأطلقت العديد من المسميات على اهتمام المحاسبة بكيفية القياس والتقارير عن البيئة والموارد الطبيعية، حيث ظهر مصطلح التخضير في العقدين الأخيرين عند الحديث عن البيئة ومشكلاتها وأطلق على كل ما يراعى البعد البيئي أو التنمية المستدامة هذا الوصف ومنه المحاسبة الخضراء إلا أن هذا المسمى يركز على مجال واحد من مجالات المحاسبة البيئية وهو المحاسبة عن عناصر التنوع البيولوجي، كما ظهر المصطلح المحاسبة الايكولوجية للإشارة إلى إعداد الحسابات باستخدام الوحدات المادية على المستوى الجزئي.

III- نطاق ومسؤولية محافظ الحسابات تجاه العمليات البيئية للمؤسسات الصناعية

على رغم من المجهودات المبذولة من الدولة كمحاولة لتكثيف مهنة محافظ الحسابات في الجزائر تماشيا مع الرهانات الدولية الحديثة، خاصة حينما شرعت في تطبيق نظام معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالية الدولية من خلال القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي، إلا أنه المتتبع والملاحظ إلى الشؤون الدولية الحديثة يلاحظ قصورا في بعض الجوانب المتعلقة بمهنة المحاسبة في الجزائر خاصة من الجانب البيئي.

1- قصور القوانين والتشريعات لمهنة محافظ الحسابات تجاه المعلومات البيئية في الجزائر

إن الملاحظ لمهنة محافظي الحسابات في الجزائر سوف يلاحظ بأن هذه المهنة تتسم بنوع من اللاتنظيم من حيث الفوضى وعدم وجود ضوابط وحدود لممارسة هذه المهنة بشكل دقيق، كما نلاحظ بأن هناك قصور من الجوانب القانونية والتشريعية المنظمة لهذه المهنة خاصة من خلال الإصلاحات التي قامت بها السلطة المتعلقة بهنة محافظ الحسابات بعد 20 سنة، أي منذ سنة 1991 من خلال القانون 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إلى غاية سنة 2010 من خلال القانون 10-01 المتعلق بمنه الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمحدد لشروط وكيفيات ممارسة مهنة، ففي ظل هذه المعطيات والإصلاحات التي قامت بها السلطة وأمام الانفتاح والتوجه الدولي الذي تعرفه السلطة وما تقتضيه من منافسة شديدة يبدوا من الضروري من إصلاح وتنظيم وضبط مهنة محافظ الحسابات بما يتماشى مع المعايير والتشريعات الدولية في مجال البيئة جنبا لجنب مع المهام الأخرى التي يقوم بها محافظ الحسابات، والذي يهدف إلى تقديم قوائم مالية

بيئية تتسم بالشفافية والموضوعية الملائمة والقابلة للمقارنة والتتبع إيجابا على مستعملها في عمليات اتخاذ القرارات الصائبة.

2- دور محافظ الحسابات في تقليص المخاطر البيئية للمؤسسات الصناعية

ونظرا إلى أهمية البيئة فقد أعطتها السلطة عناية خاصة وأولوية متميزة خاصة بعد قيام بالثورة الصناعية، حيث قامت باتخاذ العديد من الإجراءات وإصدار العديد من القوانين لمواكبة التطور العلمي في كل ما يتعلق بالقضايا البيئية من مختلف الجوانب، كما تناولت تلك القوانين بشرح وتوضيح الجوانب القانونية المتعلقة بمعالجة الآثار والسلبيات والأخطار المترتبة على التلوث البيئي، ومن أجل المساهمة في الحد من ذلك الآثار لا بد من تفعيل دور محافظ الحسابات في حماية البيئة، ذلك من خلال سن وإدراج قوانين تخص بمهنة وأداء محافظ الحسابات من جانب بيئي والتي تعمل على ضرورة تفصح وتشخيص المعلومات البيئية جنبا لجنب مع المهام الأخرى لمحافظ الحسابات.

