

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: العلوم الإقتصادية، والتجارية، وعلوم التسيير

فرع: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير



كلية: العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

رقم:

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطالبين: - مقران شبابحة

- بن يوسف نذير

تحت عنوان

واقع محاسبة التكاليف البيئية في ظل تطبيق النظام

المحاسبي المالي SCF

دراسة حالة مؤسسة الإسمنت سور الغزلان- البويرة

لجنة المناقشة:

أ.د سعيدي يحي

د. سبتي إسماعيل

د. عريوة رشيد

رئيسا

مشرفا و مقررا

مناقشا

جامعة المسيلة

جامعة المسيلة

جامعة المسيلة

السنة الجامعية: 2019/2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى الوالدين الكريمين
أمي وأبي حفظهما الله وأطال عمرهما
إلى زوجتي حبا وتقديرا
إلى أبنائي "أميمة، أمين، بسمة، زينب" حفظهم الله
إلى إخوتي وأخواتي
إلى كافة الأهل والعائلة
إلى كل الأصدقاء والزملاء

شباحة مقران

إهداء

إلى روح والداي رحمهما الله
إلى أهلي و إخوتي وأخواتي
إلى كل أستاذ تعلمت على يده حرفا.
إلى كل الأصدقاء والزملاء

نذير بن يوسف

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أفرغ علينا من حبه، وتم بفضلته إتمام هذا العمل ويسره لنا ووفقنا فيه.

نتقدم بجزيل الشكر إلى أستاذنا الفاضل المشرف الدكتور سبتي إسماعيل الذي أرشدنا بتوجيهاته وملاحظاته القيمة وحفزنا على البحث في هذا الموضوع بآرك الله فيه وجزاه الله كل خير.

كما نتقدم باسمى عبارات الشكر والتقدير إلى مدير المالية والمحاسبة ومديرة البيئة والأمن بمصنع الإسمنت بسور الغزلان- البويرة- على صبرهم ومساعدتنا لإستكمال هذا العمل. إلى أسرة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد بوضياف-المسيلة

كما نخص بالشكر أيضا الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة العلمية لهذه المذكرة.

وإلى كل من ساعدنا في إخراج هذا العمل المتواضع من بعيد أو من قريب.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
I	الإهداء
II	شكر وتقدير
III	قائمة المحتويات
IV	قائمة الجداول والأشكال
V	قائمة الملاحق
VI	قائمة المختصرات
أ-ز	المقدمة
	الفصل الأول : محاسبة التكاليف البيئية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف البيئية
03	المطلب الأول: مفاهيم حول البيئة والتلوث
11	المطلب الثاني: التكاليف البيئية
19	المطلب الثالث : الإطار العام لمحاسبة التكاليف البيئية:
26	المبحث الثاني: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي:
26	المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي:
29	المطلب الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي
34	المطلب الثالث: القياس والإفصاح المحاسبي
44	المطلب الرابع: الطرق المحاسبية المقترحة لمعالجة تكاليف البيئية
48	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان - البويرة
50	تمهيد
51	المبحث الأول: تقديم عام لشركة الإسمنت بسور الغزلان البويرة
51	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة.
52	المطلب الثاني: مفاهيم حول مؤسسة الإسمنت لسور الغزلان البويرة.
54	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للشركة .
66	المطلب الرابع: منهج وميدان الدراسة
67	المبحث الثاني: واقع محاسبة التكاليف البيئية بمؤسسة الإسمنت.

67	المطلب الأول أهم التكاليف البيئية.
70	المطلب الثاني: عائد التكاليف البيئية.
76	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي .
79	خلاصة الفصل
81	الخاتمة
85	قائمة المراجع
91	الملاحق
	الملخص

قائمة الجداول والأشكال

1 - قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
68	التكلفة الكلية للمصفاة ذات الأكياس	(1-2)
69	مؤونة المحاجر من سنة 2013 إلى 2018	(2-2)
71	يوضح قيمة المسحوق المسترجع من خلال تركيب مصفاة	(3-2)
72	تطور المبيعات من 2013 إلى 2017	(4-2)
73	نسبة الانبعاثات للغبار والغازات المسجلة في المؤسسة	(5-2)
73	المعايير المحدد للنسبة القصوى التي لا يجب ان تتعدها المؤسسات الصناعية في الجزائر	(6-2)
73	الرسم على التلوث البيئي	(7-2)
74	الاهتلاك السنوي لمركز المصفاة ذات الأكياس - أجزاء المصفاة - لسنة 2018	(8-2)
74	الاهتلاك السنوي لجهاز أوبسيماتر - لسنة 2018	(9-2)
75	تطور إستهلاك المياه مع رسم التطهير	(10-2)

2- قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
09	يوضح أنواع التلوث	(1-1)
14	يوضح تبويب التكاليف البيئية	(2-1)
16	يبين محددات التكاليف البيئية	(3-1)
21	موقع محاسبة التكاليف من الهيكل التنظيمي	(4-1)
29	عناصر الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي	(5-1)
52	الأقسام الفرعية للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر (GICA)	(1-2)
55	الهيكل التنظيمي لمديرية البيئة والأمن في مؤسسة الإسمنت سور الغزلان - البويرة	(2-2)
65	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت سور الغزلان - البويرة	(3-2)
67	البطاقة التقنية للمصفاة ذات الأكياس	(4-2)
72	يوضح كمية الانتاج بالطن خلال خمس سنوات إبتداء من سنة 2013 إلى 2017	(5-2)

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الموافقة على التربص الميداني	91
02	إستقبال المتربصين	92
03	صورة مبنى الإدارة	93
04	شهادة مطابقة الجودة	94
05	منحى شهادة مطابقة الجودة إزو9001	95
06	ميزان مراجعة تكاليف الإجمالية خلال فترة 2013-2017	96
07	المراسيم التنفيذية المتعلقة بالنفايات	99
08	تقرير الأنشطة البيئية الفصل الأول /2017	100
09	مذكرة تحدد نسبة مؤونة كراء المحاجر حسب المناطق	102
10	جدول متابعة النفايات	106
11	البطاقة التقنية للمصفاة	107
12	صور المصفاة ذات الأكياس	108
13	جدول إلهتلاكات المصفاة	109

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

الإختصار	اللغة الأصلية	اللغة العربية
E.N.R	ENTREPRISE NATIONALE DE RECUPERATION	المؤسسة الوطنية للإسترجاع
NADHIF	ENTREPRISE INDUSTRIEL PRODUITS DETRGENTS NADHIF	مؤسسة الصناعية و التجارية لمواد التنظيف. تنظيف
SCF	SYSTEME COMPTABLE FINACIER	النظام المحاسبي المالي
AFAQ	ASSOCIATION FRANCAISE D'ASSURANCES ET DE QUALITE	الجمعية الفرنسية للتأمين والجودة
AFNOR	ASSOCIATION FRANCAISE DE NORMALISATION	الجمعية الفرنسية للمعايير
CO	OXIDE DE CARBONNE	غاز أكسيد الكربون
NOX	OXIDE D'AZOTE	غاز أحادي أكسيد النتروجين
NO	OXIDE DE NETROGENE	غاز أكسيد النيتروجين
Nm3	METRE CUBE CONDITION NORMAL.	متر مكعب في الشروط العادية
Mg	MELIGRAME	ميلغرام

مقدمة

1- تمهيد:

يعد موضوع البيئة أحد الاتجاهات المهمة والحديثة التي حظيت باهتمام كبير في السنوات الأخيرة في مختلف الدول، ويعود السبب في ذلك إلى تزايد الأضرار التي تلحق بالبيئة، كما تعد مشكلة التلوث البيئي مشكلة اقتصادية واجتماعية وسياسية في أنحاء العالم، لهذا تم وضع تشريعات قانونية تلزم الشركات أحيانا باستخدام وسائل وأساليب لضمان حماية البيئة، وهذا ما تولد عنه ظهور مفهوم التكاليف البيئية، وهي تكاليف إضافية تتحملها الشركات استجابة لتلك الضغوطات للحد من الضرر الذي تلحقه بالبيئة.

يلاحظ أن عمليتي التصنيع والتنمية تعد سبب من الأسباب المباشرة في تلوث البيئة، نظرا إلى عدم أخذ الإعتبارات البيئية موضع الإهتمام عند التخطيط للعملية الصناعية، وقد أدى ذلك إلى هدر الموارد الأولية والطاقة نتيجة للخطط الطموحة لتحقيق النمو السريع، وفي مجال سعي الدول للحفاظ على البيئة وحماية المجتمع فإنه يتوجب على المؤسسات الصناعية أن تسهم مع دولها في ذلك، من خلال قيامها بوضع برامج لرقابة عناصر التلوث البيئية الناشئة عن ممارسة نشاطها داخل المجتمع. لذلك يجب عليها أن تقوم بالقياس والإفصاح عن المعلومات المرتبطة بشؤون البيئة، وبالعوائد والالتزامات التي تتحملها نتيجة مزاولتها لنشاطها المؤثر في البيئة.

تعتبر محاسبة التكاليف البيئية مصدر رئيسي للمعلومات المرتبطة بأنشطة العمليات البيئية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة، ونتيجة لاهتمام التنظيمات الحكومية والأهلية الدولية والهيئات المهنية والأكاديمية بالبيئية والتنمية المستدامة، تم ادخال التكاليف البيئية ضمن الاطار العام للنظام المحاسبي، وقد تزايد الاتجاه نحو الإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات في التقارير السنوية والمرحلية.

تعكس محاسبة التكاليف البيئية مسؤولية المؤسسة تجاه البيئة ، وهي تأخذ في الإعتبار أثر المشاكل البيئية على مهنة المحاسبة بإعتبار أنها أداة تمد المستخدمين بالتقارير المالية، وعليه فإن أخذ البيئة بعين الإعتبار، لاسيما التكاليف البيئية ستجعل مهنة المحاسبة قادرة على توفير تقارير ذات جودة وأكثر أهمية وملاءمة لصناع القرارات الإدارية، وبناءً على ما تقدم فإن هذا البحث يتناول "واقع محاسبة التكاليف البيئية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي " دراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان بالبويرة.

2- طرح الإشكالية:

يعيش العالم هذه الأيام على وقع خبر حصول الأمريكيان وليام نورد هاوس وباول غم رومر على جائزة نوبل للاقتصاد، نظير مجهوديهما في الحفاظ على المناخ من الاحتباس الحراري والتلوث، عن طريق المزج بين عامل التكنولوجيا وإجراءات الإقتصاد الكلي المعمق من أجل تحقيق مناخ مثالي بأقل تكاليف بيئية، وتعتبر هذه الأخيرة من أهم المتغيرات الثانوية التي أشار إليها الباحثين في دراستهما هذا من جهة. ومن جهة ثانية تسعى الجزائر إلى مواكبة التطورات العالمية الخاصة في مجال المحاسبة والتدقيق عن طريق إصدار النظام المالي المحاسبي وتبني معايير التدقيق الدولية بغية النهوض بالإقتصاد الوطني بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. من خلال ماسبق تم طرح الإشكالية التالية:

ما هو واقع محاسبة التكاليف البيئية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة الإسمنت سور الغزلان-البويرة؟

وتتدرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية أهمها:

- هل يمكن إستخدام محاسبة التكاليف البيئية وفق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة الإسمنت سور الغزلان - البويرة؟
- هل تتم المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية في مؤسسة الإسمنت سور الغزلان بالبويرة ؟
- هل تفصح مؤسسة الإسمنت سور الغزلان - البويرة- عن التكاليف البيئية في القوائم المالية؟

3- فرضيات الدراسة:

لمعالجة الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية نضع الفرضيات التالية:

- تساهم مؤسسة الإسمنت في الحد من التلوث وحماية البيئة من خلال تطبيقها لمحاسبة التكاليف البيئية.
- يعمل النظام المحاسبي المالي على تسجيل جميع العمليات المحاسبية المتعلقة بالتكاليف البيئية.
- تفصح مؤسسة الإسمنت سور الغزلان بالبويرة على التكاليف البيئية ضمن قوائمها المالية وبشكل وافي ومقبول.

4- مبررات اختيار الدراسة:

- تعلق الموضوع بمجال التخصص.
- الرغبة في الإطلاع على واقع محاسبة التكاليف.
- حداثة الموضوع والجوانب التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في هذا المجال.
- حاجة المجتمع ومتطلبات البيئة والاقتصاد إلى مثل هذه الدراسات.

5- أهمية الدراسة:

تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال اهتمام الدول الصناعية بضرورة المحافظة على البيئة وصيانة مواردها الطبيعية للأجيال القادمة عن طريق التخلص من نفايات المؤسسة المسببة للتلوث بطريقة علمية. كما تتبع أهمية الدراسة في السعي لتفسير ماهية التكاليف البيئية ومسبباتها وتسليط الضوء على تحليل التكاليف البيئية وضمها إلى إجمالي التكاليف عند تحديد نتيجة النشاط. والإفصاح عنها في القوائم المالية التي يقدمها النظام المحاسبي المالي، وهذا ماسعت إليه الجزائر من خلال تطبيقها هذا الأخير الذي يتوافق محتواه مع ماجاءت به معايير المحاسبة الدولية والتكفل بمختلف العناصر والمكونات المتعلقة بالتكاليف البيئية.

6- أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- إبراز واقع محاسبة التكاليف البيئية في المؤسسة الصناعية وما يضيفه تبنيها من مزايا لها.
- معرفة مكانة التكاليف البيئية من مجمل التكاليف الكلية.
- إبراز أهمية النظام المحاسبي المالي وكيفية المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية.
- معرفة العلاقة الموجودة بين محاسبة التكاليف البيئية والمبادئ والمعايير التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

7- حدود الدراسة:

تتحدد هذه الدراسة فيما يلي:

- **الحدود المكانية:** اقتصرت الدراسة على مستوى مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان بولاية البويرة، مديرية البيئة لولاية المسيلة (مقابلة).
- وإعتمادا على مديرية البيئة والأمن بمصنع الإسمنت بسور الغزلان من معلومات وعلى البيانات والقوائم المالية المحاسبية من مديرية المالية والمحاسبة.
- **الحدود الزمانية:** امتدت فترة الدراسة من 2013 إلى 2018 .

8- المنهج المتبع في الدراسة:

استدعت الدراسة أن يكون المنهج المتبع هو المنهج الوصفي التحليلي في عرض مختلف المفاهيم المتعلقة بالمؤسسة في مجال محاسبة التكاليف البيئية، أما الدراسة الميدانية فقد تم إتباع نفس المنهج مع أسلوب دراسة الحالة وذلك بجمع ووصف وتحليل جميع البيانات والمعطيات الموجودة في المؤسسة.

9- صعوبات الدراسة:

- يمكن ذكر أهم الصعوبات التي وجدناها خلال إعداد البحث.
- صعوبة الحصول على المعلومات وهذا لارتباط الموضوع بالتكاليف البيئية والاجتماعية في الجانب التطبيقي، مثل التأثيرات البيئية الناتجة عن نشاط المؤسسة التي لايفصح عنها.
- قلة المراجع وهذا لحدثة الموضوع على البيئة الجزائرية.

10- الدراسات السابقة:

الدراسة الأولى: جرموني أسماء، دور محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية- دراسة حالة مؤسسة الإسمنت سطيف خلال الفترة 2003-2013، رسالة دكتوراه الطور الثالث، غيرمنشورة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015.

تمحورت الإشكالية حول ماهو دور محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية؟ ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

- الاهتمام المتزايد بقضايا التلوث البيئي من قبل الحكومات وجمعيات البيئة انعكس على المؤسسات من خلال ضرورة الالتزام بالقوانين والتشريعات المفروضة، وقد ألقى أيضا عبئا جديدا على الممارسة المحاسبية يتمثل في أهمية الوصول إلى القياس السليم لعناصر التكاليف البيئية.

- عدم وجود معايير واضحة يمكن استخدامها كأدلة إرشادية عند تحديد وفصل التكاليف البيئية عن غيرها من التكاليف، ولهذا تم طمرها بالتكاليف الإضافية.

- رغم تحمل المؤسسة لمجموعة من التكاليف (الصريحة فقط)، ومحاولة دمجها في المصروفات الأخرى وما انعكس على ذلك من إيرادات على المستوى الاقتصادي والبيئي والاجتماعي، إلا أنها لا تطمح في فتح حسابات خاصة بالمجال البيئي، ويرجع السبب الرئيسي في ذلك هو عدم وجود قانون أو حتى محفز للقيام بمحاسبة التكاليف البيئية.

الدراسة الثانية: مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.

تمحورت الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة حول: ما مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في تحسين الأداء البيئي؟

وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج لعل أهمها:

- وجود علاقة ارتباط بين أهمية الوعي لدى المسؤولين بضرورة القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.
- وجود علاقة ارتباط بين المخاوف والمعوقات التي تحد من تبني تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.
- وجود أثر للقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تقييم وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.

الدراسة الثالثة: رانية عمر محمد الباز السيد ، أهمية المحاسبة عن التكاليف البيئية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2007.

ومن خلال الدراسة الميدانية التي قامت بها الباحثة على عينة من المنشآت الصناعية بمدينة جدة والتي لها تأثير سلبي على البيئة ، قد نتج عن الدراسة الميدانية:

انه لا يوجد تطبيق فعلي للمحاسبة البيئية أو قياس للتكاليف البيئية وأن النظام الحالي لمحاسبة التكاليف يكتفي بحصر وحساب عناصر التكاليف المرتبطة بنشاط المنشأة دون الأخذ في الاعتبار التكاليف المرتبطة بنشاط المنشأة دون الأخذ في الاعتبار التكاليف بالبيئة وهذا مما يؤثر على النتائج وبيانات التكاليف للنشاط وعلى اتخاذ القرار .

الدراسة الرابعة: سعدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حامة بوزيان SCHB - قسنطينة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير جامعة قسنطينة 2

تمحورت إشكالية البحث الرئيسية حول مامدى إلتزام المؤسسات الصناعية بقياس تأثيراتها البيئية والإفصاح عنها محاسبيا؟

حيث خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- الأنشطة البيئية التي تمارسها المؤسسات الصناعية قصد حماية و استدامة البيئة ، هي مساهمات تندرج ضمن الأحداث التي تخضع لعملية القياس المحاسبي ، نظرا لتوفر الإمكانية لتحديدتها و تمييزها كأحداث مقبولة للمعالجة المحاسبية و التي يتم تصنيفها ضمن التكاليف البيئية.

- تعتبر طريقة تكيف نظام المحاسبة التقليدية الطريقة الأفضل لتحديد التكاليف البيئية و تتبع أثرها وتحديد ما قد يتولد عنها من منافع بيئية، وكل هذا يتم في إطار المحاسبة البيئية التي توفر معلومات عن الأداء البيئي للمؤسسة بالإضافة إلى أدائها المالي، و هذا انطلاقا من كون المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي هي ذات طبيعة مالية و كمية، مما يجعلها تؤثر تأثيرا مباشرا في المركز المالي للمؤسسة و في نتيجة نشاطها.

الدراسة الخامسة: علي طيوب، مساهمة التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الصناعية، دراسة استطلاعية بمجموعة من المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016.

تمحورت إشكالية البحث الرئيسية حول كيف يمكن أن تُسهم التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية الجزائرية محل الدراسة ؟

حيث توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- عدم اهتمام المؤسسات الصناعية محل الدراسة بإنشاء إدارات متخصصة تم بقضايا البيئة، وهو ما تم التأكد منه من خلال زيارتنا الميدانية لهذه المؤسسات، حيث أن أغلبها لا توجد بها مصلحة خاصة بالبيئة باستثناء مؤسسة لافارج لصناعة الإسمنت التي تتوفر على دائرة البيئة ضمن هيكلها التنظيمي، بها أربع (4) موظفين من بينهم مندوب البيئة.

- أن المؤسسات الصناعية محل الدراسة لا تُطبّق المحاسبة البيئية ولا تسعى لتطبيقها، كما تم التأكد من عدم وجود نظام محاسبي يساعد على عملية إنتاج البيانات اللازمة المتعلقة بالتكاليف البيئية، ويعود السبب في ذلك إلى نقص الكوادر البشرية المؤهلة لممارسة هذا النوع من المحاسبة، وإلى عدم مساهمة مسؤولي ومحاسبي هذه المؤسسات للتطورات الحاصلة في مجال المحاسبة على المستوى الأكاديمي.

- أن المؤسسات الصناعية لا تُظهر التكاليف البيئية في بنود صريحة وإنما تظهر ضمن هيكل التكاليف الكلية للمؤسسة، وتتحصر هذه التكاليف في الضرائب البيئية التي تدفعها سنويا، وتكاليف شراء بعض الأجهزة التي تقلل من الانبعاثات.

من خلال عرض وتحليل مضمون الدراسات السابقة أعلاه، يمكن توضيح أهم نقاط الإختلاف بينها وبين موضوع دراستنا في مايلي:

- المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية وفق النظام المحاسبي المالي.
- تحديد عائد التكاليف البيئية وتأثيره على رقم الأعمال والنتيجة المالية.
- توصلنا على أن الإستثمار البيئي ليس بالضرورة خسائر تتحملها المؤسسة بل تجني من خلالها عائدا.

11- تقسيمات الدراسة:

تم تقسيم البحث إلى فصلين، سيتم التعرض في الفصل الأول إلى الإطار النظري لمحاسبة التكاليف البيئية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي وينقسم هذا الفصل إلى مبحثين نتناول على التوالي: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف البيئية، الإطار العام للنظام المالي المحاسبي من خلال المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية.

أما الفصل الثاني فسنعرض لدراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان البويرة ويحتوي هذا الفصل على مبحثين تعالج بدورها على التوالي: تقديم مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان البويرة، واقع محاسبة التكاليف البيئية بمؤسسة الإسمنت.

الفصل الأول

محاسبة التكاليف في ظل تطبيق

النظام المحاسبي المالي

"SCF"

تمهيد

تحظى البيئة باهتمام عالمي متزايد في السنوات العشر الأخيرة ، وذلك لوجود مشكلات ارتبطت ارتباطا وثيقا بإهمال المؤسسات لمسؤولياتها اتجاهه وما نجم عنها من أضرار متمثلة في التلوث، حيث تعتبر هذه المشكلة من أكثر المشكلات البيئية خطورة في العالم، ومن أجل تخفيف أو إزالة هذا الخطر عقدت العديد من المؤتمرات والندوات الأمر الذي دفع الكثير من الباحثين وعلى مختلف تخصصاتهم الطبية والقانونية والاقتصادية إلى البحث عن حلول لها، ولم تكن المحاسبة في منأى عن هذه المشكلة وذلك للدور الذي يمكن أن تؤديه الوظيفة المحاسبية في توفير معلومات خاصة بالتأثيرات البيئية، فضلا عن معالجتها المحاسبية متغيرات المسؤولية البيئية.

انطلاقا من اعتبار تكلفة المحافظة على البيئة وحمايتها من تكلفة الإنتاج وادرجها ضمن القوائم المالية، طالما أن من واجب المحاسبة تحليل البيانات وتقديم المعلومات الأكثر أهمية وملاءمة لصناع القرارات الإدارية والإنتاجية. وبما أن النظام المحاسبي المالي (SCF) مستمد من المعايير المحاسبية الدولية فقد تبنى بعض الخصائص النوعية للمعلومات المالية، وعمل على تطبيقها في القوائم المالية، لذا سنبين في هذا الفصل المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف البيئية من بيئة وتلوث وتكاليف بيئية لإمكانية تحديدها ومن ثم قياسها في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف البيئية

أصبحت القضايا المرتبطة بالبيئة ذات صلة أكبر بالمؤسسات، على اختلاف أشكالها وأهدافها، لأن قضايا مثل البيئة باتت تشكل مشكلة اقتصادية واجتماعية وسياسية جلية في انحاء العالم أجمع، ويجرى اتخاذ إجراءات على المستويين الوطني والدولي لحماية البيئة وخفض آثار التلوث، ونتيجة لذلك أصبح هناك اتجاه قوي الآن لدى المؤسسات، لاطلاع المجتمع عن معلومات تتعلق بسياساتها وأهدافها البيئية، والبرامج التي تنفذها، والتكاليف والمنافع المتصلة بتنفيذ هذه السياسات والأهداف والبرامج، والكشف عن المخاطر البيئية، واتخاذ الترتيبات لدرئها. فمن خلال هذا المبحث سنقوم بدراسة الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف البيئية.

المطلب الأول: مفاهيم حول البيئة والتلوث

ارتبط مفهوم البيئة بحياة الإنسان اليومية وأصبح إحدى ركائز التطور الذي يشهده العالم، نبع هذا من واقع حالات التلوث التي يعيشها كل مواطن يقطن بالأرض، وقد تناول المفكرون هذا الموضوع بالجدية اللازمة وقدموا تحاليل هامة جديرة بالتوقف عندها.

1- ماهية البيئة:

لقد تعددت تعريفات البيئة وذلك لتعدد وتنوع وجهات النظر إليها من طرف الباحثين، وفي هذا الإطار سوف يتم التطرق إلى كل من المفهوم اللغوي والاصطلاحي للبيئة، بالإضافة إلى نظرة التشريع الجزائي إليها.

1-1 - تعريف البيئة:

- لغة: يشتق مصطلح البيئة في اللغة العربية من الجذر (بؤأ) الذي أخذ من الفعل الماضي (باء)، وقال ابن منظور في معجمه الشهير لسان العرب، باء إلى الشيء أي رجع إليه، وذكر نفس المعجم معنيين قريبين من بعضهما البعض لكلمة تبؤأ:¹

الأول: إصلاح المكان وتهيئته للمبيت.

الثاني: بمعنى النزول والإقامة.

أو هي حالة الاستقرار والنزول، فيقال تبؤأ مكانا بمعنى حل ونزل وأقام.²

¹ - محمد الصيرفي، السياحة والبيئة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007، ص 07.

² - الفيروز آبادي، القاموس المحيط، مؤسسة الرسالة، الطبعة 8، بيروت، لبنان، 2005، ص 43.

ومن ذلك قوله تعالى " وكذلك مكنا ليوسف في الأرض يتبوأ منها حيث يشاء"¹

- **إصطلاحا:** تعرف البيئة على أنها "الوسط أو المجال أو المكاني الذي يعيش فيه الإنسان، بما يضم من ظواهر طبيعية وبشرية يتأثر بها ويؤثر فيها"²

أو هي "مجموعة العوامل المادية والكيميائية والبيولوجية والعناصر الاجتماعية، المؤثرة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على الكائنات الحية أو النشاط الإنساني في وقت معي"³.

وقد أعطى مؤتمر ستوكهولم تعريفا أشمل عام 1972، وورد فيه أنها "ذلك الرصيد من الموارد المادية والاجتماعية المتاحة في وقت ما وفي مكان ما لإشباع حاجات الإنسان وتطلعاته، وهي أيضا ذلك النظام الفيزيائي والبيولوجي الذي يحيى فيه الإنسان والكائنات الأخرى، فهي كل متكامل وان كانت معقدة تشمل عناصر متداخلة ومترابطة."⁴

ووفق المشرع الجزائري: "تتكون البيئة من الموارد الطبيعية اللاحيوية والحيوية كالهواء والجو والماء والأراضي وباطن الأرض والنبات والحيوان، بما في ذلك التراث الوراثي وأشكال التفاعل بين هذه الموارد، وكذا الأماكن والمناظر والمعالم الطبيعية."⁵

1-2-2- مكونات البيئة:

تتكون البيئة من عنصرين رئيسيين هما:

1-2-1- العنصر الطبيعي: ويقصد به كل ما يحيط بالإنسان من عناصر طبيعية ليس للإنسان دخل في وجودها، كما يقصد به كل ما يحيط بالإنسان من ظواهر حية وغير حية وليس للإنسان أي أثر في وجودها.⁶

وتشمل البيئة الطبيعية أربع مجالات هي:

- **المجال الصخري:** ويمثل الكيان المادي للأرض من تربة ومعادن وخلافه ويعرف بالليثوسفير.

- **المجال المائي:** ويتكون من المحيطات والبحار الموجودة على كوكب الأرض، وكذا المساحات المائية الأخرى من بحيرات وأنهار وخلافه.

¹- القرآن الكريم، سورة يوسف، الآية 56

²- صالح محمد محمود بدر الدين، الالتزام الدولي بحماية البيئة من التلوث، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص 17.

³- ياسر محمد فاروق المنياوي، المسؤولية المدنية الناشئة عن تلوث البيئة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2007، ص 15.

⁴- نجم العزاوي، عبد الله حكمت النصار، إدارة البيئة، نظم ومتطلبات ISO14000 دار المسيرة، عمان، 2007، ص 09

⁵- لقانون 10/03 المؤرخ في 19 جويلية 2003م المتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،

العدد 43، المادة 04، ص 10.

⁶- مصطفى يوسف كافي، اقتصاديات البيئة، دار رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، سوريا، 2014، ص 22.

- **الغلاف الجوي:** ويتكون من الغلاف الغازي المحيط بالأرض.

- **المجال الحيوي:** وهو ليس مستقلاً بذاته، بل يتمثل في التكوين النباتي والحيواني والعناصر غير العضوية الأخرى، من خامات وعناصر غذائية وماء وأكسجين وكل ما يلزم الحياة الإنسانية من عناصر أساسية لا يمكن الحياة بدونها¹.

1-2-2- العنصر البشري: ويقصد به الإنسان وإنجازاته التي أوجدها داخل بيئته الطبيعية، فالإنسان كظاهرة بشرية يتفاوت من بيئة إلى أخرى في درجة تفوقه العلمي، مما يؤدي إلى تباين البيئات البشرية².

1-3- النظام البيئي:

1-3-1- مفهومه: هو " وحدة مكونة من كائنات حية وأخرى غير حية متفاعلة فيما بينها، متبادلة العلاقات بالتأثير والتأثر وفق نظام متوازن مرن، لتستمر في أداء دورها في الحياة³.

أو هو مجموعة ديناميكية مشكّلة من أصناف النباتات والحيوانات وأعضاء مميزة وبيئتها غير الحية، والتي حسب تفاعلها تشكل وحدة وظيفية⁴.

1-3-2- عناصر النظام البيئي: يتكون النظام البيئي من:

- **عناصر غير حية:** تشتمل على المركبات العضوية وغير العضوية الموجودة في النظام البيئي، وتشتمل كذلك على العوامل الفيزيائية مثل الحرارة والرطوبة والضوء.

- **كائنات حية:** تشتمل على مختلف الكائنات الحية الموجودة في الوسط البيئي سواء كانت نباتية أو حيوانية أو كائنات دقيقة. ويمكن تقسيمها إلى:

✓ **كائنات منتجة:** وهي الكائنات ذاتية التغذية، والتي تكون المواد العضوية من عناصر بسيطة وماء بمساعدة الطاقة الضوئية، أي تنتجها من المواد الأولية، وتشتمل على النبات الأخضر الذي يقوم بعملية التركيب الضوئي.

✓ **كائنات مستهلكة:** وهي الكائنات غير ذاتية التغذية، وهي التي تعتمد على غيرها في الحصول على الطاقة من مواد عضوية تقوم كائنات أخرى بتوفيرها لها، وهذه الكائنات المستهلكة إما أن تكون أولية أو ثانوية.

¹- رمضان محمد مقلد وآخرون، اقتصاديات الموارد والبيئة، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص252.

²- مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، ص23.

³- Sven Erik Jorgensen, *Ecosystem Ecology*, Elsevier B.V, netherlands , 2009 , p.03.

⁴ - القانون 10/03، مرجع سابق، المادة 04، ص09.

✓ **كائنات محلّلة:** هي كائنات تحلّل المخلفات النباتية أو الحيوانية وتفكّكها للحصول على الطاقة، فيتحرر منها أثناء ذلك مواد أولية بسيطة تعمل على إكمال الدورة الغذائية.¹

2- التلوث البيئي:

التلوث البيئي أمر في غاية الصعوبة، إذ يعد مشكلة بيئية تواجه معظم دول العالم لانتشاره الواسع والسريع كما يسببه من آثار خطيرة على البيئة ومستقبل البشرية.

2-1- مفهوم التلوث البيئي:

- **لغة:** التلوث في اللغة يراد به التلطّيح والخلط، إذ يقال لوث ثيابه بالطين بمعنى لطحها، ويقال لوث الماء بمعنى كدره، وتدلّ أيضا على الفساد والنجس، وفعلها لوث يعني لوث الشيء تلويثا دنّسه. ويستخدم مصطلح Pollution في اللغة الفرنسية والإنجليزية ويراد به الاسم من التلوث أو حدوث التلوث، كتلوث الماء بإضافة مواد ضارة أو تلوث الهواء والتلوث بالضوضاء.²

- **إصطلاحا:** لقد تعددت التعاريف الخاصة بظاهرة التلوث وفي هذا الإطار يمكن ذكر أهم هذه التعريفات فيمايلي:

✓ عرفه العالم البيئي Odum بأنه " أي تغيير فيزيائي أو كيميائي أو بيولوجي مميز، ويؤدي إلى تأثير ضار على الهواء أو الماء أو الأرض أو يضرّ بصحة الإنسان والكائنات الحيّة الأخرى، وكذلك يؤدي إلى الإضرار بالعملية الإنتاجية كنتيجة للتأثير على حالة الموارد المتجددة.³

✓ كما يعرف التلوث البيئي بأنه " كل تغيير مفاجئ (على المدى الطويل) في معدل مكونات الماء والهواء والتربة الناتجة عن أنشطة الإنسان الزراعية أو الصناعية، مما يتسبب في تدهور صحة الإنسان والنبات والحيوان، في كثير من الأحيان.⁴

✓ أما **المشرع الجزائري عرفه:** هو كل تغيير مباشر أو غير مباشر للبيئة، يتسبب فيه كل فعل يحدث أو قد يحدث وضعية مضرّة بصحة وسلامة الإنسان والنبات والحيوان والهواء والجو والماء والأرض والممتلكات الجماعية والفردية.⁵

✓ من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن التلوث البيئي يحدث بسبب تغيير في البيئة من خلال إدخال مواد ملوثة، فتحدث اضطرابات في الأنظمة البيئية مسببة أضرار تصيب الكائنات الحيّة.

¹ - لطيفة برني، دور الإدارة البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية-دراسة حالة مؤسسة، E.N.I.C.A.BISKRA، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2007، ص6.

² - عارف صالح مخلف، الإدارة البيئية-الحماية الإدارية للبيئة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص48.

³ - منى قاسم، التلوث البيئي والتنمية الاقتصادية، الدار المصرية اللبنانية، الطبعة 4، مصر، 2000، ص48.

