

الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وفق النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة: ديوان الوطني للتطهير –وحدة بسكرة-

Accounting Disclosure for Environmental Costing under the Financial Accounting

System Case study: National Sanitation Office –Unit Biskra-

علون محمد ملين¹، زعرور نعيمة² عبد الحق سعدي³¹ جامعة علي لونيسي البلدية -2-، الجزائر m.alloune@univ-blida2.dz² جامعة محمد خيضر بسكرة، إسم المخبر: مالية بنوك وإدارة الأعمال، الجزائر naima.zarour@univ-biskra.dz³ جامعة محمد خيضر بسكرة، إسم المخبر: مالية بنوك وإدارة الأعمال، الجزائر abdelhak.saadi@univ-biskra.dz

تاريخ القبول: 2020/05/12

تاريخ الاستلام: 2020/04/29

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على التكاليف البيئية وكيفية الإفصاح عنها وفق النظام المحاسبي المالي، وتبيان أثر هذا الإفصاح على القوائم المالية، قد تبنت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، ومنهج دراسة الحالة لديوان الوطني للتطهير بالاعتماد على قائمتي الميزانية وحسابات النتائج للفترة (2017-2018)، حيث خلصت هذه الدراسة إلى أن الإفصاح عن التكاليف البيئية يتم وفق أساليب معينة، وتظهر بشكل مستقل في القوائم المالية من أجل معرفة مدى التزام المؤسسة بالجانب البيئي، علي عكس ما تقوم به المؤسسة محل الدراسة بضم هذا النوع من التكاليف ضمن إجمالي نفقاتها السنوية، ولقد أوصت الدراسة بضرورة إهتمام المؤسسة بالجانب البيئي من خلال الاعتماد على القياس والإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية ضمن القوائم المالية إلى جانب تقارير خاصة ومستقلة لتسهيل عملية الرقابة والتدقيق البيئي.

الكلمات المفتاحية: محاسبة بيئية، تكاليف بيئية، إفصاح محاسبي بيئي، ديوان الوطني للتطهير، قوائم مالية.

تصنيف JEL: Q5، M41

Abstract:

This study aims to highlight environmental costs and its disclosure according to financial accounting system, and indicate its disclosure impact on financial statements. The study adopt descriptive analytical approach and case study approach on National Sanitation Office based on its financial position and income statements in the period (2017-2018). The study concluded that the environmental costs are disclosed according to certain models and should be included separately in financial statements, to identify the extent of institution commitment to environmental aspect, in contrast the institution under study includes the environmental costs with its total annual expenditures. The study recommended that institution should focus on environmental aspect through relying on measurement and disclosure of the environmental accounting information included in its financial statements, beside specialized separated reports to facilitate environmental audit and controlling process

Key Words : Environmental Accounting, Environmental Costs, Environmental Disclosure, National Sanitation Office, Financial Statements..

JEL Classification: Q5، M41

1. مقدمة:

رغم تزايد اهتمام الإداريين والمحاسبين بالتكاليف البيئية إلا أن الأنشطة البيئية لم تلق الاهتمام الكافي لإرساء أسس وقواعد واضحة لقياسها والإفصاح عليها، على اعتبار أن المؤسسات غير مسؤولة بيئياً ويتضح ذلك جلياً من خلال نتائج عملياتها المحاسبية المعروضة في قوائمها المالية، حيث يتضح إغفال معظم هذه المؤسسات البيانات والمعلومات التي توضح دورها ضمن بيئتها التي تعمل بها في حين تهتم بقياس ربحيتها، والسبب في ذلك يرجع لصعوبة قياس هذه التكاليف لطبيعتها وتنوعها وآثارها على العاملين والبيئة والمجتمع، إلى جانب قصور نظام المعلومات في المؤسسات في تتبع هذا النوع من التكاليف وحصرها مما يتطلب تطوير أساليب لتوفير المعلومات البيئية بحيث تساهم في معالجة تلك المشكلات من خلال إنشاء قواعد معلومات تعمل على توفير جميع أنواع البيانات والمعلومات التي تساعد في إجراء الإفصاح وقياس التكاليف البيئية.

1.1. مشكلة البحث: على ضوء ما سبق فالإشكالية المراد دراستها يمكن صياغتها على النحو التالي:

" كيف تتم عملية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

في ديوان الوطني للتطهير -وحدة بسكرة-؟"

ويندرج تحت هذا التساؤل مجموعة من الأسئلة الفرعية تتمثل في:

- ما المقصود بالتكاليف البيئية؟، وما هي أنواعها؟

- ما هي المزايا والإتجاهات المحاسبية للإفصاح عن التكاليف البيئية؟

- كيف تتم عملية الإفصاح المحاسبي البيئي في ديوان الوطني للتطهير -وحدة بسكرة- في ظل النظام المحاسبي المالي؟

2.1 أهمية البحث: تكمن أهمية البحث في الحاجة الماسة لمثل هذه الدراسات التي تتناول الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية من الناحية الإيجابية التي تحققها المؤسسة من أجل تفعيل البعد البيئي في خططها وبرامجها المستقبلية، حيث أن المؤسسات تتكبد أعباء مالية إضافية لحماية البيئة لتحسين صورة المؤسسة أمام المجتمع، ومستخدمي المعلومات المالية لتقييم مدى انسجام المؤسسة مع المجتمع، لذا لا بد توضيح كيفية إدراج هذه التكاليف البيئية في قوائمها المالية من خلال قياسها والإفصاح عنها كمحاولة منها للمساهمة في الحفاظ على البيئة من التلوث الناتج عن نشاطها الصناعي.

3.1 أهداف البحث: نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل في:

- التعرف على التكاليف البيئية، أهميتها وأنواعها.

- التعرف على مزايا وبدائل الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية ومتطلباته، والمعوقات التي تعترض تطبيقه في المؤسسات.

- محاولة الإفصاح عن التكاليف البيئية وفقاً للنظام المحاسبي المالي وتبيان أثره على قائمتي الميزانية وحسابات النتائج لسنة 2018 لديوان الوطني للتطهير -وحدة بسكرة-.

4.1 حدود الدراسة:

- الحدود الزمانية: تغطي الحدود الزمنية لهذه الدراسة الفترة الممتدة من 2017-2018.

- الحدود المكانية: تمس الدراسة الميدانية إحدى المؤسسات الجزائرية والمتمثلة في ديوان الوطني للتطهير -وحدة بسكرة-.

5.1. منهج البحث: إعتدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من أجل الدراسة المعمقة والتحليل الشامل للتكاليف البيئية، أنواعها، الإفصاح المحاسبي البيئي ومتطلباته، صعوباته، وإتجاهات الإفصاح المحاسبي لهذه التكاليف، كما تم الاعتماد على منهج دراسة حالة ديوان الوطني للتطهير -وحدة بسكرة- لإسقاط الجانب النظري على الواقع الميداني.

6.1. الطريقة والأدوات المستخدمة: تم إجراء هذه الدراسة من خلال جمع المادة العلمية اللازمة (كتب، رسائل، مجلات، مواقع الانترنت) للتعرف على الجانب النظري للموضوع وضبط أهم مفاهيمه أولاً، ثم اللجوء إلى تحليل البيانات والمعطيات المستقاة من تقارير وقوائم مالية للمؤسسة عينة الدراسة.

2. ماهية التكاليف البيئية والإفصاح عنها.

