الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 20 أوت 1955-سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم التسيير

مدى التزام المؤسسات الصناعية بالإفصاح عن المسؤولية البيئية

دراسة ميدانية – لقطب محروقات لولاية سكيكدة-

مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي تخصص: مالية المؤسسة

إشراف الأستاذ:
د. فروم محمد الصالح

إعداد الطالبة:
بلمقنعي سمية

اللجنة المناقشة:

اسم ولقب الأستاذ	الصفة	الرتبة	الجامعة الأصلية
د. كعوان سليمان	رئيسا	أستاذ محاضر –ب-	جامعة سكيكدة
د.فروم محمد الصالح	مقررا	أستاذ محاضر –ب-	جامعة سكيكدة
أ.رميتة عبد الغني	مناقشا	أستاذ مساعد – أ -	جامعة سكيكدة

السنة الجامعية 2017/2016

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الإهداء

إلى من كلله بالهيبة والوقار ..... إلى من علمني العطاء بدون إنتظار إلى والدي الحبيب.

إلى التي ألفها أمل حياتي ..... ميمها متنفس همومي، وياءها ينبوع حناني، إلى أمي الغالية،

حفظها الله وأطال في عمرها.

إلى إخوتي إلياس وياسمين

إلى صديقاتي.... شيماء، هبة، وإيمان.

إلى كل الأصدقاء والزملاء في الدراسة.

إلى كل من هو أهل في التقدير والاحترام والإهداء.

شكر وتقدير

إذا شكرنا فالله أحق و أولى بالشكر وأول من يشكر فنشكر الله على توفيقه لنا على إنجاز هذا العمل كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف الدكتور فروم محمد الصالح الذي لم يبخل علينا بنصائحه القيمة وإسهاماته.

دون أن ننسى التوجه إلى كل من ساهم في إنجاح الدراسة الميدانية وعلى رأسهم قطب محروقات ولاية سكيكدة.

كما أتقدم بالشكر والعرفان لكل من ساعدني من قريب أو بعيد لإتمام هذه الدراسة.

الملخص:

يعتبر موضوع الإفصاح عن المسؤولية البيئية للمؤسسات الصناعية من المسائل التي تثير الجدل بين الباحثين، بشأن تحديد مفهومه وطبيعته ومجالات الرقابة عليه، وقد هدفت هذه الدراسة التعرف على مدى وجود مؤسسات صناعية متخصصة بممارسة مسؤوليتها البيئية في الجزائر وخاصة في ولاية سكيكدة.

ولتحقيق أهداف الجانب التطبيقي للدراسة، تم تصميم استبانة بالاعتماد على الدراسات السابقة والإطار النظري حيث تم تحكيمها من طرف مجموعة من الأساتذة المختصة، وزعت على (73) من رؤساء المصالح، رؤساء الدوائر والمديرين لمجتمع الدراسة (قطب محروقات سكيكدة). حيث تم استرجاع (65) منها والتي مثلت لنا عينة الدراسة، وقمنا باستخدام برنامج SPSS لتحليل بيانات الاستبانة ولاختبار فرضيات الدراسة استخدمنا اختبار One Sample T- Test وقد تبين من نتائج الدراسة أن قطب محروقات ولاية سكيكدة يتبنى مفهوم المسؤولية البيئية ويلتزم بالإفصاح عن المسؤولية البيئية، كما أظهرت الدراسة وجود معوقات تحد من الإفصاح عن المسؤولية البيئية في قطب محروقات ولاية سكيكدة ذو الحساسية بيئيا.

وقد قدمنا مجموعة من التوصيات من شأنها مساعدة المؤسسات بالالتزام بالقوانين والأنظمة لحماية البيئة من التلوث والأضرار التي تلحق بها جراء مزاولتها لأنشطتها المختلفة، وضرورة الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها هذه المؤسسات والتي لها آثار بيئية مثل: صحة العاملين، تلوث البيئة، استهلاك الموارد.

الكلمات الدالة: المسؤولية البيئية، الإفصاح البيئي، معوقات الإفصاح البيئي.

Abstract:

The subject of the disclosure of the environmental responsibility of industrial enterprises is one of the most controversial issues among researchers regarding the definition of its concept, nature and areas of control. The aim of this study is to investigate the existence of specialized industrial institutions to exercise their environmental responsibility in Algeria, especially in the state of Skikda.

In order to achieve the objectives of the practical aspect of the study, a questionnaire was designed based on the previous studies and the theoretical framework, which was judged by a group of competent professors. It was distributed to 73 heads of departments, heads of departments and managers of the study community. (65) of which were the sample of the study, and we used the SPSS program to analyze the questionnaire data and to test the hypotheses of the study we used the one sample T-Test. The results of the study showed that Skikda fuel pole adopts the concept of environmental responsibility and is committed to the disclosure of environmental responsibility, The study also showed that there are constraints to the disclosure of environmental responsibility in the ecologically sensitive Skikda fuel pole.

We have made a number of recommendations that will help organizations comply with the laws and regulations to protect the environment from pollution and the damage caused by its activities and the need to disclose the activities carried out by these institutions that have environmental effects such as: workers' health, environmental pollution and resource consumption.

Keywords: Environmental Responsibility, Environmental Disclosure, Environmental Disclosure Constraints.

العنوان	رقم الصفحة
الإهداء	
الشكر والتقدير	
الملخص بالعربية	
الملخص بالأجنبية	
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة الاختصارات	
مقدمة عامة	أ – خ
الفصل الأول: للمسؤولية البيئية للمؤسسات الصناعية	18 -1
تمهيد الفصل الأول	2
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المسؤولية البيئية	8 -3
المطلب الأول: المسؤولية الاجتماعية البيئية وتطور المسؤولية البيئية	5 -3
المطلب الثاني: مفهوم المسؤولية البيئية وعناصرها في المؤسسة الصناعية	7 -5
المطلب الثالث: دوافع تبني المسؤولية البيئية من قبل المؤسسات الصناعية	8 -7
المبحث الثاني: محاسبة وقياس التكاليف البيئية	17 -9
المطلب الأول: مفهوم التكاليف البيئية وأنواعها	10 -9
المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة البيئية ومبررات الاهتمام بها	12 -10
المطلب الثالث: القياس المحاسبي البيئي	15-12
المطلب الرابع: المشاكل والصعوبات التي تواجه القياس المحاسبي البيئي	17-15
خلاصة الفصل الأول	18
الفصل الثاني: الإفصاح البيئي للمؤسسات الصناعية	44 -20
تمهيد الفصل الثاني	20
المبحث الأول: مفاهيم حول الإفصاح البيئي	30 -21
المطلب الأول: مفهوم وأهمية الإفصاح البيئي	23 -21
المطلب الثاني: أهداف وآثار الإفصاح البيئي	25 -24
المطلب الثالث: محددات الإفصاح البيئي وآليات الإفصاح عنه	28 -26
المطلب الرابع: متطلبات الإفصاح البيئي	30-28
المبحث الثاني: نماذج الإفصاح البيئي	35 -30
المطلب الأول: نموذج Scovil Manufacturing Company	31 -30
المطلب الثاني: نموذج Estes ونموذج AAA	32 -31
المطلب الثالث: نماذج التقرير عن المسؤولية البيئية	35 -32
المبحث الثالث: منهجية الإفصاح البيئي	43 -35
المطلب الأول: نطاق ومكان الإفصاح البيئي	37 -35
المطلب الثاني: اتجاهات الإفصاح البيئي	38 -37
المطلب الثالث: الجهود الدولية والوطنية في إعداد وإصدار المعايير المحاسبية للإفصاح البيئي	41 -38
المطلب الرابع: معايير اختيار المعلومات البيئية ومعوقات الإفصاح عنها	43-42
خلاصة الفصل الثاني	44

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمدى التزام قطب المحروقات بالإفصاح البيئي	75-47
تمهيد الفصل الثالث	47
المبحث الأول: إجراءات الدراسة	59 -48
المطلب الأول: التعريف بمجتمع الدراسة وعينتها	52-48
المطلب الثاني: متغيرات وأدوات الدراسة	55 -52
المطلب الثالث: خصائص عينة الدراسة	59 -56
المبحث الثاني: تحليل النتائج واختبار الفرضيات	73 -60
المطلب الأول: تحليل إجابات عينة الدراسة	71 -60
المطلب الثاني: إختبار فرضيات الدراسة	74-71
خلاصة الفصل الثالث	75
الخاتمة العامة	78 -77
قائمة المراجع	
قائمة الملاحق	
الملاحق	

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	توزيع المسؤوليات البيئية في المؤسسة الاقتصادية	7
02	مقارنة بين نماذج الإفصاح عن المسؤولية البيئية	34
03	عدد الاستبانات الموزعة والمستلمة والصالحة للتحليل	54
04	معاملات ثبات الاتساق لمحاور الاستبانة	55
05	نتائج متغير المستوى التعليمي	56
06	نتائج متغير التخصص	57
07	نتائج متغير الوظيفة	58
08	نتائج متغير الخبرة المهنية	59
09	مقياس الإجابة على سلم ليكارت	60
10	تحديد المعدل النسبي للوسط الحسابي	60
11	تحليل فقرات واقع اهتمام قطب المحروقات بمسؤوليتها البيئية	61
12	تحليل فقرات الإفصاح البيئي في قطب محروقات سكيكدة	64
13	تحليل فقرات أسباب وأهمية الإفصاح البيئي	67
14	تحليل فقرات معوقات الإفصاح البيئي في قطب محروقات سكيكدة	69
15	نتائج اختبار T للفرضية الأولى	72
16	نتائج اختبار T للفرضية الثانية	72
17	نتائج اختبار T للفرضية الثالثة	73
18	نتائج اختبار T للفرضية الرئيسية	74

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	الالتزامات البيئية والقياس المحاسبي البيئي وطريقة عرضها	15
02	متغيرات الدراسة	52
03	نتائج متغير المستوى التعليمي	56
04	نتائج متغير التخصص	57
05	نتائج متغير الوظيفة	58
06	نتائج متغير الخبرة المهنية	58

الرمز	الدلالة	الدلالة
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبية الأمريكية
EPA	Environmental Protection Agency	وكالة حماية البيئة
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي
SEC	Securities and Exchange Commission	هيئة الأوراق المالية
SOP	Statements of Position	بيانات الموقف
AICPA	the American Institute of Certified Public Accountants	مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
ISO	International Organization for Standardizations	المنظمة العالمية للتقييس

مقدمة عامة

شهد العقدين الأخيرين من القرن الماضي اهتماما متزايدا بالبيئة، يعود السبب في ذلك إلى تزايد الدور الكبير الذي تؤديه في حياة الإنسان، ويلاحظ أن عمليتي التصنيع والتنمية قد أسهمتا إسهاما مباشرا في تلوث البيئة، نظرا إلى عدم أخذ اعتبارات البيئة موضع الاهتمام عند التخطيط للعملية الصناعية، وقد أدى ذلك إلى إهدار المواد الأولية والطاقة نتيجة للخطط الطموحة لتحقيق النمو الاقتصادي السريع.

وصاحب هذا الاهتمام دراسة العلاقة بين الأداء الاقتصادي للمؤسسات الصناعية وبين المسؤولية البيئية والإفصاح عنها، حيث تجسد هذا الاهتمام في عقد العديد من المؤتمرات الدولية بدء من أول مؤتمر عالمي للبيئة في ستوكهولم عام 1972، كما أدى هذا الاهتمام أيضا في كثير من دول العالم إلى تنامي الضغوط بشكل متسارع على المؤسسات الصناعية من قبل منظمات كثيرة ومهمة في المجتمعات وذلك لتحمل مسؤولياتها البيئية والاجتماعية.

وبالتالي بدأت المؤسسات في الفترة الأخيرة تدرك أن مسؤولياتها ليست موجهة إلى المستثمرين والمقرضين فقط بل تتعداهم لتشمل المجتمع بأسره. وبالتالي نجد أن الإهتمام بالبيئة أضاف بعدا جديدا لسياسة المؤسسات الصناعية يتمثل في الوفاء بمسؤولياتها اتجاه العوامل البيئية إلى جانب سعيها إلى تعظيم الأرباح لملاكها، لذلك يجب عليها أن تقوم بالقياس والإفصاح عن المعلومات المرتبطة بشؤون البيئة، وبالعوائد والإلتزامات التي تتحملها نتيجة مزاولة نشاطها المؤثر في البيئة.

إن الإفصاح عن المسؤولية البيئية يضفي الثقة على المعلومات المحاسبية المقدمة لمستخدمي القوائم المالية لترشيد قراراتهم، خاصة منها المتعلقة بالإستثمار بالأصول وقرارات التسعير، كما أنهم يجدون فيها أهمية بالغة في تقييم موقف المؤسسة، نتائجها السابقة وتطلعاتها السابقة وتطلعاتها المستقبلية.

1. إشكالية الدراسة:

يعاني المجتمع الجزائري كغيره من المجتمعات من إرتفاع المشاكل البيئية نتيجة للتوسع الصناعي والإستعمال المفرط للموارد الطبيعية، الأمر الذي يدعو لتظافر جهود جميع أفراد المجتمع ومنظماته للمساهمة في حل هذه المشاكل ومواجهة المخاطر التي تحيط بهم، وذلك عبر الوسائل والأساليب المتاحة، ويبرز هنا دور الإفصاح عن المسؤولية البيئية كإحدى الأدوات التي تساعد المنظمات على الوفاء بواجباتها اتجاه المجتمع والبيئة.

ويعتبر قطب المحروقات في الجزائر من أهم وأكبر المؤسسات الاقتصادية، حيث أن ممارسة هذا القطب لنشاطه الصناعي ينتج عنه إنعكاسات سلبية على البيئة. حيث يلقي بمخلفاته السائلة والصلبة في المجتمع.

وتكمن إشكالية البحث في محاولة التعرف على المدى الذي وصل إليه قطب المحروقات لسكيكدة في الإفصاح عن مسؤوليته البيئية، ومن هذا يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية لهذا البحث في السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى التزام قطب المحروقات سكيكدة بالإفصاح البيئي؟

وفي هذا الإطار يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية والتي ستتمحور حولها هذه الدراسة:

- ✓ ما واقع تبني قطب المحروقات سكيكدة لمسؤوليتها البيئية؟
- ✓ هل هناك إدراك وعلي لدى مسؤولي قطب المحروقات سكيكدة بأهمية الإفصاح البيئي؟
- ✓ ما هي المعوقات التي تحول دون قيام قطب المحروقات لسكيكدة بالإفصاح البيئي؟

2. فرضيات الدراسة:

للإجابة على التساؤل الرئيسي والتساؤلات الفرعية المطروحة، قمنا بصياغة الفرضيات التالية التي سيتم إختبارها في هذا البحث:

- ✓ لا يلتزم قطب المحروقات بولاية سكيكدة بالمسؤولية البيئية؛
- ✓ لا يوجد إدراك ووعي لدى مسؤولي ومسيري قطب المحروقات سكيكدة بأهمية الإفصاح البيئي؛
- ✓ لا توجد معوقات تحد من الإفصاح عن التأثيرات البيئية في قطب المحروقات سكيكدة.

3. التعاريف الإجرائية لمتغيرات الدراسة:

3-1. تعريف المسؤولية البيئية: عملية تغطية الآثار البيئية لعمليات الإنتاج الشركات كتخفيض عملية تلف المنتجات والانبعاثات الغازية،وتقليص الممارسات التي تكون لها أثار سلبية مستقبلا على البيئة، كما تتمثل المسؤولية البيئية في تطبيق العمليات الخاصة بحماية البيئة.

3-2. تعريف الإفصاح البيئي: مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة، والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل.

3-3. معوقات الإفصاح البيئي: هناك عوامل متعددة تقف دون قيام المؤسسات الصناعية بالإفصاح عن الأداء البيئي نذكر منها:

3-3-1. معوقات تنظيمية وتشريعية: وتشمل:

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

3-3-2. معوقات علمية ومهنية: وتشمل:

- ✓ ضعف توعية المحاسبين بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية؛
- ✓ قلة البرامج التعليمية والتكوينية للتعريف بمتطلبات الإفصاح عن المسؤولية البيئية؛
- ✓ عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح البيئي في القوائم المالية للمؤسسات الصناعية .

3-3-3. معوقات مالية وإدارية: وتشمل:

- ✓ عدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض القياس والإفصاح المحاسبي البيئي؛
- ✓ صعوبة قياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الإجمالية للنشاط؛
- ✓ العوائد المالية المتوقعة من عملية الإفصاح التأثيرات البيئية أقل من تكاليف القيام به

4. أهمية ادراسة:

تأتي هذه الدراسة في الوقت الذي إستفحلت فيه مشاكل التلوث البيئي وظهور كثير من المنظمات الدولية التي تسعى إلى حماية البيئة من خلال الضغط الذي تمارسه على الحكومات للإهتمام بالقضايا البيئية وتوقيع المعاهدات لمحاربة التلوث البيئي والسيطرة على الأضرار الناجمة عنه.

ونبعت أهمية الدراسة من أهمية الإفصاح البيئي الذي يحتاج إليه مستخدمو القوائم المالية ومتخذو قرارات الإستثمار في تقويم الأثر البيئي للمؤسسات الصناعية ومدى إهتمامها بالحد من التلوث البيئي أو معالجة آثاره الضارة على البيئة.

5. أهداف الدراسة:

تمثل هذا البحث في بيان مدى إلتزام المؤسسات الصناعية بالإفصاح عن مسؤوليتها البيئية وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- ✓ التعرف على مفاهيم المسؤولية البيئية وعلى التكاليف البيئية وكيفية قياسها؛
- ✓ التعرف على مفاهيم الإفصاح عن المسؤولية البيئية وتسليط الضوء على أهمية الإفصاح عن الأداء البيئي وأهم المعوقات التي تعترض تطبيقها في المؤسسات الصناعية؛
- ✓ إختبار مدى إلتزام المؤسسات الصناعية بالإفصاح عن المسؤولية بالتطبيق على قطب المحروقات سكيكدة .

6. أسباب إختيار الموضوع:

إن إختيارنا لهذا الموضوع راجع إلى ما يلي:

- ✓ إمكانية مواصلة البحث في الموضوع لأنه جديد من حيث الطرح والدراسة، كما أن معايير الإفصاح البيئي في تطور وتعديل مستمر تماشيا ومتطلبات التنمية المستدامة؛
- ✓ حاجة ومتطلبات البيئة الجزائرية لمثل هذه الدراسات؛

لهذا فقد إخترنا هذا الموضوع للبحث فيه، قصد التعرف على الوضع الحالي ومدى الإلتزام الذي توصلت إليه المؤسسات الجزائرية في الإفصاح عن أداءها البيئي، ودوره في ترشيد القرارات، وأهم المعوقات الذي تعيق قيامه بالإفصاح البيئي.

7. حدود الدراسة :

تتحدد الدراسة بالحدود التالية:

الحدود المكانية:

تطبق الدراسة الميدانية على قطب المحروقات سكيكدة .

المجال الزماني:

ستغطي الدراسة فترة 2017.

المجال البشري:

بالنسبة لهذا المجال لقد تم الأخذ بالأفراد ذات القدرة على اتخاذ قرارات في المؤسسة من رؤساء مصالح إلى المدير وخاصة في المجال المالي والمحاسبي والبيئي.

المجال الموضوعي:

بما أن موضوع البيئة واسع ويمكن معالجته من عدة جوانب، وبما أننا مهتمون بالجانب المالي ارتأينا أن تكون دراستنا مركزة على الجوانب المالية والمحاسبية لمختلف المشاكل البيئية وكيفية الإفصاح عنها.

8. منهج الدراسة:

إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي للتعرف على مدى إلتزام المؤسسات بالإفصاح عن مسؤوليتها البيئية ومن ثم دراسة الحالة، ولجأت الدراسة إلى أسلوب تحليل المحتوى لإجابات أفراد العينة للمؤسسة موضوع الدراسة.

9. هيكل الدراسة:

إنطلاقا من أهمية الموضوع والأهداف المرجوة منه، ومعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية ولاختبار صحة الفرضيات، سيتم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول رئيسية، فصلين يمثلان الجانب النظري وفصل ثالث يخص الدراسة الميدانية أو الجانب التطبيقي.

حيث جاء الفصل الأول تحت عنوان **" المسؤولية البيئية في المؤسسات الصناعية"**، والذي يضم مبحثين رئيسيين، نتناول في المبحث الأول : مفاهيم عامة حول المسؤولية البيئية، من خلال إبراز مفهوم المسؤولية البيئية وتطورها، دوافع تبنيها في المؤسسة الصناعية. كما تعرضنا في المبحث الثاني إلى محاسبة وقياس التكاليف البيئية من مفهوم للتكاليف البيئية وصولا إلى القياس المحاسبي للتكاليف البيئية.

أما الفصل الثاني: والذي يتمحور حول " **الإفصاح عن المسؤولية البيئية**" متضمنا ثلاث مباحث، يخصص الأول منها" ماهية الإفصاح عن المسؤولية البيئية" من خلال إظهار مفهوم وأهمية الإفصاح عن المسؤولية البيئية، أهداف، آثار الإفصاح البيئي وصولا إلى متطلبات الإفصاح البيئي. أما المبحث الثاني فسنستعرض فيه نماذج الإفصاح عن المسؤولية البيئية، وفي المبحث الثالث سيتم البحث في منهجية الإفصاح عن المسؤولية البيئية.

وكان الفصل الثالث المتعلق ب" **دراسة ميدانية لمدى التزام قطب محروقات سكيكدة بالإفصاح عن المسؤولية البيئية**"، سيتم تخصيصه لدراسة حالة قطب محروقات سكيكدة، بهدف تثمين الدراسة والتعرف على مدى التزام قطب محروقات سكيكدة بالإفصاح عن مسؤوليته البيئية.

10. الدراسات السابقة:

10-1. التميمي عباس حميد يحيى ، ***" عرض وتحليل وتقييم بدائل مختارة من النماذج المستخدمة في القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية"*** ، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 21، العدد 83، سنة 2015.

هدفت هذه الدراسة إلى عرض النماذج المحلية والعربية والدولية للقياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، وإلى تحليل وتقييم وإستنباط نقاط التشابه والإختلاف بين النماذج المختارة وصولا إلى إقتراح يمكن تطبيقه.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية لا ينظر له على أنه يحل محل الإفصاح المالي ولكن يعد مكملا له لتقديم التقارير التي تفصح عن المزيد من جوانب أنشطة الوحدة والتي لا يغطيها الإفصاح المالي. وبأن نظام الإبلاغ المالي في الوحدات الاقتصادية غير كافي لحديد تأثير أنشطة الوحدة كافة إذ أن المعلومات المالية وحدها لاتعبر عن رؤية شاملة حول أنشطة الوحدة إلى الجهات المعنية والمجتمع.

10-2. طه علوي ناصر، هيثم الخفاف، ***"أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات"*** ، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، العدد 92، 2012.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى أهمية قياس وتحليل التكاليف البيئية وإيصال نتائج التحليل والقياس إلى الجهات المعنية وكذلك التطرق إلى أثر قياس التكاليف البيئية على جودة المعلومات المحاسبية.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أنه مع نمو وتوسع المؤسسات الصناعية تطور مفهوم مسؤولية المؤسسة التي كانت في الماضي تتجسد في تعظيم الربح إلى المساهمة الاجتماعية والحفاظ على البيئة من التدهور مما تطلب القيام بتحليل وقياس للتأثيرات البيئية وتوفير البيانات الملاءمة للتكاليف البيئية.

10-3. الكرداشة منذر نائل، ***" واقع تبني منظمات الأعمال الصناعية للمسؤولية البيئية"*** ، رسالة لإستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية الأعمال، قسم إدارة الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، سنة 2010.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة الكشف عن مدى قيام المؤسسات الصناعية بتبني مفهوم المسؤولية البيئية وذلك من خلال تطبيقها لمنظومة من الإجراءات الكفيلة للحد من التلوث.

وقد بينت الدراسة أن تبني المؤسسات الصناعية للمسؤولية البيئية يعتبر من الوسائل الفعالة لحماية البيئة وأن المؤسسات الصناعية ساهمت في زيادة سرعة التنمية الاقتصادية والاجتماعية وخاصة في مواقع تواجدها حيث يعمل العديد من تلك المؤسسات على تقديم دعم مالي للمجتمع المحلي على إعتبار نوع من الالتزام الأخلاقي اتجاه المجتمع.

10-4. Craig Deegan, Ben Gordon, ***"Astudy of environnemental dislosure practice of Australian corporation"***, Accounting and Business Research, Vol.26, 1996, No3.

حيث وقفت هذه الدراسة

على درجة ونوع الإفصاح البيئي والاجتماعي في التقارير المالية السنوية لمؤسسات حيث قام الباحثان بدراسة الإفصاح عن المعلومات البيئية والاجتماعية للمؤسسات الأسترالية في الترة 1980-1991، واستعراض لعينة من التقارير السنوية لسنة 1991، للتأكد عما إذا كان الإفصاح لبيئي والاجتماعي هو استجابة لتوقعات عينة المجتمع.

حيث توصلت الدراسة إلى أن هناك زيادة في مستوى المعلومات الاجتماعية والبيئية المفصح عنها في التقارير المالية السنوية، وإلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرات الحساسية البيئية وحجم الشركات وبين مستوى الإفصاح البيئي.

مساهمة هذه الدراسة:

إن جميع الدراسات السابقة الذكر وغيرها من الدراسات تؤكد على مجموعة من نقاط يمكن حصرها في الآتي:

- ✓ تبني المؤسسات لمسؤوليتها البيئية أصبح ضرورة ونوع من الالتزام الأخلاقي تجاه المجتمع؛
- ✓ ضرورة التوصل إلى مقاييس موضوعية للأداء والأنشطة التي من شأنها الحفاظ على جودة البيئة؛
- ✓ إن المعايير المحاسبية المتعلقة بالقضايا البيئية غير كافية، وهناك حاجة متزايدة لمعايير وإصدارات جديدة تساعد في حل مشاكل البيئة؛
- ✓ الأفصح البيئي يعبر عن رؤية شاملة حول أنشطة الوحدة من الجانب البيئي إلى الجهات المعنية والمجتمع.

ما يميز دراستنا عن هذه الدراسات يمكن في المدى الذي وصلت إليه المؤسسات الصناعية في تبنيها لمسؤوليتها البيئية ولإفصاحها عن تأثيراتها البيئية، مع التأصيل العلمي الدقيق لمفهوم القياس والإفصاح البيئي ومحاسبة التكاليف، مع الوقوف على أهميتها وأهم المعوقات التي تحد من قيام المؤسسات بالإفصاح البيئي.

وقمنا بهذه الدراسة من أجل تحفيز الجهة المسؤولة في الدولة لالزام المؤسسات الصناعية بمختلف أنواعها وخاصة قطب المحروقات في الجزائر بإعتبارها من أكثر الصناعات تلويثا وضررا بالبيئة، بالإفصاح عن تأثيراتها البيئية بغرض خدمة أصحاب المصالح.

الفصل الأول: المسؤولية البيئية للمؤسسات الصناعية.

تمهيد

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المسؤولية البيئية

المبحث الثاني: محاسبة وقياس التكاليف البيئية

خلاصة.

الفصل الأول

تمهيد:

أصبحت القضايا المرتبطة بالبيئة ذات صلة أكبر بالمؤسسات على اختلاف أشكالها وأهدافها، لأن هذه القضايا أصبحت تشكل مشكلة وضغطا قويا عليها، ونتيجة لذلك ظهرت العديد من المفاهيم التي ساهمت في جعل المؤسسات قادرة على التعامل مع هذه القضايا. وكانت أبرز تلك المفاهيم مفهوم المسؤولية البيئية والأخلاقية لتلك المؤسسات تجاه المجتمع الذي تتواجد فيه وسلامة وصحة منتجاتها.

كما أصبح لزاما على مختلف المؤسسات وخاصة منها الناشطة في صناعات حساسة بيئيا، أن تدرج الاعتبارات البيئية ضمن عملية تقييم المردود البيئي، الأمر الذي يتطلب منها ضرورة تطوير طريقة للقياس تأخذ في عين الاعتبار الجوانب البيئية، وكل هذا في إطار محاسبة التكاليف، التي تسعى إلى توفير معلومات كافية لمتخذي القرارات ولأصحاب المصالح.

وبناء على ما تقدم قمنا بتقسيم فصلنا إلى مبحثين حيث عالجنا في المبحث الأول مفاهيم عامة حول المسؤولية البيئية أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى التكاليف البيئية والقياس المحاسبي البيئي وكان تحت عنوان القياس المحاسبي للتكاليف البيئية.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المسؤولية البيئية.

