

الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية والمعوقات التي تواجههدراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته الشلفThe accounting disclosure of enviremental cocts and the obsacles that it faces « case stdy of coment fondation and it's derivates in chlef »بن عوالي الجيلالي¹، حوالمف رحيمة²¹ جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان (الجزائر) مخبر البحث MIFMA، djilali.benaouali@univ-tlemcen.dz² جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان (الجزائر) مخبر البحث MIFMA، rhoualef@yahoo.com

تاريخ النشر: 2020/06/30

تاريخ القبول: 2020/04/19

تاريخ الاستلام: 2020/01/30

ملخص: ركزت هذه الدراسة على موضوع الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية والمعوقات التي تحول دون تطبيقه في المؤسسة الصناعية، ولدراسة العلاقة بين هذه المتغيرات قمنا بتوزيع وتحليل 34 إستمارة على موظفي قسم المحاسبة والمالية والإدارة العليا لمؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف، وتم إختبار فرضيات الدراسة بالإعتماد على البرنامج الإحصائي (SPSS V 23). توصلت الدراسة إلى أن مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف تتحمل التكاليف البيئية المتولدة عن نشاطها الصناعي ضمنا بشكل غير منفصل والتي تكون ضمن حسابات عامة، وتعاني المؤسسة من ضعف في الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية، وهذا نتيجة العديد من المعوقات التي تواجهها.

الكلمات المفتاحية: التكاليف البيئية، الإفصاح المحاسبي، معوقات.**تصنيف JEL:** M41، Q51، Q56

Abstract: This study aimed at the subject of accounting disclosure about the environmental costs and the obstacles that prevent it from being applied in the industrial establishment. To study the relationship between these variables, we distributed and analyzed 34 forms to the staff of the Accounting and Finance Department and the senior management of Cement fondation and its derivatives in Chlef , Study hypotheses were tested using the statistical program (spss V 23).

The study found that Cement fondation and its derivatives in Chlef defray the environmental costs generated by their industrial activity, which are implicitly separated from public accounts. The establishment suffers from weak accounting disclosure of environmental costs, as a result of many obstacles that it faces.

Keys words: Environmental costs, accounting disclosure, the obstacles**JEL classification codes:** M41;Q51;Q56.المؤلف المرسل: بن عوالي الجيلالي، الإيميل: djilali.benaouali@univ-tlemcen.dz

تمهيد:

مع ارتفاع معدلات التلوث والتأثير على البيئة والناتج عن نشاط المؤسسات الصناعية والاستغلال المفرط للموارد الطبيعية، إزداد الاهتمام بها من طرف الدول وذلك بإنشاء الوزارات والهيئات العمومية، بالإضافة إلى العديد من المنظمات غير الحكومية المحلية، الإقليمية والدولية بهدف حماية البيئة والتخفيف من التلوث وأكد (da Silva Santos & et al, 2019) أن ضغوط المجتمع المحلي، السياسيين ووسائل الإعلام ومختلف أصحاب المصالح إزدادت على المؤسسات بسبب القضايا الاجتماعية والبيئية ذات الصلة بها، ولهذا إعتمدت مبادرات مستدامة إجتماعيا وبيئيا للحد من الآثار الناجمة عن أنشطتها على البيئة، ولهذا كان الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية والذي يكون عن طريق مجموعة من الأشكال المختلفة كالتقارير السنوية والتقارير البيئية وذلك كونه وسيلة تستخدمها المؤسسات لإضفاء الشرعية على أنشطتها، وقد أصبح هذا النوع من الإفصاح أمر روتيني للمؤسسات ليس كإمتثال للقوانين بشكل رئيسي ولكن لإظهار إهتمامها البيئي ومسؤوليتها الإجتماعية، وعندما تقوم المؤسسات بالإفصاح عن المعلومات البيئية، فإنها تزيد من التواصل وتقلل من عدم تناسق المعلومات، بحيث يمكن للعملاء والموردين والمستثمرين والمجتمع المدني والحكومة والأوساط العلمية وغيرها الوصول إلى المعلومات البيئية، وعلى الرغم من الاهتمام والضغوط المتزايدة على المؤسسات من أجل القيام بالإفصاح عن التكاليف البيئية، إلا أنه لا يزال يعاني من صعوبات ومعوقات تحد من نسبته في القوائم المالية وتقارير المسؤولية الإجتماعية، وقد كانت إشكالية الدراسة كالتالي:

ما مدى قيام مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بشلف بالإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها؟

ومن أجل الإجابة على الإشكالية فمن الضروري طرح الأسئلة الفرعية الآتية:

1. ما مفهوم الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية؟
2. ماهي أشكال الإفصاح المحاسبي البيئي عن التكاليف البيئية؟
3. هل تتحمل مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف التكاليف البيئية؟
4. هل تواجه مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف صعوبات للإفصاح عن التكاليف البيئية

فرضيات الدراسة: تحاول هذه الدراسة الإجابة على الإشكالية الرئيسية لها وهي:

1. لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين عوائق الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وعملية الإفصاح عنه هذه التكاليف.

2. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي و(الجنس والخبرة المهنية).

أهداف الدراسة: يمكن توضيح وحصر أهداف الدراسة كما يلي:

- تحديد مفهوم الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية.
- التعرف على التكاليف البيئية التي تتحملها مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف.
- دراسة واقع الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية بمؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف ومختلف العوائق والصعوبات التي تواجهها من القيام بهذا النوع من الإفصاح.

منهج الدراسة: إعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي في الجانب النظري والمنهج الإستقرائي في لتحليل الجانب التطبيقي، وتوزيع إستبيان وهذا من أجل معرفة آراء عينة الدراسة بمؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف وذلك بإعتباره الأداء المناسبة للحصول على المعلومات التي تستخدم الدراسة.

مراجعة الدراسات السابقة:

Etude (da Silva Santos & et al, 2019), Explanatory Factors of the Environmental Disclosure of Potentially Polluting Companies: Evidence From Brazil

تهدف الدراسة إلى تحديد العوامل التفسيرية للإفصاح البيئي للشركات البرازيلية الملوثة والمدرجة في بورصة ساو باولو للسلع والعقود الآجلة (BM&FBOVESPA) من عام 2005 إلى 2015 وتم جمع وتحليل معلومات عن الإفصاح المالي والبيئي لـ 182 شركة، وتوصلت الدراسة إلى هناك علاقة عكسية بين الإفصاح عن التكاليف البيئية والشركات الأكثر إستدانة هي الأقل إفصاح عن هذه التكاليف.