⁴ - Jean-Noël Salamon, **danger pollution**, presses universitaire de bordeaux, France, 2004, p.11.

⁵ - القانون 10/03، مرجع سابق، المادة 4، ص10.

2-2: أنواع التلوث البيئي: يُقسم العلماء التلوث إلى أقسام متنوعة استناداً إلى معايير مختلفة يمكن توضيحها فيما يلي:

2-2-1- التلوث وفقاً لطبيعته: وينقسم إلى ثلاثة أنواع هي:¹

- التلوث البيولوجي: يعتبر أقدم أنواع التلوث التي عرفها الإنسان، وينشأ نتيجة وجود كائنات حية مرئية وغير مرئية، نباتية أو حيوانية في الوسط البيئي كالبكتيريا أو الفطريات، ويؤدي انتشار القمامات المنزلية في الشوارع دون مراعاة القواعد الصحية في نقلها وجمعها إلى حدوث هذا النوع من التلوث.

- التلوث الإشعاعي: يعد من أخطر أنواع التلوث، يحدث نتيجة تسرب مواد مشعة إلى أحد مكونات البيئة بحيث لا يرى ولا يشم ولا يحس، ومن أهم أسبابه حوادث المفاعلات الذرية.

- التلوث الكيميائي: وهو تلوث ببعض المواد الكيميائية التي يتم تصنيعها لأغراض خاصة، والتي قد تلقى في المجاري المائية مع المخلفات الصناعية.

2-2-2- التلوث وفقاً لمصدره: وفقاً لهذا المعيار يوجد نوعان من التلوث:²

- تلوث طبيعي: ينشأ هذا النوع أساساً من الظواهر الطبيعية كالبراكين وبعض ملوثات الماء والهواء. الجدير بالذكر أن هذا النوع من التلوث قديم النشأة ولا دخل للإنسان فيه؛

- تلوث صناعي: وينتج عن تدخل الإنسان نتيجة الأنشطة الصناعية التي يقوم بها من أجل مواكبة التطور التكنولوجي.

2-2-3- التلوث وفقاً لنطاقه الجغرافي: يوجد نوعان من التلوث:³

- التلوث المحلي: ويقصد هو التلوث المحصور في منطقة ما أو إقليم معين كمصنع أو بحيرة، بحيث لا تتعدى آثاره الحيز الإقليمي لمكان مصدره؛

- تلوث بعيد المدى: عرفته اتفاقية جنيف على أنه "التلوث الذي يكون مصدره العضوي موجوداً كلياً أو جزئياً في منطقة تخضع لاختصاص الدولة، وتحدث آثاره الضارة في منطقة تخضع لاختصاص دولة أخرى" بمعنى أن هذا النوع من التلوث لا يقتصر على مكان وجوده بل يمتد إلى مناطق أخرى وينتشر مع الهواء والماء.

¹ - عمار خليل التركاوي، القوانين والتشريعات المنظمة للإدارة البيئية، "مسؤولية الدولة عن الأضرار التلوث البيئي"، المؤتمر العربي الثالث لإدارة البيئة، مصر، 2004، ص ص 49-52.

² - عادل ماهر الألفي، الحماية الجنائية للبيئة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2009، ص ص 161-162.

³ - عارف صالح مخلف، مرجع سابق، ص 60.

2-2-4- التلوث وفقا لآثاره على البيئة: هناك ثلاثة أنواع من التلوث:¹

- التلوث المعقول: لا تكاد تخلو منطقة معينة من مناطق العالم من هذا النوع من التلوث، كما لا يصاحبه أية مشاكل بيئية رئيسية، أو أخطار واضحة على البيئة أو على الإنسان أو على بقية الكائنات الحية الأخرى؛

- التلوث الخطير: في هذا النوع من التلوث تتعدى فيها كمية ونوعية الملوثات الخط البيئي الحرج، وتبدأ بالتأثير السلبي على العناصر البيئية الطبيعية والبشرية بشتى أنواعها؛

- التلوث المدمر: وفيه تتعدى الملوثات الحد الخطير لتصل إلى الحد القاتل أو المدمر، وبهذا ينهار النظام الايكولوجي ويصبح غير قادر على العطاء نظر لاختلال التوازن البيئي بشكل جذري.

2-2-5- التلوث بالنظر إلى البيئة التي يحدث فيها: من أهم أنواع هذا التلوث:

- التلوث الهوائي: يعرف على أنه "إدخال مباشر أو غير مباشر لأية مادة في الغلاف الجوي بالكمية التي تؤثر على نوعيته أو تركيبته، بحيث ينتج عن ذلك آثار ضارة على الإنسان والأنظمة البيئية وعلى إمكانية الانتفاع بالبيئة بوجه عام."² ويعتبر هذا النوع من التلوث من أخطر أنواع التلوث البيئي على صحة وسلامة الإنسان وعلى المكونات البيئية بوجه عام.

- التلوث المائي: وهو كل تغيير في الصفات الطبيعية للماء، بحيث يجعله مصدرا مضرا لاستعمالاته وذلك بإضافة مواد معكزة له تكسبه رائحة أو طعم، وينشأ التلوث عموما نتيجة ل طرح كميات هائلة من فضلات المجتمع ونفايات المصانع والمعامل.³

- تلوث التربة: ويقصد به "إدخال مواد غريبة في التربة تسبب تغيرا في الخواص الفيزيائية أو الكيميائية أو البيولوجية، التي من شأنها القضاء على الكائنات الحية الموجودة في التربة وتسهم في عملية التحلل للمواد العضوية والتي تنزع منها قيمتها وصحتها وقدرتها على الإنتاج."⁴

من خلال التطرق لمختلف أنواع التلوث، يتضح لنا أنه أصبح أكثر خطورة فهو يهدد الإنسانية جمعاء، لما يحدثه من آثار سلبية.

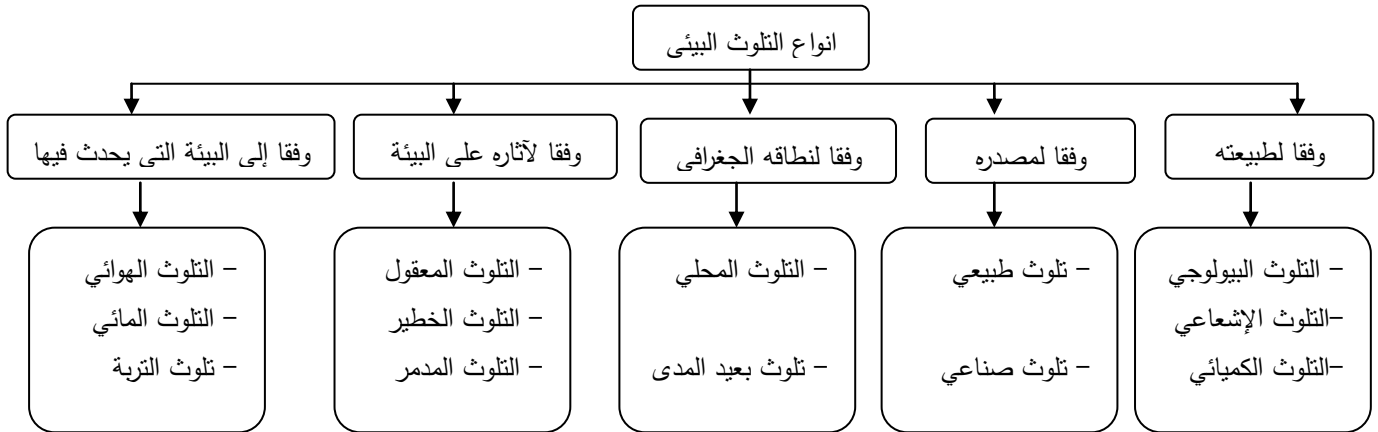
¹-عمار خليل التركاوي، مرجع سابق، ص ص51-52.

²-حسن أحمد شحاتة، تلوث البيئة، "السلوكيات الخاطئة وكيفية مواجهتها"، دار العربية للكتاب، مصر، 2000، ص64.

³- عارف صالح مخلف، مرجع سابق، ص65.

⁴- حسن أحمد شحاتة، تلوث البيئة، مرجع سابق، ص104.

شكل رقم (1-1): يوضح أنواع التلوث



المصدر: علي طيوب، مساهمة التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الصناعية، دراسة إستطلاعية بمجموعة من المؤسسات الصناعية الجزائرية، رسالة الماجستير كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2016، ص 20.

3- ماهية النفايات:

تعد النفايات من أهم الأسباب التي تنتج التلوث بكل أنواعه، نتيجة طرحها في الطبيعة، فما هي هذه النفايات وما أنواعها حتى نتمكن من تفاديها.

3-1- مفهوم النفايات: يعرف المشرع الجزائري النفاية على أنها "كل البقايا الناتجة عن عمليات الإنتاج أو التحويل أو الاستعمال، وبصفة أعم كل مادة أو منتج وكل منقول يقوم المالك أو الحائز بالتخلص منه أو قصد التخلص منه، أو بإزالته"¹.

3-2- أنواع النفايات: تصنف النفايات وفقا لمصدرها أو درجة خطورتها كمايلي:

3-2-1- النفايات حسب درجة الخطورة: وتنقسم إلى:²

- **النفايات غير الخطرة:** وهي النفايات التي تجمع وتعالج بشكل عادي في المزابل العمومية أو في وحدات المعالجة الأخرى، سواء كانت صلبة كالفضلات المنزلية أو سائلة وهي التي لا يمكن معالجتها إلا باستخدام وسائل وأدوات خاصة كالمضخات، وهي غير مضرّة؛

- **النفايات الخطرة:** هي تلك النفايات التي لا يسمح بمعالجتها قانونيا في المزابل العمومية وتعالج في وحدات مصنفة خاصة معتمدة من قبل السلطات العمومية، وذلك لخطورتها في الوقت الحالي أو مستقبلا.

¹- عديلة العلواني، تومي ميلود، تأثير النفايات الطبية على تكاليف المؤسسات الصحية، العدد 10، مجلة العلوم الإنسانية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، نوفمبر 2006، ص 314.

²- تومي ميلود، ضرورة المعالجة الاقتصادية للنفايات، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الثاني، جامعة بسكرة، جوان 2002، ص 193.

3-2-2- النفايات حسب مصدرها: وتقسّم إلى:¹

- النفايات المنزلية وماشابهها: وهي كل النفايات الناتجة عن النشاطات الصناعية والتجارية والحرفية وغيرها، وهي تشبه إلى حد كبير النفايات المنزلية بالنظر إلى طبيعتها ومكوناتها؛
- النفايات الضخمة: وهي النفايات المنزلية التي لا يمكن جمعها لضخامة حجمها ولهذا فهي لا تصنف مع النفايات المنزلية.

4- الأثار الاقتصادية والاجتماعية للتلوث البيئي:

للتلوث آثار سلبية على كل من البيئة والمجتمع من صحة وسلامة الأفراد، ويمكن إدراج أهمها فيما يلي:

4-1- الأثار الاقتصادية للتلوث البيئي: تتمثل أهم هذه الآثار فيما يلي:²

- ✓ يترتب على تلوث الهواء ارتفاع درجة حرارة الجو في العالم بسبب الغازات المتصاعدة من الأنشطة التجارية، التي تنقب غلاف الكرة الأرضية ومن ثم يختل التوازن.
- ✓ تلوث طبقة الأوزون: تؤدي الغازات الناتجة عن احتراق الوقود والنشاط الصناعي بتدمير طبقة الأوزون، مما يشكل خطورة كبيرة على صحة الإنسان، وانخفاض في إنتاجية كثير من المحاصيل الزراعية.
- ✓ الأمطار الحمضية: تنتج الأمطار الحمضية عن تفاعلات كيميائية للغازات الناتجة عن النشاطات الصناعية، حيث تندمج مع الأمطار العادية عند سقوطها مما تدمر الثروة السمكية، والمحاصيل الزراعية وتآكل المباني.

4-2 الأثار والاجتماعية للتلوث البيئي: يؤدي التلوث البيئي إلى إحداث أضرار اجتماعية كثيرة منها³:

- ✓ يؤدي تلوث الهواء إلى ظهور كثير من الأمراض التي تضر بصحة الأفراد.
- ✓ وجود توزيع غير متساو للرفاهية حيث يقع الضرر والعبء الأكبر على الفئات ضعيفة الدخل.
- ✓ انخفاض في درجة الرؤية وبالتالي ارتفاع نسبة الحوادث، وعلاج ذلك يؤدي إلى زيادة تكاليف الإضاءة الصناعية.
- ✓ زيادة تكاليف عمليات التنظيف واصلاح الأضرار بالمباني والممتلكات العقارية.

¹- القانون رقم 19/03 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001 المتعلق بتسيير النفايات ومراقبتها وإزالتها، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 77، سنة 2001.

²- إيمان عطية ناصف ، مبادئ اقتصاديات الموارد والبيئة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية ، 2008 ، ص ص 284-287.

³- مطاوع السعيد السيد مطاوع، المحاسبة عن التكاليف البيئية، مجلة كلية التجارة بنين، جامعة الأزهر، 2009، ص 8.

مما سبق يتبين حاجة الدول إلى وضع خطة شاملة وكاملة تستطيع من خلالها إزالة التلوث أو الحد منه وإلا ستكون النتيجة وخيمة على المستوى الدولي والإقليمي تتمثل بالدرجة الأولى في تغيير معالم الأرض وسوء استغلال الموارد الطبيعية.

المطلب الثاني: التكاليف البيئية

إن الاهتمام المتزايد بموضوع البيئة وظهور منظمات بيئية فرض بعض المتطلبات البيئية، على غرار وضع تشريعات بيئية تُلزم المؤسسات باستخدام وسائل وأساليب لحماية البيئة من التلوث، واستجابة لهذه الضغوطات أصبحت المؤسسات تتحمل تكاليف إضافية لمعالجة نفاياتها الصناعية، كما حتمّ عليها ضرورة الاهتمام بعلم المحاسبة البيئية.

1- مفهوم التكاليف:

1-1- تعريف التكاليف: تعرف على أنها " قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة أو خدمة، وتقاس التضحية بالمبالغ النقدية التي يتم دفعها أو التعهد بدفعها مستقبلا عند المبادلة"¹. فإذا ترتب على هذه التضحية منافع في الفترة الحالية فقط فإن التكلفة تتحول إلى مصروف يخص هذه الفترة ويظهر في قائمة الدخل وفقا لمبدأ المقابلة، وإذا ترتب على هذه التضحية منافع في المستقبل فإنها تتحول إلى أصل يظهر في الميزانية العامة ويساهم في تحديد المركز المالي للوحدة الاقتصادية².

وباختصار فالتكلفة تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية قابلة للقياس النقدي المالي لغرض تحقيق هدف معين.

1-2- أنواع التكاليف: تصنف التكاليف في المؤسسة إلى:

1-2-1- تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة: وتنقسم إلى:³

- التكاليف المباشرة: هي تلك العناصر التي تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية وتخصص مباشرة عليها وتتمثل في: المواد المباشرة، الأجور المباشرة، الأعباء المباشرة.

- التكاليف غير المباشرة: هي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية أي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج، ويمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل وتشمل: المواد غير المباشرة، الأجور غير المباشرة، الأعباء غير المباشرة.

¹ - محمد تيسير عبد الحكيم الرجي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 05.

² - ناصر نور الدين عبد اللطيف، مدخل إلى أنظمة قياس التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 11.

³ - Carla Mendoza et autre, **Cout et Décisions**, Gialino éditeur, France, 2004, p. 33.

1-2-2- التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة: وتنقسم إلى:¹

- **التكاليف الثابتة:** وهي المصاريف والأعباء التي لا تتأثر بتغير حجم النشاط وإنما ترتبط بفترة زمنية وبطاقة إنتاجية للمؤسسة وتتميز بأنها:

- ✓ تنشأ هذه التكاليف نتيجة القرارات الإدارية العليا في المشروع وتخضع لرقابتها؛
- ✓ لا تتأثر التكاليف الثابتة بتغير حجم النشاط في المشروع؛
- ✓ تتميز هذه التكاليف بالثبات في مجموعها والتغير في الوحدة؛
- ✓ تنقسم التكاليف الثابتة إلى تكاليف ملزمة وهي التي لا يمكن التخلص منها بسهولة وبسرعة في الأجل القصير ومثال ذلك إهلاك المباني والآلات؛ وتكاليف غير ملزمة وهي تلك التي لا يمكن التخلص منها بشكل أسرع وأسهل نسبيا مثل مرتبات الإدارة وتكاليف البحث والتطوير.

- **التكاليف المتغيرة:** هي مجموعة التكاليف بصورتها الطبيعية التي ترتبط ارتباطا وثيقا بحجم الإنتاج بنفس نسبة التغير وفي نفس الاتجاه، ومن خصائصها:

- ✓ تستجيب للتغيرات في حجم الإنتاج.
- ✓ تتضمن كافة عناصر التكاليف المباشرة؛ والتي تعتبر قابلة للتحميل مباشرة على وحدة الإنتاج ومن ثم يعتبر تغيرها واضحا وصريحا.
- ✓ تخضع لرقابة المستويات الإدارية المختلفة في الهيكل الإداري مما يضعها كأساس لتحقيق هدهي التخطيط والرقابة.
- ✓ التكاليف تزيد أو تنقص بمعدل تزايد أو نقصان حجم الإنتاج، فنصيب وحدة المنتج منها يكون ثابتا مهما تغير حجم الإنتاج في إطار مدى معين يمكن أن نطلق عليه المدى الملائم للإنتاج.

- **التكاليف شبه المتغيرة:** هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في نفس الوقت، وهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض مثل تكاليف الماء والكهرباء والصيانة وأجور العمال غير المباشرة؛ وتتميز هذه التكاليف بازدواجية الاتجاه (الثابت، المتغير)، فهي أساسا متغيرة ولكنها قابلة للإستقرار مع زيادة حجم الإنتاج، وبعبارة أخرى هي أعباء تتغير بتغير حجم النشاط، ولكن ليس بنفس النسبة كالرواتب والأجور مثلا والتي تتضمن راتبا أساسيا ثابتا بالإضافة إلى العلاوات والتحفيزات والمكافآت التي تتغير مع حجم الإنتاج.

¹ - جرموني أسماء، دور التكاليف البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية، رسالة دكتوراه، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015، ص18.

2- مفهوم التكاليف البيئية:

2-1- تعريف التكاليف البيئية: تعرف بأنها "التكاليف التي تتحملها الشركات نتيجة التزامها بتطبيق مجموعة من الأنشطة التي من شأنها حماية البيئة من أضرار عناصر التلوث البيئي"¹ وعرفت بأنها "مجموعة من عناصر التكاليف ذات العلاقة برقابة وتحديد وتصحيح تلك الأخطاء التي تنجم عن تصرفات وقرارات سلبية محتملة على حياة الإنسان والحيوان والنبات وذلك يشمل العوامل الملوثة للماء والهواء والتربة"².

كما عرفت بأنها "ناتج تأثيرات يتعرض لها المجتمع والمنشآت والأفراد بفعل الأنشطة التي تؤثر على جودة النظام البيئي، وهذه التأثيرات يمكن التعبير عنها بمصطلحات مالية أو غير مالية وارتباطات مالية طويلة أو قصيرة الأجل على المنشأة، مع اعتبار أنها تشمل التكاليف بشقيها المباشر وغير المباشر وغالباً لا يتم تتبعها فهي غالباً ما تكون مستترة"³.

كما عرفت بأنها " تكاليف الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية ، وتكاليف الأضرار التي وقعت على المجتمع والتي تتحملها المنظمة في صورة الأنشطة التي تقوم بها للمجتمع كعلاج من أجل المساهمة في تخفيض آثار البيئة السلبية"⁴

2-2- اقسام التكاليف البيئية:⁵

تتحمل المؤسسات الصناعية تكاليف مختلفة نتيجة لمزاولة نشاطها ومن التكاليف البيئية التي يمكن تصنيفها من حيث طبيعتها كمايلي:

- **تكاليف بيئية رأسمالية:** ويقصد بها تكاليف الأجهزة والمعدات والإنشاءات التي يتم إضافتها إلى أصول المؤسسة بغرض معالجة بنود التلوث البيئي أو تخفيض الانبعاثات البيئية الضارة كانبعاث الهواء الفاسد أو لاعادة تدوير مخلفات الإنتاج ويتم الإستفادة منها لاكثر من فترة مالية واحدة وعليه يتم إسهلاكها بموجب معدلات مناسبة.

- **تكاليف بيئية جارية:** ويقصد بها النفقات التي تتحملها المؤسسة للحفاظ على البيئة كتكاليف تشغيل نظم حماية البيئة، ويتم الإستفادة منها في الفترة الحالية ولايكون لها أية منافع مستقبلية. كما يمكن تقسيم التكاليف البيئية حسب علاقتها بأقسام المصنع كمايلي:

¹- أمين السيد لطفى ، المراجعة البيئية (الإسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر ، 2005) ، ص45.

²- عنايات حامد محمد عطية ، تفعيل دور المحاسبة والإدارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة ، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، السنة23، العدد2، 2003) ، ص312.

³- عمر حسين عبد البر وآخرون ، أثر تطبيق المحاسبة البيئية على الإفصاح في القوائم المالية،(المنصورة: جامعة المنصورة، مجلة العلوم البيئية ، المجلد 14 ، العدد الاول ، يونيو 2007) ، ص244.

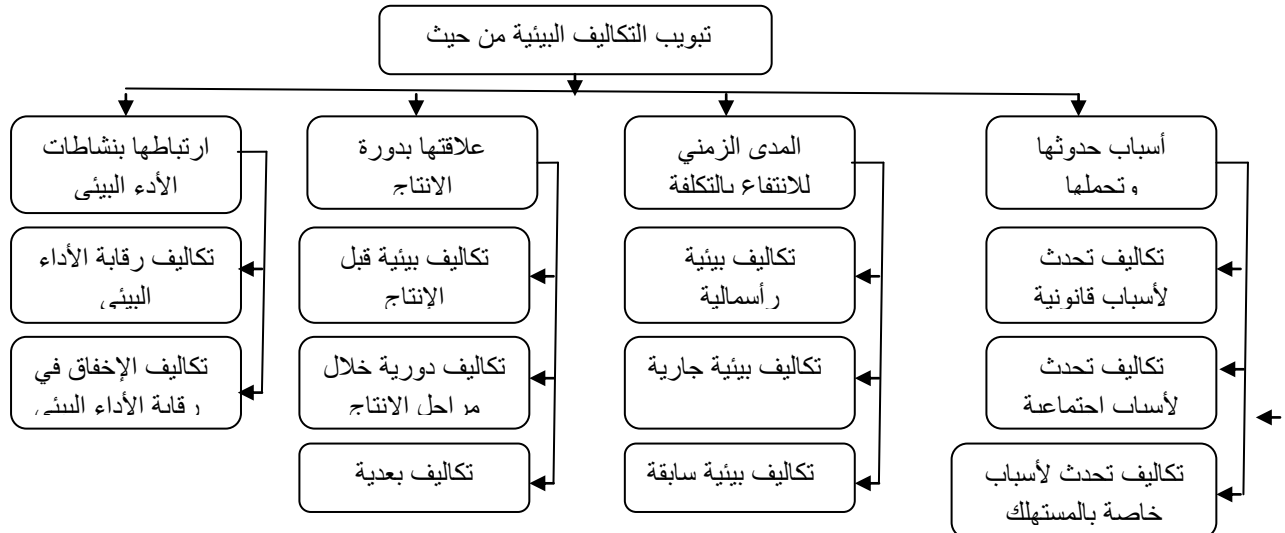
⁴- أيمن صابر سيد علي ، مدخل محاسبي مقترح لقياس وتقييم أداء البعد البيئي في مصر، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، السنة 13، العدد2، 2008)، ص289.

⁵- عادل حسين علي، التكاليف البيئية ودورها في تحسين المعلومات المحاسبية المقدمة لاتخاذ القرارات، دراسة ميدانية في الشركات الصناعية/الأبنار، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الانبار العراق.

- **التكاليف الصريحة الخاصة بالقسم:** ويقصد بها التكاليف البيئية المرتبطة بقسم معين والتي تم إنفاقها وتسجيلها على حسابات ذلك القسم الذي تسبب في حدوثها.
 - **التكاليف الضمنية الخاصة بالقسم:** ويقصد بها تكاليف الأصول التي استعمل جزء منها لأغراض بيئية خاصة بقسم معين، وعليه تعتبر تكلفة هذا الجزء تكلفة ضمنية يتم تسجيلها على حساب القسم الذي تسبب في حدوثها.
 - **التكاليف الصريحة العامة:** ويقصد بها التكاليف البيئية المركزية المرتبطة بالشركة ككل ويتم توزيعها على كل أقسام الشركة او علي وحدة النشاط.
 - **التكاليف الضمنية العامة:** ويقصد بها التكاليف البيئية غير المباشرة كتكاليف صيانة الأقسام، وتتضمن تكاليف صيانة الآلات المرتبطة بالبيئة التي تبقى ضمن قسم الصيانة، ويتم توزيعها على وحدة النشاط دون الرجوع للقسم المستفيد.
- كما أن المنظمة البيئية في اليابان المهتمة باتباع نظام الإدارة البيئية قسمت التكاليف البيئية إلى نوعين هي:

- **تكاليف الوقاية من التلوث البيئي:** ويقصد بها تكاليف المنع أو الحد من التلوث كتكاليف تحسين المواد الخام بحيث لا يتم استخدام مواد سامة أو ضارة بالبيئة وتحسين متطلبات الإنتاج لتلائم مع متطلبات البيئة بمعنى لا ينتج عن العملية الإنتاجية مخلفات ضارة بالبيئة وتكاليف التخطيط والتكم ونفقات قياس الوقاية من التلوث وتقليله أو معالجته.
- **تكاليف إزالة الاثار البيئية:** ويقصد بها تكاليف ازالة النفايات الصلبة او السائلة، والأدخنة المنبعثة من المصانع المختلفة وكذلك الغرامات المترتبة على المؤسسة نتيجة لمخالفتها التشريعات البيئية.

الشكل رقم (1-2): يوضح تبويب التكاليف البيئية



المصدر: عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، المجلد 26، العدد الأول، 2010، ص 290 .

2-3- أسباب ودوافع تبني المؤسسات الصناعية للتكاليف البيئية

هناك العديد من الأسباب التي تدفع بالمؤسسات الصناعية إلى تبني التكاليف البيئية لعل أهمها ما يلي:

2-3-1- أسباب قانونية أو تشريعية: وتترتب عليها تكاليف والتزامات بيئية، ناتجة عن إلزام القانون لهذه المؤسسات بتوفير أوضاعها لتخفيض أو الحد من الآثار السلبية على البيئة، وينتج عن ذلك تكاليف بيئية تتحملها المؤسسة. كتكاليف تركيب معدات خفض التلوث مثلا. وقد تكون التكاليف أو الالتزامات البيئية التي تتحملها المؤسسة ناتجة عن عدم التزامها بالقوانين والتشريعات البيئية، فينتج عن ذلك تحملها لتعويضات وغرامات مالية¹.

2-3-2- أسباب اجتماعية وثقافية: يترتب على تحمل المؤسسة مسؤوليتها تجاه المجتمع تكاليف بيئية للمحافظة على البيئة، وقد كانت تعالج هذه التكاليف في السابق باعتبارها تكاليف اجتماعية يتحملها المجتمع، ولم تكن تشكل عبئا على المؤسسة لتعارضها مع الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

إن مكافحة التلوث البيئي من طرف المؤسسة يرتب عليها أعباء مالية لا تقابلها عوائد اقتصادية مباشرة، فتكاليف مكافحة التلوث البيئي باعتبارها مترتبة على تكاليف قيام المؤسسة بنشاطها يؤدي بالضرورة إلى تخفيض الربح، والذي يعتبر مقياسا للكفاءة الاقتصادية للمؤسسة، إلا أن وفاء المؤسسة بمسؤوليتها البيئية يزيد من عوائدها الاجتماعية والاقتصادية تجاه المجتمع.

2-3-3- الضغوط التي تمارسها الأطراف ذات المصلحة: تتمثل هذه الأطراف في كل من تربطه علاقة بالمؤسسة وتشمل كل من المساهمين والمستثمرين والمستهلكين وجمعيات حماية البيئة وغيرهم.

- **المقرضون:** تُعد المعلومات البيئية مهمة للأطراف الخارجية كالمقرضين، حيث تهتم هذه الفئة بالتأثيرات المالية الناتجة عن عوامل بيئية، وكون المحاسبة التقليدية لا تستطيع توفير هذه المعلومات، كان لا بد من تطبيق أنظمة محاسبية مختلفة للتعامل مع مثل هذه القضايا البيئية.

- **المستهلكون:** وهم الذين يرغبون في الحصول على معلومات عن المنتج ومستوى الأمان والضمانات التي توفرها المؤسسة، كما يرغب المستهلكون أيضا في الحصول على منتجات لا تسبب أضرارا للبيئة، حيث توجد في العديد من الدول جمعيات تحث المستهلكين على استخدام المنتجات الصديقة للبيئة، والتي لا تسبب أضرارا لها.

- **المساهمون والمستثمرون:** أخذ هذه الفئة بعين الاعتبار مدى التزام المؤسسة بمتطلبات حماية البيئة لضمان استمرارية تدفق الأرباح، إذ أن الممارسات البيئية السيئة قد تؤدي إلى زيادة الالتزامات وبالتالي

¹ علي طيوب، مساهمة التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الصناعية، مذكرة ماجستير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016 ص

المخاطر مما يؤدي إلى تخفيض الأرباح. كما يخشى المستثمرون الاستثمار في المؤسسات ذات الأداء البيئي الضعيف ويفضلون الاستثمار في المؤسسات التي تهتم بالأنشطة البيئية وتُدرج البعد البيئي في سياساتها البيئية.

كما يرى Boer بأن من بين الأسباب التي تدعو المؤسسات للاهتمام بالتكاليف البيئية ما يلي:

- ✓ لتزايد المستمر للتكاليف البيئية، فقد قدرت منظمة الحماية البيئية بأن الشركات الأمريكية صرفت ما يزيد عن 100 بليون دولار على هذه الأنشطة عام 1990، وما يقارب 200 بليون دولار عام 1995.
- ✓ أن مؤسسات التخلص من النفايات الصلبة كانت تأخذ ما يقارب 2.5 دولار لكل طن عام 1978 في و.م.أ وقد أصبحت تأخذ عام 1988 ما يقارب 200 دولار لكل طن.

وتشير إحدى الدراسات التي تبنتها الوكالة الأمريكية لحماية البيئة إلى أهمية التركيز على محاسبة

التكاليف البيئية لعدة أسباب منها:

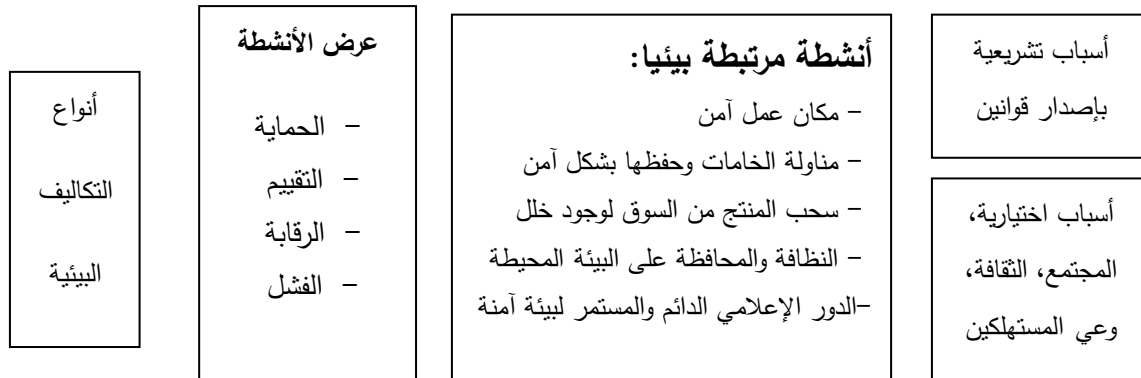
- ✓ أن تخفيض التكاليف البيئية يؤدي إلى تحسين الأداء البيئي للمؤسسة.
- ✓ أن فهم التكاليف البيئية يساعد في دعم نظام الإدارة البيئية، التي تسعى الكثير من المؤسسات إلى تطويره للحصول على شهادة الإيزو 14001 .

وتسمى الأسباب السابقة الذكر بالمحددات الرئيسية للتكاليف البيئية والتي يمكن تقسيمها إلى

محددتين رئيسيتين هما:

- ✓ محدّدات تشريعية وقانونية
 - ✓ محدّدات اختيارية والدافع لوجودها هو المجتمع وثقافته .
- والشكل الموالي يلخص محدّدات التكاليف البيئية:

شكل(1-3): يبين محدّدات التكاليف البيئية.



المصدر: لعبيدي مهاوات، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي-دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، ص43.

3- أهمية التكاليف البيئية:

نظراً للدور البالغ الأهمية الذي تلعبه المحاسبة لتناولها قضايا ومشاكل البيئة لعلاجها وأيضاً تتبع أهميتها من العناصر التالية:¹

- ✓ البيئة ثروة قومية متوازنة من جيل لآخر وعليه تقوم التكاليف البيئية بإعداد المؤشرات اللازمة للتحقق من مدى التزام الجيل الحالي بشروط الكفاءة الاقتصادية في مجال البيئة والموارد الاقتصادية.
- ✓ أدى تفاقم المشكلات البيئية إلى ارتفاع ملحوظ في تكاليف حماية البيئة لذا فإنه من الضروري أن يتولى نظام المحاسبة البيئية توفير البيانات حول مختلف هذه الآثار للاستفادة منها في وضع السياسات واتخاذ القرارات المناسبة بحيث أن يتم الإفصاح عن مسؤولية الشركة تجاه البيئة بالتقارير المطلوبة.
- ✓ لا تقف آثار التدهور البيئي عند الحدود الوطنية حيث يمكن أن تنتقل الملوثات من دولة إلى أخرى وذلك بسبب التطورات العالمية المعاصرة، وعليه فلا بد من تقدير التكاليف البيئية لمصادر التلوث الخارجية حتى يمكن مطالبة الدول التي تسببت في هذا التلوث بالمشاركة في اقتسام هذه الأعباء.
- ✓ يترتب على تجاهل الآثار البيئية للأنشطة الاقتصادية على الشركات المختلفة وبعضها على بعض أدى إلى إعطاء صورة مشوهة عن منافع وتكاليف الشركات مع التسليم بصعوبة قياس هذه الآثار فلا يبرر تجاهل هذه الآثار تجاهلاً تاماً.
- يستنتج مما سبق أن للتكاليف البيئية أهمية بالغة وكبيرة وتتبع أهميتها من الفوائد التي تحققها واهتمامها بالمحاسبة عن الجوانب البيئية مما يساعد في الحفاظ على البيئة وكذلك يؤدي إلى نجاح واستمرارية المنشآت الصناعية.