1.2 مفهوم التكاليف البيئية

1.1.2. تعريف التكاليف البيئية: توجد عدة تعاريف للتكاليف البيئية، ولكن قبل التطرق إليها سنقوم بتعريف مصطلح البيئية وذلك كما يلي:

- **تعريف البيئة:** عرفتها المنظمة الدولية للمواصفات والمقاييس (الايزو ISO) بأنها "الأوساط المحيطة بالمؤسسة، والتي تشمل الهواء والماء والتربة والموارد الطبيعية، والنبات والحيوان، والإنسان وتداخلات جميع هذه العناصر، وتمتد الأوساط المحيطة من ضمن المؤسسة إلى النظام العالمي." (الموسوي وآخرون، 2016، 206)

- **تعريف المحاسبة البيئية:** يقصد بها: "منهجاً للقياس والتقرير عن معلومات المؤسسة ذات التأثير البيئي للوفاء باحتياجات الأطراف المختلفة بالمجتمع سواء داخل أو خارج المؤسسة وبشكل يمكن من الرقابة وتقويم الأداء البيئي للمؤسسة. (الحسين، 2014، 293)

وتعريف التكاليف البيئية: لتكاليف البيئية تعاريف مختلفة نذكر منها:

- عرفت التكاليف البيئية على أنها "الآثار الناتجة عن أنشطة المجتمع والمؤسسات والأفراد والتي تؤثر على جودة البيئة وهذه الآثار يمكن التعبير عنها في صورة نقدية أو غير نقدية وتشمل التكاليف المباشرة والتكاليف غير الملموسة والنتائج المالية التي تترتب على المؤسسة في المدى الطويل أو القصير." (ياسين، 2018، 25)

- وتعرف أيضاً بأنها "تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط مؤسسة ما بطريقة مسؤولة بيئياً، فضلاً عن التكاليف الأخرى التي تتطلبها الأهداف والمتطلبات البيئية للمؤسسة، كتكاليف التخلص من النفايات وتجنبها...، إجراء البحوث من أجل منتجات مناسبة بشكل أفضل للبيئة، ولذلك الغرامات التي تفرض على المؤسسات نتيجة لمخالفاتها لقوانين المحافظة على البيئة. (منصوري وجودي، 08-07 أبريل 2008، 13)

2.1.2. خصائص التكاليف البيئية: للتكاليف البيئية عدة خصائص تميزها عن التكاليف الأخرى، وتتمثل في: (موزارين وبريري، 2017، 30)

- إدخال المفاهيم المحاسبية في الأنظمة البيئية للمؤسسات الاقتصادية.
- تسمح بتقديم معلومات عن قيمة التلوث البيئي والآثار الملحق بالبيئة والتي تسببها المؤسسة.
- تتميز التكاليف النسبية بارتفاع قيمتها التي تدفع لإزالة الآثار السالبة على البيئة أو منع حدوثها.
- صعوبة قياس بعض التكاليف البيئية، وذلك بسبب عدم قابليتها للتداول في السوق، وصعوبة تقديرها.
- تساهم في ترشيد القرارات التي تتعلق باقتناء الآلات والمعدات التشغيلية وتحديد موقع المؤسسات الصناعية.

- تقوم بالمشاركة في تحقيق قيم المجتمع من خلال خفضها للآثار البيئية الضارة به باعتبارها غير قابلة للتصحيح عموماً.

3.1.2. أهمية التكاليف البيئية: لتكاليف البيئية أهمية بالغة حيث تنبع هذه الأخيرة من العناصر التالية: (عمر، 2017، 25)

- البيئة ثروة قومية متوازنة من جيل لآخر وعليه تقوم التكاليف البيئية بإعداد المؤشرات اللازمة للتحقق من مدى التزام الجيل الحالي بشروط الكفاءة الاقتصادية في مجال البيئة والموارد الاقتصادية.
- أدى تفاقم المشكلات البيئية إلى ارتفاع ملحوظ في تكاليف حماية البيئة لذا فانه من الضروري أن يتولى نظام المحاسبة البيئية توفير البيانات حول مختلف هذه الآثار للاستفادة منها في وضع السياسات وإتخاذ القرارات المناسبة بحيث أن يتم الإفصاح عن مسؤولية المؤسسة تجاه البيئة بالتقارير المطلوبة.
- لا تقف آثار التدهور البيئي عند الحدود الوطنية حيث يمكن أن تنتقل الملوثات من دولة إلى أخرى وذلك بسبب التطورات العالمية المعاصرة، وعليه فلا بد من تقدير التكاليف البيئية لمصادر التلوث الخارجية حتى يمكن مطالبة الدول التي تسببت في هذا التلوث بالمشاركة في اقتسام هذه الأعباء.
- يترتب على تجاهل الآثار البيئية للأنشطة الاقتصادية على المؤسسات المختلفة وبعضها على بعض أدى إلى إعطاء صورة مشوهة عن منافع وتكاليف المؤسسات مع التسليم بصعوبة قياس هذه الآثار فلا يبرر تجاهل هذه الآثار تجاهلاً تاماً.

4.1.2. أنواع التكاليف البيئية: هي: (مشري ومسالته، 2017، 154-155)

- **تكاليف الوقاية:** عبارة عن تكاليف الأنشطة المنفذة لمنع إنتاج الملوثات التي تسبب تدهور الجودة البيئية منها: تقييم واختيار آلات المنع أو الحد من التلوث والدراسات البيئية، وتصميم النظم لمقابلة الأهداف البيئية سواء كانت نظم شرا أو تسويق أو تغليف أو نظم معلومات محاسبية وإدارية أو إعادة استخدام وإدارة النفايات.
- **تكاليف الإكتشاف:** وهي تكاليف الأنشطة المنفذة لتحديد ما إذا كانت المنتجات والعمليات والنظم داخل المؤسسة متفقة مع المعايير البيئية المناسبة سواء كانت إلزامية أو اختيارية، ومن هذه التكاليف: تكاليف المراجعة البيئية، تكاليف فحص المنتجات والعمليات، وتطوير مقاييس الأداء البيئي والرقابة على معدلات التلوث.
- **تكاليف الفشل:** تشمل النشاطات التي تهدف إلى رقابة الأداء البيئي والعمل على منع حدوث أضرار بيئية، وهذه المجموعة تشمل التكاليف التي تتحملها المؤسسة في مراحل ما قبل الإنتاج حتى وصول المنتج إلى المستهلك، ويعد هذا النوع من التكاليف من النشاطات التي تضيف قيمة إلى ما يترتب عليها من تخفيض للتكاليف الأخرى للأداء البيئي، ومن ثم زيادة الأرباح وتحسين مقدرتها التنافسية.
- **تكاليف الرقابة على الأداء البيئي:** تضم النشاطات التي تعمل على معالجة الأضرار البيئية التي لم تنجح نشاطات التكاليف السابقة في منع حدوثها، ويعد هذا النوع من تكاليف الأداء البيئي تكاليف ناشئة عن قصور نشاطات رقابة الأداء البيئي في تحقيق مستوى أداء البيئي المستهدف، أي أنها تكاليف غير ضرورية ولا تضيف قيمة مضافة، ومن ثم كلما أمكن منع حدوثها أو تقليلها انخفضت التكاليف الكلية للأداء البيئي وزادت أرباح المؤسسات وبمك تقسيمها إلى:
- ✓ **تكاليف أنشطة المنع:** تتضمن التكاليف الناتجة عن كافة الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة بغرض خفض أو إزالة الأسباب المؤدية لآثار بيئية سلبية في المستقبل، وتنحصر هذه التكاليف في تكاليف إعادة تصميم العمليات الإنتاجية بحيث لا يتم

استخدام مواد سامة أو ضارة بالبيئة، وعلى أن لا ينتج من العملية الإنتاجية إي مخلفات غازية أو صلبة ضارة بالبيئة، وتضم الأنشطة التالية: أنشطة استخدام مواد صديقة للبيئة، أنشطة استخدام طرق إنتاجية صديقة للبيئة.

✓ **تكاليف أنشطة الحصر والقياس:** تتضمن تكاليف الأنشطة التي تزاو لها المؤسسة بغرض قياس ومتابعة المصادر المحتملة للإضرار البيئية، وتضم أنشطة متابعة مستويات التلوث في المواد المستخدمة داخل المؤسسة، أنشطة متابعة مستويات التلوث في المخلفات الناتجة عن التشغيل، أنشطة متابعة عمليات المراجعة البيئية، أنشطة متابعة العلاقة ما بين المؤسسة والأجهزة البيئية المختلفة.