Etude (Joudeh & et al, 2018), Environmental Disclosure In The Annual Reports Of The Jordanian Mining And Extraction Companies

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم حالة الإفصاح البيئي في التقارير المالية للشركات المساهمة الأردنية المدرجة في قطاع التعدين والاستخراج، بالإضافة إلى ذلك تركز الدراسة على تحديد الصعوبات التي تواجه هذه الشركات، وللوصول إلى هدف الدراسة تم جمع البيانات المطلوبة من خلال استخدام استبيان وكذلك مجموعة من البيانات الثانوية التي تتوفر في التقارير السنوية للعينة، وتوصلت الدراسة أنه على الرغم من أن جميع الشركات تقوم بالإفصاح البيئي في تقاريرها السنوية، إلا أن استخدام هذه التقنية غير متساو بين الشركات، كما أنها لا تولي اهتماماً كبيراً لأشكال الإفصاح البيئي.

دراسة: (عزيز ، 2018)، دور الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العراقية

هدفت الدراسة إلى تبيان أهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وأثره على التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتم توزيع وتحليل 37 إستمارة موزعة على مصفى الشعبية للمنتجات النفطية، معمل البتروكيماويات ومعمل الأسمدة بمحافظة البصرة بالعراق، وتوصلت الدراسة إلى أن معلومات الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية للشركات تربطها علاقة قوية مع الأثر الإقتصادي والاجتماعي، كما وافقت أغلبية عينة الدراسة على ضرورة تقديم المعلومات التي تعبر عن الأداء البيئي عن طريق الإفصاح المحاسبي.

دراسة: (جيجان حدام، 2013)، أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في ترشيد قرارات الإستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة واقع الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في التقارير المالية للمؤسسات الصناعية والتي يتم تداول أسهمها في سوق الأوراق المالية العراقي، وتم توزيع إستبيان على 90 عينة، وتوصلت الدراسة إلى الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في التقارير المالية يعاني من صعوبات وقصور شديدين ولم يرقى إلى المستوى المطلوب.

1- مفهوم التكاليف البيئية

قد يكون من الصعوبة حصر تعريف شامل للتكاليف البيئية، إذ أنها تكاليف مستمرة تكشف كل يوم عن نوع جديد من أنواعها، كما أنه يختلف باختلاف الباحثين فيها والهيئات المعرفة لها، ولكن هذا لا يمنعنا من ذكر أهم تعاريفها.

عرفت بأنها هي التي تشمل التكاليف الداخلية والخارجية المرتبطة بالحفاظ على البيئية وحمايتها، من خلال القيام بالتخطيط والتنفيذ لمنع أنشطة التلوث والتخفيف منه. (Emilia & Mariana, 2012)

كما عرفت بأنها هي التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تتحملها المؤسسة كتكاليف إدارة النفايات، تكاليف الإمتثال والإدارة البيئية ويمكن تقديرها باستخدام النماذج القياسية المتاحة للشركة. (Andreea & et al, 2018)

وعرفت أيضاً بأنها " تحديد وقياس تكاليف الأنشطة والوظائف، واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية، بهدف المحاولة لتخفيف الآثار البيئية، السلبية للأنشطة والأنظمة". (جيجان حدام، 2013، صفحة 106)

من خلال التعاريف السابقة يمكننا صياغة تعريف عام للتكاليف البيئية وهي " كل ما تتحمله المؤسسة من تكاليف بيئية (داخلية أو خارجية) بصفة إجبارية أو إختيارية، وقياسها باستخدام أساليب كمية أو وصفية والإفصاح عنها سواء في التقارير المالية، تقرير مجلس الإدارة، تقرير المسؤولية الإجتماعية.

2- الإطار النظري للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية

2-1- تعريف الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية

عرف بأنه هو العملية التي قدمت من خلالها التكاليف البيئية التي تنجم عن الأنشطة اليومية للمؤسسة، والملاحظ أن تعريف الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية له تعريف واحد سواء من الناحية المحاسبية أو البيئية، وعرف أيضا هو عرض وتوفير المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية لمراقب الأعمال في البيانات المالية، مما ييسر عمل مستخدمي المعلومات، مما يؤدي إلى ترشيد القرار في تقييم الأداء البيئي للمؤسسة. (Joudeh & et al, 2018)

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية هو " توفّي المعلومات عن الآثار البيئية الداخلية أو الخارجية، ذات العلاقة بنشاط المؤسسة إما في القوائم المالية، تقرير مجلس الإدارة، تقرير المسؤولية الإجتماعية، تقارير على مواقع الانترنت، ويكون إما إجباري عن طريق القانون وضغط أصحاب المصالح، أو إختياري لتحسين صورة المؤسسة وسمعتها لدى المجتمع والحكومة".

2-2- أسس الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية

إن التعرف على أسس الإفصاح عن التكاليف البيئية يجعل عملية الإفصاح عنها سهلة، وهذه الأسس هي: (United Nations, 1998)

- ينبغي الإفصاح عن أنواع الأصناف التي حددها المؤسسة بوصفها تكاليف بيئية.
- تنشأ التكاليف البيئية بعدة طرق، وقد تؤدي التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسة إلى تحسين كفاءتها التشغيلية، فضلا عن تحسين كفاءتها التشغيلية ما يتم إدراجه كتكلفة بيئية يتطلب الحكم، وقد تختار بعض المؤسسات أن تدرج فقط التكاليف التي تعزى إلى التدابير البيئية، ولذلك ينبغي الإفصاح عما أدرج كتكلفة بيئية؛
- مبلغ التكاليف البيئية المحملة على الإيرادات، ويتم تحليلها بطريقة تناسب مع طبيعة وحجم الأعمال التجارية و/أو أنواع القضايا البيئية ذات الصلة بالمؤسسة، وينبغي الإفصاح عن مبلغ التكاليف البيئية التي تم رصدها خلال هذه الفترة في الملاحظات على البيانات المالية؛
- ينبغي أن تكون التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات كالغرامات والعقوبات المفروضة على عدم الإمتثال للقوانين والنظم البيئية والتعويض للأطراف المتضررة، منفصلة الإفصاح عن البيانات الأخرى كجعلها في ملحق؛
- وتختلف الغرامات والعقوبات والتعويضات عن الأنواع الأخرى من التكاليف البيئية، من حيث أنها لا تقدم أي فائدة إلى المؤسسة، ولذلك فإن الإفصاح المنفصل مناسب؛
- ينبغي الإفصاح بشكل منفصل عن التكاليف البيئية المسجلة كبنود إستثنائية.