4- أهداف التكاليف البيئية:

إن تطبيق التكاليف البيئية لا يعد هدفاً في حد ذاته، إنما وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف على النحو التالي:²

¹- خالد حسن محمد سالم، تأثير القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف حماية البيئة علي قرار الاستثمار،(القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة ،2008م) ، ص66.

²- عمر عبد الله احمد عمر، محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية،(دراسة ميدانية علي الشركات الصناعية بالمنطقة الصناعية الخرطوم بحري)،بحث لنيل درجة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان،2017،ص 26،28.

- إعداد بيانات التكاليف التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة وحمايتها لكل فترة مالية على حدة مما يساعد الشركة على الآتي:

- ✓ متابعة الشركة لتطور وتغير هذه التكاليف من فترة لأخرى.
- ✓ إتخاذ القرارات لتحقيق فعالية التكاليف البيئية، أي زيادة و تعظيم العائد منها.
- ✓ إيجاد العلاقة بين التكاليف البيئية وغيرها من تكاليف الأنشطة الأخرى، مثل التكاليف الصناعية والتسويقية و الإدارية.
- ✓ إعداد تقارير التكاليف البيئية مما يوضح التزام الشركات بتطبيق القوانين والتشريعات السائدة لأغراض الحفاظ على الموارد البيئية.
- ✓ توضيح المسؤولية الاجتماعية البيئية للشركة حيث لم يعد هدف تعظيم الربح بمفرده صالحاً لضمان استمراريتها في تحقيق النمو المستمر والمتواصل لاستثماراتها فقد أصبح هدف تحقيق الرفاهية الاجتماعية وتوفير البيئة النظيفة والخالية من التلوث ضماناً لاستمرارية الشركة في نجاحها الاقتصادي.

- صنع القرارات وفهم ومتابعة التكاليف البيئية وأداء العمليات والمنتجات لغرض ضبط الكلفة وتسعير المنتجات.

- توسيع وتحسين وتحليل الاستثمار وتقييم العمليات لتشمل الاثار البيئية الخفية لدعم التطور وتصميم النظام العام للإدارة البيئية.

ومن اهداف التكاليف البيئية:

✓ إدراج التكاليف البيئية في التقارير السنوية يساهم في مساعدة الأجهزة المختصة بالدولة في إعداد الخطط طويلة الأجل لموارد الطبيعية، وتقارير المؤشرات البيئية للمناطق المختلفة بالدولة و اللازمة لتحقيق الرقابة على عناصر تلوث البيئة.

✓ تحقيق إدارة أفضل للتكاليف البيئية، يجب مراجعتها بشكل دوري، كشف جوانب القصور في البرنامج المحاسبي المتبع وتمكين المؤسسات من قياس الإيرادات و المنافع البيئية.

✓ إمداد متخذي قرارات الإستثمار في أسهم الشركات بالمعلومات البيئية، يجعلهم يستثمرون في مجالات كفاءة عالية في مكافحة التلوث، وتجنب تلك التي لا تأخذ في الإعتبار تكلفة التلوث البيئي عند إعداد قوائمها المالية.

✓ لإفصاح عن التكاليف البيئية للمؤسسات يوفر معلومات عن طبيعة نشاطها، التشريعات البيئية والنفقات الرأسمالية التقديرية و الفعلية المترتبة عن الإلتزام بتلك التشريعات، وما يرتبط بها من تكاليف، وأثرها على كل من المركز المالي، وعائدات الأسهم.

ويستنتج ان التكاليف البيئية تمكن الشركات من دراسة التأثير السلبي للعمليات التشغيلية على البيئة وما يرتبط بذلك من وضع برامج للحماية وميزانية لهذه البرامج، وتأثيرها على الربحية واكتشاف طرق جديدة للتقليل من هذه التأثيرات البيئية السلبية.

المطلب الثالث: الإطار العام لمحاسبة التكاليف البيئية

أدت التطورات الحديثة في مجال المال والأعمال إلى بروز مشكلات محاسبية معاصرة ومستمرة، وخاصة تلك المرتبطة بالبيئة الخارجية والتلوث الحاصل فيها ومن أهمها نجد ما يتعلق بالمحاسبة البيئية، وهل الفكر المحاسبي لا يزال مهماً لها أم أجبرته البيئة المحيطة بالاهتمام بها وتطويرها.

1- مفهوم محاسبة التكاليف:

تهدف محاسبة التكاليف بالدرجة الأولى إلى تنفيذ الخطط والرقابة عليها فضلاً عن تسجيل العمليات وتحديد المركز المالي، وفيما يلي تعريفها وأهدافها.

1-1- تعريف محاسبة التكاليف: تعرف محاسبة التكاليف على أنها: " قياس وتسجيل معلومات مالية

وغير مالية تتعلق بتكلفة اكتساب أو استهلاك الموارد في المؤسسة¹". وهي عبارة عن "مجموعة من الأساليب والإجراءات المستخدمة في جمع وتبويب وتسجيل بيانات التكاليف وتحليلها، بهدف احتساب تكاليف الإنتاج أو الخدمات أو الأنشطة المختلفة من أجل تقديم المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض التسعير وممارسة الوظائف الإدارية وتقييم الأداء²". بهذا يمكن اعتبارها نظام معلومات محاسبي داخلي ملائم ومتكيف مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة وبيئتها الخارجية مما يسمح لمسيرتي المؤسسة متابعة تطور التكاليف الوسيطة وأسعار التكلفة واتخاذ مجموعة من قرارات التسيير³.

ومنه فإن محاسبة التكاليف وجدت لخدمة الإدارة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ قرارات وتسعير المخزون السلعي.

¹ - Charles T. Horngren, M. Datar Srikant and Foster George, **Cost Accounting: a managerial emphasis**, 11th edition, Prentice Hall Publishing, paris, 2003, P. 836.

² - كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، منهاج علمي عملي، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص16.

³ - Lasary, **la comptabilité analytique**, l'imprimerie es- salam, cheraga Algérie, 2001, p. 22.

1-2- أهداف محاسبة التكاليف:

- تتعدد أهداف ووظائف محاسبة التكاليف بتعدد الأهداف التي تسعى المؤسسات إلى تحقيقها فليس الهدف الوحيد هو تحديد تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من السلعة المنتجة؛ بل إن محاسبة التكاليف كما ذكرنا تساهم في اتخاذ القرارات والرقابة والتنظيم ويمكن تحديد أهدافها من خلال ما يلي¹:
- ✓ تحديد واحتساب تكلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج والمواد الأولية والأجور والمصاريف الأخرى.
 - ✓ تحديد تكلفة الإنتاج التام والإنتاج قيد التشغيل في نهاية المدة لإعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية.
 - ✓ مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار ورسم السياسات التسعيرية السليمة للمنتجات أو الخدمات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها أو تقديمها.
 - ✓ توفير المعلومات الضرورية من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة لتمكين الإدارة من القيام بوظائفها المختلفة.
 - ✓ توفير المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات عن طريق المفاضلة بين البدائل المختلفة وتقييم أداء الوظائف داخل المؤسسة.
 - ✓ توفير المعلومات الضرورية لإعداد الموازنات التخطيطية، والرقابة على عناصر التكاليف وترشيد استخدامها، واستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة من أجل تخفيض التكاليف وتحقيق الكفاءة وزيادة ربحية المؤسسة.

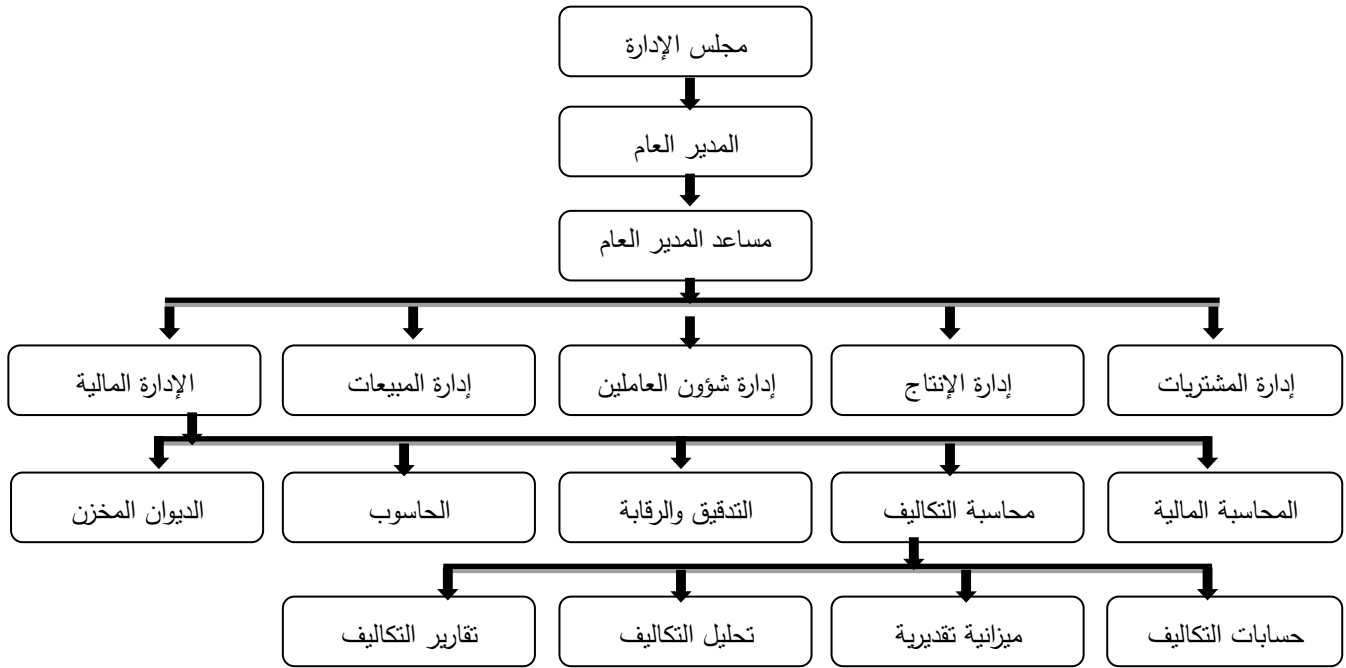
1-3- موقع محاسبة التكاليف في الهيكل التنظيمي: يحتل محاسب التكاليف مكانة الصدارة في

المشروعات الاقتصادية الكبرى وخاصة الصناعية منها فالبعض يسميه المحاسب الإداري نظرا لدور محاسبة التكاليف المهم في خدمة الإداريين، حيث أصبح المحاسب الآن على قمة التنظيم بفضل ما يتوافر عليه من إمكانيات وما يؤديه من مهام وواجبات، كما أن الدراسات الحديثة لمحاسبة التكاليف تهتم بكيفية مساعدة المحاسبة للإدارة وتبيان مهام المحاسب الإداري في المؤسسات حيث يمكن له حتى المشاركة في عمليات التخطيط والرقابة، أي أنه أصبح يمارس تأثيرا كبيرا على الإدارة من حيث توجيهها نحو اتخاذ قرارات منطقية تتناسب والأهداف الموضوعية².

¹- كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي السقي، مرجع سابق، ص17.

²- صالح عبد الله الرزاق، عطا الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص14

الشكل رقم (1-4): موقع محاسبة التكاليف من الهيكل التنظيمي



المصدر: محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار كائل للنشر، عمان، 2000، ص 13.

يمكن الإشارة إليه في هذا المطلب أنه سيتم التفصيل في المحاسبة البيئية باعتبار محاسبة التكاليف البيئية جزء لا يتجزأ منها، بالإضافة إلى أن هدفها الأساسي هو قياس التكاليف البيئية وترشيدها.

2- تعريف المحاسبة البيئية:

ظهرت عدة تسميات أطلقت على المحاسبة البيئية منها: المحاسبة الخضراء، المحاسبة البيئية من أجل التنمية المستدامة، المحاسبة البيئية والاقتصادية، وأيان كانت التسمية فإنها تعني شمول وتكامل عملية القياس والإفصاح المحاسبي والاقتصادي للأنشطة والبرامج التي تؤثر على البيئة والتي تمارسها الوحدات الاقتصادية. وتعرف على أنها "تعيين وقياس وتخصيص التكاليف البيئية لأخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية لتوصيل المعلومات للأطراف المعنية"¹ ويقصد بالأطراف المعنية أولئك ذوي المصلحة بالآثار البيئية من حملة الأسهم والمستهلكين وغيرهم، أو هي: " قياس تكلفة المواد والأنشطة المختلفة لمؤسسة واستخدام نتائج هذه القياسات من معلومات لمساعدة الجهات المختصة باتخاذ القرارات الإدارية بهدف إدراك وتصحيح التأثيرات السلبية لنشاط المؤسسة على البيئة"². بهذا فالهدف الأساس للمحاسبة البيئية تصحيح وإدراك التأثيرات السلبية من خلال القرارات التي تتخذها.

¹ - Institute of management accountants, **Tools and technique of environmental accounting for business decision**, United States of America, 1996, p. 02.

² - Environmental Protection Agency, **Environmental Accounting Case Studies: Green Accounting at AT and T**, august 1995, p. 2.

3- أسباب الاهتمام بالمحاسبة البيئية:

هناك مجموعة من الأسباب التي أدت إلى ضرورة الطلب على المحاسبة البيئية وحتميتها، من هذه الأسباب نجد:¹

- ضرورة تضمين التقارير والقوائم المالية بالأنشطة البيئية مما يؤدي إلى إضفاء الثقة في البيانات المحاسبية إضافة إلى تلبية حاجات المجتمع من المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية.
- المساهمة في إعداد تقارير تكاليف التلوث البيئي على المستوى القومي والذي يفيد في الحصول على المؤشرات التي تمكن من متابعة التلوث الناتج عن الأنشطة المختلفة للوحدات وإجراء الدراسات اللازمة بخصوصها.
- أخذ الحسابات البيئية بعين الاعتبار لاسيما التكاليف البيئية سيجعل مهنة المحاسبة قادرة على توفير معلومات أكثر أهمية وملائمة لصناع القرارات الإدارية، والإنتاجية على وجه الخصوص، حيث تكمن المشكلة في نقص تلك المعلومات مما نجم عنه تبني قرارات غير سليمة ساهمت في تدهور حالة البيئة بدلا من معالجتها.
- زيادة الوعي البيئي لدى المستهلك والمستثمرين والمؤسسات المالية والموردين، حيث أصبح المستهلك يعمل على شراء المنتجات التي لا تسبب أضرارا للبيئة والتي تعرف باسم المنتجات الصديقة أو المنتجات الخضراء، ولكي تحافظ المؤسسة على زبائنها-حصتها السوقية-كان لزاما عليها الاهتمام بالبيئة. كما أن المؤسسات المالية هي الأخرى أصبحت بحاجة إلى مراجعة المعلومات المالية، الهدف من هذا هو تقييم المخاطر البيئية التي قد تترتب على منح الائتمان للمنظمات حتى لا تتعرض لمخاطر منح ائتمان مقابل ضمانات لها تأثيرات بيئية سلبية مثل: منح ائتمان بضمان عقارات ملوثة.
- هناك حاجة ملحة لأسلوب ملائم لتخصيص وتحميل التكاليف البيئية والتمييز بينها وبين التكاليف الأخرى بدلا من تحميلها عشوائيا لصعوبة اقتفاء أثر هذه التكاليف، وهذا بالنتيجة يؤدي إلى إيجاد أسلوب ملائم لتخفيض التكاليف ومن ثم تحديد أسعار المنتجات.
- الضغوط التي تمارسها العديد من الهيئات المهنية بهدف مراعاة المخاطر البيئية والتأكد على المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات.
- أهمية المحاسبة عن التكاليف البيئية وإدارة المخلفات الخطرة: تعتبر المخلفات الخطرة منتج فرعي مستمر ومتواصل للعمليات التي تقوم بها المنشأة، وقد تتمثل هذه المخلفات الخطرة في مواد قابلة للاشتعال، أو مواد مسببة للتآكل والصدأ بالكائنات الحية بسبب خواصها الحمضية أو القلوية، أو مواد مشعة أو غازات كبريتية أو نفايات خطرة.

¹ - مداح نادية، المحاسبة البيئية كمدخل لتحقيق جودة الحياة (بين الضرورة والحياة)، مداخلة ضمن الملتقى الدولي السادس حول نموذج التنمية الجديد وجودة الحياة، جامعة طاهري محمد، بشار، يومي 13-14 نوفمبر 2018، ص4.

4- أهمية وأهداف المحاسبة البيئية:

قامت (Price water house Coopers, 2002)* بتطبيق عملي أظهرت فيه أن التطبيق الفعلي للمحاسبة البيئية يوفر صورة واضحة عن التكاليف الكلية السنوية مما يقود المؤسسة إلى تحسين أنظمة معلوماتها، وكذا تحسين الخيارات المتعلقة بكفاءة استخدام المواد، إضافة إلى ذلك فهو يحقق مجموعة من الفوائد وعلى عدة مستويات، هي:¹

- مستوى المؤسسة: حيث يؤدي استخدامها إلى تحسين صنع القرارات الرأسمالية والتشغيلية المتعلقة بالأنشطة البيئية؛
- مستوى التشغيل: تساعد المديرين على تبني الأساليب التشغيلية المفضلة من الناحيتين المالية والبيئية؛
- على مستوى المنتج: حيث يمكن استخدام البيانات لأغراض التسعير وقرارات مزيج المنتج ومعرفة مجالات حدوث التكاليف البيئية ومسبباتها.

4-1 أهداف المحاسبة البيئية:

تسعى المحاسبة البيئية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف داخل المؤسسة منها:

- المساهمة في استدامة التنمية الاقتصادية لتحسين معرفة وفهم التفاعلات المتزايدة بين البيئة والاقتصاد.²
- السعي نحو الحد من الآثار السلبية للمحاسبة التقليدية على البيئة.
- تحديد بشكل مستقل التكاليف والإيرادات البيئية خارج نظام المحاسبة التقليدية.
- تصميم أشكال جديدة من النظم المحاسبية ونظم المعلومات ونظم التحكم المالية وغير المالية، لتشجيع على الإدارة البيئية.
- تطوير أساليب جديدة من طرق تقييم الأداء والاتصالات البيئية داخلها وخارجها.³
- تحديد ذلك الجزء من الناتج المحلي الإجمالي الذي يعكس التكاليف اللازمة لتعويض التأثير السلبي للنمو الاقتصادي.
- تخفيض تكاليف الموارد من خلال التعاون والإدارة.
- تحقيق المساءلة التنظيمية، وزيادة الشفافية.⁴

¹ سليمان سند السبع، مدى تبني الشركات الصناعية الأردنية لتقنية المحاسبة البيئية والمحاسبة عن التكاليف البيئية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 05، العدد 04، الأردن، 2009، ص 43.

² - Département fédéral de l'intérieur DFI, office fédéral de la statistique OFS, **La comptabilité**

Environnementale, Neuchâtel, 2008, p. 3.

³ - Nicolas Berland, **Le Coût De La Protection De L'environnement**, Manuscrit auteur, publié dans "La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France, 2010, p. 04.

⁴ - Nasir Zameer Qureshi et al, op.Cit, p. 87.

4-2 أهمية المحاسبة البيئية:

لقد أكد فريق الخبراء الحكومي الدولي المعني بمعايير المحاسبة الدولية للإبلاغ عن مدى الحاجة إلى المحاسبة عن التكاليف البيئية حيث يقول: " لقد أصبحت القضايا المرتبطة بمحاسبة البيئة ذات صلة أكبر بالمؤسسات (سواء كانت مؤسسات تجارية أو منظمات غير هادفة للربح أو مؤسسات حكومية مثل البلديات ومؤسسات الدولة)، لأن قضايا مثل تلوث البيئة باتت تشكل مشكلة اقتصادية واجتماعية وسياسية جلية في جميع أنحاء العالم؛ لذا يجب اتخاذ إجراءات على المستويين الوطني والدولي لحماية البيئة وخفض آثار التلوث ومنعها للتخفيف منها، ونتيجة لذلك هناك ميل الآن لدى المؤسسات للكشف عن معلومات تتعلق بسياساتها وأهدافها البيئية، والبرامج التي تنفذها، والتكاليف والفوائد المتصلة بتنفيذ هذه السياسات والأهداف والبرامج، وعن المخاطر البيئية واتخاذ ترتيبات ردعية لكل أطراف المجتمع¹." للمحاسبة البيئية أهمية في مساعدة الوحدات الاقتصادية تتمثل فيما يلي:²

- مساعدة المديرين لاتخاذ القرارات التي من شأنها تخفيض التكاليف والأعباء البيئية.
- توسيع نطاق عملية التقييم وتحليل الاستثمار لكي يشمل الآثار البيئية المحتملة.
- التوصل إلى فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بدقة.
- المساعدة في تطوير وتشغيل نظام إداري بيئي للوحدة ككل.
- كون المحاسبة علماً اجتماعياً فإن ذلك يفرض عليها ضرورة التفاعل مع مشكلة تلوث البيئة ونفاذ مواردها لان تأخرها سيؤدي لتأخر هذا العلم مقارنة بالعلوم الأخرى مثل علم الاقتصاد والإدارة.
- تستمد المحاسبة وجودها من اعتراف المجتمع بنتائجها من خلال وظيفتي القياس والتوصيل للمعلومات المالية والاقتصادية للمجتمع واستمرار الطلب على خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة مما يستلزم تلبية الاحتياجات المتزايدة للمعلومات البيئية والاجتماعية بجانب المعلومات المالية.
- إن تجاهل قياس التكاليف البيئية الناتجة عن تلوث البيئي من شأنه أن يضلل العديد من مؤشرات قياس الأداء و يضحك النتائج.
- لغرض ترشيد القرارات الإدارية وضمان دقة المعلومات المحاسبية التي على أساسها يتم صنع القرارات الإدارية من خلال المساعدة على المفاضلة بين البدائل الإدارية وعند المفاضلة بين الالتزام وعدم الالتزام بالبرامج البيئية.

¹ ورقة العمل المقدمة حول المعالجة المحاسبية لتكاليف البيئة ، من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA) والأمم المتحدة (UN) للعام 1999.

² محمد راضي عطية، "دور المراجعة البيئية في ترشيد القرارات الاستثمارية" ، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد 2، 2000، ص 273.

لقد تبين لنا من خلال هذا المبحث أن قضية حماية البيئة من مخاطر التلوث تصدرت اهتمام مختلف المنظمات العالمية لما أسفر عنه من خلل في التوازن البيئي أثر على الحياة البشرية، ذلك أن نظافة المحيط هي أساس الاقتصاد البيئي الهادف إلى تنمية اقتصادية واجتماعية مستدامة، وحتى تفي المؤسسة بمتطلبات أدائها البيئي، فإن ذلك يتطلب منها تحمل تضحيات (التكاليف الثابتة) سواء لمنع الإضرار بالبيئة من خلال استخدام الأساليب التكنولوجية المناسبة، أو لأجل علاج الأضرار البيئية السلبية (التكاليف الجارية) التي أخفقت المؤسسة في منع حدوثها.

من هنا برز دور مهنة المحاسبة في حل هذه المشاكل واحتواء مختلف التكاليف خاصة البيئية منها متمثلة في مفهوم المحاسبة البيئية، بتضمينها التكاليف البيئية بكل أنواعها، المرتبطة بنشاط المؤسسات.

المبحث الثاني: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي

إن مسألة إصلاح المخطط المحاسبي الوطني، بعد التغيرات الاقتصادية الكبيرة التي شهدتها العالم مما رافقها تغيرا في أنظمتها المحاسبية أصبح ضرورة حتمية، حيث أستقر الأمر على الخيار الذي يقوم أساسا على تبني نظام محاسب جديد، يظهر فيه مبادئ وقواعد معايير المحاسبة الدولية بشكل واضح.

كون المخطط المحاسبي الوطني يحتوي على نقائص وعيوب لا تتماشى والسياسات المالية، أدت إلى ظهور النظام المحاسبي المالي، الذي يساير ويواكب التغيرات الاقتصادية السائدة داخل الوطن، وعليه يتم تغيير كل الثقافة المحاسبية بما فيها الممارسة لتقنيات المحاسبة وقواعد المهنة والانحياز شيئا فشيئا لتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي SCF:

باشرت الجزائر على غرار العديد من الدول عملية إصلاح لنظامها المحاسبي، مما نتج عنه إعداد النظام المحاسبي المالي، كذلك بهدف التقارب مع الممارسات المحاسبية الدولية، بما يضمن تعزيز مسيرة الاندماج مع الاقتصاد الدولي وتوحيد لغة المحاسبة تماشيا مع التحولات التي أصبحت تفرضها المتغيرات الاقتصادية الدولية.

1- تعريف النظام المحاسبي المالي:

بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 وحسب المادة رقم 02 من القانون 07-11 فإنه " تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها. يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية"¹

كما جاء في المادة رقم 03 من القانون 11/07 فإن المحاسبة المالية "نظام لتنظيم المعلومة المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية."

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، الصادر في 25 نوفمبر 2007، المادة رقم 02، ص 03.

2- أهمية وأهداف النظام المحاسبي المالي:

2-1- أهمية النظام المحاسبي المالي:

من أجل الدخول إلى الاقتصاد الدولي، وضمان حرية التجارة الدولية باتت الأهمية واضحة للنظام المحاسبي المالي في الجزائر والتي يمكن إبرازها فيما يلي:¹

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضع المالي للمؤسسة.
- النظام المالي المحاسبي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي فهو قريب من الممارسات المحاسبية العالمية، ومتكيف مع الاقتصاد الحديث بإنتاجه معلومة مالية ذات جودة مما يؤدي إلى تقريب المحاسبة الجزائرية من المحاسبة العالمية.
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين المالية والمستقبلية كما يسمح بالمقارنة.
- النظام المحاسبي المالي أتى لسد الثغرات في القانون التجاري ومنع الممارسات الغير شرعية ولترسيخ أسس التسيير الشفاف.
- يشجع الاستثمار الأجنبي نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين.
- خلق انسجام بين النظام المحاسبي الجزائري والأنظمة المحاسبية الدولية.
- تقديم صورة كافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة تتمثل في جدول سيولة الخزينة وجدول حركات رؤوس الأموال، بالإضافة إلى جدول حساب النتيجة حسب الوظيفة.

2-2- أهداف النظام المحاسبي المالي

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين كما انه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ويهدف النظام المحاسبي المالي إلى:²

- توفير معلومات مالية مفهومة وموثوق بها.
- إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية.
- وضع قوائم مالية للمؤسسات نفسيا عبر الزمن، أو بين عدة مؤسسات تمارس نفس النشاط أو نفس القطاع داخل الوطن وخارجه، أي في الدول التي تطبق المعايير الدولية المحاسبية التي تنظم مختلف قواعد التقييم المحاسبي، وكذا متابعة العمليات العادية والخاصة.

¹- سامية منصر، الإفصاح وتقييم الأداء المالي للقوائم المالية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي على ضوء معايير

المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، IAS-IFRS ، مذكرة ماستر ، جامعة ورقلة، 2011، ص33.

² Samir merouni le projet du nouveau système comptable algérien anticiper et préparer le passage mémoire de magister réensemences de gestion ESC ALLER 2008 p 94

- عرض القوائم المالية بما يوافق مستلزمات المعايير الدولية، أي: الأصول والخصوم، حساب النتيجة، حالات تغير الخزينة، حالات تغير الأموال الخاصة، الملحق.
- نشر المعلومات الكافية، تكون صحيحة وموثوق بها تتمتع بشفافية أكبر لتساعد في فهم المعلومات لاتخاذ القرارات من طرف المستعملين.

3- أسباب تبني النظام المحاسبي المالي

نظرا لقصور المخطط الوطني للمحاسبة والانتقادات الموجهة إليه من طرف المهنيين والاكاديميين قامت السلطات العمومية بالتفكير في إصلاح هذا المخطط وإعادة بناء نظام محاسبي جديد أطلق عليه اسم " النظام المحاسبي المالي"، يأخذ بعين الاعتبار التغيرات الحاصلة في المجال المحاسبي والمالي على مستوى العالم، ويتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وفيما يلي سنورد أهم الأسباب التي كانت وراء تبني السلطات الجزائرية لتبني النظام المحاسبي المالي والتي تنقسم إلى أسباب خارجية وأسباب داخلية¹:

3-1- الأسباب خارجية:

- يعتبر تبني النظام المحاسبي المالي استجابة لمتطلبات التوجه نحو اقتصاد السوق، الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.
- ظهرت في عدة بلدان، احتياجات إضافية في التمويل في القطاع الخاص وذلك بعد تحول مهمة الدولة من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه.
- عند البحث عن موارد مالية جديدة، أصبحت المؤسسة لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط، بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية العالمية.
- يتطلب تطور المؤسسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية.
- يشترط عند طلب الاستفادة من أية خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية الامتثال بالمعايير المحاسبية الدولية.
- يستلزم الانفتاح الاقتصادي استعمال معلومات صحيحة وموثوقة وموحدة ومعدة وفق معايير المحاسبة الدولية، وذلك تسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية وعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسية.

3-2- الأسباب الداخلية:

- تحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي والتجاري من طرف فعال إلى دور منظم.

¹- جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي، الأوراق الزرقاء، 2010، ص ص:11،10.

- أصبح المخطط الوطني للمحاسبة لا يتماشى مع النظام الاقتصادي الجديد (اقتصاد السوق).
- أصبحت النظرة القانونية للمخطط المحاسبي الوطني تغطي على النظرة الاقتصادية.
- يستجيب المخطط الوطني للمحاسبة بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية بحيث تم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحديد الضريبة.
- بحثا على أكثر ضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس، أصبحت المؤسسات من خلال تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة تستعمل مبدأ الحيطة والحذر بصفة مبالغ فيها عوضا لمبدأ الصورة الوافية.
- يفتقر المخطط الوطني للمحاسبة للإطار المفاهيمي الذي من شأنه أن يقلل من البدائل المقدمة من طرف المهنيين عند تقديمهم لحلول تخص نفس الإشكالية أو التساؤل.

المطلب الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

يمثل الإطار التصوري للمحاسبة المالية الدليل المعتمد لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطرق المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض الأحداث وغيرها من المعاملات الاقتصادية غير معالجة بموجب معيار محاسبي.¹

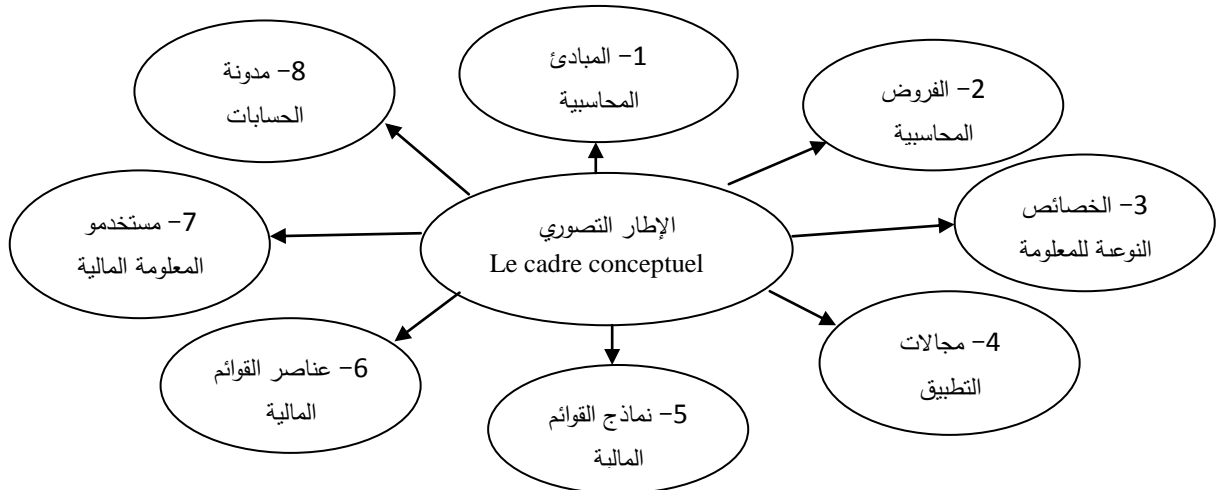
كما يعرف الإطار التصوري ما يلي:

✓ مجال التطبيق.

✓ المبادئ و الفروض المحاسبية.

✓ مستعملو القوائم المالية.

الشكل رقم (1-5): عناصر الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي الجزائري



المصدر: إسماعيل سبني، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي المجموعة، دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2015-2016، ص 154.

¹- فوزي شبلي، النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 7.

1- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:

يخضع للترتيبات التي جاء بها النظام المحاسبي الجديد كل شخص طبيعي و معنوي يخضع للقانون التجاري كما تلتزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة مالية وهي¹:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية اذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبينة على عمليات متكررة.
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، أما الكيانات أو المؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

2- الفروض ومبادئ النظام المحاسبي المالي:

سنستعرض من خلال الاتفاقيات المحاسبية، فروض ومبادئ النظام المحاسبي المالي

1-2 الفروض المحاسبية: حسب النظام المحاسبي المالي هناك فرضيتين أساسيتين يجب التقيد بهما عند تحضير القوائم المالية هما²

- محاسبة الاستمرارية (فرض الاستمرارية) : وتعني أن القوائم المالية تعد على أساس استمرارية المؤسسة في الاستغلال، أي دون أن يكون للمؤسسة نية للتوقف في المستقبل.
 - محاسبة التعهدات (فرض الاستحقاق): وتعني أن كل الوقائع الاقتصادية التي تطرأ وتؤثر على الحالة المالية، يجب أن تسجل في أوانها سواء ثم التسديد أم لا، بحيث تتم المعالجة المحاسبية لمجرد حدوث الاتفاق وليس من الضروري انتظار التدفقات النقدية.
- كما نص المرسوم التنفيذي(156/08) على بعض الفروض من بينها³.
- فرض الوحدة المحاسبية: حيث نصت المادة (09) من المرسوم المذكور أعلاه:

¹- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، الصادر في 25 نوفمبر 2007، المادة رقم 04، ص03.

²- Rachida boursali, les normes comptable du SCF, aloulfia talita, Alger. 2010,pp(17-18)

³- سعد بوراوي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائر، مع الإشارة الى حالات التقارب مع الإطار الفكري لIAS/IFRS، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد SCF في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب، تطبيقات وآفاق، جامعة الوادي، يومي: 17-18 جانفي، 2010، ص ص 11-12.