لم يعد تقييم المؤسسات الصناعية في ظل الانفتاح على الأسواق العالمية والتقدم التكنولوجي يقاس بمدى تحقيق لأرباح مالية أو لإنتاج أكبر كمية من السلع والخدمات بل بجوانب أخرى مختلفة مثل مدى تحملها لمسؤوليتها البيئية تجاه المجتمع الذي تتواجد فيه وسلامة وصحة منتجاتها.وسنحاول تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب، المطلب الأول سنتناول فيه المسؤولية الاجتماعية البيئية وتطورها ثم سنتطرق في المطلب الثاني لمفهوم المسؤولية البيئية وعناصرها في المؤسسة الصناعية أما المطلب الثالث فيتناول دوافع تبني المسؤولية البيئية من قبل المؤسسات الصناعية.

المطلب الأول: المسؤولية الاجتماعية البيئية وتطور المسؤولية البيئية:

المسؤولية البيئية الاجتماعية هي العلاقة بمجموعة من المفاهيم كالعمل الأخلاقي والمهني والمواظبة واحترام الفرد والبيئة المحيطة. في هذا المطلب سنحاول تبيين نقطتين أساسيتين الأولى هي مفهوم المسؤولية البيئية الاجتماعية والثانية هي تطور المسؤولية البيئية.

1- المسؤولية الاجتماعية البيئية:

عرفت المسؤولية الاجتماعية على أنها "التزام منظمات الأعمال تجاه المجتمع الذي تعمل فيه وذلك عن طريق المساهمة في مجموعة كبيرة من الأنشطة الاجتماعية من محاربة الفقر وكافة التلوث."[1] أي أن المسؤولية البيئية للمنظمات ما هي إلا جزء من المسؤولية تجاه البيئة الخارجية والداخلية لتلك المنظمات. وهذا ما يوضح وجود منظمات صناعية ذات التزام أخلاقي عالي اتجاه البيئة والمجتمع المحيط بها. وفي المقابل هنالك منظمات غير ملتزمة أخلاقيا وليس لديها المبادرة والسعي إلى حماية البيئة نتيجة التلوث الصادر عن صناعتها أو المساهمة في تبني أي مسؤوليات أخلاقية تجاه مجتمعها.المؤسسات الصناعية أصبح هاجزها الأول هو تحقيق عائد مالي يتناسب مع حجم استثماراتها أي تعظيم أقصى ربح ممكن، وبالتالي فإن قيام تلك المؤسسات الصناعية بتبني مسؤوليتها الاجتماعية عامة والبيئية خاصة يترتب عليها تكاليف إضافية لا تترتب على الكثير من المنافسين، ولكن مبادرة تلك المؤسسات في حل مشاكلها البيئية يعمل على إضافة ميزة تنافسية عن غيرها، وكذلك يدعم سمعة منتجاتها في الأسواق الداخلية والخارجية. وكذلك حصولها على شهادات مختلفة إذا كانت سياسات تلك الحكومات تدعم التوجه لحماية البيئة من التلوث.

2- تطور المسؤولية البيئية:

لقد مر تطور المسؤولية البيئية بخمسة مراحل رئيسية:[2]

المرحلة الأولى:] قبل التاريخ- القرن الخامس عشر ميلادي]: منذ أن بدأ الإنسان التمييز والإدراك أن صحته وبقاءه مرتبط بالحفاظ على البيئة المحيطة به فقد عمل على تطبيق المبادئ والأفكار المختلفة لتحسين هذه البيئة وحمايتها فقد قام الرومان بتدشين أقنية المياه بهدف نقلها لمواجهة الجفاف وزراعة الأشجار في أماكن تواجدهم بهدف تأمين الحماية البيئية لوجودهم. في حين ذكرت رسائل الملك حمورابي أمرا يقضي بموجبه تحديد كمية ونوعية الأشجار المسموح بقطعها من أجل استخدامها من قبل عمال التعدين وهذا يؤكد مدى حرص الذي كان متواجدا في تلك الحضارة التاريخية من أجل حماية البيئة، كما أن الملك إدوارد الثاني في القرن الرابع عشر ميلادي، منع حرق الفحم في مدينة لندن وذلك لحماية السكان من خطر الدخان. وصدر أول قانون مختص لحماية المياه من التلوث في القرن الخامس عشر الميلادي في مدينة يافاريا.

---

[1] Honen, P.a, coporate social performance and present areas of commitment, Academy of management journal, 1985, page 435.

[2] الكرداشة منذر نائل ، ***"واقع تبني منظمات الأعمال الصناعية للمسؤولية البيئية"*** دراسة تطبيقية، رسالة للحصول على درجة ماجستير في إدارة الأعمال، قسم إدارة الأعمال، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2010، ص ص 16-19.

المرحلة الثانية: [1760 - 1820]: خلال التقدم الصناعي في أوروبا في الفترة الممتدة بين عام (1760- 1820) بدأ ظهور مظاهر التلوث في الأرض والماء والهواء واستنزاف غير عقلاني للموارد الطبيعية وتزامن ذلك مع حدوث كوارث بيئية. مما أدى إلى ظهور بوادر الوعي البيئي لدى الناس.

المرحلة الثالثة: [1850 - 1972]:

مع منتصف القرن التاسع عشر ميلادي، ظهر مفهوم جديد عرف باسم (هندسة البيئة). كما تطورت التشريعات والمعالجات الصناعية لمواجهة خطر التلوث، فصدر في الولايات المتحدة الأمريكية أول قانون للصحة العامة عام 1912 وكان صدور هذا القانون في تلك الفترة نقطة انطلاق لحماية الإنسان والبيئة من خطر التلوث.

كذلك صدر في بريطانيا عام 1951 أول قانون يعمل على حماية البحار والأنهار من خطر التلوث. كما صدر أول كتاب (الربيع الصامت) للكاتبة راشيل كارسون عام 1962 حيث اعتبرت من الكتاب الأوائل التي توجه الأنظار نحو البيئة في تلك الفترة.

وقد دعت الجمعية العمومية للأمم المتحدة عام 1958 إلى عقد مؤتمر عالمي يتفحص مشكلة التلوث البيئي وعلى إثر انعقاد مؤتمر الأمم المتحدة في ستوكهولم الدولي الذي انعقد في جوان من عام 1972 وهو المؤتمر العالمي الأول المتخصص في المساعدة على حل مشكلة التلوث البيئي، وأصبح العالم يحتفل في الخامس من جوان من كل عام بيوم البيئة العالمي وذلك ذكرى افتتاح المؤتمر ومصادقة الجمعية العامة للأمم المتحدة على يوم البيئة العالمي.

المرحلة الرابعة: [1980-1991]: استمرت الجهود الحديثة في هذا المجال حتى عام 1980 حينما صدر أول قانون لحماية البيئة والذي شكل صدوره جدلا واسعا في بيئة رجال الأعمال، وعرف هذا القانون باسم قانون (الأمر والمراقبة)، وبعد تلك الفترة دخلت مرحلة جديدة عملت غلى توافق بين هيئات حماية البيئة بحماية البيئة من التلوث وعرف باسم (المقاومة والتكيف). ثم بدأ تشكل مفهوم حديث عرف باسم (التنمية المستدامة) والتي عرفت على أنها ذلك التطور الذي يلبي احتياجات العالم بدون تشويه الطبيعة وبما يمكن الأجيال القادمة من تلبية احتياجاتهم بهدف تكوين نظام بيئي متوازن وفعال.

المرحلة الخامسة: [من 1992- إلى الوقت الحالي]: وقد شاع مصطلح عرف باسم تحضير الأعمال والذي يعني بمفهومه العام الاهتمام بالبيئة وتقليل الآثار السلبية لأنشطة المؤسسات الصناعية على البيئة. بحلول عام 1992 اشتقت مؤسسة المعايير البريطانية أول مجموعة من المواصفات نظام إدارة الجودة ومنها (ISO 14000) بهدف سعي المنظمات للوصول بمستوى من التنافس وكبديل لقانون الأمر والنهي.

المطلب الثاني: مفهوم المسؤولية البيئية وعناصرها في المؤسسة الاقتصادية:

سنحاول في هذا المطلب تناول كل من مفهوم المسؤولية البيئية وعناصرها في المؤسسة على النحو التالي:

1. مفهوم المسؤولية البيئية:

عرفت المسؤولية البيئية بأنها "تهتم بعلاقة المؤسسة بالبيئة وهي تحتوي على التزامات صناع القرار لتحمل مسؤولية الإجراءات التي تمهد إلى حماية وتحسين البيئة ككل وهذا بما يتماشى مع مصالحها الخاصة" [1]

تعرف كذلك بأنها" الممارسات التي تعود بالنفع على البيئة (أو التخفيف من الآثار السلبية للأعمال على البيئة) التي تتجاوز ما هو مطلوب من المؤسسات قانونا إلى ما أقره مجلس الأعمال للتنمية المستدامة"[2]

هناك محاولات لدراسة هذا النوع من السلوك البيئي للتعرف على المجالات التي تتأثر بهذا السلوك، يمكن التعرف على هذه المجالات من خلال تقسيم المؤسسة لمجالات المسؤولية البيئية إلى ما يلي:[3]

- ✓ مجال المساهمات العامة؛

---

[1] أعراب خالد ،"***الأبعاد التسويقية للمسؤولية البيئية وانعكاساتها على تنافسية المؤسسة الصناعية دراسة حالة*** – مؤسسة إسمنت متيجة بمفتاح"، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015/2014، ص 87.

[2] خالد أعراب، مرجع سبق ذكره، ص 88.

[3] حسن مصطفى هلال، "***الإبداع المحاسبي في الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية***"، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة، 2005، ص 55.

- ✓ مجال الموارد البشرية؛
- ✓ مجال الموارد الطبيعية والمساهمات البيئية؛
- ✓ مجال مساهمات المنتوج أو الخدمة.

2. عناصر المسؤولية البيئية في المؤسسة الصناعية أو الاقتصادية:

تم رؤية أن المسؤولية البيئية مكونة من ثلاث عناصر رئيسية هي التعهدات البيئية، إدارة الموارد والطاقة، المراعاة الفعلية لمتطلبات أصحاب المصالح ويمكن تفصيل هذه العناصر من خلال ما يلي: [1]

1-2. التعهدات البيئية: وتكون المؤسسة ذات مسؤولية بيئية إذا حققت ما يلي:

- ✓ تبني رؤية مؤسسية شاملة بهدف دعم حماية البيئة؛
- ✓ اتخاذ حماية البيئة والمحافظة عليها كإستراتيجية ذات أولية ؛
- ✓ تبني مبادئ التدابير الوقائية؛
- ✓ العمل على أساس أن العمليات الاقتصادية تكون محدودة بالنظام البيئي؛
- ✓ معرفة إذا ما كانت منتجاتها وخدماتها لها قيمة بيئية و/أو اجتماعية ومراعاة هذه الخاصية عند اتخاذ قراراتها.
- ✓ العمل على جعل قراراتها متكاملة ومتناسقة مع الإجراءات الحكومية، وتشجيع الثقافة المؤسسية التي تسمح بتدعيم القيم البيئية.

2-2. إدارة الموارد والطاقة: وفي هذا الإطار يمكن أن نذكر النقاط التالية:

- ✓ استغلال الموارد الطبيعية بكفاءة؛
- ✓ إنتاج واستعمال الموارد المتجددة بكفاءة؛
- ✓ اعتماد وتطبيق أنظمة الإنتاج الصحيحة؛
- ✓ إعداد تقييم الأداء من أجل تحقيق استمرارية لنمو، ودمج التكاليف والفوائد البيئية الإجمالية.

3-2. المراعاة الفعلية لأصحاب المصالح: وعلى أساس هذه النقطة، تكون المؤسسة مسؤولة إذا حققت ما يلي:

- ✓ الالتزام بمبادئ أولوية الإفصاح والإعلام المجاني للسلطات والمؤسسات المحلية؛
- ✓ قبول محاسبة المؤسسات وغيرها من أصحاب المصالح على مسؤولياتها البيئية الماضية، الحاضرة والمستقبلية؛
- ✓ الالتزام بشفافية الإفصاح عن تأثيراتها البيئية الحقيقية؛
- ✓ تقديم التقارير الدورية لأصحاب المصالح حول تأثيراتها البيئية الحقيقية.

وفيما يلي نموذج المسؤولية البيئية في المؤسسة الصناعية:

جدول رقم(01): توزيع المسؤوليات البيئية في المؤسسة الاقتصادية

طبيعة الشخص أو الأشخاص المسؤولة	عينة من المسؤوليات البيئية
المسؤول التنفيذي	وضع السياسة البيئية
المديرون المعينون	وضع الأغراض والأهداف والبرامج البيئية
كبير مديري التشغيل	تأكيد من المطابقة المتواصلة (خارجي)
مدير الوحدات والمصالح	تأكيد المطابقة من الداخل

[1] Jilrc.com consulté ,20:37, 10/03/2017.

المديرون ونوابهم	ضمان التحسين المتواصل
موظفو البيع والتسويق	تحديد توقعات العملاء
مديرو المالية والحسابات	وضع وصيانة إجراءات المحاسبات
كل العاملين	الالتزام بالأساليب المحددة

Source: jilrc.com, consulté le 10/03/2017, 20:53.

المطلب الثالث: دوافع تبني المسؤولية البيئية من قبل المؤسسات الصناعية:

أصبح المنتج الصديق للبيئة مطلوب عالميا خاصة بعد أن أصبحت صحة الإنسان مهددة جراء التلوث البيئي المحيط بها، كما يعتبر من المتطلبات الأساسية للانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، نتيجة لذلك قامت العديد من المؤسسات بدمج تلك الظاهرة بشكل اختياري في برامج عملها، ويتضح ذلك من خلال بيان الأسباب الداخلية والخارجية:[1]

1. **الأسباب الداخلية لتبني المسؤولية البيئية:** ومن أهمها:

- ✓ تحقيق مزايا تسويقية ووفرات مالية للمؤسسة من خلال تنفيذها للبرامج كما يساهم في تقليل التكاليف من خلال إعادة تدوير تلك المخلفات بعد أن يتم معالجتها بطريقة سليمة بيئيا؛
- ✓ تقليل كمية المخلفات الصناعية (النفايات الصلبة والسائلة) وبالتالي الحد من مظاهر التلوث البيئي الهادفة لحماية الإنسان وموارده ودخل المجتمع ومكان العمل؛
- ✓ حماية الأنظمة البيئية واستخدام أكفأ للموارد الطبيعية من المياه والأرض والطاقة والمساهمة في عمل التنمية المستدامة لها عبر الأجيال القادمة؛
- ✓ تبني المسؤولية البيئية يسهم في زيادة التعاون مع السلطات التشريعية والرقابية مما يسهل عملية حل المشكلات البيئية الخاصة بالمؤسسة والتخلص من تلك المخالفات مما يترك أثر عميق لتحسين الصورة العامة أمام مجتمعها وبالتالي تحقيق الدعم والتأييد من وجودها في مجتمعها؛
- ✓ تحسين الأداء من الناحية البيئية ودفع العاملين للتعرف على المتطلبات البيئية وتحسين قدرتهم على رفع مستوى الأداء البيئي وتحفيز المؤسسات الصناعية الأخرى على تبني الأنظمة البيئة؛
- ✓ كما يسهم في تقليل التكاليف من خلال إعادة تدوير تلك المخالفات بعد أن يتم معالجتها بطريقة سليمة بيئيا، ومن رفع الكفاءة التشغيلية لعمليات الإنتاج من خلال تقليل حالات عدم المطابقة وبالتالي الحد من كميات الهدر في مدخرات الإنتاج.

2. **الأسباب الخارجية الدافعة لتبني المؤسسات لمسؤوليتها البيئية:** ويمكن تلخيص أهمها في:

2-1. **متطلبات حكومية من أجل تلك المسؤولية:** وتتمثل في حماية المؤسسات من التعرض للمخالفات القانونية نتيجة لعدم الالتزام بتطبيق التعليمات الصادرة من الجهات الحكومية؛

2-2. **المستهلكين:** فقد انتشر الوعي البيئي لدى العديد من المستهلكين مع الزمن وأصبح المستهلك يبحث عن المنتجات الأكثر أمانا على صحته وأقل خطرا على البيئة المحيطة به، مما أسهم بظهور العديد من المفاهيم التسويقية الحديثة التي تسعى إلى حماية المستهلك وموارده من خطر التلوث ومنها المنتجات الخضراء و المنتجات الأخلاقية أو المنتج صديق البيئة وغيرها من العبارات التي تسعى لإقناع المستهلك بسلامة الإجراء البيئي المحيط بتلك السلعة؛

2-3. **المساهمين والمقرضين:** حيث أن الضغوطات المتزايدة من تلك الفئة على إدارة المؤسسة دفعتها لتقديم المعلومات الواضحة عن الأداء المالي أو الأداء البيئي نتيجة لقناعتهم بأن الممارسات البيئية السيئة قد

[1] كرداشة منذر نادر ، مرجع سبق ذكره، ص ص 29- 30.

يترتب عليها غرامات مالية تصل في بعض التشريعات إلى حد إغلاق تلك المؤسسة وبالتالي التأثيرات على الأرباح العائدة على المساهمين.

2-4. المتعاقدين: يطلب العديد من المتعاقدين من إدارة المؤسسة أن يكون منتجها الذي تم تصنيعه وفقا لمواصفات بيئية معينة وأن تكون مدخلات الإنتاج من مصادر صديقة للبيئة، مما يمكنها من التأكد من سلامة الإجراء الخاص بعملية الإنتاج ومن الأمثلة الإيزو 14000 وقد أصبحت تلك الإجراءات وسيلة لتحسين أداء العمل داخل المؤسسات.

المبحث الثاني: محاسبة وقياس التكاليف البيئية:

ترتب على تغيير النظرة إلى المحاسبة واعتبارها نظام للمعلومات الاقتصادية هدفه تزويد الأطراف أصحاب المصالحة بالبيانات الملائمة. زاد من أهمية وظيفة القياس المحاسبي وأصبحت تشكل مع الإفصاح دعامتين من دعائم نظام المعلومات في المؤسسة، وجوهر عملية القياس هو الوضع القائم فعلا وبالتالي فإن تجاهل انعكاس البيئة على المؤسسة من حيث شمول تكاليف النشاط على الجوانب الاقتصادية والبيئية يعتبر حيود عن الوضع الفعلي الحقيقي، فالتكاليف لم يعد ينظر إليها بأنها قيمة عوامل الإنتاج اللازمة لتحقيق الإنتاج، ولكن لابد أن تتناول أيضا تعويض المجتمع عما لحق به من أضرار نتيجة ممارسة النشاط الاقتصادي للمؤسسة، ولتوضيح ذلك سنتناول مفهوم التكاليف البيئية مبرزين أنواعها، ومفهوم المحاسبة البيئية ومبررات الاهتمام بها، ثم سنحاول التطرق إلى القياس المحاسبي البيئي، وإلى أهم التحديات التي تواجه القياس المحاسبي البيئي.

المطلب الأول: مفهوم التكاليف البيئية وأنواعها:

تتحمل المؤسسة العديد من التكاليف ومن بينها التكاليف المرتبطة بالبيئة ومقدار التلوث أو الضرر من سوء الاستخدام للموارد الطبيعية، ولتوضيح هذا سنتطرق في هذا المطلب إلى نقطتين على النحو التالي:

1. مفهوم التكاليف البيئية:

تعرف التكاليف البيئية على أنها "قيمة عوامل الإنتاج والجهود اللازم استنفادها لإعادة البيئة إلى ما كانت عليه من قبل، بعد إلحاق أضرار مادية وبشرية بها نتيجة قيام هذه المشروعات بمزاولة أنشطتها المختلفة، وتتمثل أيضا في الضرائب التي تفرض عليها من قبل الدولة مقابل الآثار الضارة للنشاط على البيئة"[1]

2. أنواع التكاليف البيئية:

تختلف التكاليف البيئية باختلاف القوانين والتشريعات البيئية، وكذلك أسلوب السيطرة على التلوث المعتمد حيث يمكن أن تضم تكاليف الإجراءات اللازمة لعملية الإصلاح من التدهور البيئي، وتكاليف التحسين لاستنفاد الموارد الطبيعية وصيانة الموجودات المصنعة وتكاليف التخلص من الفضلات السامة.

تقسم التكاليف البيئية إلى أربعة أنواع تتمثل فيما يلي:[2]

1-2. تكاليف أنشطة المنع:

تشمل التكاليف التي تصممها المؤسسة خصيصا بهدف إزالة تخفيض الأسباب المحتملة والتي لها آثار سلبية على البيئة، سواء في مراحل ما قبل الإنتاج والتعبئة والتسويق إلى غاية وصول المنتج إلى المستهلك.

2-2. تكاليف أنشطة القياس والتقييم:

تتمثل في تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة بهدف قياس ومتابعة المصادر المحتملة للأضرار البيئية، والتي من ضمنها:

---

[1] النيش نجاة ، ***" تكاليف التدهور البيئي وشح المواد الطبيعية- بين النظرية وقابلية التطبيق في الدول العربية-"***، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، 1999، ص 10.

[2] بن عمارة نوال ، ***"المحاسبة عن الأداء البيئي الآفاق و المعوقات"*** ، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 22 و23 نوفمبر 2011، ص 272.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- ✓ متابعة مستويات المواد السامة داخل المؤسسة؛
- ✓ قياس ومتابعة مستويات المواد السامة المتعلقة بالأدخنة والأبخرة؛
- ✓ الأنشطة المكتبية المرتبطة بالتعاون مع الأجهزة الحكومية الخاصة بحماية البيئة.

3-2. تكاليف الأنشطة الرقابية:

الهدف منها هو الرقابة والتحكم في الموارد المستخدمة والتي لها آثار سلبية على البيئة تتمثل في:

- ✓ القيام بمعالجة المخلفات السائلة؛
- ✓ قيام المؤسسة بإنشاء خزان المواد سريعة الالتهاب بمادة ضد التفاعلات.

4-2. تكاليف الفشل في رقابة الأداء البيئي:

تتمثل في تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة بهدف إزالة وعلاج الأضرار البيئية التي سببتها والتي لم تستطع منعها أو التحكم فيها، وهي تكاليف ناشئة عن قصور أنشطة الرقابة في أداء دورها، من ضمنها:

- ✓ تكاليف علاج وإزالة المخلفات البيئية التي سببتها المؤسسة؛
- ✓ قيمة غرامات عدم الالتزام بالشروط والمتطلبات البيئية.

المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة البيئية ومبررات الاهتمام بها:

يقوم النظام المحاسبي في المؤسسة بمعالجة مجموعة من البيانات من خلال عمليات التسجيل والتبويب والتلخيص وإظهارها في قوائم تساعد الأطراف المستفيدة من اتخاذ القرارات الاقتصادية، وعليه أصبح على المحاسبة إلزاما توفير المعلومات المحاسبية ذات العلاقة بالجهود المبذولة من قبل الوحدة الاقتصادية بهدف المحافظة على البيئة من التلوث سواءا بالهواء أو بالماء أو الأرض. سنوضح ذلك في هذا المطلب في النقاط التالية كما يلي:

1. مفهوم المحاسبة البيئية:

عرفت المحاسبة البيئية من قبل وكالة حماية البيئة الأمريكية (EPA)* "على أنها تعريف وتحديد وتجميع وتحليل والإفصاح عن معلومات التكاليف البيئية).[1] أي أن المحاسبة البيئية تهدف إلى توفير المعلومات المحاسبية اللازمة لمتخذي القرارات لأجل تخفيض الآثار السلبية للأنشطة و الأنظمة.

2. مبررات الاهتمام بالمحاسبة البيئية :

هناك العديد من المبررات للاهتمام بالمحاسبة البيئية وهي:[2]

- ✓ من أجل أن تحقق المؤسسة إستراتيجية حماية وتنمية البيئة فإن هذا يحملها كثير من التكاليف سواء لمنع الإضرار بالبيئة من خلال استخدام تكنولوجيا متقدمة وصديقة للبيئة أو لأجل علاج الأضرار والآثار البيئية السلبية التي لم تتمكن المؤسسة من منعها، وتتحمل المؤسسة تلك التكاليف يعني زيادة تكاليف الإنتاج

---

* **وكالة حماية البيئة الأمريكية** (EPA) هي وكالة تابعة للحكومة الاتحادية للولايات المتحدة والمكلفة بحماية صحة الإنسان والبيئة، عن طريق كتابة وإنفاذ الأنظمة القائمة على القوانين التى يقرها الكونغرس .واقترحت وكالة حماية البيئة من قبل الرئيس ريتشارد نيكسون فى ديسمبر عام 1970، وبعد نيكسون قدمت خطة إعادة هيكلتها إلى الكونغرس وتمت المصادقة عليها من قبل اللجنة الخاصة ضمن جلسات استماع فى مجلسى النواب والشيوخ .الوكالة بقيادة مديرها، والذي يعينه الرئيس بغد موافق الكونغرس. المسؤول الحالى ليزا جاكسون. لا تعتبر وكالة حماية البيئة وزارة ضمن مجلس الوزراء، ولكن المسؤول عليها يعطى عادة رتبة وزير. يوجد في الوكالة ما يقرب من 18000 موظف بدوام كامل.

[1] EPA, E " ***An Introduction to Environmental Accounting As business Management Tool: Key concepts and terms***", Accounting Journal Vol 35,1995pp 432.433.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، ***"المراجعة البيئية"*** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص ص 39 - 43.

وبالتالي فإنه من الضروري أن تتبنى المؤسسات المختلفة البرامج التي تمكنها من تخفيض ورقابة تكاليف الأداء البيئي، الأمر الذي من شأنه تعظيم أهمية المحاسبة البيئية؛

- ✓ الاهتمام الكبير للمنظمات الدولية بإدارة التنمية المستدامة، والتي نتج عنها عدة إصدارات ترتكز حول تشجيع وتدعيم دور الأجهزة الحكومية في تطبيق نظم المحاسبة البيئية، وتحديد مفاهيم المحاسبة البيئية بالإضافة إلى وضع إجراءات إلى نظم المحاسبة البيئية.
- ✓ اهتمام الدراسات والأبحاث النظرية والتطبيقية بالبيئة والمحاسبة عنها، والتي قدمت أدلة إثبات على أن الاتفاق في المجال البيئي يعمل على زيادة أرباح مؤسسات الأعمال.
- ✓ إن إفصاح المؤسسات عن إنجازاتها في مجالات حماية البيئة يحقق الثقة بدرجة أكبر في تحقيقها المرضي لأداءها الاجتماعي.
- ✓ حتمية المحاسبة بموجب القوانين والتشريعات البيئية الدولية والمحلية.
- ✓ إن تطبيق المحاسبة البيئية لا يعد هدفا في حد ذاته وإنما وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف على الشكل التالي:
  - ❖ إعداد بيانات المبيعات والتكاليف الإجمالية التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة وحمايتها لكل فترة مالية؛
  - ❖ توضيح المسؤولية الاجتماعية البيئية للمؤسسة؛
  - ❖ إعداد تقارير للنفقات البيئية وفق القوانين والتشريعات المنصوص عليها؛
  - ❖ إظهار المنافع والوفرات البيئية لتي خصصتها المؤسسة لكل فترة مالية.
- ✓ أهمية المحاسبة عن التكاليف البيئية وإدارة المخلفات الخطرة.

المطلب الثالث: القياس المحاسبي البيئي:

تعتبر عملية القياس ترجمة لعمليات النشاط المختلفة بشكل يكون أكثر فعالية في اتخاذ القرارات، وهذا يتطلب أن يشمل القياس المحاسبي لعمليات المؤسسة في البيئة أي النشاط البيئي للمؤسسة بما يتضمنه من معلومات وصفية وبيئية تختلف عن بيانات النشاط الاقتصادي وهو ما نحاول توضيحه من خلال النقاط التالية:

1. مفهوم القياس المحاسبي البيئي:

يعتبر القياس المحاسبي البيئي ذلك القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الناشئة عن ممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي، ويتم ذلك من خلال تجميع وتبويب وتحليل وتسجيل لهذه العمليات الاقتصادية حتى يتم إعداد الحسابات الختامية للنشاط في نهاية الفترة المالية.[1]

2. أهمية القياس المحاسبي البيئي:

هناك عدة أطراف تهمها عملية القياس المحاسبي البيئي وهي:[2]

2-1. بالنسبة للمؤسسة:

- ✓ يساهم في ترشيد واتخاذ القرارات المتعلقة بأنشطة المؤسسة وأصحاب المصالح في المؤسسة؛
- ✓ يساهم في إجراء مقارنة بين المؤسسات وبين القطاع العام والخاص؛
- ✓ تمكن من إجراء دراسات للجدوى البيئية لمعرفة تحقق المؤسسة من عائد على المجتمع؛

---

[1] مهاوات لعبيدي، ***"القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي*** – دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر" أطروحة شهادة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة الجزائر، 2014-2015، ص 66.

[2] الشحادة عبد الرزاق قاسم، ***"القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة"***، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد 26، العدد 01، 2010، ص ص 286-287.