2-2- أشكال الإفصاح المحاسبي البيئي

ذكر (Lingen, 15-16 September 2018, pp. 1-2) أن الإفصاح المحاسبي البيئي يتضمن معلومات عن المسؤولية البيئية، الأثر البيئي، الأداء البيئي للمؤسسة وتنفيذ في شكل إفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمحاسبة البيئية، إفصاح عن المعلومات البيئية، إفصاح عن المعلومات البيئية وإفصاح عن الموارد البيئية، وهي متطلبات المؤسسة بحاجة إليها لإدارة المشاكل البيئية الحادة، ويكون الإفصاح المحاسبي البيئي وفق أشكال رئيسية وهي:

2-2-1- الإفصاح في تقارير بيئية مستقلة: وهو مزيج مستقل للإفصاح عن المعلومات البيئية ويتألف من ميزانية بيئية للمؤسسة، بيان الدخل البيئي (جدول الحسابات النتائج البيئي)، بيان التدفقات النقدية البيئية، بالإضافة إلى الملاحظات والتي تدرجها المؤسسة لشرح البنود الغامضة المدرجة في القوائم السابقة، -2 (Lingen, 15-16 September 2018, pp. 2-3) وتشمل هذه التقارير المعلومات البيئية المالية (كتكاليف حماية البيئة) والمعلومات غير المالية والمعلومات النوعية (كسياسات إستغلال الموارد الطبيعية) والمعلومات الكمية (كإستهلاك المياه والكهرباء وإدارة النفايات)، (Leontina, 24-26 October 2013, p. 504) ولا يهم إن كان هذا الإفصاح وصفي، كمي، مالي، إجباري أو إختياري، لأن هذا النوع من المعلومات في القوائم المالية يجعل المؤسسة مهتمة بالجانب البيئي أكثر منه من الجانب الإقتصادي، وعادة ما يبنى هذا التقرير على محاور رئيسية وهي: (عبد الصمد، 2015/2014، الصفحات 73-74)

__ معلومات تتعلق بالمؤسسة كنشأتها، طبيعة القطاع الذي تشط فيه، الآثار البيئية لنشاطها... الخ؛
 __ سياسة المؤسسة البيئية، أهدافها والغايات البيئية منها، البرامج البيئية التي تم تسطيرها، نظام الإدارة البيئية الخاص بها، تأمينها البيئي... الخ؛

__ المبادئ المحاسبية لقياس أداء المؤسسة البيئي المالي والمادي، القواعد القانونية التي تحكم القياس المحاسبي للأداء البيئي؛
 __ تكاليف المؤسسة البيئية، المنافع والإلتزامات، إستثماراتها البيئية، تقديرها للمخاطر البيئية المتوقعة مستقبلا؛
 __ المدخلات البيئية للمؤسسة، مخرجاتها، الحوادث البيئية، الإجراءات العلاجية والوقائية، القوانين البيئية التي تضبط نشاط المؤسسة سواء التي إلتزمت بها أو لم تلتزم، ومختلف التغيرات التي طرأت على هذه القوانين والإجراءات التصحيحية التي قامت بها المؤسسة لمواكبتها؛
 __ ملاحظات أخرى.

2-2-2- الإفصاح في القوائم المالية التقليدية المحسنة: وهو مزيج بين تقارير المحاسبة المالية وتقارير المحاسبة البيئية، وذلك إستنادا إلى تقرير المحاسبة المالية الحالي، تدمج المؤسسة الأصول البيئية الثابتة والغير ملموسة والمبالغ مستحقة القبض البيئية في البيانات المحاسبية المالية بالإقتران مع المعلومات المالية البيئية، بحيث تكون قادرة على التعبير بوضوح نسبي عن المعلومات المحاسبية للأنشطة البيئية للشركات. (Lingen, 15-16 September 2018, p. 2)

2-2-3- تقرير مراقب الحسابات: يعتبر الإفصاح عن التكاليف البيئية ضمن تقرير مراقب الحسابات أداة ثانوية، ويكون هذا من خلال تأكيده على عدالة ومطابقة القوائم المالية للمؤسسة وصحة المعلومات التي تتضمنها والطرق المتبعة في قياسها. (مهاوات، 2015/2014، صفحة 94)

2-2-4- الإفصاح في تقارير الإدارة: عادة ما تصدر المؤسسة في نهاية كل سنة مالية تقريرها السنوي والذي يكون مستقل طعن القوائم المالية للمؤسسة، فيمكن الإفصاح عن التكاليف البيئية في جزء مستقل فيه، كما يمكن الإفصاح عنها في تقرير مجلس الإدارة. (عبد الصمد، 2015/2014، صفحة 74)

2-2-5- نموذج الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية البيئية للمؤسسة: ويكون ذلك من خلال تقرير المسؤولية الإجتماعية البيئية، ويمكن للمؤسسة أن تعكس أنشطتها الإقتصادية على نحو أشمل في عملية حماية البيئة، وأن نفضح عن معلومات حماية البيئة للمشاريع إلى الجمهور والحكومة، ويعتبر تقرير المسؤولية الإجتماعية البيئية للمؤسسة آلية مستقلة للإفصاح عن المعلومات، وبإمكان هذا التقرير أن يعكس المعلومات المحاسبية البيئية للمؤسسة على نحو أكثر مهنية وهو ما يؤدي إلى تحسين صورة المؤسسة لدى المجتمع. (Lingen, 15-16 September 2018, p. 2)

2-3- العوامل المؤثرة في درجة الإفصاح عن التكاليف البيئية: حسب (آدم موسى، 2018، الصفحات 90-91) فيمكن تقسيم هذه العوامل إلى:

2-3-1- حجم الشركة: تتميز الشركات الكبرى بإمتلاكها لتكنولوجيا متطورة الأمر الذي يؤدي تأهيل كوادرها سواء من الجانب المهني أو العلمي، وهذا ينعكس بالإيجاب على درجة الإفصاح؛

2-3-2- الأداء الإقتصادي للشركة: كلما كانت ربحية الشركة مرتفعة إزداد تحملها لتكاليف بيئية أكبر، وهو ما يجعلها تفصح عن هذه التكاليف في قوائمها المالية؛

2-3-3- الحساسية البيئية: تمتاز الشركات التي تنشط لمدة زمنية طويلة في مجالات إقتصادية ذات حساسية بيئية، بخبرة تمكنها من التحكم الجيد في أساليب معالجة التلوث والحد من الإنبعاثات، وهذا ما يجعلها تظهر ذلك عن طريق الإفصاح؛

2-3-4- الوعي البيئي للإدارة: إن إرتفاع الوعي البيئي لدى إدارة الشركة، يجعلها تقدم على الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها؛

2-3-5- الشركات متعددة الجنسيات: تتميز الشركات العابرة للقارات بنشاطها في دول عديدة وهذا ما يجعلها تفصح عن معلوماتها البيئية لتجنب تورطها مستقبلا في أي مشاكل بيئية؛

2-3-6- خبرة المستثمر: غالبا ما يتوقف الإفصاح عن التكاليف البيئية على المستعمل لقوائم المؤسسة المالية، فإن كان المستثمر يجيد قراءتها فهو يمثل ورقة ضغط عليها بأن تفصح أكثر عن هذه المعلومات والتكاليف البيئية؛

2-3-7- ثقافة الشعوب: كلما كان أفراد المجتمع يتمتعون بوعي بيئي، كلما زاد الضغط على الشركة بأن تحافظ على البيئة وتحميها وتفصح عن التكاليف البيئية التي تتحملها؛

2-3-8- طبيعة ونوع الصناعة: بحكم نشاط الشركات في قطاعات ذات حساسية مرتفعة، كالطاقة النووية، أو الصناعات الكيميائية، تكون مجبرة على الإفصاح عن التكاليف التي تتحملها من أجل التخفيف من معدلات التلوث.

2-4- أهداف الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية: قد قسمها (جيجان حذام، 2013، صفحة 108) إلى أهداف داخلية وخارجية:

2-4-1- الأهداف الداخلية: وتتمثل هذه الأهداف في:

__ يساهم الإفصاح عن التكاليف البيئية في حفاظ المؤسسة على ركزها التنافسي، وهذا عن طريق تحسين صمعتها إتجاه أصحاب المصالح ومختلف الأطراف التي لها علاقة بنشاطها الإقتصادي والإجتماعي؛

__ يظهر الإفصاح عن التكاليف البيئية مدى إلتزام المؤسسة بالقوانين واللوائح التنظيمية، التشريعات الصادرة سواء من المنظمات الحكومية أو غير الحكومية، مما يعطيها شرعية أكثر لأنشطتها؛

__ يساعد الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على توفير معلومات دقيقة وذات جودة، والتي تمكن المؤسسة من إتخاذ إجراءات تحافظ على البيئة وسلامتها، وحتى تكون الإدارة على دراية بالتكاليف البيئية التي تتحملها.

__ في حالة إحترام المؤسسة تعليمات المحافظة على البيئة وتجنب المخاطر التي تهدد العمال، يخلق لديهم نوع من الإستقرار النفسي، مما يؤدي إلى إرتفاع معدل إنتاجيتهم.

2-4-2- الأهداف الخارجية:

__ إن إفصاح المؤسسة عن التكاليف البيئية التي تتحملها يظهر للمجتمع مدى إلتزامها بأعبائها؛

__ تمارس المنظمات الغير حكومية والهيئات الإجتماعية، بالإضافة إلى المستهلكين ضغوط متواصلة على المؤسسة، ولهذا فالإفصاح عن التكاليف البيئية يعتبر أفضل وسيلة لإدارة هذا التفاوض بين الطرفين؛

— يعكس الإفصاح عن التكاليف البيئية النشاطات التي تقوم بها المؤسسة من أجل الحفاظ على البيئة وحمايتها من أخطار التلوث، وهذا يحميها قانونياً ويعفيها من الضرائب؛

— يسهل الإفصاح عن التكاليف البيئية على الإدارة إتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب وإعداد الخطط المستقبلية وتطوير مجال البحث للحفاظ على السلامة البيئية؛

— يؤدي الإفصاح عن التكاليف البيئية إلى كسب مزيد من المستهلكين للمنتجات والخدمات التي تقدمها المؤسسة.

2-5- أهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية: إزدادت أهمية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية عالمياً، ظهرت العديد من المنظمات الحكومية وغير الحكومية الداعية إلى ذلك: (Iuliana Lungu & et al, 2011, p. 460)

— يساعد الإفصاح المحاسبي البيئي على إدراك أثر القرارات التجارية للمؤسسة على البيئة، كما يساعد المدراء على تحديد المخاطر البيئية وهيكل التكاليف والاستثمارات التي لها تأثير على البيئة، كما الإفصاح عن القضايا البيئية له تأثير على الأداء الإقتصادي والمالي للشركات ويحسن من سلوكها، (Francisco & et al, 2014, pp. 496-497) كما أن له أهمية كبيرة من حيث تحقيق الشفافية وإضافتها على أنشطة المؤسسة؛ (da Silva Santos & et al, 2019, p. 3)

— تعظم دور الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في السنوات الأخيرة وذلك لما له من دور كبير في زيادة كفاءة المعلومات الموجودة في القوائم المالية؛ (بملول و آخرون، 2011، صفحة 447)

— الإرتفاع الكبير للتكاليف والإلتزامات البيئية التي تتحملها المؤسسة كان من الضروري الإفصاح عنها، وذلك حتى يكون مركزها المالي ذو صورة واضحة، وتتضح أكثر الإستراتيجية البيئية التي تتبعها، كما أن الإفصاح عن هذه التكاليف يساهم في ترشيد القرارات التي تتخذها الإدارة، ويحدد كذلك أشكال التلوث التي تحكمت فيها المؤسسة من أجل حماية البيئة؛ (بني عثمان، 2017، الصفحات 217-218)