- ✓ اعتبار الكيان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها وعليه تأخذ الكشوف المالية في الحساب معاملات الكيان دون معاملات المالكين أو المساهمين.
 - ✓ استبعاد العمليات التي لا تخص الوحدة المحاسبية.
 - ✓ الدفاتر المحاسبية للوحدة المحاسبية مستقلة عن دفاتر الملاك والمساهمين.
 - فرض الوحدة النقدية: نصت المادة (10) من المرسوم المذكور أعلاه:
- أي تسجل العمليات والأحداث التي يمكن تقويمها نقدا بعملة قياس وحيدة ، أما العمليات التي يكون لها تأثير مالي على القوائم المالية غير أنه التي لا يمكن قياسها كميا فيتم ذكرها في الملحق.
- وقد ألزمت المادة على كل كيان أن يمسك محاسبته بالدينار الجزائري، وتحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب ما هو محدد في المعايير المحاسبية.

2-2- المبادئ المحاسبية : اعتمد النظام المحاسبي المالي على جملة من المبادئ أهمها¹.

- مبدأ استقلالية الدورات: كل دورة محاسبية مستقلة عن الأخرى من حيث الإيرادات والاعباء.
- مبدأ الحيطة والحذر: يقوم هذا المبدأ على أساس تسجيل الخسائر المحتملة مثل تشكيل المؤنات.
- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية: ينبغي المحافظة على استعمال نفس طرق التقييم المحاسبي خلال الدورات المحاسبية.
- مبدأ التكلفة التاريخية: يقر مبدأ التكلفة التاريخية تسجيل الأحداث الاقتصادية بتكلفة شرائها (الاقتناء) أو إنتاجها.²
- مبدأ الأهمية النسبية: يعطي هذا المبدأ الأهمية النسبية في تصنيف المعلومات أي الاهتمام بالمعلومات الأهم ثم المهمة.
- مبدأ الدورية (السنوية): تقوم المحاسبة على أساس دورة مالية متكونة من اثني عشر شهرا.
- مبدأ عدم المقاصة (عدم التعويض): ينبغي عدم القيام بمقاصة بين مختلف عناصر الصول والخصوم وبين الإيرادات والاعباء؛ إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها قانونيا أو إجراء إتفاقية مثلا المقاصة التي تتم بين الرسم على القيمة المضافة على المشتريات والرسم على القيمة المضافة على المبيعات.

¹- صبايحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/ IFRS) وأثره على جودة المعلومة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2011، ص141 .

²- لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، سير الحسابات وتطبيقاتها les pages bleues internationales البويرة، الجزائر، 2014م، ص13.

- مبدأ استقلالية الذمة المالية : يعتبر هذا المبدأ أن المؤسسة وحدة اقتصادية وقانونية قائمة بذاتها عن الذمة المالية لملاكها.
- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية أو السابقة: يعني هذا المبدأ مراعاة استقلالية الدورات المالية من خلال احترام الدورة المالية المقفلة وعدم المساس بالحسابات الافتتاحية للسنة المالية الحالية لمخالفة هذا لمصادقية المحاسبة.
- مبدأ القيد المزدوج :تنص المادة 16من قانون 07-11المؤرخ في 15أذي القعدة عام 1428الموافق لـ 25نوفمبر سنة2007م على مايلي: « تحرر الكتابات المحاسبية حسب المبدأ المسمى "القيد المزدوج" يمس كل تسجيل على الأقل حسابين إثنين أحدهما مدين و الآخر دائن في ظل إحترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن».
- مبدأ تغليب الواقع الاقتصاد على الشكل القانوني: يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر بحيث ينبغي التعامل مع الاحداث الاقتصادية حسب جوهرها الاقتصادي وليس حسب المظهر القانوني، فمن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية مثل التسجيل المحاسبي للإيجار التمويلي.¹

3- مستعملو المعلومة المالية:

أما مستعملو المعلومة المالية حسب النظام المحاسبي الجديد هم:

- ✓ المسيرين.
- ✓ أعضاء الإدارة و الهياكل الداخلية للمؤسسة.
- ✓ أصحاب رؤوس الأموال (مساهمين، بنوك ...).
- ✓ الإدارة الضريبية.
- ✓ موردين، زبائن و عمال.
- ✓ التأمين و الجمهور.

¹- ابتسام ساعد، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي لطبيعة المشروعات الصغيرة في الجزائر، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05 و06 ماي 2013م، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، ص4.

4- الخصائص النوعية للمعلومة المالية: Les caractéristiques qualitatives de l'information financière

تتمثل في:¹

4-1- **الموثوقية:** تشير الموثوقية إلى المعلومات التي تخلو من الخطأ المادي والتحيزي والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثل بصدق ما يقصد تمثيله أو ما يتوقع على نحو معقول أن تمثله.

4-2- **الملائمة:** تتمثل في مدى تمكن مستعملي المعلومات من التنبؤ بأحداث مستقبلية أو اتخاذ القرار على أساس معلومات لأحداث في الماضي أو الحاضر من نفس الطبيعة وهذا في الوقت المناسب لتكون مفيدة ، فان المعلومات يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار.

4-3- **قابلية المقارنة:** تشير قابلية المقارنة إلى المعلومات التي يمكن مقارنتها عبر الوقت بين المؤسسات وتحقيق قابلية المقارنة ينبغي محاسبة المعاملات والأحداث المشابهة بنفس الطريقة.

4-4- **القابلية للفهم :** إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات المزودة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين، لهذا الغرض فإن من المفترض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية وأن لديها الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية.

5- **القوائم المالية :** حسب المادة 25 من القانون 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 هـ الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 م²، تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون الكشوف المالية سنوياً على الأقل، وتتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة.

✓ قائمة الميزانية.

✓ قائمة حسابات النتائج.

✓ قائمة تدفقات الخزينة.

✓ قائمة تغير الاموال الخاصة.

✓ ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب

النتائج، ويحدد محتوى وطرق إعداد الكشوف المالية عن طريق التنظيم.

¹- حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة التدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص8،7.

²- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74، القانون رقم (07-11) المتضمن النظام المحاسبي المالي

الصادر في 25 نوفمبر 2007م، المادة رقم 25، ص5.

- 5-1- الميزانية: تحدد بصفة منفصلة عناصر الصول وعناصر الخصوم مع الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية (سواء في الاصول أو الخصوم).¹
- 5-2- جدول حساب النتائج : يلخص مختلف الاعباء والنواتج المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع، ويظهر النتيجة الصافية للسنة المالية بإجراء عملية الطرح.
- 5-3- جدول تدفقات الخزينة : يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها وكذا معلومات حول استعمال هذه السيولة.
- 5-4- جدول تغير الأموال الخاصة: يشكل تحليلا للحركات التي أثرت في الدخول المشكلة لرؤوس الاموال الخاصة بالمؤسسة خلال السنة المالية.
- 5-5- ملحق القوائم المالية: يتضمن معلومات وتوضيحات تساعد في فهم العمليات الواردة في الكشوف المالية، حيث أنها وضعت بطريقة منظمة تستعمل إحالات إلى المعلومة الواردة في الميزانية وحساب النتائج وجدول الخزينة، وجدول تغير رؤوس الموال الخاصة.

المطلب الثالث: القياس والإفصاح المحاسبي

يعتبر كل من القياس والإفصاح المحاسبي أحد الوظائف المحاسبية الأساسية حيث يعتبر كل منهما أحد الفروع العلمية للمحاسبة وذلك لدورهما الفعال في السير نحو التوافق المحاسبي.

ينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة لكل العناصر التي تشملها القوائم المالية أما الإفصاح المحاسبي فيتمثل في التقارير المالية السنوية من حيث كمية ونوعية المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها ودراسة الأهمية النسبية للقوائم المرفقة وتقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المنشورة.

1- مفاهيم عامة حول القياس المحاسبي:

1-1- تعريف القياس المحاسبي:

قدم الباحثون في مجالات القياس المختلفة، تعريفات لعملية القياس هي وإن اختلفت إلى حد ما في الشكل، إلا أنها تتفق في المضمون. وهي تعبر عن مدى تطور مفهوم عملية القياس المحاسبية من الناحية العملية ولنخرج منها بعد ذلك بمفهوم مبسط لهذه العملية.

وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى "كامبل" (campell) الذي عرفها بالتالي: "يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها و ذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة".

¹- جمال لعشاشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، متبعة للطباعة، براقى الجزائر، 2011م، ص16.

لكن steven أضاف بعدا رياضيا لتعريف عملية القياس حين عرفها بما يلي: " يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي."

أما أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبية فهو ذلك الصادر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (aaa) عام 1996 وورد فيه ما نصه " يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بالأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة".

بتحليل التعريفات الثلاثة السابقة لعملية القياس، يمكن الخروج بمفهوم مبسط لعملية القياس المحاسبية يمكن بموجبه تعريفها على النحو التالي:

"عملية القياس المحاسبية بالمفهوم العلمي، هي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي، لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي، في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية، وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد، وبموجب قواعد اقتران معينة هي واعد الاحتمال¹".

يعتبر القياس بموجب معايير المحاسبة الدولية " عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية، والتي ستظهر بها في الميزانية، وقائمة الدخل"²

إن المشرع الجزائري قد أورد مصطلح التقييم بدل القياس، وهذا منطقي كون أن النموذج المحاسبي الجزائري يعتمد على القياس الكمي لمعالجة الأحداث الاقتصادية في الوقت الحالي، وليس هناك مجال في التطبيق العملي لاستخدام القياس النوعي مثل قياس التأثيرات البيئية أو المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية³.

1-2- أركان القياس المحاسبي:

من المفاهيم السابقة لعملية القياس المحاسبية، يختلف إطار هذه العملية ثم نتائجها ذلك تبعا لاختلاف أغراض القياس و الخواص محل القياس ثم تبعا لتغير القواعد المستخدمة فيه، والشخص القائم به، وبوجه عام هو يقوم على أربعة أركان رئيسية هي:

¹- وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

²- عفاف اسحاق ابوزر، المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهومه القيمة العادلة في إطار معايير المحاسبة الدولية، جامعة البترا، الأردن، 2008.

³- سعدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015، ص 139.

- **الخاصية محل القياس:** تنصب عملية القياس بشكل عام وأيا كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين. في مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن المشرع الاقتصادي هو مجال القياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون التعدد النقدي لشيء معين، هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع كمبيعاته أو ربحه مثلا، كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي، كأن يكون محل القياس، الطاقة الإنتاجية للمشروع مثلا، أو معدل دوران مخزونه السلعي.

- **مقياس مناسب للخاصية محل القياس:** يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس، على الخاصية محل القياس للمشروع الاقتصادي إذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحدة النقد). أما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلاً.

- **وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس:** عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، بل لا بد أيضا من تحديد نوع وحدة القياس. فمثلا لو كانت قيمة المشروع هي محلا للقياس، في هذه الحالة بالإضافة الى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي (وحدة النقد)، لا بد أيضا من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة، أي الدينار أو الدولار...

- **الشخص القائم بعملية القياس:** يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في عملية القياس، لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية، والشخص القائم بعملية القياس المحاسبية وهو المحاسب يلعب دورا أساسيا ليس في تحديد مسار و أساليب عملية القياس المحاسبية فقط بل في تحديد نتائجها أيضا¹.

1-3- أساليب القياس المحاسبي:

في تنفيذ عملية القياس المحاسبية يمكن إتباع عدة أساليب يتوقف اختيار أي منها على أغراض عملية القياس. ويمكن بوجه عام حصر أنواع أساليب القياس المتبعة في عملية القياس المحاسبية في ثلاثة هي:

¹- وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007

1-3-1- أساليب القياس الأساسية أو المباشرة:

باستخدام هذا الأسلوب تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة و ذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب و المبينة أصلا على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس. ويتبع أسلوب القياس المباشر مثلا في قياس تكلفة آلة وذلك من خلال ثمنها المثبت على فاتورة الشراء، أما إذا تم تامين أجزاء هذه الآلة كل على حدا تمهيدا لتحديد التكلفة الإجمالية لها، فحينئذ تقاس تكلفة هذه الآلة ضمن ما يسمى بأسلوب القياس المشتق أو غير المباشر، لأنه في الحالة الأخيرة لابد للوصول إلى التكلفة الآلة كوحدة من خلال عملية احتساب تضم فيها أثمان الأجزاء معا للوصول بعد ذلك إلى تكلفة الآلة كوحدة.

1-3-2- أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة:

عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لابد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة و ذلك كما بينا سابقا للآلة.

وقد ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة أو المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية لأن عملية تشغيل المحاسبية بمدخلاتها ومخرجاتها ، تعتمد إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا يمكن إنجازها بدون عملية الاحتساب والتي هي بمثابة الأساس الذي تقوم عليه أساليب القياس المشتقة غير المباشرة.

1-3-3- أساليب القياس التحكمية:

تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة و يطلق عليها البعض مصطلح قياسات مجازية. ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في أنه بينما توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة، فإن أساليب القياس التحكمية تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس. وفي مجال وصفه لهذا النوع من القياسات يقول (Ijiri) : تكون أساليب القياس التحكمية في الظروف التالية: إذا لم توجد قواعد منطقية (Logical rules) تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس ، وبذلك لا تتوفر المبررات المنطقية التي يمكن الاعتماد عليها في إثبات أن الرقم حصيلة القياس ، يمثل فعلا القيمة الفعلية للخاصية محل القياس.

وترتبيا على ما سبق تزداد الفرص لاحتمال ظهور خلاف حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين بهذه العملية طالما لم تتوفر لهم المعايير الموضوعية للحكم في هذا الخلاف.

وتتدرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس فمثلاً في قياس قيمة أصل معين من أصول المشروع توجد أمام المحاسب بدائل مختلفة لقياس هذه القيمة يؤدي كل منها إلى نتيجة تختلف عن النتائج المحققة بالبدايل الأخرى.

واختيار أي بديل منها يخضع في الغالب لاجتهادات شخصية أو تحكيمية من قبل المحاسب إذ أن محاسباً معيناً قد يختار تقييم هذا الأصل بناء لتكلفته التاريخية، بينما محاسب آخر يختار تقييم هذا الأصل بناء على تكلفته الاستبدالية، في حين يقيم محاسب ثالث نفس الأصل بناء لصادفي قيمته الحالية. وتحت كل بديل من البدائل الثلاثة تختلف نتيجة القياس عنها تحت البديلين الآخرين.¹

1-4- القاعدة العامة للقياس المحاسبي في النظام المحاسبي المالي:

بالنسبة للنظام المحاسبي المالي فإن قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي تتشكل من مبادئ وقواعد عامة للتقييم إضافة إلى قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات ، يتم تطبيقها على العناصر التي تحتويها القوائم المالية حتى تقدم المؤسسة صورة صادقة عن وضعيتها المالية ، فحسب الفقرة (54.4) من الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) فإن القياس كمفهوم محاسبي هو إجراء لتحديد المبالغ النقدية التي تثبت وتسجل بها عناصر القوائم المالية في الميزانية وقائمة الدخل ، و ينطوي ذلك على اختيار أساس معين للقياس.²

ويستخدم عدد من أسس القياس المختلفة بدرجات متفاوتة وتوليفات متنوعة في القوائم المالية، تشمل على ما يلي :

- **التكلفة التاريخية:** ويعني تسجيل الأصول بالمبلغ النقدي أو ما في حكمه الذي دفع أو القيمة العادلة لما أعطي بالمقابل في تاريخ الحصول عليها، كما يعني تسجيل الالتزامات بقيمة ما تم استلامه مقابل الالتزام أو مبلغ النقدية أو ما في حكمها المتوقع دفعه لسداد الالتزام ضمن النشاط العادي للمؤسسة. عرفها (kieso and al.....2005) في كتابهم المحاسبة المتوسطة بأنها: " سعر أو تكلفة الأصل أو الالتزام أثناء حدوثه أو حيازته، وهي أداة قياس معظم الأصول و الالتزامات."

¹ محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008 .

² -سعيد عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015، ص-ص 137-139.

وكذلك عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) التكلفة التاريخية: " المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية، للنقد المنفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصد، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الإلتزامات التي قدمت مقابل سلع و خدمات التي تم إستلامها أو سوف يتم استلامها"¹.

-التكلفة الجارية: ويعني تسجيل الأصول بمبلغ النقدية أو ما في حكمها والذي يجب دفعه للحصول على نفس الأصول أو ما يماثله في الوقت الحاضر، كما يعني تسجيل الإلتزامات بالمبلغ غير المخصص من النقدية أو ما في حكمها المطلوب لسداد التعهد في الوقت الحاضر.

- القيمة القابلة للتحقيق (القيمة الاستردادية أو قيمة التسوية): ويعني تسجيل الأصول بمبلغ النقدية أو ما في حكمها والذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصول بالطريقة العادية، كما يعني تسجيل الإلتزامات بقيم السداد غير المخصصة للنقدية أو ما في حكمها المتوقع دفعها سداداً للإلتزامات ضمن النشاط العادي للمؤسسة.

- القيمة الحالية: ويعني تسجيل الأصول بالقيمة المخصصة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن يولدها الأصل ضمن النشاط العادي للمؤسسة، كما يعني تسجيل الإلتزامات بالقيمة المخصصة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية المتوقع طلبها لسداد الإلتزامات ضمن النشاط العادي للمؤسسة.

-القيمة العادلة:² إستخدم مجلس معايير المحاسبة الدولية مفهوم القيمة العادلة في تقييم أصول وخصوم المؤسسة، تلبية لإحتياجات المستثمرين الحاليين و المحتملين للمؤسسة لمساعدتهم في إتخاذ القرارات، والقيمة العادلة قائمة على مبدأ الجوهر فوق الشكل ، أي يجب تسجيل المعاملات و عرضها في القوائم المالية حسب جوهرها وليس حسب شكلها القانوني فقط ، وتعتبر القيمة العادلة أساس تسجيل المعاملات كبدل للتكلفة التاريخية، وبصفة عامة تكلفة الأصل تمثل قيمته عند اقتنائه و القيمة العادلة تمثل قيمة الأصل عند إقفال الحسابات بالرجوع إلى سعر السوق أو القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للأصل ، فحسب نموذج القيمة العادلة يجب على المؤسسات إعادة تقييم إستثماراتها في كل عام. وهي السعر

¹- وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007

²- بلاحة نسرين فطيمة الزهراء، بقال سهام، تطبيق النظام المحاسبي المالي و دوره في تحسين القياس و الإفصاح في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، المركز الجامعي، عين تومشنت، 2015، ص77.

الذي يتم إستلامه لقاء بيع أصول أو يتم دفعه لقاء سداد إلتزامات بين أطراف متوافر لها الدراية والرغبة في التعامل على أسس تجارية و ليست خاضعة للإجبار بيعاً أو شراءً.

وتعد التكلفة التاريخية أكثر أسس القياس تطبيقاً من قبل المؤسسات في إعداد قوائمها المالية، وتستخدم عادة مندمجة مع أسس قياس أخرى، على سبيل المثال، يسجل المخزون عادة بالتكلفة أوصافي القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل، ويمكن أن تسجل الأوراق المالية المتداولة بالقيمة السوقية، وتسجل التزيمات التقاعد بقيمتها الحالية، إضافة إلى ذلك فان بعض المؤسسات تستخدم أساس التكلفة الجارية تجاوبا مع عدم قدرة نموذج المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية على التعامل مع آثار التغيرات في أسعار الأصول غير النقدية. (الفقرة 57.4 من الإطار المفاهيمي لـ IASB).

إن النموذج المحاسبي المستخدم في إعداد القوائم المالية يتأثر بأساس القياس الذي يتم اختياره وكذلك بمفهوم المحافظة على رأس المال المطبق، وبالنسبة للنموذج المحاسبي الجزائري فانه اخذ بنموذج المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية، وبمفهوم المحافظة على رأس المال المالي.

2- مفاهيم عامة حول الإفصاح المحاسبي:

يعد الإفصاح المحاسبي جوهر نظرية المحاسبة و إزداد إهتمام الجهات العلمية و المهنية بشؤون المحاسبة، بالإفصاح وعلى نحو خاص بعد ظهور منظمات الأعمال، إرتبط هذا التطور مع القوائم المالية التي تعد مخرجات لنتائج نشاط المؤسسات الصناعية، وما تتضمنه من معلومات وأسس قياس يمكن إستخدامها و الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات.¹

2-1- مفهوم الإفصاح المحاسبي وأنواعه:

2-1-1- مفهوم الإفصاح المحاسبي:

يرى الباحثون أن التطور المعاصر في مصطلح الإفصاح، جاء بديلا لمصطلح النشر أو عرض المعلومات، حيث كان ذلك يتفق مع التعريف التقليدي لوظيفة المحاسبة، بأنها تستهدف قياس نتائج النشاط الاقتصادي وإبلاغها للمستفيدين منها ، وقد عرف الإفصاح المحاسبي على أنه "الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية".²

¹ - Omneya H. Abdeslam , pouline weetman , " Measuring Accounting Disclosure in a period of complex changes :The case of Egypt Review Article", Advance international accounting , vol 20, 2007, p 75-104.

² - صياحي نوال، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة في الملتقى الدولي الثالث

حول آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة

المحاسبية، جامعة الوادي، الوادي، يومي 17 و18 نوفمبر 2013، ص4.

ومن جهة أخرى فقد عرف الإفصاح بأنه " تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين و الخارجيين في آن واحد".¹

ولقد تم تعريفه أيضا على أنه " : شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية".²

كما يعرف الإفصاح بأنه " : عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو صفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات الشركة".³

أما مفهوم الإفصاح من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AAA) فجاء بأنه: " عرض للقوائم المالية بكل وضوح طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما و يتعلق ذلك بشكل وتصنيف المعلومات الواردة في القوائم و التقارير المالية و معاني المصطلحات الواردة بها حيث تكون أكثر ملائمة للتنبؤ بوضعية الشركة مستقبلا وذلك لاتخاذ القرار الاستثماري الملائم".⁴

2-1-2- أنواع الإفصاح المحاسبي:

يعد الإفصاح المحاسبي من الموضوعات المثيرة للجدل في الوسط المهني سواء بين المحاسبين أو بين الإدارة و المحاسبين، وبين مراجعي الحسابات من جهة وبين مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى، ويمكننا أن نلخص أنواع الإفصاح كما يلي⁵:

¹- رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، الطبعة الأولى، الدار الجامعية الدولية و دار الثقافة، عمان الأردن، 2001، ص211.

²- رولا كاسر بالقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات المستخدمين (دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري)، مذكرة ماجستير في المحاسبة المصرفية، غير منشورة، جامعة تشرين، سوريا، 2007، ص54.

³- خليل عبد الرزاق، عبيدي نعيمة، الإفصاح المحاسبي بين متطلبات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي scf وتحديات البيئة الجزائرية في ظل الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية، IAS/IFRS، امداخلة ضمن الملتقى الدولي حول: الإفصاح المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS والمعايير الدولية للمراجعة ISA، جامعة سعد دحلب بالبلدية، الجزائر، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، ص3.

⁴- حسين مصطفى الهلالي، معايير المحاسبة الدولية (الجنور، الحصاد، المستقبل)، دورية أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة، الشارقة، الإمارات العربية المتحدة، 2006، ص7.

⁵- شادو عبد اللطيف، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية لمدينة ورقلة، غير منشورة، مذكرة لنيل الماستر أكاديمي في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014، صص:12-14.

- الإفصاح الكامل:

يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.

- الإفصاح العادل:

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

- الإفصاح الكافي:

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار ناهيك عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع الشخص المستفيد.

- الإفصاح الملائم :

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها. إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية.

- الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):

أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.

- الإفصاح الوقائي:

هو أن تقدم المعلومات في القوائم المالية دون تضليل، بحيث تسمح بالأطراف ذوي القدرات المحدودة على الفهم والإدراك للمعلومات المالية. لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين.

في الواقع العملي وبعيداً عن التحيز لابد من الإفصاح عن كافة المعلومات بشكل موضوعي من خلال القوائم الأساسية ودون تبني وجهة نظر معينة.

2-2-أساليب الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه:

2-2-1-الأساليب العامة للإفصاح المحاسبي¹:

يوجد العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها للإفصاح عن المعلومات. وفي العموم، تعتبر هذه الأساليب مكملة لبعضها البعض، حيث هناك معلومات تعتبر أساسية وينبغي إظهارها ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية، وأخرى ثانوية، يتطلب الإفصاح عنها، ولكن في ملحقات القوائم المالية أو في الهوامش.

وهناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح التي تتمتع بدرجة عالية من القبول بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية، منها:

- **إعداد القوائم المالية وترتيب بنودها:** إن جزءاً مهماً من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية وترتيب مكوناتها وفقاً للمعايير المحاسبية بما يسهل عملية قراءتها وفهما وإمكانية مقارنتها من قبل المستخدمين.

- **الملاحظات الهامشية:** وتستخدم لتوضيح أو تفسير أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية.

- **الملاحق:** وتشتمل على قوائم إضافية، تُرفق مع القوائم المالية الأصلية، لإعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية.

- **المعلومات الموجودة داخل الأقواس:** تُستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بتلك القوائم والتي يصعب فهم طرق احتسابها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة.

¹- بدره بن تومي، أثار تطبيق المعايير المحاسبية IAS/IFRS على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص مالية ومحاسبة معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013، 2013، ص 50-51.

2-2-2- العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي:

إن الإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية ليس عملية عشوائية، بل توجد مجموعة من العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح، ومن أهم المحددات الرئيسية لنوع وحجم الإفصاح ما يلي¹:

- **نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم**: لا بد أن يعطي الكيان اهتماما خاصا في قوائمه المالية لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين، والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة، حيث يكون من الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين في كل بلد.

- **الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح**: وتتمثل في الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح، حيث تختلف باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمد في كل بلد.

- **المنظمات والمؤسسات الدولية**: بالإضافة إلى المنظمات والقوانين المحلية، تلعب المنظمات والمؤسسات الدولية دورها في التأثير على عمليات الإفصاح، ومن أهم هذه المنظمات مجلس معايير المحاسبة الدولية، الذي يحاول تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي، من خلال إصداره لمجموعة من المعايير المحاسبية.

يمكن القول بأن دور الإفصاح المحاسبي هو إضفاء مزيدا من المصداقية و الموثوقية على المخرجات المحاسبية حتى يتم تحقق الأهداف المرجوة ، ولهذا تعتبر القوائم المالية هي بمثابة المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة الأمر الذي يؤدي بالمؤسسات إلى الإفصاح عن بياناتها المالية، والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية.

المطلب الرابع: الطرق المحاسبية المقترحة لمعالجة تكاليف البيئية

من أهم مميزات الإجراءات المحاسبية هي ميزة الاستمرار المحاسبي فقد أدت هذه الميزة إلى وجود كم هائل من الإنتاج الإجرائي المحاسبي وتم استخدامه من قبل الباحثين لحل بعض المشاكل المحاسبية المعاصرة.

1- إثبات مصاريف التلوث: ولإثبات مصاريف التلوث لا بد من الإشارة إلى انه يوجد نوعان من المصاريف هما:

- **مصاريف الحد من التلوث**: ويندرج تحت بند المصاريف الرأسمالية وهي التي تنفق من أجل الحصول على المعدات والآلات.

¹- زغدار أحمد، سفير محمد، خيار الجزائر بالتكليف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، مجلة الباحث، العدد السابع، ورقلة، 2010، ص 84.

- **مصاريف إزالة التلوث:** ويندرج تحت بند المصاريف الإيرادية والذي يحمل عبء على دخل الفترة التي انفق فيها مثل (التعقيم - وإزالة نفايات الإنتاج) وعلى ضوء ذلك لابد من تخصيص حسابين مستقلين لكلا النوعين:

✓ د/ أصول اجتماعية - معدات الحد من تلوث البيئة

✓ د/ مصاريف اجتماعية - إزالة تلوث البيئة

2- المعالجة المحاسبية لمصاريف الحد من التلوث: تم الإشارة في السابق إلى أن هذا النوع من المصاريف يندرج تحت المصاريف الرأسمالية لأنها مخصصة لشراء أو ابتكار معدات والآلات تستخدم في الحد من التلوث فيتم معالجتها كمعالجة الأصول المعمرة التي تنتمي إلى الأصول الثابتة ويكون إثبات القيود في دفتر اليومية.

- عند الشراء (بقيمة الأصل مضافا إليها المصاريف اللازمة لتشغيل الأصل - تأمين - نقل ...)

من د/ أصول اجتماعية - معدات الحد من التلوث XXX

إلى د/ النقدية أو البنك XXX

- يتم حساب قسط إهلاك بإحدى طرق الإهلاك المعروفة الثابت أو المتناقص ويكون القيد كآتي:

من د/ مخصص الإهلاك المعدات الاجتماعية XXX

إلى د/ قسط الإهلاك المعدات الاجتماعية XXX

- ويتم الإقفال في قوائم المالية الاجتماعية

من د/ قائمة التكاليف والعائد الاجتماعي

إلى د/ قسط الإهلاك المعدات الاجتماعية.

3- المعالجات المحاسبية لعمليات التنازل عن الأصول الاجتماعية¹:

3-1- التنازل بواسطة البيع النقدي: أحيانا يلجأ المشروع للاستغناء عن أصوله الاجتماعية وفي هذه

الحالة فإن الخسائر والمكاسب المتحققة عن عملية البيع هذه يتم الاعتراف بها محاسبيا كأصول طويلة الأجل المستخدمة في العمليات الاقتصادية وتكون خطوات حساب المكاسب والخسائر ومعالجتها كآتي:

- حساب فوائض ونواقص القيمة من عملية البيع: القيمة الدفترية للأصل = التكلفة التاريخية - متراكم الإهلاك

قسط الإهلاك = التكلفة التاريخية / العمر الإنتاجي

متراكم الإهلاك = قسط الإهلاك * عدد سنوات الاستخدام.

الريح والخسارة = القيمة الدفترية - قيمة البيع

¹- مسعود درواسي وآخرون، واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مداخلة

بعنوان واقع محاسبة التكاليف البيئية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل النظام المحاسبي المالي، جامعة الوادي، يومي و05 و06 ماي 2013، ص16.

- قيد إثبات عملية البيع عند نواقص القيمة:

من د/ متراكم الإهلاك أصول اجتماعية XXX

من د/ نواقص القيمة بيع أصول اجتماعية XXX

من د/ نقدية XXX

إلى د / أصول اجتماعية - معدات الحد من التلوث XXX

- قيد إثبات عملية البيع عند فوائض القيمة:

من د/ متراكم الإهلاك أصول اجتماعية X

من د/ نقدية XXX

إلى د/ فوائض القيمة بيع أصول اجتماعية XXX

إلى د/ أصول اجتماعية - معدات الحد من التلوث XXX

- قيد إقفال نواقص القيمة:

من د/ قائمة التكاليف والعائد الاجتماعي XXX

إلى د/ نواقص القيمة بيع أصول اجتماعية XXX

- قيد إقفال فوائض القيمة:

من د/ فوائض القيمة بيع أصول اجتماعية XXX

إلى د/ قائمة التكاليف والعائد الاجتماعي XXX

3-2- التنازل بواسطة المبادلة (المقايضة) : وتعني المبادلة مقايضة أصل بأصل ثاني إما أن يكون مماثلاً أو غير مماثل والأصل هنا غياب عنصر النقدية فالأساس بالمعالجة المحاسبية هو الاعتراف بالريح والخسارة.

4- الإضافات والتحسينات على الأصول الاجتماعية¹: تعتبر جميع النفقات التي أدت إلى زيادة الطاقة

الإنتاجية للأصل أو زيادة في عمره الإنتاجي أو كلاهما أما بخلاف ذلك فتعتبر مصروفات إيرادية تحمل عبء على دخل الفترة وتقل في قائمة التكاليف والعائد الاجتماعي مثل مصروفات الصيانة الدورية.

4-1- المعالجة المحاسبية عن إضافة تحسينات تزيد من الطاقة الإنتاجية: وتكون وفقاً للخطوات التالية:

✓ حساب الفترة التي استخدم فيها الأصل = من بداية تشغيل الأصل - إلى تاريخ إضافة التحسينات

✓ قياس تراكم الإهلاك لغاية الإضافات = قسط الإهلاك * سنوات الاستخدام

✓ قسط الإهلاك = التكلفة / العمر الإنتاجي

✓ القيمة الدفترية للأصل قبل الإضافات = قيمة الأصل - متراكم الإهلاك لغاية الإضافات

✓ التكلفة الجديدة للأصل بعد الإضافات = القيمة الدفترية + تكلفة الإضافات

✓ قسط الإهلاك الجديد بعد الإضافات = التكلفة المعدلة / العمر المتبقي للأصل

¹ - مسعود درواسي وآخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 17 .

- قيود اليومية

✓ إثبات قيمة الإضافة:

من د/ أصول اجتماعية - معدات الحد من التلوث XXX

إلى د/ النقدية XXX

✓ قسط الإهلاك الجديد:

من د/ قسط اندثار أصول اجتماعية - معدات الحد من التلوث XXX

إلى د/ متراكم اندثار أصول اجتماعية XXX

من د/ قائمة التكاليف والعائد الاجتماعي XXX

إلى د/ قسط اندثار أصول اجتماعية - معدات الحد من التلوث XXX

4-2- المعالجة المحاسبية عن إضافة تحسينات العمر الإنتاجي:

- العمر الإنتاجي المعدل:

✓ العمر الإنتاجي المتبقي لغاية الإضافات + الإضافة العمرية

✓ قسط الاندثار الجديد = التكلفة المعدلة / العمر الإنتاجي المعدل

ثم يتم إثباتها بالدفاتر وعرضها بالقوائم المالية بالقيمة المعدلة.

5- المعالجة المحاسبية لمصاريف إزالة التلوث¹: تم الإشارة في بداية المطلب إلى أن هذا النوع من

الأعباء يندرج تحت الأعباء الإيرادية والذي يحمل عبء على دخل الفترة التي أنفقت فيها، وهي

مصاريف تحدث لإزالة اثر التلوث الذي تحدثها لأنشطة الاقتصادية الجارية في عمليات الإنتاج

كالمصاريف التي تنفق على التعقيم وإزالة نفايات الإنتاج ومعالجتها لاحقاً، وتكون القيود المحاسبية

لمصاريف الحد من التلوث.

