

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير  
قسم: علوم مالية ومحاسبة

العنوان

أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها  
في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية  
دراسة حالة الشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب - الميلية جيجل -

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إعداد الطالبتين:

- عابدة بوعمر

- نورية بوتعية

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة جيجل	الأستاذ: بولغب وليد
مشرفا ومقررا	جامعة جيجل	الأستاذ: طويجني زين العابدين
ممتحنا	جامعة جيجل	الأستاذ: محي الدين سمير

السنة الجامعية: 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## الشكر

بداية نحمد الله عز وجل الذي منحنا القوة والصبر الذي وفقنا لإتمام هذا العمل على الصورة التي هو عليها الآن.

ونتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ المشرف

زين العابدين طويجني.

الذي نكن له احتراما خاصا، اعترافا بفضله الكبير، من خلال إشرافه على عملنا ، والإرشادات والنصائح القيمة التي قدمها لنا والتي أفادتنا كثيرا في هذه الدراسة.

ولا يفوتنا أيضا أن نتقدم بالشكر إلى عمال الشركة القطرية الجزائرية للحديد والصلب على المعلومات القيمة وحسن المعاملة التي تلقيناها من طرفهم خلال فترة التبرص خاصة السيد بلال بوالنث.

إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد ولو بالكلمة الطيبة في إنجاز هذا العمل، طالبين من المولى عز وجل أن ينتفع به غيرنا.

والحمد لله حتى يرضى

والحمد لله إذا رضا

والحمد لله بعد الرضا

## الإهداء

اللهم لك الحمد قبل أن ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا، نحمد الله عز وجل أنه  
وقفنا في إتمام هذا العمل المتواضع

إلى قرة عيني، إلى التي جعلت الجنة تحت قدميها... إلى التي حرمت نفسها وأعطتني، ومن نبع  
حنانها سقتني... إلى من وهبتني الحياة... أمي العزيزة حفظها الله

إلى من يزيدني انتسابي له وذكره فخرا واعتزازا وإلى من سهر الليالي من أجل تربيته وتعليمي... أبي  
العزير

إلى روح جدي العزيز.... رحمه الله

إلى إخوتي الأحباء... حفظهم الله وأطال في عمرهم

إلى زوجات إخوتي إيمان وسلمى... حفظهما الله

إلى شريك حياتي... أطال الله في عمره

إلى أعز الأصدقاء

إلى كل من شئت الأقدار أن تجمعني بهم حدائق الدراسة وتجعل منهم أشقاء

أهدي هذا العمل لوجه الله تعالى راجيا منه أن يتقبله مني ويجعل ثوابه في ميزان أعماله

عايدة

## إهداء:

إلى أبي الغالي الذي إذا طلبت النجوم أعطاني واتاني حاملا السماء بين يديه،  
أقسم أنك لذة الحياة ولطالما حنت عيناه شوقا إلى رؤيتي متقلدة شهادة الماستر  
وهاهي قد أينعت لأقدمها بين يديك يا أبتى لترى طيب غرسك فقد كنت لي معنى الحياة  
وقد أرضاني الله فيك يا أبتى فهلا رضيت عني..؟  
إلى من تتسابق الكلمات لتخرج معبرة عن مكنون ذاتها ،  
وتبقى أمنياتي على وشك التحقق طالما يدها في يدي وسنارة جهدها تصطاد لي  
الراحة وتخطف الألم والتعب من قلبي، إلى من تمتهن الحب وتزن الأمل في قلبي عصفورا  
يرفرف فوق ناصية الأحلام إليكي يا والدتي الحبيبة أهديك رسالتي لتهديني الرضا  
والدعاء.

إلى بؤرة النور التي عبرت بي نحو الأمل والأمال الجميلة ، إلى الذي صبر علي  
شهورا كنت فيها متعكفة على البحث والدراسة فتحمل مدافعة الأيام في غرة حياتنا الزوجية  
"زوجي " الذي كلما تأملت فيه استحضرت عظمت ونعمة ربي علي فنعم الزوج الصالح  
رزقني الله رضاك.

إلى الذي لطالما أراد رؤيتي في هذا النجاح لكن شاء الله ليأخذه الى دار الخلد أحبك  
يا خالي العزيز لا تترك عيني لكنك في القلب محفوظ وأدعو الله أن يرزقك الفردوس الأعلى  
ورحم الله جميع موتى المسلمين.

إلى أولائك الذين شاركوني براءة الطفولة، وحلاوة الأيام وتعب المراهقة ومشاقها  
وفرحتها لحظة بلحظة أحبكم كثيرا فردا فردا كل بمكانه امنة سارة محمد إكرام احمد وبلسم  
جروحنا يعقوب .

إلى كل شخص أبقى على قناع واحد ونية صادقة طيل فترة معرفتي به، وكل أهلي  
وأحبائي، كل من ساعدني لإتمام هذا العمل المتواضع من قريب أو بعيد.

نورية

المخلص:

هدفنا من خلال هذه الدراسة إلى بحث عن أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، حيث تم مناقشة الإشكالية التي لخصناها في التساؤل الرئيس التالي: ما أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية في الشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب؟، حيث اعتمدنا في ذلك على المنهجين الوصفي والتحليلي من خلال عرض المفاهيم المتعلقة بالقياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها وجودة المعلومة المحاسبية، وكذا بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوعنا، كما اعتمدنا على منهج دراسة حالة في المؤسسة الجزائرية القطرية للحديد والصلب، من خلال تحليل بعض القوائم المالية المتاحة عن المؤسسة للفترة (2019-2020-2021)، وكذلك المقابلات الشخصية مع رئيس مصلحة المالية والمحاسبة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها: تقوم الشركة محل الدراسة بالقياس المحاسبي للتكاليف البيئية بالاعتماد على القياس الداخلي والقياس الخارجي، تتحمل الشركة مجموعة متنوعة من التكاليف البيئية من أهمها تكاليف المساحات الخضراء، تكاليف وحدة معالجة المياه، تكاليف النفايات الخطرة الخاصة، التكاليف التقنية لردم النفايات، وتقوم الشركة محل الدراسة بقياس التكاليف البيئية ضمن حسابات فرعية تتضمن طبيعة التكلفة أو العملية، إلى جانب قيمتها، وتقوم بمعالجتها ضمن نظام معلومات المحاسبي ضمن حسابات فرعية، وتأخذ الشركة بعين الاعتبار التكاليف البيئية ضمن قوائمها المالية، أي أن المعلومة المحاسبية للشركة من هذا الجانب دقيقة، وهو ما يجعل مؤشرات التكاليف وتقييم الأداء المالي ونتائج الشركة القائمة عليها تعطي صورة صادقة.

**الكلمات المفتاحية:** القياس المحاسبي البيئي، التكاليف البيئية، الإفصاح المحاسبي البيئي، محاسبة التكاليف البيئية، جودة المعلومة المحاسبية.

## Summary :

Our aim through this study is to search for the importance of accounting measurement of environmental costs and their disclosure in improving the quality of accounting information in the economic institution. Algerian Qatari Iron and Steel?, where we relied on the descriptive and analytical approaches by presenting the concepts related to the accounting measurement of environmental costs and their disclosure and the quality of accounting information, as well as some previous studies related to our topic, and we also relied on a case study approach in the Algerian Qatari Iron and Steel Corporation , by analyzing some of the financial statements available about the institution for the period (2019-2020-2021), as well as personal interviews with the head of the Finance and Accounting Department.

The study reached a set of results, the most important of which are: The company under study measures the environmental costs based on internal and external measurement. The company bears a variety of environmental costs, the most important of which are the costs of green spaces, the costs of the water treatment unit, the costs of special hazardous waste, and the technical costs of landfill. Waste, and the company under study measures environmental costs within sub-accounts that include the nature of the cost or process, along with its value, and processes them within the accounting information system within sub-accounts. Accurate, which makes cost indicators, financial performance evaluation and the company's results based on them give an honest picture.

**Keywords:** environmental accounting measurement, environmental costs, environmental accounting disclosure, environmental cost accounting, quality of accounting information

## قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
I	الشكر
II	الإهداء
IV	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الجداول
أ	مقدمة
<b>الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة</b>	
08	تمهيد
09	المبحث الأول: الأدبيات النظرية للدراسة
09	I. ماهية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها
31	II. أساسيات عن جودة المعلومة المحاسبية
45	III. العلاقة بين القياس المحاسبي للتكاليف البيئية وجودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية
48	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية للدراسة
48	I. الدراسات السابقة عن أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في المؤسسة الاقتصادية
50	II. الدراسات السابقة عن جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية
53	III. الدراسات السابقة عن أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها وجودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية
56	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: الإطار الميداني للدراسة</b>	
58	تمهيد
59	المبحث الأول: منهج وأدوات الدراسة

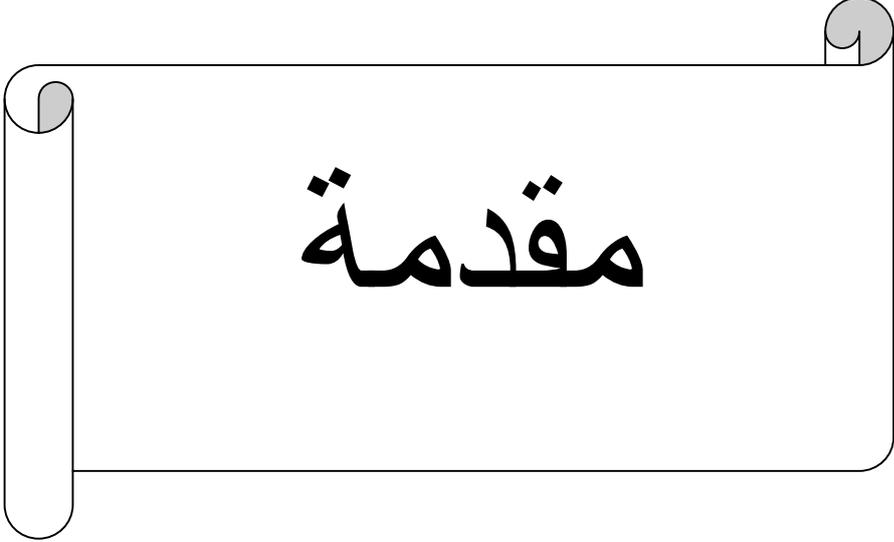
59	I. منهج الدراسة
59	II. أدوات الدراسة
59	III. تقديم المؤسسة الجزائرية القطرية للحديد والصلب
69	المبحث الثاني: القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية وجودة المعلومة المحاسبية في الشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب
69	I. أساليب قياس التكاليف البيئية في الشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب
71	II. أنواع التكاليف البيئية والإفصاح عنها في الشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب
78	III. مناقشة مساهمة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية في الشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب
82	خلاصة الفصل
85	الخاتمة
89	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1	الفئات التي تستخدم المعلومة المحاسبية	35
2	الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية	35
3	معايير جودة المعلومة المحاسبية	43
4	الهيكل التنظيمي للشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب	61
5	الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية	66
6	التمثيل البياني لمختلف التكاليف البيئية	75
7	مجموع التكاليف البيئية	77

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
71	تكاليف المساحات الخضراء	1
72	تكاليف وحدة معالجة المياه	2
73	ضرائب النفايات الخطرة والنشاطات الملوثة للبيئة	3
73	تكاليف العمليات التقنية لردم النفايات	4
74	مجموع التكاليف البيئية للمؤسسة محل الدراسة	5
78	التكاليف الإجبارية	6



مقدمة

### مقدمة:

شهد القرن العشرون اهتماما متزايدا بالبيئة من قبل حكومات الدول المختلفة والعلماء والمهنيين بشؤونها حفاظا على التوازن البيئي الذي يضمن استمرار التنمية على المدى البعيد، ويعود السبب في ذلك إلى تزايد الأضرار التي تلحق البيئة، وتعد مشكلة التلوث البيئي مشكلة اقتصادية واجتماعية وسياسية في أنحاء العالم، ولهذا تم وضع تشريعات قانونية تلزم الشركات أحيانا باستخدام وسائل وأساليب لضمان حماية البيئة، وهذا ما تولد عنه ظهور مفهوم التكاليف البيئية، وهي تكاليف إضافية تتحملها الشركات استجابة لتلك الضغوطات للحد من الضرر الذي تلحقه بالبيئة.

بفعل الضغوطات الممارسة على المؤسسة الاقتصادية لدفعها إلى تحمل مسؤولياتها الاجتماعية والبيئية، بات من الحتمي إضافة البعد البيئي في مجال المحاسبة من خلال الأخذ بعين الاعتبار تكاليف المحافظة على البيئة أو منع وإزالة الأضرار التي يلحقها بها نشاط الشركة، لذا ظهرت الحاجة إلى تطوير المحاسبة القديمة التي لم تكن تأخذ بعين الاعتبار هذه التكاليف البيئية، إلى محاسبة متقدمة تهتم بقياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم والتقارير المالية، وتسعى هذه المحاسبة التي تعتبر جزء من المحاسبة الاجتماعية إلى تحديد وقياس الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية وتزويد المستفيدين بالمعلومات المحاسبية عن طريق الإفصاح عن كافة التكاليف المتعلقة بالنواحي البيئية بهدف إعطاء صورة واضحة عن أداء الشركة.

#### أ. إشكالية الدراسة:

لم تعتمد دول العالم على القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها بالشكل الكافي خاصة الدول الإفريقية منها الجزائر، بما انعكس على جودة المعلومة المحاسبية التي تعتمد عليها الشركات بشكل كبير في اتخاذ مختلف القرارات، حيث تسعى كل مؤسسة اقتصادية إلى توفير أكبر كم ممكن من المعلومات المحاسبية التي تحقق لها الأهداف المسطرة. وللوصول إلى هذه الغاية لا بد من توفر الخصائص النوعية في مخرجات النظام المحاسبي والتي تقدم في شكل قوائم مالية متعددة ومختلفة. واعتمادا على ما سبق تبرز ملامح إشكاليتنا التي تمكن في التساؤل الرئيس التالي: ما أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية في الشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب؟.

ينبثق عن هذا التساؤل الرئيس مجموعة من الأسئلة الفرعية كما يلي:

## الأسئلة الفرعية:

ينبثق عن التساؤل الرئيس مجموعة الأسئلة الفرعية كما يلي:

- هل تقوم الشركة بقياس تكاليفها البيئية وتضمينها ضمن قوائمها المالية؟
- هل تقوم الشركة بالإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية ضمن القوائم المالية التقليدية؟
- هل تساهم طريقة الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الشركة محل الدراسة في ملائمة المعلومة المحاسبية لمختلف المستخدمين الداخليين والخارجيين؟
- هل التقارير المالية للشركة موثوقة من ناحية المعلومات المحاسبية المتضمنة فيها؟
- هل تأثر الطريقة المعتمدة في الإفصاح عن التكاليف البيئية على وضوح وبساطة المعلومة المحاسبية؟
- هل تساهم طريقة الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في المؤسسة محل الدراسة في جعل المعلومة المحاسبية غير قابلة للمقارنة؟

## ب. فرضيات الدراسة:

لتحليل الموضوع والإجابة على التساؤل الرئيس والأسئلة الفرعية المطروحة قمنا بطرح الفرضيات

التالية:

لا تقوم المؤسسة بقياس وتضمين تكاليفها البيئية ضمن قوائمها المالية.

- تقوم المؤسسة بالإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية ضمن القوائم المالية التقليدية.
- تساهم طريقة الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في المؤسسة محل الدراسة في ملائمة المعلومة المحاسبية بنفس المستوى لمختلف المستخدمين الداخليين والخارجيين.
- لا تدرج الشركة التكاليف البيئية ضمن تقاريرها المالية ما يجعلها غير موثوقة بما تعكسه من معلومات محاسبية.
- تساهم الطريقة المعتمدة في الإفصاح عن تكاليفها البيئية في تعقيد وغموض المعلومة المحاسبية.
- هل تساهم طريقة الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في المؤسسة محل الدراسة في جعل المعلومة المحاسبية قابلة للمقارنة.

ت. أهمية الدراسة:

تكتسي المحاسبة البيئية عامة أهمية كبيرة في الزمن الحالي المعروف بالاهتمام الدولي المتزايد بحماية البيئة من مختلف الأنشطة الملوثة لها من جهة، كما بات من الحتمي على المؤسسات لتحافظ على سمعتها في المجتمع أن تتولى مسؤوليتها البيئية والتي هي جزء من مسؤوليتها المجتمعية من جهة ثانية. من جانب آخر تبرز أهمية جودة المعلومة المحاسبية في كونها تنعكس في جودة التقارير والقوائم المالية بما يساهم في اتخاذ قرارات تتصف بالفعالية واستخدام موارد وإمكانيات المؤسسة بكفاءة عالية.

ث. أهداف الدراسة:

يكمن الهدف الرئيسي للبحث في مناقشة أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، والذي تتبثق عنه جملة من الأهداف الفرعية، لا سيما:

- توضيح طبيعة التكاليف البيئية ومتطلبات الإفصاح عنها.
- إظهار حاجة المؤسسة الاقتصادية لتطبيق محاسبة التكاليف البيئية.
- دراسة أسس وأساليب الإفصاح عن معلومات التكاليف البيئية.
- مناقشة دور المحاسبة البيئية في تعزيز جودة المعلومة المحاسبية.
- بحث معيقات القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية.

ج. أسباب اختيار الدراسة:

- تكمن أسباب اختيارنا لهذا الموضوع في:
- الرغبة الذاتية في دراسة موضوع التكاليف البيئية.
  - حداثة الموضوع في الميدان العلمي في الجزائر، ومحاولة لفت انتباه المسيرين للاهتمام بالبعد البيئي.
  - تماشي هذا الموضوع مع تخصص المحاسبة.

ح. حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

**الحدود الموضوعية:** اهتمت الدراسة بالمواضيع المرتبطة بقياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية.

**الحدود المكانية:** شملت الدراسة الشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب الميلية-جيجل-.

الحدود الزمانية: تم التطرق إلى المعطيات المقدمة من طرف الشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب خلال مدة ثلاثة سنوات من 2019 إلى غاية 2021 .

خ. منهج وأدوات الدراسة:

- منهج الدراسة:

بغية الإلمام والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وتحليل أبعاده وللإجابة عن الإشكالية المطروحة اعتمدنا في دراستنا على المنهجين الوصفي والتحليلي الموافق للجانب النظري، وكذا الاستعانة بدراسة حالة في الجانب التطبيقي من الدراسة.

- الأدوات المستخدمة:

للوصول إلى النتائج المرجوة من هذه الدراسة، تم الاعتماد على مجموعة من المصادر والكتب التي عالجت هذا الموضوع، إضافة إلى الاستعانة ببعض الدراسات السابقة من أطروحات دكتوراه ومذكرات ماجيستر ومجلات ومقالات وملتقيات.

أما في الجانب التطبيقي فقد تم اعتماد الأدوات التالية:

- التقارير المالية والمحاسبية.

- المقابلات الشخصية مع رؤساء مصلحة المالية والمحاسبة.

د. محتويات الدراسة:

من أجل معالجة إشكالية الدراسة والإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة، قسمنا موضوع بحثنا إلى فصلين، فصل نظري وفصل تطبيقي كالآتي:

سننطلق في الفصل الأول إلى الإطار النظري للتكاليف البيئية في المؤسسة الاقتصادية والذي سيتم تقسيمه إلى مبحثين، سنتناول في المبحث الأول الأدبيات النظرية للدراسة، الذي قسم إلى ثلاثة مطالب، الأول أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها، والثاني جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، أما المطلب الثالث فهو عبارة عن العلاقة بين القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها وجودة المعلومة المحاسبية، أما المبحث الثاني جاء بعنوان الدراسات السابقة، الذي قسم إلى ثلاثة مطالب، الأول تتمحور فيه الدراسات السابقة عن أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها، أما المطلب الثاني يتعلق بالدراسات السابقة عن جودة المعلومة

المحاسبية، والثالث عن العلاقة بين القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها وجودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية.

أما الفصل الثاني بعنوان الإطار الميداني للدراسة فقد اشتمل أيضا على مبحثين، المبحث الأول منهج وأدوات الدراسة فقسم إلى ثلاثة مطالب، الأول منهج الدراسة، والثاني أدوات الدراسة، أما المطلب الثالث فهو عبارة عن تقديم المؤسسة محل الدراسة، أما المبحث الثاني الذي تطرقنا فيه إلى القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية وجودة المعلومة المحاسبية في الشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب.

ويختتم البحث بخاتمة لعرض النتائج المتوصل إليها من خلال الجانب النظري والدراسة الميدانية لموضوع البحث، إضافة إلى جملة من التوصيات وأفاق البحث.

### ذ. صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع العلمية التي عالجت الموضوع.
- صعوبة الحصول على التقارير المالية البيئية في المؤسسة محل الدراسة.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

تمهيد

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للدراسة

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية للدراسة

خلاصة الفصل

## تمهيد:

أصبحت القضايا المرتبطة بالبيئة ذات صلة أكبر بالمؤسسات، على الرغم من اختلاف أشكالها وأهدافها، لأن قضايا مثل البيئة باتت تشكل مشكلة اقتصادية واجتماعية وسياسية جلية في أنحاء العالم، ويرجي اتخاذ إجراءات على المستوى الوطني والدولي لحماية البيئة، ونتيجة لذلك أصبح هناك اتجاه قوي لدى المؤسسات، لإطلاع المجتمع عن معلومات تتعلق بسياساتها وأهدافها البيئية، والبرامج الذي تنفذها والتكاليف المنافع المتصلة بتنفيذ هذه السياسات والأهداف والبرامج، والكشف عن المخاطر البيئية، واتخاذ ترتيبات لردها.

فمن خلال هذا الفصل سنقوم بدراسة الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة، وذلك من خلال تقسيم الفصل إلى مبحثين، فالمبحث الأول سنتطرق إلى الأدبيات النظرية للدراسة الذي قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة مطالب، حيث تطرقنا في المطلب الأول إلى المفاهيم الأساسية للقياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها، أما المطلب الثاني تطرقنا إلى أساسيات جودة المعلومة المحاسبية، وفيما يخص المطلب الثالث تطرقنا إلى العلاقة بين القياس المحاسبي للتكاليف البيئية وجودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية.

أما في المبحث الثاني سنقوم للتطرق إلى الدراسات السابقة الذي قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة مطالب كذلك، حيث تطرقنا في المطلب الأول إلى الدراسات السابقة عن أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، أما فيما يخص المطلب الثاني فتطرقنا إلى الدراسات السابقة عن جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، وفيما يخص المطلب الثالث فتطرقنا إلى الدراسات السابقة عن أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها وجودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للدراسة.

قبل انعقاد مؤتمر البيئة بالسويد عام 1972، لم تكن الشركات تهتم بالتكاليف البيئية على نحو مستقل وإنما كانت تدمجها في الغالب ضمن التكاليف الأخرى، ولكن بعد تلك الفترة ونتيجة لزيادة الاهتمام بالقضايا البيئية وظهور الهيئات البيئية التي تفرض بعض المتطلبات البيئية والتشريعات القانونية التي تلزم المؤسسات باستخدام الوسائل لضمان حماية البيئة من التلوث، ترتب على ذلك أن تتحمل المؤسسات استجابة لتلك الضغوطات تكاليف إضافية لمعالجة أثارها على البيئة وتحملها للعديد من التضحيات سواء لمنع الأضرار البيئية من خلال استخدام الأساليب التكنولوجية المناسبة أو لأجل علاج الأضرار البيئية التي لم تتمكن المؤسسة في منع حدوثها.

I- ماهية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها.

I-1- ماهية التكاليف البيئية.

ينظر الفكر المحاسبي للتكاليف البيئية على أنها تمكن المؤسسات من إعداد تقارير مالية لاستخدامها بواسطة المستفيدين من تلك التقارير سواء كانوا مستثمرين أو مقرضين، وعلى ذلك تكون محاسبة التكاليف البيئية هي محاسبة التقديرات الخاصة بالالتزامات البيئية، ومن وجهة نظر المحاسبة الإدارية فإن التكاليف البيئية هي عملية تجميع المعلومات المحاسبية وذلك لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية في مجالات حماية البيئة والحد من التلوث.

I-1-1- مفهوم التكاليف البيئية:

يمكن تعريف التكاليف البيئية بأنها: "مجموعة من التكاليف التي تتحملها الشركة نتيجة قيامها بنشاطها الإنتاجي في سبيل الحد من التلوث، أو إزالة أثارها الضارة على البيئة اختياريا أو تطبيقا للقوانين واللوائح البيئية"<sup>1</sup>.

كما يمكن أن تعرف أيضا بأنها: "عبارة عن تضحيات، وقد تكون صريحة أو ضمنية، تقوم بها المؤسسة وهذا من أجل الالتزام بالأداء البيئي بما يتوافق مع القوانين والتشريعات البيئية هذا من جهة، ومن جهة أخرى بما

<sup>1</sup> مريم مصباح سحيم، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية (دراسة تطبيقية لشركة الزاوية لتكرير النفط)، مجلة دراسات الإنسان والمجتمع، (د ب)، 2018، ص 6.

يحافظ على أصول وممتلكات المؤسسة، ومن جهة ثالثة بما يلي رغبات المستهلكين والأطراف الخارجية الأخرى<sup>1</sup>.

وتعرف أيضا بأنها: "مجموعة من الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء البيئي لمنظمات الأعمال، وتقديم هذه المعلومات للمجموعات والمجتمعات المحلية من أجل مساعدتهم في اتخاذ القرارات، وتقييم الأداء البيئي لهذه المنظمات"<sup>2</sup>.

وعرفت أيضا بأنها: "التكاليف التي يصعب قياسها كميًا بطبيعتها غير الملموسة، ويتم تحميلها في حسابات النفقات العامة والإدارية وهي تعود إلى المنتجات أو العمليات، أو الأنشطة المسئولة عن إنشائها"<sup>3</sup>.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن التكاليف البيئية هي مجموعة من الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء البيئي لمنظمات الأعمال، وتقديم هذه المعلومات للمجموعات و المجتمعات المحلية من أجل مساعدتهم في اتخاذ القرارات، وتقييم الأداء البيئي لهذه المنظمات.

### I-1-2- أنواع التكاليف البيئية وتبويبها:

لكي نتعمق في فهم التكاليف البيئية لابد من التعرف على أنواع التبويبات للتكاليف البيئية طبقا لوجهات النظر المختلفة ويكون ذلك كما يلي:<sup>4</sup>

#### - التبويب وفقا لنموذج تكلفة الوحدة:

يتم تصنيف التكاليف البيئية وفق هذا النموذج كما يلي:

➤ **تكاليف منع التلوث البيئي:** وهي تكاليف الأنشطة التي تتم تنفيذها لمنع حدود نفايات، يمكن أن يؤدي إلى آثار بيئية عكسية، ومن هذه الأنشطة:

<sup>1</sup> أحمد فرغلي محمد حسن، التكاليف البيئية وأثرها على اتخاذ القرارات، الجهاز المركزي للمحاسبات، البرنامج التدريبي لأعضاء ديوان الرقابة المالية بجمهورية العراق حول موضوع الرقابة على البيئة، يومي: 3 و6 أبريل 2005، ص ص 7-8.

<sup>2</sup> منى عبد الله أحمد، أثر قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، 2014، ص 46.

<sup>3</sup> ياسين عبد الرحيم وأدم موسى، دور القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في جودة المعلومات المحاسبية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2018، ص 34.

<sup>4</sup> مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص ص 45-46.

- إجراء البحوث البيئية.

- تصميم المنتجات التي لا يترتب عليها حدوث نفايات أو مخلفات ضارة.

- تقييم واختيار موردي المواد الخام والمكونات.

- إعادة تصميم العمليات الإنتاجية بحيث لا يتم استخدام مواد خام سامة أو ضارة.

- تقييم واختيار معدات رقابة وحماية البيئة من التلوث.

- دراسة إحلال مواد غير ضارة بالبيئة بدلا من المواد الضارة.

➤ **تكاليف اكتشاف التلوث البيئي:** وهي الأنشطة المنفذة لتحديد ما إذا كانت المنتجات والعمليات والأنشطة الأخرى داخل المؤسسة تتطابق مع المعايير البيئية الملائمة، مما يتطلب قياس ومتابعة المصادر المحتمل إحداثها للأضرار البيئية، ومن أمثلة هذه الأنشطة ما يلي:

- متابعة المستويات المواد الضارة المنبعثة داخل المصنع وخارجه.

- فحص المنتجات والعمليات للتأكد من مطابقتها للمواصفات البيئية.

- تدريب العاملين على التعامل مع المواد الضارة.

- أنشطة المراجعة البيئية.

- إجراء اختيارات على محتوى النفايات للتأكد من التزام الموردين بالمواصفات والشروط البيئية.

- **تكاليف الفشل مع منع التلوث البيئي:**

وتهدف هذه المجموعة من الأنشطة إلى علاج وإزالة تكاليف المخلفات و الأضرار البيئية المختلفة والتي حدثت بالفعل، ويمكن تقسيم هذه التكاليف إلى مجموعتين:

➤ **معالجة الفشل الداخلي:** وهي تكاليف الأنشطة التي تنفذ لإزالة وإدارة النفايات بمجرد حدوثها وقبل تصريفها في البيئة ومن أمثلة هذه الأنشطة:

- تشغيل معدات منع وتقليل التلوث.

- معالجة المواد السامة.

