



جامعة غرداية - الجزائر -

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

في ميدان: العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص: محاسبة

بغنوان:

متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية

دراسة حالة بمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFAPIPE

تحت إشراف الأستاذ: د. عجيلة محمد.

من إعداد الطالبتين:

الأستاذ المساعد: بهاز الجيلالي.

- عماري آمال.

- فيلي فاطمة الزهراء.

لجنة المناقشة:

- د. رواني بوخفص رئيسا
- ب. عجيلة محمد مشرفا ومقررا
- د. بهاز الجيلالي مساعد المشرف
- أ. بن مولاي زينب مناقشا

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلوة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين أهدي
هذا العمل إلى:

- من ربّنتني وأنارت دربي وأمانتني بالصلوات والدعوات، إلى أئلي
إنسان في هذا الوجود أمي الحبيبة أطال الله في عمرها.
- إلى من عمل بكّد في سبيلي وعلمني معنى الكفاح وأوطني إلى ما أنا
عليه أبي الكريم أدامه الله لي.
- إلى إخوتي وأخواتي منبع قوتي حفظهم الله وسدد خطاهم نحو الخير والفلاح .
- إلى أفراد عائلتي من كبيرهم إلى صغيرهم إلى كل أقرابي.
- إلى من عمل معي بكّد بغية إتمام هذا العمل، إلى صديقتي ورفيقة دربي: عماري أمال.
- إلى صديقتاتي الذي جمعني بهم الدهر وعرفته معهم معنى الصداقة.
- إلى من ملك مكانة في قلبي و أملك مكانا في قلبه.
- إلى النفوس الطيبة والإبراداة الخيرة التي وقفتم إلى جانبي عبر مشواري
الدراسي من أساتذة وزملاء الذين يلتزمون الطريق المستقيم لبناء جديد وجميل
أساسه الإيمان والحب والعمل والعلم والمعرفة.
- إلى كل من عرفني من بعيد أو قريب وإلى من ساهم في إنجاز هذا البحث
المتواضع ولو بإبتسامة صادقة.

فاطمة الزهراء

الإهداء

حمدا لله دائما وأبدا، الحمد لله حبا وشكرا،

الحمد لله رجاء وطاعة، حمدا لله الذي سدد خطانا،

والصلاة والسلام على نبي الرحمة ونور العالمين ، ومن مقامي

هذا يسعدني أن أهدي ثمار عملي هذا إلى :

من ربنتي بين يديها وجنة تحت قدميها إلى من رضاؤها فرحتي وجزنها دمعتي

إلى التي رأيتني قبل قلبها قبل عينها و حضنتني أحشاؤها قبل يديها اهدي تحيتي

ومحبتني إليها أمي العزيزة الغالية.

و إليك يا رضا قلبي وأثمن ما أملك، إليك يا من أحمل اسمك بكل فخر إليك

علمني معنى الحياة أنت من أمسكت بيدي على دروبها أجرك معي في ضيقتي

أجرك حولي في فرحي أجرك توافقتني في رأيي حتى لو كنت على خطأي فأنت

معلمي وحببي فتنصحتني أخطأت و تأخذ بيدي إذا تعثرت فيسقينني على رأسي

إذا أحسنت أبي الغال

و إلى الإخوة والأخوات إلى من تحلوا بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى ينابيع

الصدق الصافي إلى من معهم سعدت وبرفقتهم في دروب الحياة الحلوة والحزينة

معهم سررت إلى من كانوا معي في طريق النجاح والفلاح، إلى من عرفتم كيف

أجدها رفيقة دربي الغالية : فيلي فاطمة الزهراء .

وإلى الأساتذة الكرام مصابيح العلم الوهاجة التي تنير درج المعرفة،

إلى كل من ساعدني في إنجاح المذكرة إلى كل من نسيه قلبي وتفكره قلبي.

الشكر والعرفان

أول الشكر لرب العالمين الذي أوهبنا العقل وحسن التدبير والتوكل
وثانها أتوجه بالشكر الجزيل إلى كل من قدم إلينا يد المساعدة سواء من قريب
أو بعيد لإنجاز هذا العمل المتواضع ولو بكلمة تشجيع أو بإبتسامة أو بكلمة طيبة.
ونخص بالذكر أستاذنا الفاضل الذي كان مشرفا على هذا العمل المتواضع
أطال الله في عمره وأمده بالصحة والعافية: **مهيبة محمد**.
وأيضا الأستاذ المساعد: **بهاز الجيلالي**.
كما نخص بالشكر أستاذنا الفاضل الذي كان عوننا لنا في إنجاز هذا العمل
أطال الله في عمره الأستاذ: **محمد بن محمد السعيد**
كما نتقدم بأحر شكرنا إلى موظفي مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFAPIPE
بغرداية.
كما نتوجه بالشكر والإمتنان إلى جميع الأساتذة وزملائنا طلبة الثانية
ماستر محاسبة.
و إلى كل من جاهد من أجل رفح راية العلم والمعرفة.

الملخص :

أصبحت قضايا حماية البيئة من القضايا المهمة، حيث أصبحت لها مكانة بارزة الأهمية حول العالم، وتعد من أهم التحديات التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية خصوصا الصناعية منها، و بالرغم من إختلاف أنشطة المؤسسات الاقتصادية إلا أنها جميعها تهدف إلى تعظيم ربحيتها وضمان إستمراريتها، ولتحقيق أهدافها عليها بممارسة نشاطها وقد يترتب عن ذلك العديد من الآثار الجانبية التي تنعكس سلبا على البيئة والمجتمع حيث يؤدي هذا إلى إستنزاف مواردها وهذا ما أضفى إلى أنه يجب على المؤسسات الاقتصادية تحمل مسؤوليتها البيئية وقياس تكاليف ومواردها البيئية من أجل الإفصاح عنها في التقارير المالية

ومن هذا برزت أهمية دراستنا حيث حاولنا تسليط الضوء على مكانة المحاسبة البيئية وأهمية تطبيقها بالمؤسسات الاقتصادية الصناعية، حيث تطرقنا في الفصل الأول من الدراسة إلى الإطار النظري للمحاسبة البيئية، وفي الفصل الثاني تطلت الدراسة دراسة حالة بمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب "ALFAPIPE" لدراسة مدى تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، وقد تم الإعتماد على الإستبيان والمقابلة وبرنامج الرزم الإحصائية spss لتحليل والوصول إلى النتائج.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة البيئية، القياس والإفصاح المحاسبي البيئي

Abstract:

Environmental protection became one of the most critical issues whereof it grew into a prominent footing around the world. Such subject is one the most important challenges that the economic institutions face, especially the industrial ones. Despite their different activities, such organizations, however, all aim to maximize their profitability and ensure their continuity. As to realize their objectives, they exert their activities which may results in several side effects that negatively affect environment and society, and this leads to depletion of their resources. This is what added to the fact that these institutions must assume their environmental responsibility and estimate their costs and their environmental resources in order to acknowledge them in their financial reports.

Therefore, the significance of this study is to shed light on the significance of environmental accounting and the importance of applying it in the industrial economic institutions. In the first chapter of this study, we deal with the theoretical framework of environmental accounting. The second chapter includes a case study of the Algerian Foundation for the Pipe Industry "ALFAPIPE", as to scrutinize the extent of environmental accounting's application in the Algerian industrial enterprises. By extension, questionnaire, interview, and the SPSS program have been relied on in order to analyze and arrive at results.