- إثبات الأعباء:

من د / أعباء اجتماعية - مصاريف إزالة التلوث XXXX

- أجور عماله XXX

- مواد معقمة XXX

إلى د/ النقدية XXX

¹- مسعود درواسي وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 17-18.

- الإقبال في القوائم المالية:

من د / قائمة التكاليف والعائد الاجتماعي XXX

إلى د/ أعباء اجتماعية - مصاريف إزالة التلوث XXX

- أجور عمالة XXX

- مواد معقمة XXX

لابد من إضافة نقطتين إلى المعالجة المحاسبية للأعباء الحد من التلوث (الأصول الاجتماعية)

وهما:

✓ المعالجات المحاسبية لعمليات الاستغناء عن الأصول الاجتماعية.

✓ الإضافات والتحسينات على الأصول الاجتماعية.

خلاصة الفصل

من خلال ما سبق نستنتج أن للتلوث البيئي آثار اجتماعية واقتصادية سلبية مما يؤدي إلى تدهور الموارد المادية والبشرية وبروز الدور المحاسبي في قياس وتحليل هذه التكاليف، 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 التأثيرات البيئية والإفصاح عنها وتوفير البيانات الملائمة للتكاليف البيئية.

ان النظام المحاسبي المالي الجديد يمكننا من الإفصاح بالمصروفات والنفقات البيئية وقياسها رغم صعوبتها، فضرورة الإفصاح والقياس للتكاليف البيئية التي تتفقها الشركات الصناعية لها تأثير كبير في التقارير المالية وجودة المعلومات، مما تساهم في ترشيد إتخاذ القرارات .

كما أن افصاح الشركات الصناعية عن إنجازتها البيئية يحقق لها الثقة بدرجة اكبر في كسب الرضا الاجتماعي والاطراف ذات المصلحة وتحسين سمعتها ودعمها لقدرتها التنافسية.

الفصل الثاني

دراسة حالة مؤسسة الإسمنت

بسور الغزلان

- البويرة -

تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى بعض مفاهيم المحاسبة التكاليف البيئية، وإبراز الدور الذي تؤديه هذه الأخيرة في الحد من التلوث، كان لابد من إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، فحاولنا القيام بدراسة ميدانية في شركة الإسمنت وهذا من أجل إعطاء وجهات نظر حول واقع محاسبة التكاليف البيئية في الحد من التلوث وانتشار النفايات، وعليه سنحاول في هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية اعتماداً على الفرضيات المتعلقة بموضوع الدراسة من خلال أسئلة مندرجة تحت محاور محددة هي في الأصل إجابات عن الإشكاليات المطروحة.

وللإمام أكثر بالدراسة الميدانية سنتناول في هذا الفصل مايلي:

المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة الإسمنت بسور الغزلان-البويرة .

المطلب الأول :لمحة تاريخية عن المؤسسة.

المطلب الثاني : مفاهيم حول مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة .

المطلب الرابع : منهج وميدان الدراسة .

المبحث الثاني : واقع محاسبة التكاليف البيئية بمؤسسة الإسمنت بسور الغزلان -البويرة.

المطلب الأول : أهم التكاليف البيئية .

المطلب الثاني : عائدات التكاليف البيئية .

المطلب الثالث : المعالجة وفق النظام المحاسبي المالي .

خلاصة الفصل

المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان -البويرة

نظرا للأهمية البالغة التي تكتسبها هذه المؤسسة سواء من الناحية الاقتصادية والاجتماعية حيث لها مكانة على مستوى الاقتصاد الوطني، إذ تلبي احتياجات المؤسسات وكذا الأفراد فيما يخص مادة الإسمنت فهي تغطي جزء كبير من احتياجات منطقة الوسط، كما لها دور كبير في توزيع المداخريل وكذلك عن طريق علاقتها بالموردين والزبائن.

وفي هذا المبحث سنعرض بطاقة تعريفية عن مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان، مكانتها الاقتصادية، أهدافها وهيكلها التنظيمي مع مراحل نشاطها الإنتاجي.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة

في إطار مخططات التنمية الاقتصادية الكبرى التي اتبعتها الجزائر في بداية سنة 1974م خاصة بعد ارتفاع سعر البترول الذي وصل إلى 49 دولار للبرميل الواحد تم إنشاء مؤسسات اقتصادية هامة، من بينها الشركة الوطنية لمواد البناء (SNMC) وهي مؤسسة تجارية تخضع لأحكام القانون التجاري¹، كما أنها مؤسسة اقتصادية هدفها إنتاج الإسمنت وتحقيق الربح وتقديم أجود الخدمات تحت شعار "أجمل وأجود الخدمات" وتشرف عليها وزارة الصناعة.

ولقد مرت منذ نشأتها سنة 1980م بمراحل سيطرت المؤسسة فيها على السوق الوطنية بسبب حاجات السوق المتزايدة آنذاك، أما تسييرها فكان يتم من طرف الوزارة الوصية، فهي المحددة لمختلف السياسات على المدى الطويل والمتوسط مثل سياسة التوظيف الأجور وسياسة التسعير والتسويق، وقد كانت عبارة عن مؤسسة عمومية محلية تحت اسم الشركة الوطنية لمواد البناء (SNMC) إلا أنها لم تتم طويلا، ولقد تم تقسيمها لأسباب عدة منها:

- عدم وجود تحديد دقيق لمستويات اتخاذ القرارات مما أدى إلى تدخل المهام؛
- عدم ملائمة القرارات الموضوعية من طرف الجهات المخططة للواقع العملي للمؤسسة؛
- البيروقراطية والشعور باللامسؤولية؛
- كبر حجم المؤسسة وصعوبة التحكم فيها.

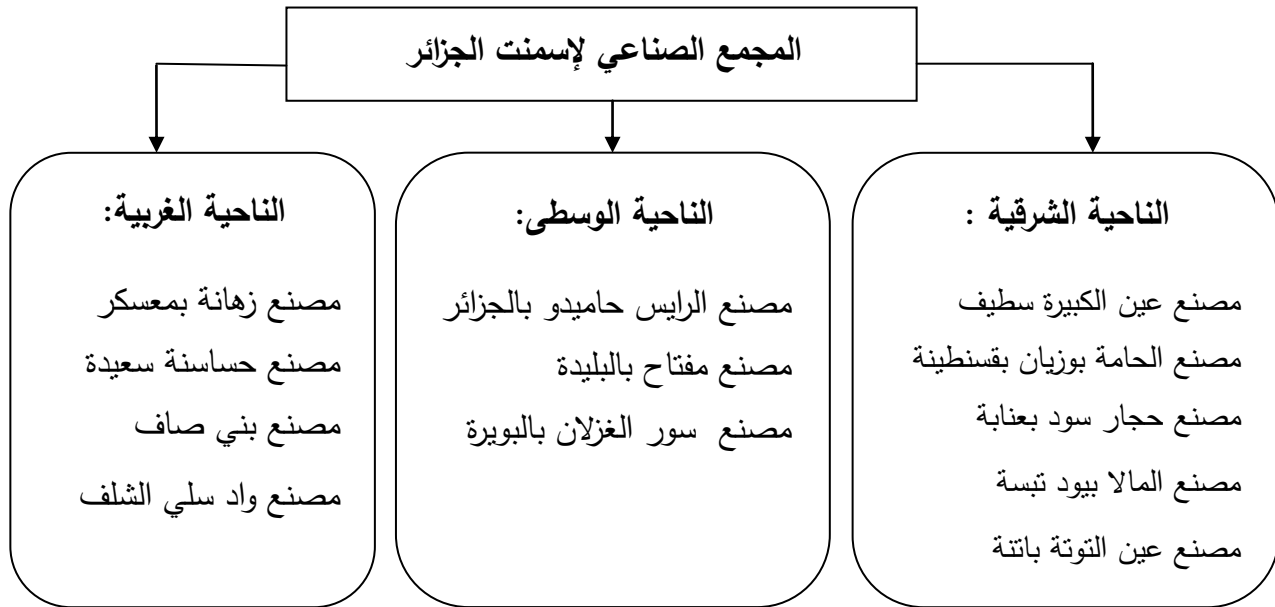
وقد صدر قرار بتقسيم المؤسسة (SNMC) إلى العديد من المؤسسات الفرعية سنة 1983م وكل مؤسسة مختصة في إنتاج منتجات معينة، فهناك مؤسسة تنتج القرميد ومؤسسة مختصة في إنتاج الرمل وأخرى في إنتاج الإسمنت وهذه الأخيرة تم تقسيمها إلى مؤسسات جهوية هي:

¹ مرسوم رقم 82-145 المؤرخ في 10 أبريل 1982 المتعلق بالصفقات العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 15.

- الشركة الجهوية للإسمنت بالغرب ERCO؛
- الشركة الجهوية للإسمنت للشرق ERCE؛
- الشركة الجهوية للإسمنت للوسط ERCC (وهي المؤسسة محل الدراسة).

ومؤخرا فقط أصبحت جميع مؤسسات الإسمنت في كامل التراب الوطني تابعة للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر (GICA). والشكل التالي يوضح الأقسام الفرعية للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر.

الشكل رقم (02-01) : الأقسام الفرعية للمجمع الصناعي لإسمنت الجزائر (GICA)



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

المطلب الثاني: مفاهيم حول مؤسسة الإسمنت لسور الغزلان

من خلال هذا المطلب سنقوم بعرض كل من تعريف المؤسسة وكذا أهدافها وصولا إلى التعريف بالمصلحة المستقبلية.

1- التعريف بالمؤسسة

تقع مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان في فج بكوش (Col de Becouche) على الطريق الوطني رقم 05 وتبعد عن مدينة سور الغزلان بحوالي 07 كلم، وعن مقر ولاية البويرة بـ 25 كلم وتقع على بعد 120 كلم جنوب شرق الجزائر العاصمة، حيث تتربع على مساحة 41 هكتار منها 36.5 مغطاة و 4.5 غير مغطاة وهي مؤسسة مختصة في إنشاء نوعين من الإسمنت، النوعية الأولى يسمى CPA35 والنوع الثاني يسمى CPA250 أما حاليا فهي تنتج نوع واحد هو Class442 وهو ذو نوعية رفيعة.

كانت بداية إنشاء مصنع الإسمنت بسور الغزلان من قبل شركة دانماركية تدعى " FLS IDTH "،¹ حيث استغرقت مدة الإنجاز حوالي 38 شهرا، وكانت بداية أنتاج الإسمنت في يوم 1983/10/20 حيث قدرت تكاليف الإنتاج ب 12.316.689.43 دج، علما أنها تأسست برأسمال قدره 246 مليون دينار جزائري، وتصل قدرة إنتاجها من 3000 طن يوميا إلى 1.000.000 طن سنويا. وهناك بعض التواريخ الأساسية في تاريخ هذه المؤسسة، نذكر منها مايلي:

- تم إمضاء عقد إنجاز المشروع بتاريخ: 1979/11/26؛
- تمت بداية تطبيق هذا العقد في 1980/02/26؛
- فتح الورشات في 1980/08/26؛
- كان أول منتج من الكلنكر (Klinker) بتاريخ: 1983/09/25؛
- أول منتج من الإسمنت بتاريخ: 1983/10/20؛
- أول منتج مرسل بتاريخ: 1983/11/05؛
- عقد اتفاقية الشراكة مع شركة اطالية "Buzzy" سنة 2007؛
- مشروع المصفاة "Filtre" والذي بدأ تشغيله يوم 2016/02/15 بعد أن دام إنجازها لمدة 14 شهرا اما بالنسبة للطاقة البشرية في الشركة فهي تشغل 365 عامل يتوزعون كما يلي:
- 184 إطار (Cadres)؛
- 134 تقني (Maîtrise)؛
- 47 عامل (Exécution).

حيث أن عمال الإدارة يعملون بالنظام العادي من الأحد الى الخميس من الساعة الثامنة صباحا إلى الساعة الرابعة مساء تتخللها فترة استراحة.

أما فيما يخص نظام العمل الخاص بالتناوب فهناك نظامين هما:

✓ **نظام (3*8)**: هو تعمل به مديرية الإنتاج وهو مقسم إلى ثلاثة فرق كل فرقة تعمل لمدة 8 ساعات كمايلي:

الفرقة الاولى: من الساعة السادسة صباحا إلى غاية الساعة الثانية زوالا؛

الفرقة الثانية: من الساعة الثانية زوالا إلى غاية الساعة الثامنة مساء؛

الفرقة الثالثة: من الساعة الثامنة مساء إلى غاية الساعة السادسة صباحا.

بينما هناك فرقة رابعة تكون في عطلة (Repos) لمدة ثلاثة ثم تتناوب في العمل مع الفرق

السابقة وهكذا.

¹- مرسوم رقم 323/82 المؤرخ في أكتوبر 1982 يتضمن إحداث مؤسسة للإسمنت ومشتقاته في وسط البلاد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 44.

✓ **نظام (8*2) :** هو النظام الذي تعمل به مديرية المواد الأولية والعتاد المتنقل ومديرية التسويق، وهو مقسم إلى فرقتين كل فرقة تعمل لمدة 7 ساعات، ونظام العمل يكون من يوم السبت إلى يوم الخميس (ما عدا الجمعة) ويكون بالتناوب أسبوع صباحا وأسبوع مساء وهو كمايلي:

الفرقة الاولى: من الساعة السادسة صباحا إلى غاية الساعة الثانية زوالا؛

الفرقة الثانية: من الساعة الواحدة زوالا إلى غاية الساعة الثامنة مساء؛

وأیضا تتوفر الشركة من الناحية المادية على الإمكانيات التالية:

- محجرة لسحق المواد الأولية سعة 1000 طن/سا؛
- تجنيس مسبق وخزن حجر الكلس سعة 35000 طن؛
- تجنيس مسبق وخزن الطين سعة 3000 طن؛
- مطاحن خام طيركس يونيدان قطر 4.6 م، طول 9.75 م سعة 2*140 طن / سا
- خزانات التجنيس سعة 3*8000 طن (klinker)؛
- فرن يوناكس الدوار بالتسخين المسبق ذو الأربع طوابق الحلزونية الشكل يستخدم للتجنيس "Homogénéisation" قطره 5.5 م وطوله 89م، لا سعة 3000 طن/ سا؛
- خزانات حجر الكلس المحروق ، سعة 3*1500 طن /سا؛
- مطحن المواد الإضافية سعة 100 طن /سا؛
- تخزين الجبس سعة 1750 طن /سا
- مطاحن إسمنت يونيدان 4.4م قطر ، 12م الطول، سعة 2*100 طن /سا؛
- خزانات الإسمنت بدون تغليف سعة 2*200 طن؛
- معمل الغليف سعة 5*100 طن /سا؛
- مخبر يحتوي على مقياس الأشعة وتجهيزات الإعلام الآلي؛
- معالجة المياه؛
- مخزن زيت الوقود سعة 5000م³
- الإدارة.

✓ **استهلاك المواد الأولية :**

- حجر الكلس : 4500 طن/24 سا

- طين : 500 طن/ 24 سا

✓ **مواد البناء :**

- إسمنت مسلح : 6600 متر مكعب .

- الفولاذ : 6900 طن.

- الهياكل المعدنية : 8400 طن

✓ الآليات :

- وزن المكائن: 19500 طن.

2- أهداف المؤسسة:

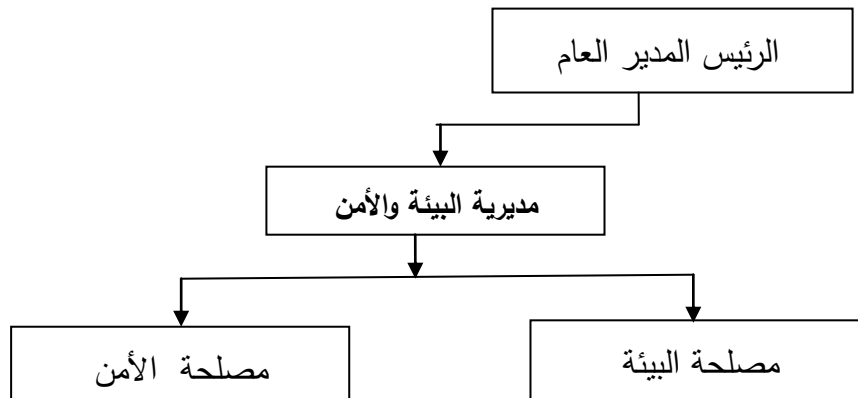
- تلبية الحاجيات المتزايدة في مجال البناء من مادة الإسمنت.
- تساهم في امتصاص اليد العاملة المتزايدة وبالتالي الحد من ظاهرة البطالة.
- عدم هدر العملة الصعبة الموجهة لتغطية الطلب على مادة الإسمنت.
- توزيع المداخل عن طريق علاقتها الاقتصادية بالموردين والزبائن.
- تحقيق التوازن الجهوي حيث تغطي جزء كبير من احتياجات الوسط (مؤسسات أفراد).
- إنشاء مناصب شغل لكل طبقات المجتمع.

3- التعريف بالمصلحة المستقبلية:

يعتبر وجود مديرية البيئة والأمن بمثابة نقطة إيجابية تساعد الشركة على البحث عن الأدوات والآليات للحد من التلوث ومعالجة الأمراض المزمنة من جراء نشاطات الشركة وكذا إحترام القوانين المعمول بها في مجال البيئة وهي تابعة للمديرية العامة للمؤسسة، حيث تتمتع باستقلالية عن باقي الوظائف في المؤسسة، وهي تتكون من مديرة الأمن والمحيط تشرف على مصلحتين مصلحة الأمن ومصلحة المحيط تقوم بتطبيق برامج السنوية المتعلقة بالبيئة وكذا التنسيق مع مديرية المالية والمحاسبة من تسجيل مختلف الوقائع المالية المتعلقة بالبيئة سواء الإستثمارات أو التكاليف الناجمة عن التلوث البيئي. سنقوم بشرحه لاحقا في منهجية سير عملية التكاليف البيئية ومحاسبتها للمؤسسة محل الدراسة.

حيث تظهر مكانة مديرية الأمن والمحيط في هيكل التنظيمي لشركة الاسمنت بتبعيتها للمدير العام والمبينة في شكل الآتي:

الشكل رقم (02-02): الهيكل التنظيمي لمديرية البيئة والأمن في شركة الإسمنت سور الغزلان-البويرة



المصدر: مديرية البيئة والأمن

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

إن الهيكل التنظيمي يتطور ويتغير بتوسع نشاط المؤسسة إذ لا بد من وجود هيكل يتلاءم مع هذا التوسع وهذا ما لاحظناه في هذه المؤسسة بحيث يتماشى الهيكل التنظيمي مع توسع نشاطها حيث تضم مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان في هيكلها التنظيمي مجموعة من المديريات التي تنقسم بدورها إلى دوائر ومن ثم إلى مصالح وفروع. وسنحاول عرض هذا الهيكل التنظيمي الخاص بشركة الإسمنت سور الغزلان

1- المديرية العامة:

يوجد بها الرئيس المدير العام ونائب المدير والأمانة العامة والمدراء المركزيين وبعض المكلفين بالدراسات المختلفة منها: مصلحة الدراسات القانونية والإدارية والتأمين، بالإضافة إلى دائرة رقابة الجودة ومصلحة الأعلام الآلي.

إن المدير العام هو المسير الرئيسي لهذا المؤسسة فهو مرتبط معها بعقد يدعى عقد الإطار المسير "Cadre Dirigeant" حيث يخضع للإجراءات الداخلية للمؤسسة وله صلاحيات واسعة تبعا لهذا العقد. وتتمثل مهام المديرية العامة فيما يلي:

- التنسيق بين الإدارة ومختلف مصالح الفروع؛
 - السهر على السير الحسن لمصالح المؤسسة؛
 - تمثيل المؤسسة في جميع الاجتماعات الرسمية وأمام الهيئات العمومية؛
 - متابعة ومراقبة برنامج الإنتاج والتسويق؛
 - ممارسة التوجيه والرقابة؛
 - وضع السياسة السنوية العامة للمؤسسة (تحسينات وتغييرات لتطوير أداء المؤسسة)؛
 - عقد الاجتماعات كلما دعت الضرورة إلى ذلك، إضافة إلى الاجتماعات الدورية.
- وتشمل هذه المديرية ما يلي:

1-1 - مديرية التدقيق والمراجعة:

تقوم بمراجعة وتدقيق كل العمليات الإدارية والمالية والملفات الخاصة بكل مديريات المؤسسة.

1-2 - مصلحة الدراسات القانونية:

تقوم هذه المصلحة بكل الأمور القانونية المتعلقة بالمؤسسة من عقود، اتفاقيات وقضايا، وإجراءات تأمين المؤسسة وممتلكاتها من الأخطار المحتملة الوقوع.

1-3- دائرة رقابة الجودة:

تتمحور مهمتها في:

- المتابعة لاستغلال المحجر؛
- مراقبة جودة مسار الإنتاج خلال مختلف مراحلها؛
- مراقبة وتسيير كل العمليات المتعلقة بالمواد الأولية؛
- القيام بعمليات التصحيح والمعالجة خلال مختلف مراحل الإنتاج؛
- القيام بإحضار العينات وإجراء التحليل والعمليات الفيزيائية في المخابر.

1-4- مصلحة الإعلام الآلي:

يضم مصلحة الإعلام الآلي، حيث اعتمدت هذه المصلحة في البداية على موظفين لهم إمكانيات بسيطة في الإعلام الآلي، وفي سنة 1990م عمت عملية توزيع أجهزة الكمبيوتر على مستوى كل مكاتب المؤسسة مما أصبح من الضروري وضع مصلحة متخصصة في الإعلام الآلي التي تتمثل مهمتها في عملية الشراء أين تختار نوعية الآلة قدرتها وتوزيعها على الأشخاص المعنيين وتبقى هي المسؤولة الأولى والأخيرة على صيانتها.

2- مديرية البيئة والأمن: يسيرها مدير البيئة والأمن وتنقسم إلى قسمين:

2-1- مصلحة البيئة: وتتمثل مهامها فيما يلي

- تهتم هذه المديرية بمراقبة المواد المسموح استعمالها في الإنتاج، والسهر على الحفاظ على محيط المؤسسة.
- التوعية المستمرة للعمال / أصحاب الخدمات والزبائن .
- الاحترام الصارم للتعليمات والأوامر.
- وضع إجراءات (تعطيل الحوادث إستباقية)
- وضع في المتناول وسائل مادية وبشرية مناسبة .
- اهتمام وحرصا على البيئة قامت المؤسسة بما يلي :
- إنجاز استثمارات من أجل تقليص والتخلص من إنبعاثات الغبار .
- وضع إجراءات لتسيير النفايات .
- عقلنه الإستهلاكات الطاقوية .
- معالجة المياه المستعملة
- المساهمة في التنمية المحلية

- مكافحة التلوث والأمراض المهينة وفي نهاية ترشيد موارد الطاقة لدينا وفي المواد الخام للحد من نظافة وضمان التنمية المستدامة.
 - الإدارة البيئية لشركة الأسمنت تعتمد على احترام اللوائح المعمول بها.
 - التخفيض التدريجي لجميع الفروق الدقيقة.
 - زيادة الإنتاجية.
 - تنظيف المصنع ، وإزالة جميع أنواع النفايات و إعادة فتح الوصول المحظور.
 - تجديد وبدء تشغيل محطة معالجة مياه الصرف الصحي للمؤسسة بمبلغ: 217.808.00 دينار جزائري.
 - تهيئة المناظر الطبيعية والمناطق الخضراء (الإخضرار و التزيين وشراء بعض نباتات الزينة) بمبلغ: 64950.00 دينار.
 - تثبيت مقياس عتامة (قياس الغبار) على مستوى المدخنة لمرشح الأكياس الكبيرة .
 - إزالة الأسبتوس من المنطقة 200
- 2-2- مصلحة الأمن:**

يسيرها مساعد الأمن الذي يشرف على عملية الحراسة ومختلف أعمال الأمن الصناعي وذلك بمساعدة رئيس المصلحة وعدد من أعوان الأمن المختصين في هذا الميدان ويتمثل في دورها في المحافظة على أمن المؤسسة، والعمل عن طريق حملات التوعية وتقديم النصائح والإرشادات عن الأخطاء التي يمكن أن تعترضهم، كمتعامل على توفير الألبسة والأحذية الصناعية والواقيات (ألبسة الوقاية) التي تحت العمال بضرورة ارتدائها؛ بالإضافة إلى ضمان أمن الو رشات وإعلام العمال عن الإجراءات التي يجب أن تتخذ في حال وقوع حادث معين (حريق، حادث عمل ...).

3- مديرية الموارد البشرية: يسيرها مدير الموارد البشرية، الذي تتمثل مهامه فيما يلي:

- وضع برنامج لتسيير الموارد البشرية على المدى الطويل؛
- السهر على توفير الجو الاجتماعي (تحسين ظروف العمل)؛
- يساهم ويعمل على تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة.

كما تهتم مديرية الموارد البشرية بالعنصر البشري وتسهر على الاطلاع على مختلف القوانين التي لها علاقة بالعمل وعملية تسييرها، ويوجد بهذه المديرية دائرتين، دائرة الموارد البشرية التي تحتوي على ثلاث مصالح ودائرة التكوين التي تحتوي على مصطلحتين، والتي سنتطرق لهما في ما يلي:

3-1 - دائرة الموارد البشرية: تتكون من:

- **مصلحة المستخدمين:** التي تهتم بالوظائف التالية: التوظيف، التنصيب، الحضور، الغيابات، العطل السنوية وساعات العمل بما فيها الساعات العادية والإضافية، ويوجد بهذه المصلحة فرعين هما:

فرع التسيير للمستخدمين الذي يقوم بالتسيير ومراقبة العمال من حضور وغياب، إعداد شهادات العمل وبرامج العطل السنوية للعمال، تنظيم ملفات العمال ومتابعة حركة المستجندات الخاصة بترقية العمال إلى جانب توعية العمال بالقانون الداخلي للمؤسسة.

وفرع الأجور الذي يقوم بدفع الأجور بعد الحصول على حركة تغيرات العمال ودفع المنح.

- **مصلحة الشؤون الاجتماعية:** تهتم هذه المصلحة بالناحية الاجتماعية للعمال من تعويضات الأدوية والعطل المرضية حوادث العمل والتقاعد وتوفير الأدوات المدرسية، بالإضافة إلى رعاية العمال من ترميض ونقل العمال إلى المستشفى في حالة مرض أو وقوع حادث عمل إلى جانب وضع برنامج خاص للعمال ومتابعتهم مع طبيب العمل والذي يكون كل سنة.

- **مصلحة الوسائل العامة:** تهتم هذه المصلحة بتنظيم وتوفير الوسائل اللازمة لنقل العمال إلى جانب متابعة ومراقبة المطعم والبناء وغيرها من الوظائف.

3-2 - دائرة التكوين:

تعمل على تطوير وتحسين مستوى الكفاءات، تتكون من:

- **مصلحة التكوين:** تهتم مصلحة التكوين باستقبال الموظفين الجدد وتوجيههم إلى مختلف المصالح للتعرف عليها، كما تقوم بتنظيم دورات تكوينية من أجل تدريب اليد العاملة وتحسين مستوى الكفاءات لجعلها أكثر كفاءة وخبرة وقدرة على أداء العمل، وكذلك تنظم وتسير المترشحين من التكوين المهني والطلبة الجامعيين.

- **مصلحة تسيير المهارات:** تهتم مصلحة تسيير المهارات بدراسة ومتابعة ملف وسير العمال من تكوين والمهارات المهنية الخاصة لكل عامل.

4 - مديرية المالية والمحاسبة:

يسيرها مدير المالية والمحاسبة، من مهامه ما يلي:

- يساهم ويعمل على المؤسسة من الناحية المالية؛
- مراقبة ميزانية المؤسسة باستمرار؛
- مراقبة ودراسة الملفات الخاصة بعمليات الشراء.

تعتمد مديرية المالية والمحاسبة في عملها على نصوص قانونية وتنظيمية خاصة قانون المالية، القانون التجاري قانون الضرائب، قانون البنوك وقانون الإجراءات الجزائية، حيث تعتمد في تسيير فروعها

بناء على هذه القوانين والسهر على الاطلاع على المستجدات القانونية من خلال الجرائد الرسمية التي تصل الشركة بصفة دورية.

كما أن اهتمام هذه الوظيفة ينصب على توليد ومعالجة المعلومات المحاسبية والمالية، وكذلك تسجيل وتلخيص المعاملات التي تتم سواء كانت من الداخل أو الخارج وتتجزأ هذه المديرية إلى ثلاث دوائر هي:

4-1- دائرة المحاسبة:

التي تتضمن مصلحة واحدة وهي **مصلحة المحاسبة** حيث تهتم بالعمليات المحاسبية وفقا لأصول المحاسبة المتعارف عليها وتنقسم الى قسمين هما:

- **قسم المشتريات:** يختص قسم المشتريات بمختلف أوجه الإنفاق التي تنفقها المؤسسة، بمعنى آخر يهتم برصد وتسجيل التدفقات التي تخرج من المؤسسة والتي تدعي المدفوعات، حيث يقوم هذا القسم بالتقييم المحاسبي عن طريق تطبيق المحاسبة العامة وفقا للمخطط المحاسبي وذلك بعد حصوله على الفاتورة الخاصة بالشراء، كما يختص بتسجيل المشتريات والمصاريف التي تتعامل بها المؤسسة.
- **قسم المبيعات:** يختص قسم المبيعات بتسجيل كل العمليات التي تنتج مدخولا للمؤسسة وهذا وفقا لأساليب المحاسبة العامة المتعارف عليها.

4-2- دائرة المالية:

والتي تتضمن أيضا بدورها مصلحة واحدة وهي **مصلحة المالية** حيث تهتم بجميع نفقات المؤسسة، حيث لها قسم يدعى الصندوق يقوم بالتسديد الفوري لبعض العمليات كالتسبيقات عن الشراء، كما تقوم هذه المصلحة بدفع الضرائب على الأجر ويقوم كذلك بتحويل المبالغ النقدية من البنك ويضعها في الحساب الجاري بالصندوق.

4-3- دائرة تسيير الميزانية:

تعتبر هذه الدائرة من أهم الدوائر الموجودة على مستوى مديرية المالية والمحاسبة، وهذا راجع إلى الدور الأساسي الذي تلعبه في البرمجة، التخطيط والمتابعة، وكذلك تقييم الأداء داخل مختلف المصالح ويتم وضع ميزانية تقديرية وعلى هذا الأساس يتم الإنتاج وفي النهاية السنة يتم التصحيح وهذا القسم مفتوح على جميع الأقسام داخل المؤسسة، وعند تقدير الميزانية هناك ثلاث عوامل يركز عليها:

- البيانات التاريخية المحققة في العام الماضي.
- الاقتراحات والتطورات التي يقترحها المسؤولون.
- الخبرة والتجربة المكتسبة في ميزان التخطيط والبرمجة من طرف إدارات المؤسسة بعد وضع الميزانية بجميع الفروع، وتكون مرفقة بتقارير من طرف إدارات المؤسسة وفي نهاية السنة يتم مقارنة ما تحقق وما كان مخطط له.

5- مديرية الاستثمارات:

يسيرها مدير الاستثمارات، وتتكون من دائرتين هما:

5-1- دائرة دراسة وتخطيط الاستثمار: وتقوم هذه الدائرة بدراسة المشاريع التي تتوي المؤسسة القيام بها وذلك من كل الجوانب التطبيقية ثم إما القبول أو الرفض.

5-2- دائرة إنجاز المشاريع ومتابعتها: بعد أن تقوم دائرة الدراسة والتخطيط بقبول المشروع فإنها يأتي دور دائرة إنجاز المشاريع، التي على تنفيذ المشروع وتجهيزه ليصبح جاهز للخدمة.

6- مديرية الصيانة:

يسيرها مدير الصيانة ومن مهامه:

- يضمن الحفاظ على ممتلكات المؤسسة من آلات ومعدات ووسائل.
- السهر والعمل على حسن سير المؤسسة وتطور الإنتاج.
- القيام بتسيير المؤسسة في حالة غياب المدير العام.
- القيام بإجراء اجتماعات دورية وتلقي تقارير من طرف الهيئات التابعة له.
- تهتم مديرية الصيانة بصيانة المعدات والآلات والتجهيزات التي يمتلكها المصنع ويستعملها في نشاطه، كما تغطي كل أعمال الصيانة العامة لجميع المرافق وتتم أعمال الصيانة على مرحلتين: قبل حدوث العطب وإصلاح العطب بعد حدوثه.
- وتتكون هذه المديرية من الدوائر والمصالح التالية:

6-1- مصلحة مكتب المناهج التقني:

يتمثل دورها في برمجة وإصلاح مختلف الأعمال بتخطيط كيفية التدخل ومواقع التدخل ومعالجة كل ما له علاقة بالتقنيات، ومراقبة طرق العمل وإنشاء تقارير مفصلة عن حالات المجموعات العملية.

6-2- دائرة الميكانيك:

مهمتها الحفاظ على المعدات والتجهيزات في شركة، وإعطاء أعمال الصيانة لجميع المواقف وتتكون من:

- مصلحة ورشة الصيانة: تتمثل مهمته في تصليح الآلات العاطلة.
- مصلحة المنطقة 100: تقوم هذه المصلحة بأعمال الصيانة الميكانيكية على مستوى المنطقة 100 التي يتم فيها استخراج المواد الأولية وسحقها.
- مصلحة المنطقة 200: تقوم هذه المصلحة بأعمال الصيانة الميكانيكية على مستوى المنطقة 200 التي تعتبر حساسة جدا حيث يوجد بها الفرن والذي يتم فيه خلط المواد الأولية على درجة حرارة عالية.

- **مصلحة المنطقة 300**: تقوم هذه المصلحة بأعمال الصيانة الميكانيكية على مستوى المنطقة 300.

- **مصلحة المنطقة 400**: تقوم هذه المصلحة بأعمال الصيانة الميكانيكية على مستوى المنطقة 400 التي يتم فيها طحن مسحوق الكلس وتضاف إليه باقي المواد الأولية وبعدها يتم تخزينه.

6-3- دائرة المنافع: تتكون من مصلحتين:

- **مصلحة المنافع**: تهتم هذه المصلحة بصيانة التجهيزات الخاصة بالإنارة الداخلية، التبريد ومتابعة مضخات المياه وضغطات الهواء وآلات الغاز من خلال وقايتها، تنظيفها وتصليحها.

- **مصلحة التسرب والبساط الناقل**: تهتم هذه المصلحة بصيانة البساط الناقل للمواد الأولية من المحجر إلى المصنع والمادة النصف مصنعة من عملية الإنتاج.