✓ إن أمانة عرض البيانات المحاسبية تتطلب أخذ جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وبالتالي توفير معلومات عن نشاطها البيئي يمكن من التقرير عنها محاسبيا.

2-2. بالنسبة للمجتمع:

فهو يمثل قيمة ما يتحمله المجتمع من تضحيات وقيمة ما يصيبه من أضرار نتيجة النشاط الاقتصادي للمؤسسة، ويترجم ذلك الآثار السلبية التي تصيب المجتمع من التلوث وإهدار الموارد ويعتمد في ذلك على تكلفة الفرصة البديلة كأساس لعملية القياس.

3. قياس النفقات البيئية:

تتحمل المؤسسات مجموعة من بنود النفقات والتكاليف نتيجة التزامها بتطبيق مجموعة من الأنشطة التي من شأنها حماية البيئة من أضرار عناصر التلوث البيئي يطلق عليها التكاليف البيئية. وهي تتضمن مجموعة من العناصر التي تتحملها مقابل ما يلي:[1]

1-3. تخفيض أو الحد من الإهدار في الخامات ومواد التصنيع والإنتاج: وهي تمثل تكاليف إجراء تعديلات على أسلوب مناولة الخامات بغرض تخفيضها، وضياعها ويتحقق بالطبع عائد اقتصادي نتيجة الوفر المحقق في استخدام تلك الخامات.

2-3. تخفيض استهلاك الطاقة والقوة المحركة: حيث يترتب على حدوث تخفيض في استهلاك الطاقة والقوة المحركة (بترولية أو كهربائية) نتيجة التعديلات في أسلوب الإنتاج وتكنولوجيا التصنيع تخفيض كمية الطاقة والقوى المحركة المستهلكة أو قد يتم استبدال الوقود السائل والكهرباء بالغاز الطبيعي.

3-3. تخفيض استهلاك المياه.

4-3. الحد من المخلفات الصلبة وإعادة تدويرها: وقد تتمثل المخلفات الصلبة في مخلفات ورقية أو خشبية أو معدنية، وقد تتخذ المؤسسة من أجل معالجة تلك المخلفات قرار بالتعاقد مع مصانع إعادة التدوير لنقل تلك المخلفات إليها مقابل حصول المؤسسة على قيمة تلك المخلفات باعتبارها مادة خام تنتفع بها مصانع إعادة التدوير، أو قد تقوم المؤسسة ذاتها بإنشاء نظام بها لإعادة تدوير تلك المخلفات والانتفاع منها.

5-3. التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسة نتيجة الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية: وهو ما سنوضحه في الفصل التالي:

6-3. قيمة قسط التأمين الذي تتحمله المؤسسة لمقابلة المخاطر البيئية.

4. القياس المحاسبي للأصول والالتزامات البيئية: ينقسم إلى ما يلي:[2]

1-4. القياس المحاسبي للأصول البيئية:

تعبر الأصول البيئية عن النفقات البيئية التي يتحقق الاستفادة منها لأكثر من فترة محاسبية واحدة، وكأمثلة على ذلك الآلات والمعدات البيئية، ونظم معالجة عناصر التلوث البيئي ووحدات معالجة وإعادة تدوير المخلفات الصلبة.

تؤثر العمليات البيئية عموما على أصول والتزامات المؤسسة وتشمل أبرز تلك الآثار على الأصول البيئية على ما يلي:

1-1-4.القياس المحاسبي للنظم التكنولوجية التي تهدف إلى معالجة التلوث البيئي وانبعاثاته: في بعض الحالات تقوم بعض المؤسسات بإضافة وحدة معالجة تكنولوجية في نهاية خط الإنتاج لأغراض منع أو الحد من التلوث البيئي الناتج من الانبعاثات الهوائية والمائية لتشغيل وتصنيع منتجاتها. يتم قياس نفقات إقامة وحدة المعالجة التكنولوجية، وتعالج كأصل من الأصول الثابتة البيئية، باعتبار أنها تعمل على تقديم منافع اقتصادية مستقبلية، ويتم

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص ص 43.44.
[2] نفس المرجع السابق، ص ص 53-55.

عرض ذلك الأصل الثابت البيئي في شكل مستقل طبقا لمتطلبات الشفافية المطلوبة للإفصاح عن مجهود الإدارة في الحد من المخاطر البيئية التي قد تؤثر على نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية.

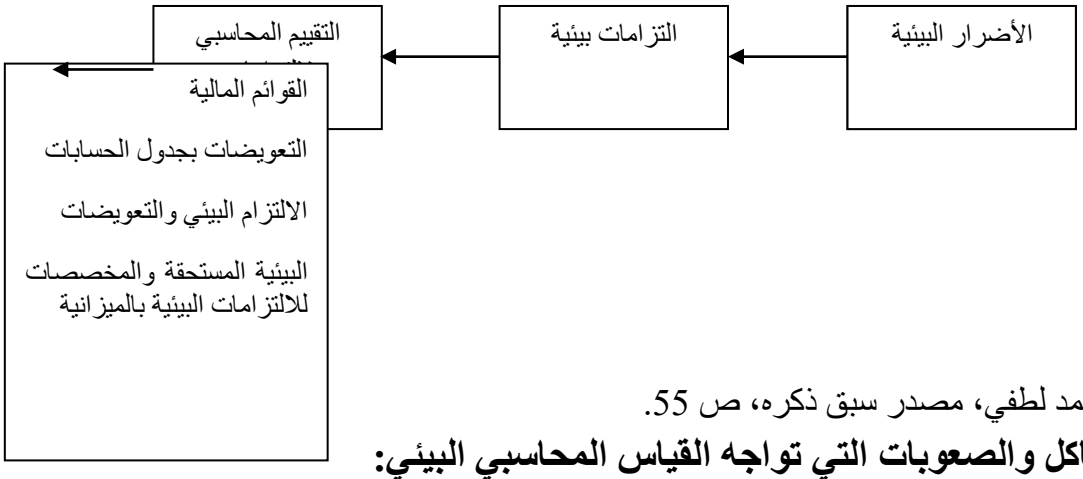
2-1-4. تقييم التخفيض في الأصول الثابتة أو المخزون: ويسبب الآثار البيئية كما يلي:

- ✓ **المخزون التالف أو المتقادم بيئيا**: قد يحدث تلف في المخزون نتيجة انتشار الانبعاثات البيئية داخل المؤسسة مما قد يؤثر على تغيير المكونات الرئيسية البيئية الفنية لوحدات المخزون، مما قد يجعلها غير صالحة للاستخدام أو قد تصبح متقادمة. ويتم قياس ذلك المخزون ومعالجته محاسبيا على اعتبار أنه خسائر بيئية تظهر في جدول الحسابات، ويتم تخفيض قيمة المخزون الظاهر بالميزانية بتلك الخسائر البيئية.
- ✓ **النقص في الأصول الثابتة بسبب الحوادث البيئية:** قد يحدث نقص في أحد الأصول الثابتة بسبب الآثار البيئية، ويعالج ذلك النقص على أنه خسائر بيئية، ويتم الإفصاح عن ذلك النقص في الميزانية بتخفيض قيمة تلك الأصول بقيمة الخسائر البيئية.

2-4. القياس المحاسبي للالتزامات البيئية:

تعرف الالتزامات البيئية على أنها قيمة ما تتعهد وتلتزم المؤسسة بسداده في المستقبل لمعالجة وإصلاح الأضرار البيئية التي تسببت في حدوثها والناشئة عن عملياتها الصناعية أو الإنتاجية. يوضح الشكل رقم 01 الالتزامات البيئية والقياس والتقييم المحاسبي لها وطريقة عرضها في القوائم المالية:[1]

شكل رقم 01: الإلتزامات البيئية والقياس والتقييم المحاسبي البيئي وطريقة عرضها:



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، مصدر سبق ذكره، ص 55.

المطلب الرابع: المشاكل والصعوبات التي تواجه القياس المحاسبي البيئي:

من التحديات التي تواجه القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي، نذكر الآتي:[2]

1. **تحديد العلاقة المسببة بين التصرف والضرر الناشئ عنه:** من التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية، نورد ما يلي:

- ✓ صعوبة تحديد مصدر الضرر الذي يقع على المجتمع لا سيما عند تواجد الكثير من المؤسسات الصناعية المسببة للتلوث في نفس المكان، وبالتالي صعوبة قياس تكاليف الضرر وتحديد مسببه؛

---

[2] سعيدي سياف حنان، ***"القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية*** –دراسة حالة مؤسسة صناعة الإسمنت حامة بوزيان قسنطينة-"، مذكرة مقدمة لإستكمال لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في علوم التسيير، شعبة إدارة مالية، كلية العلوم الاقصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2 ، 2013- 2014، ص ص 75،76.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- ✓ صعوبة قياس الآثار بعيدة المدى التي تتركها المؤسسات الصناعية على العاملين والبيئة أو المجتمع. لأنها تبقى كامنة لفترة طويلة مما يولد صعوبة حصر وتقييم تلك الأضرار؛
- ✓ صعوبة تحديد فاعل الضرر أو التلوث وبالتالي صعوبة قياس وتحميل تلك الآثار على جهات محددة؛
- ✓ صعوبة تحديد الأضرار التي تصيب البيئة، وصعوبة تحديد المتسببين ومن ثم تحديد قيمة التعويض لكل متسبب، إضافة إلى صعوبة إعادة الأوضاع إلى ما كانت عليه قبل وقوع الضرر.

2. تعدد المداخل الرئيسية لمحاسبة التكاليف البيئية:

تعدد التكاليف البيئية من الفروع الجديدة في المحاسبة، الأمر الذي يستدعي ضرورة وضع إطار فكري واضح يتناول جوانب هذا الدخل الجديد:

2-1. المدخل التقليدي: يرى رواد هذا المدخل أن المحاسبة عن التكاليف البيئية هي امتداد واستكمال للمحاسبة المالية، وعلى معدي القوائم المالية قياس وتضمين البعد البيئي عند إعدادهم للقوائم المالية التقليدية.

2-2. المدخل التقليدي المطور: يرى هذا الاتجاه أن المحاسبة عن التكاليف البيئية تعد نظرة جديدة في المحاسبة، لذلك يتطلب الأمر إعادة صياغة مفاهيمها لتأخذ بعين الاعتبار وجهة نظر المجتمع والبيئة.

2-3. المدخل الحديث: طبقا لهذا المبدأ تعتبر المحاسبة عن التكاليف فرع جديد في المحاسبة له خصوصياته داخل الإطار العام للمحاسبة، مثل المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية. وطبقا لهذا الاتجاه تسعى المؤسسة الصناعية إلى تحقيق مستوى رضى العاملين والمجتمع إضافة إلى تحقيق مصالح المؤسسة في تضخيم الأرباح. وبما يتناسب والقواعد المحاسبية المعمول بها.

3. الصعوبات المتعلقة بتحديد مجالات التكلفة البيئية:

هناك العديد من المحاولات لدراسة السلوك البيئي للمؤسسة الصناعية، للتعرف على المجالات التي تتأثر بهذا السلوك، ومدى تأثير كل مجال من المجالات المترتبة عن ممارسة المؤسسات الصناعية المؤثرة في البيئة، المجتمع، بهدف الوصول إلى تحديد المجالات التي تعتبر ملائمة لقياس التكاليف البيئية، وترى جمعية المحاسبين الأمريكية أن أهم هذه المجالات يمكن أن تتمثل في :

- ✓ الرقابة على البيئة؛
- ✓ المسؤولية إتجاه العاملين؛
- ✓ المسؤولية إتجاه المجتمع؛
- ✓ المسؤولية إتجاه تحسين المنتوج.

4. الصعوبات والمشاكل المتعلقة بالمبادئ المحاسبية:

نتيجة تطور المحاسبة وأساليب القياس المحاسبي، وظهور مفاهيم جديدة في المحاسبة كمحاسبة الموارد البشرية ومحاسبة التكاليف البيئية، كثر الجدل حول مدى ملائمة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لهذه المفاهيم الجديدة.

5. الصعوبات والمشاكل المتعلقة بتحديد نوعية التكاليف:

إن تحقيق أهداف القياس المحاسبي للتكاليف البيئية، يستلزم تحديد نوعية التكاليف، حيث أنه من الصعوبة بما كان تحديد قيمة الأضرار التي تصيب المجتمع جراء مزاولة المؤسسات الصناعية لأنشطتها، بسبب تباين وجهات نظر المحاسبين حول نوعية التكاليف التي تتحملها، ويمكن تقسيم هذه التكاليف إلى:

- ✓ تكاليف الأضرار البيئية؛
- ✓ تكاليف سياسة وحدة الاستجابة لأضرار التلوث بالإضافة إلى تكاليف الالتزام بالقوانين البيئية؛
- ✓ تكاليف المنع؛

✓ تكاليف التصحيح.

خلاصة:

شملت الدراسة في هذا الفصل الإطار المفاهيمي للمسؤولية البيئية، ولتحقيق هذا الهدف فقد تناولنا في هذا الفصل كل من المسؤولية البيئية وتعرفنا من خلاله على المفاهيم المختلفة للمسؤولية لبيئية وتطورها، ودرسنا كذلك عناصر المسؤولية البيئية في المؤسسة ودوافع تبنيها من قبل المؤسسات الصناعية. وقمنا كذلك بدراسة البعد المحاسبي للتكاليف البيئية. وذلك من خلال التعرف على التكاليف البيئية وأنواعها، وقمنا أيضا في هذا الفصل بالتعرف على المحاسبة البيئية ومبررات تطبيقها في المؤسسات الصناعية. كما تطرقنا للقياس المحاسبي من مفاهيم وأهمية وصولا إلى المشاكل والصعوبات التي تواجه القياس المحاسبي البيئي.

وانتهت الدراسة في هذا الفصل أنه هناك عدة تعاريف خاصة بالمسؤولية البيئية، وأنه على المؤسسات تحمل مسؤولية تأثيراتها البيئية، وأمام هذه المشكلة البيئية أصبح حتما على المؤسسات الصناعية البحث عن الطرق والنظم التي تمكنها من تقليل هذه التأثيرات البيئية. ومن ثم المحافظة على البيئة ، انعكس هذا الإهتمام على مهنة المحاسبة والمتمثلة في عناصر التكاليف والالتزامات البيئية والتي تدخل ضمن إطار محاسبة البيئة. وعرفنا كذلك بأن قياس التكاليف البيئية بصورة صحيحة وتحميلها على النشاطات المسببة لها يساهم في ترشيد القرارات الإدارية إضافة إلى القياس السليم لتكلفة كل منتج على مستوى المؤسسة.

ونتيجة لظهور مفهوم المسؤولية البيئية والمتمثلة في التكاليف والالتزامات البيئية فقد ظهرت مشاكل متمثلة في الإعتراف والإفصاح عن هذه المسؤولية البيئية.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

ولذلك سنحاول في الفصل الموالي دراسة الإفصاح عن المسؤولية البيئية ومعرفة المشاكل التي تعترضها وندعم ذلك بإقتراح نماذج خاصة بالإفصاح عن المسؤولية البيئية في المؤسسات الصناعية.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الفصل الثاني: الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية

تمهيد

المبحث الأول: مفاهيم حول الإفصاح البيئي

المبحث الثاني: نماذج الإفصاح البيئي

المبحث الثالث:منهجية الإفصاح البيئية

خلاصة.

قلم الجزائر | WWW.DZPEN.COM

الفصل الثاني:
الإفصاح عن المسؤولية البيئية

تمهيد الفصل الثاني:

شهد النصف الثاني من القرن العشرين إهتماما متزايدا بالبيئة، التي أصبحت أحد الإتجاهات المهمة والحديثة من قبل مختلف المجتمعات والدول، أصل هذا الإهتمام دراسة العلاقة بين الأداء الإقتصادي للمؤسسات الصناعية وبين المسؤولية البيئية والإفصاح عنها. حيث يعتبر الإفصاح البيئي مؤشرا ذو اتجاهين فهو يوضح ما إذا كانت المؤسسات مدركة للقضايا البيئية التي قد تؤثر في وجودها من جهة، ويمثل مقياسا لمستخدمي القوائم المالية للوقوف على الأحداث البيئية وجهود المؤسسات نحو إدارة البيئة والآثار المالية المترتبة عليها من جهة أخرى.

أن الإفصاح البيئي يضفي الثقة على المعلومات المقدمة لمستخدمي القوائم المالية لترشيد قراراتهم، خاصة منها المتعلقة بالإستثمار في الأصول وقرارات التسعير، كما أنهم يجدون فيها أهمية بالغة في تقييم موقف المؤسسة، نتائجها السابقة وتطلعاتها المستقبلية. حيث سنحاول في هذا الفصل تناول موضوع الإفصاح البيئي الذي قسمناه إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول يتطرق إلى ماهية الإفصاح البيئي، كما أن المبحث الثاني يتناول نماذج الإفصاح البيئي، أما المبحث الثالث والأخير فيتناول منهجية الإفصاح البيئي.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الأول: مفاهيم حول الإفصاح البيئي.

إن الإفصاح التقليدي لا يعكس تماما التأثيرات البيئية الناشئة عن ممارسة المؤسسات الصناعية لأنشطتها المتعددة، في الوقت نفسه أصبحت فيه المعلومة عن الأنشطة التي تؤديها المؤسسات الصناعية في إطار مسؤوليتها اتجاه البيئة و المجتمع تمثل أساساً يستند إليه عند وضع الإستراتجيات والبرامج الهادفة إلى المساهمة في حماية البيئة وهذا ما سنحاول شرحه في المبحث الأول الذي قسمناه إلى أربعة مطالب؛ المطلب الأول يتناول عرض مفهوم الإفصاح البيئي وكذلك نبرز أهميته وأهدافه في المطلب الثاني، أما المطلب الثالث فيوضح محددات الإفصاح البيئي وآليات الإفصاح عنه وفي آخر هذا المبحث الأول سنعرض المطلب الرابع الذي يعرض متطلبات الإفصاح البيئي.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية الإفصاح البيئي:

يعتبر الإفصاح البيئي أحد مكونات الإفصاح الشامل، ويساهم في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية والأطراف المعنية من المعلومات المالية التي تساعد في تقييم كفاءة المؤسسات فيما يتعلق باستخدام الموارد الاقتصادية ومدى مساهمتها في الوفاء بمسؤوليتها الاجتماعية فيما يتعلق بحماية البيئة والمحافظة على مواردها وتجنيب المجتمع مخاطر التلوث. ولأجل تبيان مفهوم وأهمية الإفصاح البيئي سنتطرق لهما في النقاط التالية:

1. تعريف الإفصاح البيئي:

قدمت عدة تعاريف للإفصاح البيئي وسنستعرض بعضا من هذه التعريفات كما يلي:

حيث عرف الإفصاح البيئي بأنه "نشر المعلومات المالية والوصفية الملائمة للمستفيد في القوائم المالية، والإفصاح البيئي هو مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء أنشطة الإدارة البيئية للشركة والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل"[1] أي أن الإفصاح يكون في التقارير المالية التي تحتوي على

[1] عبد الناصر محمد نور أحمد ***" مدى التزام شركات المساهمة العامة بالإفصاح البيئي في التقارير المالية المنشورة"*** دراسة تطبيقية، مجلة جامعة البحر الأحمر، السودان، العدد الخامس، يونيو 2014، ص193.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

جميع البيانات والمعلومات والحقائق ذات الأهمية اللازمة لإعطاء صورة واضحة عن نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي.

كما عرفت مجموعة خبراء المحاسبة والتقارير الدولية (IASC) الإفصاح عن التكاليف البيئية بأنها "الشروحات والإيضاحات الإضافية الخاصة ببنود تكاليف الالتزامات البيئية والتي تضمها الميزانية العمومية وقائمة الأرباح والخسائر، على أن تكون هذه الإيضاحات مقابل كل بند أو ملحق خاص ويجب تحديد أهمية البنود وطبيعة البند"[1] أي أن الإفصاح البيئي هو إظهار جميع الحقائق المالية والغير مالية بالقوائم المالية والإيضاحات المتممة لها.

من خلال التعريفين السابقين نستخلص أن الإفصاح البيئي ينظر له من زاويتي الشكل والمكان كما يلي:

- ✓ من حيث الشكل حيث يتم الإفصاح عن المعلومات البيئية إما في التقارير الوصفية البحتة وهي لا تحمل أي نوع من التعبير الكمي فهي غير مدعمة بالأرقام أو الإحصائيات إما في التقارير الكمية وهي المدعمة بالأرقام والإحصائيات والنسب والمعدلات، أي يتم استخدام التعبير الكمي سواء النقدي أو غير النقدي، أو عن طريق التقارير التي يتم التعبير عن جميع عناصرها بوحدات نقدية.
- ✓ من حيث المضمون حيث يتم الإفصاح عن المعلومات البيئية بثلاثة أساليب أولا أن يتم الإفصاح في تقارير منفصلة ومستقلة عن القوائم المالية وملحقاتها وبغض النظر عن شكل التقرير من حيث كونه وصفي أو كمي أو مالي. أو أن يتم الإفصاح في صلب القوائم المالية للمؤسسة وذلك باعتبار أن المعلومات البيئية والاقتصادية متكاملة وتشكل مع بعضها البعض التعبير الكامل والشامل عن أداء المؤسسة، و أخيرا أن يقتصر الإفصاح عن الأداء البيئي على التقارير السنوية للمؤسسة، أو على تقرير مجلس الإدارة ويتم ذلك في جزء مستقل من التقارير السابقة معنونا بعنوان يفيد مضمونه كالتقرير البيئي.

مما سبق يمكن إستخلاص أن الإفصاح البيئي هو"عرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية للمؤسسة في القوائم والتقارير الدورية والإيضاحات المرفقة بها مما يسهل من مهمة مستخدمي البيانات والمعلومات المالية عند تقييم الأداء البيئي وترشيد اتخاذ القرارات المتعلقة بها والحكم على مدى كفاءة الإدارة للأداء البيئي".

2. أهمية الإفصاح البيئي :

يرتبط تزايد أهمية معيار الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في التقارير المالية المنشورة بالتحول التاريخي الذي حدث لوظيفة المحاسبة من التركيز على إمساك الدفاتر وحماية مصالح الملاك إلى التركيز على دورها كنظام معلومات هدفه الأساسي توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات لكل الأطراف المستفيدة. وبالتطبيق على المعلومات نجدها جزءا لا يتجزأ من المعلومات الضرورية التي يجب أن تتضمنها التقارير المالية وتعتبر الأنشطة البيئية عنصرا من العناصر الجوهرية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية.

أسباب بروز وتزايد أهمية الإفصاح البيئي كما يلي: [2]

- ✓ تطوير معيار العرض والإفصاح العام عن طريق التوسع في البيانات والمعلومات التي يتم الإفصاح عنها من حيث الشكل والمضمون لتشمل الأداء الاقتصادي و البيئي للمؤسسة؛
- ✓ تلبية الاحتياجات المتزايدة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية من المعلومات المتعلقة بالالتزامات البيئية للمؤسسة في ظل تعدد هؤلاء المستخدمين وتباين المعلومات والبيانات اللازمة لهم؛
- ✓ ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بتقييم مدى وفاء المؤسسة بمسؤوليتها تجاه البيئة؛

---

[1] محمد مطر، موسى السويطي، ***"التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات –القياس والعرض والإفصاح"***، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2008، ص 344.

[2] عبد الناصر محمد نور أحمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 195_196.

- ✓ يساعد الإفصاح عن الآثار الاقتصادية لتلوث البيئة في التحليل والتنبؤ بكفاءة الموارد الاقتصادية للدولة في ضوء التغيرات البيئية مما يؤدي إلى زيادة فاعلية التخطيط الاقتصادي للدولة؛
- ✓ دعم وزيادة ثقة المجتمع في المؤسسات التي تفي بمسؤوليتها البيئية وتشجيعها على تنمية وتطوير أنشطتها والتوسع في استثماراتها. وفي المقابل زيادة الضغط على المؤسسات التي لا تفي بمسؤوليتها لتحجيم أنشطتها وتحميلها أعباء معالجة الأضرار الناجمة عن تلوث البيئة بسبب عملياتها الإنتاجية؛
- ✓ الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث إعطائها بعض الميزات بتخفيض سعر الضريبة أو إعفاءات ضريبية؛
- ✓ مطالبة الجمعيات والهيئات العلمية للوحدات الاقتصادية بضرورة الإفصاح البيئي.

أما أهم أسباب ومبررات عدم قيام المؤسسات بالإفصاح والتقرير عن مسؤوليتها البيئية فهي:

- ✓ تعتبر رقابة الأداء البيئي للمؤسسة مسؤولية كافة الإدارات بما فيها الإدارة المالية؛
- ✓ إمكانية إخضاع معظم عناصر تكاليف النشاط البيئي للقياس المالي بصورة دقيقة؛
- ✓ إن أغلبية أنشطة المسؤولية البيئية لها جوانب مالية ومحاسبية تنعكس آثارها سواء بشكل مباشر أو غير مباشر على القوائم المالية للوحدات الاقتصادية ومن ثم على قرارات الأطراف المهتمة؛
- ✓ أهمية الاعتماد على تقارير الأداء البيئي للمؤسسة كأدوات تستخدمها الإدارة في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، بما يدعم برامجها اتجاه الأداء البيئي في الأجل الطويل.

المطلب الثاني: أهداف وآثار الإفصاح البيئي:

تتمثل أهداف وآثار الإفصاح البيئي فيما يلي:

1. أهداف الإفصاح البيئي:

يمكن تقسيم أهداف الإفصاح إلى ما يلي:[1]

1-1. **أهداف داخلية:** تتركز هذه الأهداف فيما يأتي:

- ✓ المحافظة على المركز التنافسي للمؤسسة إزاء المؤسسات المماثلة في السوق من خلال تحسين سمعتها اتجاه الأطراف ذات العلاقة بنشاطاتها الاقتصادية والاجتماعية؛
- ✓ إظهار إذعان المؤسسة للقوانين والتشريعات الحكومية والغير حكومية مما يضفي على وجودها صفة شرعية وإجازة لنشاطها؛
- ✓ يوفر الإفصاح قاعدة جيدة للبيانات والمعلومات يمكن أن تخدم مالكي المؤسسة والعاملين فيها فيما يتعلق بكفاءة الإجراءات المتخذة للمحافظة على سلامة البيئة؛
- ✓ التزام المؤسسة بإجراءات سلامة البيئة وحمايتها من التلوث يساهم في خلق حالة من الاستقرار النفسي و الصحي للعاملين فيها مما يقلل من حدة دوران العمل والتكاليف المرتبطة به.

1-2. أهداف خارجية: ويمكن أن تتلخص هذه الأهداف على النحو الآتي:

- ✓ إظهار التزام المؤسسة بمتطلبات المسؤولية البيئية؛
- ✓ يعد الإفصاح وسيلة لإدارة التفاوض بين أصحاب حقوق الملكية والغير؛
- ✓ يساعد الإفصاح البيئي مستخدمي المعلومات على اتخاذ قرارات التخطيط وتقييم الأداء فضلا عن التطوير والبحوث في مجال سلامة البيئة؛
- ✓ كسب رضا وقناعة المستهلكين بما تطرحه المنظمة من سلع وخدمات في التسويق.

[1] القطافي منير جمعة ، ***" منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية – دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني "*** ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص 164.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2. آثار الإفصاح البيئي:

أن الإفصاح عن مسؤولية المؤسسة تجاه المحافظة على البيئة يحقق لها منافع اقتصادية أهمها:

- ✓ الإفصاح عن النفقات البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها مثل مساعدة المستثمرين ليروا بوضوح السياسات التي تطبقها المؤسسة لحماية البيئة وبالتالي ترشيد قراراتهم المتعلقة بالمؤسسة؛
- ✓ تخفيض تكلفة الإنتاج يسبب الدعم المالي أو التمويل منخفض القيمة أو المعاملة الضريبية المميزة مما يؤدي إلى زيادة حجم نشاط المؤسسة. فقيام المؤسسة باستخدام مواردها بأكبر كفاءة ممكنة وفي نفس الوقت حماية البيئة من الآثار الضارة للتلوث يساعدها على زيادة الأرباح؛
- ✓ أن الإفصاح عن سياسات المؤسسة تجاه المحافظة على البيئة يظل بلا قيمة، ما لم يؤدي إلى زيادة الأرباح واستخدام موارد المؤسسة بأكبر كفاءة ممكنة.
- ✓ توفير المعلومات البيئية للمؤسسات الصناعية يساعد الإدارة في ترشيد القرارات الخاصة بتصميم العمليات الإنتاجية من أجل التوافق مع التنظيمات والقوانين البيئية؛
- ✓ تحتاج إدارة المؤسسات الصناعية لمعلومات عن الأداء البيئي لغرض ترشيد القرارات الخاصة بخفض أو إزالة الأسباب التي يمكن أن تؤدي إلى آثار بيئية سلبية، ومحاولة الرقابة والتحكم في كافة مصادر التلوث؛
- ✓ الإفصاح عن التأثيرات البيئية يساعد المؤسسات الصناعية على اتخاذ القرارات الخاصة بأنشطة الفشل البيئي، مثل تكاليف معالجة المخلفات الضارة بالبيئة والغرامات على مخالفة المؤسسات التنظيمات البيئية؛
- ✓ توفر المعلومات ذات الصلة بالأداء البيئي للمؤسسات الصناعية، يمكنها من الحصول على ميزة تنافسية من خلال تخفيض الأثر البيئي الناتج عن تطوير تصميم المنتجات، التغليف والعمليات الإنتاجية.