Keywords: environmental accounting, measurement and disclosure of environmental accounting

فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
III – II	إهداء
IV	شكر وعرهان
v	الملخص باللغة العربية
VI	الملخص باللغة الإنجليزية
vIII	قائمة المحتويات
X	قائمة الأشكال
XI	قائمة الجداول
XII	قائمة الملاحق
أ-هـ	المقدمة
01	الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة البيئية
03	المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة البيئية
03	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة البيئية
11	المطلب الثاني: متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية ومعوقاتها
15	المطلب الثالث: القياس والإفصاح المحاسبي البيئي
19	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
19	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
22	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
24	المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسة السابقة
26	الفصل الثاني: دراسة حالة بمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب "ALFAPIPE"
28	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب "ALFAPIPE"

28	المطلب الاول: التطور التاريخي للمؤسسة
30	المطلب الثاني: تعريف المؤسسة، أهميتها وأهدافها الإقتصادية
34	المطلب الثالث: دراسة وتحليل الهيكل التنظيمي
39	المبحث الثاني: عرض وتحليل بيانات ونتائج دراسة الحالة
39	المطلب الأول: أدوات وعينة الدراسة
39	المطلب الثاني: عرض وتحليل ونتائج الإستبيان
56	المطلب الثالث: عرض وتحليل ونتائج المقابلة
60	الخاتمة
64	قائمة المراجع
69	الملاحق

قائمة الجداول والأشكال والملاحق

قائمة الجداول:

<u>الصفحة</u>	<u>عنوان الجدول</u>	<u>رقم الجدول</u>
40	يوضح كيفية قياس طول الخلايا لبدائل الإجابات.	01
40	يوضح معامل الثبات الفا كرونباخ.	02
41	يوضح إختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة	03
41	يوضح توزيع مفردات العينة حسب متغير الجنس.	04
42	توزيع مفردات العينة حسب متغير السن	05
43	يوضح توزيع مفردات العينة حسب متغير المؤهل العلمي	06
44	يوضح توزيع مفردات العينة حسب متغير الوظيفة	07
45	يوضح توزيع مفردات العينة حسب متغير الخبرة المهنية	08
47	يوضح الوسط الحسابي و الإنحراف المعياري لعبارات المحور الأول	09
50	يوضح الوسط الحسابي والإنحراف المعياري لعبارات المحور الثاني	10
54	يوضح الوسط الحسابي والإنحراف المعياري لعبارات المحور الثالث	11

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
35	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب " "ALFAPIPE	01
37	الهيكل التنظيمي لمديرية المالية	02
42	يوضح توزيع مفردات العينة وفق متغير الجنس	03
43	يوضح توزيع مفردات العينة حسب متغير السن	04
44	يوضح توزيع مفردات العينة حسب متغير المؤهل العلمي	05
45	يوضح توزيع مفردات العينة حسب متغير الوظيفة	06
46	يوضح توزيع مفردات العينة حسب متغير الخبرة المهنية	07

قائمة الملاحق:

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
70	إستمارة الإستبيان	01
73	مخرجات معامل الثبات الفا كرونباخ	02
73	مخرجات توزيع مفردات العينة حسب متغير الجنس والسن والمؤهل العلمي	03
74	مخرجات توزيع مفردات العينة حسب متغير الوظيفة والخبرة المهنية	04
74	مخرجات الوسط الحسابي و الإنحراف المعياري لعبارات المحور الأول	05
75	مخرجات الوسط الحسابي و الإنحراف المعياري لعبارات المحور الثاني	06
75	مخرجات الوسط الحسابي و الإنحراف المعياري لعبارات المحور الثالث	07
78	وثائق بيع الفضلات والمهملات وشرائها من قبل الزبون	08

مقدمة

أ- توطئة:

تعتبر البيئة رئة العالم والعنصر الأساسي الذي يرتكز ويرتبط بوجود الإنسان وقدرته في العيش سليماً معافى إلا في البيئة السليمة الخالية من التلوث، عادتاً يلحق بها من أضرار أو ما يصيبها من جراء استخدام السيئ والمفرط لمواردها. ونتيجة ذلك ظهرت مشكلة التلوث البيئي واحتلت اهتماماً متزايداً في الآونة الأخيرة، في ظل التقدم الصناعي الذي يشهده مختلف دول العالم من خلال جميع الهيئات والمؤسسات والشركات، وجدت المؤسسات الصناعية نفسها تتحمل المسؤولية الاجتماعية والبيئية، نتيجة لمزاولة أنشطتها المختلفة حيث ينتج من هذه الأنشطة العديد من المخلفات الصناعية الضارة من أدخنة والغازات السامة وسوائل كيميائية تلوث الهواء والماء لها اثر واضح في حياة الإنسان والحيوان والنبات وأصبحت تواجه مزيداً من الضغوطات التي تستهدف حماية البيئة، ولأن المؤسسات لها دور حيوي في تنفيذ خطط ومشاريع التنمية الخاصة بها. فإنه هناك اتجاه لدى العديد من الهيئات المختصة بوضع السياسات والاستراتيجيات في منشآت الأعمال لتبني الإدارة البيئية كمنهج إداري يتعامل مع المشاكل البيئية، ويهدف إلى تطوير الأداء البيئي لها، كما أصبح الأداء البيئي المتميز أحد المداخل المهمة في تحقيق الميزة التنافسية، وتماشياً مع متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات، وهي تسعى لتحقيق التميز والريادة يتوجب عليها بناء نظام لتطوير وضبط بشكل خاص بالرقابة أدائها البيئي، كما ألقت مزيداً من الأعباء ومطالبتها بالمحافظة على البيئية من خلال إتباع وسائل مناسبة في حين استخدام الآلات والأجهزة النظيفة وتؤكد من الصيانة يظهر هنا دور المحاسبين اذا يقع على عاتقهم قياس التكاليف والالتزامات والمنافع البيئية والإفصاح من خلال نظام المحاسبة البيئية في المؤسسات كي تساعدهم في اتخاذ القرارات الناجحة .

ب- إشكالية الدراسة:

ما هي متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية محل الدراسة؟

و تتفرع تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- فيما تتمثل المحاسبة البيئية؟
- ما مدى وعي المؤسسات الصناعية الجزائرية بمفهوم وأهمية المحاسبة البيئية؟
- ما مدى إلتزام المؤسسات الصناعية الجزائرية بتطبيق المحاسبة البيئية؟
- ماهي المعوقات التي تواجه تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية؟

ت- فرضيات الدراسة:

بغية الإجابة على التساؤلات السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: هناك وعي لدى المؤسسات الصناعية الجزائرية إتجاه المحاسبة البيئية.

الفرضية الثانية: تلتزم المؤسسات الصناعية الجزائرية بتطبيق المحاسبة البيئية.

الفرضية الثالثة: تواجه المؤسسات الصناعية الجزائرية معوقات في تطبيق المحاسبة البيئية.

ث- أهداف الدراسة:

تهدف دراسة هذا الموضوع بالتحديد إلى:

- التعرف على مفهوم المحاسبة البيئية.
- معرفة متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية .
- التعرف على القياس والإفصاح المحاسبي البيئي.

- معرفة مدى إدراك والتزام المؤسسات الصناعية الجزائرية بتطبيق المحاسبة البيئية على صعيد الواقع.

- معرفة المعوقات التي تواجه تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

ج- أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية دراسة هذا الموضوع إلى:

تكمّن أهمية هذه الدراسة في محاولة توضيح أهمية تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، وقياس التكاليف والموارد البيئية و الإفصاح عنها في التقارير المالية لتستفيد منها مختلف الجهات المعنية وأصحاب المصلحة، فالإهتمام بالبيئة أصبح مهماً ويعبر عن مظاهر الرقي والإزدهار والتقدم الاقتصادي للدول، وتستمد هذه الدراسة أهميتها أيضاً من السعي والجهود المبذولة من طرف المنظمات العالمية من أجل المحافظة على البيئة وحمايتها عن طريق تطبيق المحاسبة البيئية، وكون أن الجزائر تسعى جاهدة للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة التي تشترط هي الأخيرة على الدول الطالبة للعضوية أن توافق على بنود وإتفاقيات حماية البيئة وهذا ما سيلزم المؤسسات الصناعية الجزائرية بضرورة تطبيق المحاسبة البيئية.

ج- مبررات ودوافع إختيار موضوع الدراسة:

1- دوافع ذاتية:

- الميول الشخصي نحو الموضوع.
- طبيعة التخصص.
- حداثة الموضوع وقلة الدراسات عليه بالجزائر.

- محاولة الإسهام ولو بشيء القليل في إنجاز دراسة علمية ممنهجة، وكذا السعي لإثراء المكتبة الجامعية بمادة علمية أكاديمية حول موضوع المحاسبة البيئية.

2- دوافع موضوعية:

- محاولة تسليط الضوء على ضرورة تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
- معرفة مدى إدراك المؤسسات الصناعية الجزائرية بمفهوم المحاسبة البيئية.
- معرفة مدى التزام المؤسسات الصناعية الجزائرية بتطبيق المحاسبة البيئية.
- التعرف على المعوقات التي تواجه تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

خ- حدود الدراسة:

وتمثلت حدود الدراسة في:

- 1- الحدود المكانية: مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب "ALFAPIPE" بغرداية.
- 2- الحدود الزمنية: سنة 2020.
- 3- الحدود البشرية: موظفي مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب "ALFAPIPE" بغرداية.

د- منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي في الدراسة النظرية حيث تم إجراء مسح نظري في الأدبيات المتعلقة بالمحاسبة البيئية وعرض أهم الدراسات السابقة ومن أجل تحقيق نوع من الربط بين التراكم المعرفي (النظري) والعملي (التطبيقي)، وفي الدراسة التطبيقية تم اعتماد منهج التحليل الوصفي، وتم استعمال الإستبيان والمقابلة كأدوات مستخدمة في الدراسة.

ذ- تقسيمات البحث:

من أجل معالجة هذا الموضوع تم تقسيم الدراسة على النحو التالي:

خصصنا الفصل الأول والمعنون بـ: الإطار النظري للمحاسبة البيئية والدراسات السابقة، بالتطرق إلى مبحثين رئيسيين، ففي المبحث الأول يتناول مدخل إلى المحاسبة البيئية، أما المبحث الثاني فهو تحت عنوان الدراسات السابقة، والذي تطرقنا من خلاله إلى الدراسات المحلية والدراسات الأجنبية السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة، وإجراء المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

أما الفصل الثاني المعنون بـ: دراسة حالة بمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب، بالتطرق إلى مبحثين رئيسيين، ففي المبحث الأول يتناول تقديم عام لمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب " ALFAPIPE " بغرداية، أما المبحث الثاني يتناول عرض وتحليل بيانات ونتائج دراسة الحالة.

وفي الأخير نختم موضوعنا هذا بتلخيص وإختبار للفرضيات التي طرحت في مقدمة البحث، ثم عرض للنتائج المتوصل إليها، وأخير قمنا بتقديم إقتراحات بناء على النتائج المتوصل إليها، إضافة إلى آفاق البحث.

ر- نموذج الدراسة:

المتغير المستقل: المحاسبة البيئية.

ز- صعوبات الدراسة:

- صعوبة إتمام الدراسة بسبب تفشي وباء فيروس كورونا.
- غلق المؤسسة محل الدراسة بسبب الوباء لفترة 4 أشهر مما سبب لنا تأخر في إنجاز الفصل الثاني.
- خروج أغلبية موظفي مديرية المالية بالمؤسسة محل الدراسة في عطل مرضية بسبب الإصابة بالوباء.

الفصل الأول
الإطار النظري
للمحاسبة البيئية

تمهيد الفصل:

لقد شهد العالم في أواخر القرن الماضي إهتمام واضح بالبيئة من قبل مختلف دول العالم وبالخصوص الدول الصناعية، وكذلك من قبل العلماء والباحثين والأكاديميين المهتمين بمجال البيئة، وهذا ما أدى بالعديد من المؤسسات إلى تطوير ممارساتها بما يلائم البيئة والمحافظة عليها، وهذا ما ساهم أكثر بالتوجه نحو تطبيق المحاسبة البيئية. وسنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين هما:

المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة البيئية.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة البيئية.

المطلب الأول : مفهوم المحاسبة البيئية.

الفرع الأول : تعريف المحاسبة البيئية والأسباب التي أدت إلى ظهورها ومراحل تطورها .

أولاً: مفهوم المحاسبة البيئية

هناك العديد من التعاريف للمحاسبة البيئية نذكر منها:

التعريف الأول: هناك من يرى بان المحاسبة البيئية تعني "تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام

تلك المعلومات في صنع القرارات الإدارية البيئية بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة

البيئية وإزالتها عملاً بمبدأ (من يلوث يدفع)"¹.

التعريف الثاني معهد المحاسبة الإدارية الكندية 1996م بأنها: "تعيين وقياس وتخصيص التكاليف البيئية

بهدف إدماجها في القرارات الإدارية وتوصيل هذه المعلومات للأطراف المستفيدة"².

التعريف الثالث بالنسبة ل ifac و ISO14001 فهي: "إدارة الأداء البيئي والاقتصادي من خلال تطوير

وتطبيق أنظمة وممارسات محاسبية ملائمة للبيئة. فالمحاسبة البيئية تتعلق بتكاليف الدورة الحياة.

ومحاسبة التكلفة الكاملة. وتقييم الفوائد. والتخطيط الاستراتيجي للإدارة البيئية"³.

التعريف الرابع: عرفت الوكالة الأمريكية لحماية البيئة المحاسبة البيئية من ثلاثة أوجه هي:

¹ - إسماعيل يحي التكروتي وآخرون، معايير تحديد التكاليف البيئية بالتطبيق على شركة العامة للاسمنت الشمالية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 6، عدد خاص بمناسبة نهاية الألفية الثانية، بغداد 1998، ص 13.

² - مصطفى بودرامة، الوزناجي مهمل، "مدى اهتمام المؤسسات الصناعية الجزائرية بالمحاسبة البيئية"، الملتقى الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة - مقاربات علمية وعملية - جامعة أم البواقي، 24 و25/10/2017م، 177.

³ - عبد الوهاب شنيخر، محمد كريم قروف، "المحاسبة البيئية كأساس لتقييم مستوى الاداء البيئي في المنشآت الصناعية"، الملتقى الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة - مقاربات علمية وعملية -، جامعة أم البواقي،

24 و25/10/2017 م، ص 124 .

1- المحاسبة البيئية من الوجهة الاقتصادية: ويتم خلال هذه المرحلة قياس وتحليل كمية وقيمة

مدخلات عوامل الإنتاج، وغالبا ما تعكس هذه المرحلة مستوى الرفاهية الاقتصادية للفرد والمجتمع.

2- المحاسبة البيئية كامتداد للمحاسبة المالية: ويتم خلال هذه المرحلة إعداد القوائم المالية وفق

المعايير والأسس المحاسبية، بحيث تتضمن القوائم بيانات ومعلومات للآثار البيئية لمساعدة المستفيدين من هذه القوائم كالمستثمرين والدائنين وحملة الأسهم.

3- المحاسبة البيئية من الوجهة الإدارية: ويتم في هذه المرحلة تحديد وتحليل البيانات

والمعلومات المرتبطة والمعلومات المرتبطة بالأنشطة البيئية، بغرض مساعدة الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، كقرارات تسعير المنتجات والاستمرار في إنتاج منتج معين من عدمه، ومتطلبات الجودة وغيرها من القرارات الإدارية.¹

ومن خلال ما سبق يمكننا القول أن المحاسبة البيئية هي تحديد وقياس تكاليف وعوائد الأنشطة البيئية من خلال المعلومات البيئية المتحصل عليها من قبل المؤسسة لغرض الإفصاح عنها بالتقارير المالية، وذلك من أجل تحقيق التنمية المستدامة.

ثانياً: الأسباب التي أدت إلى ظهور المحاسبة البيئية

تتمثل الأسباب التي أدت إلى وجود المحاسبة البيئية في الآتي:²

¹ - طه عليوي ناصر، هيثم هاشم الخفاف، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات-دراسة استطلاعية لآراء عينة من المنشآت الصناعية بمدينة الموصل، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة 35، العدد92، 2012، ص69.

² - فضل ياسين داود الجماسي، مدى تطبيق المحاسبة البيئية في بيئة الأعمال الفلسطينية (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في قطاع غزة) قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية بجامعة الأزهر - غزة- فلسطين، 2016، ص 23. (نقلا عن وكالة الخبر، 2006).

1- أسباب القانونية أو التشريعية: وهي التي تتعلق بالقوانين البيئية التي أصبحت مفروضة على كل

المنشآت. وكذلك التعليمات الحكومية التي تقضي بفرض اشتراطات خاصة واجبة الإلتباع لحماية

البيئة. وأصبح الإلتزام بتلك القوانين والتعليمات ويؤدي إلى تخفيض التكاليف البيئية.

2- أسباب اجتماعية وثقافية: وهي التي تتعلق بتوقعات المجتمع تجاه الشركات ومؤسسات الأعمال.

إذا تنظر الدول والمجتمعات حاليا باهتمام إلى أهمية الحفاظ على البيئة والموارد الطبيعية.

وبالتالي فان المنشآت التي تعمل بأساليب صديقة للبيئة عليها إن تتحمل تكاليف بيئية تساعد

على شهرتها.

3- أسباب خاصة بالمستهلك: وهي التي تتعلق باحتياجات ورغبات المستهلك في استخدام منتجات

غير ضارة بالبيئة. إذا يحتاج المستهلك في الوقت الحاضر إلى شراء منتج يسهل التخلص منه

وإعادة تدويره. مما يدفع المنتجين إلى مراعاة ذلك عند الإنتاج والتسويق. الأمر الذي ينشأ عنه

تكاليف بيئية مختلفة¹.