6-4- **دائرة الكهرباء**: تقوم هذه الدائرة بأعمال الصيانة الكهربائية على مستوى المؤسسة وتتكون من مصلحتين:

- **مصلحة التجهيزات واللواحق**: تقوم هذه المصلحة بأعمال الصيانة الكهربائية للتجهيزات واللواحق.

- **مصلحة منطقة 300/200 الكهرباء**: تقوم هذه المصلحة بأعمال الصيانة الكهربائية على مستوى المنطقة 300/200.

7- مديرية الإنتاج:

يسيرها مدير الإنتاج ومن مهامه:

- يضمن الحفاظ على مستوى المؤسسة ونوعية المنتج "مادة الإسمنت"؛
- السهر والعمل على حسن سير عملية الإنتاج وتطويرها؛
- القيام بإجراء اجتماعات دورية وتلقى تقارير من طرف الهيئات التابعة له.

تتمثل وظيفتها في الاطلاع على القواعد المتعلقة بالإنتاج حيث تهتم بتتبع طرق الإنتاج وتتضمن المصالح والدوائر التالية:

7-1- مصلحة الصيانة العامة:

مهمتها القيام بجميع أعمال الصيانة العامة بالمؤسسة وتوزيع مياه الشرب والمياه الخاصة بالاستعمالات الصناعية وصيانة مضخات المياه إلى جانب القيام بتنظيف كل المصالح التقنية بالمؤسسة.

7-2- دائرة الإنتاج:

وتتكون من عدة مصالح نذكر منها: **مصلحة التصنيع** والتي تهتم بصناعة الإسمنت منذ دخول المواد الخام إلى غاية تحويلها نهائياً إلى إسمنت.

7-3- دائرة الإسمنت والإرسال:

تهتم هذه الدائرة بإرسال الإسمنت بعد صنعه وتحويله، وتتضمن مصلحتين هما:

- **مصلحة المنطقة 500:** في هذه المصلحة يتم ملأ الأكياس بالإسمنت وكذلك عملية سكب الاسمنت من أجل تعبئة الشاحنات المخصصة لذلك وإرسالها إلى الزبائن والتي تعد هذه آخر مرحلة في عملية الانتاج.
- **مصلحة الإرسال:** تهتم هذه المصلحة بإرسال المنتج إلى المستهلك وذلك وفق متطلبات السوق ومراكز التوزيع.

7-4- دائرة كلانكار (Klinker) : يتم في هذه الدائرة متابعة مادة الكلانكار .**8- مديرية التموين:**

يسيرها مدير التموين والتخزين، تتمثل مهامها أساسا في اقتناء المواد والسلع الضرورية للمؤسسة، ومختلف ما يتعلق بالمقاولات والخدمات التي تحتاج إليها المؤسسة وما يتطلب إبرامها لعقود الصفقات سواء من الطرف لدخلي أو الخارجي حيث تقوم بتوفير مختلف احتياجات المؤسسة من سلع ومعدات سواء من داخل الوطن من خلال عمليات الشراء المحلي أو من خارج الوطن عن طريق الاستيراد. وتتكون هذه المديرية من:

8-1- دائرة الشراء المحلي:

بعد تلقي مديرية التمويل المعلومات عن نوع السلع أو المعدات المراد شراؤها فإن مديرية التموين بدورها تعطي الأمر لهذه الدائرة ويتم إخبارها بكل التفاصيل للقيام بإجراءات الشراء، وأول ما يلفت نظرها هو جودة المنتج وأيضا السعر والمواصفات المطلوبة، أما عملية الشراء فتتم وفق إجراءات إدارية معينة.

8-2- دائرة الشراء من خارج الوطن (الاستراد):

يستورد مصنع الاسمنت مختلف الاحتياجات الغير متوفرة على مستوى الوطني من آلات ومعدات، ويراعي بصفة مستمرة في عملية الاستراد امتياز الشركة المنشأة للمصنع "FLS SMIDTH".

8-3- دائرة تسيير المخزونات:

بعد شراء واستقبال المواد التي تم شراؤها من دائرة الشراء فإنه تتم عملية تخزينها حيث تفرز كل مادة على حدى بمراعاة الخصوصيات وفق تقنيات علمية، حيث يحرر محضر استلام بحضور المكلف بعملية الشراء ومستعمل المادة والمكلف بالتخزين وتتكون هذه الدائرة من:

- مصلحة تسيير المخزونات.

- مصلحة التخزين.

9- مديرية المواد الأولية والعتاد المتنقل:

يسيرها مدير المواد الأولية والعتاد المتنقل تقوم هذه المديرية بمهمة متابعة سير المواد الأولية والعمل على صيانة العتاد المتنقل، وتتضمن دائرتين هما:

9-1- دائرة المواد الأولية:

تهتم هذه الدائرة باستخراج المواد الأولية حتى وصولها إلى لتحويل بالمقادير والمقاييس اللازمة وتنقسم إلى مصلحتين:

- **مصلحة الكسير والسحق:** التي تقوم باستخراج المواد الأولية من المحجر والقيام بتكسيورها وسحقها.
- **مصلحة الاستقبال:** التي تقوم باستقبال ما تم تكسيورها وسحقه من المواد الأولية وتقوم بتحويله.

9-2- دائرة العتاد المتنقل:

مهمة هذه الدائرة السهر على صيانة وتصليح العتاد المتنقل من السيارات، شاحنات، آلات حفر وغيرها وتنقسم إلى مصلحتين:

- **مصلحة مكتب المناهج:** يتمثل دور هذه المصلحة في برامج عمليات الإصلاح ومراقبة فرق العمل ووضع تقارير لمختلف الحالات.
- **مصلحة تصليح العتاد المتنقل:** تقوم هذه المصلحة بعملية التصليح بناء على نوع العتاد والعطب وذلك في ورشات متخصصة.

10- مديرية التسويق:

يسير مدير التسويق، من مهامه ما يلي:

- وضع برنامج خاص بتوزيع مادة الإسمنت.
- نقل وإرسال المعلومات اليومية الخاصة بعمليات شحن الإسمنت.
- تحضير ودراسة عقود الزبائن.
- يراقب ويقوم يوميا بمقارنات بين الكميات المشحونة والفواتير.
- حل المشاكل الخاصة بالزبائن واستقبال شكاويهم.

يتم على مستواها بيع الإسمنت حيث تحتوي على دائرة، مصلحة وثلاثة أقسام هي:

10-1- قسم الفوترة:

مهمته استقبال الزبائن يوميا وتحرير الفواتير الخاصة بهم ثم تحرير أسعار التسليم، وفي نهاية كل يوم يقوم رئيس القسم بتسجيل مبالغ الفواتير.

10-2- قسم التغطية:

مهمته رصد ومراقبة كمية السلع التي خرجت من قسم المبيعات لمدة 15 يوما للزبائن المتعاملين على أساس التسديد لأجل.

10-3- قسم المبيعات:

مهمته تسليم الكميات المباعة للزبائن وإحصائها ويقوم ببرمجة الإنتاج الشهري للرد على الزبائن، ويرتبط خاصة مع المصلحة التالية : المحاسبة، الميزانية وإنتاج.

المطلب الرابع : منهج وميدان الدراسة**1- الإطار المنهجي للدراسة الميدانية :**

نتناول في هذا المطلب مبررات اختيار مؤسسة الإسمنت كدراسة حالة ، ووصفا لمنهج الدراسة ومعالجة المعلومات المتحصل عليها وتحليلها.

2- مبررات اختيار المؤسسة محل الدراسة

تم اختيار مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان البويرة للأهمية الكبيرة التي يكتسبها ضمن اقتصاديات الدولة وكذا التأثير الكبير الذي يمارسه نشاط المؤسسة على البيئة ، ويمكن إيجاز أسباب اختيارنا للمؤسسة بما يلي :

- الدور الاقتصادي والاجتماعي:

تعتبر مادة الاسمنت من المواد التي تتطلب وجود مؤسسات كبيرة واستثمارات ضخمة إضافة إلي أنه يتطلب استقطاب أكبر عدد ممكن من العمالة مما يسمح بخلق مناصب عمل والحد من البطالة وتعتبر هذه المادة (الإسمنت) من المواد الإستراتيجية والأساسية لتنفيذ كافة المشاريع الاقتصادية والاجتماعية والمساهمة في الانتعاش الاقتصادي الفعالة .

- الأثر البيئي:

يصنف هذا النوع من المؤسسات على أنها الأكثر تلويثا للبيئة الداخلية والخارجية المحيطة بها، نتيجة للغبار المنبعث والغازات المنتشرة من مختلف مراحل الإنتاج ذات تأثير بيئي على الإنسان، الحيوان، البيئة.

3- منهج الدراسة :

انطلاقا من أهداف وطبيعة الدراسة التي تستهدف الحصول على معلومات كافية ودقيقة من أجل الوقوف على مدى وجود معالجة محاسبية للتكاليف البيئية يقيها من تأثيراتها البيئية والإفصاح عنها محاسبيا في قوائمها المالية وفي ضوء الإشكالية التي سعت الدراسة الإجابة عنها تم استخدام المنهج الوصفي بالاستعانة بأسلوب دراسة الحالة.

إذا يقوم المنهج الوصفي على وصف الحقائق الموجودة المتعلقة بالظاهرة المدروسة من خلال تغير وتحليل البيانات التي تم جمعها بواسطة أدوات الدراسة .

كما اجرينا مقابلات شخصية مع مسؤولين مديرية البيئة والأمن و كذا مديرية المالية والمحاسبة من أجل الحصول على المعلومات التي تخدم مجال دراستنا.

المبحث الثاني : واقع محاسبة التكاليف البيئية بمؤسسة الإسمنت .

المطلب الاول : أهم التكاليف البيئية .

1- إقتناء مصفاة ذات أكياس :

تم اقتناء مصفاة ذات اكياس هدفها الحد من تسرب الغبار ومسحوق الاسمنت أدى هذا الى الحد من التلوث النابع من العملية الانتاجية .وهذا بتغير المصفاة الكهربائية الي مصفاة ذات الأكياس .

الشكل رقم (2-4): البطاقة التقنية للمصفاة ذات الأكياس

بطاقة تقنية للمصفاة

- تاريخ توقيع العقد 2013/01/17
- مبلغ العقد 5154700.00 اورو
- تاريخ الخصم من أعمال تقاطع 2015/12/15
- تاريخ التكلفة 2016/02/15
- الخصائص تقنية :
- 4- النوع : 13/5.9 * 18* 6ddd
- 5- المقصورات : 6
- 6- عدد الدورات : 2808
- 7- درجة حرارة الخدمة 230 درجة مئوية
- 8- بداية الإدخال: 220.688 نيوتن / ساعة على الفرن + المطحنة 688.235 نيوتن / ساعة في فرن واحد
- 9- معدل رفض الخروج : اقل من 10mg/Nm3
- 10- الغبار المستعاد : 13.7 طن /ساعة =330 طن / يوم من الطحين ، أي ما يعادل 06 ٪ من انتاج الفرن

المصدر: من إعداد الطلبة إعتمادا على وثائق داخلية للمؤسسة (أنظر الملحق رقم 11،ص107)

جدول (2-1): التكلفة الكلية للمصفاة ذات الأكياس

رقم	التعین	المبلغ
01	قيمة الأصل (بما في ذلك مصاريف الإقتناء)	602 492 863
02	خدمة التركيب	158 826 599
03	خدمة التجميع (بما ذلك الأعمال المدنية)	113 145 623
04	اختيارات والتدريب على الاستخدام	3 540 000
05	تكلفة التحويل الإستراتيجية والهندسة المدنية	122 286 243.58
	التكلفة الإجمالية	1 000 291 329 .58

المصدر: مديرية المالية والمحاسبة

يوضح الجدول العناصر المكونة للتكلفة الإجمالية للمصفاة ذات الأكياس وتكاليف التهيئة والتركيب على مستوى ورشة الإنتاج.

2- إقتناء جهاز لقياس نسبة انبعاث الغبار وتسريب الغازات (OPACIMETRE).

عملت مؤسسة الإسمنت على تسخير كل مواردها البشرية والمالية للأجل التخفيض، من انبعاثات الغبار وتسرب الغازات في الهواء .

حيث تفرض على هذه الانبعاثات والتسربات رسما ضريبا يسمى الرسم على التلوث، ويتم حسابه حسب نسبة الانبعاثات والتسربات المقدمة من طرف المؤسسة.

وتفاديا للقيم الجزافية للرسم على التلوث المطبق من طرف مصالح الضرائب للدولة ، وأيضاً مراقبة نسبة التسربات والانبعاثات من طرف مديرية البيئة والامن التابعة للمؤسسة ، اقتنت المؤسسة جهاز لقياس نسبة التلوث يسمى * أوبسيماتر* .

- تاريخ الإقتناء "أوبسيماتر" (OPACIMETRE) : 28 جويلية 2016

- مبلغ الإقتناء خارج الرسم = 74 , 3.022.950 دج.

3- اعادة رسكلة محطة تصفية المياه:

تستعمل المياه لتبريد الآلات أثناء عملية الانتاج حيث تمر عبر قنوات التبريد وينتهي بها المطاف في قنوات الصرف خارج المؤسسة وتخطط هذه المياه الملوثة بالزيوت والمواد الكيماوية المستعملة في الانتاج بالمياه الجوفية مما يسبب خطرا على السكان ومياه السقي الفلاحية ، وهذه المياه الملوثة كانت محل شكاوي العديد من الجمعيات .

- في سنة 2016 تم إعادة رسكلة المحطة حيث أصبحت تتم عملية تدوير المياه ومن خلال هذه العملية تخلصت المؤسسة من تصريفها خارج محيط المؤسسة .
- إعادة رسكلة المحطة نتجا عنها مايلي :
- نقص في استهلاك الشهري للمياه بحوالي 50 % .
 - القضاء على تآمر السكان والفلاحين .
- 4- مؤونة كراء المحاجر:**

قامت مؤسسة الإسمنت بجراء محاجر وذلك للحصول على مادة الكلس المستعملة في صناعة الإسمنت بعقد طويل المدة ،تم إيجارها لمدة 40 سنة ، مع إبرام عقد تهيئة وتشجير المساحة الأرضية بعد استعمالها والغرض من ذلك هو الحفاظ على بيئة نظيفة خالية من بقايا المتفجرات والزيوت والحد من آثار التلوث .

ولهذا الغرض تحدد أقساط سنويا ، تودع لدى الوكالة الوطنية للنشاطات المنجمية. وتعود قيمة هذه الأقساط حسب القيمة السوقية للمنتجات المنجمية.

بموجب أحكام المادة 135 من القانون رقم 14-05 المؤرخ في 24 فبراير 2014 المتضمن قانون المناجم القيم السوقية المتوسطة للمنتجات المنجمية التي تم على أساسها حساب الإتاوة المفروضة للاستغلال المواد المعدنية أو المتحجرة حسب متغيرات الجدول تحديد القيم يكون حسب الكمية المستهلكة وحسب المنطقة المحجر .

جدول (2 - 2): مؤونة المحاجر من سنة 2013 إلى 2018

المبلغ	البيان
1 002 988 00	مؤونة 2013
1 442 573 37	مؤونة 2014
1 568 191 06	مؤونة 2015
16 058 354 55	مؤونة 2016
18 058 354 55	مؤونة 2017
17 575 700 55	مؤونة 2018
63 430 909 14	المجموع

المصدر: مديرية المالية والمحاسبة

من خلال هذا الجدول تعتبر هذه المؤونة تكلفة على عاتق المؤسسة نتيجة المخلفات التي تتركها عملية الكلس وعلى تأثيرها على البيئة .

5- عملية التشجير:

لتحسين الواقع البيئي للمؤسسة وإعتنائها بمحيطها الداخلي قامت المؤسسة بشراء العشب الطبيعي وغرس النباتات والأزهار وعملية التشجير وتكليف عمال الاعتناء بالمساحات الخضراء وتنظيف الورشات، نتج عن ذلك :

- إزالة نسبة كبيرة من الغبار.
- إزالة التلوث داخل ورشات العمل.
- توفير الأمن والراحة للعمال.
- تعمل على زيادة نسبة الأوكسجين في الجو وبعضها لها قابلية إمتصاص وحجب الأتربة¹

6- تثمين النفايات والزيوت المستعملة :

سابقا كانت المؤسسة تؤجر شاحنات لنقل ورمي النفايات من حديد ومواد مطاطية والزيوت المستعملة الي أنه بعد ان تم اعتماد شركة الأسمنت وفقا للمعايير الدولية ISO 9001 لعام 2008 منذ عام 2013، وذلك تقديرا لنظام إدارة الجودة الخاص بها من قبل مؤسسة AFAQ/AFNOR ذات الشهرة العالمية.

تعتزم الشركة إدخال الإصدار الجديد لعام 2015 لمعيار ISO 9001 ، مع الأخذ في الاعتبار سياق حسابها وبيئتها المباشرة ، أمضت الشركة عقد مع شركة " NADHIF " لتسير نفاياتها ومع شركة إسترجاع الحديد " ENR " حيث تتبع لها النفايات من الحديد ، بطاريات ، إطارات العجلات وعلى هذا الاساس تخلصت المؤسسة نهائيا منه كملوث لمحيطها وأيضا من مشكلة التخزين .

المطلب الثاني : عائد التكاليف البيئية.

يشتمل عائد التكاليف البيئية جميع الإيرادات المباشرة وغير المباشرة والمنافع غير الملموسة، مثل زيادة الإنتاج من تحسين سلامة الموظفين ومعنوياتهم ، أو زيادة المبيعات بسبب تحسن الصورة النمطية للمنتج او الخدمة لدى العميل.

¹ فتحي ردار، البيئة في مواجهة التلوث، دار الأمل، تيزوزو، الجزائر، 2003، ص89.

1- عائد تكلفة استثمار المصفاة :

تبين للإدارة المؤسسة أنه بعد عملية استخدام المصفاة خلال عملية الإنتاج يتم إسترجاع 10 % من مسحوق الإسمنت الذي يعتبر المادة الأساسية لمنتج الإسمنت. بالإضافة الي القضاء النهائي على التوقفات الإضطرابية التي كانت نتيجة تدخل السلطات الولائية نظر لكثرة الشكاوي من السكان لدى البلدية و مديرية البيئة ومديرية الصحة .

يمكن استخلاص العائدين التاليين :

1-1- استرجاع 10% من المسحوق الإسمنت: ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي :

جدول رقم (2-3): يوضح قيمة المسحوق المسترجع من خلال تركيب مصفاة

البيان السنوات	سعر تكلفة/طن	كمية الانتاج من المسحوق	نسبة المسحوق المسترجع 10 %	القيمة المسترجعة من المسحوق
2013	875.43	1.113.536	111353.60	0
2014	677.44	1.296.003	129600.30	0
2015	830.37	1.136.776	113677.60	0
2016	1.594.24	1.226.179	122617.90	195480926.08
2017	1.066.90	1.386.238	138623.80	147897732.22
2018	1.165.54	1.283.857	128385.70	149638668.78
المجموع				493017327.08

المصدر: مديرية المالية والمحاسبة

حيث ان سعر التكلفة للمسحوق يحسب بقسم المحاسبة التحليلية وفق المعادلة التالية :

$$\text{تكلفة الانتاج} = \text{الإستهلاكات من المواد الأولية} + \text{تكاليف مركز الشحن}$$

$$\text{سعر التكلفة للوحدة} = \frac{\text{تكلفة الانتاج للمسحوق} + \text{تكلفة إنتاج مخزون أول مدة}}{\text{الكمية المنتجة للمسحوق} + \text{كمية منتج أول مدة}}$$

نستنتج من خلال المعطيات الموجودة في الجدول أن القيم المسترجعة من المسحوق في السنوات التالية:

$$- \text{سنة 2016} = 195480926.08$$

$$- \text{سنة 2017} = 147897732.22$$

$$- \text{سنة 2018} = 149638668.78$$

أي بمجموع = 493017327.08 دج فهي عبارة عن إيرادات محققة نتيجة إسترجاع المسحوق المنبعث في شكل غبار والتي زادت من كمية الإنتاج وهذا من خلال تركيب هذه المصفاة . وكذا الحد من إنبعاث الغبار والغازات .

1-2- عدم وجود التوقفات الاضطرارية:

إن الإستثمار في المصفاة ذات الأكياس حد بشكل كبير من التأثيرات البيئية قلص من شكاوي المواطنين تجنبت المؤسسة التوقفات الاضطرارية، نتج عنه زيادة الإنتاج وبالتالي زيادة في رقم الأعمال ، حيث أرتفعت مبيعات المؤسسة خلال السنوات الممتدة من 2013 إلى 2017 على التوالي حيث نلاحظ انه في سنة 2016 وسنة 2017 ارتفاع معتبر في قيمة المبيعات وهذا راجع الي استخدام مصفاة ذات الاكياس .

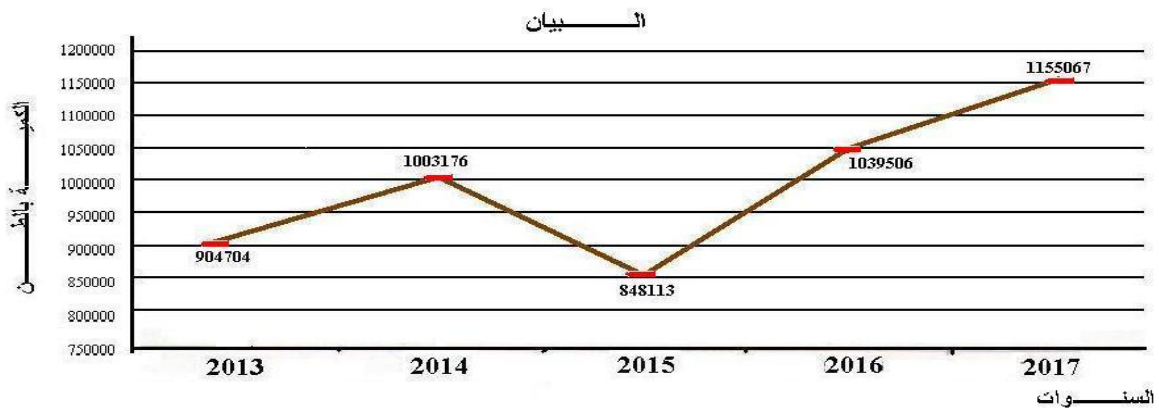
جدول (2-4) : تطور المبيعات من 2013 إلى 2017

السنوات	2013	2014	2015	2016	2017
قيمة المبيعات	904704	1003176	848113	1039506	1155067

المصدر: مديرية المالية والمحاسبة مؤسسة سور الغزلان

يوضح الجدول تطور قيمة المبيعات لمنتوج الإسمنت خلال الفترة الممتدة من 2013 إلى 2017 بالدينار الجزائري.

الشكل رقم (2-5): يوضح كمية الانتاج بالطن خلال خمس سنوات ابتداء من سنة 2013 إلى 2017



المصدر: مديرية المالية والمحاسبة

من خلال الرسم البياني نلاحظ انه منذ استغلال المصفاة ذات الأكياس سجلت المؤسسة تصاعدا في كمية الإنتاج مما أدى في زيادة المبيعات وتعود هذه الزيادة إلي نسبة المسحوق المسترجع وكذا عدم وجود توقفات اضطرارية في الإنتاج بسبب العقوبات من طرف السلطات المحلية.

1- عائد تكلفة الجهاز :

كان الرسم على التلوث في السابق يستخرج جزافيا بمبالغ ضخمة ، ذلك لعدم حصول المصالح الضريبية على نسب التلوث المنبثقة وفق معايير النسب الجزائرية المحددة لرسم . ويعد استغلال الجهاز أصبح الرسم يتم إستخراجه وفق نسب الانبعاثات والتسربات للغبار والغازات المقدمة من طرف المؤسسة .

النتائج التالية للجهاز تبين لنا مايلي :

جدول (2-5): نسبة الانبعاثات للغبار والغازات المسجلة في المؤسسة

CO	NOX	NO
70 mg /Nm ³	175 mg /Nm ³	169 mg /Nm ³

المصدر: مديرية البيئة والأمن للمؤسسة

يوضح الجدول نسبة الإنبعاثات من الغبار والغازات المسجلة من طرف المؤسسة من خلال تركيبها المصفاة ذات الأكياس.

جدول (2-6): المعايير المحدد للنسبة القصوى التي لا يجب ان تتعداها المؤسسات الصناعية في الجزائر

CO	NOX	NO
200 mg /Nm ³	1500 mg /Nm ³	350 mg /Nm ³

المصدر: مديرية البيئة والأمن للمؤسسة

نلاحظ ان نسبة الإنبعاثات داخل المؤسسة قد إنخفضت كثيرا مقارنة بالنسبة المحددة للمعايير الجزائرية

وهذا الانخفاض راجع الي استثمارات البيئية والتي ذكرناها سابقا كإقتناء المصفاة ذات الأكياس .

تقدم المصالح البيئية تقريرا يحدد فيه نسب الانبعاثات لدى مصالح الضريبة وهذه الاخيرة تستخرج الرسم

على التلوث وفق جدول حساب الرسم (BAREME).

جدول رقم(2-7):الرسم على التلوث البيئي

السنوات	الرسم على التلوث
سنة 2016	2.217.520,88
سنة 2017	1.671.488,00
الفارق	546.032,88

المصدر: من إعداد الطالبين إعتمادا على وثائق المؤسسة داخلية (أنظر ملحق رقم 06،ص97، ميزان المراجعة لسنوات 2013-2017) .

يعتبر الفارق والمقدر بـ 546.032,88 دج بين سنتي 2016 و 2017 لرسم على التلوث هو

إنخفاض في الرسم أستفادت منه المؤسسة جراء إستثمارها في المصفاة.

2- الإهلاك:

3-1- إهلاك المصفاة:

تعتبر الإهلاكات عبئ ثابت على المدة النفعية للأصل بحيث تنتهج المؤسسة طريقة الإهلاك الخطي، وحددت إدارة المؤسسة نسبة الإهلاك الخاص بمركز المصفاة 6.66 % وعمر حياة الأصل بـ 15 سنة.

جدول رقم (2-8): الإهلاك السنوي لمركز المصفاة ذات الأكياس - أجزاء المصفاة - لسنة 2018.

الإهلاك الخطي ، العمر الإنتاجي 15 سنة ، نسبة = 6.66 %

السنة	القيمة الأصلية للإستثمار	قسط الإهلاك السنوي	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية في نهاية السنة
2016/02/15 إلى 2016/12/31	1 000 291 329 .58	61 128 914.59	61 128 914.59	939 162 414.99
2017/12/31	1 000 291 329 .58	66 686 088.64	127 815 003.23	872 476 326.35
2018/12/31	1 000 291 329 .58	66 686 088.64	194 501 091.87	805 790 237.71

المصدر: مديرية المالية والمحاسبة مؤسسة سور الغزلان - البويرة

قيمة الإهلاك المتراكم للأصل خلال ثلاث سنوات والمقدر بـ **194 501 091.87** دج أي مايعادل نسبة **19.43%**. يعتبر كإيراد عند إهلاك الأصل كليا.

أما إهلاك سنة **2018** والمقدر بـ **66 686 088.64** دج يخصم من النتيجة الجبائية للمؤسسة مما يؤدي إلي تخفيض قيمة الضريبة السنوية للمؤسسة **IBS**.

ويعتبر وفر ضريبي يمكن إعادة استثماره وبالتالي تكلفة هذا الأصل المتعلق بالبيئة حقق عائدا للمؤسسة.

3-2- إهلاك أوبسيماتر (OPACIMETRE):

إعتمادا على طريقة الإهلاك الخطي في المؤسسة، حدد عمر حياة الأصل "أوبسيماتر" بـ 15 سنة أي بنسبة إهلاك 6.66 % .

جدول رقم (2-9) : الإهلاك السنوي لجهاز أوبسيماتر - لسنة 2018

الإهلاك الخطي ، العمر الإنتاجي 15 سنة ، نسبة = 6.66 %

السنة	القيمة الأصلية للإستثمار	قسط الإهلاك السنوي	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية في نهاية السنة
2016/07/28 إلى 2016/12/31	3.022.950.74	83 970.85	83 970.85	2 938 979.89
2017/12/31	3.022.950.74	201 530.05	285 500.90	2 737 449.85
2018/12/31	3.022.950.74	201 530.05	487 030.95	2 535 919.79

المصدر: مديرية المالية والمحاسبة مؤسسة سور الغزلان - البويرة

قسط الاهتلاك والمقدر بـ 201.530,05 يتعبّر عائداً لتكلفة الجهاز وهذا العائد تحقق المؤسسة من خلاله وفر ضريبي .

3- عائد تكلفة إعادة رسكلة محطة المياه :

من خلال المعلومات الواردة من قسم المعلومات والمحاسبة اتضح لنا ان تكلفة اعادة رسكلة محطة تصفية المياه خفضت فاتورة استهلاك المياه بنسبة كبيرة قاربت 50 % من جهة ومن جهة اخرى انخفاض في قيمة الرسم على التطهير وهذا ما يوضحه الجدول التالي :

جدول رقم (2-10): تطور إستهلاك المياه مع رسم التطهير

2017	2016	2015	2014	2013	البيان
00	243 540	1 313 793	560 520	2 014 956	قيمة استهلاك المياه
5 606 639	5 912 667	8 898 792	13 549 282	20 525 798	رسم التطهير

المصدر: مديرية المالية والمحاسبة مؤسسة سور الغزلان - البويرة

4- عائد تكلفة مؤونة المخصصة للمحاجر .

وفق العقد المبرم مع الوكالة الوطنية للنشاطات المنجمية والذي يلزمه بتهيئة الأرضية وتشجيرها كشرط إعادة لمبلغ المؤونات الذي خصص لكراء هذه المحاجر .
فمؤونة سنة 2018 17.575.700.55 دج هو تكلفة معتبرة ولكن واسترجاع تراكماته لعدة سنوات يعتبر قيمة مالية يمكن إعادة استثمارها .

6- عائد تكلفة التشجير :

- الحفاظ على صحة العمال وبالتالي تخفيض تكلفة العلاج.
- وضع العمال في محيط نظيف ومريح يعتبر عامل يزيد من مردوديتهم.

7- عائد تثمين النفايات والزيوت المستعملة

- إعادة بيع الزيوت المستعملة وإطارات العجلات والبطاريات .
- نقص تكلفة التخزين .
- المبيعات من النفايات يعتبر إيرادات إضافية للمؤسسة وتخفيض تكلفة التخزين زيادة في ربحها.

المطلب الثالث : المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية وفق النظام المحاسبي المالي :

إن مؤسسة مجمع جيكا للإسمنت أعد تسمية جديدة لحسابات وفق للمرسوم المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي تم نشره في 25 مارس 2009 والذي يحدد تسمية الحسابات وقواعد التقييم وتشغيل الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي ، تحديث إصدار ديسمبر 2010 ، إن الحساب الراجع لخارطة الحسابات المكونة من ستة أرقام أمر لابد منه لمراعاة خصوصية صناعة الاسمنت وتقديم معلومات مفصلة ودقيقة لجميع الجهات الفاعلة المعنية كإدارة الضرائب ، المصرفيين ، شركاء ، ومستثمرين ومساهمين .

إن النظام المالي المحاسبي الجديد المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية قد ادخل تغيرات كبيرة في التعريف والتقييم والقواعد المحاسبية ، وعملت مؤسسة الاسمنت بسور الغزلان على مواكبة هذه التغيرات حيث تتميز بشكل رئيسي بما يلي :

- التكيف مع المعايير المحاسبية الدولية حتى تجعل محاسبة المؤسسة تقارب ممارسات المحاسبة العالمية حيث حازت المؤسسة على شهادة ايزو 14001 المتعلقة بجودة الأداء البيئي .
- دمج المعايير الجديدة بشكل أسرع مع مراعاة تطورات في الإقتصاد العالمي.

1 - التسجيل المحاسبي للأصل البيئي وفق النظام المالي المحاسبي :

1-1- التسجيل المحاسبي للعمليات للمصفاة:

1-1-1- عملية الإقتناء الأصل:

رقم الحساب المدين	رقم الحساب الدائن	التعين	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
232521	4041	ح/التثبتات العينية الجاري إنجازها ح/ موردو التثبتات	1 000 291 329 .58	1 000 291 329 .58

1-1-2- تسديد مبلغ الفاتورة :

رقم الحساب المدين	رقم الحساب الدائن	التعين	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
4041	512121	ح/ موردو التثبتات ح/ البنك تسديد قيمة الفاتورة للمورد	1 000 291 329 .58	1 000 291 329 .58

1-1-3- الاستلام النهائي:

رقم الحساب المدين	رقم الحساب الدائن	التعين	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
215110	232521	ح/ المنشأة التقنية المعدات والأدوات الصناعية ح/ التثبتات العينية الجاري حسابها	1 000 291 329 .58	1 000 291 329 .58

1-1-4- تسجيل قيود الإهلاكات:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	التعين	رقم الحساب الدائن	رقم الحساب المدين
66 686 088.64	66 686 088.64	-----2018/12/31----- د/مخصصات إهلاك التثبتات د/ إهلاك المعدات والالات	281511	681215

1-2- التسجيل المحاسبي للعمليات أوبسيماتر (OPACIMETRE):

1-1-1- عملية الإقتناء الأصل:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	التعين	رقم الحساب الدائن	رقم الحساب المدين
3.022.950.74	3.022.950.74	د/التثبتات العينية الجاري حسابها د/ موردو التثبتات	4041	232521

1-1-2- تسديد مبلغ الفاتورة :

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	التعين	رقم الحساب الدائن	رقم الحساب المدين
3.022.950.74	3.022.950.74	د/ موردو التثبتات د/ البنك تسديد قيمة الفاتورة للمورد	512121	4041

1-1-3- الاستلام النهائي:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	التعين	رقم الحساب الدائن	رقم الحساب المدين
3.022.950.74	3.022.950.74	د/ المنشأة التقنية المعدات والأدوات الصناعية د/ التثبتات العينية الجاري حسابها	232521	215110

1-1-4- تسجيل قيود الإهلاكات:

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	التعين	رقم الحساب الدائن	رقم الحساب المدين
201 530.05	201 530.05	-----2018/12/31----- د/مخصصات إهلاك التثبتات د/ إهلاك المعدات والالات	281511	681215

2- تسجيل قيود مؤونة المحاجر واسترجاع المبلغ المتراكم وفق النظام المالي المحاسبي

2-1-1- مخصصات مؤونات سنة 2018

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	التعين	رقم الحساب الدائن	رقم الحساب المدين
17 575 700 .55	17 575 700 .55	د/مخصصات مؤونات إعادة تهيئة المحاجر د/ مؤونات لتجديد التثبيتات 2018	156600	683560
17 575 700 .55	17 575 700 .55			المجموع

2-2- عند تسديد المؤونة

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	التعين	رقم الحساب الدائن	رقم الحساب المدين
17 575 700 .55	17 575 700 .55	د/ الودائع والكفاءات المدفوعة د/ الضرائب والرسوم المختلفة	447190	275180
17 575 700 .55	17 575 700 .55			المجموع

2-3- بعد نهاية المدة :

عند نهاية مدة الإستغلال يقيد المبلغ المتراكم للمؤونة وليكن X

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	التعين	رقم الحساب الدائن	رقم الحساب المدين
XXXX	XXXX	د/ مؤونات لتجديد التثبيتات (الإمتياز) د/ الودائع والكفاءات المدفوعة	275180	156600

3- التسجيل المحاسبي لقيود إستهلاك المياه سنة المرجعية 2014

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	التعين	رقم الحساب الدائن	رقم الحساب المدين
919 682 .16	865 170 .13 54 512 .03	د/ إستهلاك المياه د/ الرسم على القيمة المضافة المسترجع د/ مؤسسة الجزائرية للمياه سور الغزلان	4012	607150 445220

4- التسجيل المحاسبي لقيود رسم التطهير سنة المرجعية 2015

المبلغ الدائن	المبلغ المدين	التعين	رقم الحساب الدائن	رقم الحساب المدين
1 313 793.00	1 313 793.00	د/ رسم التطهير د/ رسم التطهير	447180	645170

خلاصة الفصل

من خلال الدراسة الميدانية وبعد إسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة الإسمنت سور الغزلان بالبويرة، تبين أن هذه المؤسسة تخصص مبالغ كبيرة لها علاقة بالبيئة، متسندة في ذلك عن معلومات توفرها مديرية البيئة والأمن ومختصين في مجال البيئة داخل المؤسسة، إلا أنها تتحمل تكاليف بيئية دون معالجتها وفق نظام محاسبة بيئية.