— تعتبر المعلومات البيئية التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية ذات طبيعة كمية مالية، مما يجعلها ذو تأثير مباشر على نتيجة نشاط المؤسسة، كما أن الإفصاح يعتبر أفضل طريقة تتبعها المؤسسة من أجل إعلام المجتمع وأصحاب المصالح عن الأنشطة البيئية التي تقوم بها، وهي أيضاً أسلوب تسويقي لمنتجاتها، ولهذا فالمحاسبة هي الوسيلة الأنسب لتحقيق ذلك؛ (عمار و هيثم، 2018، الصفحات 221-222)

— إن تزايد الإهتمام بالمعلومات البيئية ناتج عن التحول التدريجي الذي تشهده الوظيفة المحاسبية، والتي كانت في البداية عبارة عن مسك للدفاتر المحاسبية، وحماية مصالح المساهمين وتحويلها إلى نظام معلومات هدفه إنتاج المعلومات اللازمة في الوقت المناسب. (عزيز ، 2018 ، صفحة 160)

2-6- صعوبات ومعوقات الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية: وقد (Lingen, 15-16 September 2018, pp. 3-4 إلى ثلاث صعوبات رئيسية:

2-6-1- عدم الإفصاح الإختياري عن المعلومات البيئية للمؤسسات: أغلب المؤسسات تستند في معظمها إلى اللوائح والقوانين الوطنية المتعلقة بالإفصاح البيئي، أي أن يكون بصفة إلزامية غير طوعية، بالإضافة إلى أن الإفصاح البيئي عالي التكلفة مما سيضعف المؤسسة بالإفصاح في الوقت المناسب، وعلى الرغم أن هذا النوع من الإفصاح من الإيجابيات التي يحققها من فوائد ومنافع إقتصادية للمؤسسات، فإنه قد يضع المؤسسات تحت ضغط المقابلة، وبناءً على هذا فهي تفتقر للإفصاح البيئي الإختياري؛

2-6-2- عدم إكمال محتوى الإفصاح البيئي: على العموم لا تفصح المؤسسات عن المعلومات البيئية السلبية وفي الوقت المناسب وبالطريقة الكاملة، لأن هذه المعلومات قد تؤثر على الصورة الخارجية للمؤسسات وتهم من ثقة المستثمر، لهذا لا يتم

الإفصاح عنها في كثير من الأحيان في الوقت المناسب، فعلى سبيل المثال لم تقدم شركة Sinopec الصينية بيانات كافية عن انفجار خط أنابيب النفط في مدينة Qingdao والذي أدى إلى تلوث (1000 م² من اليابسة، و3000 م² من البحر)؛
2-6-3- عدم وجود مراجعة بيئية بالمؤسسات: عادة ما يكون هناك جهة ثالثة تقوم بمراجعة الإفصاح بصفة عامة، وهذا ما يعزز فعاليته، أما فيما يخص الإفصاح البيئي بالمؤسسات غالباً ما تفتقد لهذا النوع من المراجعة، وهو ما ينتج عنه عدم دقة المعلومات البيئية المفصح عنها؛

2-6-4- الصعوبات المتعلقة بالمعايير: عند مراجعتنا للمعايير المحاسبية سواد الدولية أو الوطنية نلاحظ غياب شبه تام بعدم وجود معايير صريحة تتناول الإفصاح البيئي عامة وعن التكاليف البيئية خاصة، كما نلاحظ تعدد نماذج التقارير البيئية وعدم وجود نموذج موحد، وهذا ما يصعب على المؤسسة إختيار نموذج محدد. (عبد الصمد، 2015/2014، صفحة 60)

3 - الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف

3-1- أدوات جمع البيانات:

تعد هذه الأدوات الأكثر تأثير على النتائج المتحصل عليها، ولهذا يتم إيلائها أهمية بالغة من أجل الوصول لأهداف الدراسة، ومن أجل جمع المعلومات الأولية والمتعلقة بالإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية والعوائق والصعوبات التي تواجه المؤسسة أثناء القيام به، وتماشياً مع متطلبات الموضوع إعتدنا بشكل أساسي على الاستبيان الذي يعد الأداة الأساسية لجمع البيانات.

3-2- منهجية ومراحل إعداد الاستبيان:

من أجل إعتداد استبيان الدراسة إعتدنا على مجموعة من الدراسات السابقة بمختلف أنواعها كالأطروحات والمقالات العلمية، فبعد وضع نموذج بناء على استبيانات سابقة، قمنا بعرضه على مجموعة من المحكمين من أجل تنقيحه بحكم تخصصهم، وفي الأخير تم طباعة الاستبيان على عدة نسخ ورقية.

ومن أجل معالجة إشكالية الدراسة وإختبار صحة فرضياتها قمنا بتقسيم الاستبيان إلى أربعة (4) محاور رئيسية متكونة من

39 سؤال:

__ المحور الأول: معلومات عامة (4 أسئلة)؛

__ المحور الثاني: التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسة (15 سؤال)؛

__ المحور الثالث: الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية (10 أسئلة)؛

__ المحور الرابع: عوائق الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية (10 أسئلة).

3-3- أساليب المعالجة الإحصائية:

تم إستخدام العديد من الأساليب الإحصائية المستخرجة من برنامج SPSS V 23 و Microsoft Excel وهذا

بعد جمع البيانات، فرزها وتبويبها، وتمثل هذه الأساليب في:

__ النسب المئوية، المتوسط الحسابي، الإنحراف المعياري؛

__ معامل الارتباط pearson؛

__ اختبار كاي تربيع.

3-4- معايير القياس:

تم إستخدام سلم ليكرت الخماسي والموزعة من 1-5 وبلغ حساب المدى لكل فئة من خلال قسمة عدد المسافات 4

على الخيارات 5 ومنه نتحصل على حاصل هو 0.80 وهذا ما يصطلح عليه طول الفئة، وتصبح الترجيحات كالتالي:

الجدول رقم 01: مقياس الإجابة على الفقرات

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	[1.80-1.00]	[2.60-1.80]	[3.40-2.60]	[4.20-3.40]	[5.00-4.20]

المصدر: من إعداد الباحثين

4 - النتائج ومناقشتها:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة والوقوف على مدى تحمل مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف للتكاليف البيئية والافصاح عنها، ومختلف العراقيل والمشاكل التي تواجهها في حالة عدم الافصاح عنها، وذلك من خلال مختلف محاور الدراسة، وبغرض الإجابة عن إشكالية البحث والتأكد من صحة الفرضيات، قمنا بعرض النتائج التي أسفرت عنها الدراسة الميدانية.