ومنه نرى بأن الإفصاح عن المسؤولية البيئية ينعكس أثره الايجابي على نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي خلال المدى القصير أو في المستقبل، وذلك من خلال كسب ثقة المجتمع وإقباله على منتجاتها. وكذلك في التوسع في استثماراتها مع حصولها على التمويل الأمثل وهذا بسبب شفافيتها في الكشف عن بياناتها ومعلوماتها المالية و غير المالية المتعلقة بالبيئة.

المطلب الثالث: محددات الإفصاح البيئي وآليات الإفصاح عنه:

محددات الإفصاح البيئي وآليات الإفصاح عنه هي:

1. محددات الإفصاح البيئي:

توجد علاقة وطيدة بين التكاليف وعمل المؤسسة، حيث إن المؤسسة الناجحة هي تلك التي تجعل تكاليفها أقل ما يمكن وذلك لتعظيم أرباحها كون العلاقة عكسية بين الأرباح والتكاليف مع ثبات العوامل الأخرى، وهنا من واجب المحاسبة الإفصاح عن كافة التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على الأرباح المحددة ومن ضمنها التكاليف البيئية، بل أيضا تضمين تقاريرها ما قدمته للبيئة من مصاريف قد تكون تطوعية بدون نص قوانين أو لوائح حكومية.وتشمل محددات الإفصاح:[1]

[1] عبد الناصر محمد نور أحمد، مرجع سبق ذكره، ص،ص، 201،202.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

1-1 **حجم المؤسسة:** كبر حجم المؤسسة وأنشطتها ذات التأثير السلبي على البيئة يجعل المؤسسة تفصح اختياريا عن المعلومات البيئية، حيث أنه من المتوقع أن تزيد الحاجة للتقرير عن التكاليف البيئية والاجتماعية مع زيادة حجم المؤسسة وذلك حتى لا تتعرض لمخاطر التدخل الحكومي وخصوصا الغرامات أو الإغلاق. ويقاس حجم المؤسسة بإجمالي الأصول و/أو حجم وقيمة المبيعات.

1-2 **طبيعة النشاط:** تزيد الحاجة للتقارير عن التكاليف البيئية التي تتكبدها مع زيادة الأنشطة البيئية التي تنفذها نتيجة التزامها بالتنظيمات والقوانين البيئية من جهة أو نتيجة زيادة الوعي البيئي لدى الإدارة من الجهة الأخرى. وتقاس طبيعة النشاط بنوع الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة ومنها صناعات ذات تأثير سلبي على البيئة مثل صناعات الورق والكيماويات والأسمدة والبترول..... إلخ

1-3 **حجم الإنتاج:** تزيد الحاجة للتقرير عن التكاليف البيئية والاجتماعية مع زيادة حجم إنتاج المؤسسة.

1-4 **الضغوط الاجتماعية:** تسعى جماعات الضغط داخل المجتمع إلى دفع المؤسسات إلى تحمل مزيد من المسؤوليات تجاه المجتمع،ويمثل الإفصاح الاجتماعي لتلك المؤسسات أحد وسائل تخفيف حدة هذه الضغوط.

1-5 **المدى الزمني لقرارات الإدارة:** يؤتى أثر الاهتمام بالنواحي الاجتماعية في الأجل الطويل، لذلك فإن الإدارة التي تقوم باتخاذ قرارات أغلبها طويلة الأجل يرتفع احتمال قيامها بالإفصاح الاجتماعي.

1-6 **التشريعات الحكومية البيئية:** وتقاس بخطر مواجهة المؤسسات لتشريعات بيئية جديدة تفرض عليها القيام بأنشطة لمكافحة التلوث، وعدم تجاوز معدلات معينة للتلوث المتوقع.

1-7 **قوة حملة الأسهم:** تقاس بتأثيرهم المحتمل كمساهمين.

مما سبق نرى بأن مستوى الإفصاح البيئي يتأثر بطريقة مباشرة بمدى خبرة المستثمر القارئ الجيد للقوائم المالية، حيث أن هذا المستثمر سيمثل ورقة ضغط على الإدارة للتوسع في الإفصاح عن المعلومات البيئية. كما أن ثقافة الشعوب تمثل ضغطا آخر على إدارة المؤسسات للحفاظ على البيئة، وكلما التزمت المؤسسات بالحفاظ على البيئة نتيجة لتلك الضغوط كلما أفصحت عن مدى التزامها بذلك.

2. آليات الإفصاح البيئي:

يمكن أن تنتقل المعلومات البيئية للأطراف المهتمة من خلال العديد من آليات الإفصاح أو نظم التقرير أهمها:[1]

2-1. **الإفصاح الإلزامي:** تتحدد المسؤولية البيئية للمؤسسة استنادا إلى القوانين واللوائح ذات العلاقة بنشاطها وتعهدات وتعاقدات والتزامات المؤسسة القانونية مع أطراف أخرى ذات علاقة بنشاطها. وانطلاقا إلى تلك المسؤولية تنبع الحاجة إلى الإفصاح البيئي، إلى أن محددات الإفصاح السابقة تؤثر بلا شك على مستواه ونوعيته، كما أن المؤسسات قد تتجه إلى الإفصاح عن الأداء البيئي الإيجابي وتهمل الإفصاح عن الجانب السلبي، لذا ظهر مفهوم الإفصاح عن المسؤولية البيئية الإلزامي والإجباري، وبمقتضاه تلتزم المؤسسات بالحد الأدنى واللازم من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها والتي تعكس مدى قيام المؤسسات بمسؤولياتها البيئية، وتعطي صورة واضحة عن طبيعة الأداء البيئي للمؤسسة من الجانب السلبي والايجابي. كما أن مصدر الإلزام أو الإجبار يفترض أن يكون في الأساس من قبل المنظمات المهنية المحاسبية المحلية أو الدولية، غير أن مصدر الإلزام يمكن أن يكون من خارج المنظمات المهنية للمحاسبة حيث قد تشير القوانين للبيئة واللوائح والقرارات المنفذة لها.

2-2. **الإفصاح الاختياري:** يتم الإفصاح الاختياري لاستكمال ما يراه المحاسبون ضروريا لتغذية احتياجات المستخدمين للمعلومات المحاسبية،والتي يمثل الإفصاح الإلزامي الحد الأدنى منها، يثور الجدل حول إمكانية صياغة افتراضية لاحتياجات المستخدمين يجري بناءا عليها صياغة شكل ومضمون الإفصاح المقدم بشكل

[1] بن عمارة نوال، مرجع سبق ذكره، ص 276.

إلزامي حيث تتباين تلك الاحتياجات وتتنوع بتنوع الفئات المستخدمة للمعومات وأغراضها المختلفة، وذلك ما يحاول الإفصاح الاختياري تداركه وتغطيته.

يمكن القول أن الإفصاح البيئي الاختياري ما هو إلاّ إستراتيجية تلجأ إليها المؤسسات ذات الحساسية البيئية لتحقيق أهدافها ذات الصلة بالبيئة، لذا أصبح الإفصاح البيئي الاختياري مطلبا ملحا للمؤسسات التي تنشد الحصول على شهادات الإيزو، بل إن المؤسسات التي ترغب في اجتياز الحدود الجغرافية عليها تبني هذه الإستراتيجية.

المطلب الرابع: متطلبات الإفصاح البيئي:

تمثل متطلبات الإفصاح عن المسؤولية البيئية المقومات الرئيسية اللازمة لنجاحه والبيانات والمعلومات المالية والكمية اللازمة لتطبيق وتحقيق المنافع المرجوة منه. فيما يلي عرض للمتطلبات الرئيسية للإفصاح عن المسؤولية البيئية:[1]

1. **المتطلبات العامة للإفصاح البيئي:** تمثل المتطلبات العامة للإفصاح البيئي الركائز الأساسية التي تستند إليها عمليات نجاح هذا الإفصاح في تحقيق الأهداف المرجوة منه وتشمل:
   - ✓ ضرورة وجود تنظيم مهني قوي يتولى وضع المعايير المهنية المقبولة والمتعلقة بالإفصاح البيئي ومراقبة تطبيقها؛
   - ✓ إنشاء أجهزة حكومية تتولى مراقبة تنفيذ المشروعات لقوانين ونظم حماية البيئة ووضع عقوبات مالية وغير مالية على المؤسسات التي تخالف النظم؛
   - ✓ العمل على تشريعات قانونية تشمل الجانب البيئي؛
   - ✓ ضرورة تدخل الدولة والمنظمات المهنية والعلمية والمحاسبية وجماعات حماية البيئة لجعل الإفصاح البيئي إلزاميا كخطوة أولى بالنسبة للمؤسسات التي تسبب منتجاتها تلوثا بيئيا مثل: الإسمنت وصناعة البترول والأدوية الكيماويات؛
   - ✓ استخدام الأساليب العلمية ومنها الكمية والإحصائية لوضع مقاييس علمية لقياس التكاليف والمنافع الخاصة بالأنشطة البيئية؛
   - ✓ تطوير دور كل من التدقيق الداخلي والخارجي ليشمل تدقيق الأنشطة البيئية والتقرير عنها لتحقيق الدقة والموضوعية في الإفصاح البيئي؛
2. **المتطلبات الخاصة بالإفصاح البيئي:** وهي المحتويات الأساسية من البيانات المالية والكمية اللازمة للإفصاح عن المسؤولية البيئية، وتشمل:
   - ✓ البيانات المالية المتعلقة بالتكاليف والمنافع البيئية مثل:
     - ❖ التكاليف البيئية الرأسمالية؛
     - ❖ التكاليف البيئية الجارية؛
     - ❖ الأعباء المالية الحالية والناجمة عن مخالفة المؤسسة لقوانين ونظم حماية البيئة؛
     - ❖ الدعم المالي والتمويل والمنح المادية التي تحصل عليها المؤسسات من الجهات المختلفة وبتكلفة منخفضة لمواجهة التلوث؛
     - ❖ المزايا الضريبية التي تحصل عليها المؤسسات نتيجة خفض أو إعفائها من الضرائب على الأصول المتعلقة بالأنشطة البيئية.
   - ✓ البيانات (غير مالية) الكمية والفنية المتعلقة بالأداء البيئي مثل:

[1] عبد الناصر سيد درويش، "***أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للشركات الصناعية الأردنية على ترشيد القرارات و جودة التقارير المالية***"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الواحد والثلاثين، العدد الأول، 2007، ص 380.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- ❖ كمية الإنبعاثات والمخالفات الناتجة عن العملية الإنتاجية؛
- ❖ كمية المخالفات التي يتم معالجتها أو تدويرها؛
- ❖ كمية الوفر في المدخلات (خدمات، طاقة..... إلخ)
- ❖ المساحات الخضراء والأشجار؛
- ❖ كمية الزيادة في المبيعات الناتجة عن تحسن مستوى الأداء البيئي.

3. المتطلبات المهنية (المحاسبية) للإفصاح البيئي:

وتعني الاعتبارات البيئية المحاسبية التي يجب مراعاتها في تحديد الوضع الملائم لإظهار البيانات المتعلقة بالمركز المالي للمؤسسات ومتطلبات الإفصاح هي:

3-1. السياسات المحاسبية: وهي تلك السياسات التي تتبعها المؤسسة وتطبقها عند إعداد وعرض القوائم المالية. ويعتبر الإفصاح عن السياسات المحاسبية البيئية وثيقة مهمة للمعلومات الواردة في القوائم المالية تساعد على معرفة وفهم من يستخدمون هذه القوائم.

3-2. الاستمرارية (الشكوك حول استمرارية المؤسسة): بقاء المؤسسة واستمراريتها في المدى الطويل يحتم عليها أن تستوفي المسؤوليات البيئية إلى جانب العوامل الاقتصادية ولذا لم يعد من المقبول وجود مؤسسة تسبب انتهاكات للبيئة وتخل بمسؤوليتها البيئية. إذ لابد من الإفصاح عن الالتزامات المترتبة عن المسؤولية البيئية في صلب القوائم المالية مع الإشارة إلى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية طبيعة المخالفات البيئية التي تهدد استمرارية المؤسسة.

3-3. الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة: هي الحالة التي قد تتعرض لها المؤسسة نتيجة لعدم الالتزام بالتشريعات واللوائح البيئية وهذا في حالة الظروف الطارئة، أما في حالة الأحداث اللاحقة فهي وقوع أحداث بيئية خلال فترة بين تاريخ الميزانية وتاريخ اعتمادا إصدار القوائم المالية وقد تكون في غير صالح المؤسسة.

4. متطلبات الإفصاح البيئي الصادرة عن المنظمات المهنية للمحاسبة : وفقا لما أصدرته المنظمات والهيئات المهنية للمحاسبة الخاصة بالمملكة المتحدة، وكندا ووم أم وكذلك ما أصدرته بورصة الأوراق المالية الأمريكية يمكن تحديد متطلبات الإفصاح في البنود التالية:

- ✓ يجب الإفصاح عن تعريف التكاليف البيئية؛
- ✓ يجب الإفصاح عن الالتزامات البيئية في قسم مستقل في الميزانية؛
- ✓ يجب الإفصاح عن قيمة المصروفات البيئية المحتملة على الدخل، أما المصروفات البيئية المرسلة في الفترة الحالية ينبغي الإفصاح عن الجزاءات والغرامات يسبب عدم الالتزام بالقوانين؛
- ✓ أي تكاليف بيئية مسجلة باعتبارها بنود غير عادية يجب الإفصاح عنها بصورة مستقلة؛
- ✓ طبيعة الالتزامات والتكاليف البيئية المعترف بها في القوائم المالية؛
- ✓ طبيعة المشاكل البيئية المتعلقة بالمؤسسة وبالصناعة التي تنتمي إليها؛
- ✓ من المفضل الإفصاح عن الإعانات والمنح الحكومية والامتيازات الضريبية؛
- ✓ ينبغي الإفصاح عن جميع السياسات المحاسبية المتعلقة بالالتزامات والتكاليف البيئية.

المبحث الثاني: نماذج الإفصاح البيئي:

من أجل توحيد الإفصاح عن الأداء البيئي وتوحيد القرارات المتخذة تم إيجاد العديد من النماذج للإفصاح وقياس المسؤولية البيئية للمؤسسات واختلفت هذه النماذج بين بعضها البعض في كيفية ومكان الإفصاح وسنحاول في هذا المبحث التطرق إلى بعض النماذج وهي: نموذج (SCOVIL MANUFACTURNING COMPANY) ونموذج Estes وAAA ، وكذلك نماذج تقرير عن المسؤولية البيئية .

المطلب الأول: نموذج "Scovil Manufacturing Company"

تعد الصيغة التي استخدمتها شركة "Scovil manufacturing" للإفصاح عن أنشطتها الاجتماعية من النماذج التطبيقية الوصفية، الذي كان تحت عنوان "تقرير العمل الاجتماعي"، ويتضمن التقرير بعض المعلومات الكمية عن فرص التوظيف التي هيأتها المؤسسة للمجتمع والوسائل الرقابية الخاصة بحماية البيئة ومكافحة التلوث، فضلا عن المعلومات المتعلقة بحماية المستهلك.

حيث يقوم هذا النموذج على تصنيف الأنشطة الاجتماعية للوحدة الاقتصادية إلى فئتين ذات خاصيتين ، الأولى تختص بالأنشطة ذات التأثيرات الاجتماعية الإيجابية في حين تختص الثانية بالأنشطة ذات التأثيرات الاجتماعية السلبية ,ويتم عرض هاتين الفئتين في ميزانية رئيسية يتضمن أربعة أجزاء رئيسية كل منها يغطي مجالا من مجالات المسؤولية الاجتماعية وهي (مجال العمالة، مجال الرقابة البيئية، مجال الضمان الاجتماعي، مجال خدمة المستهلكين) وقد تضمن الجانب الأيمن التأثيرات البيئية والاجتماعية الايجابية بينما تضمن الجانب الأيسر التأثيرات البيئية والاجتماعية السلبية.

ويتضمن التقرير بعض المعلومات الكمية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية مثل فرص التوظيف التي هيأتها المؤسسة للمجتمع ووسائل الرقابة الخاصة بحماية البيئة ومكافحة التلوث فضلا عن المعلومات المتعلقة بالتفاعل مع المجتمع ومضمونها الاجتماعي.وقد أكدت المؤسسة على استخدامها للأسلوب المتبع في عرض المركز المالي أساساً في إعداد تقريرها الخاص بأدائها الاجتماعي.

فهذا النموذج ما هو إلا تعبير وصفي عن تأثيرات الأنشطة الاجتماعية سواء أكانت ايجابية أم سلبية وأن نقطة الضعف تمثل القصور في هذا النموذج وهي ما يتعلق بطريقة العرض المستخدمة والقائمة التي على شكل الميزانية والتي من المفترض أن تعبر عن المركز المالي حيث أنها تفتقد الخصائص الأساسية لها، كما أن العناصر التي تحتويها لم يتم التعبير عنها بصورة نقدية تسمح للتجميع لإظهار تساوي عناصر الأصول بالالتزامات.[1] أنظر الملحق رقم (01).

المطلب الثاني: نموذج Estes ونموذج AAA:

1. نموذج Estes:

أطلق على هذا النموذج تسمية "تقرير التأثير الاجتماعي" حيث اتخذ المجتمع أساسا في الإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية للمؤسسة، كما أنه اهتم بالمنافع الاجتماعية إلى جانب التكاليف الاجتماعية، ومحاولة قياس صافي الإسهام الاجتماعي للمؤسسة عن طريق مقابلة الإيرادات بالنفقات. أوضح Estes في نموذجه أن المنافع الاجتماعية لا تقاس بالتكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها الاجتماعية، وإنما تقاس بأي عائد للمجتمع أو لأحد عناصره، سواء كان هذا العائد اقتصاديا أو غير اقتصادي، داخليا أم خارجيا و يعرض الملحق رقم النموذج الذي اقترحه Estes. كما أن النموذج اتبع أسلوب الإفصاح المالي على شكل قائمة منفصلة عن القوائم المالية التقليدية، يعد النموذج شامل ويأخذ بالمفهوم الواسع ولكنه صعب التطبيق عمليا مثلاً: كيف تقاس الضوضاء ماليا.[2] أنظر الملحق رقم (02).

2. نموذج AAA:

بدأت دراسة لجنة التأثيرات لسلوك المشروع المنبثق عن جمعية المحاسبة الأمريكية باستعراض الأسباب التي حالت دون قيام المحاسبين بتوفير المعلومات المتعلقة بتأثيرات المؤسسات على البيئة، بالرغم من اعترافهم بوجود هذه التأثيرات، فأوضحت بأنه لا توجد أسس وقواعد لقياس وعرض التكاليف الاجتماعية للأضرار البيئية الناجمة عن عمليات المؤسسات للأسباب التالية:[3]

- ✓ عدم وجود معايير قانونية لحماية البيئة بطريقة موضوعية؛

---

[1] مؤيد الفضل وآخرون، ***"المشاكل المحاسبية العاصرة"*** ، دار للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2002، ص 189.

[2] سيد عطا الله السيد، ***"المفاهيم المحاسبية الحديثة"***، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، طبعة 2009، ص ص 193- 194.

[3] محمد العباس البدوي، ***"المحاسبة البيئية (بين النظرية والتطبيق)"***، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، طبعة 2007، ص 112.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- ✓ عدم وجود أسس مقبولة لتوزيع التكاليف الاجتماعية للأضرار البيئية على المؤسسات؛
- ✓ صعوبة وضع مقاييس نقدية للأضرار البيئية بطريقة موضوعية.

وعلى هذا الأساس اقترحت لجنة التأثيرات البيئية نموذجا يقوم على الإفصاح الوصفي لجهود المؤسسات في حل المشاكل البيئية، وأوصت بضرورة أن تتضمن القوائم المالية المنشورة ملاحظات هامشية عن هذه الجهود التي تخص الرقابة على التلوث، والحد المسموح به، ويتم ذلك من خلال الإفصاح عمايلي:

- ✓ المشاكل البيئية الرئيسية؛
- ✓ خطط المؤسسة للحد من المشاكل البيئية؛
- ✓ التقدم الذي حققته المؤسسة في حل المشاكل البيئية؛
- ✓ التأثيرات البيئية الجوهرية على المركز المالي للمشروع وعلى نتيجة عملياته؛

ونلاحظ أن النموذج اهتمامه حول توفير المعلومات المتعلقة بمشكلة التلوث البيئية فقط، الأمر الذي يجعله غير مفيد في تقييم الأداء البيئي والاجتماعي الشامل للمؤسسة.

المطلب الثالث: نماذج التقرير عن المسؤولية البيئية:

يعد اختيار المعلومات التي تعبر عن الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات الصناعية، تظهر مشكلة توصيل هذه المعلومات بالشكل الذي يجعلها تلبي احتياجات مستخدميها. وفي ظل مدخل التقارير البيئية متعددة الأبعاد، يمكن إعداد أربعة نماذج أساسية للتقرير عن المسؤولية البيئية والاجتماعية للمؤسسات الصناعية، بحيث تلحق في جزء تكميلي للقوائم المالية المنشورة، وهذه النماذج هي: [1]

1. قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية:

تهدف هذه القائمة إلى إظهار تأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية للمؤسسات الصناعية على صافي الربح سواء كان أثر هذه المساهمات مفروض بقرارات سيادية أو بطريقة اختيارية. وتظهر أهمية هذه القائمة في مجال تقييم أداء المؤسسات الصناعية. وقد قمنا بعرض نموذج لقائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية في الملحق رقم (03)

2. قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية:

تهدف هذه القائمة إلى توفير معلومات عن الموارد المتاحة للاستخدام في مجالات الأداء البيئي و الاجتماعي، وما يقابلها من حقوق للغير، ويفيد هذا النموذج في التعرف على الثروة التي تتولد عنها مساهمات بيئية واجتماعية في المستقبل، وما يقابلها من أموال خصصتها المؤسسة لإقتناءها.

ونعرض نموذجا لقائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية في الملحق رقم (04)

3. تقرير الأداء البيئي والاجتماعي متعدد الأبعاد:

يهدف هذا التقرير إلى توفير معلومات تعكس نتائج قياس نتائج التأثيرات البيئية و الاجتماعية الكلية للمؤسسات الصناعية، والتي اعتمد في قياسها على أدنى مدخل القياس متعدد الأبعاد لذلك يتميز هذا التقرير عن القائمتين. ويوضح الملحق رقم تقرير الأداء البيئي و الاجتماعي متعدد الأبعاد. أنظر الملحق رقم (05).

4. القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية:

تهدف القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية إلى توفير معلومات تعكس نتائج القياس النقدي للعمليات البيئية والاجتماعية المؤدية إلى انحرافات غير ملائمة في الأداء البيئية الاجتماعية، حيث تفيد هذه المعلومات في التعرف على قيمة التأثيرات السالبة التي تؤدي إلى الإضرار بنوعية الحياة في المجتمع. وتعبر هذه القيمة عن الأعباء التي يجب أن تتحملها المؤسسات الصناعية للوفاء بمسؤوليتها البيئية والاجتماعية. وقد تم توضيح هذه القائمة في الملحق رقم (06).

[1] محمد عباس بدوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 221 -225.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

مقارنة بين نماذج القياس والإفصاح البيئي:

جدول رقم (02): مقارنة بين نماذج الإفصاح البيئي:

أسس التقييم	نموذج SMFC	نموذج "AAA"	نموذج "Estes"	نماذج التقرير عن المسؤولية البيئية
الشمولية	اشتمل النموذج على أهم مجالات الأنشطة الاجتماعية في مجال العاملين والمجتمع ومجال البيئة	اشتمل النموذج على توفير المعلومات المتعلقة بمشكلة التلوث البيئي	اتصف النموذج بالشمولية لأخذه بالحسبان عناصر التكاليف والمنافع من وجهة نظر المؤسسة والمجتمع معا لكنه لم يحدد مجالات للأنشطة الاجتماعية.	اتصفت هذه النماذج بدرجة عالية من الشمول مقارنة بالنماذج الأخرى وبتوفير معلومات تفيد في تقييم الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات الصناعية بصورة شاملة
تصنيف الإفصاح	اتبع النموذج المدخل الوصفي الروائي للتعبير على الأداء الاجتماعي على شكل ميزانية تعد مستقلة عن القوائم المالية التقليدية	اتبع النموذج المدخل الوصفي للتعبير عن الأداء البيئي والاجتماعي على شكل ملاحظات هامشية	اتبع أسلوب الإفصاح المالي على شكل قائمة مالية منفصلة عن القوائم المالية التقليدية	اتبع هذا النموذج أسلوب الإفصاح النقدي والغير نقدي كما اعتمد أيضا على الأسلوب الوصفي
إمكانية التطبيق	يعد النموذج سهل التطبيق عمليا ويمكن إعداده بكل سهولة لاعتماده على القياس الوصفي	يعد النموذج سهل التطبيق ويمكن إعداده بكل سهولة لاعتماده على الأسلوب الوصفي	النموذج صعب الإعداد والتطبيق وذلك لصعوبة قياس بعض عناصر التكاليف والمنافع وهذا لتعدد أسس القياس	النموذج يتميز بمرونة حيث يقوم بوصف الأمور التي لا يمكن قياسها لذلك فإمكانية تطبيقه ممكنة عمليا.
تقييم النموذج	يعبر النموذج عن الأداء الاجتماعي في الوحدة الاقتصادية في شكل وصفي مبتعدا عن القياس النقدي وهذا يجعل النموذج لايمكن الاعتماد عليه من حيث درجة الموثوقية والقابلية للمقارنة والملائمة التي هي أبرز خصائص صفات التقرير	يركز النموذج اهتمامه حول توفير المعلومات المتعلقة بمشكلة التلوث البيئي فقط، الأمر الذي يجعله غير مفيد في تقييم الأداء البيئي والاجتماعي الشامل للمؤسسة	يعد النموذج شامل ويأخذ بالمفهوم الواسع ولكنه صعب التطبيق عمليا مثلا كيف تقاس الضوضاء ماليا وكذلك تجاهله للتكاليف المرتبطة بحماية المستهلك	نماذج التقرير عن المسؤولية البيئية تقوم على مدخل القياس الذي يأخذ في اعتباره نواحي القصور التي اشتملت عليها النماذج الأخرى وهو مدخل قياس متعدد الأبعاد

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على النماذج السابقة.

كشفت نتائج تقييم النماذج السابقة عن تفاوت واختلاف بعض النماذج وتشابه بعضها الآخر، فكما لاحظنا فإن كلا من نموذج SMCF ونموذج AAA اعتمدا على الأسلوب الكمي وعلى بعض المجالات فقط للإفصاح

البيئي،ونموذج Estes فقد اعتمد الأسلوب الكمي للإفصاح عن الجوانب البيئية ضمنيا. أما نماذج التقرير عن المسؤولية البيئية فتقوم على مدخل القياس الذي يأخذ في اعتباره نواحي القصور التي اشتملت عليها النماذج الأخرى، فهي تحقق درجة عالية من الشمول كما أنها اقترحت مجموعة من المعايير يسترشد بها عند اختيار المعلومات التي تكفل فعالية محتوى التقرير البيئي والاجتماعي في الكشف عن الجوانب الهامة للأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات الصناعية باستثناء نموذج Estes.

المبحث الثالث: منهجية الإفصاح البيئي:

يساهم الإفصاح البيئي في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية والأطراف المعنية من المعلومات المالية التي تساعد في تقييم كفاءة المؤسسات في ما يتعلق باستخدام الموارد الاقتصادية ومدى مساهمتها في الوفاء بمسؤوليتها الاجتماعية بما يتعلق بحماية البيئة والمحافظة على مواردها وتجنب المجتمع مخاطر التلوث.و سنتناول في هذا المبحث ثلاث مطالب المطلب الأول يتكلم عن نطاق ومكان الإفصاح البيئي، أما المطلب الثاني فتناولنا فيه اتجاهات الإفصاح البيئي، المطلب الثالث يتحدث عن الجهود الدولية والوطنية للإفصاح البيئي، أما المطلب الرابع والأخير فوضحنا فيه معايير إختيار المعلومات البيئية ومعوقات الإفصاح عنها.