- صيانة معدات التخلص من التلوث<sup>1</sup>.
- إعادة استخدام الخردة<sup>2</sup>.
- **تكاليف معالجة الفشل الخارجي:** وهي تكاليف الأنشطة التي يتم القيام بها بعد أن يتم تصريف النفايات، ومن أمثلتها:

- تكاليف تنظيف البيئة الملوثة.
- تكاليف استخدام المواد والطاقة بشكل غير كاف.
- تكاليف التعويضات المدفوعة للمتضررين من تلوث البيئة.
- تكاليف العمالة المفقودة بسبب التلوث.
- تكاليف الأدوية وعلاج الأمراض الناتجة عن التلوث.
- **التبويب وفقا لنظام المحاسبة الإدارية البيئية:**

ويتم تبويب التكاليف البيئية وفق لهذا النظام إلى ثلاثة أنواع هي:

#### ➤ **تكاليف الحماية البيئية:**

- تكاليف معالجة الانبعاث السلبية.
- تكاليف الحد من التلوث.
- تكاليف معالجة المخلفات.
- تكاليف الرأسمالية البيئية.

#### ➤ **التكاليف البيئية الكلية:** تتكون من:

- التكاليف المباشرة وغير المباشرة.

<sup>1</sup> مهاوات لعبيدي مرجع سبق ذكره، ص 46.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص ص 46-47.

- التكاليف الداخلية والتكاليف الخارجية.

➤ تكاليف دورة الحياة البيئية: وتتكون من:

- التكاليف البيئية قبل مرحلة الإنتاج مثل تكاليف تصميم المنتج والعمليات الإنتاجية.

- التكاليف البيئية خلال مرحلة الإنتاج مثل تكاليف الفحص والقياس وصيانة الأجهزة.

- التكاليف البيئية بعد مرحلة الإنتاج مثل تكاليف معالجة النفايات وفك معدات بيئية انتهت صلاحيتها.

- التبويب وفقا لارتباط بزمن الانتفاع:

تبويب وفقا لارتباطها بزمن الانتفاع أو الاستفادة إلى نوعين:

➤ التكاليف البيئية الجارية: وهي بنود التكاليف التي يتحملها المصنع مقابل تنفيذ برامج حماية البيئة لفترة محاسبية واحدة، وتكون لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمنافع التي تتحقق خلال هذه الفترة المحاسبية ومن أمثلتها:

- تكاليف معالجة مخلفات الإنتاج.

- تكاليف الإدارة البيئية.

- تكاليف المراجعة الداخلية البيئية.

- تكاليف تحليل العينات.

- تكاليف علاج العاملين بالمؤسسات.

➤ التكاليف البيئية الرأسمالية: وهي التكاليف التي يتحملها المصنع مقابل توفير الآلات والمعدات والتجهيزات، التي تساهم في الحد من التلوث ومعالجة آثاره لعدة فترات مالية ومن أمثلتها:

- تكاليف تركيب التجهيزات والمداخن.

- تكاليف إنشاء محطات لمعالجة مياه المصانع.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> مهاوات لعبيدي، مرجع سابق، 47.

- تكاليف الأجزاء المضافة إلى الأصول لحمايتها من الآثار البيئية الناتجة عن نشاط المصنع، أو لتقليل الآثار الناتجة عن استخدام الأصل في النشاط.<sup>1</sup>

- التبويب وفقا لخصائصها:

يتم التبويب التكاليف البيئية وفقا لخصائصها إلى أربعة تبويبات:

➤ تبويب التكاليف طبقا لمدى الالتزام بالمعايير والقوانين والتشريعات: وتتضمن:

- تكاليف الالتزام: وتشمل تكاليف الوقاية والتقييم وتكلفة الفرصة البديلة المرتبطة بالالتزام.

- تكاليف عدم الالتزام: وتشمل التعويضات والغرامات وتكلفة الفرصة البديلة المرتبطة بغير الالتزام

➤ تبويب التكاليف طبقا لعلاقتها بأنشطة وأقسام المؤسسة: وتشمل:

- تكاليف بيئية مرتبطة بمراكز الإنتاج.

- تكاليف بيئية مرتبطة بمراكز الخدمات الإنتاجية (الصيانة، القوى المحركة، التخزين).

- تكاليف بيئية مرتبطة بمراكز الخدمات التسويقية (المبيعات، الدعاية والإعلان، التعبئة و التغليف).

- تكاليف بيئية مرتبطة بمراكز العمليات الرأسمالية (إنشاء الحدائق، الجسور و دور الحضانة).

➤ تبويب التكاليف طبقا لعلاقتها بالمنتجات أو الخدمات التي تقوم بها المؤسسة: وتتضمن:

- تكاليف بيئية مرتبطة بمنتج معين.

- تكاليف بيئية مرتبطة بخدمة معينة.

➤ تبويب التكاليف البيئية طبقا لطبيعتها: تنقسم إلى نوعين:

➤ التكاليف الاقتصادية: وتنقسم إلى نوعين:

• تكاليف مباشرة: مثل مصاريف تشغيل معدات حفظ التلوث وصيانتها وتكاليف علاج العاملين بسبب

التلوث.

<sup>1</sup> يحيى جمال اللولو، مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2016، ص25.

- تكاليف غير مباشرة: من أمثلتها التعويضات والغرامات.
  - التكاليف الاجتماعية: وتنقسم أيضا إلى نوعين هما:
  - تكاليف الاستخدام غير الرشيد للمواد والطاقة
  - التكاليف الناتجة عن إتلاف عناصر البيئة مثل نقص الإنتاجية الناتجة عن الآثار البيئية السلبية لنشاط المؤسسة، وتكاليف علاج وتعويضات العاملين، وتكاليف أيام الغياب وتكلفة الفرصة البديلة لفاقد الإنتاج نتيجة تكلفة أيام الإجازات المرضية وإجازات إصابة العاملين بسبب التلوث.
- مما سبق يمكن القول بأن للتكاليف البيئية تبويبات مختلفة، حيث يساعد تبويبها وتحليلها وتتبعها بدقة بالشكل الذي يخدم المؤسسة في إدارة هذه التكاليف<sup>1</sup>.

### I-1-3- مبررات الاهتمام بالتكاليف البيئية:

- تتمثل مبررات الاهتمام بالتكاليف البيئية في:<sup>2</sup>
- الضغوط الضريبية البيئية مثل الضرائب على الكربون واستخدام الطاقة ورسوم الانبعاثات.
  - ضغوط التبادلات التجارية.
  - الضغوط الرقابية التنظيمية مثل الضغوط التي يمارسها الاتحاد الأوروبي بشأن استعمال المواد الخطرة.
  - الضغوط التمويلية على المستوى العالمي نتيجة لنمو صناديق الاستثمار المسؤولة اجتماعيا وبيئيا مثل مؤشر داو جونز للاستدامة ومتطلبات الإفصاح عن أدائها البيئي في القوائم المالية.
  - ضغوط الإفصاح عن مختلف الجهات المعنية لإعلان تقارير الشركات عن أدائها البيئي في القوائم المالية.
  - الضغوط من الموردين مثل الشركات الكبرى التي يحتاج موردها الامتثال لمعايير نظام الإدارة البيئية.
- هناك مبررات أخرى تتمثل في:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> يحيى جمال اللولو، مرجع سبق ذكره، ص 26.

<sup>2</sup> IFAC, Environmental Management Accountig, **International Guidance Document**, International federation of accountants (ifac), New York, 2005, p10.

<sup>3</sup> محمد عادل عياض، دراسة نظرية لمحددات سلوك حماية البيئة في المؤسسة، *مجلة الباحث*، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 7، 2010، ص ص

- **المساهمون:** رغبة المساهمين في الحفاظ على سمعة المؤسسة هو الحافز الأساسي لهم للاهتمام بقضايا حماية البيئة، فالمستثمرون يستثمرون في أسهم الشركات التي تثبت فعاليتها البيئية من خلال التدقيق البيئي قبل اتخاذ قرار شراء الأسهم.
- **المستهلكون:** ظهور ونمو الوعي البيئي للمستهلك حفز الشركات على انتهاج سلوك صديق للبيئة بهدف الحفاظ على وضعها التنافسي في السوق.
- **الموزعون:** يدمج الموزعون العامل البيئي في سياساتهم الإدارية، الأمر الذي يؤثر على توجيهات المنتجين خاصة أولئك الراغبين في التعامل مع شركات التوزيع المشهورة في تسويق منتجاتهم.
- **شركات التأمين:** تستثني شركات التأمين المخاطر البيئية من أشكال التأمين العادية وتستبعد تأمين المخاطر غير المحددة بوضوح نظرا لعدم إمكانية تقديم الخسائر المترتبة عنها مما يدفع الشركات إلى تغيير سلوكها في التعامل مع القضايا البيئية من أجل الاستفادة من شروط تأمين أفضل.
- **البنوك:** يرتبط بقاء المؤسسة بشكل كبير بعلاقتها مع البنوك نظرا لكونها مصدر أساسي في التمويل ولكن البنوك تفرض على المؤسسات الملوثة إعداد دراسة تدقيق معمقة للأثر البيئي لنشاطها كشرط مسبق لتمويل المشاريع المحتملة.

### I-1-1- مشاكل قياس التكاليف البيئية:

من بين مشاكل قياس التكاليف البيئية ما يلي<sup>1</sup>:

- **النقص في أدوات القياس الكمي** للأثار البيئية لأنشطة الشركة، يتطلب قياس الأثار البيئية في أدوات القياس الكمي المتولدة عن أنشطة الشركات الصناعية، ضرورة توافر للقياس الكمي، وعلى الرغم من توافر بعض أساليب القياس المادي لتلك الأثار نتيجة جهود الجمعيات والمنظمات المهمة بحماية البيئة سواء على المستوى المحلي أو الدولي إلا أن هناك نقص في أدوات وأساليب القياس المالي، بالرغم من إمكانية قياس بعض عناصر التكاليف البيئية المباشرة كتكاليف تخفيض نسبة التلوث أو معالجة النفايات.
- **صعوبة إجراء المقارنة بين المعلومات البيئية للشركات** فيما بينها وعبر الزمن، نتيجة عدم وجود، اتفاق على مقاييس وآلة موحدة لقياس الأثار البيئية، وهو ما أدى إلى تنوع واختلاف المقاييس المستخدمة من شركة إلى أخرى، وفي نفس الشركة من فترة إلى أخرى.

<sup>1</sup> مريم صباح سحيم، مرجع سابق، ص ص 7-9.

- صعوبة التحديد السليم للتكاليف البيئية الخارجية.

- التعارض المحتمل بين أهداف الملاك والمساهمين، ووفاء الشركات الصناعية بالمتطلبات التشريعية.

- النقص في معايير المحاسبة البيئية، على إصدار المنظمة الدولية للتوحيد القياسي مجموعة المعايير البيئية ISO14000 والتي تتعلق بعدة جوانب مرتبطة بنظام الإدارة البيئية، بما فيها معايير مراجعة الحسابات البيئية ISO14012 إلا إن هناك نقائص كبيرة في المعايير المحاسبية المتعلقة بالقياس والتقرير عن صافي المنافع والتكاليف البيئية المرتبطة بأنشطة الشركة الصناعية، وهو ما يؤدي إلى صعوبة توحيد وأشكال الإفصاح البيئي.

- يؤكد GALE أن هناك بطئاً في استجابة الفكر المحاسبي والتطبيق العلمي في إدخال تحقيقات على النظم المحاسبية لتصبح أكثر قدرة على استيعاب التكاليف والمنافع البيئية، بما يمكن معه توفير معلومات تساهم في تحقيق قدرة المستويات الإدارية المختلفة على اتخاذ القرارات من منظور أكثر شمولاً، بحيث لا يأخذ في الاعتبار الجوانب الاقتصادية والبيئية سواء في الأجل الطويل أو القصير.

## I-2- عموميات المحاسبة البيئية:

### I-2-1- مفهوم المحاسبة البيئية:

تتعدد تعريف المحاسبة البيئية، حيث سيتم ذكر أهمها:

تعرف المحاسبة البيئية بأنها: "عبارة عن النظام المحاسبي الممتد للنظام المحاسبي التقليدي والمبني على تحليل النتائج ومسببات حدوث التكلفة لتحديد و تعيين اثر التكاليف البيئية التي تسبب بها الوحدة"<sup>1</sup>.

وتعرف كذلك بأنها: "عملية اختيار متغيرات ومقاييس وإجراءات لقياس الأداء الاجتماعي للمنظمة والإفصاح عن النتائج للأطراف المعنية في المجتمع سواء كانت هذه الأطراف من داخل المنشأة أو خارجها"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2011، ص 26.

<sup>2</sup> عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 1، 2010، ص ص 282-283.

وعرفت كذلك بأنها: "عبارة عن تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية، بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية والحد منها"<sup>1</sup>.

### I-2-2- أهمية المحاسبة البيئية:

- إن أهمية المحاسبة البيئية تتمثل في مساعدة الشركات في الأمور التالية<sup>2</sup>:
- مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات التي تساعد في تخفيض التكاليف والأعباء البيئية.
- توسيع نطاق عملية التقييم وتحليل الاستثمار لكي يشمل الآثار البيئية المحتملة.
- التوصل إلى فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بدقة.
- المساعدة في تطوير وتشغيل نظام إداري بيئي للوحدة ككل.
- إن تجاهل قياس التكاليف البيئية الناتجة عن تلوث بيئي يضلل العديد من مؤشرات قياس الأداء ويضخم النتائج.
- كون المحاسبة علما اجتماعيا فإن ذلك يفرض عليها ضرورة التفاعل مع مشكلة تلوث البيئة و نفاذها مواردها، لأن تأخرها سيؤدي لتأخر هذا العلم مقارنة بالعلوم الأخرى مثل علم الاقتصاد والإدارة.
- تستمد المحاسبة وجودها من اعتراف المجتمع بنتائجها من خلال وظيفتي القياس والتوصيل للمعلومات المالية والاقتصادية للمجتمع، و استمرار الطلب على خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة مما يستلزم تلبية الاحتياجات المتزايدة للمعلومات المالية.
- لغرض ترشيد القرارات الإدارية وضمان دقة المعلومات المحاسبية التي على أساسها يتم وضع القرارات الإدارية، من خلال المساعدة على المفاضلة بين الالتزام وعدم الالتزام بالبرامج البيئية.

<sup>1</sup> بوزمان محمد أمير وبن عواق العربي، دور الإفصاح المحاسبي على التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي، مجلة التنمية الاقتصادية، المجلد 3، العدد 6، الجزائر، 2018، ص 175.

<sup>2</sup> عبد الهادي منصور الدوسري، مرجع سبق ذكره، ص 28.

## I-2-3- مستويات تطبيق المحاسبة البيئية:

يتم تطبيق المحاسبة البيئية من خلال ثلاثة مستويات<sup>1</sup>:

## ✓ المحاسبة البيئية والمستوى الوطني:

يتم التركيز في هذا المستوى على قياس التنمية المستدامة، إذ إن تفاقم المشاكل البيئية أدى إلى وجود حاجة لمؤشرات تختص بقياس الحالة الصحية ومعدلات النمو والتقدم الاقتصادي، مثل المفهوم المتعلق بقياس التنمية البشرية والحفاظ على مصادر رأس المال البشري والمادي والطبيعي، باعتبار الضمان لاستثمار التنمية للأجيال الحالية والمستقبلية، وقد انعكس هذا المفهوم على علم المحاسبة، ونتج عن المحاسبة الوطنية التي تتمثل في المؤشرات الخضراء أو المعدلة بيئياً مثل الدخل الوطني المعدل بيئياً أو الناتج الوطني المعدل بيئياً، وهي مؤشرات أكثر موضوعية في الحكم على معدلات النمو وأداء الاقتصاديات المختلفة، وكذلك عند مقارنة أداء بعض الدول مع بعضها.

## ✓ المحاسبة البيئية والمستوى القطاعي:

يتم التركيز في هذا المستوى على أداء القطاعات الاقتصادية المختلفة بناء على مراعاة هذه القطاعات للجوانب والاعتبارات البيئية، كقطاعات الصناعة النفطية التي تعد قطاعات تهدر رأس المال الطبيعي، مما يهدد استمرارية القطاع ومساهمته في التنمية.

## ✓ المحاسبة البيئية ومستوى الشركة:

يتم التركيز في هذا المستوى على الأطراف الخارجية والداخلية التي تهتم بمؤشرات قياس أداء الشركة، وتتمثل هذه الجهات بالمقرضين والمستثمرين وإدارة الشركة، إذ أن الربح لم يعد مؤشراً على جودة الأداء، بل أصبح إلزاماً على الشركات لتطوير الأنظمة.

## I-3- أساسيات القياس المحاسبي للتكاليف البيئية:

نتيجة القوانين المعروضة على المؤسسات والأضرار الصحية المتفاقمة والناجمة عن آثار التلوث، وجدت المؤسسات نفسها مجبورة عن تبني وقياس التكاليف البيئية والالتزام بمبدأ "من يلوث يدفع" حيث يعد هذا الأخير من الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة عن طريق المحاسبة البيئية، وذلك للسير نحو التوافق المحاسبي.

<sup>1</sup> عبد الهادي منصور الدوسري، مرجع سبق ذكره، ص ص 25-26.

### I-3-1- تعريف القياس المحاسبي للتكاليف البيئية:

إن عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية قدمت لها عدة تعريف من طرف المنظمات الدولية، حيث عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية fasb:

- إن عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية: "هو عبارة عن تخصص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة كما أنه عملية مقارنة تهدف الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتحاد القرار"<sup>1</sup>.

وتعرف عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية: "بأنها تحليل قيم لجميع عناصر التكاليف المتولدة عن التزام المؤسسة بمؤسسات اجتماعية وبيئية معينة، سواء كان ذلك الالتزام بمحض إرادتها أو قصرا بموجب القانون"<sup>2</sup>.

عرفت كذلك بأنها: "القياس العيني والمالي لتوفير معلومات فعلية ومستقبلية لمتخذي القرارات ولصانعي السياسات البيئية لتحديد التكاليف البيئية للعمليات والأنشطة الخاصة بحماية البيئة"<sup>3</sup>.

وعرف بأنه: "تحديد حجم المبادلات أو الأنشطة ذات المتضامين الاجتماعية والبيئية"<sup>4</sup>.

وعرف أيضا: "بأنه إدراج الآثار البيئية لأنشطة الشركات في صورة كمية"<sup>5</sup>.

من خلال ما سبق يمكن القول أن عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية هي أسلوب عصري تلجأ إليه المؤسسات إما اختياريا أو يفرض عليها بقوة القانون حسب نوع الشركة، أو حسب تشريع البلد الذي تنشط فيه بهدف الحفاظ على بيئتها وتحمل عقبات نشاطها.

<sup>1</sup> هجيرة بوزوينة، واقع القياس والإفصاح المحاسبي في الجزائر وأثره على جودة المعلومات المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة علي لونيبي، المجلد 8، العدد 2، البلدة، 2019، ص 11.

<sup>2</sup> أمينة حفاصة وعباس فرحات، دور القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر، العدد 5، الجزائر، (د س)، ص 901.

<sup>3</sup> سلمى عائشة كيجلي وآخرون، التكاليف الاقتصادية للمشكلات البيئية و أهم طرق التقييم البيئي المستخدمة، الملتقى العلمي الدولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل الرهانات، جامعة قاصدي مرياح، الجزائر، في الفترة 20-21 نوفمبر، 2012، ص 482.

<sup>4</sup> محمد فيصل حسن، المحاسبة البيئية- القياس والإفصاح، (د ط)، المكتبة الوطنية، الخرطوم، 2013، ص 80.

<sup>5</sup> بوسبعين تسعديت، المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية كإطار لتفعيل دور المؤسسات الجزائرية في تحقيق التنمية المستدامة، مجلة المعارف، جامعة البويرة، العدد 17، الجزائر، 2014، ص 167.

وبالتالي فإن عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية تقوم على أربعة أركان رئيسية:

- الخاصية محل القياس: هي الصفة أو الحالة التي يقع عليها القياس.
- القياس المناسب للخاصية محل القياس: أي القياس الإجمالي للخاصية مثل (عدد الوحدات المنتجة في الساعة).
- وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس: أي نوع الوحدة المستخدمة في القياس مثل (نقدية، غير نقدية).
- الشخص القائم بعملية القياس: وفي العملية المحاسبية هو المحاسب الذي يؤدي دورا أساسيا في تحديد مسار وأساليب عملية القياس المحاسبي فضلا عن تحديد نتائجها.

### I-3-2- أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية:

للقياس المحاسبي عن التكاليف البيئية أهمية بالغة تتجلى فيما يلي<sup>1</sup>:

- يساهم في توضيح تأثير نشاط الشركات في البيئة وتوفير المعلومات البيئية اللازمة للإفصاح عن هذه الأنشطة في القوائم المالية.
- يوفر بيانات ومعلومات بيئية تساعد في إجراء دراسات الجدوى البيئية لمعرفة مدى تحقيق الشركات لعائد حقيقي يعود على المجتمع بالنفع.
- يساهم في اتخاذ القرارات المناسبة لكل من الشركات والأطراف الأخرى المستفيدة وأصحاب المصالح في الشركات وخارجها.
- يساعد في إجراء المقارنة بين الشركات المتشابهة والعمل على تحقيق وتوزيع الموارد بينهم ومعرفة أوجه القوة و الضعف في أدائهم البيئي.
- إغفال القياس المحاسبي للأنشطة البيئية للشركات يؤدي إلى معرفة إدارة الشركات وأصحاب المصلحة بالإثارة المختلفة لممارسة أنشطة الشركات في البيئة المحيطة وبالتالي تؤثر على القرارات اللازمة لحماية البيئة من الآثار السلبية الضارة بها.

<sup>1</sup> نجوى عبد الصمد وزكية مقري، واقع القياس المحاسبي البيئي في مؤسسات الإسمت العمومية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، العدد4، الجزائر، 2016، ص 58.

- أمانة عرض البيانات المحاسبية تتطلب أخذ جميع العمليات التي تقوم بها الشركات وبالتالي توفير معلومات عن نشاطها البيئي يمكن التقرير عنها محاسبيا.

### I-3-3- أسس القياس المحاسبي للتكاليف البيئية:

يجب أن يشمل القياس المحاسبي للتكاليف البيئية على ما يلي<sup>1</sup>:

- **المبالغ التي تدفعها المؤسسة الاقتصادية للجهات الحكومية:** لا توجد مشكلة في قياس هذا النوع من التكلفة لأنه يمثل في الأصل مبالغ نقدية معروفة بدقة.

- **المبالغ التي تتحملها المؤسسة اختياريا:** وهي تلك التكاليف التي لا تتعلق بنشاطها الاقتصادي والتي تشمل قياس تكلفة الأصول التي تستخدمها المؤسسة لتحقيق أهدافها البيئية، كمحطات تقنية المياه مثلا.

- **الأضرار التي يتحملها المجتمع:** هناك صعوبة في قياس الأضرار التي يتحملها المجتمع، وتنشأ المشكلة في كيفية خضوع هذه الأضرار للقياس الكمي، وكيفية ترجمته إلى قيم نقدية فهناك صعوبة كبيرة في القياس المباشر للأضرار لذلك يتم اللجوء إلى طرق غير مباشرة للتعبير عن الأضرار، ومن هذه الطرق:

\* **قياس تكاليف منع حدوث الأضرار البيئية:** يقوم هذا الأسلوب على افتراض أنه كلما قامت المؤسسة بالإنفاق على منع التلوث مثلا انخفضت الأضرار التي تصيب المجتمع من هذا التلوث، وبالتالي تكاليف المنع هي الأقرب إلى تحديد التكاليف البيئية.

\* **قياس تكاليف التصحيح:** وهي المبالغ التي تقوم بها المؤسسة بإنفاقها لغرض إعادة الموارد البيئية لحالتها الأصلية تقريبا أو لإنشاء مورد جديد ليحل مكان المورد البيئي التي تأثر بالأنشطة الاقتصادية للمؤسسة مثل تطهير المكان من التلوث الذي أحدثته نشاط المؤسسة.

### I-3-4- طرق ومداخل القياس المحاسبي للتكاليف البيئية:

في ظل ظهور القوانين والتشريعات البيئية بدأ اهتمام المؤسسات التي تمارس أنشطة ملوثة بالبيئة يتجه نحو انتهاج أساليب لحماية البيئة ومحاولة قياس تكاليف الحفاظ عليها خاصة مع ظهور المواصفة الجديدة في

<sup>1</sup> موزارين عبد المجيد وبربري محمد أمين، قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية في ظل التوجه نحو تحقيق التنمية المستدامة، مجلة العلوم الإدارية و المالية، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، المجلد 1، العدد 1، الجزائر، 2017، ص 35.

مجال البيئة وأنظمة الإدارة البيئة iso1400 والتي تتطلب أن تمارس المؤسسة أنشطة صديقة للبيئة في مختلف المراحل الإنتاجية والتسويقية، وهذه المداخل هي<sup>1</sup>:

- **مدخل القياس الكمي ذو المضمون الواحد**: يقوم هذا المدخل على قياس الأشياء والظواهر البيئية كميًا بمعيار موحد، حيث يفرق هذا المدخل بين اتجاهين بخصوص المعيار الواحد الذي يستخدم في القياس البيئي:

- **القياس باستخدام وحدة المنفعة الاجتماعية**: يستند هذا القياس على التمييز بين نوعين من القيمة للشيء هما قيمة المبادلة وقيمة الاستعمال، حيث يقصد بالأولى مبادلة الشيء له خصائص معينة بآخر له خصائص مختلفة، أما الثانية فيقصد به قدرة الشيء على إشباع حاجة إنسانية مباشرة عند استعماله، لذا فالمنفعة خاصة عامة مشتركة لكل الأشياء حتى التي ليس لها قيمة مبادلة.

- **القياس باستخدام وحدة النقد**: يعتمد هذا القياس على أسعار التبادل، وفيما يخص المحاسبة البيئية فإن هذه الأسعار غير متاحة، إلا أن النقود هي لا تزال لغة المحاسبة المعتمدة، وللتغلب على صعوبة القياس الكمي النقدي للتكاليف البيئية يتم الاستناد إلى بعض الأساليب كطريقة التقييم البديل وطريقة الاستقصاء وطريقة تكلفة التصحيح أو التجنب.

- **مدخل القياس متعدد الأبعاد**: يقوم هذا المبدأ على استعمال وحدات قياس مختلفة لقياس العمليات والآثار البيئية للمؤسسة تبعاً للطبيعة المختلفة لكل نوع من تلك العمليات والآثار البيئية دون التقيد بأسلوب أو وحدة محددة، لذا يشمل هذا المدخل أسلوبين للقياس هما:

\* **أسلوب القياس الكمي متعدد الأبعاد**: في هذا الأسلوب يتم تحديد الأشياء محل القياس، وتختلف صورة المعلومات التي تعكس نتائج القياس الكمي باختلاف نظام القياس المستخدم، حيث توجد إلى جانب نظام العد الأصلي أنظمة قياس أخرى، كنظام القياس الترتيبي، نظام القياس الفصلي، ونظام القياس النسبي.

\* **أسلوب القياس الوصفي**: يقوم هذا الأسلوب على الوصف الإنشائي لخصائص أو مظاهر شيء أو حدث معين يمكن لقارئ هذا الوصف تخيل هذا الحدث على الطبيعة، ويعتبر من أسهل الأساليب التي يمكن تطبيقها في مجال القياس البيئي و أقلها تكلفة، فهو يعتمد على وصف العمليات البيئية التي تقوم بها المؤسسة بأسلوب روائي لا يخضع لقواعد محددة، وبالرغم من سهولة هذا الأسلوب وانخفاض تكلفته إلا أن الاعتماد عليه بصفة مطلقة في مجال القياس البيئي لا يوفر معلومات موضوعية عن الأداء البيئي للمؤسسة، لذا ينبغي أن يقتصر استخدامه في الحالات التي يستحيل فيها القياس الكمي، ففي هذه الحالات فقط تعتبر المعلومات الوصفية من

<sup>1</sup> أمينة حفافة وعباس فرحات، مرجع سبق ذكره، ص 93.

المعلومات التي قامت بها المؤسسة للوفاء بالتزاماتها البيئية، أفضل من عدم وجود معلومات، حيث تندرج طبيعة وجود هذه المعلومات في ظل هذا المدخل إلى ثلاث مستويات:

\* **المستوى الأول:** معلومات مالية لنتائج قياس العمليات البيئية التي يمكن قياس تأثيرها بمقياس نقدي.

\* **المستوى الثاني:** معلومات كمية لنتائج قياس العمليات البيئية التي لا يمكن قياس تأثيرها بمقياس نقدي، ويتوافر لقياسها مقاييس كمية غير نقدية.

\* **المستوى الثالث:** معلومات وصفية تعبر بصورة غير إنشائية عن تأثيرات العمليات البيئية لا يمكن قياسها بمقاييس كمية.