2.2. الإفصاح عن التكاليف البيئية

1.2.2. مفهوم الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية

- **تعريف الإفصاح المحاسبي** يعرف على أنه: "عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو صفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات الجداول المكلمة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدم القوائم من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للمؤسسة." (أحمد وسفير، 2010، 83-91)

- **تعريف الإفصاح البيئي:** يعرف على أنه: "الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع المؤسسات إعلام المجتمع بإطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحقة بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك." (الطاهر، 2011، 441)

- وكذلك يعرف على أنه: "العملية التي بمقتضاها يتم عرض المعلومات الخاصة بالالتزامات البيئية الناتجة عن ممارسة المؤسسة لأنشطتها، وبيان مدى استجابة المؤسسة لهذه الالتزامات حتى يتمكن أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء." (الصمد ويحيوى، 2018، 55)

2.2.2. **أهداف المحاسبي عن التكاليف البيئية:** يمكن تقسيم أهداف الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على النحو التالي: (القيسي، 2011، 92-93)

- **أهداف داخلية على مستوى المؤسسة:** تتركز هذه الأهداف على ما يأتي:

- المحافظة على المركز التنافسي للمؤسسة إزاء المؤسسات المماثلة في السوق من خلال تحسين سمعتها تجاه الأطراف ذات العلاقة بنشاطاتها الاقتصادية والاجتماعية.

- إظهار إذعان المؤسسة للقوانين والتشريعات الحكومية وغير الحكومية مما يضيفي على وجودها صفة شرعية لنشاطاتها.

- يوفر الإفصاح قاعدة جيدة للبيانات والمعلومات يمكن أن تخدم مالكي المؤسسة والعاملين فيها فيما يتعلق بكفاءة الإجراءات المتخذة للمحافظة على سلامة البيئة، فضلا عن اطلاع الإدارة على حجم التكاليف الإضافية التي تتحملها في حماية البيئة.

- التزام المؤسسة بإجراءات سلامة البيئة وحمايتها من التلوث يساهم في خلق حالة من الاستقرار النفسي والصحي للعاملين فيها، مما يقلل من حدة دوران العمل والتكاليف المرتبطة به.

- **أهداف خارجية:** ويمكن أن تلخص هذه الأهداف على النحو الآتي:

- إظهار التزام المؤسسة بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية ومشاركتها في تحمل الأعباء العامة للمجتمع.

- يعد الإفصاح وسيلة لإدارة التفاوض بين أصحاب حقوق الملكية والغير ممن يمارس ضغوطا على المؤسسة كالمستهلكين والموردين والجمهور والهيئات الاجتماعية الأخرى.
- يعتبر انعكاس لنشاطات وفعاليات المؤسسة في مجال حماية البيئة وسلامة مواقع عملها من التلوث والهدر في المواد السامة مما يخلي مسؤوليتها القانونية إزاء الأضرار والإصابات التي قد تسببها مؤسسات أخرى مماثلة.
- يساعد الإفصاح عن الأنشطة البيئية مستخدمي المعلومات على اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء فضلا عن تطوير البحوث والدراسات في مجال سلامة البيئة.
- كسب رضا وقناعة المستهلكين بما تطرحه المؤسسة من سلع وخدمات في السوق.

3.2.2. مزايا واتجاهات الإفصاح المحاسبي البيئي:

- مزايا الإفصاح المحاسبي البيئي: إن التزام المؤسسات الصناعية بالإفصاح محاسبيا عن تأثيراتها ومنافعها البيئية في قوائمها المالية يحقق لها مجموعة من مزايا نوجز أهمها في الآتي: (خالد و سعيدي سيف، 24-25 أكتوبر 2017، 05)
- تحقيق المؤسسة المفصحة لأعلى معدلات العائد على حقوق الملكية.
- تطوير منتجات صديقة للبيئة، مما يضمن للمؤسسات الصناعية تحقيق رضا المستهلكين.
- يساعد توفر المعلومات المحاسبية البيئية إدارة المؤسسات الصناعية، في المفاضلة بين البدائل المختلفة اللازمة لرقابة درجة التلوث، وفي التسعير الحقيقي للمنتجات بأخذ التكلفة البيئية المثلى.
- يساهم الإفصاح المحاسبي البيئي في تدعيم قدرة المؤسسات الصناعية على تحديد أفضل الفرص التي يمكن من خلالها تخفيض تكاليف التشغيل الجارية البيئية، وترشيد استخدام الموارد والطاقات.
- واتجاهات الإفصاح المحاسبي البيئي: هناك العديد من الاتجاهات لمجال الإفصاح عن الأداء البيئي، يمكن إيجازها كما يلي: (الرفاعي وآخرون، 2008، 227-228)

✓ من حيث نطاق الإفصاح: يتأثر نطاق الإفصاح عن الأداء البيئي بطبيعة النشاط فيأخذ أحد الأشكال:

- الإفصاح عن التكاليف البيئية فقط دون الإفصاح عن قيمة المنافع البيئية وذلك بسبب الصعوبة التي تعترض قياس تلك المنافع، ويمكن أن يتم الإفصاح في القوائم المالية التقليدية أو في تقارير مستقلة.
- الإفصاح عن كل من التكاليف والمنافع البيئية سواء لتقارير مستقلة أو ضمن القوائم التقليدية.
- ✓ من حيث شكل الإفصاح: يمكن أن يتم الإفصاح عن الأداء البيئي من خلال:
- تقارير وصفية: تبين الأرقام والإحصاءات والنسب بشكل وصفي إنشائي أو وصفي كمي.
- تقارير كمية: تحتوي علي معلومات كمية عن الأداء البيئي مثل كمية الانبعاث، كمية الفاقد وغيرها.
- تقارير مالية: وفيها يمكن الحصول على معلومات الأداء البيئي بصورة مالية، تمكن من تحديد التكلفة والعائد من النشاط البيئي.

✓ من حيث موقع الإفصاح: من خلال:

- يتم الإفصاح في تقارير بيئية مستقلة عن القوائم التقليدية وملحقاتها، أو في التقارير الاجتماعية للمؤسسة.
- أو يتم الإفصاح عن المعلومات البيئية في صلب القوائم المالية التقليدية باعتبار أن المعلومات البيئية والمعلومات الاقتصادية وحدة متكاملة ومن ثم يجب علي المنشأة أن تفصح عن الأداء الشامل.

- يتم الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقرير السنوي للشركة، أو في تقرير مجلس الإدارة الموجه للعموم.

4.2.2. متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي وصعوباته

- **متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي:** تشمل متطلبات الإفصاح البيئي على ما يلي: (لعبيدي، 2014-2015، 90-91)

✓ **المتطلبات العامة:** تمثل المتطلبات العامة للإفصاح البيئي الركائز الأساسية التي تستند عليها عملية نجاح هذا الإفصاح في تحقيق الأهداف المرجوة منه وتشمل:

- وجود تنظيم مهني قوي يتولى وضع المعايير المهنية المقبولة والمتعلقة بالإفصاح البيئي ومراقبة تطبيقها.
- إنشاء أجهزة حكومية تتولى مراقبة تنفيذ المشروعات لقوانين ونظم حماية البيئة وتوقيع العقوبات المالية وغير المالية على المؤسسات التي تخالف تلك القوانين والنظم.

- تدخل الدولة والمنظمات العلمية والمهنية المحاسبية وجماعات أنصار حماية البيئة لجعل الإفصاح البيئي إلزاميا كخطوة أولى بالنسبة للمؤسسات التي تسبب منتجاتها تلوثا خطيرا للبيئة مثل صناعة البترول والأسمت والأدوية مما يؤدي في النهاية إلى تعميم هذا الإفصاح على مستوى جميع المؤسسات.

- وجود مقاييس علمية وعملية تقيس التكاليف والمنافع الخاصة بالأنشطة البيئية تعتمد على الأساليب الكمية والإحصائية والحاسبات الآلية مما يدعم الثقة في هذه المقاييس على أن يقوم بعملية القياس فريق عمل من المحللين الماليين والمحاسبين الداخليين وممثلي الهيئات العلمية المتخصصة لتحقيق الموضوعية في نتائج هذه المقاييس.

- الإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تتبعها المؤسسة في معالجة التكاليف ومنافع أنشطتها البيئية.
- تطوير دور المراجع الخارجي ومسؤوليته ليشمل مراجعة الأنشطة البيئية والتقرير عنها لتحقيق الدقة والموضوعية في الإفصاح البيئي، ويمكن الاعتماد على فريق عمل من المراجعين الداخليين والخارجيين للقيام بعملية المراجعة البيئية مع الاستعانة برأي المتخصصين والفنيين في هذا المجال.

✓ **المتطلبات الخاصة:** وتمثل المحتويات الأساسية للإفصاح البيئي من المعلومات المالية والكمية وتشمل:

- **البيانات المالية المتعلقة بالتكاليف والمنافع البيئية:** مثل
 - تكاليف اقتناء الأصول ذات التقنية التكنولوجية المتطورة لإزالة أو منع أسباب التلوث.
 - تكاليف تدوير المخلفات الضارة للعمليات الصناعية.
 - تكاليف التخلص من المخلفات بالطرق العلمية السليمة.
 - التمويل المادي منخفض التكلفة.
 - الأعباء الحالية والمحتملة الناجمة عن مخالفة المؤسسة لقوانين ونظم حماية البيئة.
 - الدعم المادي لمواجهة تلوث البيئة.
 - المنح المادية من الجمعيات والهيئات الدولية أنصار حماية البيئة.
 - الزيادة في الأرباح الناجمة من تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم والمنح المادية وزيادة المبيعات بسبب إقبال الأفراد على شراء منتجات المؤسسات التي تفي بمسؤوليتها البيئية.
 - المزايا الضريبية التي تحصل عليها المؤسسات نتيجة لخفض أو إعفائها من الضرائب المفروضة على الأصول المتعلقة بالأنشطة البيئية.
- **البيانات الكمية والفنية الخاصة بالسياسات التي تتبعها المؤسسات للوفاء بمسؤوليتها تجاه تلوث البيئة:** ومن أمثلتها:

- السياسات الفنية التي اتخذتها المؤسسة لتخفيض التلوث الحالي والمستقبلي إلى المعدلات المسموح بها عالميا مثل إعادة تصنيع النفايات ذاتيا بحيث يمكن الاستفادة منها في تصنيع منتجات تكميلية كما في صناعة الأسمنت.
- السياسات الفنية التي يمكن أن تتبعها المؤسسة فيما يتعلق باستخدام بدائل أخرى للموارد تمنع أو تقلل من مسببات التلوث الحالي مثل استخدام بدائل الطاقة الكهربائية في التشغيل.

- صعوبات الإفصاح المحاسبي البيئي: هناك عوامل متعددة تحول دون قيام المؤسسة بالإفصاح المحاسبي عن أدائها البيئي، نذكر منها: (حنان وبوجدار، 2013-2014، 87-88)

- معوقات تنظيمية وتشريعية: تتمثل في:

- عدم وجود مرجعية رسمية تنظم أعمال المسؤولية البيئية وتضع لها القوانين والأنظمة.
- عدم وجود عقوبات قانونية تفرض على المؤسسات الصناعية التي تمتنع عن الإفصاح على المسؤولية البيئية.
- غياب التخطيط الاستراتيجي لأعمال المسؤولية البيئية.
- عدم وجود حوافز حكومية كافية للمؤسسات لتبني سياسات اجتماعية وبيئية.

- معوقات علمية ومهنية: يمكن حصرها في:

- ضعف توعية المحاسبين بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية.
- قلة البرامج التعليمية والتكوينية للتعريف بمتطلبات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي.
- عدم وجود معايير محاسبية للإفصاح عن التأثيرات البيئية لأنشطة المؤسسات.
- عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح المحاسبي البيئي في القوائم المالية للمؤسسات.

- معوقات مالية وإدارية: وهي:

- عدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض القياس والإفصاح المحاسبي البيئي.
 - صعوبة قياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الإجمالية للنشاط.
 - العوائد المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن التأثيرات البيئية أقل من تكاليف القيام بها.
- وفي دراسة أجريت قصد التعرف على أهم المعوقات التي تحد من قيام المؤسسات الصناعية بالإفصاح البيئي في القوائم المالية، توصلت إلى أنه معوقات الإفصاح المحاسبي عين الأداء البيئي تتوزع على أربعة أسباب رئيسية هي كالآتي:

✓ **عدم وجود إلزام على المؤسسات الصناعية بالإفصاح البيئي:**

- لا تتطلب الهيئة العامة لسوق المال الإفصاح عن المعلومات عن المعلومات البيئية.
- لا يوجد معايير محاسبة لقياس وعرض الآثار البيئية.
- الإفصاح البيئي اختياري حسب رغبة الإدارة.

✓ **نقص الوعي العام بالقضايا البيئية:**

- غياب رد فعل المستهلكين والعملاء.
- لا توجد منظمات غير حكومية تتبنى قضايا البيئية تفاعلية.
- لا توجد ضغوط سياسية على المؤسسات بأن تفضح عن أدائها البيئي.

✓ **تجنب التكاليف والخسائر التي قد تلحق بالمؤسسات الصناعية، لقاء قيامها بالإفصاح البيئي.**

✓ **غياب البعد البيئي في تقييم ربحية المؤسسات الصناعية.**

3. الإفصاح المحاسبي البيئي في القوائم المالية لديوان الوطني للتطهير -وحدة بسكرة- وفق النظام المحاسبي المالي: سنركز في هذا الجزء على دراسة قائمتي الميزانية وجدول حسابات النتائج فقط.

1.3. تعريف بالديوان الوطني للتطهير -وحدة بسكرة-: الديوان الوطني للتطهير مؤسسة عمومية وطنية ذات طابع صناعي وتجاري، تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، أنشأت وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 01-102 المؤرخ في 27 محرم 1422 الموافق لـ 21 أبريل 2001، يوضع الديوان تحت وصاية الوزير المكلف بالموارد المائية، ويخضع الديوان في علاقاته مع الدولة للقواعد الإدارية ويعد تاجرا في علاقاته مع الغير، ومدينة بسكرة وعلى غرار المدن الأخرى فقد تم فتح وحدة الديوان الوطني للتطهير بتاريخ 26 ماي 2006، تابعة إقليميا لمنطقة باتنة، وتمت الانطلاقة الفعلية للنشاط في جانفي 2007، ثم تم فتح مراكز التطهير عبر بعض دوائر ولاية بسكرة كالتالي:

*مركز بسكرة: مارس 2007. *مركز سيدي عقبة: أكتوبر 2007. *مركز طولقة: جويلية 2009.

*مركز القنطرة: سبتمبر 2012. *مركز أولاد جلال: مارس 2017.

حيث يتكون كل مركز من:

* رئيس المركز. * المكلف بإستغلال محطات رفع المياه المستعملة. * منسق الإستغلال. * أعوان الإستغلال.

* عون إداري متعدد الخدمات. * رؤساء فرق الإستغلال. * رؤساء فرق هيدروميكانيكية.

تتمثل المهام المكلف بها الديوان الوطني للتطهير حسب مرسوم إنشائه فيما يلي:

- إستغلال وصيانة الأشغال ومنشآت التطهير الأساسية وذلك بهدف الحماية والحفاظ على الموارد المائية والمحيط المائي.
- مكافحة كل مصادر التلوث المائي، والحفاظ على الصحة العمومية.
- التحكم في الأشغال والأعمال المكلف بها عن طريق التفويض والمتعلقة بمشاريع الدراسات والإنجاز، وتأهيل وتشخيص محطات التصفية ومحطات الرفع وشبكات التطهير وجمع مياه الأمطار.
- حماية الملك العمومي للري الذي يتبع لإختصاصه. - يقوم بإنجاز دراسات وأبحاث وبحملات التحسيس والتوعية.
- مكافحة ومحاربة المصادر التي تتسبب في تلوث المياه وذلك حسب إختصاصه الإقليمي.
- تسيير وإستغلال وصيانة منشآت التطهير كشبكات جمع المياه المستعملة، محطات الضخ ومحطات التصفية.
- إنشاء الهياكل والمنشآت المتعلقة بالتطهير وصيانتها وتسييرها وإعداد المخططات لتطويرها.