4-1- التحليل الوصفي لعينة الدراسة:

تكونت عينة الدراسة من (34) مفردة تم تجميعها عن طريق استبيان موجه لموظفي مصلحة المحاسبة والمالية والإدارة العليا، ووصفت عينة الدراسة وفقاً لمتغيرات: الجنس، السن، الشهادة العلمية، الخبرة المهنية، وفيما يلي الوصف لعينة الدراسة وهي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 02: توزيع مفردات العينة المدروسة وفقاً للخصائص الديموغرافية

الجنس	العدد	النسبة %	السن	العدد	النسبة %
ذكر	06	17.65%	أقل من 30 سنة	09	26.47%
أنثى	28	82.35%	ما بين 30 و 40 سنة	23	67.64%
			أكثر من 40 سنة	02	05.89%
الشهادة العلمية	العدد	النسبة %	الخبرة المهنية	العدد	النسبة %
بكالوريا	00	00%	أقل من 10 سنوات	04	11.77%
ليسانس	17	50%	ما بين 10 و 15 سنة	13	38.23%
ماستر	09	26.47%	ما بين 15 و 20 سنة	15	44.11%
أخرى	08	23.53%	أكثر من 20 سنة	02	05.89%

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

يوضح الجدول رقم (02) أعلاه التحليل الإحصائي الوصفي لمفردات العينة المدروسة وفق خصائصها الديموغرافية أن نصف أفراد العينة ذو مستوى ليسانس بنسبة 50% وأغلبهم تقل أعمارهم عن 40 سنة بنسبة أكثر من 90% وهذا يوضح أن المؤسسة تعتمد على الشباب الكفاء والذي يتمتع بنشاط ومردودية أكثر من الفئات العمرية الأخرى، كما بلغت نسبة الذكور 82.35% مقابل 17.65% الإناث وهذا يدل على أن الذكور هم الأكثر توظيفاً ومصالحاً المالية والمحاسبة وذلك هذه الوظيفة تحتاج إلى نشاط طوال اليوم بالإضافة صعوبتها وبالتالي فالإناث يتجنبون العمل في مثل هذه الوظائف، أما من ناحية الخبرة المهنية فالفئة الغالبة على عينة الدراسة هي التي تجاوزت خبرتها 10 سنوات بنسبة 85% وهو ما يدل على الخبرة الكبيرة التي يتمتع بها عينة الدراسة، كما سيضفي الدراسة موضوعية أكبر ونتائج أكثر دقة.

4-2- دراسة الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمخرجات الدراسة:

من أجل تحليل النتائج سيتم حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة وذلك من أجل تحديد مستوى الاستجابة لكل محور وكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم 03: الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمجاور متغيرات الدراسة

المحور	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الاستجابة
معلومات عامة	3.904	0.604	متوسطة
التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسة	4.408	0.826	مرتفعة
الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية	4.672	0.792	مرتفعة
عوائق الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية	4.305	0.879	مرتفعة
الاستبيان	4.322	0.775	مرتفعة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 23

من خلال نتائج الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي لأغلب مجاور الاستبيان تتراوح أكثر من 4 وهذا يوضح تقارب إجابات عينة الدراسة، كما نلاحظ عدم وجود تشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة وهذا من خلال تقارب قيم الانحراف المعياري وبصفة عامة كان مستوى الاستجابة كانت مرتفعة لمجاور الاستبيان.

4-3- الإجابة عن سؤال: هل تتحمل مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف التكاليف البيئية؟

الجدول رقم 04: مدى تحمل مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف التكاليف البيئية

تتحمل المؤسسة تكاليف:	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه الموافقة
شراء المعدات المتخصصة بتنقية الهواء داخل ورشات التصنيع وخارجها	4.51	0.749	موافق
تصفية المياه التي تستعملها في عملية الانتاج	4.30	0.804	موافق
الخوذات، الأضواء والملابس الوقائية التي يستعملها العمال	4.53	0.706	موافق بشدة
معدات تخفيض وتوقيف الضوضاء	3.94	0.520	موافق
علاج العمال المرضى بسبب الغبار والضوضاء	4.61	0.819	موافق بشدة
تكوين العمال في المجال البيئي	3.60	0.632	محايد
أجور العمال في قسم الأمن الصناعي والوقاية	4.07	0.951	موافق
عمليات القيام بالتشجير سواء من قام بها عمال المؤسسة أو عن طريق مؤسسة أخرى	3.45	0.663	لا أوافق
إزالة الغبار من ورشات التصنيع ومحيط المؤسسة الداخلي والخارجي	3.28	0.581	أوافق
التدقيق البيئي	3.30	0.694	محايد
الضرائب والرسوم بسبب تلويث المؤسسة للبيئة	4.16	1.005	موافق
أجهزة قياس الآثار الداخلية والداخلية للتلوث بمختلف أنواعه	3.11	0.708	موافق
تخصيص حاويات وصهاريج لتخزين الزيوت والشحوم المستعملة	4.57	0.973	موافق بشدة
المشاركة في الملتقيات والبرامج التحسيسية حول البيئة والمحافظة عليها	3.42	0.740	موافق
قسم خاص يهتم بالتكاليف البيئية	3.57	0.811	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 23

من خلال الجدول السابق يتضح لنا أن علاج العمال المرضى بسبب الغبار والضوضاء الخوذات، الملابس الوقائية التي يستعملها العمال وتخصيص حاويات وصهاريج لتخزين الزيوت والشحوم المستعملة، كانت درجة الموافقة عليها بشدة وهذا بمتوسط حسابي تجاوز 4.50، في حين أبدت عينة الدراسة أن مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف لا تقوم بعمليات تشجير بصفة

منتظمة ودائمة سواء التي يقوم بها عمالها أو عن طريق مؤسسات ومنظمات أخرى وبلغ المتوسط الحسابي للعبارة 3.45، في حين أن إجابة العينة كانت بصفة عامة محايد فيما يخص بالتدقيق البيئي بمتوسط حسابي 3.30.