4- أسباب خاصة بالمنشآت: أسباب متعلقة باحتياجات ومتطلبات الإدارة لتمكينها من القيام بوظيفتي

التخطيط والرقابة.

إضافة إلى الأسباب السابقة الذكر. هناك عوامل أخرى متعددة تبين دوافع ومبررات اهتمام المنشآت.

بدراسة التكاليف البيئية نذكر منها الآتي²:

أ- الطبيعة الكمية المالية للكثير من المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية. التي تؤثر تأثيرا جوهريا

على اصول المنشآت ونفقاتها والتزاماتها.

¹ - فضل ياسين داود الجماصي، مرجع سبق ذكره، ص23، (نقلا عن المرزوقي، 2004).

² - فضل ياسين داود الجماصي، مرجع سبق ذكره، ص 24، (نقلا عن الصوفي، 2012).

ب- تغير وجهة النظر السائدة حول التكاليف المحافظة على البيئة. والتي كانت تعتبرها تكاليف

اجتماعية يتحملها المجتمع الى كونها تكاليف تتحملها المنشآت.

ج- التزايد المستمر للتكاليف البيئية. فقد قدرت منظمة الحماية البيئية ان المنشآت الامريكية صرفت

ما يزيد عن 100 بليون دولار عام على هذه الانشطة في عام 1990. وما يقارب 200 بليون دولار عام

1991.¹

د- تحديد مدى امكانية تحقيق المنشآت الصناعية لأهدافها الاستراتيجية من خلال تقديم منتج ذو

جودة عالية وبسعر مناسب وغير ضار بالبيئة .

هـ- ان فهم التكاليف البيئية يساعد في دعم نظام الادارة البيئية. التي تسعى الكثير من المنشآت

لتطويره كوسيلة للحصول على شهادة الايزو (14001). المتعلقة بالبيئة والتي طورتها المنظمة الدولية

للمعايير.²

ثالثا: مراحل تطور المحاسبة البيئية:

لقد مرت المحاسبة البيئية منذ ظهورها بعدة مراحل لخصها Matthews في أربعة مراحل هي:

1- المرحلة الأولى: مرحلة السبعينيات وكانت عبارة عن دراسات وضعية باستخدام النماذج

المعيارية.

2- المرحلة الثانية: مرحلة الثمانينيات وكانت عبارة عن مناقشات حول دور المحاسبة في الإفصاح

عن المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية

3- المرحلة الثالثة: مرحلة 1990-1995 وقد شهدت نزوجا في المحاسبة البيئية حيث بدأ

الإفصاح البيئي وانطلقت عملية التدقيق البيئي.

¹ - فضل ياسين جماصي، مرجع سبق ذكره، ص 24. (نقلا عن البر، 1991).

² - فضل ياسين جماصي، مرجع سبق ذكره، ص 24. (نقلا عن سعدي، 2013).

4- المرحلة الرابعة: المرحلة الأخيرة كانت بعد منتصف التسعينيات وفيها أصبح ينظر للمحاسبة

البيئية كقياس للأداء البيئي بما يفوق المعايير التنظيمية¹.

الفرع الثاني: وظائف المحاسبة البيئية ومبررات الاهتمام بها.

أولاً: وظائف المحاسبة البيئية

تنقسم وظائف المحاسبة البيئية إلى الوظائف التالية²:

1. الوظائف الداخلية: إن الوظائف الداخلية للمحاسبة البيئية تجعل بالإمكان بناء نظام المعلومات

بيئي يساعد في الحفاظ على التكاليف البيئية وإدارتها. وتحليلها للحصول على المنافع ويعزز

فعالية وكفاءة أنشطة الحفاظ على البيئة من خلال قرار المناسب.

2. الوظائف الخارجية: ان القياس الكمي لأنشطة المحافظة على البيئة الإفصاح على النتائج

المرتتبة على ذلك تسمح بالتأثير في عملية اتخاذ القرارات للأطراف الخارجية من أصحاب

المصلحة في المنشأة كالمستهلكين والمستثمرين والسكان المحليين.

ثانياً: مبررات الاهتمام بالمحاسبة البيئية

- أهمية البيئة وضرورة حمايتها وتنميتها من خلال تبني مفهوم التنمية المستدامة، التي تحقق التوازن

بين احتياجات الحاضر ومتطلبات المستقبل، حيث زاد الاهتمام العالمي بتنمية البيئة، وتمثل ذلك في

إصدار الكثير من الدول لتشريعات من أجل حماية البيئة.

¹ - سليمان سعد السبوع، مدى تبني الشركات الصناعية الأردنية لتقنية المحاسبة الإدارية البيئية والمحاسبة عن التكاليف

البيئية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 5، العدد 4، الأردن، 2009، ص 43.

² - فضل ياسين جماصي، مرجع سبق ذكره، ص 23. (نقلا عن القيسي، 2011).

- الاهتمام الكبير للمنظمات الدولية بإدارة التنمية المستدامة، فعلى سبيل المثال قامت الهيئة العامة للأمم المتحدة بإصدار العديد من اللوائح التي تركزت حول تشجيع وتدعيم دور الأجهزة الحكومية في تطبيق نظم المحاسبة البيئية وتحديد مفاهيمها، بالإضافة إلى وضع إجراءات لنظم المحاسبة البيئية.
- الضغوط التي تمارسها العديد من الهيئات المهنية بهدف مراعاة المخاطر البيئية والتأكيد على المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال.

- حتمية المحاسبة البيئية بموجب القوانين والتشريعات البيئية الدولية والمحلية، فقد أدى اهتمام الدول والحكومات بتطبيق مفهوم التنمية المستدامة إلى قيامها بإصدار العديد من القوانين والتشريعات البيئية التي تهدف إلى إلزام الشركات بإنجاز مجموعة من الأنشطة التي من شأنها حماية البيئة من التلوث¹.

الفرع الثالث: أهداف وأهمية المحاسبة البيئية.

أولاً: أهداف المحاسبة البيئية

1. المساهمة في تحسين عملية التصنيع داخل المؤسسة، وذلك من خلال الإستخدام الأمثل للموارد، وطرق التخلص من النفايات، وكذلك تقييم المخاطر الخفية في إصدار المنتجات وإستهلاكها، في تحسين صورة المؤسسة أمام المجتمع².
2. توفير المعلومات عن الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية للأطراف المختلفة التي يهتمها هذا الأداء، والتي تساعدهم في تقييم الأداء البيئي.
3. تسهم في خفض تلوث الهواء من خلال إجراء الدراسات الاقتصادية والبيئية والفنية، التي تحدد أساليب خفض المستخدم من الخامات والطاقة في المؤسسات الصناعية في مراحل الإنتاج المختلفة،

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 40-41.

² - فضل ياسين داود الجماسي، مرجع سبق ذكره، ص 22.

- بالإضافة إلى إجراء الدراسات المحاسبية والبيئية التي توضح نتائج استخدام أنواع الطاقة البديلة، مما يؤدي في النهاية إلى خفض انبعاث تلوث الهواء سواء من الصناعة أو من وسائل النقل.
4. المساهمة في تعزيز الشفافية للمؤسسة وحصولها على مستوى أداء مرتفع ومساعدة في تحسين علاقاتها الخارجية¹.
5. تقييم الأداء البيئي للمؤسسة من خلال تحديد ما إذا كانت إستراتيجيتها وأهدافها تتماشى مع الأولويات الاجتماعية والبيئية من جهة، ومع طموح المؤسسة بتحقيق نسبة معقولة من الأرباح من جهة أخرى.
6. الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة والتي لها آثار اجتماعية وبيئية، ويظهر هذا الهدف ضرورة توفير البيانات الملائمة عن الأداء البيئي للمؤسسة، ومدى مساهمتها في تحقيق الأهداف الاجتماعية، وأيضاً إيصال هذه البيانات للأطراف المستفيدة الداخلية والخارجية على حد سواء من جهة نظر المستخدم أو من جهة نظر المجتمع، ويرتبط هذا الهدف بوظيفة الاتصال المحاسبي².
7. إعداد بيانات المبيعات والتكاليف الإجمالية التي تهدف إلى المحافظة على البيئة وحمايتها لكل فترة مالية، مما يؤدي إلى متابعة الشركة لتطوير وتغيير تلك النفقات من مدة إلى أخرى.

¹ - نوال بن عمارة، المحاسبة عن الأداء البيئي الآفاق والمعوقات، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، نمو المؤسسات والإقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء المالي، جامعة ورقلة، 22- 23 نوفمبر 2011، ص 270.