2.3. عرض قائمتي الميزانية وجدول حسابات النتائج لديوان الوطني للتطهير لسنتي 2017-2018

- جانب الأصول: سيتم من خلال الجدول التالي عرض لجميع عناصر الأصول الخاصة بالديوان الوطني للتطهير وحدة بسكرة والمتمثلة في:

الجدول رقم (01): أصول ميزانية الديوان الوطني للتطهير لسنتي 2017-2018 الوحدة: دج

الأصول المالية	2018	2017
----------------	------	------

الأصول غير الجارية		
التبittات المعنوية	32 666,00	40 016,67
التبittات العينية	37905884.35	34672931.62
التبittات العينية الأخرى	-	-
التبittات المالية	-	-
الضرائب المؤجلة على الأصول	2 779 221,40	2 453 388,91
مجموع الأصول غير الجارية	40 717 771,75	37 166 337,20
الأصول الجارية		
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	1 249 690,30	1 563 571,84
الزبائن	14 531 352,43	18 130 223,48
المدينون آخريين	1 581 926,07	2 621 083,48
الضرائب	15 046,83	-
توظيفات وأصول مالية جارية	-	-
أموال الخزينة	4 745 778,25	9 439 655,69
مجموع الأصول الجارية	22 123 793,88	31 754 534,49
المجموع العام للأصول	62 841 565,63	68 920 871,69

المصدر: من إعداد الباحثين باعتماد على وثائق مؤسسة محل الدراسة.

✓ الأصول الغير جارية: من خلال الجدولين رقم (01) و(02) نلاحظ:

الجدول رقم (02): نسبة التغير في الأصول الغير الجارية الوحدة: دج

البيان	2018	2017	التغير في الأصول الغير الجارية	نسبة التغير في الأصول الغير الجارية
التبittات المعنوية	32666.67	40016.67	(7350)	22.50 %
التبittات العينية	37905884.35	34672931.62	3232952.73	9.32 %
الضرائب المؤجلة أصول	2779221.40	2453388.91	325832.49	13.28 %

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجدول رقم (01).

التعليق:

- التبittات المعنوية: انخفاض في التبittات المعنوية بمقدار 7350 دج سنة 2018 بالمقارنة بسنة 2017.

- التبittات العينية: ارتفاع في التبittات العينية بمقدار 3232952.73 دج سنة 2018 بالمقارنة بسنة 2017.

- الضرائب المؤجلة أصول: ارتفاع في الضرائب المؤجلة أصول بنسبة 13.28 % في سنة 2018.

✓ الأصول الجارية: من خلال الجدول رقم (01) الذي يعرض جانب الأصول للديوان الوطني للتطهير نلاحظ:

- انخفاض في المخزونات والمنتجات قيد التصنيع من 1563 571,84 دج في سنة 2017 إلى 1249690.30 دج في سنة 2018.

- انخفاض في الزبائن من 18 130 223,48 دج في سنة 2017 إلى 14531352.43 دج في سنة 2018.

- انخفاض في المدينون الآخرون من 2621083.48 دج في سنة 2017 إلى 15431352.43 دج في سنة 2018.

- ارتفاع في الضرائب حيث في سنة 2017 كانت معدومة وفي 2018 أصبحت 15046.83 دج.

- انخفاض في أموال الخزينة من 9 439 655,69 دج في سنة 2017 إلى 4745778.25 دج في سنة 2018.

- جانب الخصوم: سيتم من خلال الجدول التالي عرض لجميع عناصر الخصوم الخاصة بالديوان الوطني للتطهير -وحدة بسكرة- والمتمثلة في:

جدول رقم (03): خصوم ميزانية الديوان الوطني للتطهير لسنتي 2017-2018 الوحدة: دج

2017	2018	خصوم
		رؤوس الأموال الخاصة
-	-	رأس المال الصادر (أو حساب المستغل)
-	-	رأس المال غير المطلوب
-	-	العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المدجة)
-	-	فارق إعادة التقييم
-	-	فارق المعادلة
-51 894 527,08	-90 775 656,50	النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)
-150 000,00	-150 000,00	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد
101 217 546,85	132 812 254,77	حصة الشركة المدجة
0,00	0,00	حصة ذوي الأقلية
49 173 019,77	41 886 598,27	المجموع I
		الخصوم غير الجارية
10 449 517,00	12 816 180,00	المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا
10 449 517,00	12 816 180,00	مجموع الخصوم غير الجارية II
		الخصوم الجارية
0,00	539 231,94	الموردون والحسابات الملحقة
2 944 224,42	2 328 053,19	الضرائب
6 354 110,50	5 271 502,23	الديون الأخرى
-	-	خزينة الخصوم
9 298 334,92	8 138 787,36	مجموع الخصوم الجارية III
68 920 871,69	62 841 565,63	المجموع العام للخصوم

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق مؤسسة محل الدراسة.

التعليق:

✓ رؤوس الأموال الخاصة: من خلال الجدول السابق الذي يعرض جانب الخصوم للديوان الوطني للتطهير نلاحظ: - ارتفاع في النتيجة الصافية (خسارة) من 51894527.08 - دج في سنة 2017 إلى 90775656.50 - دج في سنة 2018.

- حصة الشركة المدجة: ارتفاع حصة الشركة المدجة بمقدار 31594707.92 دج سنة 2018 بالمقارنة بسنة 2017.

الجدول رقم (04): نسبة تغير حصة الشركة المدجة

2017	2018	البيان
101 217 546,85	132 812 254,77	حصة الشركة المدجة
31594707.92		تغير حصة الشركة المدجة
% 31.21		نسبة تغير حصة الشركة المدجة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجدول رقم (03).

التعليق:

✓ الخصوم الغير الجارية: من خلال الجدول رقم (03) نلاحظ:

- مؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا: ارتفاع في المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا بمقدار 2366663 دج سنة 2018 بالمقارنة بسنة 2017.

الجدول رقم(05): نسبة تغير المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا

2017	2018	البيان
10 449 517,00	12 816 180,00	المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا
2366663		نسبة تغير المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا
% 22.65		نسبة تغير المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجدول رقم (03).

التعليق:

✓ الخصوم الجارية: من خلال الجدول رقم (03) نلاحظ:

- الموردون والحسابات الملحقة كانت معدومة في سنة 2017 وأصبحت 539 231,94 دج في سنة 2018.
 - انخفاض الضرائب من 2 944 224,42 دج في سنة 2017 إلى 2 328 053,19 دج في سنة 2018.
 - انخفاض الديون الأخرى من 6 354 110,50 دج في سنة 2017 إلى 5 271 502,23 دج في سنة 2018.
- 3.3 جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل أو حساب النتيجة): يعتبر جدول حسابات نتائج من أهم القوائم المالية لاحتوائه وإظهاره لجميع الأعباء وإيرادات الخاصة بالمؤسسة.