### 1-3-5- صعوبات القياس المحاسبي للتكاليف البيئية:

تتمثل صعوبات القياس المحاسبي للتكاليف البيئية كالاتي<sup>1</sup>:

- صعوبة حصر عناصر التكاليف البيئية الناتجة عن الالتزام البيئي للشركات.
- صعوبة فصل التكاليف البيئية عن الاقتصادية والاجتماعية بسبب التداخل بينهما.
- صعوبة ربط التكاليف بالعوائد البيئية لأن العوائد البيئية تتسم بعدم إمكانية التعبير عنها بوحدات القياس النقدي وإنما يناسبها القياس الوصفي بالإضافة إلى طول الفترة الزمنية بين تاريخ واقعة حدوث التكلفة والعائد المحقق منها.
- عدم توفير البيانات لقيمة الخسائر والأضرار المترتبة على الأحداث البيئية مما قد يترتب عليه تعاضم الإهدار في عناصر الموارد الطبيعية البيئية.
- عدم وجود معيار محاسبي متعارف عليه يمكن بموجبه إجراء معالجة محاسبية مستقلة للمصروفات الجارية وخاصة تلك التي لا يترتب عليها عائد نقدي.
- صعوبة القياس المحاسبي عن الآثار البيئية للعمليات البيئية المؤثرة على أصول الشركة أو التزاماتها في شكل أرقام محاسبية يمكن التحقق من موضوعياتها.
- عدم وجود معايير قانونية محددة لحماية البيئة تلتزم بها الشركات.

<sup>1</sup> نجوى عبد الصمد وزكية مقري، مرجع سبق ذكره، ص 58-59.

- عدم وجود أسس ومعايير لتوزيع التكاليف الاجتماعية للأضرار البيئية على الشركات.
- عدم رغبة المشروعات في الإفصاح اختياريًا عن التكاليف المرتبطة بالأضرار البيئية الناتجة عن عملياتها، حتى ولو أمكن قياس وتوزيع هذه التكاليف بطريقة مقبولة.
- صعوبة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية المرتبطة بالموارد البشرية وتحديد تكاليف العلاج.
- ندرة الآليات والوسائل التي بها التلوث البيئي كميًا وتعذر تقديره ماليًا.
- عدم الاهتمام بقياس التكاليف البيئية بسبب ضعف التشريعات البيئية على المستوى المحلي وقلة التشريعات الملزمة على المستوى العالمي.

#### I-4- ماهية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية:

#### I-4-1- تعريف الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية:

يعتبر الإفصاح المحاسبي الخلاصة النهائية للعمل المحاسبي، إذ أن إعداد ونشر القوائم المالية ليس كافيًا بحد ذاته، إذا لم تتضمن هذه القوائم المالية الإفصاح المالي الكافي والملائم لجميع فئات المستخدمين.

وقد عرف بأنه: "عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش أو الملاحظات والجدول المكمل في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من طرف الأطراف الخارجية التي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للمؤسسة"<sup>1</sup>.

وعرف كذلك بأنه: "العملية التي قدمت من خلالها التكاليف البيئية التي تنجم عن الأنشطة اليومية للمؤسسة، والملاحظ أن تعريف الإفصاح المحاسبي البيئي، له تعريف واحد سواء من الناحية المحاسبية أو البيئية، وعرف أيضا هو عرض وتوفير المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية لمرافق الأعمال في البيانات المالية، مما يسر عمل مستخدمي المعلومات مما يؤدي إلى ترشيد القرار في تقييم الأداء البيئي للمؤسسة"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> خلف الله بن يوسف، أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (scf) وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المركز الجامعي آفلو، العدد7، الجزائر، 2017، ص 33.

<sup>2</sup> فيصل عطة ومسعود درواسي، مدى توفر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي (scf) وأثرها على الإفصاح المحاسبي، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة لونيبي علي البلدية، المجلد16، العدد2، الجزائر، 2021، ص ص 349-350.

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

#### I-4-2- أهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية:

تتمثل أهمية الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في النقاط التالية:<sup>1</sup>

- 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 الاقتصادي والمالي للشركات ويحسن من سلوكها، كما أن له أهمية كبيرة من حيث تحقيق الشفافية وإضافتها على أنشطة المؤسسة.

- تعاضم دور الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في السنوات الأخيرة وذلك لما له من دور كبير في زيادة كفاءة المعلومات الموجودة في القوائم المالية.

- الارتفاع الكبير للتكاليف والالتزامات البيئية التي تتحملها المؤسسة كان من الضروري الإفصاح عنها، وذلك حتى يكون مركزها المالي بصورة واضحة، وتتضح أكثر إستراتيجية 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.

- تعتبر المعلومات البيئية التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية ذات الطبيعة الكمية المالية، 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 أيضا أسلوب تسويقي لمنتجاتها، ولهذا فالمحاسبة هي الوسيلة الأنسب لتحقيق ذلك.

- إن تزايد الاهتمام بالمعلومات البيئية ناتج عن التحول التدريجي الذي تشهده الوظيفة المحاسبية، والتي كانت في البداية عبارة عن مسك للدفاتر المحاسبية، وحماية مصالح المساهمين وتحولها إلى نظام معلومات هدفه إنتاج المعلومات اللازمة في الوقت المناسب.

<sup>1</sup> معزي خيرة وقورين حاج قويدر، جودة المعلومة المحاسبية و أثرها على الإفصاح المحاسبي، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، المجلد 15، العدد 21، الجزائر، ص 251.

### I-4-3- أهداف الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية:

تتمثل أهداف الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية فيما يلي<sup>1</sup>:

- المحافظة على المركز التنافسي للمؤسسة إزاء المؤسسات المماثلة في السوق من خلال تحقيق سمعتها اتجاه الأطراف ذات العلاقة بنشاطاتها الاقتصادية والاجتماعية.
- إظهار إذعان المؤسسة للقوانين والتشريعات الحكومية مما يضيف على جودتها صفة شرعية وإجازة لنشاطها.
- يوفر الإفصاح عن التكاليف البيئية قاعدة جيدة للبيانات و المعلومات يمكن أن تخدم مالكي الشركة العاملين فيها فيما يتعلق بكفاءة الإجراءات المتخذة للمحافظة على سلامة البيئة، فضلا عن اطلاع الإدارة على حجم التكاليف الإضافية التي تتحملها المؤسسة قصد حماية البيئة.
- التزام المؤسسة بإجراءات سلامة البيئة من التلوث يساهم في خلق حالة من الاستقرار النفسي والصحي للعاملين فيها مما يقلل من حدة دوران العمل والتكاليف المرتبطة به.
- إظهار التزام المؤسسة بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية ومشاركتها في تحمل الأعباء العامة للمجتمع.
- يساعد الإفصاح عن الأنشطة البيئية مستخدمي المعلومات على اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء فضلا عن تطوير البحوث والدراسات في مجال سلامة البيئة.

### I-4-3- أشكال الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية:

إن الإفصاح المحاسبي البيئي يتضمن معلومات عن المؤسسة البيئية، الأثر البيئي، الأداء البيئي للمؤسسة، وتنفيذ في شكل إفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمحاسبة البيئية، إفصاح عن المعلومات البيئية، إفصاح عن المعلومات البيئية و إفصاح عن الموارد البيئية، وهي متطلبات المؤسسة بحاجة إليها لإدارة المشاكل البيئية الحادة، ويكون الإفصاح المحاسبي البيئي وفق أشكال رئيسية وهي<sup>2</sup>:

#### 1- الإفصاح عن تقارير بيئية مستقلة:

وهو مزيج مستقل للإفصاح عن المعلومات البيئية ويتألف من ميزانية بيئية للمؤسسة، جدول حسابات النتائج البيئي، بيان التدفقات النقدية البيئية، بالإضافة إلى الملاحظات التي تدرجها المؤسسة لشرح البنود

<sup>1</sup> موازين عبد المجيد وبربري محمد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 38-39.

<sup>2</sup> بن عوالي الجبالي وحوالف رحيمة، مرجع سبق ذكره، ص 229.

الغامضة المدرجة في القوائم السابقة، وتشمل هذه التقارير المعلومات البيئية المالية (كتكاليف حماية البيئة) والمعلومات غير المالية والمعلومات النوعية (كسياسات استغلال الموارد الطبيعية) والمعلومات الكمية) كاستهلاك الماء والكهرباء وعدادة النفايات). ولا يهم إن كان هذا الإفصاح كمي أو وصفي، مالي، إجباري، اختياري، لأن هذا النوع من المعلومات في القوائم المالية يجعل المؤسسة مهتمة بالجانب البيئي أكثر منه في الجانب الاقتصادي.

## 2- الإفصاح في القوائم المالية التقليدية المحسنة:

وهو مزيج بين تقارير المحاسبة المالية و تقارير المحاسبة البيئية، وذلك استنادا إلى تقرير المحاسبة المالية الحالي، تدمج المؤسسة الأصول البيئية الثابتة وغير الملموسة والمبالغ مستحقة القبض البيئية في البيانات المحاسبية المالية بالاقتران مع المعلومات المالية البيئية، بحيث تكون قادرة على التعبير بوضوح نسبي عن المعلومات المحاسبية للأنشطة البيئية للشركات.

## 3- تقرير مراقبة الحسابات:

يعتبر الإفصاح عن التكاليف البيئية ضمن تقرير مراقبة الحسابات أداة ثانوية، ويكون هذا من خلال تأكيده على عدالة ومطابقة القوائم المالية للمؤسسة وصحة المعلومات التي تتضمنها والطرق المتبعة في قياسها.

## 4- الإفصاح في تقارير الإدارة:

عادة ما تصدر المؤسسة في نهاية كل سنة مالية تقريرها السنوي والذي يكون مستقل ضمن القوائم المالية للمؤسسة، فيمكن الإفصاح عن التكاليف البيئية في جزء مستقل فيه، كما يمكن الإفصاح فيه في تقرير مجلس الإدارة.

## 5- نموذج الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية البيئية للمؤسسة:

ويكون ذلك من خلال تقرير المسؤولية الاجتماعية البيئية، ويمكن للمؤسسة أن تعكس أنشطتها الاقتصادية على نحو أشمل في عملية حماية البيئة، وأن تفصح عن معلومات حماية البيئة للمشاريع إلى الجمهور والحكومة، ويعتبر تقرير المسؤولية الاجتماعية البيئية للمؤسسة آلية مستقلة للإفصاح عن المعلومات، وبإمكان هذا التقرير أن يعكس المعلومات المحاسبية البيئية للمؤسسة على نحو أكثر مهنية وهو ما يؤدي إلى تحقيق صورة المؤسسة لدى المجتمع.

#### I-4-4- أساليب الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية:

يتم الإفصاح عن التكاليف البيئية بالأسلوب الذي يمكن مستخدمي القوائم المالية من فهمها منها<sup>1</sup>:

- ✓ الإفصاح في صورة تقارير بيئية مستقلة: بمعنى أن تكون هناك تقارير مستقلة عن الإفصاح البيئي، وقد تكون هذه التقارير وصفية وقد يكون بعضها مخصص لغرض التكاليف البيئية فيما يخص بعضها الآخر في غرض المنافع.
- ✓ الإفصاح ضمن القوائم المالية التقليدية: حيث يكون الإفصاح عن المعلومات البيئية مبوبا في تقرير واحد من خلال القوائم المالية وملحقاتها التي ينتجها النظام المحاسبي في المؤسسة.
- ✓ الإفصاح في تقارير الإدارة: حيث يقتصر الإفصاح المحاسبي البيئي في التقرير المنسوب للمؤسسة، أو في تقرير مجلس الإدارة ويتم ذلك في جزء مستقل من التقارير السابقة.

#### I-4-5- أنواع الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية:

تتمثل أنواع الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية كالاتي<sup>2</sup>:

##### 1- الإفصاح المحاسبي البيئي الإلزامي:

تفرض التشريعات واللوائح البيئية قيود لأداء الشركة البيئي لا يمكن تجاوزها، وإلا ترتب عليها الإجراءات العقابية عليها وتزايد أهمية الإفصاح في حالة الشركات ذات الحساسية البيئية كما أن الشركات تتجه إلى الإفصاح عن أدائها البيئي الإيجابي و تهمل الإفصاح عن الجانب البيئي السلبي، وبمقتضاه تلتزم الشركات بالحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها والتي تعكس مدى إلزامها بمسؤولياتها البيئية من عدم، كما أن مصدر الالتزام يفترض أن يكون من قبل المنظمات المهنية المحاسبية الدولية أو المحلية في شكل معايير.

##### 2- الإفصاح المحاسبي البيئي الاختياري:

يعبر عن الإفصاح عن المعلومات التي تزيد عن ما يطلبه القانون و المعايير المحاسبية وبورصة الأوراق المالية فهو يأتي مكملا للإفصاح الإلزامي الذي يعبر عن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها وفقا

<sup>1</sup> عمر فرحاتي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعية، الملتقي الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهبير حمة لخضر الوادي، يومي 6/7/2017، ص 13.

<sup>2</sup> ياسين عبد الرحيم وأدم موسى، مرجع سبق ذكره، ص 88.

للمتطلبات القانونية والمعايير المحاسبية، إن الإفصاح المحاسبي البيئي الاختياري يحدث كنتيجة لموقف الشركة اتجاه القضايا البيئية و رؤيتها الإستراتيجية للتعامل معها وبذلك يعتبر الإفصاح الاختياري محاولة من قبل إدارة الشركات لتقديم معلومات إضافية قد لا تنص عليها التشريعات و القوانين المالية بهدف تقديم أكبر قدر من المعلومات لمستخدمي القوائم المالية، ومن أهم محددات الإفصاح المحاسبي البيئي التي تعرض بالقوائم المالية الإفصاح عن النفقات الرأسمالية عن السنة الجارية والسنوات السابقة والنفقات الرأسمالية المتوقعة لغرض منع التلوث البيئي أو الحد منه.

#### I-4-6- مزايا الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية:

إن التزام المؤسسات الصناعية بالإفصاح محاسبيا عن تأثيراتها ومنافعها البيئية في قوائمها المالية يحقق لها مجموعة من المزايا نوجز أهمها كالتالي<sup>1</sup>:

- تحقيق المؤسسة المفصحة لأعلى معدلات العائد على حقوق الملكية.
- تطوير منتجات صديقة للبيئة، مما يضمن للمؤسسات الصناعية تحقيق رضا المستهلكين.
- يساعد توفير المعلومات المحاسبية البيئية لإدارة المؤسسات الصناعية، في المفاضلة بين البدائل المختلفة اللازمة لرقابة درجة التلوث، وفي التسعير الحقيقي للمنتجات بأخذ التكلفة البيئية المثلّي.
- 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.

#### I-4-7- صعوبات الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية:

من بين الصعوبات التي يواجهها الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية ما يلي<sup>2</sup>:

#### 1- صعوبة الإفصاح الاختياري 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 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 اقتصادية

<sup>1</sup> علون محمد لمين وزعرور نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص 67.

<sup>2</sup> بن عوالي الجبالي وحوالف رحيمة، مرجع سبق ذكره، ص ص 231-232.

للمؤسسات، فإنه قد يضع المؤسسات تحت ضغط المقابلة، وبناء على هذا فهي تفتقر الإفصاح البيئي الاختياري.

### 2- عدم اكتمال 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 وتهز من ثقة المستثمر، لهذا لا يتم الإفصاح عنها وفي كثير من الأحيان في الوقت المناسب.

### 3- عدم وجود مراجعة بيئية بالمؤسسات:

عادة ما يكون هناك جهة ثالثة تقوم بمراجعة الإفصاح بصفة عامة، وهذا ما يعزز فعالياته، أما فيما يخص الإفصاح البيئي فالمؤسسات غالبا ما تفتقد لهذا النوع من المراجعة، وهو ما ينتج عنه عدم دقة المعلومات البيئية المفصح عنها.

### 4- الصعوبات المتعلقة بالمعايير:

عند مراجعتنا للمعايير المحاسبية سواء 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 اختيار نموذج محدد.

## II- أساسيات عن جودة المعلومة المحاسبية:

لاتخاذ أي قرار على مستخدمي المعلومات المحاسبية الاعتماد على معلومات ذات جودة وذلك بالرجوع إلى الخصائص النوعية لهذه المعلومات والتي تشمل معايير أساسية للاسترشاد بها في الحكم على مدى كفاءة وفعالية تلك المعلومات و جودتها في تحقيق الأهداف المرجوة.

### II-1- مفهوم جودة المعلومة المحاسبية:

قبل التطرق لتعريف جودة المعلومة المحاسبية سوف نقدم فيما يلي تعاريف متعلقة بالمعلومات المحاسبية وأخرى متعلقة بالجودة.

## II -1-1- تعريف المعلومات المحاسبية:

تعرف المعلومة المحاسبية بأنها: "المعلومات الكمية و غير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية والتي يتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية، في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية في خطط التشغيل و التقارير المالية المستخدمة داخليا"<sup>1</sup>.

كما عرفت بأنها: "عبارة عن البيانات التي تمت معالجتها للحصول على مؤشرات ذات معنى تستخدم كأساس في عملية اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل، ويتعين التوازن في إعداد هذه المعلومات من حيث الحاجة إلى التفصيل فيها من جهة، ومدى اختصارها على شكل دلالات رقمية من جهة أخرى لكي تكون ذات منفعة لمتخذي القرار"<sup>2</sup>.

## II -2-1- مستخدمو المعلومات المحاسبية:

يمكن تقسيم الفئات التي لها مصلحة من أجل الحصول على المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرار إلى أطراف داخلية و أخرى خارجية.

### 1- الأطراف الداخلية:

الأطراف الداخلية هي كافة الأطراف العاملة في أداء نشاط المؤسسة واستخدام مواردها الاقتصادية والبشرية في سبيل تحقيق أهدافه. وتتمثل في:

- الإدارة: يلعب النظام المحاسبي دورا كبيرا في إمداد المستويات الإدارية بالمعلومات اللازمة لتحقيق وظائفها المتمثلة بصفة أساسية في التنظيم والرقابة، وتتضمن هذه المجموعة كافة الأطراف التي يرتبط عملها بإدارة أنشطة المؤسسة باستخدام مواردها الاقتصادية والبشرية في سبيل تحقيق الأهداف الموضوعية، فالمدبرون يحتاجون إلى المعلومات للتخطيط والتنظيم وإدارة المؤسسة وتقييم أداء المسؤولين وينطبق ذلك على فئة المديرين بكافة مستوياتهم<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> زياد هاشمي يحيى وقاسم محمد الحبيطي، نظم المعلومات المحاسبية، (د ط)، وحدة الحدياء للطباعة و النشر، الموصل، 2003، ص 27.

<sup>2</sup> أحمد حلمي و آخرون، نظم المعلومات المحاسبية، ط 1، المناهج للنشر و التوزيع، عمان، 2007، ص ص 7-8.

<sup>3</sup> فكري عبد الحميد عشاوي، أساسيات المحاسبة المالية، (د ط)، دار الشروق للنشر و التوزيع، السعودية، 1983، ص 32.

- **العمال:** يهتمم الوقوف على مشروعهم و مدى ما حققه من نتائج تتمثل في عائد فترة مالية منصرفة لأن ما يعود عليه بالنفع يعود أيضا على العاملين، إذ يترتب على نجاح المشروع أن يحصل العاملون على مرتبات ومزايا، و جزءا أعلى من الأرباح<sup>1</sup>.

## 2- الأطراف الخارجية:

الأطراف الخارجية هي عبارة عن جهات خارج المؤسسة تهتم بمنفعة ونشاط هذه المؤسسة. وتتمثل في:

- **ملاك المشروع:** يحتاج ملاك أي مشروع سواء كان فرديا أو جماعيا أو أي شكل آجر من أشكال المشروعات إلى معلومات عن أداء المؤسسة للإجابة إلى عدة أسئلة على سبيل المثال: هل المشروع يحقق هدف من إنشاءه؟ ما هي الحالة المالية لمنشأتهم مقارنة بالمنشآت الأخرى؟ وهل يؤدي إدارة المشروع عملها بكافة وفق للسياسة المرسومة؟ فهذه هي المعلومات التي يحتاجها المستثمر إلى معرفة ما هي أهدافه من هذه الاستثمارات<sup>2</sup>.

- **المستثمرون:** يحتاج المستثمر إلى العديد من المعلومات لمساعدتهم في اتخاذ قرار الاستثمار وتزايد الحاجة لمثل هذه المعلومات إذا كان هناك مفاضلة بين عدة بدائل استثمارية متاحة ومن المعلومات التي يحتاجها المستثمر هي قدرة المؤسسة موضع الاستثمار على تحقيق الدخل و مدى قوة مركزها المالي، و معلومات حول اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع<sup>3</sup>.

- **الموردون:** يهتم الموردون بالمعلومات كغيرهم من المستخدمين، حيث تقوم المؤسسة بتقديم المعلومات لهم للإطلاع على قائمة المركز المالي وعلى التدفقات النقدية من أجل زيادة الثقة بالمؤسسة والاطمئنان بأن أموالهم سيحصلون عليها في الأوقات المحددة<sup>4</sup>.

- **العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة بمدى قدرة المؤسسة على الاستثمار والبقاء، وأيضا بتزويدهم بالسلع ذات الجودة والنوعية وبالكيات الكافية والأسعار المعقولة، كما يهتمون بتقييم مقدرة المؤسسة على الاستمرارية بتقديم خدمات ما بعد البيع و خدمات ضمان المنتج.

<sup>1</sup> كمال الدين الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، ط2، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، (د م)، 2002، ص 20.

<sup>2</sup> يونس حسن الشريف وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، ط4، منشورات جامعة قار يونس للنشر و الطباعة، طرابلس، 1998، ص 13.

<sup>3</sup> رضوان حنان حلوة، أسس المحاسبة المالية، (د ط)، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، 2004، ص 34.

<sup>4</sup> خليل الدليمي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، ط1، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الجزء الأول، عمان، 2005، ص 16.

- **المقرضون:** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعد على تحديد ما فيما إذا كانت قروضهم و الفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند التاريخ المتفق عليه، وأيضا تقييم مخاطر منح الائتمان و القروض و التنبؤ بمقدرة المؤسسة على سداد ديونها<sup>1</sup>.

- **الجهات الحكومية:** تعد الجهات الحكومية مثل مصلحة الضرائب والجمارك صاحبة مصلحة في المؤسسة ونجاحها ومعدلات أدائها الاقتصادي مرتفعة، لأن ذلك يضمن لهذه الجهات مقدرة المؤسسة على سداد الضرائب بانتظام، كما أن الجهات الرقابية الرسمية مثل: هيئة سوق المال والبنك المركزي مصلحة في استقرار المؤسسة وأدائها الاقتصادي المميز<sup>2</sup>.

- **اتحاد العمال:** تحتاج هذه الفئة إلى المعلومات عن الوضع المالي و مستويات الأرباح المحققة في المؤسسة للدفاع عن حقوق العمال وتحقيق ظروف العمل، وأيضا معرفة ما إذا كان أصحاب المشروع سيقومون باحترام تعهداتهم للعاملين وسداد أجور ومرتببات وحوافز مرضية تتناسب مع الأرباح التي يحققونها<sup>3</sup>.

- **الجمهور:** من المعروف أن المؤسسات الاقتصادية تؤثر في الجمهور وعامة الشعب بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال نجد تقديم بعض المؤسسات لمساعدات كبيرة للاقتصاد الوطني بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتعاملها مع الموردين، كما تقدم القوائم المالية للجمهور معلومات مهمة بشأن عدة أمور تهمهم مثل: زيادة مبيعات المؤسسة وزيادة أرباحها... الخ. وتلك الأمور يمكن للجمهور ربطها بفرص العمل و أسعار جودة المؤسسات<sup>4</sup>.

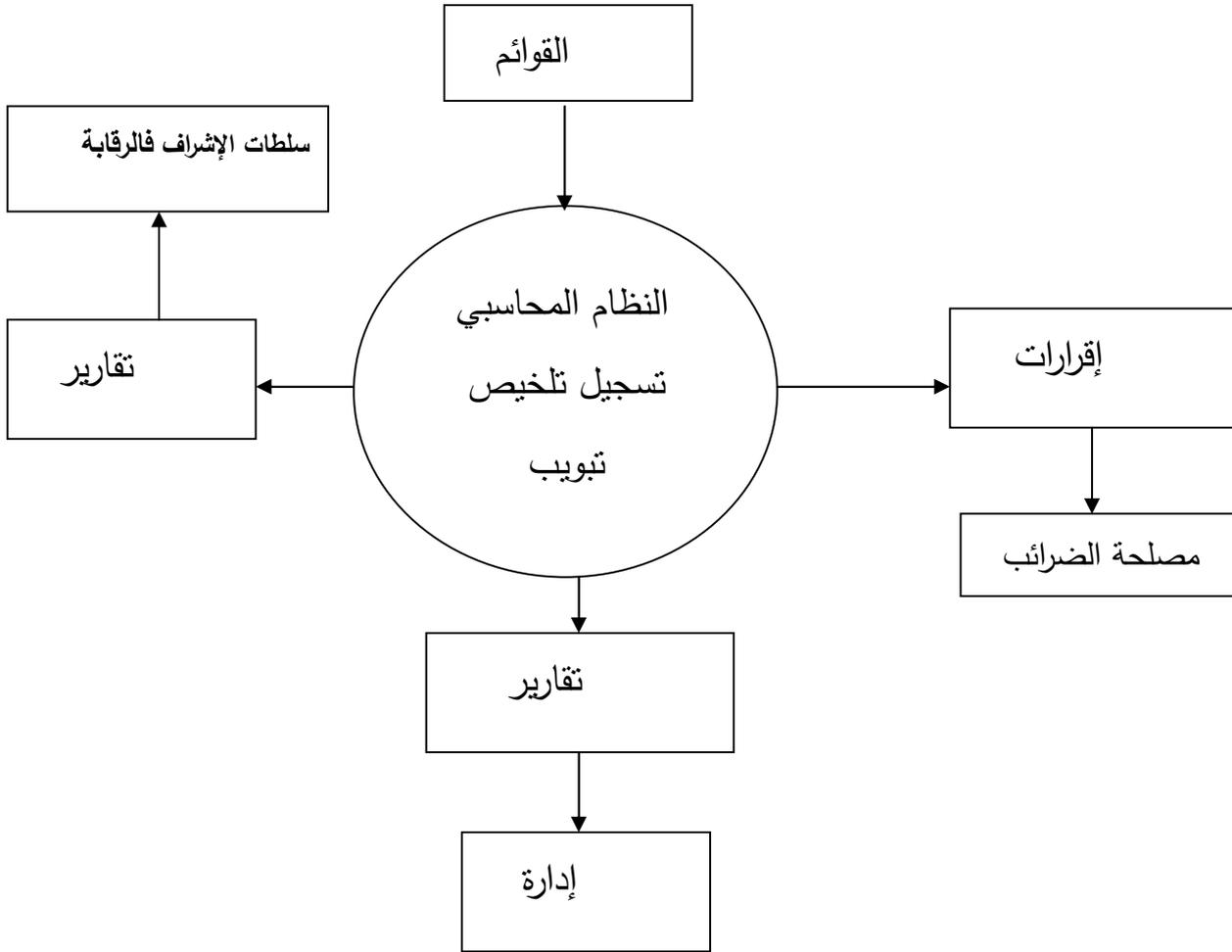
<sup>1</sup> أحمد عبد الهادي شبيب، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2006، ص 62.

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي، (د ط)، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، الجزء الأول، القاهرة، 2005، ص 41.

<sup>3</sup> رضوان حنان حلوة، مرجع سبق ذكره، ص 29.

<sup>4</sup> محمد عبد العليم صابر، نظم المعلومات الإدارية، (د ط)، دار الفكر الجامعي للنشر و التوزيع، (د ب)، 2007، ص 42.

الشكل رقم (01): الفئات التي تستخدم المعلومة المحاسبية



المصدر: أحمد محمد نور شحاتة السيد شحاتة، مبادئ المحاسبة المالية، (د ط)، دار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 19.

## II - 2- تعريف الجودة:

توجد عدة تعريف للجودة نذكر أهمها:

تعرف على أنها: "عبارة عن مقياس لتلبية حاجات الزبائن و متطلباتهم المعلنة و الضمنية"<sup>1</sup>.

تعرف كلمة جودة باللاتينية على أنها كلمة مشتقة من QUALITIES، ويقصد بها طبيعة الشيء والشخص ودرجة صلاحه، أما كلمة جودة في أصل اللغة إلى النوع أخص من الجنس وقد تتوع الشيء أنواعا،

<sup>1</sup> Jean- marie Chatelet, **Méthodes productique et qualité**, tem awletting·paris·1996· p12.

وتعبر كلمة الجودة: "عن وجود ميزات أو صفات معنية في السلعة أو الخدمة إن وجدت هذه الميزات فإنها تلبى رغبات من يشتريها أو يستعملها"<sup>1</sup>.

كما عرفت الجودة على أنها: "مدى المطابقة مع المتطلبات، فكلما كانت مواصفات المنتج مطابقة لمتطلبات العميل، كلما كان هذا المنتج ذات نوعية جيدة"<sup>2</sup>.

وتعرف كذلك أنها: "مجموع الصفات والخصائص والمعايير التي يجب أن تتوفر في المنتج وتتطابق مع رغبات المستهلكين"<sup>3</sup>.

من خلال ما سبق يمكن القول أن الجودة عبارة عن مواصفات وخصائص منتج معين تلبى احتياجات ومتطلبات المستخدم أو المستهلك.

## II -2- 1- تعريف جودة المعلومة المحاسبية

تعرف جودة المعلومة المحاسبية بأنها عبارة عن معيار يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومات المحاسبية لأهدافها بالإضافة إلى استخدامها كأساس المفاضلة بين الأساليب المحاسبية لغرض القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية<sup>4</sup>.

وعرفت أيضاً: "تحدد مفاهيم جودة المعلومة الخصائص التي تنتم بها المعلومة المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص ذات الفائدة الكبيرة للمسؤولين عند إعداد تقارير مالية على تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن طريق تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة"<sup>5</sup>.