² - يوسف محمد جربوع، مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عم المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة - دراسة إستكشافية لآراء المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة في الشركات الصناعية المساهمة في قطاع غزة (فلسطين)، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، كلية التجارة، مجلد 15، العدد 01، 2007 ص 246.

8. إعداد تقارير للتكاليف البيئية مما يوضح التزام المؤسسة بتطبيق القوانين والتشريعات السائدة لأغراض الحفاظ على الموارد الطبيعية وتحقيق التنمية المستدامة والمتواصلة .

9. توضيح المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمؤسسة، حيث لم يعد هدف تعظيم الربح بمفرده كافياً لضمان استمراريته في تحقيق النمو المستمر، وإنما أصبح لزاماً عليها تعظيم الرفاهية الاجتماعية وتوفير البيئة النظيفة الخالية من التلوث.

10. إظهار المنافع والوفورات البيئية التي خصصتها المؤسسة في كل مدة مالية، وقد تتضمن المساحات الخضراء المضافة خلال الفترة، أو التخفيض في خسائر وإضرار عناصر التلوث البيئي، أو زيادة إيرادات وأرباح المؤسسة من تطبيق نظم الإدارة البيئية وغيرها¹.

ثانياً: أهمية المحاسبة البيئية

تكمن أهمية المحاسبة البيئية في عدة نقاط نذكر منها²:

- مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات التي تساهم في تخفيض التكاليف والأعباء البيئية.
- توسيع نطاق عملية التقييم وتحليل الاستثمار لكي يشمل الآثار البيئية المحتملة.
- التوصل إلى فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بدقة.
- المساعدة في تطوير وتشغيل نظام إداري بيئي للوحدة ككل.
- إن تجاهل قياس التكاليف البيئية الناتجة عن التلوث البيئي يضلل العديد من المؤشرات قياس الأداء ويضخم النتائج .

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص42.

² - عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص28.

المطلب الثاني: متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية ومعوقاتها.

الفرع الأول: متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية

هنالك متطلبات عديدة من الواجب توافرها لتطبيق نظام محاسبي يتلاءم مع خصوصيات المعلومات البيئية . ويمكن تخليصها كالآتي¹:

1- استحداث قواعد النظام البيئي: عن طريق توفير الحد الأدنى من القواعد التي تتلاءم وطبيعة

النظام المحاسبي الذي يقوم بإنتاج مخرجات لأغراض بيئية وليس اقتصادية فقط ومنها²:

- الملائمة للغرض البيئي بتوخي البساطة والدقة والوضوح .
- الإفصاح على الأنشطة البيئية للمؤسسة الاقتصادية كافة والتي تختلف من وقت لآخر ومن مؤسسة لمؤسسة أخرى.
- توحيد الممارسة البيئية في المؤسسات المماثلة أي ضرورة تماثل إجراءات المحاسبة وأسلوبها بين المؤسسات المتشابهة التي تتفق في طبيعة النشاط أو المورد الطبيعي والمواد الخام التي يتم التعامل بها، وذلك حتى يمكن إجراء المقارنة بينها.
- قابلية القوائم المالية التدقيق الخارجي، اذ تظهر البيانات المختلفة لمجالات المساهمة المعبرة عن الأنشطة البيئية للمؤسسة بصورة مقبولة علميا، لإجراء التدقيق الخارجي حتى يمكن توثيق الصلة بين المؤسسة والبيئة عن طريق القوائم المالية.

¹ - نجوى عبد الصمد، المحاسبة عن الأداء البيئي: دراسة تطبيقية في المؤسسات الجزائرية المتحصلة على شهادة الايزو 14001، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، السنة الجامعية 2014/2015، ص64.

² - نجوى عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص61، (نقلا عن فارس جميل الصوفي وآخرون ص226).

2- استحداث المعايير للتقدير المحاسبي البيئي: اذ يتوجب استحداث معايير ثلاث إعداد القوائم

البيئية وخاصة في حال انفصلها عن القوائم المالية التقليدية، ولعل ذلك يساهم في الاهتمام بنوعية البيانات التي تشملها القوائم البيئية ويساهم في إظهار القوائم المالية بشكل دقيق حتى تكون مقبولة ومفهومة من جانب مستخدميها.

3- استحداث حسابات الأداء البيئي: تتمثل حسابات اقتصاديات الأداء البيئي وأصوله والتزاماته في

الحسابات التاريخية وأخرى احتمالية نعرضها على النحو التالي:

أ- الحسابات التاريخية: وهي حسابات التي تم الاعتراف بها محاسبيا نتيجة إحداهن فعلية

تأكدت فعلا في تاريخ القوائم المالية وتتمثل تلك حسابات في ما يلي¹:

- حسابات دورة الإيراد والمتحصلات النقدية: وتتضمن تلك الحسابات المؤكدة حسابات إيرادات الفوائد على الودائع لمواجهة الالتزامات البيئية الطارئة، مثل حساب تعويضات البيئة محصلة من الغير وحساب التبرعات وإعانات بيئية.
- حسابات دورة النفقات والمدفوعات النقدية ويمكن ان تضم الحسابات التالية حساب أصول ثابتة بيئية، حساب استثمارات بيئية، حساب مصروفات الصيانة وإصلاحات عادية، حساب مصاريف التدريب البيئي لموظفي الشركة.
- حسابات دورة المخزون: وتشمل على حساب مخزون مواد تنظيف بيئية، حساب مخزون مستلزمات ومهمات مكافحة التلوث.

¹ - نجوى عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص 65، (نقلا عن فارس جميل الصوفي وآخرون).

- حسابات دورة التمويل: وتتضمن حسابات قروض طويلة الأجل لتمويل اقتناء الأصول الثابتة البيئية حساب قروض برهن أصول ثابتة بيئية، حساب مصروف فوائد على قروض التمويل مشروعات مكافحة التلوث.
- حساب دورة الأجور: من أمثلة هذه الحسابات حساب أجور و رواتب بيئية، حساب مكافآت وحوافز لعمال تنظيف البيئة.
- ب- حسابات احتمالية : وهي حسابات التي تحدث نتيجة الاعتراف بالأحداث أو الظروف الطارئة في كل ظرف أو حالة لا تتأكد نتيجتها من ربح أو خسارة إلا عند وقوع أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث غير المؤكدة في المستقبل. فالظرف البيئي الطارئ هو حالة قائمة في التاريخ القوائم المالية، وسوف تتراوح نتيجتها النهائية بأحداث قد تقع أو لا تقع في المستقبل، من أمثلة الحسابات الاحتمالية او الطارئة¹ :
 - القضايا البيئية التي لم يتم أحكام نهائية .
 - الالتزامات المحتملة المتعلقة الأصول التي تم التخلص منها .
 - الالتزامات الجوهرية التي يمكن أن تحدث بيع أو التخلص من أصل معين.
 - تأثير تكاليف المعالجة المتوقعة على تحديد صافي القيمة الممكن تخفيضها للأصول المعروضة للبيع.

¹ - نجوى عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص66، (نقلا عن خالد الخطيب).

الفرع الثاني: معوقات تطبيق المحاسبة البيئية

إن أهم المعوقات ومشاكل تطبيق المحاسبة البيئية مايلي¹:

- قلة الوعي البيئي.
- عدم وجود معايير المحاسبية أو قوانين ملزمة بالتحمل أو بالاعتراف بالمسؤوليات البيئية.
- مشكلة القياس المحاسبي والتي تتمثل في كيفية التحويل بيانات نوعية للتلوث إلى بيانات كمية مقاسة بوحدة نقدية، لتحقيق متطلبات الاعتراف والقياس والتسجيل والإفصاح في المحاسبة.
- مشكلة الآثار البيئية الضارة غير المنظورة والتي يمكن أن لا تظهر في الوقت الحالي وقد تظهر في المستقبل القريب أو البعيد، حيث لا يمكن التنبؤ بها أو بحجم الأضرار الناتجة عنها، على سبيل المثال الأضرار الصحية التي تسببها أنظمة الاتصالات الخلوية.
- مشكلة حصر الأضرار البيئية، ففي بعض الصناعات لا يمكن حصر الأضرار البيئية المتسببة عنها، فيمكن ان تسبب بعض الصناعات كوارث بيئية ضخمة لا مجرد أضرار محدودة، على سبيل المثال إنتاج منتجات قد تسبب عدة حالات تلوث كالمشاكل الصحية المزمنة للإنسان، او التسبب في انقراض نوع معين من الحيوانات أو النباتات، مما يوجد صعوبة في قياس الأضرار بوحدة نقدية.
- مشكلة التكلفة، حيث أن تحميل التكلفة البيئية على تكلفة المنتج سيؤثر على جوانب عدة، وذلك لارتباط تلك التكلفة بالقدرة التنافسية على مستوى التبادل الدولي وهنا قد يظهر المزيد من الحروب التجارية.