الجدول رقم (06): عرض جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة للمؤسسة محل الدراسة (2017-2018) الوحدة: دج

2017	2018	البيان
59052414.96	25007737.41	رقم الأعمال
-	-	تغير مخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد انجاز
-	-	إنتاج مثبت
-	-	إعانات الإستغلال
59052414.96	25007737.41	إنتاج السنة المالية (1)
10096876.26	8548448.26	المشتريات المستهلكة
7224037.44	7893556.35	الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى
17320913.70	16442004.61	إستهلاك السنة المالية (2)
41731501.26	8565732.80	القيمة المضافة للإستغلال = (3-1-2)
83232034	89545819.47	أعباء المستخدمين
1443548.31	782954.74	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
-42944081.29	-81763041.41	الفائض الإجمالي عن الإستغلال (4)
3760.14	528781.11	المنتجات العملية الأخرى
0.09	0.02	أعباء العملية الأخرى
9458656.33	9867228.67	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات
0000.00	0000.00	استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات
-52398977.57	-91101488.99	النتيجة العملية (5)

المنتجات المالية	-	-
الأعباء المالية	-	-
النتيجة المالية (6)	-	-
النتيجة العادية قبل الضرائب = (5+6)7	-91101488.99	-52398977.57
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	0000.00	0000.00
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية	-325832.49	-504450.49
مجموع منتجات الأنشطة العادية	25536518.52	59056175.10
مجموع الأعباء الأنشطة العادية	116312175.02	110950702.18
النتيجة الصافية للأنشطة العادية (8)	-90775656.50	-51894527.08
العناصر غير العادية - المنتجات	-	-
العناصر غير عادية - الأعباء	-	-
النتيجة غير العادية (9)	-	-
النتيجة الصافية للسنة المالية (10)	-90775656.50	-51894527.08

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق مؤسسة محل الدراسة.

التعليق: من خلال الجدولين رقم (06) و(07) نلاحظ:

الجدول رقم (07): التغير في عناصر جدول حسابات النتائج للديوان الوطني للتطهير للفترة 2017-2018

البيان	2018	2017	تغير في عناصر جدول حسابات النتائج
إنتاج السنة المالية	25007737.41	59052414.96	-34044677.55
إستهلاك السنة المالية	16442004.61	17320913.70	-878909.09
القيمة المضافة	8565732.80	41731501.26	-33165768.46
الفائض إجمالي للإستغلال	-81763041.41	-42944081.29	-38818960.12
النتيجة العملية	-91101488.99	-52398977.57	-38702511.42
النتيجة العادية قبل الضرائب	-91101488.99	-52398977.57	-38702511.42
النتيجة الصافية	-90775656.50	-51894527.08	-38881129.42

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجدول رقم (07)

التعليق:

- انخفاض في إنتاج السنة المالية من 59052414.96 دج في سنة 2017 إلى 25007737.41 دج في سنة 2018، وهذا راجع إلى انخفاض رقم الأعمال.
- انخفاض في إستهلاك السنة المالية من 17320913.70 دج في سنة 2017 إلى 16442004.61 دج في سنة 2018، وذلك راجع لانخفاض المشتريات المستهلكة والخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى.
- انخفاض كبير في القيمة المضافة من 41731501.26 دج في سنة 2017 إلى 8565732.80 دج في سنة 2018، وذلك نتيجة انخفاض إستهلاك السنة وانخفاض إنتاج السنة المالية.
- زيادة (خسارة) في قيمة الفائض إجمالي للإستغلال من -42944081.29 دج في سنة 2017 إلى -81763041.41 دج في سنة 2018.
- زيادة (خسارة) في قيمة النتيجة العملية من -52398977.57 دج في سنة 2017 إلى -91101488.99 دج في سنة 2018، وهذا راجع إلى ارتفاع المنتجات العملية الأخرى وكذلك ارتفاع في محصنات الاهتلاك والمؤونات.

- زيادة (خسارة) في قيمة النتيجة العادية قبل الضرائب من 52398977.57-دج في سنة 2017 إلى 91101488.99-دج في سنة 2018.

- ارتفاع (خسارة) من 51894527.08-دج في سنة 2017 إلى 90775656.50-دج في سنة 2018.

4.3. عرض التكاليف البيئية الخاصة بالديوان الوطني للتطهير لوحدة بسكرة: سيتم التطرق إلى عرض جميع عناصر التكاليف البيئية الخاصة بالديوان الوطني للتطهير لوحدة بسكرة وكل مراكزه خلال سنة 2018 والمتمثلة في:

- التكاليف الخاصة بالعاملين: يقصد بها التكاليف الخاصة بأجور العاملين في جميع مراكز الديوان الوطني للتطهير وذلك حسب درجة تصنيف العامل.

الجدول رقم (08): التكاليف الخاصة بالعاملين. الوحدة: دج

المركز	تكاليف العاملين		
	إطارات	مهارات	تنفيذ
بسكرة	1769073.03	7563460.10	15994174.45
سيدس عقبة	156429.67	2229537.70	4835473.03
طولقة	1125360.30	941296.00	5908875.00
القنطرة	1076517.46	569517.46	4753873.42
أولاد جلال	570271.68	428089.70	3820938.01
المجموع	6398116.89	11731900.96	35313333.91

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

التعليق:

- التكاليف الخاصة بصيانة المواد والوسائل: سنوضح من خلال الجدول التالي مجموعة من التكاليف الخاصة بصيانة المواد للديوان الوطني للتطهير لجميع مراكزه:

الجدول رقم (09): التكاليف الخاصة بصيانة المواد والوسائل. الوحدة: دج

المركز	التكاليف الخاصة بصيانة المواد			
	مشتريات المواد	مشتريات المعدات الصغيرة	مشتريات المواد والأدوات	العروض والإصلاحات الخارجية
بسكرة	179613.75	343475.00	123419.23	1500.00
سيدي عقبة	8432.00	181842.00	16700.00	15600.00
طولقة	58504.07	35692.90	25700.00	0.00
القنطرة	900.00	3100.00	2900.00	0.00
أولاد جلال	6600.00	1820.00	0.00	0.00
المجموع	254049.82	565929.90	168719.23	17100.00

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

- التكاليف الخاصة بالإستهلاكات الأخرى: يمثل الجدول التكاليف الخاصة بجميع مستلزمات الإستهلاكات الأخرى مثل زيوت التشحيم والأجهزة والصنابير... وجميع التجهيزات الخاصة بحماية العامل أثناء أداء عمله مثل (القفازات، والنظارات والكمامات...)

الجدول رقم (10): التكاليف الخاصة بالإستهلاكات الأخرى. الوحدة: دج

المركز	التكاليف الخاصة			
	زيوت التشحيم	التأجير والعمل بموجب العقد	الملابس	الأجهزة و الصنابير والأدوات

2170977.21	735276.91	86030.60	557835.31	بسكرة
58478.47	99946.67	0.00	74180.79	سيدي عقبة
95659.48	135854.13	0.00	61500.35	طولقة
9872.67	79382.61	0.00	49390.00	القنطرة
19163.10	116944.85	0.00	63200.00	أولاد جلال
2354150.95	1167405.17	86030.60	896107.42	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الجداول السابقة فإجمالي التكاليف الخاصة بالمراكز تكون كما يلي:

الجدول رقم (11): مجموع التكاليف الخاصة بالمراكز الوحدة: دج

المراكز	التكاليف الخاصة بالعاملين	التكاليف الخاصة بصيانة المواد	التكاليف الخاصة بالإستهلاكات الأخرى
بسكرة	25326707.58	304532.98	3550120.03
سيدي عقبة	9994842.37	206974	232605.93
طولقة	17975551.3	119896.97	293013.96
القنطرة	6400353.09	6900	138645.73
أولاد جلال	4819299.59	8420	199308.49
الإجمالي	64516753.93	646723.96	4413694.14

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

- التثبيات البيئية الخاصة بالديوان الوطني للتطهير -وحدة بسكرة-: تتمثل التثبيات البيئية الخاصة بالديوان الوطني للتطهير في جميع الأدوات المعدات الخاصة بالعمل ومعدات الحريق والوقاية من الأخطار، وكذلك معدات النقل الثقيلة المتمثلة في شاحنات الخاصة بنقل النفايات أي المستعملة في المجال البيئي. وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (12): التثبيات البيئية الخاصة بالديوان الوطني للتطهير (وحدة بسكرة). الوحدة: دج

رقم الحساب	البيان	المبلغ
2153220	المعدات والأدوات الخاصة	17636120.82
21532093	المعدات والأدوات	4797000.00
215340	معدات الحريق والوقاية	770916.58
218120	معدات النقل: الثقيلة (لنقل وزن الثقيل)	27907350.43

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

أما فيما يخص التكاليف الخاصة بطب العمل فالديوان الوطني للتطهير لا تتجاوز تكاليفه الخاصة بطب العمل 25000.00 دج لجميع المراكز (بسكرة، طولقة، سيدي عقبة، القنطرة، أولاد جلال).