مما سبق يمكن تعريف جودة المعلومة المحاسبية على أنها: "مجموعة من الخصائص التي تتميز بها المعلومة المحاسبية من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين فهذه الخصائص تعمل على تقييم نوعية المعلومات".

<sup>1</sup> محمد عاصي العجيلي وآخرون، نظم إدارة الجودة في المنظمات الإنتاجية والخدمية، (د ط)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2009، ص 56.

<sup>2</sup> محفوظ أحمد جودة، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم و تطبيقات، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 2006، ص 19.

<sup>3</sup> محمد الصيرفي، الجودة الشاملة، ط1، مؤسسة حواس الدولية للنشر والتوزيع، القاهرة، (د س)، ص 18.

<sup>4</sup> فيصل سايفي، أنظمة المعلومات (استخدامها، فوائدها) على تنافسية المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة لخصر، باتنة، 2009، ص 45.

<sup>5</sup> سطم صلاح حسين وصادم محمد محمود الحياي، أثر التجارة الإلكترونية على جودة المعلومة المحاسبية، مجلة التكوين للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد2، العدد3، بغداد، 2006، ص137.

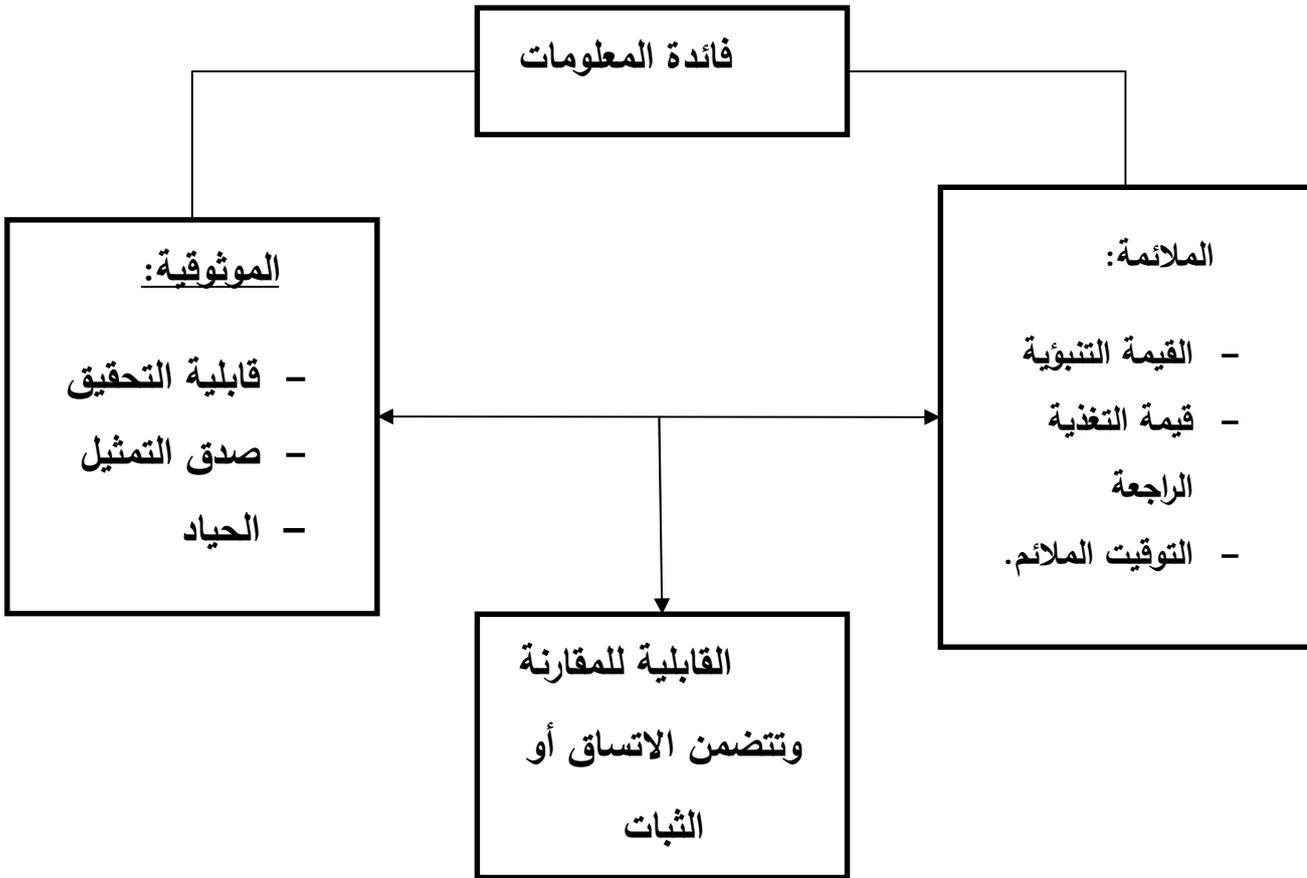
II-2-2- خصائص جودة المعلومة المحاسبية:

من خلال ما سبق يمكن القول بأن جودة المعلومات المحاسبية تتحدد أساساً بمدى توفر مجموعة من الخصائص النوعية في مخرجات نظم المعلومات المحاسبية، والتي تساعد مستخدم المعلومة المحاسبية في اتخاذ القرار المناسب.

II-2-2-1- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي:

يمكن توضيح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما قدمها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB باختصار في الشكل التالي.

الشكل رقم (02): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر: رضوان حلوة حنان، أسس المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص 31.

- الخصائص الرئيسية:

وتشمل الخاصيتين التاليتين:

1- الملائمة:

إن المعلومات المحاسبية يجب أن تتميز بخاصية الملائمة وذلك لزيادة تأثيرها في التحكم بالحاضر واستيعاب الماضي من أجل التنبؤ بالمستقبل بموضوعية، وتسهل على مستخدمي تلك المعلومات عملية اتخاذ قرار أدق مما لو كانت تلك المعلومات غير ملائمة ولأجل تحقيق صفة الملائمة لتلك المعلومات لابد أن تتوفر فيها الصفات الفرعية التالية:

❖ **القدرة التنبؤية:** لابد للمعلومات أن تتميز بقدرتها على التنبؤ بالمستقبل وزيادة الثقة فيها وذلك لتجنب حدوث خسائر محتملة وزيادة الدقة في المخصصات الواجب تكوينها للمستقبل لمواجهة احتمالات نقصان أو زيادة الخصوم أو كليهما، وكذلك الاهتمام بقدرة المعلومات التنبؤية طبقاً لاختلاف أساليب وأدوات القياس المحاسبي وارتفاع سياسات محاسبية مختلفة تساهم في خلق القدرة التنبؤية لتلك المعلومات بشكل أفضل<sup>1</sup>.

❖ **التوقيت الملائم:** أي يجب أن تنتشر المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب، فالمعلومات التي تقدم بعد اتخاذ القرارات لا تكون ملائمة، ولتحقيق هذه الخاصية يجب أن تعد وترسل للمستثمرين والدائنين قبل اتخاذهم للقرارات بوقت كافي<sup>2</sup>.

❖ **التغذية العكسية:** تمتلك المعلومات الملائمة قيمة إسترجاعية عندما تكون لها قدرة على تغيير أو تصحيح توقعات حالية أو مستقبلية، لا تقل أهمية عن خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات وتساعدهم في تقييم مدى صحة التوقعات السابقة، وبالتالي تستخدم المعلومات في تقييم نتائج اتخاذ القرارات التي تبنى على هذه التوقعات<sup>3</sup>.

2- الموثوقية:

يقصد بها إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية و الوثوق بها عند اتخاذ القرارات وحتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة، ويعتمد عليها وتتسم بالموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عن عما يجب أن تعبر عنه، أو من المتوقع أن تعبر عنه. ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكنها غير موثوقة بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها يمكن أن يكون مضللاً<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في النظرية المحاسبية، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص293.

<sup>2</sup> كمال الدين الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص 24.

<sup>3</sup> محمد عبد العليم صابر، نظم المعلومات الإدارية، (د ط)، دار الفكر الجامعي للنشر والتوزيع، القاهرة، 2007، ص18.

<sup>4</sup> كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر في علم المحاسبة، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص91.

وحتى تتوفر هذه الخاصية في المعلومات المحاسبية يجب أن تتوفر ثلاث صفات فرعية تتمثل في العناصر التالية:

❖ **القابلية للتحقيق:** وتكون عندما تحدث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس والذين يستخدمون نفس طريقة القياس وبالمقابل عدد من المراجعين المستقلين إلى نفس النتيجة بخصوص عدد من القوائم المالية، فإذا وصلت الأطراف الخارجية إلى نتائج مختلفة رغم اعتمادها على نفس طرق القياس فإن القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق.

❖ **الصدق في العرض:** لكي تتصف المعلومات بالمصدقية يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الاقتصادية الأخرى التي يفهم أنها تصورها أو من المتوقع أن تعبر عنها بصورة معقولة، فعالية المعلومات تكون عرضة لبعض المخاطر وهذا ليس بسبب التحيز فيها ولكن راجع إلى الصعوبات الملازمة والمتأصلة في التعرف على العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يجب قياسها، أو في تصميم واستخدام وسائل قياس وعرض المعلومات التي تنسجم مع تلك العمليات المالية والأحداث الاقتصادية للمؤسسة.

❖ **الحياد وعدم التحيز:** تعني هذه الخاصية أن تكون المعلومات غير متحيزة بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى، أو تحقيق غرض معين أو هدف محدد وأنها للاستخدام العام دون التحيز<sup>1</sup>.

#### - الخصائص الثانوية:

وهي خصائص تعمل على تعزيز فائدة الخصائص الرئيسية التي سبق ذكرها وتتلخص:

**1- القابلية للمقارنة:** ويقصد بها إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترات أخرى سابقة لنفس الشركة أو لشركة أخرى لنفس الفترة، حيث أن المقارنة تفيد مستخدمي المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار والتمويل، وتتبع أداء المؤسسة ومركزها المالي من فترة إلى أخرى<sup>2</sup>.

**2- الثبات والاتساق:** وهو أحد المعايير الأساسية الخاصة بإعداد تقارير المراجعة والتي على مراجع الحسابات مراعاته عند تقديم التقرير النهائي، ويقصد بالثبات تطبيق نفس الأحداث المحاسبية من فترة إلى أخرى، بحيث يمكن للمؤسسة تغيير طرقها المستخدمة بشرط أن تكون الطريقة الجديدة أفضل من القديمة، وفي هذه الحالة

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة (عرض القوائم المالية)، الجزء الثاني، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2003، ص ص 47-48.

<sup>2</sup> رضوان حنان حلوة، النموذج المحاسبي المعاصر (منظور التوافق المحاسبي)، الجزء الأول، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، عمان، 2003، ص 26.

يجب الإفصاح عن طبيعة وأثر التغيير المحاسبي، ومبرر إجراءه وذلك في القوائم المالية الخاصة بالفترة التي حدث فيها التغيير<sup>1</sup>.

## II-2-2-2- الخواص النوعية للمعلومة المحاسبية وفقا لمجلس معايير المحاسبة الدولية:

تتمثل تلك الخواص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق IASB فيما يلي<sup>2</sup>:

- **القابلية للفهم:** تعتبر من جانب المستخدمين أحد أهم الخواص التي يجب توافرها في المعلومات الواردة بالقوائم المالية، ولهذا الغرض فإنه يفترض بأن يكون المستخدمين على علم كاف بالأنشطة التجارية والاقتصادية والمحاسبية، وأن يكون لهم الرغبة لدراسة المعلومات بعناية مع عدم استبعاد المعلومات المعقدة والتي تعتبر ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

- **الملائمة:** كي تكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون ملائمة لاحتياجات متخذ القرار، وتعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، أو تعزيز أو تعديل ما سبق التوصل إليه من تقييم.

هناك تداخل بين القدرة التنبؤية للمعلومات وقدرتها على تعزيز التوقعات فعلى سبيل المثال، تعبر المعلومات عن قيمة ومكونات الموجودات التي بحوزة المؤسسة ذات فائدة للمستخدمين في محاولتهم للتنبؤ بمدى قدرتها على مواجهة المرافق المعاكسة.

- **الموثوقية:** تعني هذه الخاصية بأمانة المعلومات وإمكانية الوثوق بها والاعتماد عليها في اتخاذ القرار، و تتضمن الخواص الفرعية التالية:

\* **التمثيل الصادق:** لكي تكون المعلومات موثوق فيها فإنها يجب أن تمثل بصدق العمليات وغيرهم من الأحداث التي تمثلها، لذا فإنه يجب أن تمثل الميزانية بصدق العمليات والأحداث التي تنتج عنها في موجودات ومطلوبات الحقوق المالية للمؤسسة في تاريخ الميزانية.

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 195.

<sup>2</sup> منذر يحيى الداية، أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص ص 49-

\* **تغليب الجوهر على الشكل:** لكي تمثل المعلومات بصدق العمليات وغيرها من الأحداث التي تمثلها فإنه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات والأحداث طبقاً لجوهرها وواقعها وليس فقط لشكلها القانوني، إذ لا يتطابق جوهر العمليات والأحداث في كافة الأحوال مع شكلها القانوني.

\* **الحياد:** وهنا العنصر ذو صلة مباشرة بالموضوعية وله أهمية خاصة يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية وذلك بالحرص على أن تظهر تلك المعلومات حقيقة أوضاع الشركة كما هي وليس بالصورة التي ترغب بها فئة معينة.

\* **الحيطة والحذر:** يواجه معدي المعلومات المحاسبية حالات عدم التأكد التي تحيط بالعديد من المواقف منها إمكانية تحصيل الديون المشكوك فيها والعمر الإنتاجي المتوقع للتجهيزات وعدد حالات المطالبة المتوقع حدوثها عن الكفاءات والضمانات، و يتم الأخذ بالحسبان حالات عدم التأكد هذه عن طريق الإفصاح عن طبيعتها ومداها، وتطبيق أسس التحفظ عند إعداد القوائم المالية، والتحفظ هو مراعاة لدرجة معقولة من الحذر عند ممارسة السلطة التقديرية اللازمة للتوصل إلى التقديرات في ظل ظروف عدم التأكد بحيث لا يجب أن يكون مبالغ فيها.

\* **الاكتمال:** لكي تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية موثوقاً بها فإنها يجب أن تكون مكتملة في حدود ما تسمح به اعتبارات الأهمية النسبية للتكلفة.

- **القابلية للمقارنة:** يجب أن يكون مستخدمي المعلومات المحاسبية قادرين على إجراء مقارنات للقوائم المالية على مر الفترات الزمنية المختلفة، وذلك لتحديد بعض الاتجاهات المتعلقة بالمركز المالي للمؤسسة وأدائها.

إضافة إلى ما سبق هناك قيود على المعلومات الملائمة والتي يمكن الاعتماد عليها:

\* **التوقيت الملائم:** قد تفقد المعلومات ملائمتها إذا أحدث تأخير غير ضروري في التقرير عنها.

\* **الموائمة بين التكلفة والعائد:** تعتبر هذه الموائمة قيوداً وليس خاصية نوعية إذ يجب أن تفوق منفعة المعلومة تكلفة الحصول عليها.

\* **الموائمة بين الخصائص النوعية للمعلومات:** إذ عادة ما تبين ضرورة إقامة التوازن أو الموائمة بين الخصائص النوعية للمعلومات وذلك من أجل تحقيق أهداف القوائم المالية.

\* **العرض الصادق:** إذ يجب أن تعرض القوائم المالية بأمانة المركز المالي والأداء والتغيرات التي طرأت عليه.

## II-2-3- معايير تحقيق جودة المعلومة المحاسبية.

تتحقق جودة المعلومة المحاسبية بالمعايير التالية<sup>1</sup>:

### - معايير قانونية:

تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المؤسسة بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم المؤسسات بالإفصاح الكافي عن أدائها.

### - المعايير الرقابية:

ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يركز عليها كل من مجلس الإدارة والمشتريين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية، في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياستها وإجراءاتها تنفذ بفعالية وأن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم المخاطر وتحليل العمليات وتقييم الأداء الإداري و مدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.

### - المعايير المهنية:

تهتم الهيئات والمجالس المهنية والمحاسبية بإعداد معايير محاسبية ومراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية مما برز معها مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم التي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد التقارير المالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

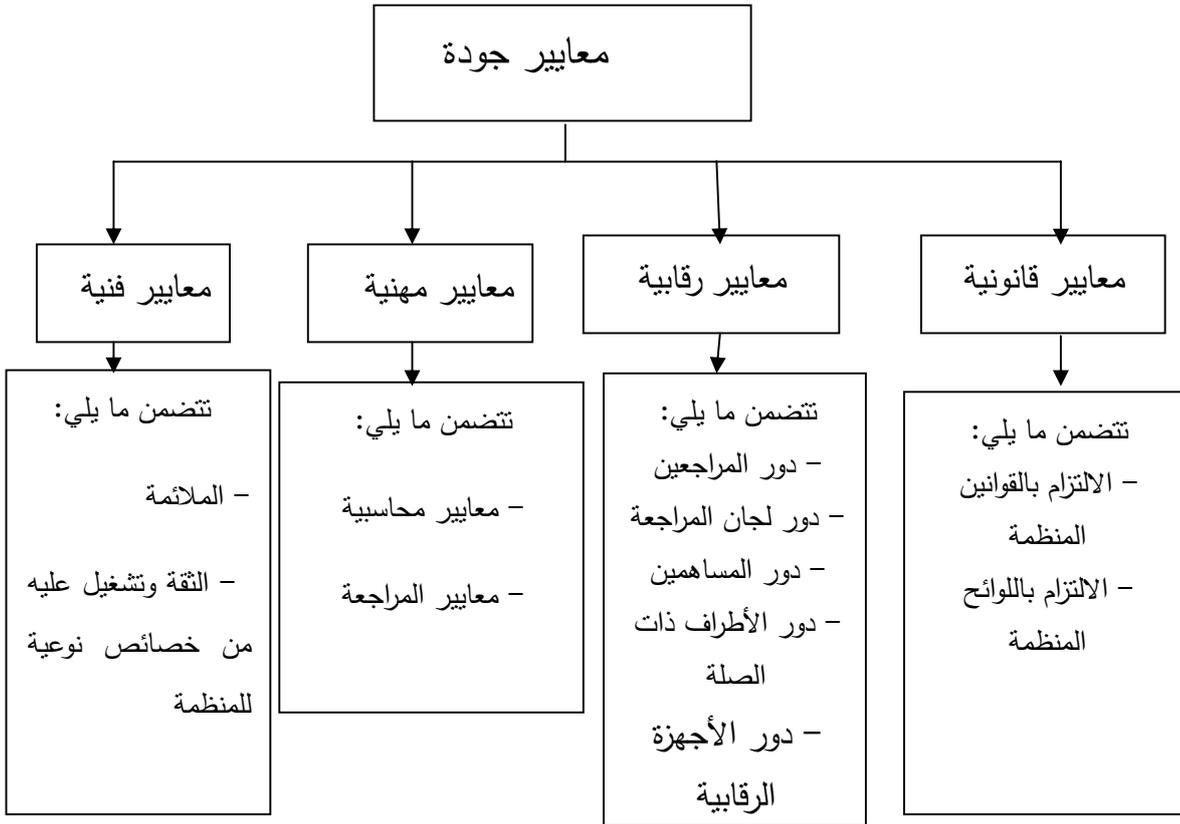
### - المعايير الفنية:

إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطور مفهوم جودة المعلومة مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح للمؤسسة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار.

<sup>1</sup> سحر فيصل، دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص ص 73-74.

وهذا وقد توجهت مجالس معايير المحاسبة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير الضبط الصائب للنوعية المعلومات، وعليه يتضح أن وجود معايير لضبط جودة التقارير المالية يكون لها أثر كبير في تطوير وتفعيل دور الجهات التنظيمية

الشكل رقم(03): معايير جودة المعلومة المحاسبية:



المصدر: صباحي نوال، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة في إطار ملتقى الدولي الثالث حول آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، (د س)، ص8.

## II-2-4- العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية:

هناك مجموعة من العوامل التي من شأنها أن تؤثر في جودة المعلومة المحاسبية والمتمثلة في:

- **عوامل قانونية ومهنية:** تسعى العديد من المؤسسات في الكثير من الدول لتطوير جودة القوائم المالية وتحقيق الالتزام من خلال التشريعات وقوانين واضحة، ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزمها بالإفصاح الكافي عن أدائها.

كما تهتم العمليات و المجالس المهنية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط العملية المحاسبية مما أوجد مفهوم مساعلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثمارهم، والتي أدت بدورها إلى إعداد قوائم مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة<sup>1</sup>.

- **عوامل متعلقة بالمعلومات:** تتأثر جودة التقارير المالية بمدى توافر عدد من الخصائص والصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ القرار. ولقد حددت لجنة معايير المحاسبة الدولية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والتي بموجبها يتم التمييز بين المعلومات الأقل منفعة والأكثر منفعة لاتخاذ القرار، ويتم اختيار الطرق المحاسبية وكمية ونوعية المعلومات الواجب تقديمها وعرضها في التقارير المالية<sup>2</sup>.

- **عوامل رقابية وفنية:** ينظر إلى عنصر الرقابة إلى أنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يركز عليها مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة والرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والأطراف ذوي العلاقة<sup>3</sup>.

- **تقرير مدقق الحسابات:** يؤدي تقرير مدقق الحسابات إلى تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، وذلك من خلال مراجعة التقارير المالية المنشورة، وإضفاء الثقة في المعلومات الواردة بها والتحقق من أن إعداد وعرض القوائم المالية وقد تم وفقا لمعايير المحاسبة المعتمدة، وكذلك متطلبات القوانين المعمول بها. كما أن تقرير المدقق له أثر كبير على قرارات الاستثمارات فهو يحتل مرتبة متقدمة لدى المحللين الماليين وغيرهم، وإذا نظرنا إلى مضمون معايير التدقيق الدولية نلاحظ أنها تتطلب من المدقق أن يفصح في تقريرهما إذا كانت المعلومات الواردة في التقارير المالية تتسق مع معايير المحاسبة الدولية المتعارف عليها أم لا، كما تتطلب معايير التدقيق تحقق المدقق من ثبات المؤسسة من تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص58.

<sup>2</sup> نوال صبايحي، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية IFRS- IAS وأثره على جودة المعلومة المحاسبية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 3، الجزائر، 2011، ص 63.

<sup>3</sup> ماجد إسماعيل أبو حمام، مرجع سبق ذكره، ص 53.

<sup>4</sup> نوال صبايحي، مرجع سبق ذكره، ص 78.

- عوامل أخرى: إضافة إلى العوامل السالفة الذكر هناك عوامل أخرى تؤثر في جودة المعلومات المحاسبية مثل العوامل الاقتصادية، حيث تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي السائد، العوامل الثقافية أين نجد المستوى التعليمي للمهنيين ووضع المؤسسات المهنية والعوامل الاجتماعية كاتجاه المجتمع نحو السرية في القوائم المالية مما يؤثر على عملية جمع ونشر المعلومات المحاسبية وبالتالي جودتها<sup>1</sup>.

### III- العلاقة بين القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و تحقيق جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية:

نتيجة لتطور بيئة عمل المؤسسات وتعدد أنواع الاستثمارات المالية، و اتجاه العديد من الدول نحو التنمية وإثراء المعلومات الواردة في القوائم المالية تحقيقاً للشفافية وتطبيقاً لمتطلبات حوكمة الشركات، أصبح من الضروري تطوير محتوى التقارير والقوائم المالية لتتضمن معلومات غير تقليدية تحقق الشفافية من جهة، وتدعيم ثقة مستخدمي تلك التقارير من جهة أخرى، ولقد أدت التطورات السابقة إلى زيادة الحاجة إلى الإفصاح عن المعلومات التي تعاون متخذي القرارات على التنبؤ بالأداء المستقبلي للمؤسسات في ظل المخاطر المحيطة ببيئة عمل هذه المؤسسات، وبالرغم من أن هذه التطورات دعت إلى إثراء التقارير والقوائم المالية، فما زالت هذه التقارير تفتقر إلى معلومات عن مخاطر المؤسسات، فهي لا تظهر دور إدارة المؤسسة في مواجهة هذه المخاطر.

ومع رغبة المؤسسات في الانضمام إلى أسواق رأس المال العالمية واكتساب ثقة المستثمرين والالتحاق بركب الدول الأكثر تقدماً أصبح القياس والإفصاح عن مخاطر المؤسسات يمثل أحد أهم الممارسات الواجب تطبيقها، وبات من الضروري تقديم معلومات عن مالية أو غير مالية عن أنواع المخاطر التي تواجه هذه المؤسسات.

ومن هنا يتبين لنا أن التقارير المالية ليست غاية في حد ذاتها ولكنها تهدف إلى تقديم المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية، وبالتالي كان هناك ضرورة للمطالبة بمعايير جديدة للقياس والإفصاح وزيادة كمية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها للوفاء بالمتطلبات الجديدة من المعلومات، الأمر الذي يؤدي إلى تطوير وتحقيق الإفصاح عن المعلومات الموجودة في التقارير المالية، وبترتب عليه زيادة جودة التقارير المالية، وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتحقيق الأداء البيئي.

<sup>1</sup> ماجد إسماعيل أبو حمام، مرجع سبق ذكره، ص 59.

وبالتالي فإن الإفصاح عن المعلومات البيئية سواء كان ذلك داخل القوائم المالية أو بشكل مستقل سيؤدي إلى جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال توفير خصائص جودة المعلومات المحاسبية والتي نص عليها مجلس معايير المحاسبة الأمريكي و التي تمثل إطارا لجودة التقارير المالية<sup>1</sup>.

وبالتالي تساهم محاسبة التكاليف البيئية في زيادة جودة المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية من خلال ما يلي:

\_ الإفصاح والقياس عن التكاليف البيئية يعبر عن العمليات والأحداث البيئية التي تقوم بها المنشأة بالشكل الذي يمكن للمستخدم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات التي يراها مناسبة (تحقق الموثوقية وإمكانية الاعتماد عليها).

\_ قياس وتحليل التكاليف البيئية في تحديد التكلفة النهائية للمنتج أو الخدمة يساهم في زيادة فعالية المعلومات المحاسبية (تحقق الفعالية).

\_ الإفصاح عن التكاليف البيئية يساعد متخذي القرارات على التنبؤ بالأداء البيئي المستقبلي للمؤسسات في ظل المخاطر المحيطة ببيئة عمل تلك المؤسسات (تحقق الملائمة و القيمة التنبؤية).

\_ توحيد طرق وسياسات قياس التكاليف البيئية ينتج عنه توحيد في النتائج، وبالتالي فالقوائم المالية في هذه الحالة تتسم بالثبات و قابلية المقارنة.

\_ قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية يعطي معلومات محاسبية صحيحة وسهلة لمستخدميها لاتخاذ القرارات (توفر قياس المنفعة).

القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية الماضية، الحاضرة والمستقبلية يؤدي إلى زيادة المعلومات المفصحة عنها في القوائم المالية، وبالتالي توفير معلومات محاسبية تتسم بالدقة الأمر الذي يؤدي بالحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية<sup>2</sup>.

نتيجة لتطور بيئة عمل المؤسسات، و تعدد أنواع الاستثمارات المالية، واتجاه العديد من الدول نحو تنمية وإثراء المعلومات الواردة في القوائم المالية تحقيقا للشفافية وتطبيقا لمتطلبات حوكمة الشركات، أصبح من الضروري تطوير محتوى التقارير والقوائم المالية تحقيقا للشفافية وتطبيقا لمتطلبات حوكمة الشركات، أصبح من

<sup>1</sup> أمينة حفاصة، فرحات عباس، مرجع سبق ذكره، ص 906.

<sup>2</sup> أمينة حفاصة، فرحات عباس، مرجع سبق ذكره ، ص 907.

الضروري تطبيق محتوى التقارير والقوائم المالية لتتضمن معلومات غير تقليدية تحقق الشفافية من جهة، وتدعيم ثقة مستخدمي تلك التقارير من جهة أخرى، ولقد أدت التطورات السابقة إلى زيادة الحاجة إلى الإفصاح عن المعلومات التي تعاون متخذي القرارات على التنبؤ بالأداء المستقبلي للمؤسسات في ظل المخاطر المحيطة ببيئة عمل هذه المؤسسات.

ومع رغبة المؤسسات في الانضمام إلى أسواق المال العالمية واكتساب ثقة المستثمرين والالتحاق بركب الدول الأكثر تقدماً أصبح القياس والإفصاح عن مخاطر المؤسسات يمثل أحد أهم الممارسات المحاسبية الواجب تطبيقها، وبات من الضروري تقديم معلومات مالية وغير مالية عن أنواع المخاطر التي تواجه هذه المؤسسات.

ويتبين لنا أن التقارير المالية ليست غاية في حد ذاتها ولكنها تهدف إلى تقديم المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية، وبالتالي كان هناك ضرورة للمطالبة بمعايير جديدة للقياس والإفصاح وزيادة كمية وجودة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها للوفاء بالمتطلبات الجديدة من المعلومات، الأمر الذي يؤدي إلى تطوير وتحقيق الإفصاح عن المعلومات، ويترتب عليه زيادة جودة التقارير المالية، وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتحقيق الأداء البيئي.

وبالتالي فإن الإفصاح عن المعلومات البيئية سواء كان ذلك داخل القوائم المالية أو بشكل مستقل سيؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال توفر خصائص جودة المعلومات المحاسبية والتي نص عليها مجلس معايير المحاسبة الأمريكي والتي تمثل إطاراً لجودة التقارير المالية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 103.