تم التوصل أن الإستثمارات البيئية حققت المؤسسة من خلالها عائداً، رفع كفاءة المؤسسة بزيادة الانتاج، والحد من الإنبعاثات الغبار والغازات ، مما أدى من التخفيض من قيمة الضرائب والرسوم، وكذا الزيادة في السلامة المهنية للعمال.

كما أن المؤسسة تقوم بتسجيل وتقييد التكاليف البيئية وفق النظام المحاسبي المالي والافصاح عنها وقياسها ، لكن بشكل غير منفصل عن باقي التكاليف الأخرى، حيث تدرج ضمن التكاليف العامة للمؤسسة. لمسنا من إدارة المؤسسة إدراكا ووعيا لأهمية محاسبة التكاليف البيئية من خلال تقديمها للتقارير والاجراءات المرتبطة بالبيئة، حيث حققت إستثمارات للحد من التلوث و القيام بإجراءات تسيير النفايات ومعالجة المياه المستعملة وبذلك أصبحت المؤسسة تساهم في التنمية البيئية.

الخاتمة

الخاتمة

تطرقنا في موضوع دراستنا الي التعرف على مدى تطبيق المؤسسات لمحاسبة التكاليف البيئية والتزامها بقياس التأثيرات البيئية و الإفصاح عنها في قوائمها المالية وفق النظام المحاسبي المالي من خلال دراسة ميدانية للمؤسسة نشاطها يتمثل في صناعة الإسمنت بسور الغزلان ولاية البويرة ، بصفتها مؤسسة صناعتها حساسا بيئيا .

لمعالجة هذا الموضوع جمعنا بين الدراسة النظرية واسقاطها على الدراسة الميدانية ، حيث قسمنا الجانب النظري الي فصل أول رئيسي، تناول الإطار النظري لمحاسبة التكاليف البيئية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي وينقسم هذا الفصل الي مبحثين تطرقا على التوالي الي الإطار المفاهيمي للتكاليف البيئية ، الإطار العام للنظام المالي المحاسبي من خلال المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية ، أما في الفصل الثاني قمنا بدراسة حالة مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان ويحتوي على مبحثين ، تطرقنا في المبحث الأول الي تقديم عام للمؤسسة ثم خصص المبحث الثاني الي التعرف على واقع محاسبة التكاليف البيئية ومدى معالجتها محاسبيا في ظل النظام المالي المحاسبي SCF مركزين في ذلك على مدى التزام المؤسسة بإفصاح المحاسبي للتأثيرات البيئية وما ينتج عنها من نفقات ، خلصنا الي كيفية قياسها وتسجيلها محاسبيا وفق النظام المالي المحاسبي SCF ، وقد إعتدنا في جمع المعلومات و البيانات الكمية والمالية من مديرية البيئة والأمن ومديرية المحاسبة والمالية من جهة ، من خلال المقابلة الشخصية من جهة أخرى .

ولقد توصلنا الي النتائج والتوصيات التالية :

نتائج الدراسة النظرية :

- يعتبر التلوث البيئي من أهم التأثيرات البيئية التي يجب على المؤسسات الصناعية إحتوائها من خلال الدراسات والبحث لحد من مخاطرها .
- إن كفاءة المؤسسة في إنتاجها الصناعي يعود إلي الإهتمام البالغ للبعد البيئي والاستثمار فيه .
- العمليات التي تقوم بها المؤسسات الصناعية قصد حماية البيئة يمكن معالجتها محاسبيا وتصنيفها ضمن التكاليف البيئية .
- يعتبر الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية وقياسها مؤشر على ما إذا كانت المؤسسة مدركة للعوامل التي قد تؤثر على إستمراريتها وبقائها .
- ان الإفصاح والقياس المحاسبي للتكاليف البيئية يضي درجة من الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية ويعبر عن جهود المؤسسات في الحفاظ على البيئة .

- أدى الإهتمام بالبيئة للمؤسسات وقيامها لأدائها البيئي وإرتفاع المخاطر البيئية الحاجة إلي تقديم معلومات مالية وكمية للتكاليف البيئية وكيفية معالجتها محاسبيا والتعبير عنها بلغة المحاسبة .
- تطبيق نظام محاسبي يعبر عن الأداء البيئي من خلال عناصر القوائم المالية ذلك بفصل عناصر القوائم المالية البئية عن غير العناصر البيئية .
- ساهمت المنظمات على المستوى الدولي في إصدار العديد من المعايير والتوجيهات المرتبطة بمحاسبة التكاليف البيئية و الإفصاح عنها وقياسها مما أدى إلى إبراز التأثيرات البيئية على النتائج المالية للمؤسسة.

نتائج الدراسة الميدانية :

- محدودية قيام المؤسسات الصناعية بالإفصاح والقياس المحاسبي للتكاليف البيئية حيث يقتصر ذلك على الضرائب والغرامات المدفوعة في شكل قيم ثابتة ، وكذا اقتناءها للآلات أو معدات لحماية البيئة .
- الأنشطة البيئية التي تقوم بها المؤسسة قصد حماية البيئة هي أحداث تخضع لعملية القياس المحاسبي وتعالج محاسبيا والتي يتم تصنيفها ضمن التكاليف البيئية .
- تقف أمام المؤسسات الصناعية معوقات من التأثيرات البيئية تحد من القيام بالإفصاح عنها محاسبيا في قوائمها المالية يمكن ذكرها فيما يلي:
- ✓ غياب قوانين تجبر المؤسسات الصناعية على الإفصاح عن التأثيرات البيئية ذلك لأن المؤسسات ترى أن الإفصاح عنها يجرها الى تعويضات مادية كالتأثيرات الصحية على العمال والسكان المحيطين بالمؤسسة، والأراضي الفلاحية والمياه الجوفية.
- ✓ عدم فصل التكاليف البيئية عن التكاليف الإجمالية للمؤسسة وصعوبة قياسها لعدم توفر نظام محاسبي بيئي بالمؤسسة .
- ✓ عدم توفر نظام محاسبي بيئي يفي بأغراض الإفصاح والقياس المحاسبي لتحديد النتيجة البيئية
- تقوم المؤسسة بالإفصاح عن أدائها البيئي في صورة تقارير بيئية تسلم الي المؤسسات المعنية كمديرية البيئة ، مديرية الصحة تتمثل هذه التقارير في الأنشطة والنفقات .
- تمتلك المؤسسة المقومات اللازمة لتطبيق محاسبة بيئية حيث أنشأت المؤسسة مديرية البيئية تهتم بالتأثيرات البيئية .
- استحدثت المؤسسة مجموعة من الحسابات الفرعية المتعلقة بالتكاليف البيئية وفق النظام المالي المحاسبي ترتبط هذه الحسابات بالأبعاد التالية : الموارد ، الطاقة ، النفايات ، التلوث ، المخاطر البيئية .

- أظهرت نتائج الدراسة الميدانية أن محتوى القوائم المالية يتضمن الإفصاح عن معلومات كمية متعلقة بالإنفاق الرأسمالي و الجاري في مجال حماية البيئة، كما أن الإستثمارات البيئية حققت عائداً تمثل في مايلي:
- ✓ تكريب المصفاة أدى إلى إسترجاع نسبة 10% من مسحوق الإسمنت مما زاد من رقم الأعمال.
- ✓ إعادة رسكلة محطة المياه أدى إلى تخفيض إستهلاك المياه بنسبة 50% .
- ✓ جهاز قياسنسبة الغازات في الهواء "أوباسيمتر" ساهم في التخفيض في الرسم على التلوث.
- ✓ إهتلاكات الأصول البيئية والمؤونات حققت وفرا ضريبيا للمؤسسة.
- إمكانية تطبيق المحاسبة البيئية بغرض القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية ويحدد نفقاتها وعوائدها وبالتالي نتائجها البيئية .

التوصيات :

- ضرورة تدريب العاملين على إرساء الثقافة البيئية والمسؤولية الإجتماعية لدى أفراد المؤسسة.
- الإستثمار في إستخدام التكنولوجيا الحديثة للإدارة النفايات والإنتاج الأنظف .
- أهمية العمل على زيادة الوعي البيئي سواء للمجتمع أو المسؤولين في المؤسسات خاصة المديرين والمحاسبين .
- إصدار قوانين بإلزامية تقديم التقارير البيئية للأطراف ذات المصلحة

الإقتراحات :

- تكوين المحاسبين على إجراء عمليات محاسبية متعلقة بالتكاليف البيئية والقياس والإفصاح عنها في إبراز عوائد كل تكلفة، وإعداد موازنة بيئية .
- ضرورة وضع نظام معلومات بيئي لتحسين وإبراز أهمية الإستثمار البيئي و إدارته .

أفاق لدراسات مستقبلية :

- تطبيق التدقيق الداخلي البيئي في المنشأة الصناعية
- أثر الإفصاح عن التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومة المالية .

قائمة المراجع

المراجع:

أولاً: القرآن الكريم، سورة يوسف.

ثانياً: المراجع باللغة العربية.

❖ الكتب:

1. أمين السيد لطفي ، المراجعة البيئية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية ، 2005.
2. إيمان عطية ناصف، مبادئ اقتصاديات الموارد والبيئة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008.
3. جمال لعشاشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، متبعة للطباعة، براقي الجزائر، 2011م.
4. جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي، الأوراق الزرقاء، 2010.
5. حسن أحمد شحاتة، تلوث البيئة، "السلوكيات الخاطئة وكيفية مواجهتها"، الدار العربية للكتاب، مصر، 2000.
6. حسين مصطفى الهاللي، معايير المحاسبة الدولية (الجدور، الحصاد، المستقبل)، دورية أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة، الشارقة، الإمارات العربية المتحدة، 2006.
7. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، الطبعة الأولى، الدار الجامعية الدولية و دار الثقافة، عمان الأردن، 2001.
8. رمضان محمد مقلد وآخرون، اقتصاديات الموارد والبيئة، الدار الجامعية، مصر، 2001.
9. صالح عبد الله الرزاق، عطا الله و راد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
10. صالح محمد محمود بدر الدين، الالتزام الدولي بحماية البيئة من التلوث، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2006.
11. عادل حسين علي، التكاليف البيئية ودورها في تحسين المعلومات المحاسبية المقدمة لاتخاذ القرارات، دراسة ميدانية في الشركات الصناعية/الأنبار، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الانبار العراق.
12. عادل ماهر الألفي، الحماية الجنائية للبيئة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2009.
13. عارف صالح مخلف، الإدارة البيئية - الحماية الإدارية للبيئة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
14. عفاف اسحاق ابوزر، المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهومه القيمة العادلة في إطار معايير المحاسبة الدولية، جامعة البترا، الأردن، 2008.

15. عمار خليل التراكوي، القوانين والتشريعات المنظمة للإدارة البيئية، مسؤولية الدولة عن الأضرار التلوث البيئي ، المؤتمر العربي الثالث لإدارة البيئة، مصر، 2004.
16. فتحي دردار، البيئة في مواجهة التلوث، دار الأمل، تيزوزو، الجزائر، 2003.
17. فوزي شبلي، النظام المحاسبي المالي، قصر الكتاب، البليدة، 2010.
18. الفيروز أبادي، القاموس المحيط، مؤسسة الرسالة، الطبعة 8 ، بيروت، لبنان، 2005.
19. كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، منهاج علمي عملي، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
20. لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية، سيرالحسابات وتطبيقاتها، les pages bleues internationales البويرة، الجزائر، 2014م.
21. محمد الصيرفي، السياحة والبيئة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007.
22. محمد تيسير عبد الحكيم الرجى، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
23. محمد مطر، موسى السويطي، التأسيس النظري للممارسات المهنية المحاسبية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008 .
24. محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار كائل للنشر، عمان، 2000.
25. مصطفى يوسف كافي، اقتصاديات البيئة، دار رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، سوريا، 2014.
26. منى قاسم، التلوث البيئي والتنمية الاقتصادية، الدار المصرية اللبنانية، الطبعة 4، مصر، 2000.
27. ناصر نور الدين عبد اللطيف، مدخل إلى أنظمة قياس التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
28. نجم العزاوي، عبد الله حكمت النقار، إدارة البيئة، نظم ومتطلبات ISO14000 دار المسيرة، عمان، 2007.
29. وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
30. ياسر محمد فاروق المنياوي ، المسؤولية المدنية الناشئة عن تلوث البيئة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2007.

❖ المجالات:

1. أيمن صابر سيد علي ، مدخل محاسبي مقترح لقياس وتقييم أداء البعد البيئي في مصر، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، السنة 13، العدد2، 2008).
2. تومي ميلود، ضرورة المعالجة الاقتصادية للنفايات، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الثاني، جامعة بسكرة، جوان 2002.
3. زغدار أحمد، سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، مجلة الباحث، العدد السابع، ورقلة ، 2010.

4. سليمان سند السبوع، مدى تبني الشركات الصناعية الأردنية لتقنية المحاسبة البيئية والمحاسبة عن التكاليف البيئية ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 05، العدد 04، الأردن، 2009.
5. عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، المجلد 26، العدد الأول، 2010.
6. عديلة العلواني، تومي ميلود ، تأثير النفايات الطبية على تكاليف المؤسسات الصحية، مجلة العلوم الإنسانية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، العدد 10 ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، نوفمبر 2006.
7. عمر حسين عبد البر وآخرون ، أثر تطبيق المحاسبة البيئية على الإفصاح في القوائم المالية، (المنصورة: جامعة المنصورة، مجلة العلوم البيئية ، المجلد 14 ، العدد الاول ، يونيو 2007) .
8. عنايات حامد محمد عطية ، تفعيل دور المحاسبة والإدارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، كلية التجارة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، السنة 23، العدد 2، 2003).
9. محمد راضي عطية، "دور المراجعة البيئية في ترشيد القرارات الاستثمارية،" مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد 2، 2000 .
10. مطاوع السعيد السيد مطاوع، المحاسبة عن التكاليف البيئية، مجلة كلية التجارة بنين، جامعة الأزهر، 2009.
11. ورقة العمل المقدمة حول المعالجة المحاسبية لتكاليف البيئة ، من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA) والأمم المتحدة (UN) للعام 1999.

❖ الأطروحات والرسائل الجامعية:

1. بدرة بن تومي، أثار تطبيق المعايير المحاسبية IAS/IFRS على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص مالية ومحاسبة معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013.
2. بلاحة نسرين فطيمة الزهراء، بقال سهام، تطبيق النظام المحاسبي المالي و دوره في تحسين القياس و الإفصاح في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير، المركز الجامعي، عين تومشنت، 2015.
3. جرموني أسماء، دور محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية، رسالة دكتوراه، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015.
4. حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة التدقيق، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008.

5. خالد حسن محمد سالم، تأثير القياس والافصاح المحاسبي عن تكاليف حماية البيئة علي قرار الاستثمار،(القاهرة: جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير،2008م).
6. رولا كاسر يالقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات المستخدمين(دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري)،مذكرة ماجستير في المحاسبة المصرفية، غير منشورة، جامعة تشرين، سوريا، 2007،
7. سامية منصر، الإفصاح وتقييم الأداء المالي للقوائم المالية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي على ضوء معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، IAS-IFRS ، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2011.
8. سعدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث ،كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة،الجزائر،2015.
9. شادو عبد اللطيف، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية لمدينة ورقلة، مذكرة لنيل الماستر أكاديمي في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.
10. صبايحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/ IFRS) وأثره على جودة المعلومة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2011.
11. علي طيوب، مساهمة التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الصناعية، مذكرة ماجستير، جامعة المسيلة،الجزائر،2016.
12. عمر عبد الله احمد عمر، محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية،(دراسة ميدانية علي الشركات الصناعية بالمنطقة الصناعية الخرطوم بحري)،بحث لنيل درجة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان،2017.
13. لطيفة برني، دور الإدارة البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية-دراسة حالة مؤسسة، E.N.I.C.A.BISKRA مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2007.
14. لعبيدي مهاوات، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي-دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015.

❖ الجرائد الرسمية:

1. القانون رقم 01-19 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001 المتعلق بتسيير النفايات ومراقبتها وإزالتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 77.
2. القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74.
3. القانون 10/03 المؤرخ في 19 جويلية 2003م المتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43.
4. مرسوم رقم 82-145 المؤرخ في 10 أبريل 1982 المتعلق بالصفقات العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 15.
5. مرسوم رقم 82/323 المؤرخ في أكتوبر 1982 يتضمن إحداث مؤسسة للإسمنت ومشتقاته في وسط البلاد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 44.

❖ الملتقيات والمداخلات:

1. ابتسام ساعد، مدى ملائمة النظام المحاسبي المالي لطبيعة المشروعات الصغيرة في الجزائر، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05 و 06 ماي 2013م، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر.
2. خليل عبد الرزاق، عبيدي نعيمة، الإفصاح المحاسبي بين متطلبات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي scf وتحديات البيئة الجزائرية في ظل الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية، IAS/IFRS مداخلتة ضمن الملتقى الدولي حول: الإفصاح المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFR والمعايير الدولية للمراجعة ISA، جامعة سعد دحلب بالبلدية، الجزائر، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011.
3. سعد بوراوي، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائر، مع الإشارة الى حالات التقارب مع الإطار الفكري ل IAS/IFRS، الملتقى الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد SCF في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب، تطبيقات وآفاق، جامعة الوادي، يومي: 17-18 جانفي، 2010.
4. صبايحي نوال، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، مداخلتة في الملتقى الدولي الثالث حول آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، جامعة الوادي، يومي: 17 و 18 نوفمبر 2013.

5. مداح نادية، المحاسبة البيئية كمدخل لتحقيق جودة الحياة (بين الضرورة والحياة) ، مداخلة ضمن الملتقى الدولي السادس حول نموذج التنمية الجديد وجودة الحياة ، جامعة طاهري محمد، بشار، يومي 13-14 نوفمبر 2018.

6. مسعود درواسي وآخرون، واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مداخلة بعنوان واقع محاسبة التكاليف البيئية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ظل النظام المحاسبي المالي، جامعة الوادي، يومي و05 و06 ماي 2013.

ثالثا: المراجع باللغة الأجنبية:

1. Sven Erik Jorgensen, **Ecosystem Ecology**, Elsevier B.V, netherlands, 2009.
2. Jean-Noël Salamon, **danger pollution**, presses universitaire de bordeaux, France, 2004.
3. Carla Mendoza et autre, **Cout et Décisions**, Gialino éditeur, France, 2004.
4. Charles T. Horngren, M. Datar Srikant and Foster George, **Cost Accounting: a managerial emphasis**, 11th edition, Prentice Hall Publishing, paris, 2003.
5. Lasary, **la comptabilité analytique**, l'imprimerie es- salam, cheraga Algérie, 2001.
6. Institute of management accountants, **Tools and technique of environmental accounting for business decision**, United States of America, 1996.
7. Environmental Protection Agency, **Environmental Accounting Case Studies: Green Accounting at AT and T**, august 1995.
8. Département fédéral de l'intérieur DFI, office fédéral de la statistique OFS, **La comptabilité Environnementale**, Neuchâtel, 2008.
9. Nicolas Berland, **Le Coût De La Protection De L'environnement**, Manuscrit auteur, publié dans "La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France, 2010.
10. Nasir Zameer Qureshi et al, op.Cit.
11. Samir merouni, **le projet du nouveau système comptable algérien**, anticiper et préparer le passage mémoire de magister réensemences de gestion ESC ALLER 2008 .
12. Rachida boursali, **les normes comptable du SCF**, aloulfia talita, Alger. 2010.
13. Omneya H. Abdeslam , poulaine weetman , " **Measuring Accounting Disclosure in a period of complex changes :The case of Egypt Review Article**", Advance international accounting , vol 20, 2007.

الملاحق

ملحق 02

إستقبال المترشحين



المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر
GROUPE INDUSTRIEL DES CIMENTS D'ALGERIE
SOCIETE DES CIMENTS DE SOUR EL GHOZLAN
« S.C.S.E.G. »



S.P.A. au capital social de : 1.900.000.000 D.A. : شركة - رأسمالها الاجتماعي : 1.900.000.000 د.ج.
N° Identification Fiscale : 099 810 389 015 121 - N° Article d'Imposition : 10 38 52 58 011 - N° Registre de Commerce : 10/00-0282105316

SEG, le 11/03/2019

A MONSIEUR LE DIRECTEUR
FINANCES/COMPTABILITE

OBJET : /1 Accueil stagiaire (s).

Monsieur,

Nous vous prions d'accueillir dans votre structure le (s) stagiaire (s) :

1. BENYOUCEF NADIR.
2. CHEBABHA MOKRANE

Spécialité : FINANCES/COMPTABILITE

stagiaire (s) appelé (s) à :

- Suivre un Stage Pratique
- Préparer un Mémoire de fin d'études

Pour une durée de : 02 Mois à dater du 11/03/2019

Soit 02 jrs/semaine le Lundi et Mercredi

Meilleures salutations.

LE CHEF DE SERVICE FORMATION



A. HAMMAD

SIEGE SOCIAL : BP 61 Col de Bécouche Sour El Ghozlane (W. Bouira) - Algérie.
Tél : 026 96 65 01 - 026 96 63 75 - 026 96 63 79 Fax : 026 96 65 01 - 026 96 61 27 - 026 96 63 79 / e-mail : bodg-sc@scsreg.dz

ملحق 03

مبنى الإدارة



**SOCIETE DES CIMENTS
DE SOUR EL GHOZLANE**

BP. 61 Sour El Ghozlane.
W Bouira.


Tél. : 026 96 64 51/026 96 64 02/ 026 96 63 79

Fax : 026 96 61 27/026 96 65 01

e.mail : scseg@wissal.dz

ملحق 04

شهادة مطابقة الجودة



Certificat
Certificate

N°2013/54395.2

AFAQ AFNOR INTERNATIONAL certifie que le système de management mis en place par :
AFAQ AFNOR INTERNATIONAL certifies that the management system implemented by:

**SOCIETE DES CIMENTS DE SOUR EL GHOZLANE
(S.C.S.E.G)**

pour les activités suivantes :
for the following activities:

PRODUCTION ET COMMERCIALISATION DE CIMENT.
PRODUCTION, MARKETING AND SALE OF CEMENT.

a été évalué et jugé conforme aux exigences requises par :
has been assessed and found to meet the requirements of:

ISO 9001 : 2008

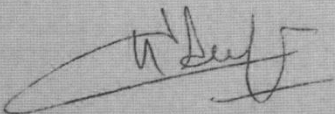
et est déployé sur les sites suivants :
and is developed on the following locations:

BP 61 Col de Beccouche 10004 SOUR EL GHOZLANE ALGERIE


Ce certificat est valable à compter du (année/mois/jour):
This certificate is valid from (year/month/day)

2016-12-16 Jusqu'au
until **2018-09-14**

Administrateur d'AFAQ AFNOR INTERNATIONAL
Administrator of AFAQ AFNOR INTERNATIONAL



M. AUGEREAU-LANDAÏS




Flashez ce QR Code
pour vérifier la validité
du certificat

Version certifiée électronique consultable sur www.afaq.org. Certificat valide de la certification de la norme
The electronic certificate can be consulted on www.afaq.org. Valid certificate of the certification of the standard.

Administrateur Tunisien : 20002, certificate de système de management : 01411, certification : 20002 Management System Certification
CERTIFICATE : 20002, certificate of management system : 01411, certification : 20002 Management System Certification

AFAQ AFNOR International S.A. - Immeuble Luxor Centre Urbain Nord, Avenue Hedi-Karray - 1082 Tunis - Tunisie
T. (216) 71 751 533 - F. (216) 71 767 561 - R.C. : B199831997 - www.afaq.org



ملحق 05

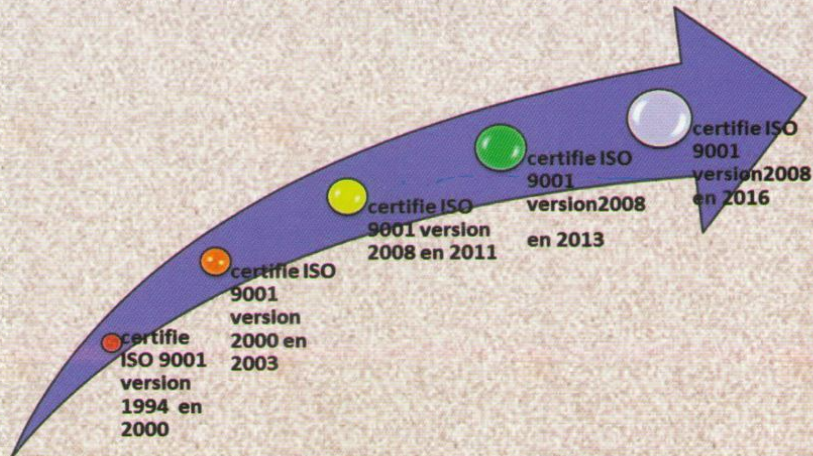
منحني شهادة مطابقة الجودة إزو 9001

DEMARCHE QUALITE

La Société des Ciments de Sour El Ghozlane est certifiée selon la norme internationale ISO 9001 version 2008 depuis Avril 2013, une reconnaissance de son système de management de la qualité par un organisme de renommé mondiale AFAQ /AFNOR.

La Société est en cours d'intégrer la nouvelle version 2015 de la norme ISO 9001, en tenant compte de son contexte et son environnement immédiat.

Parcours qualité de la SCSEG :



ملحق 06

ميزان مراجعة تكاليف الإجمالية خلال فترة 2013-2017

BALANCE PAR AGE DES CHARGE 2013/2017

compte	désignation	2013	2014	2015	2016	2017	Total général
601221	Gypse	24 989 516,94	45 954 774,24	55 686 231,28	57 779 619,25	22 556 931,69	206 967 073,40
601222	Mineral de fer	39 476 042,26	63 455 349,46	36 353 096,49	49 860 054,18	71 047 847,71	260 192 390,10
601225	Calcaire	72 283 229,25	87 046 566,08	57 950 342,63	70 090 255,88	59 988 437,60	347 358 831,44
601226	Sable	17 441 796,99	31 031 713,09	22 134 775,00	28 062 017,18	46 145 830,01	144 816 132,27
601227	Pouzolane	0,00	0,00	0,00	209 219 675,41	258 076 188,40	467 295 863,81
601260	Consommation clinker acheté	0,00	0,00	0,00	0,00	154 368 643,81	154 368 643,81
601270	Produits Agglomérés	76 367 225,95	0,00	9 324 247,12	0,00	0,00	85 691 473,07
602110	BOULETS	2 968 072,64	47 221 139,27	7 293 675,13	72 476 944,90	1 331 154,00	131 290 985,94
602120	BRIQUE REFRACTAIRE	122 020 981,34	91 005 838,16	97 700 312,88	94 572 991,97	137 456 886,61	542 757 010,96
602124	Blindage	29 002 764,86	8 055 191,84	17 073 543,22	34 496 972,07	26 060 110,19	114 688 582,18
602130	Adjuvant de mouture	0,00	0,00	0,00	0,00	21 657 610,00	21 657 610,00
602140	BETONS et colle refractaires	28 735 831,73	5 532 058,54	7 220 799,69	15 365 173,58	15 307 441,68	72 161 305,22
602140	BANDE	11 503 763,10	6 538 468,63	14 710 831,94	7 938 323,18	0,00	40 691 386,85
602210	Produits chimique et de labora	34 579,54	32 968,02	572 775,05	1 306 209,42	4 466 303,02	6 412 835,05
602220	Fournitures courantes d'ateliers et d'usine	0,00	0,00	0,00	0,00	8 551 657,62	8 551 657,62
602222	Produits chimiques et de laboratoire	56 755 010,19	65 583 394,68	58 535 835,40	53 286 202,91	74 436 406,08	308 596 849,26
602230	Pièces de rechange électriques industrielles	260 970 367,21	145 410 103,79	173 096 208,26	185 946 043,08	206 302 234,64	971 724 956,98
602240	Pièces de rechange Matériels informatique	6 764 922,42	4 713 766,22	5 406 512,17	9 010 886,58	37 889 000,74	63 785 088,13
602250	Petit outillage	878 368,20	2 942 098,17	7 552 486,52	1 632 730,20	1 441 851,95	14 447 535,04
602251	Gas-oil & Fuel	6 862 428,60	10 023 457,97	10 271 554,27	13 505 586,28	17 647 415,98	58 310 443,10
602252	Huiles et graisses	10 644 909,95	14 030 052,97	10 924 736,61	10 741 013,64	14 280 478,15	60 621 191,32
602254	Acétylène & Oxygène	0,00	0,00	0,00	0,00	868 805,79	868 805,79
602255	Essences	1 144 982,92	1 183 752,16	1 044 487,20	1 044 487,20	1 385 716,32	5 803 425,80
602261	Fournitures de bureau	2 946 184,82	2 802 689,92	4 086 570,21	3 034 532,49	1 856 054,64	14 726 032,08
602262	Fournitures informatiques & accessoires	2 351 528,07	5 885 620,34	6 891 302,21	2 385 693,33	2 021 939,26	19 536 083,21
602273	Habits de travail	4 948 154,36	1 028 132,45	10 051 478,55	6 680 490,96	2 876 651,04	25 584 907,36
602281	Produits pharmaceutiques	187 979,07	133 166,45	154 412,39	79 330,63	161 841,47	716 730,01
602287	Fourniture de cantine	217 318,20	325 743,22	467 830,46	355 989,41	212 249,81	1 579 131,10
602290	Autres fournitures consommables	0,00	0,00	0,00	0,00	2 430 230,00	2 430 230,00
602291	Accumulateur Batterie	749 694,50	783 972,93	320 357,49	394 124,36	485 498,46	2 733 647,74
602292	Quincailleries	0,00	0,00	0,00	0,00	350 660,00	350 660,00
602298	Autres fournitures consommables	0,00	0,00	0,00	59 256 279,78	19 210 710,75	78 466 990,53
602300	PRODUIT	38 289 832,80	30 097 965,21	52 796 560,13	22 060,24	0,00	121 206 418,38
602320	MATERIEL DE CONSTRUCTION	159 797,50	179 508,00	214 913,66	0,00	0,00	554 219,16
602610	Sacherie	158 865 271,19	166 624 196,54	137 526 125,04	184 854 455,89	205 060 665,62	852 930 714,28
605100	Achats de Matériels	0,00	0,00	0,00	0,00	3 559 122,55	3 559 122,55
606000	ACHAT MATERIELS NON STOCKEE	778 602,66	1 581 108,46	3 220 810,76	2 494 405,74	0,00	8 074 927,62