5.3. القوائم المالية المعدلة بآثار البيئية للديوان الوطني للتطهير -وحدة بسكرة-.

سنقوم في هذا الجزء بتحويل القوائم المالية خاصة بالديوان الوطني للتطهير إلى قوائم مالية معدلة بآثار البيئية وذلك من خلال إدراج تكاليفها التي تخصص للبيئة في قوائمها المالية الإقتصادية لسنة 2018.

- عرض الميزانية المعدلة بآثر البيئي للديوان الوطني للتطهير -وحدة بسكرة- لسنة 2018: يتم إعداد هذا النموذج بالاستناد إلى الفصل بين الأصول غير جارية والأصول الجارية التي تستخدمها المؤسسة في عملياتها الإنتاجية عن تلك التي تستخدمها من أجل حماية البيئة وذلك بعد الأخذ بنموذج الإفصاح.

واعتمادا عن التكاليف المعروضة سلفا وخاصة فيما يتعلق بشراء الأصول الثابتة البيئية اللازمة لحماية البيئة سنقوم بإعداد الميزانية المالية المعدلة بآثار البيئية للديوان الوطني للتطهير كآلاتي:

جدول رقم (13): ميزانية المعدلة بآثار التكاليف البيئية للديوان الوطني للتطهير -وحدة بسكرة- الوحدة: دج

البيان	تكلفة	الاهتلاك	الصافي
الأصول غير جارية			
الأصول الثابتة الاقتصادية	54519326.43	39056932.75	16241615.08
الأصول المعنوية	73500.00	40834	32666
الأصول الثابتة البيئية	25689333.55	1245842.88	24443490.67
أشغال اقتصادية تحت التنفيذ	-	-	-
أشغال بيئية تحت التنفيذ	-	-	-
إجمالي الأصول غير جارية	83061381.38	42343609.63	40717771.75
الأصول الجارية:			
المخزون بعد خصم المخصص	1249690.30	-	1249690.30
مخزون مستلزمات الانتاج	-	-	-
مخزون مستلزمات البيئية	-	-	-
المدينون بعد خصم المخصص	14550102.43	18750.00	14531352.43
المدينون آخريين	1 581 926,07	-	1 581 926,07
الضرائب	15046.83	-	15046.83
النقديات بالصندوق والبنوك	4745778.25	-	4745778.25
إجمالي الأصول الجارية	105203925.26	42362359.63	62841565.63
تخصم: الالتزامات الجارية			
التزامات اقتصادية			
التزامات بيئية			
مخصصات مرتبطة بالنشاط الاقتصادي	12816180.00	-	12816180.00
مخصصات مرتبطة بالنشاط البيئي	-	-	-
دائنو التوزيعات	539231.94	-	539231.94
ديون أخرى	2328053.19	-	2328053.19
النقديات	5271502.23	-	5271502.23
إجمالي الالتزامات المتداولة	20954967.36	-	20954967.36
رأس المال العامل	-	-	-
إجمالي الاستثمارات يتم تمويلها بـ:			
حقوق المساهمين	0.00	-	-
رأس المال المدفوع	0.00	-	-
الاحتياطات	0.00	-	-
الأرباح المرحلة	-150000	-	-150000.00
حصة الشركة المدمجة	132812254.77	-	132812254.77
إجمالي حقوق المساهمين	132068254.77		132662254.77
-أرباح السنة	-90775656.50		-90775656.50
قروض طويلة الأجل	-		-
- مجموع الخصوم	62841656.63	-	62841656.63
إجمالي تمويل رأس المال العامل والأصول			-

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على ما سبق.

التعليق: بالرجوع للجدول رقم (01) المتعلق بعرض ميزانية المؤسسة محل الدراسة لسنة 2018 ومقارنته بالجدول رقم (13) وبعد إدراج الأصول البيئية الثابتة في الميزانية نلاحظ أن مبلغ إجمالي الأصول غير الجارية الذي يقدر بـ (40717771.75) (دج) هو نفسه في كلا الميزانيتين قبل وبعد التعديل، أيضا بالنسبة للأصول الجارية لها نفس القيمة ولم يحدث أي تغير على مستوى المبالغ في الميزانيتين وتقدر بـ (22 123 793,88) (دج)، ولكن يكمن الاختلاف بينهما في طريقة الإفصاح فقط أي تم عرض الأصول الثابتة بشكل تفصيلي، والمتمثلة في الأصول البيئية والتي تقدر قيمتها الصافية بـ (24443490.67) (دج) وهذا ما جعل الميزانية أكثر شمول.

- عرض جدول حسابات النتائج المعدل بأثر التكاليف البيئية لسنة 2018: سيتم إعداد جدول حسابات النتائج المعدل بأثر التكاليف البيئية للديوان الوطني للتطهير، وذلك بتطبيق مبدأ الفصل بين تكاليف البيئية والتكاليف الاقتصادية:

الجدول رقم (14): جدول حسابات النتائج المعدل بأثر البيئي للديوان الوطني للتطهير -وحدة بسكرة- الوحدة: دج

البيان	2018
رقم الأعمال	25007737.41
تغيير مخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد انجاز	-
إنتاج مثبت	-
إعانات الإستغلال	-
إنتاج السنة المالية (1)	25007737.41
المشتريات المستهلكة	8548448.26
تجهيزات وألبسة العاملين البيئية	1167405.17
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى	7893556.35
إستهلاك السنة المالية البيئي (2)	17609409.78
القيمة المضافة للإستغلال = (3-1) (2)	7398327.63
أعباء المستخدمين	89545819.47
تكاليف العلاج	25000.00
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	782954.74
الفائض الإجمالي عن الإستغلال (4)	-82955446.58
المنتجات العملية الأخرى	528781.11
أعباء العملية الأخرى	0.02
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات	9867228.67
المخصصات والاهتلاكات البيئية	1245842.88
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	0000.00
النتيجة العملية - البيئية - (5)	-94597299.26
المنتجات المالية	-
الأعباء المالية	-
النتيجة المالية (6)	-
النتيجة العادية قبل الضرائب = (7+6) (5)	-94597299.26
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	0000.00
الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية	-325832.49
مجموع منتجات الأنشطة العادية	-

-	مجموع الأعباء الأنشطة العادية
-	النتيجة الصافية للأنشطة العادية (8)
-	العناصر غير العادية - المنتوجات
-	العناصر غير عادية - الأعباء
-	النتيجة غير العادية (9)
-94271466.77	النتيجة الصافية للسنة المالية (10)

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على ما سبق.

التعليق: إن جدول حساب النتائج المعدل بالتكاليف البيئية يتضمن مجموعة من الحسابات المتعلقة بنشاط المؤسسة، وبالمقارنة بين الجدول رقم (06) والجدول رقم (14) نلاحظ:

- إجمالي إنتاج السنة المالية نفسه ويقدر بـ 250007737.41 دج، أما إجمالي إستهلاك السنة المالية تغير بالزيادة إلى 17609409,78 دج في الجدول المعدل رقم (16)، وذلك بسبب إدراج تجهيزات وألبسة العاملين البيئية والتي تعتبر من المواد واللوازم المستهلكة وتقدر بـ 1167405.17 دج، وهذا ما أدى لتراجع إجمالي القيمة المضافة للإستغلال إلى 7398327.63 دج.

- الفائض الإجمالي عن الإستغلال زاد بقيمة سالبة إلى (82955446.58 دج) في الجدول المعدل رقم (14) بسبب إضافة تكاليف العلاج بمبلغ 25000 دج.

- النتيجة العملياتية زاد بقيمة سالبة إلى (94597299.26) في الجدول المعدل رقم (14) بسبب إضافة المخصصات والاهتلاكات المتعلقة بالبيئة بمقدار 1245842.88 دج.