¹ - نورة بوزير، معالجة التكاليف البيئية وفق المتطلبات المسؤولية الاجتماعية دراسة حالة مؤسسة نفضال وحدة GPL رقم 704 ام البواقي ، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي العلوم التجارية ،جامعة العربي بن مهدي، ام البواقي ،2015،ص20.

- مشكلة الموضوعية، حيث أن الجهة التي ستقدم المعلومات عن التلوث البيئي تتمثل في العنصر البشري والذي غالبا ما يحكمه عنصر التقدير الشخصي.

المطلب الثالث: القياس والإفصاح المحاسبي البيئي.

الفرع الأول: القياس المحاسبي البيئي

أولاً: مفهوم القياس المحاسبي البيئي :

يعتبر القياس المحاسبي ذلك القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الناشئة عن ممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي ويتم ذلك من خلال تجميع وتبويب وتحليل والتسجيل لهذه العمليات الاقتصادية حتى يتم إعداد الحسابات الختامية للنشاط في نهاية الفترة المالية¹.

القياس البيئي هو ترجمة لنشاط المؤسسة في البيئة بشكل كمي أو مالي يمكن بواسطتها الحصول على معلومات بيئية تفسر للمستخدمين القوائم المالية للمؤسسة، والقياس البيئي يمكن أن يكون من وجهة نظر المؤسسة أو من وجهة نظر المجتمع كما يلي²:

فالقياس البيئي من وجهة نظر المؤسسة هو مقدار ما تتحمله المؤسسة من تكاليف نتيجة لإلتزامها ومسؤوليتها إتجاه البيئة المحيطة بها، ويمكن أن يكون هذا الإلتزام إختياري أو إجباري بموجب القانون وبالتالي فالقياس يكون على أساس التكلفة الفعلية.

¹ - مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر - أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير (منشورة)، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015، ص66.

² - نجلاء محمد مديح العاصي، دور المحاسبة البيئية في زيادة فعالية تقييم الأداء في منظمات الأعمال - دراسة تحليلية ميدانية - رسالة ماجستير، جامعة قناة السويس، بور سعيد، القاهرة، 2001، ص 45.

ولهذا فعملية القياس البيئي تعتبر أحد دعائم الإطار العلمي للمحاسبة البيئية التي نعتمد عليها في وضع الإطار النظري للمحاسبة البيئية.

ثانياً: أهمية القياس المحاسبي البيئي بالنسبة للمؤسسة: ولكن تكمن أهميته للمؤسسة في تحقيق مايلي¹:

1- يساهم في إتخاذ القرارات من خلال المعلومات المتعلقة بأنشطة المؤسسة وأصحاب المصالح في المؤسسة.

2- إن عدم قياس الأنشطة البيئية للمؤسسة يؤدي إلى عدم معرفة الآثار المختلفة للممارسة النشاط في البيئة وبالتالي التأثير على القرارات لحماية البيئة من الآثار السلبية الضارة بها.

3- إن وجود القياس البيئي بالمؤسسة يساعد في إجراءات المقارنة بين المؤسسات وبين القطاع العام والخاص وبالتالي العمل على تحسين توزيع الموارد بينهم.

4- إن توفير القياس المحاسبي البيئي لبيانات بيئية تمكن من إجراء دراسات للجدوى البيئية لمعرفة تحقق المؤسسة من عائد في المجتمع.

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

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

¹ - نجلاء محمد مديح العاصي، مرجع سبق ذكره، ص 46.

الفرع الثاني: الإفصاح المحاسبي البيئي.

أولاً: مفهوم الإفصاح المحاسبي البيئي:

ينبع إهتمام الفكر المحاسبي بالإفصاح البيئي إنطلاقاً من أن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي ذات طبيعة مالية وكمية مما يجعلها تؤثر بشكل مباشر على المركز المالي للمؤسسة ونتيجة نشاطها حيث أن " القوائم المالية يجب أن تعكس الإلتزامات الفعلية والمحتملة التي تنتج من عدم إلتزام المؤسسة بقوانين الحماية البيئية " وعلى الرغم من الإهتمام المتزايد من جانب الفكر المحاسبي بالإفصاح البيئي إلا أنه مازال حديث العهد في بعض الدول ويكاد يختفي في البعض الآخر، فقد أثبتت الدراسات المحاسبية عدم إهتمام أغلب بلدان العالم بالإفصاح البيئي، كما أن أغلب الدراسات المحاسبية البيئية لم تتح مفهومها واضحاً للإفصاح البيئي الذي يعتبر أحد مكونات الإفصاح المحاسبي الكامل والمسؤول عن توفير المعلومات عن الأداء البيئي للشركات¹.

ويمكن تعريف الإفصاح البيئي بأنه عرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية للمؤسسة في القوائم والتقارير الدورية والإيضاحات المرفقة بها مما يسهل من مهمة مستخدمي البيانات والمعلومات المالية عند تقييم الأداء البيئي وترشيد إتخاذ القرارات المتعلقة بها والحكم على مدى كفاءة الإدارة للأداء البيئي².

¹ - مهاوات لعبيدي، مرجع سبق ذكره، ص 88.

² - محمد حسين أحمد حسن، الإفصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية وآثاره الإيجابية - دراسة تطبيقية على الشركات السعودية- ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، السنة الثالثة عشرة، العدد الأول والثاني، ص168.

ثانياً: أهمية الإفصاح البيئي

تظهر أهمية الإفصاح البيئي في تحقيق العديد من الأهداف التالية¹:

1- تطوير الإفصاح والتقرير العام عن طريق التوسع في البيانات والمعلومات التي يتم الإفصاح عنها

من حيث الشكل والمضمون لتشمل الأداء الاقتصادي والبيئي للمؤسسة.

2- تلبية الإحتياجات المتزايدة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية من المعلومات المتعلقة بالإلتزامات

البيئية للمؤسسة في ظل تعدد هؤلاء المستخدمين وتباين المعلومات والبيانات اللازمة لهم.

3- ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بتقييم مدى وفاء المؤسسة

بمسئولياتها إتجاه المحافظة على البيئة.

4- يساعد الإفصاح على الآثار الاقتصادية لتلوث البيئة في التحليل والتنبؤ بكفاءة الموارد

الاقتصادية للدولة في ضوء المتغيرات البيئية مما يؤدي إلى زيادة ثقة المجتمع في المؤسسات

التي تقي بمسئوليتها البيئية وتشجيعها على تنمية وتطوير أنشطتها، وفي المقابل زيادة الضغط

على المؤسسات التي لا تعمل على الوفاء بمسئولياتها البيئية.

5- دعم وزيادة ثقة المجتمع في المؤسسات التي تقي بمسئولياتها البيئية وتشجيعها على تنمية

وتطوير أنشطتها وتحميلها أعباء معالجة الأضرار الناجمة عن تلوث البيئة بسبب عملياتها

الإنتاجية.

لذلك فقد أصبح لزاماً على المحاسبين ضرورة توفير البيانات والمعلومات الخاصة بالأداء البيئي

للمؤسسات بالشكل الذي يلائم إحتياجات كل من الأطراف الداخلية والخارجية.

¹ - نادية عبد الحليم راضي، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية (عدد خاص)، جامعة الإمارات العربية المتحدة، المجلد 21، العدد الثاني، السنة 2001، ص440-441.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المطلب الأول : الدراسات السابقة باللغة العربية.

1/ دراسة د. محمد السعيد سعيداني، متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية،
2019.