المطلب الأول: نطاق ومكان الإفصاح البيئي:

ويتمثل نطاق ومكان الإفصاح البيئي فيما يلي:

1. نطاق الإفصاح البيئي:

تؤثر طبيعة نشاط المؤسسة والمجتمع الذي تزاول فيه عملها على نطاق أو مدى الإفصاح عن معلومات الأداء البيئي و يأخذ الأشكال الآتية:[1]

1-1 الإفصاح عن التكاليف البيئية فقط دون الإفصاح عن قيمة المنافع البيئية وذلك بسبب الصعوبات التي تعترض قياس تلك المنافع ويمكن أن يتم الإفصاح في القوائم المالية التقليدية أو في تقارير مستقلة.

1-2 الإفصاح عن كل من التكاليف والمنافع البيئية سواء في تقارير مستقلة أو ضمن القوائم التقليدية.

2. مكان الإفصاح البيئي:

يجب ان يتم الإفصاح عن معلومات الأداء البيئي بالأسلوب الذي يمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم هذه المعلومات لاختلاف أنواع المستثمرين حيث يتوقف مكان الإفصاح على مدى أهمية وطبيعة المعلومة ويتم الإفصاح في الأماكن التالية:[2]

2-1 **الإفصاح البيئي داخل القوائم المالية:** و فيه يتم إظهار كافة المعلومات البيئية التي يمكن التعبير عنها بشكل نقدي داخل القوائم المالية المنشورة في بند مستقل خاص بالتكاليف البيئية.

2-2 **الإفصاح البيئي خارج القوائم المالية:**حيث يتم الإفصاح بشكل مستقل في قوائم وتقارير منفصلة خاصة بالأداء البيئي سواء في جانب التكاليف البيئية، أو في جانب العائد أو المنافع المحققة من جراء القيام بهذا الإنفاق حيث يتم الإفصاح على النحو التالي:

2-2-1. التفسيرات والإيضاحات المتممة للقوائم المالية (الملاحظات الهامشية):حيث يتم تقديم من خلالها إفصاحا كاملا عن الأحداث الاقتصادية (المالية) والبيئية التي تواجه المؤسسات مع الإفصاح عن الخسائر الطارئة.

---

[1] عبد الناصر محمد نور أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 209.

[2] خالد حسن محمد سالم، ***"تأثير القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف حماية البيئة على قرار الإستثمار"***، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، القاهرة، مصر،2008، ص ص 122-124.

2-2-2. الجداول والملاحق الإضافية: عادة ما تظهر بنود القوائم المالية بصورة إجمالية ويكون من الضروري تفصيل بعض البنود وتحليلها عن طريق الجداول والملاحق الإضافية حيث يمكن إظهار الأصول البيئية مجملة في رقم واحد بالقوائم المالية مع تفصيلها وتحليلها إلى مكونات حسب كل أصل بيئي بالجداول الملحقة.

2-2-3. **تقرير مجلس الإدارة:** ويتضمن هذا التقرير المعلومات التي تقدمها إدارة المؤسسة إلى مجلس الإدارة وتفصح فيه عن الجهود التي بدلتها المؤسسة في مجال المحافظة على البيئة وحمايتها من التلوث كما يشمل تقرير مجلس الإدارة المعلومات البيئية التالية:

- ✓ التشريعات البيئية التي تخضع لها المؤسسة؛
- ✓ المبادئ المحاسبية المتعلقة بالمعالجات المحاسبية عن الالتزامات البيئية؛
- ✓ الأحداث أو التغيرات البيئية خلال السنة يكون لها تأثير على نشاط المؤسسة؛
- ✓ خطط نفقات الرأسمالية البيئية الحالية والمتوقعة مستقبلا والآثار الناجمة عنها.

2-2-4. **تقرير المراجع أو مراقب الحسابات:** لا يعتبر تقرير المراجع وسيلة أساسية للإفصاح عن المعلومات المالية إلاّ أنه يمكن أن يستعمل لتأكيد الإفصاح عن معلومات معينة أو للتأكيد على عدالة القوائم المالية ومطابقتها لأداء المؤسسة والطرق التي اتبعتها لإعداد تلك القوائم،وإلزامها بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

المطلب الثاني: اتجاهات الإفصاح البيئي:

هناك ثلاث اتجاهات للإفصاح عن البيانات المترتبة عن الأنشطة البيئية للوحدة هي:[1]

1. الاتجاه الأول: الفصل بين التقارير المالية والتقارير البيئية "طريقة الفصل":

يقوم هذا الاتجاه على أساس الفصل بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية في تقارير منفصلة عن التقارير المالية ويمكن تبويب الصور التي تمثل هذا الاتجاه في ثلاث مجموعات هي:

1-1 **التقارير الوصفية:** يعد هذا النوع من التقارير أبسطها وأسهلها أعدادا حيث يتضمن سردا وصفيا للأنشطة التي قامت بها الوحدة الاقتصادية.

1-2 **التقارير التي تفصح عن الأنشطة ذات التأثير على المجتمع:** تقوم هذه المجموعة بالإفصاح عن الأنشطة ذات التأثير على المجتمع وهناك عدة نماذج مقترحة هذا النوع من التقارير مثل نموذج Estes.... ويرى رواد هذا الاتجاه بضرورة إعداد مثل هذه التقارير بشكل دوري وبشكل ينسجم مع القوائم المالية التي تعدها المؤسسة مما يوفر معلومات متكاملة ولكافة الأطراف التي تحتاجها وبصورة توضح مدى تحمل الوحدة لمسؤولياتها تجاه البيئة والمجتمع.

1-3 **التقارير التي تفصح عن التكاليف البيئية فقط:** تعتبر هذه المجموعة من التقارير الأكثر تحليلا من سابقتها للأنشطة البيئية التي تتضمن التكاليف البيئية فقط.

2. الاتجاه الثاني: الإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية في تقرير واحد "طريقة الدمج":

يعتمد هذا الاتجاه بالإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية في تقرير واحد بحيث تصبح المعلومات ذات الأثر البيئي جزءا من المعلومات المالية ويمثل النموذج الذي اقترحه د. محمود عبد المجيد المسمى حساب الأرباح والخسائر المالية والاجتماعية أحد النماذج في هذا الاتجاه.

3. الاتجاه الثالث: الإفصاح عن المعلومات البيئية فقط:

[1] إسماعيل محمود عبد الرحمان، ***"محاسبة التلوث البيئي"*** مكتبة الوفاء القانونية للنشر، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى2014، ص ص 261-265.

يرى رواد هذا الاتجاه بضرورة الإفصاح عن معلومات المسؤولية البيئية من قوائم خاصة توجه بشكل أفضل إلى الجهات التي تطلبها فقط لأن الإفصاح من خلال القوائم المالية قد يولد ضغطا كبيرا على الوحدة الاقتصادية مما قد يجعلها تهتم بهذه الجوانب على حساب الجوانب الاقتصادية الأخرى وهذا مما قد لا يساهم في تنمية موارد الوحدة الاقتصادية. من عيوب هذا الاتجاه إن فرص تعظيم الربح لم يعد الهدف الأسمى الذي تسعى إليه المؤسسة الاقتصادية على حساب مسؤوليتها تجاه المجتمع والأضرار التي تتركها على البيئة أو على العاملين أو على المجتمع بشكل عام.

المطلب الثالث: الجهود الدولية والوطنية في إعداد وإصدار المعايير المحاسبية للإفصاح البيئي:

لعبت المنظمات المهنية المحاسبية الدولية والجهات الحكومية دورا فعالا في الإهتمام بالبيئة وحماية عناصرها بشكل ضروري، من خلال الإرشادات أو المعايير المحاسبية المتعلقة بالإفصاح البيئي، وتتمثل هذه الجهود الدولية والوطنية فيما يلي:

1. الجهود الدولية في إعداد وإصدار المعايير المحاسبية للإفصاح البيئي:

هنالك العديد من المنظمات المهنية التي قامت بدور كبير في مجال الإفصاح البيئي خلال الفترات الزمنية السابقة ومنها على سبيل المثال ما يأتي:

1-1 إصدارات مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)*:

في عام 1975 م أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي معيار المحاسبة المالية رقم 05 باسم المحاسبة عن الطوارئ وذلك مساعدة للمحاسبين في تحديد المواقف المحتملة تكليفا في المستقبل، مثل معالجة نظافة التلوث، فالخسائر الطارئة ينبغي تضمينها في القوائم المالية، أما إذا كانت أحداث مستقبلية مع تأكيد لوجود التزام فلا بد من تقدير هذا الالتزام بشكل مقبول.[1]

1-2 إصدارات هيئة الإشراف على تداول الأوراق المالية في البورصة الأمريكية (SEC)*:

اهتمت هيئة تداول الأوراق المالية في البورصة الأمريكية وأصدرت عام 1992م نشرات مختلفة، حيث ركزت على إصدار قواعد وإرشادات خاصة بالإفصاح البيئي ضمن تلك النشرات تحت رقم (SAB-92)، وذلك لإلزام المؤسسات المسجلة لديها بضرورة الإفصاح عن الالتزامات البيئية. [2]

1-3 إصدارات معهد المحاسبين القانونيين البريطاني:

في عام 1993 أصدر معهد المحاسبين القانونيين البريطاني عدد من الإرشادات عن الموضوعات البيئية، وذلك ضمن تقرير بحثي عن إعداد التقارير البيئية، وعن التكاليف البيئية والالتزامات البيئية.[3]

1-4 إصدار اللجنة التنفيذية للمعايير المحاسبية:

في ديسمبر 1994م أصدرت اللجنة التنفيذية للمعايير المحاسبية المعيار رقم (SOP 94-6) - معيار موقف البيان- واختص هذا المعيار بالإفصاح عن المخاطر وعدم التأكد، حيث يعتبر المرشد والدليل للمؤسسات للإفصاح عن الموضوعات البيئية ويتم الاسترشاد بها عند إعداد القوائم المالية. [4]

1-5 العمل الجماعي للمنظمات المحاسبية:

---

* **مجلس مَعايير المُحاسبة المالية** :بالإنجليزية (Financial Accounting Standards Board :ويُدعى اختصاراً(FASB) ، وهو مُنظمة خاصة غير ربحية تَهدف بشكلٍ رئيسي إلى إنشاء وَتطوير المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (Generally Accepted Accounting Principles) داخل الولايات المتحدة الأمريكية.

[1] سعيدي سياف حنان،مرجع سبق ذكره، ص 89.

* **هيئة الأوراق المالية والبورصة الأمريكية (SEC):** هى هيئة تنظيمية مستقلة أنشأها الكونغرس الأمريكى فى عام 1934 لاستعادة الثقة فى الأسواق المالية وحماية المستثمرين. مهمتها الأساسية هي ضمان خلو بيئة المال والأعمال من الأعمال الإجرامية، مثل الاحتيال والتعامل الغير مشروع حيث أن هذا يمكن أن يؤدي لخلق بيئة تجارية غير عادلة.

[2] عبد الناصر نور أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 202.

[3] المرجع السابق، ص 203.

[4] سعدي سياف حنان، مرجع سبق ذكره، ص 89.

إن المنظمات المهنية والجهات الفدرالية الحكومية بأمريكا وبعض الدول المتقدمة كبريطانيا قد تعاملت بشكل جماعي في مجال الإرشادات والمعايير المحاسبية. حيث اجتمع عام 1993م مجموعة خبراء في المحاسبة البيئية تحت رعاية (AICPA) يمثلون مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي وهيئة تداول الأوراق المالية (SEC) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) وقد توصلت هذه اللجنة إلى توصيتين هما:

التوصية الأولى: إن المعيار المحاسبي مطلوب للتعرف على الالتزامات البيئية وقياسها.

التوصية الثانية: إن معدي ومستخدمي القوائم المالية يطالبون بأن يكونوا على دراية كاملة بخصوص القوانين الفدرالية والخاصة بالمعالجات البيئية ومفاهيم الالتزام المشترك والمتعدد.

1-6 مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA):

اهتم مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بمشكلات الالتزامات البيئية، حيث أصدر سنة 1996م المعيار (96-SOP 1) لمعالجة الالتزامات البيئية والذي تناول فيه القياس والإفصاح.

1-7 إصدارات لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)[1]*:

في عام 1998م أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 37 المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة والذي حل محل بعض أجزاء المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 الذي يعالج الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية. ووفقا لهذا المعيار تتم المعالجة المحاسبية للأصول والالتزامات المحتملة والمخصصات الناتجة عن العوامل البيئية. كما أصدرت أيضا المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 بعنوان: الممتلكات والمصانع والمعدات، وبناءا على التعديلات التي أدخلت على المعيار سنة 1998، ورد في الفقرة الثالثة عشر من هذا المعيار أنه يمكن الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات لأغراض السلامة أو البيئة. وقد قدم هذا المعيار إرشادات توضح شروط رسملة النفقات البيئية.[2]

1-8 جهود البنك الدولي:

لقد قدم البنك الدولي العديد من الجهود من أجل الإفصاح عن المعلومات البيئية وذلك لحماية البيئة. وذلك من خلال البرامج والمساعدات التي يقدمها للدول النامية فيقوم بتقديم المساعدة في وضع الخطط الإستراتيجية للتنمية البيئية، كما يقوم بالمراجعة المستمرة للنفقات العامة الخاصة بمشروعات تنقية الهواء ونظافة المياه.[3]

2. جهود الجزائر من أجل إرساء مفهوم الإفصاح البيئي:

قامت الجزائر بمجموعة من الإجراءات والسياسات لحماية البيئة والتي من بينها:

2-1. تطوير قانون حماية البيئة في الجزائر: غداة الاستقلال مباشرة، انصب اهتمام الجزائر في إعادة بناء ما خلفه المستعمر وبذلك فقد أهملت إلى حد بعيد الجانب البيئي، لكن بمرور الزمن أخذت الجزائر العناية بالبيئة، وهذا بدليل صدور عدة تشريعات تناهض فكرة حماية البيئة وكان ذلك في شكل مراسيم تنظيمية وقوانين.

حيث سنحاول عرض أهم القوانين التي صدرت في مجال حماية البيئة كالآتي:

---

* ***لجنة معايير المحاسبة الدولية*** ***International Accounting Standards Committee (IASC)*** تأسست سنة 1972 على أساس إتفاقية أبرمت بين هيئات المحاسبة الوطنية في عشرة من الدول التي تعد رائدة في هذا المجال وهي: استراليا ، كندا ، فرنسا ، ألمانيا ، اليابان ، المكسيك ، هولندا ، بريطانيا ، ايرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية ، وتشكل مجلس إدارة اللجنة من ممثلين من هيئات المحاسبة لنفس الدول، ولقد كان الهدف من تأسيس تلك الهيئة منذ نشأتها وحتى إعادة هيكلتها في 2001 محدد في الآتي:

- ✓ مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي؛
- ✓ طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة.
- ✓ تحقيق قدرا من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة.
- ✓ العمل على تحقيق قدرا من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.

[2] سعيدي سياف حنان، مرجع سبق ذكره، ص 90.

[3] عبد الناصر سيد درويش، مرجع سبق ذكره، ص 398.

- ✓ حيث أن أول قانون صدر فيما يخص حماية البيئة في الجزائر هو القانون رقم03/83 والمؤرخ في 1983/02/05، والذي كان يتعلق بحماية البيئة بصفة عامة ثم تلاه؛[1]
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 91/87 المؤرخ في 1987/04/21 بدراسة تأثير تهيئة المحيط؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 78/90 المؤرخ 1990/02/27 والمتعلق بدراسة التأثيرات البيئية؛[2]
- ✓ ثم جاء المرسوم التنفيذي رقم 339/98 المؤرخ في 1998/11/03 المتعلق بالمؤسسة المنصفة؛
- ✓ وتلاه القانون رقم 19/01 المؤرخ في 2001/12/12 المتعلق بالنفايات الصلبة،[3]
- ✓ صدر معه القانون رقم 20/01 المؤرخ في 2001/12/12 المتعلق بتهيئة الإقليم والتنمية المستدامة؛[4]
- ✓ صدور القانون رقم 01-01 المؤرخ في 2001/07/03 والمتعلق بقانون المناجم؛
- ✓ القانون رقم 03-10 المؤرخ في 2003/07/19 المتعلق بحماية البيئة في ظل التنمية المستدامة،[5] الذي استند في وضعه إلى القوانين سابقة الذكر وغيرها والذي تضمن في فحواه دراسة الأثر على البيئة.

2-2. إنشاء مديريات البيئة: أنشأت مديرية البيئة طبقا لأحكام المادة الثالثة من المرسوم التنفيذي رقم 96-60 المؤرخ في 27 جانفي سنة 1996 والمتضمن إحداث مفتشيات للبيئة بمختلف ولايات الوطن، إذ عدل المرسوم التنفيذي أعلاه تنفيذ رقم 03-494 مؤرخ في 17 ديسمبر سنة 2003 الذي يعتبر ويحول مفتشيات البيئة إلى مديريات البيئة للولايات، حيث جعلها الجهاز الرئيسي التابع للدولة في مجال مراقبة القوانين والتنظيمات المتعلقة بحماية البيئة، تسعى المديرية إلى جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات الضرورية حول الوضعية البيئة في الولاية بهدف دراسة كيفية معالجتها وتحديد التدخلات اللازمة مع تحديد المواقع التي يجب مراقبتها وترتيبها حسب الأولوية.

2-3. الإصلاح الجبائي الأخضر: وتبعا لمسار الإصلاح الجبائي الأخضر الذي اعتمدته الجزائر ما يسمى بالجباية البيئية كأحد أهم الأدوات الاقتصادية لمكافحة التلوث.

المطلب الرابع: معايير اختيار المعلومات البيئية ومعوقات الإفصاح عنها:

إن الإفصاح عن التأثيرات البيئية يواجه مشكلة اختيار المعلومات التي تكفل إخراجه بصورة مناسبة لمن يهمهم التعرف على الأداء البيئي للمؤسسة، كما أنه يواجه العديد من المعوقات والتي سنوردها كما يلي:

1. معايير اختيار المعلومات البيئية المفصح عنها:

لضمان فعالية محتوى الإفصاح البيئي، ينبغي تطوير إطار من المعايير يتم الاسترشاد بها عند اختيار ما ينطوي عليه من معلومات، وأهم المعايير هي:

1-1 الملاءمة: وهي علاقة المعلومة بالهدف الذي تعد من أجله وتعتبر أهم معيار يجب أن تتوفر في المعلومات البيئية التي تدرج بالتقرير البيئي.

1-2 البعد عن التحيز: إن معيار البعد عن التحيز يقتضي أن تكون المعلومات حيادية، بحيث تعكس الحقائق بموضوعية، وينطوي ذلك على المعلومات التي يحتويها التقرير البيئي، ينبغي أن تعكس كلا من التأثيرات الإيجابية والسلبية للعمليات البيئية المتعلقة بمسؤولية المؤسسات الصناعية عن نتائج هذه العمليات.

---

[1] القانون 03/83، المؤرخ في 1983/02/05، المتعلق ب: ***حماية البيئة***، الجريدة الرسمية، العدد 06، 1983.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 78/90 المؤرخ في 1990/02/27، المتعلق ب ***دراسة التأثير على البيئة***، الجريدة الرسمية، العدد 10، 1990.

[3] القانون رقم 19/01 المؤرخ في 2001/12/12 المتعلق ***بتسيير النفايات ومراقبتها***، الجريدة الرسمية، العدد 77، 2001، ص ص 14-15.

[4] المواد من 53-66 القانون رقم 20/01 المؤرخ في 2001/12/12 المتعلق ***بتهيئة الإقليم والتنمية المستدامة***، قانون المالية 2002، الجريدة الرسمية العدد 79، 2001، ص ص 16-17.

[5] القانون رقم 03-10 المؤرخ في 2003/07/19 المتعلق ***بحماية البيئة في ظل التنمية المستدامة***، الجريدة الرسمية العدد 43، الجزائر، 2003.

1-3 القابلية للفهم: هذا المعيار ضروري، حيث يتم على أساسه اتخاذ القرارات الرشيدة من خلال مقارنة أداء المؤسسة البيئي مع الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية الأخرى المماثلة في نطاق عمليات التحليل المالي والبيئي.

1-4 المرونة: تعتبر المرونة من المعايير الأساسية والضرورية الواجب توفرها لضمان فعالية الاتصال، خاصة بالنسبة للتقرير البيئي الذي تتصف عناصره بالتغير وعدم الثبات.

2. العوامل التي تحد من الإفصاح البيئي:

هناك عوامل متعددة تقف دون قيام المؤسسات الصناعية بالإفصاح البيئي نذكر منها:[1]

2-1 معوقات تنظيمية وتشريعية: وتشمل:

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

2-2 معوقات علمية ومهنية: وتشمل:

- ✓ ضعف توعية المحاسبين بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية؛
- ✓ قلة البرامج التعليمية والتكوينية للتعريف بمتطلبات الإفصاح البيئي؛
- ✓ عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح البيئي في القوائم المالية للمؤسسات الصناعية .

2-3 معوقات مالية وإدارية: وتشمل:

- ✓ عدم توفر نظام محاسبي يفي بأغراض القياس والإفصاح المحاسبي البيئي؛
- ✓ صعوبة قياس التكاليف البيئية وفصلها عن التكاليف الإجمالية للنشاط؛
- ✓ العوائد المالية المتوقعة من عملية الإفصاح التأثيرات البيئية أقل من تكاليف القيام به

3. **أسباب معوقات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي:** تتوزع على أربعة أسباب رئيسية كالآتي:

- ✓ عدم وجود إلزام على المؤسسات الصناعية بالإفصاح البيئي حيث:
  - ❖ لا تتطلب الهيئة العامة لسوق المال الإفصاح عن المعلومات البيئية؛
  - ❖ لا يوجد معايير محاسبية لقياس وعرض الآثار البيئية؛
  - ❖ الإفصاح البيئي اختياري حسب رغبة الإدارة؛
- ✓ نقص الوعي العام بالقضايا البيئية وتتمثل في:
  - ❖ غياب رد فعل المستهلكين و العملاء؛
  - ❖ لا توجد منظمات غير حكومية تتبنى قضايا البيئة تفاعليا؛
  - ❖ لا توجد ضغوط سياسية على المؤسسات بأن تفصح عن أداءها البيئي.
- ✓ تجنب التكاليف والخسائر التي قد تلحق بالمؤسسات الصناعية، لقاء قيامها بالإفصاح البيئي؛
- ✓ يشكل غياب البعد البيئي في تقييم ربحية المؤسسات الصناعية.

[1] أبو العزم محمد فهيم، ***" معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية- دراسة حالة جمهورية مصر العربية"*** ،مجلة الإدارة العامة، جامعة الإمام محمد بن مسعود، الرياض السعودية، المجلد الخامس والأربعون، العدد الأول، فيفري 2005، ص 85.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

خلاصة الفصل الثاني:

تطرقنا في هذا الفصل لموضوع الإفصاح البيئي، توصلنا إلى أن الإفصاح البيئي يجب أن يكون إلزاميا خاصة بالنسبة للمؤسسات الصناعية الناشطة في صناعات حساسة بيئيا، وأن يتم إصدار العديد من القوانين والتشريعات التي تحكم عمليات القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية، وتبين مدى التزام المؤسسات الصناعية بتطبيقها للقوانين المتعلقة بحماية البيئة، من خلال قيامها بالإفصاح عن أدائها البيئي في قوائمها المالية، رغم الصعوبات والتحديات التي تحول دون قيامها بذلك، كما أنه يجب على المؤسسة الإفصاح عن المعلومات البيئية بالشكل الذي يلاءم مستخدمي هذه القوائم سواء من داخل المؤسسة أو خارجها، وتكون له آثار ايجابية من ناحية اتخاذ القرار وتقييم الأداء البيئي بغرض تحسينه. ولأجل إسقاط المفهوم النظري للإفصاح البيئي على الواقع عمدنا إلى التطرق ومحاولة اختبار فرضيات الدراسة على قطاع المحروقات وهذا ما سنتطرق له في فصلنا الثالث؛

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمدى التزام قطب المحروقات بولاية سكيكدة بالإفصاح البيئي

تمهيد

المبحث الأول: إجراءات الدراسة

المبحث الثاني: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج

خلاصة.

خاتمة عامة

تمهيد:

من خلال دراستنا للفصلين السابقين دراسة الجوانب النظرية للإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية، حيث توصلنا في الأخير إلى أن المؤسسات الصناعية الناشطة في صناعات حساسة بيئيا هي مطالبة بالإفصاح عن تأثيراتها البيئية سعيا منها لتحقيق الإدارة البيئية المثلى.

لدى عمدنا إسقاط هذا المفهوم النظري على قطب المحروقات بولاية سكيكدة، وذلك من أجل الوقوف على واقع ومدى ممارستها العملية للقياس والإفصاح عن تأثيراتها البيئية، وكل هذا لا يمكن القيام به دون إتباع إجراءات منهجية، تسمح بتحديد الخطوات التي يجب المرور بها، والمعلومات الواجب الحصول عليها، قصد الوصول إلى استخلاص نتائج ميدانية تقودنا إلى التأكد من صحة الفرضيات الموضوعة في إشكالية البحث من عدمها، لتحقيق ما يهدف إليه هذا الفصل فقد قمنا بتقسيمه إلى مبحثين، يخصص الأول للإجراءات المنهجية للدراسة، أما الثاني فيتم فيه تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: إجراءات الدراسة

يتناول هذا المبحث التعريف بمجتمع الدراسة، وكيفية اختيار عينتها وخصائص أفراد هذه العينة، ثم يتطرق إلى كيفية بناء أداة الدراسة المستخدمة، ويوضح إجراءات التأكد من صدقها وثباتها والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بياناتها.

المطلب الأول: التعريف بمجتمع الدراسة وعينتها

ويضم هذا المطلب مجتمع الدراسة والعينة، والتعريف بالمؤسسات عينة الدراسة.

1. مجتمع وعينة الدراسة:

تمثل مجتمع الدراسة بقطب المحروقات والذي له تأثير سلبي ومباشر على البيئة بمدينة سكيكدة، حيث اتبعنا أسلوب الحصر الشامل، حيث يتكون مجتمع الدراسة من: رؤساء المصالح، رؤساء الدوائر، مديرين فرعيين، مديرين تنفيذيين، ووظائف أخرى تدخل ضمن مجال الدراسة. إذ قمنا بتوزيع الاستبيانات على الفئات المذكورة سابقا.

بالنسبة لعينة الدراسة فتمثلت في الاستبيانات المسترجعة من الفئات السابقة الذكر لقطب المحروقات لولاية سكيكدة حيث تمثل (65) إستمارة.

2. وصف مختصر للمؤسسة عينة الدراسة:

يتمثل قطب المحروقات بولاية سكيكدة فيما يلي :

2-1. مؤسسة تسيير المنطقة الصناعية سكيكدة (EGZIK):

أسست في 03 مارس 1984 تحت وصاية وزارة الطاقة والمناجم. ثم تم تحويلها إلى شركة ذات أسهم في 26 ماي 1999 وإدماجها في مؤسسة سوناطراك. من مهامها الأساسية إدارة وتسيير المنطقة الصناعية، والسهر على الأمن الداخلي للمنطقة.

2-2. مركب المواد البلاستيكية سكيكدة (CP1K):

مركب المواد البلاستيكية فرع من فروع المؤسسة الوطنية للبتروكيمياء (ENIP) التي يقع مقرها في المنطقة الصناعية بسكيكدة. وهو عبارة عن مجموعة من الوحدات خصصت لصناعة المنتوجات الحرارو-بلاستيكية (Thermoplastiques) ذات قاعدة (PEBD- PVC) الموجهة لتموين الصناعات الوطنية بالمواد البلاستيكية ويستعمل كمواد أولية غاز الإيثان من مركب تمييع الغاز الطبيعي (GNL1K) وملح المناجم الذي يتم استخراجه من طرف المؤسسة الوطنية للمناجم. وقد انطلقت أول وحدة في الإنتاج وهي وحدة المنافع (Utilités) في سبتمبر 1977. وفي فيفري 1978 وأفريل 1981 انطلقت وحدتا الايثيلين (Ethylène)، والبوليثيلين (Polyéthylène) على التوالي في الإنتاج ضمن ما يسمى بسلسلة البوليثيلين. ثم انطلقت وحدات كل من الكلور (Chlore)، (VCM) و(PVC) في أفريل 1979 في الإنتاج ضمن ما يسمى سلسلة PVC.

2-3. مركب تمييع الغاز الطبيعي سكيكدة (GNL1K):

تتمثل مهامه في تمييع الغاز الطبيعي القادم من حاسي الرمل. استغرق تأسيسه ثلاث سنوات ابتداء من 1965 إلى 1968. دخل هذا المركب طور الإنتاج سنة 1972. وهو يتكون من:

- ✓ 6 وحدات لتمييع الغاز الطبيعي، من بينها 3 وحدات تم تدميرها في الانفجار الذي وقع في 19 جانفي 2004.
- ✓ وحدة لمعالجة غاز البروبان المميع.
- ✓ وحدة مركزية للمنافع (الطاقة، الهواء، المطافئ، الماء المقطر).
- ✓ وحدة للتخزين.