- أما بالنسبة للنتيجة الصافية خسارة في الجدول رقم (14) قدرت قيمتها بـ (94271466.77 ج). وبالنسبة لجدول رقم (06) نتيجة خسارة بـ (90775656.50 دج)، وهنا نلاحظ أن النتيجة الصافية للسنة المالية تزايدت بقيمة سالبة وذلك نتيجة للتعديل، حيث يعود سبب هذا التغير إلى زيادة التكاليف البيئية التي تم إدراجها والإفصاح عنها بشكل شامل.

الخلاصة:

من خلال هذه الدراسة يتطلب الأمر أن تلتزم المؤسسة بتطبيق المحاسبة البيئية، وذلك من خلال القيام بعملية الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسة ضمن قوائمها المالية، من أجل حماية البيئة والتقليل من التبعات القانونية والاجتماعية والأخلاقية إتجاه العاملين والبيئة والمجتمع ككل الذي تعمل فيه، وهذا من أجل توفير البيانات والمعلومات اللازمة بشكل كافي للإطراف المستخدمة لها سواء كانت داخلية أو خارجية، مما يساعدهم على التقييم الشامل لأداء المؤسسة واتخاذ قراراتهم المناسبة، وأيضا عدم تقيد المؤسسة بالمحاسبة التقليدية التي تجاهلت كل من عملية القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية، وتوصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج:

- إن تطبيق المحاسبة البيئية لدى المؤسسات يؤدي بها إلى تحقيق معلومات محاسبية ذات شفافية وأكثر ملائمة لدى جميع الأطراف المستخدمة لها.

- تعتبر طريقة تكييف نظام المحاسبة التقليدي الطريقة الأفضل لتحديد التكاليف البيئية وتبع أثرها وتحديد ما قد يتولد عنها من منافع بيئية، وكل هذا يتم في إطار المحاسبة البيئية التي توفر معلومات عن الأداء البيئي للمؤسسة، وهذا انطلاقا من كون

المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي هي ذات طبيعة مالية وكمية، مما يجعلها تؤثر تأثيراً مباشراً في المركز المالي للمؤسسة وفي نتيجة نشاطها.

- الإفصاح والقياس المحاسبي عن التكاليف البيئية للمؤسسات وأصولها في قوائمها يجعلها تحقق العديد من الأهداف غير ملموسة والتي من أهمها السمعة الحسنة.

- تختلف القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة عن القوائم المالية البيئية في خاصية الشمول أي للقوائم المالية البيئية تكون أشمل وتتضمن معلومات مالية بيئية.

- إن الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية يساهم في تعزيز ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية.

- إنخفاض مستوى الوعي البيئي لدى المسيرين أدى إلى عدم إهتمام الإدارة العليا في الوحدة بالمشاكل البيئية.

- عدم إدراك الإدارة العليا للوحدة أن تطبيق محاسبة التكاليف البيئية يعمل على تحسين صورتها وتطوير العلاقات المجتمعية.

- عدم توفر الكفاءات والخبرات القادرة على تحديد وقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية بالوحدة.

- عدم وجود خطط تدريب سنوية مرتبطة بالأهداف البيئية، بالإضافة إلى عدم توفر مدربين يمتلكون الخبرات العلمية والعملية اللازمة لتدريب.

ومن خلال هذه الورقة البحثية والنتائج المتوصل إليها يمكن تقديم بعض الاقتراحات تتمثل في:

- يجب أن تعمل المنظمات والهيئات العلمية المحاسبية الدولية والوطنية القيام بدورها، وذلك من خلال إصدار معايير محاسبية خاصة تلزم المؤسسات الصناعية على الإفصاح والقياس عن التكاليف البيئية في تقاريرها المالية.

- وجوب تبني المؤسسات الاقتصادية سياسية الإفصاح والقياس للتكاليف البيئية بصورة واضحة في قوائمها المالية، وذلك لزيادة الشفافية في المعلومة المحاسبية من أجل مساعدة مستخدميها في اتخاذ قراراتهم.

- ضرورة القيام بدورات تكوينية وملتقيات إعلامية للمؤسسات الاقتصادية لتوعيتهم بمفهوم المسؤولية البيئية الاجتماعية، مما يجعلها تواكب التطورات في الفكر المحاسبي.

- تخصيص برامج ودورات تدريبية وتعليمية للمسؤولين القائمين بإعداد القوائم المالية للتعريف بمتطلبات الإفصاح والقياس المحاسبي عن التكاليف البيئية.

- ضرورة وضع نظام ضريبي وسياسة ضريبية وجمركية ملائمة ومحفزة للإفصاح البيئي.

- إقامة نظام معلومات بيئية لتحسين الإدارة البيئية، حيث أن وجود مثل هذا النوع من النظم يعتبر شرطاً أساسياً لإدراج الإعتبارات البيئية في مختلف الأنشطة.

- فرض الرقابة من خلال قيام محافظو الحسابات بالدور المطلوب منهم في مجال الفحص والتقرير عن مدى إلتزام المؤسسة محل التدقيق بالأداء البيئي في ظل القانون والمستوى المطلوب.

- ضرورة تولي الجهات التعليمية في المعاهد والجامعات بتحديث المقررات المحاسبية من خلال تخصيص مناهج تتضمن مفاهيم المحاسبة البيئية وأسس الإفصاح، القياس وتحليل التكاليف البيئية.

4. قائمة المراجع:

- آدم موسى عبد الرحيم ياسين، (2018)، دور القياس والافصاح عن التكاليف في جودة القوائم المالية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- أمل عبد الحسين، (2014)، واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 10، العدد 31، ص ص 290-309.
- ايناس عبد الرحمن القيسي، (2011)، دور المحاسبة البيئية في حماية البيئة والمجتمع، مجلة كلية التراث الجامعة، المجلد 11، ص ص 71-100.
- خالد بوجعدار، حنان سعدي سيف، (24-25 أكتوبر 2017)، مداخل الإفصاح المحاسبي البيئي في القوائم المالية. بحث مقدم في الملتقى الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة - مقاربات علمية وعملية-، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر.
- حسناء مشري، سفيان مسالته، (2017)، قياس التكاليف البيئية للمؤسسات الصناعية كمدخل أخلاقي للمساهمة في حماية الأنظمة البيئية الهشة، مجلة المعارف، المجلد 23، العدد 19، ص ص 148، 166.
- أحمد زغدار، محمد سفير، (2010)، خيار بالتكليف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، مجلة الباحث، المجلد (07)، العدد 7، ص ص 83-91.
- حنان سعدي سيف، خالد بوجعدار، (14-15 نوفمبر 2016)، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت، بحث مقدم في الملتقى الدولي حول دور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم استراتيجية التنمية المستدامة -الواقع و الرهانات، جامعة حسينة بن بوعلي، الشلف، الجزائر.
- عادل البهلول حميدان الطاهر، (2011)، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت بليبيا: دراسة إستطلاعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 01، ص ص 411-459.
- عباس نوار كحيط الموسوي، وآخرون، (2016)، تحليل العلاقة بين الافصاح البيئي والاداء المالي للوحدات الاقتصادية. مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 01، العدد 23، ص ص 222-251.
- عبد المجيد موزارين، محمد أمين بربري، (2017)، قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية في ظل التوجه نحو تحقيق التنمية المستدامة. مجلة العلوم الادارية والمالية، المجلد 01، العدد 01، ص ص 24-43.
- عبد الهادي الرفاعي، وآخرون، (2008)، التلوث البيئي الناجم عن الصناعة الثقيلة وإمكانية قياسه محاسبيا دراسة تطبيقية على شركة مصفاة بانياس لتكرير النفط، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية (سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية)، المجلد 30، العدد 03، 2017-236.
- عمر أحمد عبد الله عمر، (2017)، محاسبة تكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- كمال منصوري، رمزي جودي، (08-07 أفريل 2008)، المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة. الملتقى الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر.
- مهاوات لعبيدي، (2014-2015)، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، اطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
- نجوى عبد الصمد، إلهام يحاوي، (2018)، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في التقارير المالية لشركة الإسمنت عين الكبيرة. مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 19، العدد 1، ص ص 51-68.