## المبحث الثاني: الدراسات السابقة

هناك الكثير من الدراسات التي تناولت موضوع أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، سيتم تسليط الضوء على بعض الدراسات المتعلقة بموضوعنا، حيث تم تخصيص هذا المبحث للدراسات السابقة المتعلقة بأهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها وكذلك الدراسات السابقة عن جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، إضافة إلى الدراسات السابقة المتعلقة بالعلاقة بين القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها وجودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية.

**I - الدراسات السابقة عن أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية.**

سننظر في هذا المطلب إلى أهم الدراسات السابقة المتعلقة بأهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية.

**I-1 - الدراسة الأولى:**

أطروحة للطالب مهاوات لعبيدي، (2014-2015) تحت عنوان: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحقيق الأداء البيئي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.

هدفت هذه الدراسة من خلال هذا البحث إلى دراسة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحقيق الأداء البيئي والتأكد من ذلك من خلال الدراسة الميدانية لمجموعة من مؤسسات صناعة الإسمنت في الجزائر والمؤسسات المالية، من خلال طرح التساؤل: ما مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في تحقيق الأداء البيئي؟ وقد اعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي، والأداة المستعملة هي المقابلة الشخصية والاستبيان.

وقد اعتمدنا في هذه الدراسة على الأدوات التالية: الكتب، المقالات العلمية، مقابلات شخصية،

المجلات.

أهم ما توصلت إليه الدراسة هو:

\_ إن المعلومات المحاسبية والمالية المفصحة عنها في القوائم المالية للمؤسسات الصناعية في الجزائر لم

تشر لأي من الآثار المالية نتيجة لأدائها أنشطة أو عمليات بيئية ولو في شكل تقارير مفصلة.

\_ وجود أثر للقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تقييم و تحقيق الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.

\_ يجب على المحاسب القيام بالدور المطلوب في مجال القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في تقاريرها المالية.

### I - 2- الدراسة الثانية:

مذكرة ماجستير للطالبة سعيدي سيف حنان (2013\_2014) بعنوان: القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2.

هدفت هذه الدراسة من خلال هذا البحث إلى القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية والتأكد من الاستغلال لدراسة ميدانية لمؤسسة الاسمنت حامة بوزيان، من خلال طرح الإشكالية: ما مدى التزام المؤسسات الصناعية بقياس تأثيراتها والإفصاح عنها محاسبيا؟ وقد اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي، الأدوات المستعملة: الكتب، المجلات العلمية، الدراسات والرسائل الجامعية، الملتقيات، والمؤتمرات العلمية.

من أهم النتائج التي توصلنا إليها نذكر منها:

\_ يعتبر القياس المحاسبي والإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي ركيزة من ركائز المحاسبة البيئية، ومؤشرات ذو اتجاهين.

\_ القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والآثار المالية المترتبة عليها من جهة أخرى التي تقدم لمستخدمي القوائم المالية لترشيد قراراتهم خاصة منها المتعلقة بالاستثمار في الأصول وقرارات التسعير.

\_ ضرورة وضع نظام ضريبي وسياسة ضريبية وتكوين نظام المحاسبة البيئية.

### I - 3- الدراسة الثالثة:

**Research on Environmental Accounting Information Disclosure under the Background of Sustainable Development.**

أي: "بحث حول الإفصاح عن معلومات المحاسبة البيئية في إطار التنمية المستدامة" قدمها Yumin Xiao من مدرسة المحاسبة بجامعة شنغهاي، الصين، خلال أعمار مؤتمر علوم المادة و الهندسة لسنة 2019 الذي ينظمه معهد الفيزياء IOP في سلسلة مؤتمرات.

هدفت هذه المداخلة إلى شرح الفهم العلمي للمحاسبة البيئية و تحليل العلاقة بينها و بين الإفصاح عن معلومات المحاسبة البيئية.

هي دراسة نظرية قامت على بيان مفهوم المحاسبة البيئية ثم الإفصاح عن معلومات المحاسبة ثم بيان العلاقة بينهما.

لخصت المداخلة إلى أن الإفصاح عن معلومات المحاسبة البيئية طريقة مهمة جدا للدول في تحقيق التنمية المستدامة خاصة بالنسبة للشركات التي تتسبب في تلوث كبير. كما دعا الباحث إلى زيادة الوعي بهذا الإفصاح مع تحقيق معايير.

#### I-4- الدراسة الرابعة:

**The Impact of Accounting on Environmental Costs to Improve the Quality of Accounting Information in the Jordanian Industrial Companies.**

أي "أثر محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق نوعية المعلومة المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية" حرره عطا الله القطيش وعادل القطاونة من جامعة الزيتونة بالأردن و نُشر في مجلة International Journal of Business and Management في المجلد 12، العدد 6، سنة 2017.

هدفت الدراسة إلى تقصي دور المحاسبة البيئية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية الأردنية.

قامت الدراسة على جمع معلومات من عدد من الشركات عبر توزيع استبيان على أقسام المحاسبة في شركات داخلية في سوق الأسهم الأردني.

مما توصلت إليه الدراسة أنه توجد علاقة إحصائية واضحة بين حجم الإفصاح المحاسبي في الشركات العمومية و بين وضعيتها المالية. كما بينت الدراسة وجود علاقة بين قرارات المستثمرين و بين المعلومات المقدمة في إطار الإفصاح المحاسبي.

#### II- الدراسات السابقة عن جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

سيتم تسليط الضوء في هذا المطلب إلى أهم الدراسات السابقة المتعلقة بجودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية.

#### II-1- الدراسة الأولى:

مذكرة ماجيستر للطالب عبد الهادي منصور الدوسري (2011) بعنوان: أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، جامعة الشرق الأوسط.

تهدف الدراسة إلى أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، من خلال طرح الإشكالية: هل توجد إجراءات تبويب التكاليف البيئية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية تساهم في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية؟

وقد اعتمدنا على المنهج الوصفي لمعرفة محاسبة التكاليف البيئية وتأتي أهميتها أيضا من كونها تشكل ركيزة قوية في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية.

اعتمدنا في هذه الدراسة على مجموعة من الأدوات: الكتب، الرسائل الجامعية، المجالات المحكمة والمؤتمرات.

من أهم النتائج التي توصلنا إليها:

- يوصي الباحث الدارسين والباحثين الآخرين بإجراء المزيد من الدراسات والأبحاث المتعلقة في مجال قياس وتحليل التكاليف البيئية ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية كون هذا النوع من التكاليف يعتبر مجالاً للدراسات المتعلقة.

- الأهمية التي تستحقها التكاليف البيئية لدورها الفاعل والمهم في تحقيق مخرجات جودة المعلومات المحاسبية.

في ضوء هذه النتائج قدمت الدراسة عددا من التوصيات أهمها:

- إيلاء التكاليف البيئية الأهمية التي تستحقها لدورها الفاعل والمهم في تحقيق مخرجات جودة المعلومات المحاسبية.

- قيام الشركات بتطبيق المحاسبة البيئية بغض النظر عن طبيعة النشاط الذي تمارسه.

- أن تزيد الشركات من حرصها على القيام بإجراءات تبويب التكاليف البيئية.

## II-2- الدراسة الثانية:

جمال الدين مرزوقة، مذكرة ماستر، جودة نظام المعلومات المحاسبية ودوره في حوكمة المؤسسات الخدمية، دراسة حالة وكالة توزيع الكهرباء والغاز لبلدية أم البواقي (2017)

تهدف الدراسة إلى إلقاء الضوء على نظام المعلومات المحاسبية في وكالة توزيع الكهرباء والغاز لبلدية أم البواقي وتحديد دور نظام المعلومات المحاسبية على الحوكمة لوكالة توزيع الكهرباء والغاز لبلدية أم لبواقي.

من خلال طرح الإشكالية التالية: ما دور جودة نظام المعلومات المحاسبية في حوكمة وكالة توزيع الكهرباء والغاز؟

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة اعتمدنا على مصادر متنوعة والمتمثلة في الكتب، الرسائل والمذكرات، المؤتمرات والملتقيات، المجالات.

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى عدة نتائج:

- يعتبر نظام المعلومات المحاسبية أم حيوي لجميع المؤسسات.
- لإنتاج معلومات ذات جودة عالية ينبغي أن تكون البيانات المدخلة والمعالجة ذات جودة.
- توجد علاقة ارتباط بين جودة نظام المعلومات المحاسبية في الوكالة ومستوى تبنيتها لحوكمة المؤسسات.

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن طرح التوصيات التالية:

- ينبغي التطوير المستمر لنظام المعلومات المحاسبية في لمواكبة التطورات الحاصلة وكذا سد الثغرات التي يتم اللجوء إليها للغش والتلاعب.
- العمل على توصيل المعلومات لكل الأطراف الفاعلة في الوكالة ولجميع الأطراف التي لها علاقة بالوكالة في الوقت المناسب.
- القيام بدورات تدريبية والاحتكاك ببعض المختصين فيما يتعلق بأنظمة المعلومات وكذا المستجدات الجديدة في مجال حوكمة المؤسسات.

### 3.II. الدراسة الثالثة:

#### Environmental Management accounting: Policies and Linkages

"محاسبة التسيير البيئي: السياسات و الارتباطات" من إعداد: Paul J. و Deborah E. Savage

Johann Lomesk و Lingon نشرتها الأمم المتحدة بنيويورك سنة 2001،

هدفت الدراسة إلى تقييم أثر دعم الحكومات لبرامج و سياسات محاسبة التسيير البيئي.

- تم البحث عن طريق دراسة حالة شملت العديد من البرامج و السياسات.
- لخصت الدراسة إلى لأنه يوجد العديد من سياسات و برامج مدعومة من الحكومات تُسهم في تحقيق مفاهيم محاسبة التسيير البيئي والوكالات الحكومية أكثر الجهات فاعلية في هذا المجال، إضافة إلى تزايد اندماج الهيئات المحلية والجهوية في عملية تبادل الخبرات والوسائل فيما بينها وحتى مع الهيئات غير الحكومية. وأكثر النشاطات التي تستهدفها محاسبة التسيير البيئي هي مجال الصناعة أكثر من مجال الخدمات.

### II-4- الدراسة الرابعة:

#### "The Effect Of Accounting Disclosure For Sustainable Development On The Quality Of "Financial Report And The Extent Of Its Reflection On The Company Value

- أي: "أثر الإفصاح المحاسبي في مجال التنمية المستدامة على نوعية التقرير المالي و مدى انعكاسها على قيمة الشركة" حرره خالد عمير آل طيبي و نشر في مجلة Multicultural Education في المجلد 7، العدد 5، سنة 2001.

- د هدفت الدراسة إلى تحديد أثر الإفصاح المحاسبي في التنمية المستدامة على التقارير المالية و مدى انعكاسها على قيمة الشركة.
- استعملت الدراسة المقاربة التحليلية و الاستقرائية و الاستدلالية من خلال تتبع الدراسات السابقة التي تناولت تقارير عن شركة المراعي السعودية.
- و من نتائج الدراسة أن للإفصاح المحاسبي أثر على قيمة الشركة إذا تمّ تجاهل تأثير الاستثمار الذي ساعد في زيادة قيمة الشركة أو في استقرارها خلال بعض السنوات.
- و أوصى الباحث بإلزام الشركات في المملكة السعودية بالإفصاح المحاسبي في مجال التنمية المستدامة.

### III- الدراسات السابقة عن أهمية القياس القياسي المحاسبي للتكاليف البيئية وجودة المعلومة المحاسبية.

سنتطرق في هذا المطلب إلى الدراسات السابقة المتعلقة بأهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية وجودة المعلومة المحاسبية.

#### الدراسة الأولى:

III-1- مذكرة ماستر للطالبان عدي أمينة وموهري رقية(2016) بعنوان: أثر الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية، جامعة جيجل.

هدفت هذه الدراسة إلى الإحاطة بالجوانب النظرية للإفصاح المحاسبي وجودة المعلومة المحاسبية، وأيضاً توضيح أثر تبني معايير الإفصاح على تحقيق معلومة محاسبية ذات جودة عالية، من خلال طرح الإشكالية التالية: ما هو أثر الإفصاح المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية؟.

وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، من أهم النتائج والتوصيات التي توصلنا إليها:

- تتحقق جودة المعلومة المحاسبية من خلال الخصائص النوعية التي تتمتع بها أهمها الملائمة والموثوقية، بالإضافة إلى الخصائص الثانوية والتي تمثل توصيات يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية ضرورة تطبيقها باعتبارها أساساً لتقديم الجودة.
- تحقق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المتعلقة بإفصاح جودة المعلومة المحاسبية من خلال تعزيز خاصية الملائمة والموثوقية وغيرها من الخصائص النوعية بالإضافة إلى التوسع في الإفصاح عن طريق التقارير المرحلية والقطاعية مما يزيد من منفعة المعلومة المحاسبية.

- ضرورة إلزام المؤسسات بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي مع إمكانية التوسع أكثر دون نقصان لتحقيق جودة المعلومات في الكشوف المالية.
- العمل على تطوير بورصة الجزائر وتفعيل دورها في الحياة الاقتصادية للمؤسسات وهذا من شأنه إلزام المؤسسات الناشطة فيها على استيفاء متطلبات الإفصاح الضرورية لمستخدم المعلومة المحاسبية.

### III-2- الدراسة الثانية:

مذكرة ماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة إعداد الطالبتين وسيلة بوباكير وجميلة بوقريقة (2014) بعنوان: أثر طبيعة الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية، جامعة جيجل.

تهدف الدراسة إلى الإحاطة بالجوانب النظرية للإفصاح المحاسبي والقوائم المالية، إبراز كيفية تحقيق جودة القوائم المالية بالاعتماد على الإفصاح المحاسبي، من خلال الإشكالية التالية: هل تؤثر طبيعة الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل. وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي في الجانب النظري وهو الأنسب لموضوع يبحث في تحليل العلاقة الموجودة بين الإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية أما في الجانب التطبيقي يتم استخدام المنهج الاستقرائي وذلك بالاعتماد على أداة الاستبيان لجمع البيانات وتحليلها باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية "spss". من أجل تحقيق أهداف الدراسة اعتمدنا على مصادر متنوعة للحصول على المعلومات اللازمة من خلال: المصادر المتمثلة في الكتب، الأطروحات والرسائل الجامعية، الجرائد الرسمية.

من خلال تطبيق الدراسة الميدانية توصلنا إلى النتائج التالية:

- يعتبر الإفصاح المحاسبي أحد المؤشرات الرئيسية للحكم على مدى سلامة المركز المالي للمؤسسة.
  - تؤثر طبيعة الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية من خلال:
    - ✓ حرص إدارة المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل على توفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، لأن هذه الأخيرة هي التي تجعل المعلومات المفصح بالقوائم المالية ذات فائدة ومنفعة لمستخدميها.
    - ✓ القوائم المالية هي الأسلوب الأنسب للإفصاح المحاسبي.
- وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها:

- العمل على تطوير مواصفات وخصائص جودة المعلومات المحاسبية والارتقاء بها إلى المستوى المطلوب.
- ضرورة تشجيع الأبحاث والدراسات التي تهدف إلى إبراز دور الإفصاح المحاسبي وما له من تأثير على القوائم المالية، وإرسال بعثات لحضور مؤتمرات وندوات علمية محلية وعالمية للوصول إلى أحدث المناهج في المحاسبة.

### III-3- الدراسة الثالثة:

- The Role of Environmental Accounting in Enterprise** " أي دور المحاسبة البيئية في الشركة" حرره حميد سارمي و بهراد معين نزداد من جامعة آزاد الإسلامية بايران و نُشر في مجلة *ECOLOGY, ENVIRONMENT AND CONSERVATION* في العدد 20 لفي سنة 2014.
- تهدف الدراسة إلى إبراز أهمية المحاسبة البيئية في التنمية الاقتصادية من خلال المعلومات التي تقدمها و التي تسهم في تحقيق الاقتصاد و في تخفيض التكاليف البيئية.
  - و دعت الباحثان في دراستهما إلى أهمية زيادة و تدعيم نظام المحاسبة البيئية في إيران خاصة و أن عاصمتها تعرف بأنها من أكثر العواصم تلوثا في العالم.

### III-4- الدراسة الرابعة:

- Factors Influencing Environmental Accounting Information Disclosure of Listed Enterprises on Vietnamese Stock Markets**
- "العوامل المؤثرة في الإفصاح عن معلومات المحاسبة البيئية للمؤسسات على أسواق الأسهم"
  - من إعداد Tung Dao NGUYEN ونُشرت بمجلة *Journal of Asian Finance, Economics and Business* في العدد 11 المجلد 7 سنة 2020.
  - هدفت هذه الدراسة إلى تقييم العوامل التي تؤثر في الإفصاح عن معلومات المحاسبة البيئية من خلال دراسة 87 شركة صناعية في سوق الأسهم الفيتنامي بين سنتي 2009 و 2019.
  - وقد اعتمدت الدراسة نموذج الانحدار الذي تمت دراسته بطريقة إحصائية باستعمال نموذج التأثيرات الثابتة و نموذج التأثيرات العشوائية.
  - توصلت الدراسة إلى أن العوامل المؤثرة في الإفصاح عن معلومات المحاسبة البيئية هي حجم الشركة ومدة التشغيل و تدقيق الحسابات المستقل.
  - أوصى الباحث بتحقيق الإفصاح عن معلومات المحاسبة البيئية للشركات الصناعية في سوق الأسهم الفيتنامي من خلال تدعيم منافسة الشركات العمومية.

## خلاصة الفصل:

ظهرت الحاجة لقياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها من خلال تطور المؤسسات، أدى ذلك إلى الاهتمام الكبير للمؤسسة بالمساهمة البيئية والحفاظ على البيئة من التدهور وقد ساهمت عملية قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في تطور مهنة المحاسبة، ومن هنا برزت المحاسبة البيئية كفرع من فروع المحاسبة وتعمل على قياس التكاليف التي تتحملها المؤسسة عند قيامها بتطبيق أساليب محددة لمعالجة التلوث الناجم عن أنشطتها، إضافة إلى الدور المهم الذي تلعبه في الإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسة في القوائم والتقارير المالية.

## الفصل الثاني: الإطار الميداني للدراسة

تمهيد

المبحث الأول: منهج وأدوات الدراسة

المبحث الثاني: القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية وجودة المعلومة

المحاسبية في الشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب

خلاصة الفصل

### تمهيد:

تختلف المؤسسات الاقتصادية باختلاف طبيعة أنشطتها التي تسعى من خلالها إلى تحقيق أرباح، مخلفة ورائها أضرارا مختلفة مضررة بالمجتمع نتيجة ممارستها لأنشطتها المؤثرة بالبيئة والتي تعرف بالتكاليف البيئية، إضافة إلى مقدار المنافع التي تعود على المجتمع وأصحاب المصالح فيه جراء التزامها بتطبيق الإجراءات والقوانين المتعلقة بحماية البيئة ولا يتم كل هذا إلا من خلال عملية القياس، مما ينتج عن هذه الأنشطة البيئية تكاليف ومنافع ويكون الإفصاح عنها محاسبيا في شكل تقارير وقوائم مالية ختامية.

وسنتناول في هذا الفصل مبحثين ففي المبحث الأول سنتطرق إلى منهج وأدوات الدراسة إلى جانب تقديم مؤسسة الدراسة، وفي المبحث الثاني سنناقش مجموعة من النقاط لاسيما أساليب قياس التكاليف البيئية في الشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب، أنواع التكاليف البيئية وكيفية الإفصاح عنها في هذه الشركة، إلى جانب محاولة مناقشة مساهمة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية في الشركة محل الدراسة.

### المبحث الأول: منهج وأدوات الدراسة.

يتم التطرق في هذا المبحث إلى التعرف على منهج والأدوات المستعملة في الدراسة، وكذلك التعريف بالشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب عن طريق تقديم بطاقة حول الشركة محل الدراسة مع إظهار هيكلها التنظيمي.

#### I - منهج الدراسة:

حتى نتمكن من الإجابة عن التساؤل الرئيس المطروح واختبار صحة أو عدم صحة الفرضيات المطروحة، اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهجين الوصفي والتحليلي اللذان يعتبران بأبهما أحد أساليب البحث العلمي، اعتمدنا في الجانب النظري على المنهج الوصفي وذلك لجمع البيانات والمعلومات التي تتضمن موضوع أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية في الشركة الاقتصادية، بينما يبرز المنهج التحليلي تحليلا دقيقا للبيانات حيث تم إجراء الدراسة الميدانية في الشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب، بالاعتماد على معلومات دقيقة من خلال تحليل القوائم المالية للشركة .

#### II - أداة الدراسة :

ل للوصول إلى نتائج الدراسة تم الاعتماد على مجموعة من المصادر والكتب التي عالجت موضوعنا، بالإضافة إلى الدراسات السابقة من أطروحات ومذكرات ومجلات ومقالات.

أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على الأدوات التالية:

- القوائم والتقارير المالية والمحاسبية.

- المقابلات الشخصية مع كل من المهندس البيئي ورئيس مصلحة المالية والمحاسبة.

#### III - تقديم الشركة محل الدراسة :

سيتم تقديم الشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب بالميلية من خلال إبراز نشأتها وتطورها وإبراز هيكلها التنظيمي.

#### III - 1 - تقديم الشركة محل الدراسة:

#### III - 1 - 1 - تعريف الشركة محل الدراسة :

الشركة (الجزائرية القطرية للحديد والصلب) هي شركة مختلطة في شكل شركة ذات أسهم بموجب القانون الجزائري، تم تشكيله قانونيا وفقا للوائح في 21/01/2014، رأس مالها 5861000000 دينار جزائري وكان موضوع زيادة 5781000000 دج خلال سنة 2015.

تم تسجيل الشركة في السجل التجاري بتاريخ 2014/03/04 تحت رقم 1 B04433574. تحديث سجلها التجاري (تعيين أعضاء مجلس الإدارة الجدد) بتاريخ 2016/01/12.

يقع المكتب الرئيسي للشركة القطرية الجزائرية للحديد والصلب في الملية ولاية جيجل، هدف الشركة هو الإنتاج والتسويق من حيث صناعة الصلب.

بموجب قرار الجمعية العمومية غير العادية المنعقدة بتاريخ 2017/24/05، تم التحويل والموافقة على تحويل الأسهم التي يمتلكهاSIDER في رأس مال شركة AQS إلى المجموعة. IMETAL المالك الوحيد لجميع أسهم شركة SIDER وبالبالغة 269606 سهم بقيمة اسمية 100 ألف دينار للسهم. يبلغ رأسمال الشركة 586.100 سهم بقيمة 100 ألف دينار اكتتبت كل منها كما يلي:

- ✓ المجموعة الصناعية 269606 IMETAL سهم.
- ✓ صندوق الاستثمار القومي: 29,305 سهم.
- ✓ قطر ستيل العالمية: 287,189 سهم.

وقعت الشركة إعلان الوجود الضريبي مع إدارة الشركات الكبرى بتاريخ 20/28/05، تحت الأرقام:

- ✓ معرف الضريبة: 001418044335786.
- ✓ بند الضريبة: 18090313860،

أكملت الشركة إجراءات التسجيل لدى الصندوق الوطني للتأمين الاجتماعي (CNAS)، تم تسجيله تحت رقم صاحب العمل: 1859846929.

يوجد في تنظيم الشركة القطرية الجزائرية للحديد والصلب وحدة محاسبة واحدة تقع في نفس العنوان مثل المكتب الرئيسي.

اعتبارًا من 31 ديسمبر 2017، قامت الشركة بتوظيف طاقم من ثلاثمائة وسبعين (370) وكيلاً.

يدير الشركة مجلس إدارة يتألف من تسعة (09) أعضاء يتم تعيينهم بطريقة تنظيمية من قبل الاجتماع العام للمساهمين.

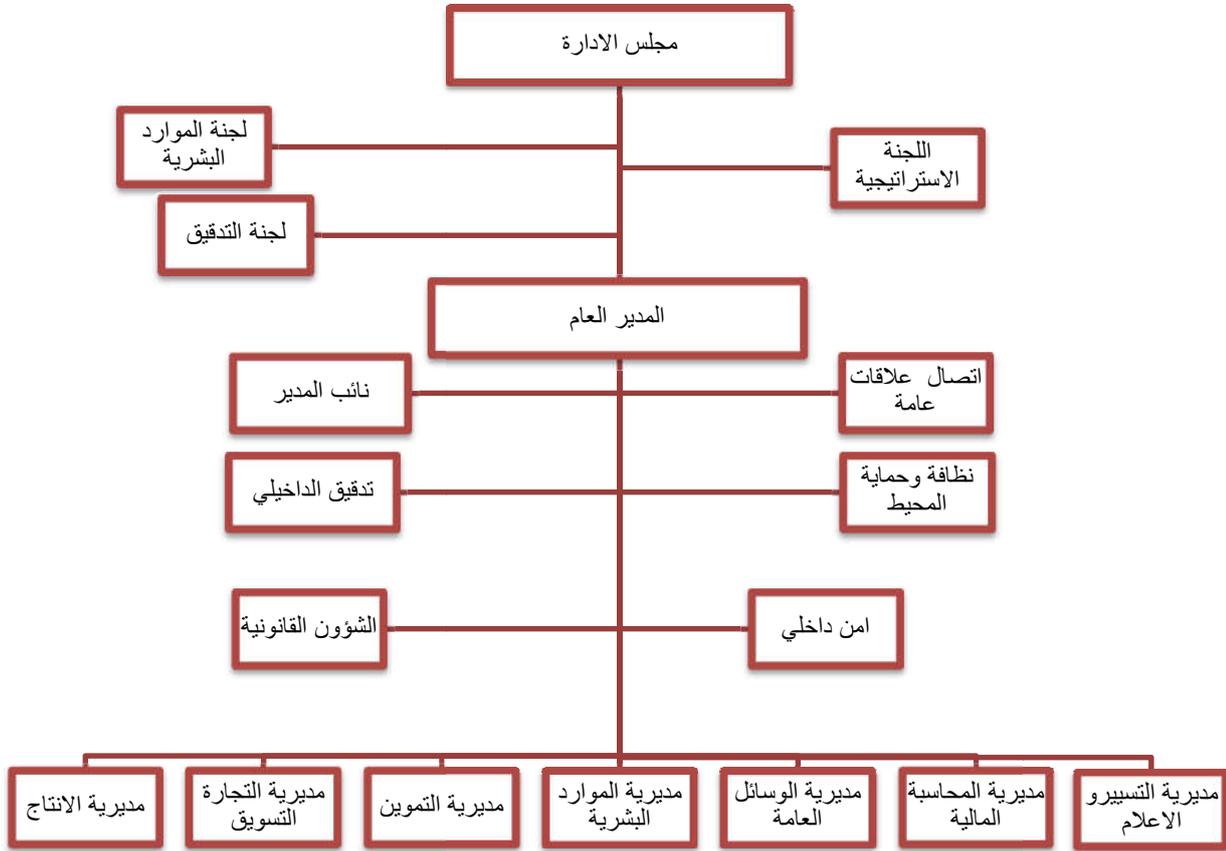
شهدت السنة المالية 2017 تعيين السيد مخلوف مصطفى، كعضو في مجلس الإدارة، ممثلًا لمساهمتي في IMETAL، وهذا سيحل محل السيد ياسين عبد المالك.

- (05) خمسة أعضاء يتم تعيينهم بناءً على اقتراح الجانب الجزائري.

- (04) تم تعيين أربعة أعضاء بناءً على اقتراح القسم القطري.

III - 1-2 - الهيكل التنظيمي للشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب :

الشكل رقم(4): الهيكل التنظيمي للشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب.



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة

III - 1-3 - تحليل الهيكل التنظيمي للشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب:

المديرية العامة:

- تسهر على حسن تنظيم الشركة وضمان سير نشاطها.
- مراقبة مختلف أنشطة الشركة.
- القيام بالاجتماعات التنسيقية بين مختلف مسيري الشركة.
- وتتفرع منها عدة مديريات هي:
- (1) مديرية المحاسبة المالية:
- إعداد نتيجة الدورة للمؤسسة.
- تجميع مختلف العمليات المحاسبية التي تقوم بها الوحدات.

- اتخاذ الإجراءات الخاصة بالديون.
- متابعة الخزينة والكشوفات المحاسبية.
- التخطيط المركزي للموارد المالية وطرق توزيعها على الوحدات.

### (2) مديرية الموارد البشرية:

- دراسات ملفات توظيف العمال وترقيتهم.
- تتولى الإجراءات التدريبية للعمال.
- إعداد المخطط العمل السنوي.
- متابعة عيادات العمال.

### (3) مديرية التجارة التسويق:

- دراسة السوق والبحث عن أسواق الخارجية.
- القيام بالحملات الاشهارية.
- تقدير الكميات المباعة وتحديد الأسعار والتخفيضات.

### (4) مديرية التسيير والإعلام:

- التنسيق وتحضير الخطة السنوية.
- تنظيم أعمال المخطط.
- جمع المعلومات المتعلقة بكل أنشطة الشركة.
- تعميم استعمال العلام الآلي في مختلف الأقسام.
- متابعة كل القرارات والإجراءات المتخذة.

### (5) مديرية التموين:

- شراء المواد الأولية وكل ما تحتاجه الشركة.
- تسيير المخزون.
- الخدمات اللوجستكية (عبور السلع المستوردة، نقل البضائع المشتراة).