BALANCE PAR AGE DES CHARGE 2013/2017

compte	désignation	2013	2014	2015	2016	2017	Total général
607110	Electricité force motrice	225 744 188,51	251 280 619,02	221 170 082,02	271 509 006,19	315 086 403,28	1 284 790 299,02
607120	Electricité Basse tension	873 768,20	855 801,46	1 510 344,61	1 455 858,86	1 143 096,01	5 838 869,14
607130	Gaz industriel	96 128 454,14	109 127 173,46	101 624 992,73	158 220 622,61	162 056 468,84	627 157 711,78
607140	Gaz cantine & administration	62 646,05	12 627,06	0,00	0,00	0,00	75 273,11
607150	Eau	20 525 798,01	13 549 282,01	8 898 792,41	5 912 667,93	5 606 639,44	54 493 179,80
607160	Explosifs	39 533 940,00	46 544 155,00	42 755 304,50	33 254 458,40	29 965 704,56	192 053 562,46
608280	Frais accessoires d'achat : Autres frais	58 254,95	10 501,43	0,00	0,00	0,00	68 756,38
611100	Gardiennage & sécurité	76 268 557,11	97 239 706,04	94 548 386,83	95 675 817,21	107 916 690,52	471 649 157,71
611200	Nettoyage & entretien	15 669 240,00	1 829 877,54	3 304 197,60	2 694 020,00	114 263 316,41	137 760 651,55
611300	Arrimage	0,00	0,00	0,00	0,00	52 864 650,00	52 864 650,00
611400	Restauration	43 944 208,80	43 608 918,80	46 264 018,00	41 953 184,00	37 907 780,00	213 678 109,60
613135	Locations Bâtiments sociaux (logement du personnel)	1 444 354,68	0,00	770 400,00	0,00	0,00	2 214 754,68
613801	LOCATION (Engin) Bousada gica	0,00	10 190 000,00	0,00	0,00	0,00	10 190 000,00
613811	Locations Matériels et outillage de production	16 346 925,00	12 995 150,00	4 238 758,76	2 561 875,00	0,00	36 142 708,76
613817	Locations Matériels et outillage des ateliers	0,00	0,00	0,00	0,00	370 000,00	370 000,00
613819	Autres Locations Matériels et outillages	0,00	0,00	0,00	0,00	741 500,00	741 500,00
613820	Location Matériels de transport : Véhicules de tourisme	0,00	0,00	0,00	0,00	1 656 000,00	1 656 000,00
613823	Location Matériels de transport : Camions	1 983 700,00	1 273 180,00	1 699 000,00	1 585 267,00	1 416 640,00	7 957 787,00
615120	Agencement et aménagement de Terrains	701 545,38	0,00	80 546 493,58	3 243 620,71	0,00	84 491 659,67
615131	Constructions Bâtiments	492 638,30	145 130,00	395 004,00	790 728,00	0,00	1 823 500,30
615180	Agencement et installation	3 103 546,99	9 907 120,08	4 751 367,60	7 743 069,36	6 453 800,10	31 958 904,13
615211	Entretien, réparations et maintenance : Matériels de p	0,00	0,00	0,00	0,00	281 334 788,76	281 334 788,76
615213	Entretien, réparations et maintenance : Matériels de c	0,00	0,00	0,00	0,00	5 929 018,11	5 929 018,11
615216	Entretien, réparations et maintenance : Matériels de s	0,00	0,00	0,00	0,00	164 763,40	164 763,40
615221	Entretien, réparations et maintenance : Outillages de p	19 156 231,71	30 610 145,01	14 084 101,65	508 600 949,89	54 282 415,34	626 733 843,60
615226	Entretien, réparations et maintenance : Outillages de s	0,00	0,00	0,00	0,00	547 500,00	547 500,00
615230	Entretien, réparations et maintenance : Véhicules de t	1 340 805,52	2 516 944,89	1 862 966,35	348 726,88	330 836,85	6 400 280,49
615231	Entretien, réparations et maintenance : Véhicules utilit	42 556,46	164 117,50	125 787,36	51 182,68	0,00	383 644,00
615239	Entretien, réparations et maintenance : Autres Matéri	0,00	65 169,49	0,00	0,00	0,00	65 169,49
615241	Entretien, réparations et maintenance : Mobiliers de b	148 007,69	194 627,20	249 518,00	61 000,00	10 000,00	663 152,89
615242	Entretien, réparations et maintenance : Matériels de b	0,00	0,00	0,00	0,00	49 250,00	49 250,00
615243	Entretien, réparations et maintenance : Equipements i	0,00	0,00	0,00	0,00	3 075 658,75	3 075 658,75
615260	Entretien, réparations et maintenance : Matériels, équ	0,00	0,00	0,00	102 000,00	0,00	102 000,00
615801	LOCATION GRANU CENTRE BOUSSAAD	32 815 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	32 815 000,00
615900	Entretien M/P SMIF SEG	404 162 003,64	399 833 843,84	427 013 190,18	0,00	0,00	1 231 009 037,66
615910	Entretien M/P SMIF MEFTA	166 479 374,32	112 604 691,52	149 340 387,40	0,00	0,00	428 424 453,24
615920	ENTRETIEN SMIF BOUMERDES	4 137 280,00	4 919 000,00	3 449 500,00	0,00	0,00	12 505 780,00

BALANCE PAR AGE DES CHARGE 2013/2017

compte	désignation	2013	2014	2015	2016	2017	Total général
625210	Frais de missions en Algérie	841 880,07	525 550,00	296 160,00	6 291 323,42	2 048 826,20	10 003 739,69
625310	NUITE EN ALGERIE	482 830,91	613 550,00	2 109 934,46	0,00	180 900,00	3 387 215,37
625312	Frais d'hébergements	1 385 015,74	2 940 303,74	3 971 027,36	236 600,00	1 297 259,15	9 830 205,99
625315	#N/A	71 775,70	0,00	0,00	0,00	0,00	71 775,70
626100	TELEPHONE	5 878 227,77	4 715 805,88	6 339 612,05	0,00	0,00	16 933 645,70
626110	Téléphone fixe	0,00	0,00	0,00	5 559 201,82	5 364 446,01	10 923 647,83
626200	Site web	0,00	0,00	0,00	0,00	378 250,00	378 250,00
626400	Fax	0,00	0,00	0,00	3 952,50	0,00	3 952,50
626500	Abonnement boîte postale	0,00	19 200,00	0,00	8 400,00	9 000,00	36 600,00
626510	ABONNEMENT ANNUEL P/PCCOMPTA	14 000,00	9 000,00	23 250,00	0,00	0,00	46 250,00
626511	ANNUITEE LINDE GAS	0,00	349 500,00	0,00	0,00	0,00	349 500,00
626520	ABBONNT.MESSAGERIE INTERNET	0,00	0,00	52 863,00	0,00	0,00	52 863,00
626600	Redevances PTT	0,00	700,00	0,00	0,00	0,00	700,00
626700	Courrier express	1 210,58	3 150,00	4 690,00	0,00	0,00	9 050,58
626800	Abonnement Internet	10 228 800,00	0,00	0,00	823 623,00	0,00	11 052 423,00
626810	ABONNEMENT MESSAGERIE SCSEGE.DZ	0,00	18 500,00	0,00	0,00	0,00	18 500,00
626900	Autres frais postaux et de télécommunications	0,00	0,00	0,00	0,00	3 232,00	3 232,00
627110	Commissions bancaires	4 393 244,11	4 956 329,78	4 061 295,65	3 562 998,56	6 236 201,33	23 210 069,43
627120	Frais de banques	32 331,82	682 789,07	0,00	0,00	0,00	715 120,89
627410	Commissions sur ouverture de crédits bancaires	7 897 452,54	7 501 280,57	3 910 463,48	6 179 595,36	974 962,72	26 463 754,67
627900	Autres frais et commissions sur prestations de services	526 159,14	0,00	0,00	0,00	0,00	526 159,14
628210	Frais de photocopie et tirage	4 000,00	20 020,00	5 500,00	11 800,00	0,00	41 320,00
628240	Frais de conseils et assemblées	2 325 499,26	3 661 683,90	2 675 955,96	1 440 577,31	779 554,51	10 883 270,94
628260	Indemnité du secrétariat du Conseil d'administration	75 000,00	60 000,00	52 500,00	45 000,00	45 000,00	277 500,00
641300	Taxe apprentissage	0,00	0,00	0,00	1 621 556,00	59 843,00	1 681 399,00
642100	Taxes sur activité professionnelle (T.A.P)	64 727 443,00	82 416 465,00	59 742 983,00	62 300 695,00	69 707 471,46	338 895 057,46
645110	Droits indirects	0,00	0,00	0,00	0,00	1 000,00	1 000,00
645120	Taxes spéciales	0,00	0,00	0,00	0,00	7 836 871,88	7 836 871,88
645132	Droits de timbres	23 164,30	980,00	2 480,00	1 740,82	5 358,95	33 724,07
645140	DROITS DE DOUANE	0,00	15 000,00	0,00	0,00	0,00	15 000,00
645150	Taxes foncières	0,00	2 432 119,00	2 223 119,00	0,00	0,00	4 655 238,00
645160	Taxe sur pollution	2 000,00	1 729 000,00	0,00	2 217 520,88	1 671 488,00	5 620 008,88
645170	Taxes d'assainissements	2 014 956,00	560 520,00	1 313 793,00	243 540,00	0,00	4 132 809,00
645200	Droits d'extractions de carrière	13 208 831,90	28 484 892,86	40 688 803,79	49 828 967,02	72 845 777,62	205 057 273,19
645210	Vignettes automobiles	114 861,50	0,00	56 300,00	0,00	0,00	171 161,50
645220	Taxe superficielle	1 622 885,08	228 550,01	1 187 440,00	4 806 846,00	533 204,00	8 378 925,09
645221	Taxe/contrat prestatio/étrange	1 501 605,00	2 378 819,00	4 679 097,56	0,00	0,00	8 559 521,56

BALANCE PAR AGE DES CHARGE 2013/2017

compte	désignation	2013	2014	2015	2016	2017	Total général
615930	CHARGES SME HAMMA BOUZIANE	2 544 500,00	675 000,00	250 000,00	0,00	0,00	3 469 500,00
616000	ASSURANCES RESPONSABILITE CIVI	351 243,71	368 462,00	5 933 657,24	3 699 298,71	1 233 099,17	11 585 760,83
616100	ASSURANCE INCENDIE	0,00	0,00	62 774 894,00	40 356 335,79	58 334 738,16	161 465 967,95
616510	ASSURANCE AUTOMOBILE(VEHICULE	715 757,14	559 067,29	526 508,95	218 165,98	1 388 931,45	3 408 430,81
616800	ASSURANCE CATASTROPHE NATURELL	29 088 721,14	0,00	0,00	0,00	0,00	29 088 721,14
616950	Assurance voyage	92 681,66	0,00	0,00	0,00	0,00	92 681,66
616970	AUTRES ASSURANCE	660,00	30 118 612,26	6 001 440,00	4 500 825,00	4 210 789,61	44 832 326,87
617100	Analyse laboratoires et contrôle production	27 397 812,50	25 130 900,00	22 108 500,00	26 132 981,36	34 936 400,00	135 706 593,86
617110	ANALYSE LABORATOIRE ET COTROL	0,00	80 908,00	2 200,00	0,00	0,00	83 108,00
617500	Etudes Géophysiques & géologiques	40 950,00	0,00	909 881,18	0,00	0,00	950 831,18
617800	Etudes technico-économiques	35 900,00	0,00	29 633,00	0,00	0,00	65 533,00
617900	Autres études et recherches	177 075,00	5 000,00	0,00	0,00	0,00	182 075,00
618100	Documentation générale	443 158,92	665 670,00	312 200,00	179 335,40	182 500,00	1 782 864,32
618200	Documentation technique	0,00	0,00	0,00	0,00	9 550,00	9 550,00
618300	Frais de colloque, Séminaires, conférences.	0,00	0,00	120 000,00	10 602 279,01	12 155 751,31	22 878 030,32
618500	STAGES CFIC	18 948 971,83	34 676 257,00	13 480 292,97	0,00	0,00	67 105 521,80
618510	FORMATION ET STAGE	240 103,91	1 301 184,67	16 719 208,35	0,00	0,00	18 260 496,93
622210	Honoraires : Médecins	17 503,08	20 079,81	10 119,36	12 433,88	33 948,48	94 084,61
622220	Honoraires : Experts (comptable & financier, Juridique	2 437 790,00	2 655 506,00	3 230 222,00	1 986 000,00	2 386 000,00	12 695 518,00
622230	Honoraires : Commissaires aux comptes	0,00	0,00	0,00	1 052 500,00	0,00	1 052 500,00
622240	Honoraires : Architectes et ingénieurs	0,00	0,00	0,00	318 936,40	0,00	318 936,40
622250	Honoraires : Avocats	920 052,00	169 500,00	255 000,00	424 500,00	295 100,00	2 064 152,00
622251	Honoraires : Huissier de justice	0,00	0,00	0,00	0,00	31 720,00	31 720,00
622271	Honoraires : Assistants & consultants nationaux	5 384 737,49	1 255 700,00	1 497 243,48	825 000,00	1 132 500,00	10 095 180,97
622272	Honoraires : Assistants & consultants étrangers	6 168 000,92	4 979 021,80	3 552 547,97	0,00	0,00	14 699 570,69
622280	Honoraires : Notaires	0,00	0,00	82 166,00	0,00	0,00	82 166,00
622290	Autres honoraires	153 241,00	26 000,00	97 475,00	210 600,00	1 791 259,50	2 278 575,50
623100	Campagne de promotion et publications	0,00	0,00	0,00	0,00	112 830,00	112 830,00
623200	Foires et expositions	0,00	0,00	0,00	0,00	1 200 000,00	1 200 000,00
623300	Annonces et insertions	22 004 132,90	10 823 261,46	8 332 952,92	13 143 876,27	9 125 350,01	63 429 573,56
623400	Sponsoring	1 008 000,00	1 000 000,00	200 000,00	1 160 000,00	4 910 000,00	8 278 000,00
624120	Transports et frets sur Achats	0,00	578 000,00	0,00	0,00	0,00	578 000,00
624190	Autres transports & frets de biens	0,00	0,00	0,00	0,00	34 000,00	34 000,00
624210	Transports du personnel	11 257 904,00	10 955 586,00	10 631 414,00	9 804 522,00	10 933 726,00	53 583 152,00
625114	Indemnités kilométriques	1 221 922,00	1 826 376,00	700 950,00	0,00	0,00	3 749 248,00
625121	Billets d'avion	194 505,00	0,00	0,00	0,00	71 746,00	266 251,00
625125	Frais de visas	16 200,00	0,00	0,00	0,00	0,00	16 200,00

BALANCE PAR AGE DES CHARGE 2013/2017

compte	désignation	2013	2014	2015	2016	2017	Total général
652250	Moin value/inst/materiels	-2 197 615,28	0,00	0,00	0,00	0,00	-2 197 615,28
653000	Jetons de présence	1 020 000,00	827 250,00	690 000,00	615 000,00	525 000,00	3 677 250,00
654200	Pertes sur créances irrécouvrables Créances des exerci	636 545,95	0,00	0,00	7 684 540,83	75 180,51	8 396 267,29
656120	Amendes pénales	0,00	0,00	4 277 000,00	2 111 986,10	202 880,00	6 591 866,10
656130	Pénalités sur déclarations Douanes	0,00	0,00	0,00	2 582 294,00	0,00	2 582 294,00
656160	Amendes véhicules	0,00	0,00	2 000,00	0,00	0,00	2 000,00
656170	Pénalités de retard	18 603,38	0,00	343 163,03	0,00	4 825 595,00	5 187 361,41
656190	Autres amendes et pénalités	0,00	0,00	0,00	0,00	7 800,00	7 800,00
656310	Dons	3 049 690,00	2 573 399,88	700 000,00	1 140 000,00	3 344 060,00	10 807 149,88
656320	Libéralités	0,00	960 000,00	1 075 815,00	1 179 640,80	1 070 000,00	4 285 455,80
657400	Ecart négatif sur stocks	15 490 049,69	9 270 380,69	3 421 869,28	14 277 196,36	4 297 277,74	46 756 773,76
657900	Autres charges exceptionnelles de gestion courante	2 193 646,09	3 385 963,65	7 937 462,60	0,00	0,00	13 517 072,34
658400	Reprise sur produits	0,00	0,00	0,00	0,00	391 841,94	391 841,94
658900	Diverses autres charges de gestion courante	926 381,44	268 081,08	475 142,91	311 875,19	2 356 585,32	4 338 065,94
666000	Pertes de change	4 451 560,58	1 274 948,95	5 626 301,72	1 195 822,97	8 296 672,57	20 845 306,79
681204	Dotations aux Amortissements: Logiciels informatique	0,00	0,00	0,00	0,00	370 833,34	370 833,34
681211	Dotations aux Amortissements: Terrains de gisements	23 571 473,78	23 571 473,84	23 571 443,84	23 571 473,84	23 571 473,84	117 857 339,14
681212	Dotations aux Amortissements: Agencement et aména	4 754 484,76	4 667 006,63	4 290 141,91	4 290 141,91	4 402 614,18	22 404 389,39
681213	Dotations aux Amortissements: Constructions	7 327 467,81	8 370 953,55	7 088 523,98	8 522 399,01	8 582 640,81	39 891 985,16
681215	Dotations aux Amortissements: Installations technique	279 432 560,15	313 411 244,52	293 384 619,67	376 928 424,56	476 907 910,38	1 740 064 759,28
681218	Dotations aux Amortissements: Autres immobilisation	0,00	0,00	0,00	14 974 809,88	15 508 611,66	30 483 421,54
tonnage		855 591,00	1 010 078,00	834 616,00	1 041 074,00	1 175 102,00	22 093 317 576,64

ملحق 07

المراسيم التنفيذية المتعلقة بالنفايات

1. **Loi n° 01-19** du 12 décembre 2001 relative à la gestion, au Contrôle et à l'élimination des déchets. .
2. **Décret exécutif n° 02-372** du 11 novembre 2002 relatif aux déchets d'emballages .
3. **Décret exécutif n° 03-477** du 9 décembre 2003 Fixant les modalités et les procédures d'élaboration, de publication et de révision du plan national de gestion des déchets spéciaux .
4. **Décret exécutif n° 03-478** du 9 décembre 2003 définissant les modalités de gestion des déchets d'activités de soins..
5. **Décret exécutif n° 04-199** du 19 juillet 2004 fixant les modalités de création, d'organisation, de fonctionnement et de financement du système public de traitement des déchets d'emballages .
6. **Décret exécutif n° 04-210** du 28 juillet 2004 définissant les modalités de détermination des caractéristiques techniques des emballages destinés à contenir directement des produits alimentaires ou des objets destinés à être manipulés par les enfants .
7. **Décret exécutif n° 04-409** du 14 décembre 2004 fixant les modalités de transport des déchets spéciaux dangereux .
8. **Décret exécutif n° 04-410** du 14 décembre 2004 fixant les règles générales d'aménagement et d'exploitation des installations de traitement des déchets et les conditions d'admission de ces déchets au niveau de ces installations.
9. **Décret présidentiel n° 05-119** du 11 avril 2005 gestion des déchets radioactifs .
10. **Décret exécutif n° 05-314** du 10 septembre 2005 fixant les modalités d'agrément des groupements de générateurs et/ou détenteurs de déchets spéciaux .
11. **Décret exécutif n° 05-315** du 10 septembre 2005 Fixant les modalités de déclaration des déchets spéciaux dangereux .

تقرير لأنشطة البيئة الفصل الأول / 2017

RAPPORT D'ACTIVITE 1^{ER} TRIMESTRE /2017

A. ENVIRONNEMENT :

La protection de l'environnement, plus particulièrement la gestion durable des ressources naturelles, est une œuvre de longue haleine qui requiert l'implication et l'engagement de tous.

C'est dans ce sens que plusieurs actions d'envergure ont été réalisées au niveau de la SC SEG dans le domaine de l'environnement, notamment par l'aménagement, le nettoyage, la gestion des déchets, l'entretien des espaces verts et surtout le respect de la réglementation en vigueur.

Parmi les actions qui ont été réalisés durant le premier trimestre de l'année en cour dans le domaine de La gestion environnementale de la société des ciments de Sour El Ghozlane:

- Le déplacement des véhicules et les engins de l'EMR destinés à la vente aux enchères publique. .
- L'aménagement de l'EMR et l'évacuation de toutes les huiles usagées, les futs vides et les filtres à l'huile.
- L'aménagement d'une aire de stockage des huiles usagées au niveau de l'EMR.
- Le désamiantage de la zone 100.
- L'entretien des espaces verts.
- La formation de cinq (05) éléments dans la gestion des déchets industriels.
- Embellissement et nettoyage des zones.

K.2 GESTION DES DECHETS :

✓ **DECHETS SOLIDES**

Les déchets évacués de la cimenterie de Sour El Ghozlane durant ce premier trimestre de l'année en cour sont classés comme suit :

- Déchets ménagers,
- Déchets liquides (huiles),
- Déchets inertes.

Type de déchets	Classe	code	Quantité
Déchets ménagers (T)	D.M.A	20.1.3	10,5 t
Ferraille (T)	D.M.A	10.13.99	//
Caisses en bois et palettes (T)	D.M.A	20.1.6	0.68 t
Déchet d'emballage (plastique) (T)	D.M.A	20.1.1	1,14 t
Sacs déchirés de ciment (T)	D.S	10.13.99	2,26 t
Brique réfractaire usagée (T)	D.S	16.11.5	//
Batteries usagées (Unité)	D.S.D	16.6.1	//

✓ **REJETS ATMOSPHERIQUES**

Les mesures des rejets à l'intérieure de l'usine sont présentées ci-dessous, les valeurs sont relevées avec un analyseur portable (TESTO 330LL marque FISHEUR).

Types de rejets	Paramètres	seuil	quantité
Rejets atmosphériques	CO	200 mg/Nm ³	//
	NOX	1 800 mg/Nm ³	//
	NO	/	//
	poussière	30 mg/Nm ³	2.44mg/Nm ³

REMARQUE :

- ✓ L'analyseur gaz n'est pas fonctionnel à l'état actuel faute au chargeur de batterie.

✓ **REJETS LIQUIDES**

Produit	Quantité
Eau ménagère	200m ³ /j
Huiles usagées	6900 L

REMARQUE :

- ✓ Les huiles usagées sont stockées dans des futs de 200 L au niveau de l'EMR puis récupérées par NAFTAL Bouira.ces futs sont remplacés par une grande citerne mis à la disposition de l'EMR.

مذكرة تحدد نسبة مؤونة كراء المحاجر حسب المناطق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة الصناعة و المناجم

الوكالة الوطنية للنشاطات المنجمية

AGENCE NATIONALE DES ACTIVITES MINIERES

Note fixant le Taux de la Provision pour la Remise en Etat des Lieux.

En application des dispositions de l'article N° 141 de la loi minière N° 14-05 du 24 février 2014; les titulaires de permis d'exploitation minière sont tenus de constituer annuellement, avant détermination des résultats bruts, une provision pour restauration et remise en état des lieux ainsi que pour la prise en charge des risques, désordres et nuisances résiduels après la fin du permis minier.

Le taux de cette provision, déterminé par l'agence nationale des activités minières, est fixé, au maximum, à deux pour cent (2%) du chiffre d'affaires annuel hors taxes, en rapport avec le degré des nuisances et modifications susceptibles d'être apportés à l'état des lieux et à l'intégrité du site minier.

Cette provision doit obligatoirement être placée dans un compte de consignation, compte-séquestre, ouvert auprès du Trésor au nom du titulaire du permis minier.

Le montant de cette provision servira exclusivement à financer les travaux de restauration et de remise en état des lieux après exploitation ainsi que les missions et tâches de surveillance, de prévention et de prise en charge de l'après-mine.

Le taux de la provision du compte séquestre pour les gîtes et gisements de substances minérales ou fossiles qui relèvent du régime des mines et ce conformément aux dispositions de l'article 08 de la loi minière N° 14-05 du 24 février 2014 est fixé comme suit:

Substance	Zone	Taux de la provision (%)
Substances minérales radioactives : radium, thorium, toutes autres substances radioactives.	Zone I	2
	Zone II	1.5
	Zone III	1
Combustibles solides : houille, l'anthracite, lignite, tourbe et tous autres combustibles fossiles solides.	Zone I	2
	Zone II	1.5
	Zone III	1
Substances minérales métalliques : fer, cobalt, nickel, chrome, manganèse, vanadium, titane et sable titanifère, bismuth, rhodium, Strontium, hafnium, molybdène, tungstène, étain, aluminium, antimoine, gallium, thallium, béryllium, cuivre, plomb, zinc, cadmium, germanium, indium, rhénium, scandium, cérium, cesium, rubidium, lithium et tous autres éléments de terres rares, niobium, tantale, mercure, métaux lourds alluvionnaires, iridium.	Zone I	2
	Zone II	1.5
	Zone III	1
Substances minérales non métalliques : soufre, sélénium, tellure, arsenic, graphite, phosphate, fluorine, baryte, célestine, mica, quartz, aluns, amiante, vermiculite, talc, stéatite, magnésite, ocre, dolomie, calcite, kaolin, feldspath, halloysite, pegmatite, diatomites (Kieselguhr), pyrophyllite, wollastonite, roches argileuses exploitées en vue de la fabrication de bentonites et des terres décolorantes, ghassoul, attapulgate, perlites, nitrates, sels de sodium et de potassium à l'état solide ou en dissolution, borates et autres sels associés dans les mêmes gisements, marbres, onyx, calcédoine, aragonite, calcaires et roches éruptives et métamorphiques pour pierres décoratives et ornementales, roches siliceuses et sables siliceux à usage industriel, calcaire pour carbonate de calcium à usage industriel ou agroalimentaire, andalousite, sillimanite, disthène .	Zone I	2
	Zone II	1.5
	Zone III	1
Métaux précieux et les pierres précieuses et semi-précieuses : or, argent, platinoïdes, diamant et pierres précieuses, agate, topaze, grenats, opale, zircon, corindon et toutes autres pierres semi-précieuses.	Zone I	2
	Zone II	1.5
	Zone III	1

Le taux de la provision du compte séquestre pour les gîtes et Gisements de substances minérales non métalliques destinées notamment à la construction, à l'empierrement, à la viabilisation et à l'amendement des terres qui relèvent du régime des carrières et ce Conformément aux dispositions de l'article 09 de la loi minière 14-05 du 24 février 2014 est fixé comme suit:

Substances	zone	Taux de la provision (%)		
		production annuelle \geq 500 000T /an (333334 m ³ /an)	production annuelle <500 000 et >100 000 T /an (<333334 et >66667 m ³ /an)	production annuelle \leq 100 000T /an (\leq 66667 m ³ /an)
calcaires et autres substances similaires pour ciments, chaux etc... ,	Zone I	2	1.75	1.5
	Zone II	1.75	1.5	1.25
	Zone III	1.5	1.25	1
calcaires pour granulats y compris sables concassés pour construction.	Zone I	2	1.75	1.5
	Zone II	1.75	1.5	1.25
	Zone III	1.5	1.25	1
calcaires à usage de pierres de taille, grès et quartzites à usage de pierres de taille ou de granulats, y compris sables concassés pour construction.	Zone I	2	1.75	1.5
	Zone II	1.75	1.5	1.25
	Zone III	1.5	1.25	1
gypse.	Zone I	1.75	1.5	1.25
	Zone II	1.5	1.25	1
	Zone III	1	0.75	0.5
anhydrite.	Zone I	1.75	1.5	1.25
	Zone II	1.5	1.25	1
	Zone III	1	0.75	0.5
argiles et marnes.	Zone I	2	1.75	1.5
	Zone II	1.75	1.5	1.25
	Zone III	1.5	1.25	1
argiles et marnes pour ciment.	Zone I	2	1.75	1.5
	Zone II	1.75	1.5	1.25
	Zone III	1.5	1.25	1
ardoises et schistes.	Zone I	2	1.75	1.5
	Zone II	1.75	1.5	1.25
	Zone III	1.5	1.25	1
tufs et autres tout-venants.	Zone I	2	1.75	1.5
	Zone II	1.75	1.5	1.25
	Zone III	1.5	1.25	1
granites, basaltes et toutes roches éruptives ou métamorphiques à usage de pierres de taille ou de granulats y compris sables concassés pour construction.	Zone I	2	1.75	1.5
	Zone II	1.75	1.5	1.25
	Zone III	1.5	1.25	1
sables des dépôts alluvionnaires ou autres, destinés à la construction, autres que ceux provenant des plages du littoral ainsi que des alluvions et atterrissements situés dans les limites des cours d'eau, qui sont régis par des textes qui leur sont spécifiques.	Zone I	2	1.75	1.5
	Zone II	1.75	1.5	1.25
	Zone III	1.5	1.25	1

3/4

pouzzolane, pierre ponce et toutes autres roches similaires.	Zone I	2	1.75	1.5
	Zone II	1.75	1.5	1.25
	Zone III	1.5	1.25	1
roses des sables (gypse en masses isolées concrétionnées).	Zone I	1.75	1.5	1.25
	Zone II	1.5	1.25	1
	Zone III	1.25	1.0	0.75

NB : le taux de la provision du compte séquestre est fixé à 0.5% pour les activités de ramassage, de collecte et/ou de récolte de substances minérales relevant du régime des carrières se trouvant en l'état à la surface du sol.

Annexe : délimitation territoriale des trois zones retenues

A. Zone I (nord).

La zone I comprend les Wilayas suivantes:

Tlemcen, Aïn T'émouchent, Sidi Bel Abbés, Mascara, Saïda, Relizane, Mostaganem, Tiar et, Tissemsilt, Chlef, Aïn Defla, Alger, Blida, Tipaza, Oran, Boumerdes, Médéa, Tizi-Ouzou, Bouira, Skikda, M'Sila, Djelfa, Sétif, Bordj Bou-Arredj, Bejaïa, Mila, Souk-Ahras, El Tarf, Khenchela, Jijel, Annaba, Constantine, Guelma, Oum El Bouaghi, Batna et Tébessa.

B. Zone II (proche et moyen sud).

La zone II comprend les wilayas suivantes:

Biskra, El Oued, Laghouat, Ghardaïa, El Bayadh, Naïma, Béchar et Ouargla.

C. Zone III (extrême sud).

La Zone III comprend les wilayas suivantes :

Tamanrasset, Adrar, Tindouf et Illizi.

ملحق رقم 11

البطاقة التقنية للمصفاة

1- FICHE TECHNIQUE DE L'INVESTISSEMENT :

Désignation : Changement des électrofiltres en filtres à manches pour le Four et le cru
Date de signature du contrat : 17 janvier 2013
Montant du contrat : 5 154 700.00 €
Date de début des travaux de jonction : 15 décembre 2015
Date de mise en service : 15 Février 2016

Caractéristiques techniques :

Type : 6 DPD 18*13/5.9
Compartiments : 6
Nombre de manches : 2808
Température de service : 230 °C
Débit à l'entrée : 220.688 Nm³/h en marche Four + Broyeur
235.688 Nm³/h en marche Four seul
Taux de rejet à la sortie : < 10 mg/Nm³
Poussière récupérée : 13,7 t/h ≈ 330 t/ Jour de farine, soit 06 % de la production journalière du four

2- COÛT DE L'INVESTISSEMENT :

Item N°	Désignation	Montant(DATTC) à fin décembre 2015
1	Fournitures (y compris les frais d'approches)	602 492 863
2	Prestation de fabrication	158 826 599
3	Prestation de montage (y compris les travaux de génie civile)	113 145 623
4	Essais de mise en service et formation	19666,75 € ≈ 3 540 000
5	Coût global	878 005 086

ملحق رقم 12
المصفاة ذات الأكياس



ملحق 13

جدول إهلاكات المصفاة

SOCITE DE CIMENTS DE SOUR EL G FICHE D'INVESTISSEMENT

BT N°061

SOUR EL GHOZLANE BOUIRA

PAGE:1

EDITION DU 17/05/2019 15:52

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

001-FILTRE A MANCHE POUR LE FOUR ET LE CRU

DATE ACQUISITION : 15/02/16
 DUREE DE VIE : 15 ans
 SYSTEME AMORT. : Linéaire- Taux=6.66 %

DESCRIPTIF:

COMPTE : 215

ACTIF : 1 000 291 329,58

TABLEAU D'AMORTISSEMENTS

Exercice	Mois	Amortissement antérieure	Dotation de l'exercice	Valeur résiduelle
2016	11	0,00	61 128 914,59	939 162 414,99
2017	12	61 128 914,59	66 686 088,64	872 476 326,35
2018	12	127 815 003,23	66 686 088,64	805 790 237,71
2019	12	194 501 091,87	66 686 088,64	739 104 149,07
2020	12	261 187 180,51	66 686 088,64	672 418 060,43
2021	12	327 873 269,15	66 686 088,64	605 731 971,79
2022	12	394 559 357,79	66 686 088,64	539 045 883,15
2023	12	461 245 446,43	66 686 088,64	472 359 794,51
2024	12	527 931 535,07	66 686 088,64	405 673 705,87
2025	12	594 617 623,71	66 686 088,64	338 987 617,23
2026	12	661 303 712,35	66 686 088,64	272 301 528,59
2027	12	727 989 800,99	66 686 088,64	205 615 439,95
2028	12	794 675 889,63	66 686 088,64	138 929 351,31
2029	12	861 361 978,27	66 686 088,64	72 243 262,67
2030	12	928 048 066,91	66 686 088,64	5 557 174,03
2031	1	994 734 155,55	5 557 174,03	0,00

الملخص:

تهدف دراستنا إلى التعرف على واقع محاسبة التكاليف البيئية في ظل النظام المالي المحاسبي بمؤسسة الاسمنت بسور الغزلان-البويرة-، نتيجة التغيرات الجديدة للأنظمة المحاسبية المالية وكذا المعايير المحاسبية الدولية من جهة ، والضغوطات التي تتعرض لها المؤسسة من تلويث محيطها البيئي من جهة أخرى.

لقد توصلت الدراسة إلى الأهمية البالغة لمحاسبة التكاليف البيئية في مؤسسة الإسمنت بسور الغزلان - البويرة-، حيث قامت باستثمارات بيئية كتركيب مصفاة ذات الأكياس، إعادة ركلة محطة المياه، تسيير النفايات ومصاريف أخرى متعلقة بالجانب البيئي، مما حقق لها عائد صافيا في باسترجاع 10% من مسحوق إنتاج الإسمنت، وتخفيض 50% من استهلاك المياه ، كما تمت معالجة التكاليف البيئية في إطار النظام المحاسبي المالي.

يستحسن على المؤسسة الاعتراف بمسؤوليتها البيئية من خلال الإفصاح على تكاليفها البيئية وقياسها وتعزيز مكانتها في محيطها الاقتصادي والبيئي.

الكلمات المفتاحية:

التكاليف البيئية، محاسبة التكاليف البيئية، الإفصاح والقياس المحاسبي، النظام المحاسبي المالي.

Abstract:

Our study aims at identifying the reality of accounting for environmental costs according to the financial accounting system of the Cement Corporation which located in SOUR ELGOZLAN-BOUIRA, due to the new changes in accounting systems as well as the international accounting standards and the pressures on the company for polluting its environment.

The study concluded that accounting for environmental costs in the company is very important. The company has invested in installation of refinery with bags, recycling of the water, waste management and other expenses related to the environmental side. Resulting net profits represented in the recovery of 10% of the cement powder product, and the reduction of 50% of the consumption of water and these costs have been accounted under the Financial Accounting System.

It is better for the company to recognize its environmental responsibility by disclosing its environmental costs, and reinforcement its position in their economic and environmental environments.

Key words:

Environmental Costs, environmental costs accounting, Accounting Disclosure measure, financial accounting system.

Résumé :

Notre étude vise à connaître la réalité de la comptabilisation des coûts environnementaux à la lumière du système de comptabilité financière de la société cimentière de Sour-El -Ghozlane -Bouira-, à la suite des nouveaux changements apportés aux systèmes de comptabilité financière ainsi que des normes comptables internationales et des pressions exercées sur cette institution pour polluer son environnement.

L'étude a mis en évidence l'importance de la comptabilisation des coûts environnementaux dans la société cimentière de Sour-El -Ghozlane -Bouira-, où elle a réalisé des investissements environnementaux tels que l'installation d'un filtre à manches, la refonte de la station d'eau, la gestion des déchets et d'autres dépenses liées à l'environnement, générant un rendement net de 10%.de récupération du Production de ciment, réduction de 50% de la consommation d'eau et coûts environnementaux dans le système comptable, ainsi que l'étude des coûts environnementaux dans le cadre du système comptable financier.

L'organisation est encouragée à reconnaître sa responsabilité environnementale en divulguant ses coûts environnementaux, en les mesurant et en renforçant leur position dans leur environnement économique et environnemental.

Les mots clés :

Les couts environnementaux, Comptabilité des coûts environnementaux, Déclaration et mesure comptable, Système comptable financier.