وبصفة عامة فإن أفراد مجتمع الدراسة يبدون موافقة وإجماع على العبارات التي تقيس إهتمام المؤسسة بالتكاليف البيئية التي تتحملها وهذا من خلال القيام بالإحصاء والقياس الدوري لها، كما أن أغلب التوازنات الترجيحية لها قد تجاوزت 4.20، بالإضافة إلى أن هذا يوضح لنا زيادة وعي المؤسسة بأهمية الجانب الاجتماعي والبيئي لها، ومن خلال قيم الانحراف المعياري نلاحظ أنها متقاربة وغير مشتتة وهذا ما يدل على تعامل العينة مع الإستبيان بكل إهتمام وموضوعية.

4-4- إختبار صحة الفرضية الأولى:

جاءت هذه الفرضية لكي تبحث فيما إذا كانت ثمة علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية ومعوقاته، وهذا من خلال إستعمال معامل الإرتباط بيرسون (pearson) وإختبار One Sample Test. الجدول رقم 05: معامل الارتباط بين الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية ومعوقاته على مستوى مؤسسة الإسمنت

ومشتقاته بالشلف

المتغير التابع	البيان	المتغير المستقل X_1
Y	معامل الارتباط R	-0.893
	مستوى الدلالة	0.000
	العينة	34

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 23

حيث:

X_1 تمثل المتغير المستقل وهو الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية؛

Y تمثل المتغير التابع وهو عوائق الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن علاقة سلبية بين المتغيرين فكلما إرتفعت معوقات الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية، كلما إنخفض الإفصاح عنه هذه التكاليف في القوائم المالية وتقارير المسؤولية الاجتماعية، وهذا ما يفسره معامل الارتباط بلغ -0.893 - ومستوى الدلالة كان 0.000، مما يدل على وجود علاقة إرتباط عكسية قوية وذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ بين الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية ومعوقاته على مستوى مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف.

وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية والتي تقول: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عوائق الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وعملية الإفصاح عنه هذه التكاليف، وعليه نقبل الفرضية البديلة، وللتأكد من هذه النتيجة سنقوم بإجراء إختبار T كالتالي:

الجدول رقم 06: نتائج إختبار الفرضية الأولى

قيمة T الجدولية	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	نتيجة الفرضية H0
2.1073	17.482	0.024	رفض الفرضية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS . V 23

من خلال الجدول أعلاه رقم (05) نلاحظ أن التحليل الإحصائي لقيمة (T) المحسوبة والتي بلغت 17.482 وذلك عند مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ ، وبالتالي فهي أكبر من قيمة (T) الجدولية والتي بلغت 2.1073، كما أن مستوى المعنوية كان

$\alpha=0.024$ وهنا نرفض الفرضية الصفرية القائلة لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عوائق الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وعملية الإفصاح عنه هذه التكاليف ونقبل الفرضية البديلة والتي تبين وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين معوقات الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها.

4-5- إختبار صحة الفرضية الثانية

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية و (الجنس، المستوى التعليمي والخبرة المهنية)، ويمكن تجزئة هذه الفرضية إلى فرضيتين فرعيتين.

4-5-1- إختبار صحة الفرضية الجزئية الأولى

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية والجنس، وهذا من خلال إستعمال معامل الارتباط بيرسون (pearson).

الجدول رقم 07: نتائج إختبار الفرضية الجزئية الأولى

المتغير التابع	البيان	المتغير المستقل X_1
Y	معامل الارتباط R	0.017
	مستوى الدلالة	0.072
	العينة	34

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

حيث:

X_1 تمثل المتغير المستقل وهو الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية؛

Y تمثل المتغير التابع وهو الجنس.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن العلاقة تكاد تكون معدومة بين المتغيرين فمتغير الجنس لا يؤثر على درجة الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية بمؤسسة الاسمنت ومشتقاته بشلف، وهذا ما يفسر معامل الارتباط بلغ 0.017 ومستوى الدلالة كان 0.072، والذي هو أكبر من $\alpha = 0.05$ مما يدل على عدم وجود علاقة ارتباط ودلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية والجنس على مستوى مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف.

وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية والتي تقول: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية

والجنس.

4-5-2- إختبار صحة الفرضية الجزئية الثانية

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية والخبرة المهنية، ويمكن توضيح ذلك عن

طريق إختبار التجانس كاى تربيع.

الجدول رقم 8: نتائج إختبار الفرضية الفرعية الثانية

الاستنتاج الإحصائي	درجة الحرية	Sig	كاى تربيع " Chi-Square
		المجدولة	المحسوبة
1	0.084	5.062	4.306

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS .V 23

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن كاى 2 المحسوبة بلغت 4.306 وهي أقل من كاى 2 المجدولة والتي بلغت 5.062

وبدرجة حرية 1، وأيضاً قيمة $\text{sig} = 0.084$ (مستوى المعنوية) أكبر من مستوى 0.05 أي لا توجد دلالة إحصائية بين الخبرة

المهنية ودرجة الإفصاح عن التكاليف البيئية، وبالتالي فإن مستوى الإفصاح عن هذه التكاليف على مستوى مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف يخضع لعوامل أخرى غير الخبرة المهنية.

الخلاصة:

يعتبر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية (الإجباري أو الإختياري) من بين أهم نتائج الإهتمام المتزايد بالبيئة، والذي يكون إما إمتثال من المؤسسات للتشريعات والقوانين والضغوط التي تتعرض لها من المنظمات غير الحكومية والمجتمع المدني أو من يكون بصفة طوعية من أجل تحسين صمعة المؤسسة وزيادة حصتها السوقية والتطوير في ميزتها التنافسية، ويقوم هذا النوع من الإفصاح بتوفير المعلومات البيئية عن نشاط المؤسسات بفعالية، والتي تخدم أصحاب المصالح سواء الداخليين أو الخارجيين من أجل إتخاذ القرارات في الوقت المناسب، والذي يكون إما ضمن القوائم المالية أو ضمن تقارير مجلس الإدارة والمسؤولية الإجتماعية، ويزيد الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية من موثوقية وموضوعية هذه للقوائم المالية والتقارير وإعطائها أكثر مصداقية، ومن خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها على مستوى مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف توصلنا إلى العديد من النتائج النظرية والتطبيقية وهي كالتالي:

1. يساعد الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في إصدار التقارير والقوائم المالية بموضوعية ومصداقية أكثر، والتي بدورها تساعد في إتخاذ قرارات مناسبة؛
2. للإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية دور رقابي على الأداء البيئي للمؤسسات والذي يؤدي بدوره إلى تخفيض التكاليف التي تتحملها، بالإضافة إلى زيادة تنافسيتها ومردوديتها؛
3. تقوم مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف بتحمل التكاليف البيئية المتولدة عن نشاطها الصناعي ضمناً بشكل غير منفصل والتي تكون ضمن حسابات عامة؛
4. تحاول مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالتقليل من التلوث الذي تسبب فيه وهذا من خلال إنشائها لجزء من مصنع يتضمن معدات ولوازم أكثر حداثة للتخفيف من انبعاثات الغبار سواء داخل الورشات أو خارجها، وإقتناء معدات للتخفيف من الضوضاء وأجهزة قياس الآثار الداخلية للتلوث، بالإضافة إلى تخصيص حاويات لتخزين الزيوت والشحوم المستعملة؛
5. تعاني المؤسسة محل الدراسة من ضعف في الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية، وهذا نتيجة العديد من المعوقات التي تواجهها كعدم وجود أطر قانونية بالمستوى المطلوب تلزم المؤسسة الإفصاح عن هذه التكاليف وإرتفاع تكلفته، بالإضافة إلى عدم وجود معايير وبنود محاسبة توضح كيفية القيام بهذا النوع من الإفصاح وكيفية إدراجه ضمن القوائم المالية بشكل مستقل؛
6. قصور النظام المحاسبي المالي الذي تبناه الجزائر سنة 2007 وخلوه من أي بند حول طرق وأساليب الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية؛

7. وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين معوقات الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية والإفصاح عنها.

وخلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات وهي:

1. ضرورة وضع قوانين تلزم المؤسسات القيام بالإفصاح عن التكاليف البيئية بصورة منفصلة وكاملة ضمن القوائم المالية و/أو تقارير مجلس الإدارة والمسؤولية الإجتماعية؛
2. ضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي ليكون أكثر دقة مع وضع بنود وقواعد تحدد وبشكل مفصل طرق وأساليب الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية؛
3. ضرورة العمل على نشر وزيادة الوعي بضرورة حماية البيئة والحفاظ عليها خاصة للمدراء والمحاسبين؛

4. على المؤسسات والهيئات الحكومية تقديم حوافز مادية ومعنوية وجمركية بهدف تشجيع المؤسسات الاقتصادية على الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية؛
5. على المؤسسات الصناعية تبني المعايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية والتي لها علاقة بالإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية؛
6. على مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف الإلتزام أكثر في تحسين جمالية البيئة من خلال تنظيم حملات تنظيف، بالإضافة إلى القيام بالتشجير سواء عن طريق قيام عمالها بذلك أو من خلال منظمات المجتمع المدني؛
7. ينبغي على المؤسسة القيام بالتدقيق البيئي المنتظم والمشاركة في الملتقيات والبرامج التحسيسية حول البيئة والمحافظة عليها، بالإضافة إلى إجراء تكوينات دورية للعمال في المجال البيئي والإفصاح المحاسبي عنه وهذا لتجنب الضراب والرسوم التي تتحملها المؤسسة بسبب تلويثها للبيئة.

الهوامش والمراجع:

- Joudeh, A., & et al. (2018). Environmental disclosure in the annual reports of the Jordanian mining and extraction companies. *Journal of Economics, Finance and Accounting – (JEFA)*, p. 102.
- Andreea, P., & et al. (2018). The Importance of Environmental Costs in the Current International Economic Context. *Institute for World Economy of the Romanian Academy*, p. 3.
- da Silva Santos, L., & et al. (2019). Explanatory Factors of the Environmental Disclosure of Potentially Polluting Companies: Evidence From Brazil. *journal of SAGE Open*, p. 3.
- Emilia, V., & Mariana, M. (2012). Current dimension of environmental management accounting. *Procedia -Social and Behavioral Sciences*, p. 568.
- Francisco, C., & et al. (2014). Environmental Disclosure -From the Accounting to the Report Perspective-. *16th International Conference on Enterprise Information Systems*. Lisbon.
- Iuliana Lungu, C., & et al. (2011). Exploratory study on social and environmental reporting of European companies in crises period. *journal of Accounting and Management Information Systems*, p. 460.
- Leontina, P. (24-26 October 2013). Environmental information reporting and certification in annual reports. *7th International Conference on Globalization and Higher Education in Economics and Business Administration (GEBA)*, (p. 504). Iasi, Romania.
- Lingen, Z. (15–16 September 2018). Research on Enterprise Environmental Accounting Information Disclosure from the Perspective of Environmental Protection - Taking Sinopec as an Example. *3rd International Conference on Insulating Materials, Material Application and Electrical Engineering*, (p. 2). Melbourne.
- United Nations. (1998). *Accounting and Financial Reporting for Environmental Costs and Liabilities*. Geneva: United Nations conference on trade and development.
- عادل بملول، و آخرون. (2011). الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت بليبيا. *مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية*، صفحة 447.
- فاضل بني عثمان. (2017). دور الإفصاح البيئي في دعم الأداء المتميز للشركات. *مجلة الإدارة والاقتصاد*، الصفحات 217-218.
- فالح جيجان حذام. (2013). أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في ترشيد قرارات الإستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات. *مجلة الإدارة والاقتصاد*، صفحة 106.
- لعيدي مهاوات. (2015/2014). القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
- محمد حسين عمار، و محسن كريم هيثم. (2018). العلاقة بين الإفصاح عن التكاليف البيئية والآثار الاقتصادية والاجتماعية. *مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية*، الصفحات 221-222.
- محمد عزيز عزيز. (2018). دور الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العراقية. *مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية*، صفحة 160.
- نجوى عبد الصمد. (2015/2014). المحاسبة عن الأداء البيئي: دراسة تطبيقية في المؤسسات الجزائرية المتحصلة على شهادة الأيزو 14001 (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، باتنة: جامعة الحاج لخضر.
- ياسين عبد الرحيم آدم موسى. (2018). دور القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية (أطروحة دكتوراه). كلية الدراسات العليا، السودان: جامعة العلوم والتكنولوجيا.