### (6) مديرية الوسائل العامة:

- شراء مختلف معدات المكتب.
- صيانة مختلف الأعطاب المتسبب في الشركة.

### (7) مديرية الإنتاج:

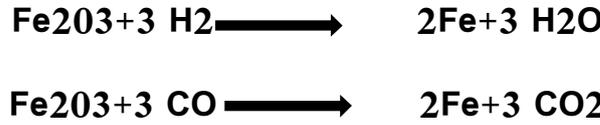
تعتبر هذه المديرية الركيزة الأساسية للشركة فهي تهدف أساسا إلى إنتاج الحديد بمختلف أنواعه وفقا للبرنامج المعد مسبقا، والعمل على تحقيق هذا الإنتاج، يتم الإنتاج عن طريق الأقسام التالية:

- ❖ وحدة تخفيف مباشرة (DRI).
- ❖ مصنع الحديد الكهربائي (SMS).
- ❖ وحدات الدرفلة (ROLLING).
- ❖ وحدات مساعدة.
- ❖ صور حقيقية للمركب.

مركب الحديد والصلب بلازة الذي يعتمد على تكنولوجية (التخفيف المباشر) هو مجموعة وحدات لإنتاج القضيب الخرساني (2مليون طن منتج تام للسنة) ابتداء من معدن الحديد المستورد مرور بثلاثة وحدات الصناعية الأساسية (على ثلاثة مراحل).

### 1) وحدة تخفيف مباشرة (DRI):

في هذه الوحدة المسار للتخفيف المباشر حبيبات أكسيد الحديد من الحديد المعدني الى الحالة الصلبة (Fe203 ou Fe304) عن طريق غاز للتخفيف مصنوع بإصلاح للغاز الطبيعي كل هذا ينتج عنه ما يسمى اسفنجة حديدية أو التخفيف المباشر (DRI) حسب التفاعلات التالية:



ومن هذا المنتج المفرغ باردا (CDRI) أو ساخنا (HDRI)، هذا الأخير يكون جاهز التحميل ساخنا في الفرن بالقوس الكهربائي.

### 2) مصنع الحديد الكهربائي (SMS):

مصنع الصلب الكهربائي هو أداة لإنتاج الحديد السائل ابتداء أو انطلاقا من عملية التخفيف المباشر الذي يضاف إليه قطع الخرقة.

تصميم هذه الوحدة يتميز ب 2 أفران صهر، جيوب تدفق، أفران تدفق، مرافق العلاج في الجيوب، تدفق مستمر للقضبان، لتغذية مصنع الصلب الكهربائي يحتمل التخطيط لتجنب مرحلة التبريد أهداف الجزء من الإنتاج لاستهداف السخن لتحقيق وفورات الطاقة قد تزيد عن 120 كيلو واط/طن في مصنع الصلب الكهربائي.

### 3) وحدات الدرفلة(الرحي):

المتداول الساخن التصفيح الساخن يحتوي على إعادة التسخين، إزالة الترسبات من كتل ووضع في شكل المنتج الجاهز.

في الدرفلة الساخنة، الحجم، الشكل، الخصائص المعدنية للقضبان المعدنية الذي تقوم بتغييرهم وتحويلهم عن طريق الضغط المستمر المعاد للمعدن الساخن (درجة الحرارة تتراوح 1050 و 1300 درجة) بين أسطوانات الدفع المباشر.

الجزائرية القطرية للحديد والصلب لديها ثلاثة درفلات:

- الدرفلة الأولى: لإنتاج القضيب الخرساني القطر 16،21،32،44م
  - الدرفلة الثانية: لإنتاج القضيب الخرساني القطر 8،10،12،14،16م
  - الدرفلة الثالثة: لإنتاج قضبان سلكية سلسلة مزلع القطر 5.5،6،8،10،12،14م
- 4) وحدات المساعدة:

المركب يحتوي على عدة وحدات مساعدة تتمثل في:

- ❖ وحدة إنتاج الغاز الصناعي (أكسجين، أزوت، أرجون).
- ❖ وحدة إنتاج الجير تكون موجهة للمسار لإنتاج الحديد.
- ❖ وحدة إنتاج الماء الصناعي من الماء الخام.
- ❖ وحدة معالجة مياه الصرف.
- ❖ ورش الصيانة المركزية.
- ❖ مخازن التخزين قطع الغيار والمستهلكات.
- ❖ محولات كهربائية ومحطات التوزيع.
- ❖ محطة فصل رئيسية للغاز الطبيعي.

🚩 نائب المدير:

- مراجعة نوعية المعلومات وطرق السير ومدى مطابقتها لإجراءات المعمول بها في الشركة.
- القيام بتدخلات مباشرة في حالة حدوث خلل في التسيير.
- تقديم اقتراحات من أجل تحقيق الرقابة الداخلية في الشركة.
- السهر على احترام القوانين المعمول بها.
- القيام بمراقبة احتياطية.
- القيام بكل عمليات المراجعة التي تطلبها من المديرية العامة.

➤ القيام شهريا بمراجعة كل العمليات السائدة وتقديم تقرير المدير العام شهريا.

### الأمّن الداخلي:

➤ السهر على سلامة وامن الشركة ماديا وبشريا.

### التدقيق الداخلي:

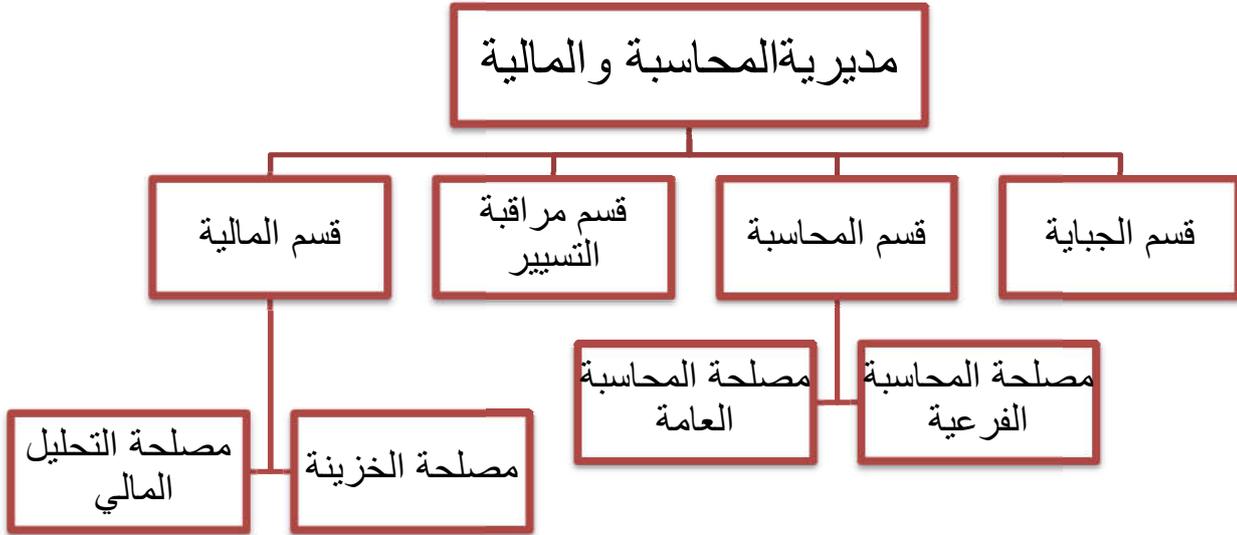
قسم مستقل يعمل مباشرة مع المدير من مهامه:

- اكتشاف أي انحراف في تنفيذ خطط وسياسات الشركة لضمان عدم ضياع أموال الشركة .
- تدقيق جميع المعلومات المالية التي تعرض على الإدارة العليا للتأكد من صحتها ودقتها.
- منع أي غش أو تحريف تتعرض له البيانات المالية.
- الاستعانة بالبيانات والمعلومات المحاسبية الصحيحة فقط في اتخاذ القرارات الإدارية.

III - 2 - الهيكل التنظيمي ومهام مديرية المحاسبة والمالية:

III - 2 - 1 - الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية:

الشكل رقم (5): الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية.



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق المقدمة

III - 2 - 1 - التعريف بالمديرية ومهامها:

تنقسم مديرية المحاسبة والمالية إلى أقسام تتمثل في:

✚ قسم المالية: يتفرع إلى مصلحتين.

أ/ مصلحة الخزينة:

تنقسم مصلحة الخزينة إلى قسمين:

❖ القسم الأول: التجارة الخارجية

- مهامه:

دراسة كل العمليات المتعلقة بالتجارة الخارجية والمتمثلة في فيما يلي:

➤ دراسة كل العقود الخاصة بالواردات مهما كانت صفتها (الواردات، معدات، خدمات) وذلك من خلال دراسة الفواتير الشكلية أو العقود، ثم عملية التوطين البنكي على مستوى الكتروني ثم بعدها على مستوى البنك.

➤ فتح الاعتمادات المستندية أو التحصيل المستندي على مستوى البنك.

➤ عند قيام المورد بإرسال الوثائق المتعلقة بالشحنات نقوم بمعالجة الوثائق على مستوى ثم إرسالها إلى مصلحة العبور وذلك من أجل عملية الجمركة.

➤ متابعة كل العقود من ناحية السداد (تسديد الفواتير).

➤ متابعة الضمانات البنكية الصادرة عن مختلف الموردين.

➤ متابعة الضمانات البنكية الواردة من الشركة.

### ❖ القسم الثاني: التجارة الداخلية

#### (1) الدراسة:

استقبال جميع طلبات الدفع القادمة من مديرتي المشتريات والوسائل العامة المتعلقة بشراء معدات أو خدمات أو إشغال التي تتم عبر عقود محلية أو عن طريق تقديم طلبات للموردين (حسب الحالة).

#### الحالة الأولى: الملف غير مكتمل

بعد الدراسة والمعالجة يرد إلى المديرية المعنية قصد تصحيح في حالة الخطأ أو إكمال الملف في حالة النقصان

#### الحالة الثانية: الملف مكتمل

عندما يكون الملف مكتمل تتم عملية الدفع

#### (2) الدفع: يتم عن طريق:

➤ البنك: عن طريق حوالات بنكية أو شيكات بنكية

➤ الصندوق: يتم الدفع نقدا بالنسبة للمصاريف والمشتريات التي تتجاوز قيمتها 1000 دج

(باستثناء الحالات الخاصة)

#### (3) مهام أخرى:

➤ متابعة كل العقود المحلية من حيث السداد.

➤ التسجيل في سجل البنك (جميع العمليات اليومية بين البنك والشركة).

➤ تسجيل في جدول الحصيلة والمصاريف اليومية (التحصيلات والأعباء).

➤ القيام بإعداد جدول المقاربة البنكية وجدول بيانات التسويات المصرفية.

**ب/ مصلحة التحليل المالي وإعداد التقارير:**

تهتم بإعداد مختلف التقارير الأسبوعية والشهرية المتعلقة بنشاط الشركة، وكذلك التحليل المالي لبعض حسابات الشركة المتعلقة بالمصروفات اليومية الناتجة عن انجاز مشروع (تركيب معدات وأشغال المشروع)، وكذلك الحسابات المتعلقة برقم أعمال الشركة ومنتجاتها المسوقة محليا كمرحلة أولى وفيما يلي ملخص نشاط مصلحة التحليل المالي وإعداد التقارير:

**- المشروع:**

- متابعة استهلاك القرض البنكي المستعمل في تمويل المشروع.
- تحليل المبالغ المدفوعة حسب طبيعة المدفوعات.
- دراسة نسبة تقدم تمويل المشروع.
- متابعة كل الدفعات الخاصة بالموردين الأجانب.
- المراسلات الإدارية للبنوك.

**- الاستغلال:**

- متابعة فواتير حقوق الشركة لدى الزبائن.
- متابعة دفعات الزبائن (شيكات وأوامر الدفع).
- متابعة أرصدة الزبائن حسب أقدمية الفواتير الغير مدفوعة وإخطار مصلحة المبيعات بالوضعية المتعلقة بكل زبون لديه فواتير غير مدفوعة.
- متابعة الشيكات المودعة لدى البنك قصد التحصيل.

**- إعداد التقارير:**

- تقارير أسبوعية متعلقة بوضعية المشروع (تمويل المشروع) والتزامات الشركة المؤكدة.
- إعداد جداول التدفق النقدي الخاصة بالمشروع والاستغلال.
- تقارير شهرية موجهة للشريك الأجنبي (قطر ستيل).
- تقارير دورية موجهة للمساهمين المحليين (مجمع سيدار).

**📌 قسم المحاسبة:**

إجراء القيود المحاسبية لكل المعاملات الاقتصادية للشركة التي ينتج عنها في آخر إنتاج القوائم المالية وقسم المحاسبة يتكون من مصلحتين:

أ/ مصلحة المحاسبة العامة:

يتمثل دور مصلحة المحاسبة العامة في تسجيل القيود المحاسبية الخاصة بالمحزونات والاستثمارات المؤونات وأعمال نهاية الدورة والعمليات المختلفة.

❖ مصلحة المحاسبة الفرعية:

تتكفل بتسجيل القيود المحاسبية الخاصة بالموردين والزبائن.

- قسم مراقبة التسيير:

تتمثل مهامه في:

- تصنيف والاختيار الأمثل لأعمال وتوظيف الشركة.
- أداة لاتخاذ القرار للشركة او مديرية.
- إعداد التقارير الشهرية -السنوية-السداسية.
- يتخذ مراقب التسيير القرار عن طريق مؤشرات علمية.

- قسم الجباية:

- القيام بالمراقبة الضريبي.
- تقدير الغرامات الضريبية وغرامات التأخير.
- القيام بالتحقيقات الضريبية في مجال مكافحة الغش الضريبي.
- تحصيل الديون الضريبية من لدى المكلفين.
- تفسير التشريع الضريبي من خلال إصدار القرارات التنظيمية وتطبيق هذا القانون

المبحث الثاني: القياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية وجودة المعلومة المحاسبية في الشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب:

سيتم من خلال هذا المبحث دراسة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها إلى جانب جودة المعلومة المحاسبية مع محاولة تحديد العلاقة بينهما في الشركة محل الدراسة.

### I - أساليب قياس التكاليف البيئية في الشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب.

بهدف تحديد أساليب القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في الشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب، قمنا بإجراء مقابلة مع رئيس قسم المحاسبة.

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

#### I-1- القياس الداخلي:

يتمثل القياس الداخلي في الشركة باتجاهات متعددة الأبعاد وذلك من خلال نوعين من القياس أيضا وصفي وآخر نقدي:

#### I-1-1- القياس الوصفي:

يأتي في شكل تقارير يقدمها المهندس البيئي بالشركة، يكون هذا التقرير ناتج عن عمليات بحث بصفة دورية يقوم بها المهندس لمراكز الإنتاج والمصالح التابعة للمؤسسة وهذا هو المتوقع من هذه العمليات البحثية وفق ما يضعه المهندس البيئي، ويكون للمهندس البيئي جدول زمني دوري خلال السنة يمكنه من زيارته لمصالح ومرافق الشركة، وهناك عمليات بحثية مفاجئة، والتي يقوم بها بناء على حدث غير متوقع.

#### I-1-2- القياس النقدي:

يقوم القياس النقدي للتكاليف البيئية من طرف مصلحة المحاسبة، حيث تقوم هذه الأخير بإجراء حساباتها المحاسبية وفقا للتقارير المقدمة من طرف المهندس البيئي، وهنا تقوم مصلحة المحاسبة بإدراج كل ما تتحملها لشركة من تكاليفها محاسبيا، وهناك حالات استثنائية يكون ذلك ليس بناء على تقارير المهندس البيئي مثل المساحات الخضراء بالشركة، وهذا راجع للسياسات التي تنتهجها الشركة ضمن إطار السلامة البيئية ومنها نشر الغطاء النباتي.

**I-2- القياس الخارجي:**

يكون القياس الخارجي للتكاليف البيئية للمؤسسة بناء على تقارير تقدمها الشركة لمديرية حماية البيئة بجيجل، بحيث يقوم المهندس البيئي للمؤسسة بإعداد تقارير شهرية وسنوية، تمكنه من وصف الأخطار التي تسببها الشركة على البيئة مثل: الغازات التي تسبب التلوث الجوي، وتوجه هذه التقارير لمديرية حماية البيئة بجيجل والتي تقوم بدورها بتقدير هذه التكاليف في شكل ضريبة تدفعها الشركة لمديرية البيئة، تحتوي هذه التقارير على وصف تفصيلي للأحداث البيئية، وتحتوي التقارير أيضا على صور لهذه الأحداث مرفقة بما نص عليه القانون أو التشريع البيئي، والمتعلق بالحدث المدرج تفصيليا في التقرير، وهذا كله لتبيان مدى الأهمية البيئية في الشركة ومدى التزامها بالقوانين التي تدخل ضمن إطار البيئة.

**II- أنواع التكاليف البيئية وكيفية الإفصاح عنها في الشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب:**

تتحمل الشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب الكثير من التكاليف البيئية بحيث تقوم بالعديد من النشاطات التي تسعى من خلالها لمعالجة الآثار البيئية ما ينتج على ذلك تكاليف بيئية ومصاريف متنوعة، ومن هنا يبرز دور المحاسبة البيئية في قياس هذه التكاليف. وقد استهدفنا من خلال مقابلة مع كل من رئيس مصلحة البيئة ورئيس قسم المحاسبة تحديد أنواع التكاليف البيئية التي تتحملها الشركة وكيفية إفصاحها عنها محاسبيا، هذا كما يلي:

**II-1- تكاليف المساحات الخضراء:**

هي مصاريف تتحملها الشركة نتيجة سعيها لنشر الطابع النباتي في الشركة مثل تكاليف عمليات التشجير وتكاليف تزيين بعض المساحات بالعشب الطبيعي (أنظر الملحق رقم (01)).  
الجدول رقم(1): تكاليف المساحات الخضراء

القيم بالمليون دينار جزائري

السنوات/ التكاليف	2019	2020	2021
المساحات الخضراء	9,57	7,45	9,45

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعطيات المقدمة من طرف الموظف بالشركة.

يتبين من خلال الجدول أعلاه أن التكاليف البيئية التي تتحملها الشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب في مجال نشر الغطاء النباتي، وذلك من خلال عقود أو اتفاقيات تبرمها الشركة مع مؤسسات

خاصة متخصصة في الغطاء النباتي وتبرم هذه العقود بعد إجراء مناقصة وطنية وفق إجراءات إبرام العقود الخاصة بالشركة، ونلاحظ أن الشركة تحملت مبلغ مقداره 9536400.00 دج كتكاليف بيئية في المساحات الخضراء سنة 2019، وانخفضت هذه التكاليف البيئية في لتصبح ما مقداره 7457000.00 دج سنة 2020، كما نلاحظ أن مبلغ التكاليف البيئية المتعلقة بالمساحات الخضراء قد ازدادت مقارنة بسنة 2020 لتصبح ما مقدارها 9458490.00 دج سنة 2021، حيث تعمل الشركة على الاهتمام بالبيئة و ذلك من خلال المبالغ المالية المخصصة لذلك.

## II-2- تكاليف وحدة معالجة المياه:

وهي التكاليف التي تتحملها الشركة نتيجة قيامها بعملية تصفية المياه مثل تكاليف عملية معالجة المياه من الزيوت و الشحوم، وكذلك معالجة الصرف الصحي، أنظر الملحق رقم (02).

الجدول رقم(2): تكاليف وحدة معالجة المياه

القيم بالمليون دينار جزائري

التكاليف/ السنوات	2019	2020	2021
وحدة معالجة المياه	5,40	5,22	4,84

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعطيات المقدمة من طرف الموظف بالشركة.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن التكاليف البيئية التي تتحملها الشركة الجزائرية للحديد والصلب في مجال وحدة معالجة المياه في تناقص مستمر، حيث نلاحظ أن الشركة تحملت مبلغ مقداره 540207377,13 دج في سنة 2019، أما في سنة 2020 فنلاحظ انخفاض قيمة التكاليف البيئية التي تحملتها الشركة حيث بلغت 522231065,42 دج، كما نلاحظ استمرار الانخفاض سنة 2021 والتي قدرت بـ 484996562.00 دج وكذلك توجد تكاليف إضافية إلي ذلك تخص كل من قطع الغيار والصيانة لمختلف السنوات وقد بلغت سنة 2021 ما مقداره 44743097.28 دج ومن خلال كل هذا نلاحظ أن الشركة لها اهتمامات كبيرة بالبيئة من خلال كل هذه المبالغ .

## II-3- تكاليف النفايات الخطرة الخاصة:

وهي عبارة عن ضريبة تتحملها الشركة نتيجة تلويث البيئة بالنفايات الخطرة الخاصة مثل: تكاليف النفايات الخطرة، النفايات المكتبية والنفايات غير الخطرة، انظر الملحق رقم(03).

1- تكاليف تلويث البيئة: تتمثل في ضريبة تدفعها الشركة نتيجة تلويث البيئة مثل غازات التفاعلات الكيميائية الجوية التي تسبب في التلوث الجوي.

الجدول رقم(3): ضرائب النفايات الخطرة الخاصة والنشاطات الملوثة للبيئة

القيم بالمليون دينار.

السنوات	ضرائب النفايات الخطرة الخاصة والنشاطات الملوثة للبيئة
2019	8,10
2020	10,80

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

الملاحظ من الجدول أعلاه أن الشركة تحملت مبالغ كبيرة كضرائب نتيجة كل من تلويثها للبيئة وعلي النفايات الخطرة الخاصة بحيث تدخل هذه الضرائب ضمن التكاليف البيئية التي تتحملها الشركة، ونلاحظ أن هذه التكاليف ازدادت من سنة 2019 إلى 2020، كما نلاحظ أن الشركة تحملت ضريبة كبيرة في سنة 2020، مقارنة بالسنة التي قبلها حيث قدرت ب 1080000.00، هذا يعني زيادة التكاليف البيئية الخاصة بالشركة خلال السنة الأخيرة، وذلك راجع للإفصاح الذي قدم من طرف المهندس البيئي لمديرية حماية البيئة فبناء على تصريحه هذا يتم وضع ضريبة الشركة البيئية وملاحظة الشركة لم تسدد الضرائب البيئية لسنة 2021 لحد الآن.

#### II-4- تكاليف العمليات التقنية لردم النفايات:

هي تكاليف بيئية تتحملها الشركة عند تخلصها من النفايات بطريقة تقنية كعملية الردم التقني أنظر الملحق رقم (04).

الجدول رقم(4): تكاليف العمليات التقنية لردم النفايات

القيم بالمليون دينار

السنوات	تكاليف العمليات التقنية لردم النفايات
2019	0,70
2020	0,51
2021	0,53

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

يبدو من خلال الجدول أعلاه أن الشركة تحملت مبالغ كبيرة لتكاليف العمليات التقنية لردم النفايات بحيث تدخل هذه التكاليف ضمن التكاليف البيئية التي تتحملها الشركة، ونلاحظ أن هذه التكاليف انخفضت من سنة 2019 مقارنة بسنة 2020، كما نلاحظ أن الشركة تحملت تكاليف منخفضة في سنة 2020، مقارنة بالسنة التي قبلها حيث قدرت ب 513675.00 دج، ونلاحظ أنها عادت إلى الزيادة في سنة 2021 حيث قدرت ب 531429.80 دج كما نلاحظ أن الشركة لها اهتمامات كبيرة بالبيئة من خلال كل هذه المبالغ.

ومن خلال كل ما سبق يمكن استخلاص جدول يمثل كل التكاليف البيئية التي تحملتها الشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب خلال السنوات 2019، 2021، 2020.

❖ إجمالي التكاليف البيئية:

الجدول رقم(5): مجمل التكاليف البيئية للمؤسسة محل الدراسة

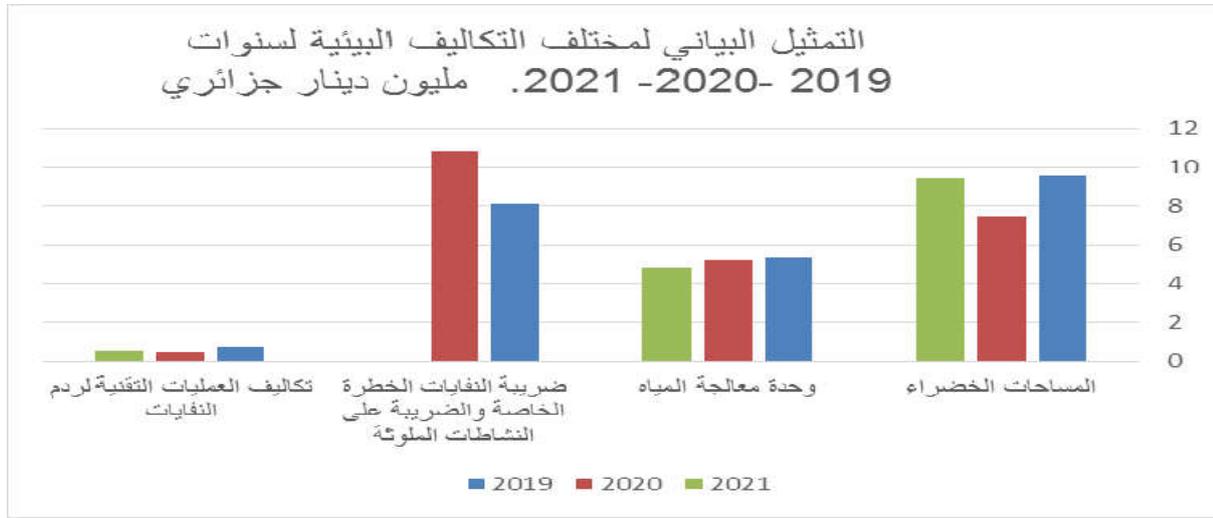
القيم بالمليون دينار جزائري

التكاليف البيئية	2019	2020	2021
المساحات الخضراء	9,57	7,45	9,45
وحدة معالجة المياه	5,40	5,22	4,84
ضريبة النفايات الخطرة الخاصة والضريبة على النشاطات الملوثة	8,10	10,8	غير متوفرة
تكاليف العمليات التقنية لردم النفايات	0,7	0,51	0,53
المجموع	<u>23.77</u>	<u>23.98</u>	<u>14.82</u>

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعطيات المقدمة من طرف الشركة

تبين من خلال الجدول أعلاه أن الشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب تقوم بالعديد من النشاطات البيئية التي تهدف من خلالها معالجة الآثار البيئية والوصول إلى الحماية البيئية، ويترتب عن هذه النشاطات المتنوعة العديد من التكاليف البيئية المختلفة، حيث نلاحظ أن حجم التكاليف البيئية التي تحملتها الشركة تغيرت من سنة إلى أخرى.

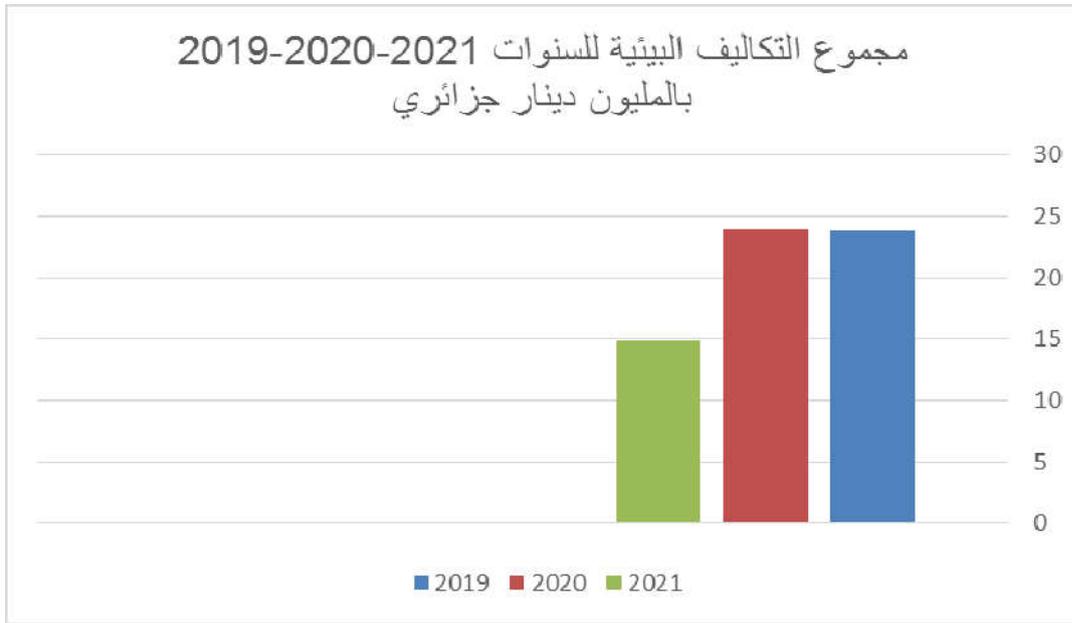
الشكل (6): التمثيل البياني لمختلف التكاليف البيئية لسنوات 2019-2020-2021.



**المصدر:** من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعطيات المقدمة من طرف الشركة

نلاحظ من الشكل البياني أعلاه أن للشركة العديد من التكاليف البيئية حيث تصل لأربعة أنواع تحملتها الشركة لسنوات بالإضافة إلى تكاليف التكوين والتدريب للمهندسين في مجالات البيئة والمحافظة عليها حيث قدرت في النصف الأول من سنة 2022 ب 556000.00 دينار جزائري، وهذا يدل على اهتمام الشركة بالحماية البيئية على نطاق واسع.