3- أهمية إفصاح محافظ الحسابات عن المعلومات البيئية في التقارير المالية

ويتضح من التعريف السابق للإفصاح البيئي على أنه ينظر إلى الإفصاح البيئي من زاويتي الشكل والمضمون، فمن حيث الشكل يمكن أن يتم الإفصاح البيئي في قوائم وتقارير مستقلة مثل قائمة نتائج الأنشطة البيئية أو ضمن القوائم والتقارير المالية التقليدية، بالإضافة إلى المرفقات الإيضاحية بهذه القوائم، أما من حيث المضمون فإن الإفصاح البيئي يجب أن يشمل على مجموعة من البيانات المالية والكمية والفنية للأعباء والمنافع المتعلقة بالأنشطة البيئية للمؤسسة.

كما ينبع اهتمام محافظي الحسابات بالتشخيص والإفصاح المحاسبي البيئي انطلاقا من أن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي ذات طبيعة مالية وكمية، مما يجعلها تؤثر تأثيرا مباشرا في المركز المالي للمؤسسة نتيجة نشاطها، إذ يجب على القوائم المالية أن تعكس مستوى الالتزامات الفعلية والمحملة التي تنتج عن عدم التزام المؤسسة بقوانين حماية البيئة، كما يمكن القول بأن عمليات إفصاح المؤسسة عن مسؤوليتها تجاه البيئة يحقق أهمية اقتصادية كبيرة أهمها²⁵:

* الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها بتشجيع المؤسسات على حماية البيئة؛

* دعم ثقة واحترام المجتمع والأفراد في المؤسسات، ومن ثم زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها مما ينعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها ومركزها المالي؛

* تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم المادي أو التمويل منخفض التكلفة أو المعاملة الضريبية المميزة مما يؤدي إلى زيادة حجم نشاط المؤسسة؛

* الإفصاح عن النفقات البيئية بصورة مفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها.

4- المتطلبات الواجب توفرها لتسهيل مهنة محافظ الحسابات في الإفصاح عن المعلومات البيئية

تمثل متطلبات الإفصاح البيئي على ركائز أساسية التي تستند عليها عملية نجاح هذا الإفصاح في تحقيق الأهداف المرجوة منه، ولذا لا بد من العديد من المتطلبات الواجب توفرها في مهنة محافظ الحسابات من أجل تتبع المعلومات البيئية للمؤسسة وهي²⁶:

* وجود تنظيم مهني قوي يتولى وضع المعايير المهنية المقبولة والمتعلقة بالإفصاح البيئي ومراقبة تطبيقها؛

* إنشاء أجهزة حكومية تتولى مراقبة تنفيذ المؤسسات لقوانين ونظم حماية البيئة؛

* تدخل الدولة والمنظمات العلمية والمهنية المحاسبية وأنصار حماية البيئة لجعل الإفصاح البيئي إلزامياً؛

* وجود مقاييس علمية وعملية تقيس التكاليف والمنافع الخاصة بالأنشطة البيئية تعتمد على الأساليب الكمية والإحصائية والحسابات الآلية مما يدعم الثقة في هذه المقاييس؛

* تحديد السياسات المحاسبية المتعارف عليها التي تتبعها المؤسسة في معالجة التكاليف ومنافع أنشطتها البيئية؛

* تطوير دور محافظ الحسابات ومسؤوليته ليشمل مراقبة الأنشطة البيئية وتنفيذ التقارير عنها لتحقيق الدقة والموضوعية في الإفصاح البيئي.