وكانت بمعالجة الإشكالية التالية: ماهي متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية؟ وتمت الإجابة البحثية باستخدام أسلوب IMRAD وفق المنهج الوصفي التحليلي وبالاعتماد على الإستبيان كأداة رئيسية في جمع البيانات وبرنامج (EXEL 2007) و (SPSS 20). وتوصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى بعض النتائج نذكر منها:

- يتبين أنه لا يتوفر الإدراك لمفهوم المحاسبة البيئية ولأهميتها بشكل كاف لدى إدارات المؤسسات الصناعية الجزائرية، وإنما بدرجة ضئيلة جدا من هذا الإدراك.
- بشكل عام عند النظر إلى المعوقات والصعوبات مجتمعة فإنها تعيق وتمنع المؤسسات الصناعية الجزائرية من تطبيق المحاسبة البيئية، والتي تمثلت في عدم إلزام التشريعات الجزائرية بتطبيق معايير المحاسبة البيئية، وعدم وجود جهة رقابية تطالب بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية، ونقص المعرفة لدى العاملين في الأقسام المالية بالمحاسبة البيئية وصعوبة تحديد التكاليف البيئية وإرتفاع تكلفة الخبراء في المحاسبة البيئية، وضعف الدورات التدريبية في مجال المحاسبة البيئية.
- الإقتراحات: توصلت الدراسة إلى بعض الإقتراحات نذكر منها:
- ضرورة توعية المؤسسات الصناعية الجزائرية بأهمية المحاسبة البيئية وضرورة الإفصاح عن البيانات المحاسبية البيئية.

- تشجيع البحوث التي تتناول قياس و تحليل التكاليف البيئية لما لها من أثر في تحسين جودة التقارير المالية.

2/ دراسة فضل ياسين داود الجماسي، مدى تطبيق المحاسبة البيئية في الأعمال الفلسطينية (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في قطاع غزة) قامت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية بجامعة الأزهر - غزة. 1437هـ - 2016م.

وكانت بمعالجة التساؤلات التالية:

- 1- هل هناك إدراك لدى إدارة المنشآت الصناعية لأهمية المحاسبة البيئية؟
- 2- ما مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية؟
- 3- ماهي معوقات تطبيق المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية؟
- 4- هل يوجد تأثير للمتغيرات الديمغرافية (الشكل القانوني للمنشأة، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، المسمى الوظيفي) حول مدى تطبيق المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية العاملة في قطاع غزة؟

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بإستخدام المنهج الوصفي التحليلي. وبالاعتماد على الإستبيان كأداة رئيسية في جمع البيانات وبرنامج (SPSS). وتوصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى بعض النتائج نذكر منها:

- المنشآت الصناعية ليس لديهم إدراكاً وتأيداً واضحاً لمفهوم المحاسبة البيئية بمعناها الواسع. وهذا يعكس المدخل الحديث لهذا المفهوم، وأن مفهوم المحاسبة البيئية لدى المنشآت الصناعية في قطاع غزة مفهوم غامض وغير واضح.

- قلة الدورات التدريبية في مجال المحاسبة البيئية حيث تعتقد المنشآت بأن تكلفة الدورات وورش العمل في مجال المحاسبة البيئية، والمساهمة في تدريب العاملين على هذا النوع من الدورات، تكلفة زائدة لا تعود بالنفع على المنشأة وعليه يمكن توفيرها.

التوصيات: توصلت الدراسة إلى بعض التوصيات نذكر منها:

- توعية المنشآت عن طريق عقد محاضرات وندوات وورش عمل وإصدار النشرات وإعداد أجهزة الإعلام لبرامج خاصة تتعلق بحماية البيئة وأهمية المحافظة عليها دون ربطها بالتكاليف.
- نظرا لأن معظم المشاركين في الدراسة لديهم معرفة منخفضة بأساليب المحاسبة البيئية الحديثة ونقص التدريب في هذا المجال - لا بد من توفير التسهيلات الضرورية والتي من شأنها أن تساهم في تنمية وصقل المعرفة بهذه الأساليب ومجالات تطبيقها، ويمكن أن تتم عملية التدريب عن طريق الجهات المعنية، مثل الجامعات والجمعيات المهنية المعنية بذلك.

3/ دراسة مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية

- لتحسين الأداء البيئي (دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر) أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2015/2014.

وكانت بمعالجة الإشكالية التالية: ما مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في

القوائم المالية في تحسين الأداء البيئي؟

ولمعالجة هذا البحث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب التطبيقي على منهج دراسة

الحالة من خلال تصميم إستمارة إستبيان، وتوصل الباحث من خلال هذه الدراسة لبعض النتائج نذكر

منها:

- المعلومات التي يوفرها نظام المحاسبة البيئية تعتبر أداة داعمة للمؤسسة في تقييم أدائها البيئي، من خلال إظهار التكاليف البيئية وتحديد بدقتها مما يؤدي إلى سهولة تخصيصها وتحميلها على المنتج بشكل صحيح.
- وجود أثر للقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تقييم وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.

التوصيات والإقتراحات: تم صياغة جملة من التوصيات والإقتراحات نذكر منها:

- العمل على نشر الوعي البيئي لدى جميع الأطراف المتهمة سواء للمجتمعات أو المسؤولين أو المؤسسات والعاملين فيها خاصة المديرين والمحاسبين.
- يجب أن يقوم المحاسب بالدور المطلوب منه في مجال القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية للمؤسسات الصناعية في تقاريرها المالية.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية.

1/ دراسة **D. Aurora et al. 2012** بعنوان **Perspectives of environmental accounting in Romania**

- تطرقت هذه الدراسة لآفاق المحاسبة البيئية في رومانيا، وذلك بدراسة العرض والإفصاح عن المعلومات البيئية في الشركات الرومانية من خلال دراسة محتوى التقارير السنوية المنشورة للشركات المدرجة في البورصة. وقد توصلت الدراسة إلى بعض النتائج نذكر منها:

- المعلومات المالية عن المحاسبة البيئية لم يتم توفيرها في التقارير السنوية المقدمة من طرف الشركات الوطنية.

- من الضروري جدا الإفصاح عن المعلومات البيئية بشكل منفصل ومن خلال التقارير المالية.

Determinants of environmental accounting and reporting in portuguese local entities /2 دراسة /2016 veronica Paula Riberio , et al بعنوان

تطرق هذه الدراسة إلى محددات المحاسبة البيئية وممارسات إعداد التقارير في الشركات المحلية البرتغالية وذلك بإستخدام عينة 69 شركة محلية برتغالية. وقد توصلت الدراسة إلى بعض النتائج نذكر منها:

- تشير النتائج إلى أن درجة تطور المحاسبة البيئية وإعداد التقارير المالية منخفضة.
- اللوائح المحاسبية ودرجة تطور خطط الإدارة البيئية يفسران عوامل درجة تطور ممارسات المحاسبة البيئية في الشركات المحلية البرتغالية.

Environmental accounting , managerialism and sustainability : is the planet safe in the hands of business and accounting ? /3 دراسة /2000 Rob Gray , et al بعنوان

تطرق هذه الدراسة إلى دراسة المحاسبة البيئية والإدارة والإستدامة: هل الكوكب آمن في أيدي الأعمال والمحاسبة؟

وقد توصلت الدراسة إلى بعض النتائج نذكر منها:

- الأعمال التقليدية وحماية البيئة وخاصة السعي لتحقيق الإستدامة متعارضان بشكل جوهري. وإذا كان الأمر كذلك فإن المحاسبة تساهم في تدهور البيئة وليس حماية البيئة.

- توضيح جوهر المشكلة من خلال الإبلاغ عن تحليل جديد للبيانات من دراسة دولية للمحاسبة والإستدامة والشركات.

المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة.

الفرع الأول: أوجه التشابه بين الدراسات السابقة.

اشتركت الدراسات في تناولها للمحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية ومدى أهميتها لها، مشيرة إلى متطلبات تطبيقها ومعوقات تطبيقها ومدى وعي وإلتزام المؤسسات الصناعية بتطبيق المحاسبة البيئية وأثرها على المحافظة على البيئة و على التنمية الاقتصادية .

الفرع الثاني: أوجه الإختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية .

مايميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة أنها تركز على متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية، بإعتبار أن المحاسبة البيئية مهمة في عملية التصنيع حتى تسهم في إنخفاض التلوث و إظهار المنافع والتكاليف والإيرادات البيئية، ومن هنا تكمن مدى فعالية تطبيق المحاسبة البيئية.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل التطرق إلى الإطار النظري للمحاسبة البيئية من خلال تقديم مدخل إلى المحاسبة البيئية، وكان ذلك من خلال المبحث الأول.

كما تم التطرق في المبحث الثاني إلى بعض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع دراستنا من خلال عرضها بشكل موجز ومقارنتها بالدراسة الحالية.

الفصل الثاني

دراسة حالة بمؤسسة

الجزائرية لصناعة

الأنابيب "ALFAPIPE"

تمهيد الفصل:

بعد استعراضنا في الفصل الأول للإطار النظري للمحاسبة البيئية، وأبرزنا من خلاله، سنركز الاهتمام في هذا الفصل على الدراسة التطبيقية بمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب بغرداية ALFAPIPE التي تعتبر من أهم المؤسسات الصناعية وذلك من أجل معرفة مدى إدراك المؤسسات الصناعية بمفهوم المحاسبة البيئية ومدى الإلتزام بتطبيقها ومعيقات تطبيقها، ولهذا الغرض تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب "ALFAPIPE" بغرداية.