الشكل رقم(7): مجموع التكاليف البيئية للسنوات 2019-2020-2021



**المصدر:** من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعطيات المقدمة من طرف الشركة.

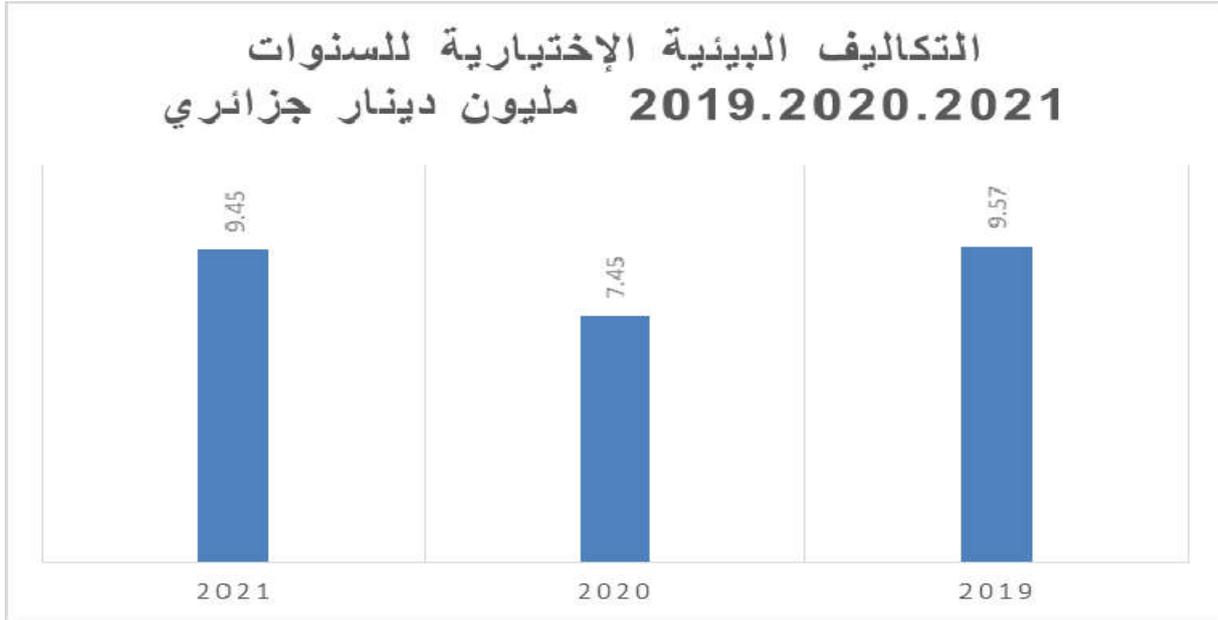
التمثيل البياني هو مجموع التكاليف البيئية التي تحملتها الشركة خلال ثلاث سنوات متتالية حيث شهدت كل سنة مقدار من التكاليف البيئية فكانت هذه الأخيرة مرتفعة في سنتي 2019 و2020 وانخفضت في سنة 2021 وهذا راجع لعدم سداد الضرائب البيئية والتي لم تقدرها مصلحة الضرائب بعد وأن الشركة القطرية للصلب دفعت ما مقداره 2132000.00 دينار جزائري خلال سنتي 2019 و2020.

وتصنف التكاليف البيئية إلى تكاليف اختيارية وأخرى إلزامية

#### التكاليف البيئية الاختيارية:

حيث تتمثل هذه التكاليف بتشجير المساحات الفارغة في الشركة محل الدراسة.

الشكل (8): التكاليف البيئية الاختيارية



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الشركة.

من خلال الشكل البياني للتكاليف الاختيارية أعلاه، نلاحظ أن الشركة تحملت مبلغ مقداره 9.57 مليون دج كتكاليف بيئية اختيارية سنة 2019، وانخفضت هذه التكاليف البيئية في لتصبح ما مقداره 7.45 مليون دج سنة 2020، كما نلاحظ أن مبلغ التكاليف البيئية الاختيارية قد ازدادت مقارنة بسنة 2020 لتصبح ما مقدارها 9.45 مليون دج سنة 2021.

#### التكاليف البيئية الإجبارية:

هي عبارة عن تكاليف بيئية تتحملها الشركة إلزاما عنها، أي تكون الشركة هنا خاضعة لقوة القانون والتي تتمثل في ضرائب تتحملها الشركة نتيجة تلويثها للبيئة وقد تكون في أشكال أخرى، وتتمثل بالنسبة للشركة الجزائرية القطرية للحديد والصلب في ضريبتين ضريبة التلوث البيئي وضريبة النفايات الخطرة الخاصة.

جدول رقم(6): التكاليف الإجبارية

القيم بالمليون دينار جزائري

2021	2020	2019	تكاليف بيئية إجبارية
4.84	5.22	5.4	وحدة معالجة المياه
غير متوفرة	10.8	8.1	الضريبة على النفايات الخاصة الخطرة والضريبة على النشاطات الملوثة
0.53	0.51	0.7	تكاليف ع الردم التقني
5.37	16.53	14.2	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف الشركة.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن التكاليف الإجبارية شهدت ارتفاعا مستمرا خلال سنتي 2019 و2020 وذلك راجع لكونها ضريبة فرضت من قبل مديرية البيئة بحيث تفرض بناء على حجم تلوث البيئة ووفق التقارير المرسله لهذه المديرية من طرف المهندس البيئي وانخفضت في سنة 2021 وهذا راجع لعدم سداد الضرائب البيئية والتي لم تقدرها مصلحة الضرائب بعد.

### III- مناقشة مساهمة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة محل الدراسة.

بهدف قياس أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية في الشركة محل الدراسة، اعتمدنا على قراءة نقدية تحليلية للقوائم المالية التي تعتمد عليها الشركة للقياس والإفصاح المحاسبي البيئي من وجهة نظر المستخدمين الداخليين لهاته القوائم (أهمهم: متخذي القرار والعمال) ومن زاوية المستخدمين الخارجيين لها (أهمهم: مصالح الدولة، المجتمع، الزبائن ووسائل الإعلام)، ومستندين كمرجعية في قياس جودة المعلومة المحاسبية على معايير جودة المعلومة المحاسبية المعتمدة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية والتمثلة في: ملائمة المعلومة المحاسبية، موثوقيتها؛ قابليتها للمقارنة، وثباتها.

نشير أننا إلى جانب أداة المقابلة قمنا بقراءة ذاتية نقدية تحليلية لأساليب قياس وإفصاح الشركة عن تكاليفها البيئية ومدى تأثير ذلك على جودة المعلومة المحاسبية، وقد ساعدنا في ذلك تخصص الدراسة

(محاسبة وجباية معمقة)، كما نعتبر جزء من المجتمع والزبائن المحتملين (مستخدمين خارجيين للقوائم المالية للشركة) الذي تنشط فيه الشركة محل الدراسة:

### III-1- بالنسبة لأهمية قياس التكاليف البيئية في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية للشركة:

تبعاً لمقابلة مع المهندس البيئي ومسؤول مصلحة المحاسبة على مستوى الشركة محل الدراسة، إلى جانب قراءة القوائم المالية المتحصل عليها (أنظر الملاحق رقم 01، 02، 03، 04، 05). تم الوقوف على أن الشركة تقوم بقياس تكاليفها البيئية ضمن حسابات فرعية تتضمن طبيعة التكلفة أو العملية إلى جانب قيمتها (كما بينا في العنصرين I و II)، وتقوم بمعالجتها ضمن نظام معلوماتها المحاسبي ضمن حسابات فرعية. يمكن القول أن الشركة تأخذ بعين الاعتبار التكاليف البيئية ضمن قوائمها المالية، أي أن المعلومة المحاسبية للشركة من هذا الجانب دقيقة، وهو ما يجعل مؤشرات التكاليف وتقييم الأداء المالي ونتائج الشركة القائمة عليها تعطي صورة صادقة.

### III-2- بالنسبة لأهمية الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية للشركة:

اعتماداً على المقابلة مع مسؤول مصلحة الإدارة البيئية ومسؤول قسم المحاسبة على مستوى الشركة محل الدراسة، إلى جانب قراءة القوائم المالية المتحصل عليها. تقوم الشركة بالإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية ضمن قوائمها المالية التقليدية متضمنة في مجاميع حسابات الصنف 2 الخاصة بالتجهيزات والتثبيبات الخاصة بالإدارة البيئية، والصنف 6 الخاص بالأعباء المالية (انظر الملاحق 01 إلى 05). الشركة لا تقوم بالإفصاح عن تكاليفها البيئية في قوائم مالية بيئية مستقلة ولا ضمن تقارير الإدارة (التقرير السنوي للشركة أو تقرير مجلس الإدارة). يمكن القول أن طريقة الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الشركة تجعل معلوماتها المحاسبية عامة ومعلوماتها المحاسبية البيئية خاصة وتفيد المستخدمين الداخليين للمعلومة المحاسبية (خاصة متخذي القرار) والمتاح لهم الوصول للحسابات الفرعية ونظام المعلومات المحاسبي للشركة بشكل أكبر مقارنة بالمستخدمين الخارجيين الذين يتعذر لهم الوصول إلى الحسابات الفرعية ونظام المعلومات المحاسبي الخاص بالشركة. لمزيد من التفصيل حول أهمية الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، ناقشنا في مجموعة النقاط أدناه انعكاس

طريقة الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الشركة محل الدراسة على معايير جودة المعلومة المحاسبية الخاصة بمجلس معايير المحاسبة الدولية من وجهة نظر بعض مستخدمي المعلومة المحاسبية:

- الملائمة:

لتكون المعلومة المحاسبية ملائمة يلزم أن تكون مؤثرة في القرار. واعتمادا على طريقة الإفصاح المحاسبي للشركة عن تكاليفها البيئية نجد أن هذه المعلومة ملائمة بشكل أكبر لمتخذي القرار (إمكانية وصولهم إلى الحسابات التفصيلية ونظام المعلومات المحاسبي) بحيث تتيح لهم قاعدة بيانات تساعد على قياس كفاءة الإجراءات المتخذة للمحافظة على البيئية، كما تمكنهم من اتخاذ القرارات التي من شأنها تخفيض التكاليف والأعباء البيئية.

بالنسبة للعمال عامة (باستثناء الذين يعملون في قسم المحاسبة وقسم الإدارة البيئية)، هم يعدون ثاني مستخدم داخلي للمعلومة المحاسبية، وتبعا لطريقة إفصاح الشركة عن تكاليفها البيئية، هم يجدون صعوبة في الاطلاع على المعلومات المحاسبية التفصيلية الخاصة بالتكاليف البيئية للشركة، بحيث أنها متضمنة في المجاميع المحاسبية الكلية للقوائم المحاسبية للشركة، بالتالي يمكن القول أن المعلومة المحاسبية غير ملائمة لهم، وهذا ما يمكن أن يؤثر في قراراتهم، هذا خاصة أن عدم قدرتهم على الوصول إلى المعلومات الوافية، يمكن أن ينعكس على استقرارهم النفسي والصحي، مع إمكانية ترك العمل بسبب المخاوف الصحية.

بالنسبة للزبائن والمجتمع ووسائل الإعلام: إن طريقة إفصاح الشركة عن تكاليفها البيئية غير ملائمة للمجتمع وللزبائن لكونها معلومة محاسبية عامة تقليدية، وهو ما لا يخدم صورة الشركة فيما تعلق بمسؤوليتها البيئية أمام المجتمع والزبائن، هذا خاصة أن الشركة لا توضح مجهوداتها المالية في تحقيق البيئة والمحافظة عليها ضمن تقارير مالية بيئية مستقلة أو ضمن تقارير مجلس الإدارة.

**بالنسبة للدولة:** بينا في عنصر القياس الخارجي أن الشركة تقدم تقارير وصفية تفصيلية لمديرية حماية البيئة، تتضمن مختلف المخاطر التي تسببها على البيئة، والتي تقوم بدورها بتقدير تكاليف الخسائر ويفرض ضرائب على الشركة. طريقة إفصاح المؤسسة عن التكاليف البيئية لجهات ممثلة عن الدولة يجعل المعلومة المحاسبية ملائمة، بحيث يمكن مديرية حماية البيئة باتخاذ قرارات متصلة بفرض ضرائب على الشركة في إطار التزامها بالقوانين والتشريعات الجبائية البيئية.

-الموثوقية:

تشكل الموثوقية الخاصة الأساسية الثانية للمعلومات المحاسبية والتي تعني قدرة المعلومات في التعبير عن فحوى الأهداف والعمليات الاقتصادية، وبالشكل الذي يمكن المستخدم من الاعتماد عليها في بناء نماذج

قراراته المختلفة، ولكي تكون المعلومة مفيدة، فلا بد لها أن تكون محل ثقة المستخدم، فالمعلومات المحاسبية تعد موثوقا بها لو أن المستخدمين استطاعوا الاعتماد عليها لإظهار الظروف الاقتصادية والأحداث الخاصة، كما يمكن القول أن الثقة تعني قلة الأخطاء المحاسبية.

إن الشركة محل الدراسة تقوم بإدراج التكاليف البيئية ضمن قوائمها المالية ما يعني من هذا الجانب موثوقية التقارير المالية للشركة بما تعكسه من معلومات محاسبية، بحيث تخلو من الأخطاء الناتجة عن عدم اعتماد الشركة للتكاليف البيئية وما يمكن أن ينتج عنه من أخطاء في تقييم الأداء وتسعير المنتجات واتخاذ مختلف القرارات.

#### - القابلية للفهم:

إن إحدى الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم مباشرة من قبل المستخدم، لهذا الغرض فإن من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية. لذلك فإن خاصية القابلية للفهم تعتمد أساسا على مؤشرين مهمين قمنا بمناقشتهما بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة:

\* **درجة الوضوح والبساطة والإفصاح في عرض المعلومات:** استنادا على طريقة إفصاح الشركة محل الدراسة على معلوماتها المحاسبية ضمن قوائمها المالية، يمكن القول أنها واضحة وبسيطة، بحيث لم تأثر الطريقة المعتمدة في الشركة في الإفصاح عن التكاليف البيئية على وضوح وبساطة المعلومة المحاسبية، هذا خاصة وأن المؤسسة كما أشرنا تعتمد إدراج هذه التكاليف ضمن حسابات الأعباء الرئيسية بما لا يؤدي إلى تعقيد وغموض قوائمها وتقاريرها المالية (أنظر الملاحق 04).

\* **مستوى الوعي والإدراك والفهم من قبل مستخدمي تلك المعلومات:** إن الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في الشركة محل الدراسة يمكن أن يؤثر في مستوى الوعي والإدراك والفهم من قبل مستخدمي المعلومة المحاسبية، هذا خاصة أن الشركة تعتمد على تضمين التكاليف البيئية ضمن مجاميع الأعباء الرئيسية بما يجعل المستخدم غير واعي غير مدرك كما لا يستطيع الفهم الجيد لفحوى أو جوهر المعلومة المحاسبية.

#### - القابلية للمقارنة:

هي أحد أهم معايير الجودة الرئيسية التي يجب أن تضمها البيانات المحاسبية، وتعتبر البيانات المحاسبية القابلة للمقارنة عندما يتم تطبيق المعايير والسياسات المحاسبية بشكل متنسق من فترة لأخرى. تتصف طريقة إفصاح الشركة محل الدراسة للتكاليف البيئية ضمن قوائمها المالية بأنها ثابتة وليست متغيرة، وهو ما يجعل المعلومة المحاسبية للشركة قابلة للمقارنة من فترة لأخرى.

خلاصة الفصل:

توصلنا في هذا الفصل إلى مجموعة من النتائج من أهمها: أن الشركة تقوم بالقياس المحاسبي للتكاليف البيئية بالاعتماد على القياس الداخلي والقياس الخارجي. كما تتحمل الشركة مجموعة متنوعة من التكاليف البيئية. تقوم الشركة محل الدراسة بقياس التكاليف البيئية ضمن حسابات فرعية تتضمن طبيعة التكلفة أو العملية، إلى جانب قيمتها، وتقوم بمعالجتها ضمن نظام معلوماتها المحاسبي ضمن حسابات فرعية، بحيث يمكن القول أن الشركة تأخذ بعين الاعتبار التكاليف البيئية ضمن قوائمها المالية، أي أن المعلومة المحاسبية للشركة من هذا الجانب دقيقة، وهو ما يجعل مؤشرات التكاليف وتقييم الأداء المالي ونتائج الشركة القائمة عليها تعطي صورة صادقة.

خلصنا إلى أن الشركة تقوم بالإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية ضمن قوائمها المالية التقليدية متضمنة في مجاميع حسابات الصنف 2 والصنف 6.

الشركة لا تقوم بالإفصاح عن تكاليفها البيئية في قوائم مالية بيئية مستقلة وضمن تقارير الإدارة (التقرير السنوي للشركة أو تقرير مجلس الإدارة).

استنتجنا بالنسبة لتأثير طريقة الإفصاح المحاسبي للشركة لتكاليفها البيئية على ملائمة المعلومة المحاسبية بشكل أكبر بالنسبة لمتخذي القرار في الشركة مقارنة بباقي المستخدمين، كما بينا أن إفصاح الشركة عن التكاليف البيئية في شكل تقارير وصفية تفصيلية لجهات ممثلة عن الدولة يجعل المعلومة المحاسبية ملائمة، بحيث يمكن مديرية حماية البيئية باتخاذ قرارات متصلة بفرض ضرائب على الشركة في إطار التزامها بالقوانين والتشريعات الجبائية البيئية. توصلنا بالنسبة لموثوقية المعلومة المحاسبية بأن الشركة محل الدراسة تقوم بإدراج التكاليف البيئية ضمن قوائمها المالية ما يعني من هذا الجانب موثوقية التقارير المالية للشركة بما تعكسه من معلومات محاسبية، بحيث تخلو من الأخطاء الناتجة عن عدم اعتماد الشركة للتكاليف البيئية. خالصنا بالنسبة لقابلية المعلومة المحاسبية للفهم بأن الطريقة المعتمدة في الشركة في الإفصاح عن التكاليف البيئية لم تأثر على وضوح وبساطة المعلومة المحاسبية، هذا خاصة وأن المؤسسة كما أشرنا تعتمد إدراج هذه التكاليف ضمن حسابات الأعباء الرئيسية بما لا يؤدي إلى تعقيد وغموض قوائمها وتقاريرها المالية. توصلنا بالنسبة لقابلية المعلومة المحاسبية للمقارنة بأن طريقة إفصاح الشركة محل

الدراسة للتكاليف بيئية ضمن قوائمها المالية تتصف بأنها ثابتة وليست متغيرة، وهو ما يجعل المعلومة المحاسبية للشركة قابلة للمقارنة من فترة لأخرى.

الخاتمة

الخاتمة:

من خلال دراسة موضوع أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج النظرية وأخرى تطبيقية يمكن استعراض أهمها في النقاط التالية:

النتائج النظرية للدراسة:

- يساعد القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في إصدار التقارير المالية بمصادقية وموضوعية والذي بدوره يساعد على اتخاذ القرارات المناسبة من طرف مختلف مستخدمي المعلومة المحاسبية.
- بات قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها مسألة حتمية بالنسبة للمؤسسة، أين يبين للمستخدمين الخارجين للمعلومة المحاسبية وعلى رأسهم المجتمع بأن المؤسسة تتحمل مسؤولياتها الاجتماعية والتي منها البيئية.

النتائج التطبيقية للدراسة:

- توصلنا من خلال دراستنا الميدانية إلى مجموعة من النتائج ندرجها كما يلي:
- تقوم الشركة محل الدراسة بالقياس المحاسبي للتكاليف البيئية بالاعتماد على القياس الداخلي والقياس الخارجي.
  - تتحمل الشركة مجموعة متنوعة من التكاليف البيئية من أهمها: تكاليف المساحات الخضراء، تكاليف وحدة معالجة المياه، تكاليف النفايات الخطرة الخاصة، التكاليف التقنية لردم النفايات.
  - تقوم الشركة محل الدراسة بقياس التكاليف البيئية ضمن حسابات فرعية تتضمن طبيعة التكلفة أو العملية، إلى جانب قيمتها، وتقوم بمعالجتها ضمن نظام معلوماتها المحاسبي ضمن حسابات فرعية؛
  - تأخذ الشركة بعين الاعتبار التكاليف البيئية ضمن قوائمها المالية، أي أن المعلومة المحاسبية للشركة من هذا الجانب دقيقة، وهو ما يجعل مؤشرات التكاليف وتقييم الأداء المالي ونتائج الشركة القائمة عليها تعطي صورة صادقة، وهو ما ينفي صحة الفرضية رقم (01) "لا تقوم المؤسسة بقياس وتضمي تكاليفها البيئية ضمن قوائمها المالية".

- تقوم الشركة بالإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية ضمن قوائمها المالية التقليدية متضمنة في مجاميع حسابات الصنف 2 والصنف 6. الشركة لا تقوم بالإفصاح عن تكاليفها البيئية في قوائم مالية بيئية مستقلة ولا ضمن تقارير الإدارة (التقرير السنوي للشركة أو تقرير مجلس الإدارة)، وهو ما يثبت صحة الفرضية رقم (02) "تقوم المؤسسة بالإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية ضمن القوائم المالية التقليدية".

- ساهمت طريقة الإفصاح المحاسبي للشركة عن تكاليفها البيئية في جعل المعلومة المحاسبية ملائمة بشكل أكبر لمتخذي القرار (إمكانية وصولهم إلى الحسابات التفصيلية ونظام المعلومات المحاسبي) بحيث تتيح لهم قاعدة بيانات تساعد على قياس كفاءة الإجراءات المتخذة للمحافظة على البيئية، كما تمكنهم من اتخاذ القرارات التي من شأنها تخفيض التكاليف والأعباء البيئية، وهو ما ينفي صحة الفرضية رقم (03) "تساهم طريقة الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في المؤسسة محل الدراسة في ملائمة المعلومة المحاسبية بنفس المستوى لمختلف المستخدمين الداخليين والخارجيين".

- بالنسبة للعمال عامة (باستثناء الذين يعملون في قسم المحاسبة وقسم الإدارة البيئية)، هم يعدون ثاني مستخدم داخلي للمعلومة المحاسبية، وتبعاً لطريقة إفصاح الشركة عن تكاليفها البيئية، هم يجدون صعوبة في الاطلاع على المعلومات المحاسبية التفصيلية الخاصة بالتكاليف البيئية للشركة، بحيث أنها متضمنة في المجاميع المحاسبية الكلية للقوائم المحاسبية للشركة، بالتالي يمكن القول أن المعلومة المحاسبية غير ملائمة لهم، وهذا ما يمكن أن يؤثر في قراراتهم، هذا خاصة أن عدم قدرتهم على الوصول إلى المعلومات الوافية عن الوضع البيئي في المؤسسة.

- إن طريقة إفصاح الشركة عن تكاليفها البيئية غير ملائمة للمجتمع وللزبائن لكونها معلومة محاسبية عامة تقليدية، وهو ما لا يخدم صورة الشركة فيما تعلق بمسؤوليتها البيئية أمام المجتمع والزبائن، هذا خاصة أن الشركة لا توضح مجهوداتها المالية في تحقيق البيئة والمحافظة عليها ضمن تقارير مالية بيئية مستقلة أو ضمن تقارير مجلس الإدارة.

- بالنسبة للدولة: طريقة إفصاح المؤسسة عن التكاليف البيئية لجهات ممثلة عن الدولة يجعل المعلومة المحاسبية ملائمة، بحيث يمكن مديرية حماية البيئة باتخاذ قرارات متصلة بفرض ضرائب على الشركة في إطار التزامها بالقوانين والتشريعات الجبائية البيئية.

- إن الشركة محل الدراسة تقوم بإدراج التكاليف البيئية ضمن قوائمها المالية ما يعني من هذا الجانب موثوقية التقارير المالية للشركة بما تعكسه من معلومات محاسبية، بحيث تخلو من الأخطاء

الناجمة عن عدم اعتماد الشركة للتكاليف البيئية وما يمكن أن ينتج عنه من أخطاء في تقييم الأداء وتسعير المنتجات واتخاذ مختلف القرارات. وهو ما ينفي صحة الفرضية (04) " لا تدرج الشركة التكاليف البيئية ضمن تقاريرها المالية ما يجعلها غير موثوقة بما تعكسه من معلومات محاسبية.

- لم تأثر الطريقة المعتمدة في الشركة في الإفصاح عن التكاليف البيئية على وضوح وبساطة المعلومة المحاسبية، هذا خاصة وأن المؤسسة كما أشرنا تعتمد إدراج هذه التكاليف ضمن حسابات الأعباء الرئيسية بما لا يؤدي إلى تعقيد وغموض قوائمها وتقاريرها المالية، وهو ما ينفي صحة الفرضية (05) "تساهم الطريقة المعتمدة في الشركة في الإفصاح عن تكاليفها البيئية في تعقيد وغموض المعلومة المحاسبية.

- تتصف طريقة إفصاح الشركة محل الدراسة للتكاليف البيئية ضمن قوائمها المالية بأنها ثابتة وليست متغيرة، وهو ما يجعل المعلومة المحاسبية للشركة قابلة للمقارنة من فترة لأخرى. وهو ما يثبت صحة الفرضية (06) "تساهم طريقة الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في المؤسسة محل الدراسة في جعل المعلومة المحاسبية قابلة للمقارنة".

- آفاق الدراسة:

- تم التطرق في هذه الدراسة إلى مدى الأهمية التي يحملها كل من القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وفي حين تتمثل آفاق هذه الدراسة في:
- القياس والإفصاح المحاسبي للأصول اللامادية ومدى تأثيرها على جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية.
- محددات الاهتمام بالمحاسبة البيئية ضمن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.



# قائمة المراجع

### قائمة المراجع:

#### أولاً- قائمة المراجع باللغة العربية :

##### 1- الكتب:

- 1- حلمي أحمد وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، ط1، المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- 2- أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي، (د ط)، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الجزء الأول، القاهرة، 2005.
- 3- أحمد محمد نور الشحاتة السيد شحاتة، مبادئ المحاسبة المالية، (د ط)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
- 4- الدليمي خليل وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الجزء الأول، عمان، 2005.
- 5- حلوة رضوان حنان ، أسس المحاسبة المالية، (د ط)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- 6- رضوان حنان حلوة، النموذج المحاسبي المعاصر ( منظور التوافق المحاسبي)، الجزء الأول، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
- 7- زياد هاشمي يحيي والحبيطي قاسم محمد ، نظم المعلومات المحاسبية، (د ط)، وحدة الحدياء للطباعة والنشر، الموصل، 2003.
- 8- حماد طارق عبد العال ، موسوعة معايير المحاسبة(عرض القوائم المالية)، الجزء الثاني، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2003.
- 9- عشاوي فكري عبد الحميد ، أساسيات المحاسبة المالية، (د ط)، دار الشروق للنشر والتوزيع، السعودية، 1983.
- 10- الدهراوي كمال الدين ، نظم المعلومات المحاسبية، ط2، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، (د م)، 2002.
- 11- النقيب كمال عبد العزيز ، المدخل المعاصر في علم المحاسبة، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- 12- النقيب كمال عبد العزيز ، مقدمة في النظرية المحاسبية، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، القاهرة، 2007.

## قائمة المراجع

- 13- محمد فيصل حسن، المحاسبة البيئية-القياس والإفصاح، (د ط)، المكتبة الوطنية، الخرطوم، 2013.
- 14- صابر محمد عبد العليم ، نظم المعلومات الإدارية، (د ط)، دار الفكر الجامعي للنشر والتوزيع، (د ب)، 2007.
- 15- جودة محمد أحمد ، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 16- العجيلي محمد عاصي وآخرون، نظم إدارة الجودة في المنظمات الإنتاجية، (د ط)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2009.
- 17- الصيرفي محمد ، الجودة الشاملة، ط1، مؤسسة حواس الدولية للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- 18- محمد عبد العليم صابر، نظم المعلومات الإدارية، (د ط)، دار الفكر الجامعي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
- 19- جودة محمود أحمد ، إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 20- يونس حسن الشريف وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، ط4، منشورات جامعة قادر يونس للنشر والطباعة، طرابلس، 1998.
- 2- الأطروحات:**
- 1- شبير أحمد عبد الهادي ، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2006.
- 2- سحر فيصل، دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.
- 3- فاني عمر ، أهمية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تخصص مالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015.
- 4- سايفي فيصل ، أنظمة المعلومات(استخدامها، فوائدها) على تنافسية المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة لخضر، باتنة، 2009.

## قائمة المراجع

- 5- ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2009.
- 6- الداية منذر يحيى ، أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2009.
- 7- عبد الله أحمد منى ، أثر قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في رفع كفاءة الأداء البيئي، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، 2014.
- 8- لعبيدي مهاوات ، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015.
- 9- صبايحي نوال ، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية ias-ifrs رسالة ماجستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2011.
- 10- ياسين عبد الرحيم وآدم موسى، دور القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في جودة المعلومة المحاسبية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2018.
- 11- اللولو يحي جمال ، مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2016.

### 3-المجلات:

- 1- حفاصة أمينة وعباس فرحات ، دور القياس المحاسبي عن التكاليف البيئية في تعزيز جودة المعلومة المحاسبية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، جامعة الشهيد حمة لخضر، العدد5، الجزائر، (د س).
- 2 بوسبعين تسعديت، المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية كإطار لتفعيل دور المؤسسات الجزائرية في تحقيق التنمية المستدامة، مجلة المعارف، جامعة البويرة، العدد17، الجزائر، 2014.
- 3 بوزمان محمد أمير وبن عواق العربي، دور الإفصاح المحاسبي على التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي، مجلة التنمية الاقتصادية، المجلد3، العدد 6، الجزائر، 2018.