5- معوقات التي تواجه محافظ الحسابات في التشخيص والإفصاح عن المعلومات البيئية

وإن كان إعداد تقارير المراجعة المالية يعتبر إخلاءً لمسؤولية الإدارة تجاه المساهمين، كذلك فإن إعداد تقارير المراجعة البيئية يعتبر إخلاءً لمسؤولية المؤسسة تجاه المجتمع، إلا أن التقارير البيئية في ظل النظم المحاسبية الحالية يمكن أن يواجه محافظ الحسابات العديد من الصعوبات والتي تتصف بما يلي²⁷:

* الاختلاف في المحتوى؛

* الاختلاف في مجال نشاطات المؤسسات؛

* الاختلاف في وسيلة الإفصاح البيئي للمؤسسات؛

* اختلاف في دورية التقارير؛

* الاختلاف في كمية المعلومات؛

* عدم وجود إلزام على المؤسسات بالإفصاح البيئي؛

* نقص الوعي العام بالقضايا البيئية؛

* تجنب الخسائر أو التكاليف الإضافية التي قد تلحق بالمؤسسة؛

* غياب البعد البيئي في تقييم نجاح المؤسسة.

6- أهداف التقارير المالية البيئية

إن الهدف الأساسي من التقارير البيئية هو إخلاء ذمة الإدارة قبل الملاك وأصحاب المصالح الأخرى مع المؤسسة، ومن ثم ينعكس الأمر على منهجية الإفصاح البيئي، حيث أصبح لتلبية مدى وفاء الإدارة لمسؤولياتها تجاه جميع الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة، إذ يشترط عدم تحمل المؤسسة لتكاليف باهظة من أجل إعداد وتوصيل هذه التقارير، وإلا يترتب على هذا الإفصاح الإضرار بالمركز التنافسي للمؤسسة، فجودة المعلومات البيئية المنشورة ودرجة شفافيتها تساعد متخذي القرارات بكافة أنواعهم على فهم تلك المعلومات وتحليلها واستخلاص النتائج منها لتساعدهم في تخفيض درجة المخاطر البيئية، من أهداف هذه التقارير ما يلي²⁸:

- التعرف على التأثيرات البيئية من القوائم المالية؛

- القدرة على فهم المعلومات البيئية وتحليل نتائجها وأخذها في الاعتبار عند استخدام أسلوب

المفاضلة بين القرارات؛

- تقليل درجة التباين في المعلومات البيئية المتاحة عن الأداء البيئي للمؤسسات بعضها البعض؛

- تحقيق التكافؤ والعدالة بين المستثمرين من خلال توفير المعلومات البيئية المؤثرة عند عقد

المقارنات؛

- عرض ونشر المعلومات البيئية المالية وغير المالية بالقوائم المالية وإيضاحاتها يلعب دورا مهما

في عملية اتخاذ القرار الاستثماري لما تقدمه من نصح وإرشاد لتساعد المستثمرين.

7- خطوات الإفصاح عن الأداء البيئي في صلب القوائم والتقارير

يقوم محافظ الحسابات على دمج المعلومات المالية والبيئية في التقارير الخاص بالمؤسسة، وتعتمد هذه التقارير على إعطاء صورة متكاملة وشاملة عن الأداء الكلي للمؤسسة من الجانب المالي والبيئي، إذ يوفر الإفصاح عن تلك المعلومات لمستخدمي القوائم المالية القدرة على تقييم المؤسسة بشأن أثر الأداء البيئي على المركز المالي، ومن أجل إتباع المؤسسة أسلوب الإفصاح عن أدائها البيئي، فإن هناك مجموعة من العناصر التي يجب أن تتضمنها هذه التقارير والتي قد لا تختلف من مؤسسة إلى أخرى وهي²⁹:

- إفصاحات وصفية

- طبيعة الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة؛

- تقديم بيانات موجزة عن التشريعات البيئية المرتبطة بالمؤسسة؛
- استعراض الخطط والاستراتيجيات المتعلقة بالقضايا البيئية؛
- الإفصاح عن السياسات الاقتصادية للدولة وأثرها البيئي في حالات وجود حوافز استثمارية أو انتمائية أو ضريبية نتيجة الالتزام البيئي؛
- الإفصاح عن الاعتبارات البيئية الواجب مراعاتها مستقبلا، وما قد يستتبعها من تحسين لمركز المؤسسة وأرباحها.

- إفصاحات كمية

- إدراج نماذج بيئية لنسب التلوث ومعدلاته التي تسببها المؤسسة مقارنة بتلك المحددة بالقوانين البيئية، وتحليل الانحرافات إن وجدت.