وتتمثل أهم منتجاته في: الغاز الطبيعي المميع، غاز الإيثان، غاز البروبان، و غاز البوتان.

2-4. مؤسسة الصيانة الصناعية سكيكدة (SOMIK):

أنشئت شركة الصيانة الصناعية – سكيكدة- بتاريخ 5 ماي 1991 وهي شركة ذات أسهم تابعة لمجمع سوناطراك، يقدر رأسمالها مبلغ 500000000.00 دج مقسم إلى 50000 سهم وسعر السهم الواحد 10000 دج. ويوجد مقرها داخل المنطقة الصناعية بالقرب من وحداتها البتروكيميائية، وتبعد عن مدينة سكيكدة 4 كلم وتتربع على مساحة قدرها 14 هكتار.

شركة الصيانة الصناعية هي مؤسسة ذات طابع اقتصادي تنموي، أنشئت في إطار برنامج الحكومة لصيانة ورشات سوناطراك، ومنذ تأسيسها تمكنت الشركة من اكتساب معرفة ودراية في مختلف مجالات الصيانة الصناعية، وتتجسد هذه المعرفة في مختلف الأعمال التي أتمتها الشركة سواء داخل المنطقة الصناعية بسكيكدة أو مختلف مناطق الوطن (عنابة، الجزائر، وهران، وحاسي مسعود...الخ) وحتى خارج الوطن، ومن أهم نشاطاتها أنها تضمن لزبائنها أشغال مختلفة داخل الورشات وفي مواقع العمل، كما تهتم بصيانة الصنابير والآلات المدورة، التصنيع والتلفيف، إضافة إلى أنها تقوم بمختلف الأعمال الكهربائية والأنشطة الإلكتروميكانيكية، التموين بالعتاد كالنقل والشحن والتفريغ وإصلاح السيارات بمختلف أنواعها.

أما الأهداف التي تسعى الشركة إلى تحقيقها فتشمل مايلي:

- ✓ خلق خبرة في مجال الصيانة الصناعية للاستغناء عن اليد العاملة الأجنبية؛
- ✓ انجاز وتنمية مختلف البرامج والأنشطة المرتبطة بالصيانة الصناعية؛
- ✓ تقييم وتحسين المعارف المكتسبة؛
- ✓ انسجام وعقلانية طرق العمل على مستوى كل الهياكل والأقسام الإدارية والتقنية للمؤسسة؛
- ✓ فعالية التنظيم العام للمؤسسة والإجراءات الخاصة بنظم التسيير؛
- ✓ تثبيت موقع المؤسسة في السوق الحالية وتوسيع نشاطها نحو أسواق أخرى.

تهيكل شركة الصيانة الصناعية- سكيكدة – في مديرية عامة تابعة لها مباشرة الأمانة العامة، مساعد المدير العام، مساعد الأمن الداخلي، خلية الجودة، وخلية الأمن ونظافة البيئة، إضافة إلى ثلاث مديريات فرعية هي: مديرية الإدارة والمالية وتضم أربع دوائر: الدائرة المالية والقانونية، دائرة الإدارة، دائرة تسيير الموارد البشرية، ودائرة الوسائل العامة، وكذا مديرية الهندسة والتطوير وتضم ثلاث دوائر هي: الدائرة التقنية، الدائرة التجارية، ودائرة التموين، إضافة إلى المديرية العملية وتضم ثلاث دوائر هي: دائرة الإمدادات، دائرة الدهن والعزل والتصقيل، ودائرة الهندسة المدنية.

5-2. مؤسسة نفطال سكيكدة (NAFTAL):

مؤسسة نفطال هي مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري تختص في إنتاج وتوزيع المواد البترولية، وكلمة NAFTAL تنقسم إلى جزئين الأول NAFT وتعني نفط، أما الجزء الثاني AL وهي اختصار للجزائر، أي كلمة NAFTAL تعني نفط الجزائر.

تأسست المؤسسة الوطنية نفطال في إطار إعادة هيكلة مؤسسة سوناطراك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 80-101 المؤرخ بتاريخ 6 أفريل 1980 أين تقرر تأسيس المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المواد البترولية والتي شرعت في العمل بتاريخ 1 جانفي 1989، غير أنه بموجب المرسوم رقم 97-189 المؤرخ بتاريخ 27 أوت 1997 تم إعادة هيكلة مؤسسة نفطال دون صلاحيات التكرير تحت اسم المؤسسة الوطنية نفطال لإنتاج وتوزيع المواد البترولية، وهي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم برأس مال قدره 15650000000.00 دج، وفي سنة 2001 تم تقسيم مؤسسة نفطال إلى ثلاثة فروع هي: فرع الغاز المميع GPL، فرع تسويق الزيوت والعجلات المطاطية والمحروقات CPL، وفرع الوقود CBR.

تتمثل مهام مؤسسة نفطال فرع الغاز المميع في تسويق وتوزيع المواد البترولية ومشتقاتها عبر التراب الوطني، وتتضمن هذه المواد جميع أنواع الوقود (بنزين، مازوت، كيروزان، سيرغاز، غاز البوتان، وغاز البروبان) وزيوت التشحيم بما فيها المستعملة للطيران والبحرية، المحروقات، العجلات المطاطية، الزيوت

بجميع أنواعها، وغاز البترول المميع. حيث تتكفل بتغطية حاجات السوق الوطني بكل المواد المذكورة وتطوير منشآت التخزين والتوزيع لضمان تغطية جيدة، فضلا عن ذلك تتولى مؤسسة نفطال تنفيذ وتطبيق المخططات والميزانيات والأهداف الأخرى المسطرة، وكدا إدارة وتنظيم وترقية نشاط توزيع المواد البترولية، كما تضمن للزبائن خدمات ما بعد البيع، وتقوم أيضا بالمساهمة في خزينة الدولة ومسك المحاسبة المالية للمنطقة التي تتولى الإشراف عليها.

أما أهم أهداف مؤسسة نفطال فتتمثل فيمايلي:

- ✓ تنظيم وتطوير وتسيير النشاطات التجارية وتوزيع المواد البترولية؛
- ✓ تخزين ونقل كل المواد المسوقة عبر التراب الوطني؛
- ✓ السهر على تطبيق الإجراءات المقررة من طرف الحكومة لترقية غاز البترول المميع والمواد البترولية المسوقة؛
- ✓ السهر على الشروع في تطبيق الأعمال التي تهدف إلى الاستعمال العقلاني للمواد الطاقوية؛
- ✓ تطوير منشآت التخزين والتوزيع لضمان تغطية أفضل لحاجيات السوق؛
- ✓ السهر على القيام بالإجراءات الخاصة بحماية البيئة من خلال الاتصال بالهيئات المعنية.

تهيكل مؤسسة نفطال في مديرية عامة تابعة لها مباشرة الأمانة، خلية الأمن الداخلي والوقاية، ومصلحة النزاعات، إضافة إلى ست دوائر هي: دائرة المستخدمين والوسائل المشتركة، دائرة المالية والمحاسبة، دائرة الإعلام الآلي، دائرة الاستغلال، دائرة المصالح التقنية والصيانة، ودائرة التسويق. وثلاثة مراكز لتعبئة قارورات الغاز ومستودع لغاز البوتان وهي متواجدة في المنطقة الصناعية لولاية سكيكدة.

6-2. مؤسسة نقل المحروقات (STH):

وتتمثل في المديرية الجهوية لسكيكدة وهي واحدة من سبع مديريات تابعة لدائرة الاستغلال لفرع النقل بالأنابيب التابع لمؤسسة سوناطراك. مهمتها الأساسية هي نقل المحروقات السائلة والغازية من حقول الإنتاج إلى مراكز الاستهلاك، التحويل، والحدود والموانئ البترولية للتصدير.

7-2. أهداف قطب محروقات ولاية سكيكدة:

أهداف قطب محروقات ولاية سكيكدة ملخصة فيما يلي :

- ✓ تطوير شبكات نقل المحروقات، تخزين ، شحن، استغلال و تسيير هذه الشبكات ؛
- ✓ تمييع الغاز الطبيعي و معالجته ؛
- ✓ تحويل و تكرير المحروقات و تسويقها ؛
- ✓ تنمية مختلف النشاطات المشتركة في الجزائر و في الخارج مع شركات جزائرية و أجنبية، و الاشتراك في رأس المال و في القيم المنقولة الأخرى ؛
- ✓ تمويل البلاد بالمحروقات على المدى المتوسط و البعيد؛
- ✓ دراسة كل نشاط له علاقة مباشرة بصناعة المحروقات و كل عمل يترتب عنه فائدة على قطب المحروقات.

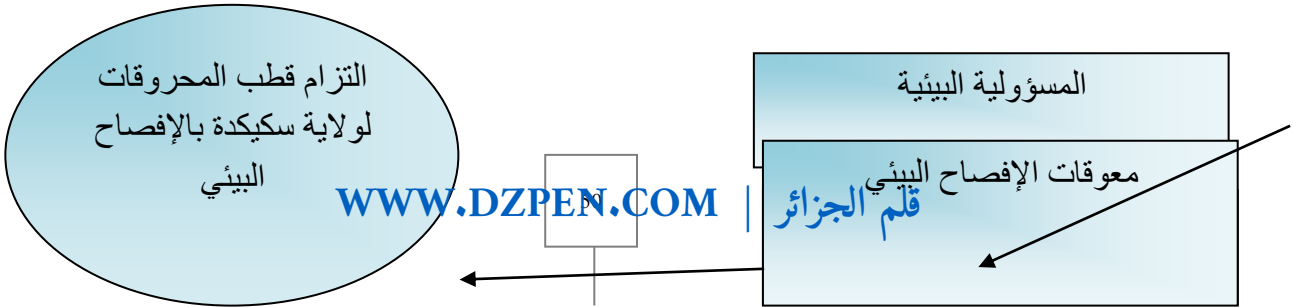
المطلب الثاني: متغيرات وأدوات الدراسة

ويضم هذا المطلب تحديد أهم متغيرات الدراسة، وكذا الأدوات المستخدمة في قياس هذه المتغيرات.

1. متغيرات الدراسة:

تألفت الدراسة من نوعين من المتغيرات: متغير تابع ومتغير مستقل وهي:

شكل رقم (02): متغيرات الدراسة.



WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المصدر: من إعداد الطالبة.

2. أدوات الدراسة:

تتطلب الدراسة الميدانية الاعتماد على عملة من الأدوات لضمان أفضل معالجة للموضوع، والوصول إلى نتائج جيدة، لإنجاز هذه الدراسة تم استخدام أداتين فقط تمثلتا فيما يلي:

2-1. المقابلة الشخصية: لقد فضلنا إجراء المقابلة مع أفراد عينة المجتمع المدروس، من أجل الحصول على المعلومات مباشرة وبغية شرح الأسئلة وتفسيرها وإزالة الغموض إن وجد، قصد الوصول إلى إجابات دقيقة تخدم الدراسة.

2-2. الاستبيان: تم إستخدام طريقة الإستبيان كأحد أدوات الدراسة، تم صياغة الإستبيان وفق النحو التالي:

- ✓ إحتوى الإستبيان على أسئلة يقوم أفراد العينة بالإجابة عنها وفق إختبار بديل من خمس بدائل (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)؛
- ✓ إعداد إستبانة أولية من أجل إستخدامها في جمع البيانات؛
- ✓ عرض الاستبانة على المشرف ومجموعة من الأساتذة للتحكيم؛
- ✓ إجراء دراسة إختبارية للإستبانة وتعديلها حسب ما يناسب.

تم تقسيم الإستبانة إلى جزئين رئيسيين:

2-2-1. الجزء الأول: يتضمن أسئلة تتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد العينة وتتكون من أربعة فقرات (المستوى التعليمي، التخصص، الوظيفة، الخبرة المهنية).

2-2-2. الجزء الثاني: وتضمن هذا الجزء أربعون (40) فقرة متعلقة ببيانات الدراسة وتم تقسيمه إلى أربعة محاور على النحو التالي:

المحور الأول: تضمن عشرة (10) فقرة متعلقة بواقع اهتمام المؤسسات بمسؤوليتها البيئية؛

المحور الثاني: تضمن عشرة (10) فقرات متعلقة بالإفصاح عن المسؤولية البيئية في المؤسسات الصناعية؛

المحور الثالث: تضمن عشرة (10) فقرات متعلقة بأسباب وأهمية الإفصاح عن المسؤولية البيئية في المؤسسات الصناعية؛

المحور الرابع: تضمن عشرة (10) فقرة متعلقة بمعوقات الإفصاح عن المسؤولية البيئية في المؤسسات الصناعية.

أما فيما يخص الاستبيانات الموزعة فبلغ عددها 73، حيث تم استرجاع 65 منها (نظرا لعدم تواجد بعض فئات العينة بسبب استفادتهم من التكوين سواء داخل الوطن أو خارجه)، وبعد فحصها تم استبعاد 15 منها وذلك لعدم اكتمال الإجابات فيها، أو لتكرار الإجابات على نفس الفقرة، ليصل عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل إلى 50. كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (03): عدد الاستبيانات الموزعة والمستلمة والصالحة للتحليل

عدد الاستبيانات الموزعة	73
عدد الاستبيانات المستلمة	65
عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل	50
نسبة الاستبيانات المستلمة إلى الموزعة	%89,04
نسبة الاستبيانات الصالحة للتحليل إلى المستلمة	%76,92
نسبة الاستبيانات الصالحة للتحليل إلى الموزعة	% 68.43

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الاستبيانات الموزعة والمستلمة.

من خلال الجدول رقم (03) نلاحظ أن نسبة الإستجابة الإجمالية لفئات عينة الدراسة بلغت نسبة 76% وهي نسبة مقبولة ومرتفعة، بالرغم من وجود بعض الصعوبات التي واجهتنا في استرجاعها، رغم هذه الصعوبات إلى أن نسبة الإستمارات الصالحة للتحليل والمستلمة تعتبر جيدة، وهذا بدل على تطور الوعي وروح التعاون لدى أفراد العينة.

3-2. صدق وثبات أداة الدراسة:

للحكم على دقة القياس من خلال تحديد ثبات أداة القياس المتمثلة بالإستبانة، تم إختبار مدى صدق الإستبانة بإستخدام معامل ثبات كرونباخ ألفا.*

جدول رقم (04): معاملات ثبات الاتساق الداخلي لمحاور الإستبانة

محاور الإستبانة	ألفا كرونباخ
واقع إهتمام المؤسسات الصناعية بمسؤوليتها البيئية	0.833

* ***ألفا كرونباخ*** مقياس أو مؤشر لثبات الإختبار ويشار إلى كرونباخ ألفا أيضا أنه مقياس للإتساق (الإتساق الداخلي) كما أن قيمة كرونباخ ألفا تمثل الحد الأدنى لثبات الاستبيان (الاختبار) بمعنى أن كرونباخ ألفا مقياس متحفظ للثبات.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الإفصاح عن المسؤولية البيئية في المؤسسات الصناعية	0.817
أسباب وأهمية الإفصاح عن المسؤولية البيئية في المؤسسات الصناعية	0.821
معوقات الإفصاح عن المسؤولية البيئية في المؤسسات الصناعية	0.902
الإجمالي العام	**0.627**

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج برنامج spss.

بلغ معامل الثبات كرونباخ ألفا لأفراد العينة كوحدة واحدة وللإستبانة بشكل عام 0.627، وهي نسبة تدل على مستوى عال من الثبات لأداة القياس، وهذا قد تراوحت معاملات ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة بين 833.0 لواقع اهتمام المؤسسات الصناعية لمسؤوليتها البيئية، وبين 0.817 للإفصاح عن المسؤولية البيئية في المؤسسات الصناعية.

3. أساليب المعالجة الإحصائية:

تم استخدام مجموعة من أساليب الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي لتحليل بيانات الدراسة واختبار فرضيات الدراسة، باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) وأهم هذه الأساليب ما يلي:

- ✓ معامل ألفا كرونباخ للتأكد من أداة الدراسة؛
- ✓ التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص هذه العينة؛
- ✓ المتوسطات والإنحرافات المعيارية لتحديد مدى إلتزام المؤسسات عينة الدراسة بالإفصاح عن مسؤوليتها البيئية؛
- ✓ إختبار **T** للعينة البسيطة **One Sample T- Test** عند مستوى دلالة 5% وذلك للتأكد من الدلالة الإحصائية لفروض الدراسة.

المطلب الثالث: خصائص عينة الدراسة:

من أجل تحديد الخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة تم حساب التكرارات والنسب المئوية للخصائص الديمغرافية لمتغيرات المستوى التعليمي والتخصص والوظيفة والخبرة المهنية.

1. خصائص متغير المستوى التعليمي: تم تلخيص النتائج الخاصة بهذا المتغير في الجدول التالي:

جدول رقم (05): نتائج متغير المستوى التعليمي.

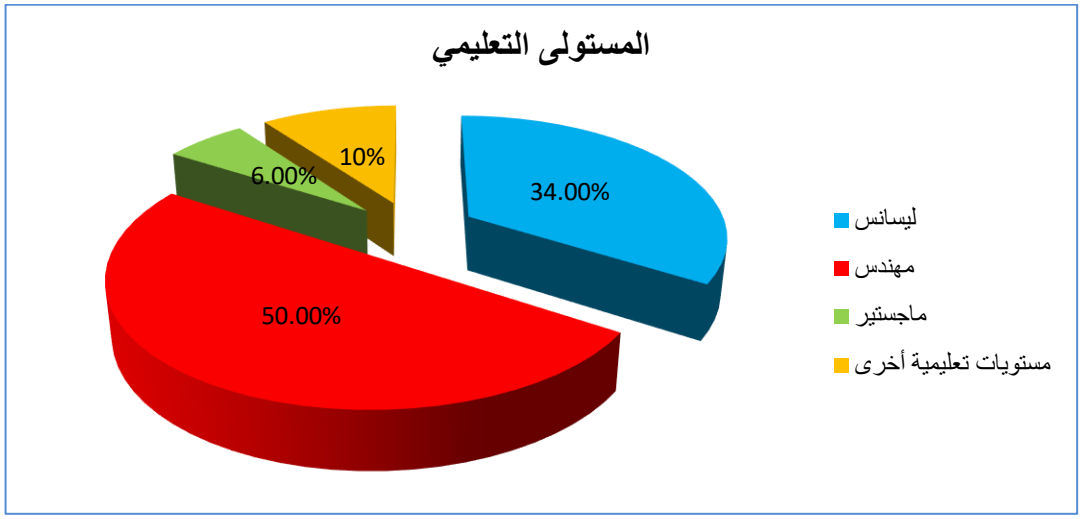
المستوى التعليمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	17	%34.0
مهندس	25	%50.0
ماجستير	3	%6.0
مستويات تعليمية أخرى	5	%10
المجموع	**50**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج spss.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

يلخص الجدول رقم (05) توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي، إذ يتبين أن النسبة الأكبر كانت للأفراد ذوي المستوى مهندس بنسبة بلغت 50%، ثم الأفراد حاملي شهادة ليسانس بنسبة 34%، اما النسبتين المتبقيتين فقد كانت لمستويات تعليمية أخرى كتقني ودراسات عليا ...إلخ بنسبة 10% و لحاملي شهادة ماجستير نسبة 6%.

شكل رقم (03): نتائج متغير المستوى التعليمي.



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel.

2. **خصائص متغير التخصص:** وتم تلخيصها في الجدول التالي:

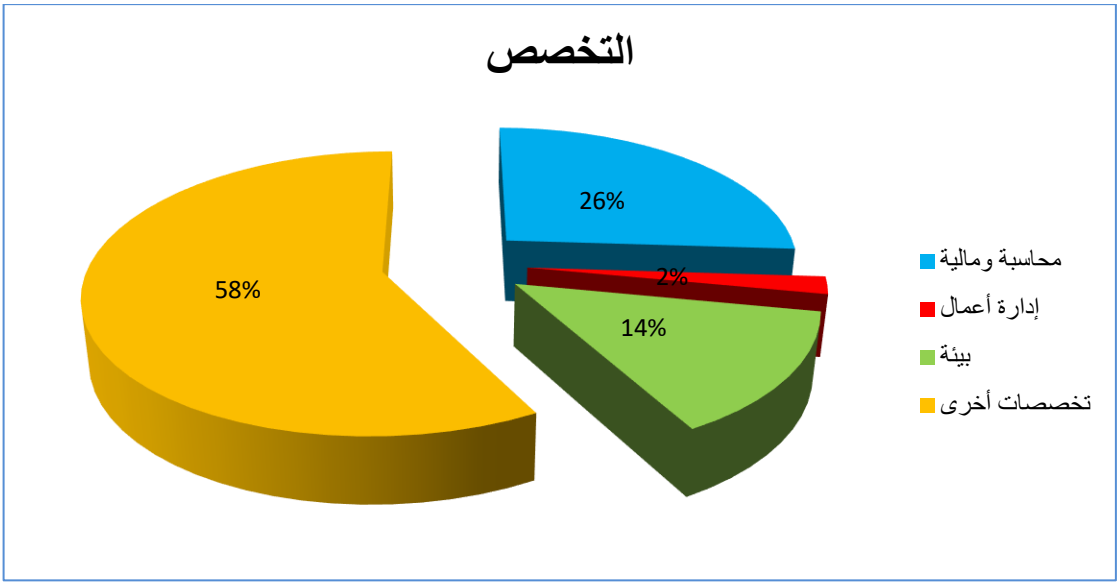
جدول رقم (06): نتائج متغير التخصص.

التخصص	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة ومالية	13	%26
إدارة أعمال	1	%2
بيئة	7	%14
تخصصات أخرى	29	%58
المجموع	**50**	**%100**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج spss.

يبين الجدول رقم(06) أن ما نسبته 58% من أفراد العينة ينتمون إلى تخصصات أخرى و 26% من أفراد العينة ينتمون إلى تخصصات المحاسبة والمالية وهذا يقلل نسبيا في فهم وإستعاب أسئلة الاسبانة والإجابة عليها.

شكل رقم (04): نتائج متغير التخصص.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel.

3. **خصائص متغير الوظيفة:** وتم تلخيص هذه الخصائص في الجدول التالي:

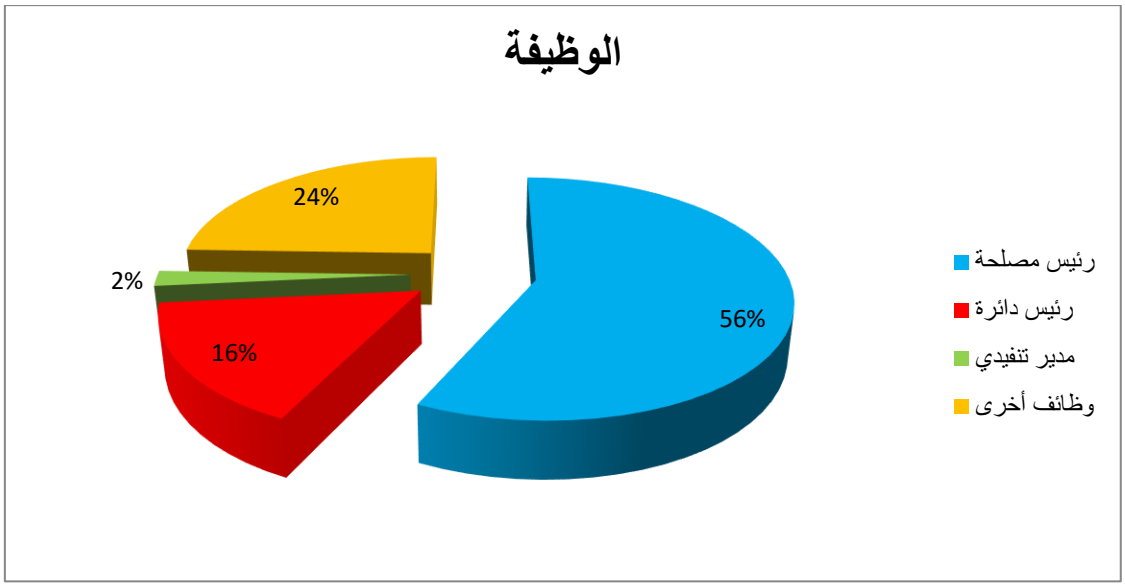
جدول رقم (07): نتائج متغير الوظيفة.

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
رئيس مصلحة	28	%56
رئيس دائرة	9	%16
مدير تنفيذي	1	%2
وظائف أخرى	12	%24
المجموع	**50**	**%100**

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج spss.

يلخص هذا الجدول توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة، إذ يتبين أن النسبة الأكبر كانت للأفراد الذين يشغلون منصب رئيس مصلحة بنسبة 56 % ثم الأفراد من الوظائف الأخرى مثل مديرين فرعيين وإطارات سامية...إلخ بنسبة 24%، أما رؤساء الدوائر فكانوا يمثلون 16%.

شكل رقم (05) : نتائج متغير الوظيفة.



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على برنامج Excel.

4. **خصائص متغير الخبرة المهنية:** تم تلخيص النتائج الخاصة بهذا المتغير في الجدول التالي:

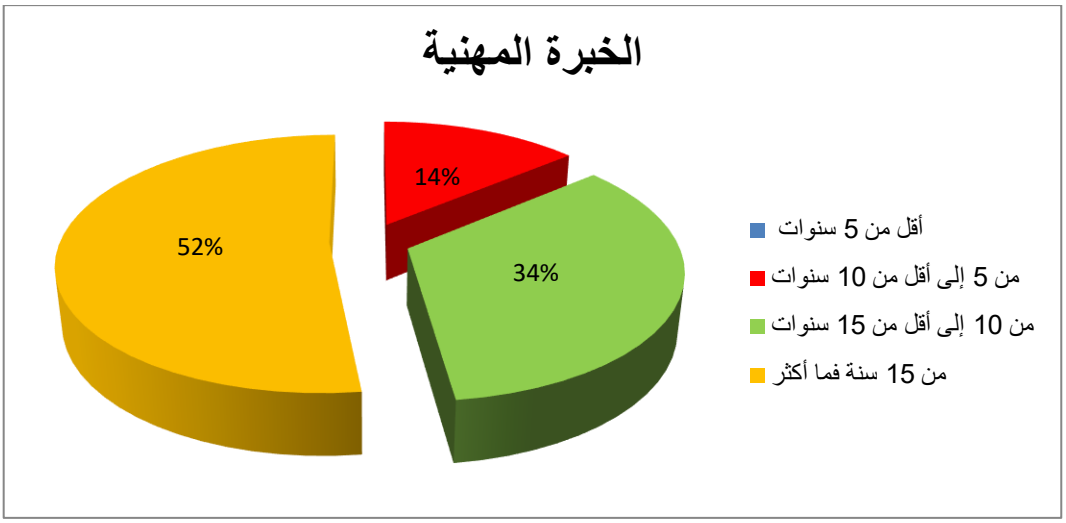
جدول رقم (08): نتائج متغير الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	0	%0
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	7	%14
من 10 إلى أقل من 15 سنوات	17	%34
من 15 سنة فما أكثر	26	%52
المجموع	**50**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج spss.

يتضح من خلال الجدول رقم (08) الذي يخص توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة المهنية، أن الأفراد المستجوبين ذوي النسبة الأكبر هم من فئة أكثر 15 سنة بلغت نسبته 52% ثم تليها فئة من 10 إلى أقل من 15 سنة بنسبة 34%، أما فئة الأفراد الذين كانت سنوات خبرتهم ما بين 5 سنوات و10 سنوات فبلغت نسبتهم 14%.
وهذه النتائج تعني أن أغلبية أفراد العينة يملكون خبرة كافية وطويلة قدرها 10 سنوات فما أكثر بنسبة 86% وعددهم 43 فرد ويعد هذا التوزيع مؤشرا ايجابيا يعكس قدرة أفراد العينة العلمية والعملية على فهم واستعاب أسئلة الاستبيان.

شكل رقم (06): نتائج متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج Excel.

المبحث الثاني: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج.

تضمن هذا المبحث عرضا لنتائج تحليل التزام قطب المحروقات بالإفصاح عن المسؤولية البيئية باستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وكذا النتائج التي تم التوصل إليها من خلال اختبار فرضيات الدراسة، باستخدام اختبار T للعينة البسيطة **One Sample T- Test**.

المطلب الأول: تحليل إجابات عينة الدراسة:

تم تحديد مقاييس للإجابة عن أسئلة الإستبانة باستخدام مقياس ليكرت الخماسي، حيث تم إعطاء الدرجات التالية لبدائل الإجابة على فقرات الإستبانة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (09): مقياس الإجابة على سلم ليكارت:

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبة.