## قائمة المراجع

- 4 بن يوسف خلف الله ، أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (scf) وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المركز الجامعي آفلو، العدد7، الجزائر، 2017.
- 5 سطم صلاح حسين وصادم محمد محمود الحياي، أثر التجارة الإلكترونية على جودة المعلومة المحاسبية، مجلة التكوين للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد2، العدد3، بغداد، 2006.
- 6 درواسي فيصل عطا الله ومسعود ، مدى توفر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي (scf)، وأثرها على الإفصاح المحاسبي، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة لونيبي علي البليدة، المجلد16، العدد2، الجزائر، 2021.
- 7 الشحادة عبد الرزاق قاسم ، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية للأسمدة وتأثيره على قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد26، العدد1، دمشق، 2010.
- 8 سحيم مريم مصباح ، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية (دراسة تطبيقية لشركة الزاوية لتكرير النفط)، مجلة دراسات الإنسان والمجتمع، 2018.
- 9 عياط محمد عادل ، دراسة نظرية لمحددات سلوك حماية البيئة في المؤسسة، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد7، الجزائر، 2010.
- 10 موازين عبد المجيد وبربري محمد أمين، قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية في ظل التوجه نحو تحقيق التنمية المستدامة، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد محمد لخضر بالوادي، المجلد1، العدد1، الجزائر، 2017.
- 11 معزي خيرة وقورين حاج قويدر، جودة المعلومة المحاسبية وأثرها على الإفصاح المحاسبي، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة الشلف، المجلد 15، العدد21، الجزائر.
- 12 عبد الصمد نجوى ومقري زكية ، واقع القياس المحاسبي في مؤسسات الإسمنت العمومية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، العدد4، الجزائر، 2016.

## قائمة المراجع

13 بوزوينة هجيرة ، واقع القياس والإفصاح المحاسبي في الجزائر وأثره على جودة المعلومات المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 8، العدد 2، جامعة علي لونيبي، البلدة، 2019.

### 4 الملتقيات:

1- أحمد فرغلي محمد حسن، التكاليف البيئية وأثرها على اتخاذ القرارات، الجهاز المركزي للمحاسبات، البرنامج التدريبي لأعضاء ديوان الرقابة المالية بجمهورية العراق حول موضوع الرقابة على البيئة يومي: 3 و 6 أبريل 2005.

2- صبايحي نوال، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة في ملتقى الدولي الثالث حول آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، (د س).

3- كيجلي سلمى عائشة وآخرون، التكاليف الاقتصادية للمشكلات البيئية وأهم طرق التقييم البيئي المستخدمة، الملتقى الدولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل الرهانات، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، في الفترة 20-21 نوفمبر، 2012.

4- فرحاتي عمر ، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعية، الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهير حمة لخضر الوادي، يومي 6/7/2017.

### ثانيا- قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- IFAC, Environmental Management Accountig, *International Guidance Document*, International federation of accountants (ifac), New York, 2005.
- 2- Jean- marie Chatelet, *Méthodes productique et qualité*, tem awletting, paris, 1996.

### - Articals :

- 1- Atala M .A Iqtish, Adel M.Qatawnech, "the impact of accounting on environmental cost to improve the quality of accountig information in the jordanian inddustrial companies ," international journal of business, anol managment, vol12, N°6, canadian center of science and education,2017 .
- 2- Hamid Ravanpak noodezh , salehe maghimi," Environmntal cost and environmental infomation disclosure in the accounting systems, intrnational gournal of academic reszarch in accounting, finance and management sciences, vol 05, N°1 , january2015.
- 3- Hamid saremi, behrad mouin nezhad,"Role of environmental accounting in enterprises",Iran2014.
- 4- Khaled omair alotaibi, " the effect of accounting disclosure for sustainable development on the quality of financial report and the extent of reflection on the company value", Multicultural education volume7, Issue5,2021.
- 5- Yamin Xiao, " Research on environmental accouning information disclosure unoler the backgroundol of sustainable development", series: Materials science and engineering 677 , china,2019.
- 6- Environmental Management Accounting: policies and linkages, economic and social affairs, united nations, new york,2001.



# قائمة الملاحق

## قائمة الملاحق

الرقم	الملحق
01	تكاليف المساحات الخضراء
02	تكاليف وحدة معالجة المياه
03	ضرائب النفايات الخطرة الخاصة والنشاطات الملوثة للبيئة
04	تكاليف العمليات التقنية لردم النفايات
05	الميزانية وجدول حسابات النتائج

COMPTE:230900-IMMOBILISATIONS EN COURS:DIVERS

AUXILIAIRE:MUR.VEG-Mur Vegetal

Exercice 2020

DATE	JOURNAL	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
REOUVERTURE...									9 536 400,00	0,00
31/01/20	08	1	1248	000328	230900	MUR.VEG	fn 02/19 21/07/19	c f'SERRAI" mur vegetal entour beller	6 390 000,00	
02/11/20	08	11	122	000032	230900	MUR.VEG	fn 04/20 02/11/20	const f'SERRAI "frais mur vegetal	1 311 090,00	
02/11/20	08	11	126	000033	230900	MUR.VEG	fn 05/20 02/11/20	const f'SERRAI "frais mur vegetal	2 081 400,00	
02/11/20	08	11	130	000034	230900	MUR.VEG	fn 03/20 02/11/20	const f'SERRAI "frais mur vegetal	4 441 800,00	
30/11/20	08	11	311	000084	230900	MUR.VEG	fn 06/20 30/11/20	const f'SERRAI" frais plantation arbre	2 691 200,00	
TOTAL (5) MOUVEMENTS du 01/01/20 au 31/12/20									16 915 490,00	0,00
CUMULS AU 31/12/20									26 451 890,00	0,00
SOLDE AU 31/12/20									26 451 890,00	

ZI BELLARA

EDITION DU 02/06/2022 14: 6

EL-MILIA -JIJEL

EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

COMPTE:230900-IMMOBILISATIONS EN COURS:DIVERS

AUXILIAIRE:MUR.VEG-Mur V $\square$ getal

Exercice 2019

DATE	JOURNAL	FOLIO	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
30/04/19	08	4	0000090	230900	IMMOBILISATIONS EN COURS:DIVERS	MUR.VEG	PN 01/2019 1703/19	C f 01/2019 plantation d'arbre"SERRAI"	3 146 400,00	
31/12/19	08	13	000005	230900	IMMOBILISATIONS EN COURS:DIVERS	MUR.VEG	fn 02/2019 2107/19	Const f 02/19 frais plantation d'arbre	6 390 000,00	
TOTAL (2) MOUVEMENTS du 01/01/19 au 31/12/19									9 536 400,00	0,00
CUMULS AU 31/12/19									9 536 400,00	0,00
SOLDE AU 31/12/19									9 536 400,00	

الملاحق رقم (02)

ETAT DES IMMOBILISATIONS ET AMORTISSEMENTS  
 RECAP GENERALE  
 EXERCICE 2019

LIBELLE	Immobilisations		Amortissements Début Exercice		+Dotations		Amort. Fin Exercice		Actif Net Fin Exercice	
	Total		Total		Total		Total		Total	
Amorti. Installation technique:UNITE TRAITEMENT DES EAUX USEES	519 383 612,53		0,00		35 411 349,35		35 411 349,35		483 972 263,18	
Amorti. Installation technique:UNITE TRAITEMENT DES EAUX D'APPOINT	60 251 907,81		0,00		4 016 793,86		4 016 793,86		56 235 113,95	
<b>TOTAL</b>	<b>579 635 520,34</b>		<b>0,00</b>		<b>39 428 143,21</b>		<b>39 428 143,21</b>		<b>540 207 377,13</b>	

**ETAT DES IMMOBILISATION ET AMORTISSEMENTS**  
**RECAP GENERALE**

**EXERCICE 2020**

LIBELLE	Val. Brutes Fin Exercice	Amortissements	Début Exé	+Régularisations	+Dotations	-Régularisation	Amort. Fin Exercice	Actif Net Fin Exercice
	Total	Total	Total	Total	Total	Total	Total	Total
Amorti. Installation technique-UNITE	519 383 612,53	35 411 349,35	0,00	0,00	35 411 349,35	0,00	70 822 698,70	448 560 913,83
Amorti. Installation technique-UNITE	60 251 907,81	4 016 793,86	0,00	0,00	4 016 793,86	0,00	8 033 587,72	52 218 320,09
Amrt. Installation technique-UNITE T	22 984 105,16	0,00	0,00	0,00	1 532 273,66	0,00	1 532 273,66	21 451 831,50
total	602 619 625,50	39 428 143,21	0,00	0,00	40 960 416,87	0,00	80 388 560,08	522 231 065,42



### الملحق رقم : (03)

#### ضريبة النفايات الخطرة الخاصة والضريبة على النشاطات الملوثة 01-01-2020 الى 31-12-2020

PCCOMPTA-CONSULTATION-V\2021C\2021C - ALGERIAN QATARI STEEL SPA(2021)																																																																				
Compte:				Du: 01/01/21		Au: 31/12/21		Type		Lettrage: Tous		Sens: Tous																																																								
AUXILIAIRE		RCD.ELMILIA		RCD EL MILIA VILLE																																																																
LETTR/PIECE	JOURNAL	FOLIO	DATE	COMPTE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT	UT																																																											
AAAG						Réouverture(0)	0,00	0,00																																																												
AAAB	000090	08	3	02/03/21	401600	fn 01/2020 02/3/21 const F'RCD EL MILIA'taxe sur activite polluantes 2019		810 000,00	07																																																											
AAAC	000091	08	3	02/03/21	401600	fn 03/2020 02/3/21 const F'RCD EL MILIA'taxe sur eaux usees		540 000,00	07																																																											
AAAD	000092	08	3	02/03/21	401600	fn 10/2020 02/3/21 const F'RCD EL MILIA'taxe sur la pollution d atmosphere 2019		540 000,00	07																																																											
AAAA	000121	24	3	17/03/21	401600	ch n 4759215 regl f 01/2021'RCD EL MILIA 'achat vignette	128 000,00		07																																																											
AAAA	000090	01	3	29/03/21	401600	F 001/2021 29/3/2021 CONST F'RCD-ELMILIA' ACHAT VIGNETTES AUTOMOBILE		128 000,00	13																																																											
AAAC	000321	24	4	01/04/21	401600	CH 4759250 R F 03/2020 'RCD MILIA' TAX SUR EAUX USEES A CRAC ANNE 2	540 000,00		01																																																											
AAAB	000339	24	4	04/04/21	401600	CH 4759255 RGL F 01/2020 'RCD MILIA' TAX SUR DES ACTIVITES POLLUAN'	810 000,00		07																																																											
AAAD	000338	24	4	04/04/21	401600	CH 4759254 R F 10/2020 'RCD MILIA' TAX/POLLUTION D'ATMOSEHERE ANNE	540 000,00		01																																																											
	001003	03	8	30/08/21	409910	ch bang 2651248 Regl frs tax de pollution RCD ELMILIA 'manque fct'	737 113,62		12																																																											
AAAA	001158	03	9	26/09/21	409910	CB 2651275 REGL 'RCD EL-MILIA' timbre fiscaux pour permis de rcsidence	72 000,00		13																																																											
AAAE	001271	03	10	14/10/21	401600	CHQ BANQUE 265129 RGL CHEQUE DE BANQUE SUR ACHAT TIMBRE FISCAUX 'BOUB	42 000,00		13																																																											
AAAA	1392	03	10	31/10/21	409910	CH BANQUE 265127 ANNULE REGL 'RCD EL-MILIA' timbre fisc pr permis de rcsidence	-72 000,00		13																																																											
AAAE	000622	08	10	31/10/21	401600	QTT 5724188 CONST F'RCD BOUBZARI' ACHAT TIMBERS FISCAUX		6 000,00	13																																																											
AAAE	000623	08	10	31/10/21	401600	QTT 5724189 CONST F'RCD BOUBZARI' ACHAT TIMBERS FISCAUX		6 000,00	13																																																											
AAAE	000624	08	10	31/10/21	401600	QTT 5724144 CONST F'RCD BOUBZARI' ACHAT TIMBERS FISCAUX		6 000,00	13																																																											
AAAE	000625	08	10	31/10/21	401600	QTT 5724187 CONST F'RCD BOUBZARI' ACHAT TIMBERS FISCAUX		6 000,00	13																																																											
AAAE	000626	08	10	31/10/21	401600	QTT 5724186 CONST F'RCD BOUBZARI' ACHAT TIMBERS FISCAUX		6 000,00	13																																																											
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="2">Totaux</th> <th colspan="2">Détail</th> <th colspan="2">Pièce</th> <th colspan="2">Cumuls par mois</th> <th colspan="2">Graphique</th> <th colspan="2">Centralisateur</th> <th colspan="2"></th> </tr> <tr> <th>LETTR/PIECE</th> <th>JOURNAL</th> <th>FOLIO</th> <th>N° LIGNE</th> <th>DATE</th> <th>COMPTE</th> <th>AUXILIAIRE</th> <th>REFERENCE</th> <th>LIBELLE</th> <th>DEBIT</th> <th>CREDIT</th> <th colspan="3"></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td>000092</td> <td>08</td> <td>3</td> <td>369</td> <td>02/03/21</td> <td>645800</td> <td>fn 10/2020 02/3/21</td> <td>const F'RCD EL MILIA'taxe sur la pollution d atmosphere</td> <td>540 000,00</td> <td></td> <td colspan="3"></td> </tr> <tr> <td></td> <td>AAAD</td> <td>000092</td> <td>08</td> <td>3</td> <td>370</td> <td>02/03/21</td> <td>401600</td> <td>RCD.ELMILIA</td> <td>fn 10/2020 02/3/21</td> <td>const F'RCD EL MILIA'taxe sur la pollution d atmosphere</td> <td></td> <td>540 000,00</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>													Totaux		Détail		Pièce		Cumuls par mois		Graphique		Centralisateur				LETTR/PIECE	JOURNAL	FOLIO	N° LIGNE	DATE	COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT					000092	08	3	369	02/03/21	645800	fn 10/2020 02/3/21	const F'RCD EL MILIA'taxe sur la pollution d atmosphere	540 000,00						AAAD	000092	08	3	370	02/03/21	401600	RCD.ELMILIA	fn 10/2020 02/3/21	const F'RCD EL MILIA'taxe sur la pollution d atmosphere		540 000,00	
Totaux		Détail		Pièce		Cumuls par mois		Graphique		Centralisateur																																																										
LETTR/PIECE	JOURNAL	FOLIO	N° LIGNE	DATE	COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT																																																										
	000092	08	3	369	02/03/21	645800	fn 10/2020 02/3/21	const F'RCD EL MILIA'taxe sur la pollution d atmosphere	540 000,00																																																											
	AAAD	000092	08	3	370	02/03/21	401600	RCD.ELMILIA	fn 10/2020 02/3/21	const F'RCD EL MILIA'taxe sur la pollution d atmosphere		540 000,00																																																								

الملحق رقم: (04)

ALGERIAN QATARI STEEL SPA

EXTRAIT GRAND-LIVRE

PAGE:1

ZI BELLARA

التاريخ 2019

EDITION DU 02/06/2022 13:48

EL-MILIA -JIJEL

EXERCICE:01/01/19 AU 31/12/19

COMPTE:401110-Fournisseurs de services St Algériennes

AUXILIAIRE:CET-EPWG CENTRE D'ENFOUISSEMENT TECHNIQUE

Exercice 2019

DATE	JOURNAL	FOLIO	PIECE	COMPTE	LIB. COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
02/04/19	04	4	000608	401110	Fournisseurs de services St Algériennes	CET	ch n 5144472	Regl f (328J+369J+127M+132J)17"CET"	223 958,00	
15/04/19	04	4	0000892	401110	Fournisseurs de services St Algériennes	CET	ch n 5144604	RGL CET 224M-247M ENLEV DECHET	42 721,00	
17/04/19	04	4	0000741	401110	Fournisseurs de services St Algériennes	CET	CH ND 5144652	RGL CET 18-41/19 LOC CAMION	51 598,40	
29/04/19	04	4	0000788	401110	Fournisseurs de services St Algériennes	CET	CH ND 5144662	RGL CET 131/17 EVAC DEBLAIS	309 400,00	
18/06/19	04	6	001058	401110	Fournisseurs de services St Algériennes	CET	ch n 51448345	Regl f locat camion & trait dechet"CET"	23 347,80	
15/07/19	04	7	0001225	401110	Fournisseurs de services St Algériennes	CET	ch n 7806377	f f 88M/19"CET"locat camion+trait dechet	27 370,00	
22/09/19	04	9	001668	401110	Fournisseurs de services St Algériennes	CET	CH N 7806675	Regl f 158 frais triait dechet"CET"	29 750,00	
TOTAL (7) MOUVEMENTS du 01/01/19 au 31/12/19									708 145,20	0,00
CUMULS AU 31/12/19									708 145,20	0,00
SOLDE AU 31/12/19									708 145,20	

ZI BELLARA

البيان 2020

EDITION DU 02/06/2022 13:50

EL-MILIA -JIJEL

EXERCICE:01/01/20 AU 31/12/20

COMPTE:401110-Fournisseurs de services St Algériennes

AUXILIAIRE:CET-EPWG CENTRE D'ENFOUISSEMENT TECHNIQUE

Exercice 2020

DATE	JOURNAL	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
07/01/20	04	1	196	000060	401110	CET	CH N 7807194	Regl f 217M/19 locat camion&traï dechet	49 456,40	
07/01/20	04	1	202	000062	401110	CET	CH N 7807196	Regl f 155 locat camion&traï dechet"CET"	54 573,40	
07/01/20	04	1	125	000036	401110	CET	CH N 7807168	Regl f 196 locat camion & traï dechet	38 056,20	
07/01/20	04	1	199	000061	401110	CET	CH N 7807195	Regl f 176 locat camion&traï dechet"CET"	22 538,60	
26/02/20	04	2	542	000392	401110	CET	ch n 0969879	r f 18M/20"CET"frais locat +traï dechet	21 991,20	
04/05/20	03	5	67	000765	401110	CET	ch n 1339888	r f 041M/20"CET"traï dechet+locat camio	21 443,80	
09/06/20	03	6	191	000932	401110	CET	ch n 1339977	rgl fn 59M/20"CET"traï dechet laminoire	21 539,00	
09/06/20	03	6	194	000933	401110	CET	ch n 1339978	regl f 77M/20"CET"frais traï dechet	27 965,00	
26/07/20	03	7	1032	001399	401110	CET	ch n 1637032	regl f 111M/20"CET"locat +traï dechet	21 753,20	
28/07/20	03	7	1201	001444	401110	CET	ch n 1637038	r f 95/20"CET"frais locat et traï deche	22 300,60	
30/09/20	08	9	368	000099	401110	CET	F 132/19.30/06/19	REGUL DOSS INCOMPLET CET	22 824,20	
09/11/20	03	11	322	002402	401110	CET	ch n 1637551	Regl fn 168M frais loc camion+traï dech	52 764,60	
16/11/20	03	11	609	002473	401110	CET	ch n 1637580	regl f 438j/20"CET"frais locat camion	63 189,00	
16/11/20	03	11	615	002475	401110	CET	ch n 1637582	regl f110M/20"CET"frais locat camion	51 788,80	
16/11/20	03	11	618	002476	401110	CET	ch n 1637583	regl f152M/20"CET"frais locat camion	21 491,40	
TOTAL (15) MOUVEMENTS du 01/01/20 au 31/12/20									513 675,40	0,00
CUMULS AU 31/12/20									513 675,40	0,00
SOLDE AU 31/12/20									513 675,40	

ZI BELLARA

القالب 2090

EDITION DU 02/06/2022 13:50

EL-MILIA -JIJEL

EXERCICE:01/01/20 AU 31/12/20

COMPTE:401110-Fournisseurs de services St Algériennes

AUXILIAIRE:CET-EPWG CENTRE D'ENFOUSSEMENT TECHNIQUE

Exercice 2020

DATE	JOURNAL	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
07/01/20	04	1	196	000060	401110	CET	CH N 7807194	Regl f 217M/19 locat camion&traid dechet	49 456,40	
07/01/20	04	1	202	000062	401110	CET	CH N 7807196	Regl f 155 locat camion&traid dechet"CET"	54 573,40	
07/01/20	04	1	125	000036	401110	CET	CH N 7807168	Regl f 196 locat camion & traid dechet	38 056,20	
07/01/20	04	1	199	000061	401110	CET	CH N 7807195	Regl f 176 locat camion&traid dechet"CET"	22 538,60	
26/02/20	04	2	542	000392	401110	CET	ch n 0969879	r f 18M/20"CET"frais locat +traid dechet	21 991,20	
04/05/20	03	5	67	000765	401110	CET	ch n 1339888	r f 041M/20"CET"traid dechet+locat camio	21 443,80	
09/06/20	03	6	191	000932	401110	CET	ch n 1339977	r gl fn 59M/20"CET"traid dechet laminoire	21 539,00	
09/06/20	03	6	194	000933	401110	CET	ch n 1339978	regl f 77M/20"CET"frais traid dechet	27 965,00	
26/07/20	03	7	1032	001399	401110	CET	ch n 1637032	regl f 111M/20"CET"locat +traid dechet	21 753,20	
28/07/20	03	7	1201	001444	401110	CET	ch n 1637038	r f 95/20"CET"frais locat et traid deche	22 300,60	
30/09/20	08	9	368	000099	401110	CET	F 132/19 30/05/19	REGUL DOSS INCOMPLET CET	22 824,20	
09/11/20	03	11	322	002402	401110	CET	ch n 1637551	Regl fn 168M frais loc camion+traid dech	52 764,60	
16/11/20	03	11	609	002473	401110	CET	ch n 1637580	regl f 438j/20"CET"frais locat camion	63 189,00	
16/11/20	03	11	615	002475	401110	CET	ch n 1637582	regl f110M/20"CET"frais locat camion	51 788,80	
16/11/20	03	11	618	002476	401110	CET	ch n 1637583	regl f152M/20"CET"frais locat camion	21 491,40	
TOTAL (15) MOUVEMENTS du 01/01/20 au 31/12/20									513 675,40	0,00
CUMULS AU 31/12/20									513 675,40	0,00
SOLDE AU 31/12/20									513 675,40	

ZI BELLARA

2021-12-31

EDITION DU 02/06/2022 13:50

EL-MILIA -JIJEL

EXERCICE:01/01/21 AU 31/12/21

COMPTE:401110-Fournisseurs de services St Algériennes

AUXILIAIRE:CET-EPWG CENTRE D'ENFOUISSEMENT TECHNIQUE

Exercice 2021

DATE	JOURNAL	FOLIO	N° LIGNE	PIECE	COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
25/01/21	03	1	1089	000291	401110	CET	ch n 1636974	regl f 261M/20°CET*traitement dechet +location camion	27 489,00	
15/03/21	24	3	154	000052	401110	CET	ch n 4759129	regl f 123&135M&210M&239M°CET*local camion+trait dechet	202 062,00	
21/04/21	23	4	518	000306	401110	CET	ch n 5703680	regl f 231M/20°CET*frais traitement dechet	48 504,00	
31/05/21	25	5	372	000133	401110	CET	ch n 0000060	Regl fn 16 frais traitement dechets CET	46 648,00	
31/05/21	25	5	378	000135	401110	CET	ch n 0000062	Regl fn 53 frais traitement dechets CET	4 355,40	
31/05/21	25	5	382	000136	401110	CET	ch n 0000063	Regl fn 36 frais traitement dechets CET	43 101,80	
21/09/21	25	9	1043	001080	401110	CET	CH 0000497	RGL F00189M/21 FRAIS LOCATA& TRAIT DECHET MENAGES OCTOBR°CET*	38 460,80	
23/11/21	25	11	463	001561	401110	CET	CHQ 0000702	RGL FACT CET 106-120/21 NETTOYAGE	120 808,80	
TOTAL (8) MOUVEMENTS du 01/01/21 au 31/12/21									531 429,80	0,00
CUMULS AU 31/12/21									531 429,80	0,00
SOLDE AU 31/12/21									531 429,80	

## الملحق رقم : (05)

	2018	2017	
	المبلغ الصافي	المبلغ الصافي	البيان
	7.667.063.89	271.247,23	أصول غير جارية فارق بين الاقتناء-النتوج الإيجابي والسلبي تثبيبات معنوية تثبيبات عينية أراضي مباني
	3.714.366.850.89	6.601.349,18	منشآت تقنية معدات وأدوات
	3.397.600.000.00	3.397.600.000,00	تثبيبات عينية أخرى
	27.833.354.502.12	123.135.495,15	تثبيبات يجري إنجازها
	142.878.193.676.63	130.610.586.621,97	تثبيبات مالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى
	34.960.159.60	34.960.159,60	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
	14.585.631.24	7.102.353,22	ضرائب مؤجلة على الأصول
	177.880.727.884.37	134.180.257.226,35	مجموع الأصول غير الجارية
	12.292.692.287.24	3.566.010.308,79	الأصول الجارية المخزونات قيد التنفيذ
	1.046.584.248.15	192.774.695,53	الزبائن
	3.325.248.300.73	8.578.359.889,74	المدينون الآخرون
	1.719.842.629.77	1.184.230.287,16	الضرائب ومشابها حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
	38.164.506.900.82	53.760.865.526,01	الموجودات ومشابها الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الخزينة
	56.548.874.366.71	67.282.240.707,23	مجموع الأصول غير الجارية
	234.429.602.251.08	201.462.497.933,58	مجموع العام للأصول

2018	2017	البيان
المبلغ الصافي	المبلغ الصافي	
		الاموال الدائمة
58.610.000.000,00	58.610.000.000,00	1
		2
		3
		4
		5
-2.022.297.979,84	-310.063.371,90	6
-712.561.724,59	-402.498.352,69	7
		8
		9
55.875.140.295,57	57.897.438.275,41	مجموع رؤوس الاموال الخاصة
		الخصوم الغير جارية
157.049.819.760,00	121.388.005.474,83	الديون المالية
		الضرائب (مؤجلة ومرصود لها)
4.412.928.400,12	4.412.688.021,19	ديون أخرى غير جارية
		مؤونات ومنتجات معاينة مسبقا
161.462.748.160,12	125.800.693.496,02	مجموع الخصوم الغير جارية
		الخصوم الجارية
16.203.177.994,41	17.249.265.010,46	الموردون والحسابات الملحقه
		الدائنون الاخرون
23.479.932.47	4.446.481,40	الضرائب والديون الأخرى
		ديون الأخرى
865.055.868,51	510.654.670,29	خزينة الخصوم
17.091.713.795,39	17.764.366.162,15	مجموع الخصوم الجارية
234.429.602.251,08	201.462.497.933,58	مجموع الخصوم العام

2018	2017	البيان
4.240.789.326,46	192.774.695,53	رقم الاعمال
3.363.199.242,70	890.550.920,77	تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع
-	-	الانتاج المثبت
-	-	اعانات الاستغلال
<b>7.603.988.569,19</b>	<b>1.083.325.616,30</b>	<b>انتاج السنة المالية</b>
-6.855.347.769,12	-903.271.734,03	مشتريات مستهلكة
-523.408.958,05	-155.246.477,26	خدمات خارجية واستهلاكات اخرى
<b>-7.378.756.727,17</b>	<b>-1.058.518.211,29</b>	<b>استهلاك السنة المالية</b>
<b>225.231.842,02</b>	<b>24.807.405,01</b>	<b>القيمة المضافة للاستغلال</b>
-490.116.323,89	-268.368.025,66	اعباء المستخدمين
-55.613.537,89	-4.113.499,89	ضرائب ورسوم ودفعات مماثلة
<b>-320.498.019,76</b>	<b>-247.674.120,54</b>	<b>إجمالي فائض الاستغلال</b>
12.746.371,00	4.492.944,26	المنتجات العملياتية الاخرى
-194.460.892,09	-49.680.981,42	الاعباء العملياتية الاخرى
-1.551.091.277,64	-28.384.585,43	مخصصات الاهتلاكات
-	-1.044.455,88	مخصصات خسائر القيمة
1.044.455,88		استرجاعات خسائر القيمة
<b>-2.052.259.362,61</b>	<b>-322.291.199,01</b>	<b>النتيجة العملياتية</b>
23.085.254,49	11.267.381,64	المنتجات المالية
-597.149,74	-2.747.817,68	الأعباء المالية
<b>22.488.104,75</b>	<b>8.519.563,96</b>	<b>النتيجة المالية</b>
<b>-2.029.771.257,86</b>	<b>-313.771.635,08</b>	<b>النتيجة العادية قبل الضرائب</b>
<b>-10.000,00</b>	<b>-10.000,00</b>	الضرائب الواجبة الدفع عن النتائج العادية
7.483.278,02	3.718.263,15	الضرائب المؤجلة عن النتائج العادية
<b>7.640.864.650,56</b>	<b>1.099.085.942,20</b>	<b>مجموع المنتجات للنشاطات العادية</b>
<b>-9.663.162.630,40</b>	<b>-1.409.149.314,10</b>	<b>مجموع الاعباء للنشاطات العادية</b>
<b>-2.022.297.979,84</b>	<b>-310.063.371,90</b>	<b>النتيجة الصافية للأنشطة العادية</b>
-	-	المنتجات غير العادية
-	-	الأعباء غير العادية
-	-	النتيجة الصافية للأنشطة الغير العادية
<b>-2.022.297.979,84</b>	<b>-310.063.371,90</b>	<b>النتيجة الصافية للسنة المالية</b>