- إفصاحات مالية

- تقديم خلفية عن الالتزامات البيئية الماضية والحاضرة والمستقبلية إن أمكن ذلك؛
- تقدير التكاليف اللازمة لمواجهة الالتزامات البيئية؛
- تحديد تاريخ تسجيل التكاليف البيئية وكيفية في السجلات والحسابات ، وفي حالة وجود صعوبة في ذلك يجب الإفصاح عنها؛
- الإفصاح عن التغطيات التأمينية من قبل المؤسسة على المخاطر البيئية التي قد تتعرض لها المؤسسة مستقبلا؛
- الإفصاح عن التأثيرات البيئية المحتملة على الأداء المالي للشركة؛
- استعراض عمليات المتابعة المستمرة التي تتم عن طريق المؤسسة ومستشاريها بخصوص الالتزامات البيئية؛
- استعراض المنح البيئية التي حصلت عليها المؤسسة والإفصاح عن الجزاءات والعقوبات التي تعرضت لها نتيجة المخالفات البيئية؛
- تعديل الربح الاقتصادي من خلال إضافة الإيرادات البيئية وخصم التكاليف البيئية حتى يتم الوصول إلى الربح الاقتصادي البيئي.

الاستنتاجات والتوصيات:

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات في الجزائر لتتبع وتشخيص المعلومات البيئية والإفصاح عنها للحد من ظاهرة المخاطر البيئية للمؤسسة الصناعية. حيث خلصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

ضرورة تفعيل دور محافظ الحسابات للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر

د. زهواني رضا

- يؤدي الانخفاض في مستوى مزاوله محافظ الحسابات للمحاسبة البيئية والإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم والتقارير المالية للمؤسسة إلى ارتفاع المخاطر الصناعية والتي ترجع على قدرة والكفاءة المستثمرين بأهمية الوعي بالأمر البيئية؛
- يؤدي انخفاض مستوى الوعي الاجتماعي بالأمر البيئية من شأنه أن يؤدي إلى ارتفاع المخاطر الصناعية التي تؤثر على عملية الحد من الملوثات البيئية؛
- عدم وجود الاهتمام الكافي من الجهات الحكومية والجهات التشريعية الخاصة بمهنة محاسبي الحسابات ذات الصلة بالبيئة وكذا عدم اهتمام المؤسسات بأخذ زمام المبادرة بتبني سياسات وإجراءات بيئية تؤدي إلى قياس وتحليل وعرض آثار مزاوله تلك المؤسسات لأنشطتها على البيئة.
- وبناء على النتائج المتوصل إليها نوصي بما يلي:
- ضرورة رفع مستوى الوعي لدى المدراء بأهمية الأمور البيئية وبضرورة تبني المؤسسات المختلفة سياسات بيئية من شأنها المساعدة على تقليل المخاطر السلبية لمزاوله المؤسسات لأنشطتها على البيئة؛
- العمل على تكييف القوانين والتشريعات الخاصة بمهنة محاسبي الحسابات في الجزائر بما يتماشى مع المعلومات البيئية المحيطة بالمؤسسة والتي من شأنها أن تؤدي بالمحافظة على حماية البيئة من خلال خلق وتطوير آليات تؤدي إلى التزام المؤسسات بالإفصاح عن المعلومات البيئية بطريقة دورية ومنظمة؛
- إن إلزام المؤسسات من قبل الجهات التشريعية بالمحاسبية والإفصاح البيئي كخطوة ضمن النظام المحاسبي المالي الجديد يساعد من مهام محافظ الحسابات على تتبع ومراقبة المؤسسة للحماية على البيئة؛
- تشجيع محافظ الحسابات والجهات المختصة من البحث في النظريات الإيجابية للمحاسبة الخضراء والمحاسبة الاجتماعية والمواضيع المتعلقة بالإفصاح عن المعلومات البيئية.