وقد تم تحديد الاتجاه العام للعبارات والمحاور كمايلي:

المدى = 5-1 = 4 (5 تمثل أعلى درجة و1 تمثل أدنى درجة في مقياس ليكرت)؛

طول المجال = 5/4= 0.8 (المدى على عدد الدرجات)؛

وبعد ذلك تم تحديد الأهمية النسبية لكل محور من محاور الدراسة كما هو موضح في الجدول الموالي:

جدول رقم (10): تحديد المعدل النسبي للوسط الحسابي.

فئات الوسط الحسابي	المعدل النسبي	درجة الموافقة
1 - 1.79	%35.8 – %20	غير موافق بشدة
2.59 – 1.80	%51.8 – %36	غير موافق
3.39 – 2.60	%67.8 – 52%	محايد
4.19 – 3.40	%83.8 - %68	موافق
5 – 4.20	%100 - %84	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبة .

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

1. تحليل فقرات المحور الأول: واقع اهتمام قطب المحروقات بولاية سكيكدة بمسؤوليتها البيئية.

يحتوي هذا العنصر على عشر فقرات (10) حيث أن متوسط إجابات أفراد العينة تم تلخيصها في الجدول التالي:

جدول رقم (11): تحليل فقرات واقع اهتمام قطب المحروقات بولاية سكيكدة بمسؤوليتها البيئية:

الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
1. يتوفر لدى مؤسستكم سياسة واضحة لحماية البيئة	9	36	2	1	2	**3.98**	**0.82**	**موافق**
	%18	%72	%4	%2	%4			
2. تقدم السياسة البيئية في مؤسستكم هيكل عمل واضح لحماية البيئة	7	32	7	3	1	**3.82**	**0.82**	**موافق**
	%14	%64	%14	%6	%2			
3. تهتم مؤسستكم بالبحث عن أحدث التقنيات من أجل حل المشاكل البيئية الناتجة للحد من التلوث	5	32	7	4	2	**3.68**	**0.91**	**موافق**
	%10	%64	%14	%8	%4			
4. تولي مؤسستكم اهتماما بالاعتبارات البيئية عند تقييم أدائها	9	31	9	1	0	**3.96**	**0.66**	**موافق**
	%18	%62	%18	%2	%0			
5. تقوم مؤسستكم بزيادة المساحات الخضراء حول حدودها الخارجية واعتبارها جزء من السياسة البيئة الناجحة	3	15	11	18	3	**2.94**	**1.07**	**محايد**
	%6	%30	%22	%36	%6			
6. تدرج مؤسستكم الجوانب والتأثيرات البيئية أثناء عملية التدقيق المالي	4	19	19	8	0	**3.38**	**0.85**	**محايد**
	%8	%38	%38	%16	0			
7. يوجد لدى مؤسستكم نظام لإدارة الجودة البيئية	6	20	15	9	0	**3.46**	**0.93**	**موافق**
	%12	%40	%30	%18	%0			
8. يوجد لدى مؤسستكم شهادة الإيزو 14001	1	5	18	22	4	**2.96**	**0.86**	**محايد**

المتعلقة بجودة الأداء البيئي	%2	%10	%36	%44	%8			
9. تقوم الجهات الرقابية بدعم السياسة البيئية للمؤسسات بتقديم الحوافز والمكافآت	2	14	16	17	1	**2.98**	**0.93**	**محايد**
	%4	%28	%32	%34	%2			
10. ما تقوم به مؤسستكم حاليا من أجل حل مشاكلها البيئية كافي لمراجعة سياسيتها البيئية بشكل دوري	2	18	13	14	3	**3.04**	**1.029**	**محايد**
	%4	%36	%26	%28	%6			
الإجمالي العام						**3.37**	**0.53**	**محايد**

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج برنامج spss.

يتضح من الجدول أعلاه أن متوسط ممارسة عينة الدراسة لواقع إهتمام قطب المحروقات لمسؤوليتها البيئية بلغ 3.37، وهو يقع ضمن مجال الحياد وهذا راجع للتباين في إجابات أفراد العينة.

بالنسبة لفقرات المحور كانت النتائج كما يلي:

حيث أن الفقرات رقم (01) ،(02)،(03)، (04) والفقرة رقم (07) فقد كانت ضمن مجال الموافقة.

أما فيما يخص باقي الفقرات فجاءت ضمن مجال الحياد، وهذا راجع إلى تباين في إجابات أفراد العينة حول كل فقرة نوضحها كما يلي:

الفقرة رقم (05): "تقوم مؤسستكم بزيادة المساحات الخضراء حول حدودها الخارجية وإعتبارها جزء السياسة البيئية الناجحة"، نجد أن أغلب أفراد العينة بنسبة 36% (18 موظف) غير موافقون على أن مؤسساتهم تقوم بزيادة المساحات الخضراء حول حدودها، كما أن 22% من أفراد العينة إلتزموا الحياد حول هذه الفقرة.

الفقرة رقم (06): " تدرج مؤسستكم الجوانب والتأثيرات البيئية أثناء عملية التدقيق المالي" نجد أن إجابات أفراد العينة قد تساوت بين الأفراد الموافقون والأفراد الذين التزموا الحياد بنسبة 38% أي (19 موظف) ثم تلتها نسبة 16% من أفراد العينة غير موافقون.

الفقرة رقم (8): " يوجد لدى مؤسستكم شهادة الإيزو 14001 المتعلقة بجودة الأداء البيئي"، نجد أن أغلبية أفراد العينة بنسبة 44% غير موافقون ثم تليها 36% محايدون، أما أفراد العينة الموافقون فقد كانوا 5 أفراد فقط أي بنسبة 10%.

الفقرة رقم (09): " تقوم الجهات الرقابية بدعم السياسة البيئية للمؤسسات بتقديم الحوافز والمكافآت نجد أن أغلبية أفراد العينة غير موافقون بنسبة 34% أي (17 موظف) ثم تليها نسبة 28% من أفراد العينة التزموا الحياد.

الفقرة رقم (10): "ما تقوم به مؤسستكم حاليا من أجل حل مشاكلها البيئية كافي لمراجعة سياستها البيئية بشكل دوري"، نجد أن أغلبية أفراد العينة موافقون بنسبة 36% (18 موظف) و26% منهم كانوا محايدون، أما 28% من أفراد العينة غير موافقون.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2. تحليل فقرات المحور الثاني: الإفصاح البيئي في قطب المحروقات بولاية سكيكدة:

يحتوي هذا العنصر على عشر (10) فقرات حيث أن متوسط إجابات أفراد العينة تم تلخيصها في الجدول التالي:

جدول رقم (12): تحليل فقرات الإفصاح البيئي في قطب المحروقات:

الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
1. تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن مسؤوليتها البيئية بالأسلوبين الكمي و الوصفي.	3	28	13	4	2	3.52	0.89	**موافق**
	%6	%56	%26	%8	%4			
2. تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن المسؤولية البيئية بأسلوب وصفي وذلك ضمن التقارير المالية السنوية.	1	22	22	3	2	3.34	0.80	**محايد**
	2%	44%	44%	6%	4%			
3. تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن المسؤوليتها البيئية من خلال إظهار البيانات الكمية ضمن التقارير المالية السنوية	0	19	22	6	3	3.14	0.86	**محايد**
	0%	38%	44%	12%	6%			
4. تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن مسؤوليتها البيئية من خلال إعداد تقارير خاصة ومنفصلة عن التقارير المالية السنوية	3	29	13	4	1	3.58	0.81	**موافق**
	%6	%58	%26	%8	%2			

5. تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن كافة المعلومات الضرورية عن الأداء البيئي للمؤسسة	5	31	9	3	2	3.68	0.89	موافق
	%10	%62	%18	%6	%4			
6. تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن بعض المعلومات الضرورية عن أدائها البيئي والتي لا تضر بمصلحتها	3	9	15	21	2	2.80	0.99	محايد
	6%	18%	30%	42%	4%			
7. تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المنتهجة بشأن معالجة التكاليف والالتزامات والإيرادات الناشئة عن الأداء البيئي للمؤسسة	2	18	21	8	1	3.24	0.85	محايد
	4%	36%	42%	16%	2%			
8. تقوم مؤسستكم بالإفصاح الكترونيا عبر شبكات الانترنيت	2	8	9	25	6	2.50	1.03	غير موافق
	%4	%16	%18	%50	%12			
9. تهتم الأطراف أصحاب المصلحة بالمعلومات ذات الصلة بالأداء البيئي	2	25	13	8	2	3.34	0.94	محايد
	4%	50%	26%	16%	4%			
10. تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن الأداء البيئي ضد تقرير مجلس الإدارة	3	7	24	14	2	3.34	0.91	محايد
	6%	14%	48%	28%	4%			
الإجمالي العام						**3.20**	**0.51**	محايد

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج برنامج spss.

من الجدول رقم (12) يتضح أن متوسط الإفصاح البيئي بلغ 3.20 وهو يقع ضمن مجال الحياد، وهذا راجع للتباين في إجابات أفراد العينة. حيث أن أفراد العينة قد كانوا موافقون في إجاباتهم على الفقرة الأولى (01)، الفقرة الرابعة (04)، والفقرة الخامسة (05) أما الفقرة الثامنة (08) فقد كانت أغلبية إجابات أفراد العينة غير موافقة بنسبة 50%. فيما يخص باقي الفقرات فجاءت ضمن مجال الحياد، وهذا راجع إلى التباين في إجابات أفراد العينة حول كل فقرة كما هو موضح كم يلي:

الفقرة رقم (02): " الإفصاح عن المسؤولية البيئية بالأسلوب الوصفي ضمن التقارير المالية الوصفية " نجد أن أغلب أفراد العينة يتساوون في إجاباتهم بين أفراد إلتزموا الحياد وأفراد موافقون بنسبة 44% (22 موظف) وما نسبته 6% غير موافقون.

الفقرة رقم (03): "الإفصاح عن المسؤولية البيئية بالأسلوب الكمي ضمن التقارير المالية السنوية" نجد أن أغلب أفراد العينة التزموا الحياد بنسبة 44% و38% من أفراد العينة موافقون على أن مؤسستهم تقوم بالإفصاح الكمي حول المسؤولية البيئية أما الأفراد الغير موافقون فقد بلغت نسبتهم 12%.

الفقرة رقم (06): " قيام المؤسسة بالإفصاح عن بعض المعلومات الضرورية عن الأداء البيئي والتي لا تضر مصلحتها" نجد أن أغلبية أفراد العينة وبنسبة 42% غير موافقون أي أن مؤسستهم تقوم بالإفصاح عن جميع المعلومات البيئية دون الإهتمام أي أنها مؤسستهم تمتاز بالشفافية أما 30% من أفراد العينة التزموا الحياد، و18% موافقون.

الفقرة رقم (07) " قيام المؤسسة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في معالجة التكاليف البيئية والالتزامات والإيرادات في المؤسسة" نجد أن أغلبية أفراد العينة قد التزموا الحياد بنسبة 42%، أما البقية فقد كان منهم الموافون والغير موافقون بنسبة 36% و16% على التوالي.

الفقرة رقم (09): " تهتم الأطراف أصحاب المصلحة بالمعلومات ذات الصلة بالأداء البيئي للمؤسسة"، نجد أن أغلبية أفراد العينة موافقون بنسبة 50% (25 موظف) أي أنهم يوافقون بأن أطراف أصحاب المصلحة مهتمون بالمعلومات ذات الصلة بالأداء البيئي، وقد كان 26% من أفراد العينة التزموا الحياد، أما الغير موافقون فقد بلغت نسبتهم 16%.

الفقرة رقم (10): " قيام المؤسسة بالإفصاح عن الأداء البيئي ضد تقرير مجلس الإدارة" نجد بأن أغلب أفراد العينة التزموا الحياد بنسبة 48% أما بقية النسب فهي تتوزع كالآتي:14% موفقون و28% غير موافقون.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

3. تحليل فقرات المحور الثالث: أسباب وأهمية الإفصاح البيئي:

يحتوي هذا العنصر على عشر (10) فقرات حيث أن متوسط إجابات أفراد العينة تم تلخيصها في الجدول التالي:

جدول رقم (13): تحليل فقرات أسباب وأهمية الإفصاح البيئي:

الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
1. تدخل ضمن متطلبات اتخاذ القرارات الإدارية للمؤسسة الصناعية	1	30	13	6	0	**3.52**	**0.73**	**موافق**
	%2	%60	%26	%12	%0			
2. تزايد اهتمام الجهات الحكومية وأصحاب المصلحة في المجتمع بتطبيق القوانين البيئية	8	32	6	3	1	3.86	0.83	**موافق**
	%16	%64	%12	%6	%2			
3. التأثير في القرارات الاستثمارية للمؤسسات الصناعية	2	32	12	4	0	3.64	0.69	**موافق**
	%4	%64	%24	%8	%0			
4. تعميق استراتيجيات المؤسسات بالخطط التفصيلية للأنشطة المالية وغير المالية لضمان الحفاظ على البيئة	2	25	19	4	0	3.50	0.71	**موافق**
	%4	%50	%38	%8	%0			
5. تحديد تكلفة المنتجات بصورة دقيقة	5	18	21	6	0	3.44	0.84	**موافق**
	%10	%36	%42	%12	%0			
6. الاستفادة من برامج الدعم المالي للدولة في إطار الجوانب البيئية	2	22	16	9	1	3.30	0.87	**محايد**
	%4	%44	%32	%18	%2			
7. اختيار البديل الاستثماري الأمثل بالأخذ في الاعتبار الجوانب البيئية	2	27	14	7	0	3.48	0.79	**موافق**
	%4	%54	%28	%14	%0			
8. إيجاد الطرق والوسائل الممكنة للتقليل من التكاليف البيئية	4	33	9	3	1	3.72	0.79	**موافق**
	%8	%66	%18	%6	%2			
9. يساهم الإفصاح عن التكاليف في تعظيم ربحية	2	23	16	9	0	3.36	0.78	**محايد**

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المؤسسة في الأمد الطويل	%4	%46	%32	%18	%0			
10. يساهم الإفصاح عن التكاليف البيئية في رفع كفاءة الأداء الاقتصادي للمؤسسة	2	23	18	6	1	3.38	0.83	موافق
	%4	%46	%36	%12	%2			
الإجمالي العام						**3.52**	**0.46**	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج spss.

يوضح من الجدول رقم (13) أن متوسط ممارسة عينة الدراسة لأسباب وأهمية الإفصاح البيئي بلغ 3.52 وهو يقع ضمن مجال الموافقة، مما يعني أن أغلب عينة الدراسة توافق على أن للإفصاح عن المسؤولية البيئية أهمية كبيرة وأسباب ذلك أدت إلى تزايد الإهتمام به، ويشير الإنحراف المعياري والبالغ 0.46 لفقرات أهمية وأسباب الإفصاح عن المسؤولية البيئية إلى وجود إتفاق وانسجام في آراء أفراد العينة محل الدراسة حول إجابات أسئلة الإستبانة وقد تراوحت قيمة المتوسطات بين أكبر قيمة 3.86 والتي تتعلق بتزايد إهتمام الجهات الحكومية وأصحاب المصالح في المجتمع بتطبيق القوانين البيئية وهو يقع ضمن مجال الموافقة، وبين أصغر قيمة للمتوسط الحسابي 3.30 والتي تتعلق بالإستفادة من برامج الدعم المالي للدولة في إطار الجوانب البيئية وهذه القيمة تقع ضمن مجال الحياد.

4. تحليل فقرات المحور الرابع: معوقات الإفصاح البيئي في قطب المحروقات:

يحتوي هذا العنصر على عشر (10) فقرات حيث أن متوسط إجابات أفراد العينة تم تلخيصها في الجدول التالي:

جدول رقم (14): تحليل فقرات معوقات الإفصاح البيئي:

الفقرات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة الموافقة
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
المعوقات التنظيمية والتشريعية								
1. غياب المرجعية القانونية التي تنظم تطبيق المسؤولية البيئية للمؤسسات الصناعية	2	15	11	18	4	2.86	1.06	محايد
	%4	%30	%22	%36	%8			
2. غياب القوانين التي تلزم المؤسسات بالقياس والإفصاح عن أدائها البيئي	3	14	9	19	5	2.82	1.13	محايد
	%6	%28	%18	%38	%10			

3. غياب التخطيط الاستراتيجي لأعمال المسؤولية البيئية	3	22	13	8	4	3.24	1.06	**محايد**
	%6	%44	%26	%16	%8			
4. غياب الحوافز حكومية الكافية للمؤسسات الصناعية لتبني سياسة اجتماعية وبيئية	5	23	15	5	2	3.48	0.95	**موافق**
	%10	%46	%30	%10	%4			
المعوقات العلمية و المهنية								
5. ضعف توعية المحاسبيين بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات	8	25	10	8	1	3.54	0.97	**موافق**
	%16	%50	%20	%16	%2			
6. عدم وجود معايير محاسبية لقياس وعرض الآثار البيئية لأنشطة المؤسسات الصناعية	6	22	12	9	1	3.46	0.99	**موافق**
	%12	%44	%22	%18	%2			
7. عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية للمؤسسات	7	22	11	8	2	3.48	1.05	**موافق**
	%14	%44	%22	%16	%4			
المعوقات المالية والإدارية								
8. تتجنب مؤسستكم الإفصاح عن المعلومات البيئية التي يمكن أن يستفيد منها المنافسون	3	11	18	13	5	2.88	1.06	**محايد**
	%6	%22	%36	%26	%10			
9. العوائد المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن المسؤولية البيئية أقل من تكاليف القيام بها	2	9	29	8	2	3.02	0.82	**محايد**
	%4	%12	%58	%16	%4			
10. النظام المحاسبي المالي الجزائري المطبق لا يلاءم القياس و الإفصاح عن التكاليف البيئة	2	18	20	9	1	3.22	0.86	**محايد**
	%4	%36	%40	%18	%2			
الإجمالي العام						**3.20**	**0.69**	**محايد**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج spss.

من الجدول رقم (14) يتضح أن متوسط معوقات الإفصاح عن المسؤولية البيئية بلغ 3.20 وهو يقع ضمن مجال الحياد، حيث نلاحظ بأن إجابات أفراد العينة قد كانت متباينة، حيث أن إجاباتهم كانت بين الموافقة على بعض فقرات العينة كما أنهم إلتزموا الحياد وعدم الإجابة في الفقرات الأخرى، فقد كانت إجاباتهم حول الفقرة 04، الفقرة 05، الفقرة 06 والفقرة 07 بالموافقة وهي أغلبها فقرات المعوقات العلمية والمهنية، أما إجاباتهم

حول بقية الفقرات فقد كانت حيادية وهذا راجع أيضا إلى التباين في إجابات أفراد العينة حول كل فقرة وهي موضحة كما يلي:

الفقرة رقم (01): " غياب المرجعية القانونية التي تنظم تطبيق المسؤولية البيئية للمؤسسات الصناعية" نجد أن أغلب أفراد العينة وبنسبة 36% غير موافقون، حيث بلغت نسبة الموافقين 30%، أما 22% من أفراد العينة قد كانوا محايدين.

الفقرة رقم (02): "غياب القوانين التي تلزم المؤسسات بالقياس والإفصاح عن أدائها البيئي" نجد أن أغلب أفراد العينة بنسبة 38% منهم غير موافقون، أما 28% من أفراد العينة قد كانوا موافقين، والذين إلتزموا الحياد من أفراد العينة بلغت نسبتهم 18%.

الفقرة رقم (03): "غياب التخطيط الإستراتيجي لأعمال المسؤولية البيئية" نجد أن أغلبية أفراد العينة قد كانوا موافقين على غياب التخطيط الإستراتيجي لأعمال المسؤولية البيئية حيث بلغت نسبتهم 44%، و38% من أفراد العينة قد كانوا غير موافقين، أما 26% منهم فقد التزموا الحياد.

الفقرة رقم (08): " تتجنب مؤسستكم الإفصاح عن المعلومات التي يمكن أن يستفيد منها المنافسون" نجد أن أغلبية أفراد العينة التزموا الحياد حيث بلغت نسبتهم 36%، ثم تليها 26% من أفراد العينة قد كانت إجاباتهم غير موافقة على وجود هذا المعوق، أما 22% منهم قد كانوا موافقين.

الفقرة رقم (09): العوائد المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن المسؤولية البيئية أقل من تكاليف القيام بها"، نجد أن الأغلبية الكبرى من أفراد العينة قد التزموا الحياد حيث بلغت نسبتهم 58%.

الفقرة رقم (10): " النظام المحاسبي المالي الجزائري المطبق لا يلاءم القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية"، نجد أن أغلبية أفراد العينة وما نسبتهم 40% قد التزموا الحياد، و36% من أفراد العينة قد كانوا موافقين، أما 18% منهم قد كانوا غير موافقين.

المطلب الثاني: إختبار فرضيات الدراسة:

لتحليل فقرات الاستبانة نعتمد أن تكون الفرضية العدمية سلبية بمعنى أن أفراد العينة يرفضون محتواها إذا كان مستوى الدلالة أقل من 0.05.

حيث تتمثل قاعدة القرار لقبول أو رفض فرضيات الدراسة فيما يلي:

إذا كان مستوى الدلالة (sig) أقل من 0.05 نرفض الفرضية العدمية، أما إذا كانت مستوى الدلالة (sig) أكبر من أو يساوي 0.05 نقبل الفرضية العدمية.

1. **اختبار الفرضية الأولى:** تنص الفرضية العدمية للفرضية الأولى **" لا يهتم ولا يتبنى قطب المحروقات لولاية سكيكدة بالمسؤولية البيئية"**

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار One Sample T- Test ونتائج الاختبار موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (15): نتائج اختبار T للفرضية الأولى:

الفرضية الأولى	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة sig
إهتمام وتبني قطب المحروقات لمسؤوليتها البيئية.	3.37	0.53	44.74	49	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج spss.

من نتائج اختبار T المبينة في الجدول أعلاه يتبين أن متوسط اهتمام وتبني قطب المحروقات لمسؤوليتها البيئية بلغ 3.37 وهو أكبر من 3 وبإنحراف معياري 0.53، كما أنه قد أظهر أن هذا المتوسط ذو دلالة إحصائية

باعتبار أن مستوى الدلالة 0.000 أقل من 0.05، وعليه نرفض الفرضية العدمية أي أن قطب المحروقات يهتم ويتبنى المسؤولية البيئية.

2. **اختبار الفرضية الثانية:** تنص الفرضية العدمية للفرضية الثانية " **لا يوجد إدراك ووعي لدى مسؤولي قطب المحروقات بأهمية الإفصاح البيئي**".

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار One Sample T- Test ونتائج الاختبار موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (16): نتائج اختبار الإفصاح البيئي

الفرضية الثانية	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة sig
إدراك ووعي مسؤولي قطب المحروقات بأهمية الإفصاح البيئي	3.36	0.43	55.17	49	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج spss.

من نتائج اختبار T المبينة في الجدول أعلاه يتبين أن متوسط إدراك ووعي مسؤولي قطب المحروقات بأهمية الإفصاح البيئي بلغ 3.36 وهو أكبر من 3 وبإنحراف معياري 0.43، كما أنه قد أظهر أن هذا المتوسط ذو دلالة إحصائية باعتبار أن مستوى الدلالة 0.000 أقل من 0.05، وعليه نرفض الفرضية العدمية أي أن مسؤولي قطب المحروقات لديهم إدراك ووعي بأهمية الإفصاح البيئي.

3. **الفرضية الثالثة:** تنص الفرضية العدمية للفرضية الثالثة " **لا توجد معوقات تحد من الإفصاح البيئي في قطب المحروقات**"

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار One Sample T- Test ونتائج الاختبار موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (17): نتائج اختبار معوقات الإفصاح عن المسؤولية البيئية

الفرضية الثالثة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة sig
المعوقات التنظيمية والتشريعية للإفصاح البيئي	3.14	0.85	25.57	49	0.000
المعوقات العلمية والمهنية للإفصاح البيئي	3.49	0.86	28.44	49	0.000
المعوقات المالية والإدارية للإفصاح البيئي	3.04	0.71	30.21	49	0.000
معوقات الإفصاح البيئي في قطب المحروقات	**3.20**	**0.69**	**32.49**	**49**	**0.000**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج spss.

من نتائج اختبار T المبينة في الجدول أعلاه يتبين أن متوسط معوقات الإفصاح البيئي في قطب المحروقات بلغ 03.2 وهو أكبر من 3 وبإنحراف معياري 0.69، كما أنه قد أظهر أن هذا المتوسط ذو دلالة إحصائية باعتبار أن مستوى الدلالة 0.000 أقل من 0.05، مما يعني أن هناك معوقات في قطب محروقات سكيكدة تحد من الإفصاح البيئي.

كما يتبين من الجدول أعلاه أن جميع متوسطات معوقات الإفصاح البيئي لقطب محروقات سكيكدة المستخدمة في هذه الدراسة قد تراوحت بين 3.04 للمعوقات المالية والإدارية وبين 3.49 للمعوقات العلمية والمهنية وهي جميعها تزيد عن 3، في حين تراوحت قيم الانحراف المعياري لمعوقات الإفصاح البيئي بين 0.71 و0.86 مما يعني أن هناك انسجاما بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن أسئلة الاستبانة، حيث لاحظنا من نتائج الاختبار أن المعوقات العلمية والمهنية هي من أقوى المعوقات التي تحد من الإفصاح وهذا راجع لعدة أسباب من بينها عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح البيئي في القوائم المالية للمؤسسات الصناعية، ثم تليها المعوقات التنظيمية والتشريعية من حيث إعاقة الإفصاح في القطب وفي الأخير تأتي المعوقات المالية والإدارية كما أظهرت نتائج

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

اختبار T- test للفرضية الثالثة أن مستويات الدلالة لجميع هذه المتوسطات تساوي (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية الفرعية الثالثة، ونقبل الفرضية البديلة الفرعية الثالثة، وبذلك نقبل بأنه توجد معوقات تحد من الإفصاح البيئي في قطب محروقات لولاية سكيكدة.

4. اختبار الفرضية الرئيسة: تنص الفرضية العدمية للفرضية الرئيسية **" لا يلتزم قطب المحروقات بولاية سكيكدة بالإفصاح البيئي"**

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار One Sample T- Test ونتائج الاختبار موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (18): نتائج اختبار إلتزام قطب المحروقات بالإفصاح عن المسؤولية البيئية.

الفرضية الرئيسية	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة T	درجة الحرية	مستوى الدلالة sig
التزام قطب المحروقات بالإفصاح البيئي	3.27	0.40	56.59	49	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج spss.

يتبين من الجدول رقم (18) أن متوسط درجة التزام قطب المحروقات لولاية سكيكدة عينة الدراسة بالإفصاح عن المسؤولية البيئية مجتمعة بلغ 3.27 وهو أكبر من 3 وبانحراف معياري 0.40، وقد أظهر اختبار T-testأن هذا المتوسط ذو دلالة إحصائية باعتبار أن مستوى الدلالة (0.000) أقل من 0.05، مما يعني أن هناك التزاما من قبل قطب محروقات ولاية سكيكدة بالإفصاح البيئي.

خاتمة:

شكل هذا الفصل قاعدة أساسية لإسقاط ما جاء في الدراسة النظرية، فقد تناول المبحث الأول منه إجراءات الدراسة، من خلال عرض مجتمع وعينة الدراسة، متغيرات وأدوات الدراسة، ووصف لخصائص عينة الدراسة، أما المبحث الثاني فقد تناول وصف لمتغيرات الدراسة، ومن خلال النتائج المتوصل إليها عن طريق إجابات المستجوبين على أسئلة محاور الإستمارة، حيث أكدت النتائج حسب الفرضية الأولى أن قطب محروقات ولاية سكيكدة يلتزم بالمسؤولية البيئية، وتبين كذلك حسب الفرضية الثانية أن القطب يفصح عن المسؤولية البيئية ويدرك أهميتها، وتوصلنا أيضا بأنه هناك معوقات تحد من إفصاح القطب عن مسؤوليته البيئية وتختلف هذه المعوقات من معوقات تنظيمية وتشريعية، ومعوقات مالية وإدارية، ومعوقات مهنية وعلمية، كما أننا اختبرنا الفرضية الرئيسية للدراسة حيث خلصنا إلى أن قطب محروقات ولاية سكيكدة يلتزم بالإفصاح البيئي.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

تناولنا موضوع الدراسة محاولة التعرف على مدى التزام المؤسسات بالإفصاح البيئي، من خلال دراسة ميدانية لقطب محروقات سكيكدة، بصفته قطب ناشط في صناعات حساسة بيئيا.

قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية والدراسة الميدانية، حيث قسمنا الجانب النظري إلى فصلين رئيسيين، تناولنا في الفصل الأول "المسؤولية البيئية في المؤسسات الصناعية"، أما الفصل الثاني فخصصناه لدراسة "الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية"، أما الفصل الثالث فقد كان في شكل دراسة ميدانية لقطب المحروقات بولاية سكيكدة، حيث استخدمنا الاستبانة كأداة لجمع البيانات المتعلقة بمتغير التزام قطب المحروقات لولاية سكيكدة بالإفصاح البيئي وتكونت من أربعة محاور وتم توزيع (73) استبانة على عينة الدراسة، استرد منها (65) أي أن نسبة الاسترداد بلغت (89.84%) واستبعد منها (15) لعدم صلاحيتها، وبذلك يكون عدد الاستبانات الصالحة للتحليل (50) استبانة.

ولغرض التحليل الإحصائي تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية: معامل ألفا كرونباخ لقياس أداة الدراسة، التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص العينة، المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية للإجابة عن أسئلة الدراسة، إختبار One Sample T- Test لإختبار فرضيات الدراسة.

1. نتائج الدراسة:

لقد سمحت المعالجة النظرية لموضع الدراسة، وتحليل البيانات المتعلقة بمدى التزام قطب المحروقات لولاية سكيكدة بالإفصاح البيئي، من استخلاص النتائج التالية:

- ✓ تبني المؤسسات الصناعية للمسؤولية البيئية يعتبر من الوسائل الفعالة لحماية البيئة؛
- ✓ تكمن مشكلة التكاليف البيئية في الجوانب التي تنطوي على تكاليف لا يمكن قياسها بالأساليب المتعارف عليها لتحليل العائد والتكلفة الأمر الذي يؤدي إلى ضرورة استخدام أساليب خاصة لقياس التكاليف البيئية لضمان انعكاسها بقيمتها الحقيقية سواء عند إعداد بيانات تكاليف الإنتاج أو اتخاذ قرارات التسعير.
- ✓ إن عدم وجود نموذج موحد للإفصاح عن المسؤولية البيئية يعد من الصعوبات التي تواجه تطبيق المحاسبة عن المسؤولية البيئية؛
- ✓ نستنتج أنه يوجد تنامي في الوعي البيئي لدى قطب محروقات سكيكدة وتوفير المعلومات اللازمة حول إستراتيجية وخطط المؤسسة تجاه القضايا البيئية كما تشير نتائج التحليل.
- ✓ بينت الدراسة أنه هناك العديد من المعوقات التي تحد من قيام المؤسسة محل الدراسة من الإفصاح عن أدائها البيئي وأبرز تلك المعوقات قلة البرامج التعليمية للتعريف بمتطلبات الإفصاح عن المسؤولية البيئية؛
- ✓ عدم وجود قوانين ملزمة لإفصاح عن المسؤولية البيئية.
- ✓ بالنسبة لنتائج مدى التزام قطب محروقات سكيكدة بالإفصاح عن مسؤوليته البيئية، تبين لنا أن المؤسسة تبذل مجهودات معتبرة من أجل الالتزام بالإفصاح البيئي وتحملها لمسؤوليتها البيئية عن الأضرار التي تسببها رغم الصعوبات والمعوقات التي تواجهها.

2. الإقتراحات:

على ضوء نتائج الدراسة، فيتم تقديم الإقتراحات التالية:

- ✓ ضرورة إصدار معايير محاسبية وإرشادات تلزم المؤسسات الصناعية في الجزائر بالإفصاح عن المعلومات البيئية؛
- ✓ ضرورة إيجاد معايير محددة لتحديد الكيفية التي يمكن استخدامها من قبل المؤسسات والخاصة بالمحافظة على البيئة وتحديد مسؤوليتها، وكيفية الإفصاح المحاسبي عن ذلك.
- ✓ ضرورة إيجاد حوافز مادية ومعنوية من قبل الحكومات والجهات المختصة بالبيئة وذلك بهدف تشجيع المؤسسات على نشر المزيد من المعلومات المتعلقة بأدائها البيئي.

- ✓ زيادة الوعي البيئي وتحفيز المواطنين على المشاركة في برامج المحافظة على البيئة وتنميتها وكذلك تشجيع القوى العاملة في الجزائر للعمل في مجالات البيئة وصقل مهارات العاملين بالتدريب والتأهيل.
- ✓ ضرورة تولي الجهات التعليمية في المعاهد والجامعات بتحديث المقررات المحاسبية من خلال تخصيص مناهج تتضمن مفاهيم المحاسبة البيئية وأسس قياس وتحليل التكاليف البيئية.

3. آفاق الدراسة:

بعد عرضنا لموضوع الدراسة والنتائج واقتراحنا للاقتراحات التي نراها مفيدة، طرأت لنا نقاط أخرى مازالت مجهولة ويمكن أن تكون موضوعات دراسات أخرى وإشكالية تنتظر المعالجة وهي:

- ✓ نموذج مقترح لقياس التأثيرات البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية للمؤسسات؛
- ✓ دور الإفصاح عن المسؤولية البيئية في ترشيد قرارات التسعير والإستثمار؛
- ✓ دور الإفصاح عن المسؤولية البيئية في تعزيز الميزة التنافسية للمؤسسات.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

قائمة المراجع:

1. المراجع باللغة العربية

أولا:الكتب:

1. البدوي محمد العباس ، "***المحاسبة البيئية (ببين النظرية والتطبيق)***"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، طبعة 2007؛

2. سيد عطا الله السيد، ***"المفاهيم المحاسبية الحديثة"***، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، طبعة 2009؛

3. عبد الرحمان محمود إسماعيل،***"محاسبة التلوث البيئي"*** مكتبة الوفاء القانونية للنشر، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى2014؛

4. الفضل مؤيد وآخرون، ***"المشاكل المحاسبية العاصرة"*** ، دار للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2002؛

5. لطفي أحمد السيد أمين، ***"المراجعة البيئية"*** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005؛

6. مطر محمد ، موسى السويطي، ***"التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات –القياس والعرض والإفصاح"***، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2008؛

7. نجاة النيش ، ***" تكاليف التدهور البيئي وشح المواد الطبيعية- بين النظرية وقابلية التطبيق في الدول العربية-"***، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، 1999.

8. هلال مصطفى حسن، "***الإبداع المحاسبي في الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية***"، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2005؛

9. هلال مصطفى حسن، "***الإبداع المحاسبي في الإفصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية***"، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2005؛

ثانيا: الجرائد الرسمية:

10. القانون 03/83، المؤرخ في 1983/02/05، المتعلق ب: ***حماية البيئة***، الجريدة الرسمية، العدد 06، 1983؛

11. المرسوم التنفيذي رقم 78/90 المؤرخ في 1990/02/27، المتعلق ب ***دراسة التأثير على البيئة***، الجريدة الرسمية، العدد 10، 1990؛

12. القانون رقم 19/01 المؤرخ في 2001/12/12 المتعلق ***بتسيير النفايات ومراقبتها***، الجريدة الرسمية، العدد 77، 2001؛

13. القانون رقم 20/01 المؤرخ في 2001/12/12 المتعلق ***بتهيئة الإقليم والتنمية المستدامة***، قانون المالية 2002، الجريدة الرسمية العدد 79، 2001؛

14.القانون رقم 03-10 المؤرخ في 2003/07/19 المتعلق ***بحماية البيئة في ظل التنمية المستدامة***، الجريدة الرسمية العدد 43، الجزائر، 2003.

ثالثا:المجلات :

15. أبو العزم محمد فهيم، ***" معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية- دراسة حالة جمهورية مصر العربية"*** ،مجلة الإدارة العامة، جامعة الإمام محمد بن مسعود، الرياض السعودية، المجلد الخامس والأربعون، العدد الأول، فيفري 2005؛

16. الشحادة عبد الرزاق قاسم، ***"القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة"***، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد 26، العدد 01، 2010؛

17. عبد الناصر سيد درويش ،"***أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للشركات الصناعية الأردنية على ترشيد القرارات و جودة التقارير المالية"*** ، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الواحد والثلاثين، العدد الأول، 2007؛

18. عبد الناصر محمد نور أحمد ***" مدى التزام شركات المساهمة العامة بالإفصاح البيئي في التقارير المالية المنشورة"*** دراسة تطبيقية، مجلة جامعة البحر الأحمر، السودان، العدد الخامس، يونيو 2014.

رابعا: المذكرات:

19.أعراب خالد ،" ***الأبعاد التسويقية للمسؤولية البيئية وانعكاساتها على تنافسية المؤسسة الصناعية دراسة حالة*** – مؤسسة إسمنت متيجة بمفتاح"، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015/2014؛

20.خالد حسن محمد سالم، ***"تأثير القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف حماية البيئة على قرار الإستثمار"***، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين الشمس، القاهرة، مصر،2008؛

21.سعيدي سياف حنان، ***"القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية*** – دراسة حالة مؤسسة صناعة الإسمنت حامة بوزيان قسنطينة-"، مذكرة مقدمة لإستكمال لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في علوم التسيير، شعبة إدارة مالية، كلية العلوم الاقصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2 ، 2013- 2014؛

22.القطافي منير جمعة ، ***" منافع الإفصاح عن التكاليف البيئية – دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق المال الفلسطيني "*** ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007؛

23.الكرداشة منذر نائل ، ***"واقع تبني منظمات الأعمال الصناعية للمسؤولية البيئية"*** دراسة تطبيقية، رسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الأعمال، قسم إدارة الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2010؛

24.مهاوات لعبيدي، ***"القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي*** – دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر" أطروحة شهادة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة الجزائر، 2014-2015ز

خامسا:الملتقيات:

25. نوال بن عمارة ، ***"المحاسبة عن الأداء البيئي الآفاق و المعوقات"*** ، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 22 و23 نوفمبر 2011.

سادساكالمواقع الالكترونية

26. Jilrc.com consulté ,20:37, 10/03/2017

المرجع باللغة الأجنبية

27.EPA, E " ***An Introduction to Environmental Accounting As business Management Tool: Key concepts and terms***", Accounting Journal Vol 35,1995؛

28. Honen, P.a, ***coporate social performance and present areas of commitment***, Academy of management journal, 1985؛

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
01	نموذج SMFC
02	نموذج Estes
03	قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية
04	قائمة المركز المالي المعدلة بتأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية
05	تقرير الأداء البيئي والاجتماعي متعدد الأبعاد
06	القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية
07	الاستمارة
08	قائمة محكمي الإستمارة

الملحق رقم (01)

جدول: نموذج SMFC:

أولا: فرص العمالة	
الأصول	**الالتزامات**
-ترتب عن توسع الشركة توفير حوالي 1000 فرصة عمل. -تخطيط الشركة ووضعها برنامج لتوفير فرص عمل للأقليات. -تنفيذ برامج تدريب نتج عنه توظيف 26 من العمال ذوي الإحتياجات الخاصة و 170 من العمال المهرة خلال سنة.	-لا زال التغير في المستويات الوظيفية يؤدي إلى بعض المشاكل. -لا زالت هناك حاجة لزيادة ترقيات إلى مراكز أعلى. -أغلقت الشركة أحد مراكز التدريب بعد أن بلغت نفقاته 333000 دولار بسبب توقف الحكومة عن إعانته.
ثانيا: الرقابة البيئية.	
-تم تركيب أجهزة لمعالجة مياه الصرف الصحي ب530000 دولار. -بلغ عدد الآلات التي تم إضافتها لمعدات الشركة المتعلقة بالرقابة على تلوث المياه ب 10 آلاف منذ عام 1965. -قامت الشركة بإنفاق 3000000 دولار لشراء آلات لتنقية الهواء وهذا يمثل إنجاز 80% من البرامج.	-لا زالت هناك مشاكل ناجمة عن بعض الرواسب المرتبطة بأنابيب المياه القائمة. - تواجه الشركة مشكلة انبعاث ثاني أكسيد النيتروجين من الآلات. - تواجه الشركة مشاكل قانونية بسبب وسائل الأمن الصناعي.
ثالثا: مجال الضمان الإجتماعي	
-قامت الشركة ببناء 120 وحدة سكنية للعاملين بمبلغ 3500000 دولار. - تهتم الشركة بمساعدة المؤسسات الاجتماعية. - تبرعت الشركة بمبلغ يعادل 2% من أرباحها كمساهمات في تفعيل مسؤوليتها الاجتماعية.	-البرامج التي تقوم بها الشركة لبناء مساكن لمحدودي الدخل غير فعال بدرجة كافية.
رابعا: مجال خدمة المستهلكين	
-أدت برامج الرقابة على الجودة إلى كفاءة أداء المنتوج. - قامت الشركة بإنشاء شركة تواصل عن طريق الهاتف، لضمان سرعة ما يطلبه العملاء من خدمات. - قامت الشركة بإعداد كتيب مبسط يوضح الطريقة الآمنة لإستعمال المنتوج.	-من المتوقع صدور قانون يفرض مستويات أعلى لجودة المنتوج من الجودة الحالية. - تواجه الشركة مشكلة سببها عدم استخدام الكتيب بالطريقة الصحيحة.

المصدر: الفصل مؤيد وآخرون، ***"المشاكل المحاسبية المعاصرة"*** ، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2002، ص 189.

قلم الجزائر | WWW.DZPEN.COM

الملحق رقم (02)

جدول :نموذج Estes

البيان			
المنافع الاجتماعية			
السلع والخدمات التي توفرها	××		
مدفوعات للعناصر الاجتماعية	××		
عمالة متاحة (أجور ومرتبات)	××		
مدفوعات لموردي السلع والخدمات	××		
ضرائب مسددة	××		
مساهمات خيرية	××		
توزيعات وأرباح موزعة	××		
قروض ومدفوعات أخرى	××		
منافع إضافية مباشرة للعاملين	××		
خدمات ومعدات وتسهيلات ممنوحة للغير	××		
تحسينات للبيئة	××		
منافع أخرى	××		
مجموع المنافع الاجتماعية			××
التكاليف الاجتماعية			
سلع ومواد أولية تم الحصول عليها	××		
مباني ومعدات الشراء	××		
عمل وخدمات مستخدمة	××		
فروق وظيفية			
في التعيين (الخارجية)	××		
في المركز الوظيفي والترقية (داخلية)	××		
إصابات وأمراض عمل		××	
خدمات وتسهيلات عامة مستخدمة		××	
أضرار بيئية			
أضرار الأرض	××		
تلوث الهواء	××		
تلوث المياه	××		
ضوضاء	××		
مخلفات	××		
تشويه الشكل الجمالي للبيئة	××		
أضرار بيئية أخرى	××	××	
مدفوعات عن عناصر أخرى للمجتمع			
مدفوعات مقابل سلع وخدمات	××		
زيادة في رأس المال	××		
سلف	××		
مدفوعات أخرى		××	
تكاليف أخرى		××	
إجمالي التكاليف الاجتماعية			××
الفائض/العجز الاجتماعي العام			××
الفائض/ العجز الاجتماعي للمجتمع 1/1/ن			××
الفائض/ العجز الاجمالي للمجتمع 12/31/ن			××
ملاحظات عن:			

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

-التأثيرات غير المباشرة الهامة المرتبطة بالمدخلات. - التأثيرات غير المباشرة الهامة المرتبطة بالمخرجات. - أسس القياس والتقييم. - مدى التقدم في مجالات الاهتمام الاجتماعي الحالية	

المصدر: محمد عباس بدوي،" ***المحاسبة البيئية (بين النظرية والتطبيق)***، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص ص 121-122.

الملحق رقم (03)

جدول: قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية

البيان			
صافي الربح المحاسبي			××
يضاف إليه			
أولا: أعباء المسؤولية الاجتماعية الإجبارية			
1. مجال المساهمات البيئية	××		
تكلفة عمليات الرقابة على تلوث الهواء	××		
تكلفة معالجة المخلفات السائلة	××		
تكلفة تحسين المظهر الجمالي للبيئة		××	
2. مجال المساهمات العامة	××		
فروق توظيف عمالة زائدة	××		
فروق توظيف ذوي الاحتياجات الخاصة	××		
إعانات ومنح إضافية للعاملين	××		
فروق خدمات النقل والمواصلات	××		
تكلفة خدمات إسكان العاملين	××		
خسائر التسعيرة الجبرية		××	
3. مجال الموارد البشرية	××		
تكلفة تدريب العاملين	××		
تكلفة إشتراطات الأمن الصناعي		××	
4. مجال المنتوج	××		
تكلفة الرقابة على المواصفات القياسية للجودة	××		
تكلفة اختبار أمن استخدام المنتوج	××	××	(××)
إجمالي أعباء المسؤولية البيئية والاجتماعية	××	××	××
صافي الربح المعدل بالأعباء الاجبارية			

المصدر: محمد عباس بدوي، ***المحاسبة البيئية (بين النظرية والتطبيق)***،المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، طبعة 2007، ص 119.

الملحق رقم (04)

جدول: قائمة المركز المالي المعدلة بتأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية

مجموع صافي الأصول:			××
(يخصم منه)			
1. صافي الأصول الخاصة بمجال المساهمات البيئية:			
مباني وإنشاءات الرقابة على التلوث	××		
أجهزة الرقابة على تلوث الهواء	××		
معدات تنقية المخلفات السائلة	××		
نفقات تحسين المظهر الجمالي للبيئة	××		
مخزون مواد تنقية المخلفات الصناعية	××		
مجموع صافي أصول مجال المساهمات البيئية		××	
2. صافي الأصول الخاصة بمجال المساهمات العامة	××		
مباني وإنشاءات مركز رعاية الطفولة	××		
مباني سكنية للعاملين	××		
منشآت ووسائل الترفيه	××		
منشآت الرعاية الصحية	××		
وسائل نقل ومواصلات	××		
معدات وأجهزة طبية	××		
مخزون المستلزمات الطبية		××	
مجموع أصول مجال المساهمات العامة	××		
3. صافي الأصول الخاصة بمجال الموارد البشرية	××		
مباني وإنشاءات مركز التدريب		××	
معدات وأجهزة رقابية بيئية للعاملين			
مجموع صافي أصول مجال المساهمات العامة			

المصدر: محمد عباس بدوي، ***المحاسبة البيئية (بين النظرية والتطبيق)***،المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، طبعة 2007، ص 221.

ملحق رقم (05)

جدول: تقرير الأداء البيئي والاجتماعي متعدد الأبعاد.

أولا: مجال المساهمات البيئية				
العناصر المؤثرة على نوعية البيئة الطبيعية	**وحدة القياس**	**المستويات القياسية**	**المستويات الفعلية**	**الانحرافات**
1. عناصر مسببة لتلوث الهواء: أول أكسيد الكربون ثاني أكسيد الكربون ..... الضوضاء **2. عناصر مسببة للتلوث المياه:** درجة الحرارة الأكسجين الحيوي ..... **3. عناصر مسببة لتلوث التربة** أملاح ذائبة الكبريتات	 مغ/م^3 مغ/م^3 .... ديسيل جزء/مليون جزء/مليون ..... جزء/مليون جزء/ مليون			
ثانيا: مجال المساهمات العامة				
البيان			**المقدار**	
1. توفير فرص عمالة: عدد العاملين بالمشروع نسبة العاملين الذكور نسبة العاملين الإناث عدد العاملين الذين يزيدون في احتياجات المشروع عدد العاملين من ذوي الاحتياجات الخاصة نسبة العاملين ذوي الاحتياجات الخاصة لإجمالي عدد العاملين				

المصدر: محمد عباس بدوي، ***المحاسبة البيئية (بين النظرية والتطبيق)***،المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، طبعة 2007، ص 223.

الملحق رقم (06)

جدول القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية:

البيان		القيمة بوحدة النقد
أولا: مجال المساهمات البيئية:		
قيمة الضرر الذي يصيب الأفراد يسبب تلوث الهواء	×××	
قيمة الضرر الذي يصيب الموارد بسبب التلوث الهواء	×××	
نصيب المشروع من قيمة أضرار تراكم مسببات تلوث الهواء	×××	
قيمة أضرار عدم تنقية المخلفات السائلة	×××	
نصيب المشروع من قيمة أضرار تراكم مسببات تلوث المياه والتربة	×××	
إجمالي التأثيرات البيئية السالبة		×××
ثانيا:مجال المساهمات العامة:		
مقابل عدم توظيف العاملين ذوي الاحتياجات الخاصة	×××	
مقابل عدم توفير وسائل نقل ومواصلات	×××	
مقابل عدم توفير خدمات رعاية طفولة	×××	
إجمالي التأثيرات السالبة		×××
ثالثا: مجال الموارد البشرية:		
قيمة أضرار إصابات عمل أدت إلى:		
التوقف عن العمل للعلاج	×××	
العجز الجزئي	×××	
العجز الكلي	×××	
الوفاة المبكرة	×××	
إجمالي التأثيرات السالبة		×××
رابعا: مجال المنتوج:		
قيمة أضرار ناتجة عن:	×××	
عدم تحقيق المستويات القياسية للجودة	×××	
عدم أمان لاستخدام المنتوج	×××	
إجمالي التأثيرات السالبة		×××
إجمالي التأثيرات السالبة نتيجة عدم الوفاء عن المسؤولية البيئية والاجتماعية		×××

المصدر: محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية (بين النظرية والتطبيق)، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، طبعة 2007، ص 225.

الملحق رقم (08)

جدول محكمي الإستمارة

إسم المحكمين	رتبت المحكمين	الجامعة الأصلية
د.فروم محمد الصالح	أستاذ محاضر -ب-	جامعة 20 أوث 1955 سكيكدة
د. كعوان سليمان	أستاذ محاضر- ب-	جامعة 20 أوث 1955 سكيكدة

الملحق رقم (07)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة 20 أوث 1955 سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تحية طيبة وبعد:

نهدف من هذا الاستبيان للحصول على المعلومات لدراسة مدى التزام المؤسسات بالإفصاح عن المسؤولية البيئية لتقديمه كمذكرة مكملة للحصول على درجة ماستر تخصص مالية المؤسسة، يرجى من حضراتكم الإجابة عن فقراتها شاكرين لكم تعاونكم، ومؤكدين لكم بأن المعلومات التي ستقدمونها لنا لا تستخدم إلا في البحث العلمي، ولكم منا جزيل الشكر.

الطالبة : بلمقنعي سمية

ملاحظة: تتكون الاستبانة من قسمين:

القسم الأول: يتكون من:

- ❖ المعلومات الشخصية؛

القسم الثاني: ويتضمن 4 محاور :

المحور الأول: واقع اهتمام المؤسسات الصناعية لمسؤوليتها البيئية؛

المحور الثاني: الإفصاح عن المسؤولية البيئية في المؤسسات الصناعية؛

المحور الثالث:أسباب و أهمية الإفصاح عن المسؤولية البيئية في المؤسسة الاقتصادية ؛

المحور الرابع: معوقات القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها من قبل المؤسسات الصناعية ذات الحساسية بيئيا.

القسم الأول :

❖ معلومات شخصية:

يرجى منكم وضع إشارة (×) أمام ما يناسب حالتكم:

1. المستوى التعليمي:

تقني ☐ ليسانس ☐ مهندس ☐

ماجستير ☐ دكتوراه ☐

أخرى (حددها) .....

2. التخصص:

محاسبة ومالية ☐ إدارة أعمال ☐

بيئة ☐

أخرى (حددها) .....

3. الوظيفة الحالية :

مدير تنفيذي ☐ رئيس قسم ☐

رئيس مصلحة ☐ مدير البيئة ☐

أخرى (حددها).....

4. الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5إلى أفل من 10 سنة ☐

من 10إلى أفل من 15 سنة ☐ من 15إلى أفل من 30 سنة ☐

30 سنة فما أكثر ☐

القسم الثاني: يتعلق هذا القسم بمدى التزام المؤسسات الاقتصادية بالإفصاح عن المسؤولية البيئية والمطلوب منكم هو وضع إشارة (×) أمام الإجابة التي تعكس الواقع في المؤسسة التي أنتم مكلفون بأداء المهام فيها.

المحور الأول: واقع اهتمام المؤسسات الصناعية لمسؤوليتها البيئية.

الرقم	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يتوفر لدى مؤسستكم سياسة واضحة لحماية البيئة					
2	تقدم السياسة البيئية في مؤسستكم هيكل عمل واضح ومراجعية لحماية البيئة					
3	تهتم مؤسستكم بالبحث عن أحدث التقنيات من أجل حل المشاكل البيئية الناتجة للحد من التلوث					

4	تولي مؤسستكم اهتماما بالاعتبارات البيئية عند تقييم أدائها					
5	تقوم مؤسستكم بزيادة المساحات الخضراء حول حدودها الخارجية واعتبارها جزء من السياسة البيئة الناجحة					
6	تدرج مؤسستكم الجوانب والتأثيرات البيئية أثناء عملية التدقيق المالي					
7	يوجد لدى مؤسستكم نظام لإدارة الجودة البيئية					
8	يوجد لدى مؤسستكم شهادة الإيزو 14001 المتعلقة بجودة الأداء البيئي					
9	تقوم الجهات الرقابية بدعم السياسة البيئية للمؤسسات بتقديم الحوافز والمكافآت					
10	ما تقوم به مؤسستكم حاليا من أجل حل مشاكلها البيئية كافي لمراجعة سياسيتها البيئية بشكل دوري					

المحور الثاني: الإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية:

الرقم	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن مسؤوليتها البيئية بالأسلوبين الكمي و الوصفي.					
2	تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن المسؤولية البيئية بأسلوب وصفي وذلك ضمن التقارير المالية السنوية					
3	تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن المسؤولية البيئية من خلال إظهار البيانات الكمية فقط المتعلقة بذلك الأداء ضمن التقارير المالية السنوية					
4	تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن مسؤوليتها البيئية من خلال إعداد تقارير خاصة ومنفصلة عن التقارير المالية السنوية					
5	تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن كافة المعلومات الضرورية عن الأداء البيئي للمؤسسة					
6	تقوم مؤسستكم بالإفصاح فقط عن بعض المعلومات الضرورية عن مسؤوليتها البيئية والتي لا تضر بمصلحتها					

7	تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المنتهجة بشأن معالجة التكاليف والالتزامات والإيرادات الناشئة عن الأداء البيئي للمؤسسة					
8	تقوم مؤسستكم بالإفصاح الكترونيا عبر شبكات الانترنيت					
9	تهتم الأطراف أصحاب المصلحة بالمعلومات ذات الصلة بالأداء البيئي					
10	تقوم مؤسستكم بالإفصاح عن الأداء البيئي ضد تقرير مجلس الإدارة					

المحور الثالث: أسباب وأهمية الإفصاح البيئي في المؤسسة الاقتصادية:

الرقم	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تدخل ضمن متطلبات اتخاذ القرارات الإدارية للمؤسسة الصناعية					
2	تزايد اهتمام الجهات الحكومية وأصحاب المصلحة في المجتمع بتطبيق القوانين البيئية					
3	التأثير في القرارات الاستثمارية للمؤسسات الصناعية					
4	تعميق استراتيجيات المؤسسات بالخطط التفصيلية للأنشطة المالية وغير المالية لضمان الحفاظ على البيئة					
5	تحديد تكلفة المنتجات بصورة دقيقة					
6	الاستفادة من برامج الدعم المالي للدولة في إطار تحقيق الإدارة البيئية المثلى					
7	اختبار البديل الاستثماري الأمثل بالأخذ في الاعتبار الجوانب البيئية					
8	إيجاد الطرق والوسائل الممكنة للتقليل من التكاليف البيئية					
9	يسهم الإفصاح عن التكاليف في تعظيم ربحية المؤسسة في الأمد الطويل					
10	يساهم الإفصاح عن التكاليف البيئية في رفع كفاءة الأداء الاقتصادي للمؤسسة					

المحور الرابع: معوقات الإفصاح البيئي من قبل المؤسسات الصناعية ذات الحساسية بيئيا:

الرقم	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المعوقات التنظيمية والتشريعية						
1	غياب المرجعية قانونية التي تنظم تطبيق المسؤولية البيئية للمؤسسات الصناعية					
2	غياب القوانين التي تلزم المؤسسات بالقياس والإفصاح عن أدائها البيئي					
3	غياب التخطيط الاستراتيجي للأعمال البيئية					
4	غياب الحوافز حكومية الكافية للمؤسسات الصناعية لتبني سياسة اجتماعية وبيئية					
المعوقات العلمية و المهنية						
5	ضعف توعية المحاسبيين بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية					
6	عدم وجود معايير محاسبية لقياس وعرض الآثار البيئية لأنشطة المؤسسات الصناعية					
7	عدم وجود طريقة واضحة للإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية للمؤسسات					
المعوقات المالية والإدارية						
8	تتجنب مؤسستكم الإفصاح عن المعلومات البيئية التي يمكن أن يستفيد منها المنافسون					
9	العوائد المالية المتوقعة من عملية الإفصاح عن المسؤولية البيئية أقل من تكاليف القيام بها					
10	النظام المحاسبي المالي الجزائري المطبق لا يلائم القياس و الإفصاح عن التكاليف البيئة					