الإحالات

- 1- القانون التجاري، منشورات بيري، الطبعة 2007، الجزائر، ص 188.
- 2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2010/06/11، العدد 42، الحاملة للقانون رقم 01 10 المؤرخ في 2010/06/29 متعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 22، ص 7.
- 3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2010/06/11، العدد 42، مرجع سابق، المواد ص ص 10-11.
- 4- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2010/06/11، العدد 42، مرجع سابق، المواد 31-37، ص 8.
- 5- Ordre National des Experts Comptables, Commissaires Aux Comptes et Comptables Agréés / Diligences Professionnelles du Commissaires Aux Comptes / la Société Nationale de Comptabilité - 1994 / page 59.
- 6- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2010/06/11، العدد 42، المادة 23، ص 7.
- 7- طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، ص ص 37، 38.

- 8- فتحي درداد، البيئة في مواجهة التلوث، دار الأمل، تيزي وزو، الجزائر، 2003، ص. 2.
- 9- أحمد فرغلي محمد حسن، البيئة والتنمية المستدامة الإطار المعرفي والتقييم المحاسبي، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث في العلوم الهندسية. مشروع الطرق المؤدية إلى التعليم العالي، كلية الهندسة، جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، 2007، ص: 20.
- 10- عبد القادر رزيق المخادمي، " التلوث البيئي - مخاطر الحاضر وتحديات المستقبل -"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص: 23.
- 11- Corinne Gendron، le développement durable comme compromis ،sansn 0 d 'edition، Québec، 2006، p166.
- 12- رضا زهواني، دراسة وتحليل التكاليف البيئية ودورها في قياس وتقييم مستوى الأداء البيئي في المنشآت الصغيرة والمتوسطة ، أطروحة دكتوراه، جامعة باتنة، الجزائر، 2014/2015، ص. 17.
- 13- عمر صخري، عبادي فاطمة الزهراء، دور الدولة في دعم تطبيق نظم إدارة البيئة لتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة الجزائر ، مجلة الباحث، العدد 11، 2012، ص 158.
- 14- Seifert, K. Ebrehard, 2005, "Environmental Performance Evaluation According to ISO 14031: Concept, Experience, and Revision Issues", <http://www.IGI-pub.com>
- 15- 16- 17- رضا زهواني، مرجع سابق، ص. 144.
- 18- السيد رائنة عمر محمد الباز، أهمية المحاسبة عن التكاليف البيئية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، 2008، ص. 55.
- 19- أحمد فرغلي محمد حسن، المحاسبة البيئية الإطار العلمي والعملية، مؤتمر الجهاز المركزي للمحاسبة ، القاهرة، 2005 ، ص. 42.
- 20- عز الدين فكري تهامي، الإطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، القاهرة، العدد الثامن، يناير، 2011، ص ص 334-335.
- 21- جميلة الجوزي، أهمية المحاسبة البيئية في استدامة التنمية، ص. 78.
- 22- Chirstopher Bernard and J. Bebbington, " the French Bilan Social-Aprognmatic Model for the development of accounting for the : A research note ", British accounting review, September, 1992, p : 281.
- 23- رضا زهواني، مرجع سابق، ص. 74.
- 24- معادل البهلول حميدان الطاهر، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت بليبيا" دراسة استطلاعية"، مجلة للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، المجلد 27 ، جامعة دمشق، 2011 - ص 448
- 25- محمد سعدات لطفي عميرة، إستراتيجية مقترحة للمحاسبة عن الأداء البيئي للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان، الأردن، 2007، ص. 116.
- 26- محمد سعدات لطفي عميرة، مرجع سابق، ص. 125.
- 27- لطفي أمين السيد، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الجزء الثاني، 2006 ، ص 570 ،
- 28- عبد الخالق طارق فتحي، الإطار العلمي للمحاسبة البيئية دراسة تطبيقية اختبارية على القطاع الصناعي، رسالة دكتوراه، كلية التجارة فرع الخرطوم ، جامعة القاهرة، 2004، ص ص 184 - 194.
- 29- محمد سعدات لطفي عميرة، مرجع سابق، ص. 120.