المبحث الثاني: عرض وتحليل بيانات ونتائج دراسة حالة.

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة الأنابيب "ALFA PIPE" بغرداية

تعتبر وحدة الأنابيب من المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية المساهمة في التنمية الاقتصادية الوطنية والمحلية لولاية غرداية، حيث أنّ نشاطها يتجلى في تغطية السوق الداخلية وتلبية حاجات المؤسسات بأساليب تكنولوجية حديثة محدّدة، وتسعى أيضا إلى تصدير منتوجها للحصول على مكانة إقتصادية عالمية وجلبت العملة الصّعبة، وسنتطرّق في الفصل إلى التعريف بالمؤسسة.

المطلب الأول : التطور التاريخي للمؤسسة

تعتبر صناعة الحديد والصلب من أهمّ الصناعات التي تساهم في التنمية الاقتصادية، ومن بين المؤسسات التي تعتمد على صناعة الحديد والصلب المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب بغرداية التي أنشأت سنة 1974م، حيث قامت "الشركة الألمانية" بمساعدة المؤسسة لفترة طويلة دامت 10 سنوات بعد تسليمها مفاتيح المشروع، وخلال هذه السنوات طرأت عليها تغييرات تحدّدها في مايلي:

- 05 نوفمبر 1983م تمّ إعادة هيكلة الوحدة وهذا حسب القرار الصادر في الجريدة الرسمية رقم 16 بتاريخ 08 نوفمبر 1983م بمرسوم 83/ 627.

- في سنة 1986م، تمّ إنشاء ورشة التغليف بالزّفت في إطار توسيع نشاطها.

- وفي سنة 1989م إنقسمت إلى وحدتين هما:

- وحدة الأنابيب والخدمات القاعدية "ISP" التي تشمل حوالي 390 عاملا.

- وحدة الخدمات المختلفة "UPD" التي تشمل حوالي 350 عاملا.

وفي سنة 1991م تمّ ضمّ الوحدتين من جديد نظراً لفشل تسيير وحدة الخدمات المختلفة "UPD" بسبب

الخطأ في الدراسة التقنية لورشة التغليف الداخلي بالإسمنت للأنابيب الناقلة للمياه، حيث أعيدت الوحدة إلى

حالتها السابقة، وأصبحت تسمّى وحدة الأنابيب الحلزونية والخدمات القاعدية "TUBESSPIRAL".

وفي سنة 1992م تم إنشاء ورشة جديدة للتغليف الداخلي والخارجي للأنابيب بمادة البوليثلان "POLLYTHYLENE" من أجل التطور والتحسين في جودة المنتجات.

- ما بين 1994-1997م شهدت وحدة الأنابيب الحلزونية والخدمات القاعدية ركوداً في الإنتاج بسبب انخفاض قيمة الدينار وضغط المنافسين بحيث أصبحت قيمة الأنبوب جاهزاً تساوي قيمة مادته الأولية، مما أدى بالمؤسسة إلى تفضيل شراءه جاهزاً من الخارج، وهذا أدى بها إلى تقديم التقاعد المبكر للعمال وتقليص في مدة العمل والعقود بقصد تسريح العمال بطريقة غير مباشرة، وذلك لقلّة العمل مما أدى إلى تدخل الدولة بإصدار قرار يلزم المؤسسات المستهلكة بالشراء من المؤسسات المحلية قصد تحسين وضعيتها.

- وفي 08 فيفري 1998م أعيدت هيكلة الأنابيب واحتفظت بنفس التسمية إلى غاية 2000م.

- وفي 15 أكتوبر 2000م بعد إعادة هيكلة الأنابيب أصبحت مؤسسة عمومي إقتصادية تحتلّ اسم مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز "PIPE GAZ" ومديرية مستقلة مالياً إدارياً تابعة لمجمع الأنابيب " GROOPE ANABIB".

- وفي 20 جانفي 2001م تحصلت مؤسسة الأنابيب على شهادة الجودة العالمية "ISO.9001" وعلى شهادة المعهد الأمريكي البترولي "APIGI".

- وفي سنة 20 جانفي 2002م تم إدخال مشروع جديد لمراقبة النوعية "NDT" يعمل بالأشعة الصينية أشعة X.

- وفي 15 أوت 2006م فكرت مؤسسة "PIPE GAZ" في مشروع دمج الشركتين "PIPE GAZ" ومؤسسة "ALFA TVS" بالحجار لزيادة رأس مالها.

- وفي سنة 2007م تم دمج المؤسستين معاً وأصبحت تحمل اسم "PIPE GAZ".

المطلب الثاني: تعريف مؤسسة "ALFA PEPE"، أهميتها وأهدافها الاقتصادية

الفرع الأول: تعريف المؤسسة:

أنشأت وحدة الأنابيب الحلزونية سنة 1974م وهي من أقدم المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية برأس مال قدره 700.000.000 دينار جزائري، حيث قامت الشركة الألمانية " HOCH " بإنجاز هذا المشروع بكافة هياكله بالمنطقة الصناعية بنورة التي تبعد بـ 8 كلم من مدينة غرداية، وتبلغ مساحة المؤسسة 24 هكتار وتعدّ أكبر وحدة إنتاج على مستوى ولاية غرداية ، بحيث تضم عدد من العمّال بلغ 764 عامل.

- و في إطار التحوّلات الاقتصادية تمّ دمج شركة "PIPE GAZ" ببنورة "غرداية"، ومؤسسة " ALFA

TVS" بالحجار "عناية" تحت إسم "الجزائرية لصناعة الأنابيب" "ALFA PIPE" برأس مال

قدره 2.500.000.000.00 دينار جزائري، وتشغل حاليًا 915 عاملا.

الفرع الثاني: أهمية المؤسسة:

تلعب المؤسسة دورًا اقتصاديًا على مستوى مختلف المؤسسات المحلية والوطنية أو حتى الدولية، ممّا جعلها تكسب أهمية اقتصادية كبيرة تتمثّل فيما يلي:

- تساهم في تمويل أكبر مشاريع سونطراك مثل: "G01- G02- GK1"

- تساهم كذلك في تمويل مشروع قرقار لنقل المياه الصالحة للشرب، ومشروع "GZ2" لنقل البترول من حوض الحمراء إلى أرزيو.

- تدعّم عدد كبير من القطاعات المهمة في الاقتصاد الوطني كقطاع الفلاحة والرّي، وقطاع المحروقات، كما أنّها تتعامل مع كل من سونطراك وسونالغاز ومحاور الرّش.

- تقوم المؤسسة بتشغيل حوالي 915 عامل، ممّا يعني تقليل حجم كبير من البطالة الموجودة بالمنطقة، وهذا التّشغيل يشمل جميع المناصب كالمسائّفين، والأمن الداخلي، العمّال، المهندسون، المسيرّون، هذا كلّه على الصّعيد المحليّ.

- أمّا على الصّعيد الدّولي تلعب دورًا فعّالاً في نشر السمعة الحسنة على مستوى الجودة للمنتجات الوطنية للمؤسسة خصوصًا بعد حصولها على شهادة الإيزو " ISO9100".
- ساهمت كذلك في فكّ العزلة عن مناطق الجنوب بصفة عامة وعلى وجه الخصوص منطقة غرداية، وساعدها موقعها الإستراتيجي القريب من مناطق البترول كحاسي مسعود، وحاسي رمل، وعين أميناس، على زيادة فعاليتها.

الفرع الثالث: أهداف المؤسسة:

تتمثّل أهدافها في العناصر التالية:

- المساهمة في تنمية الإستثمارات في المنطقة وذلك بفكّ العزلة عنها.
- الإحتكاك بالمؤسسات الأجنبية من أجل إكتساب الخبرة والتكنولوجيا الجديدة.
- محاولة كسب مستثمرين أجنب من خلال التّعريف بالمؤسسة.
- تغطية مختلف الحاجات الوطنية للمؤسسات: "سونطراك ، سونالغاز ، البناء ، الرّي".
- إيجاد أسواق داخلية وخارجية لتصريف المنتجات للحصول على المادّة الأولية.
- المشاركة في المشاريع الوطنية الكبرى.
- تلبية طلبات المستهلكين كما ونوعًا في الوقت المناسب.
- توفير العملة الصّعبة عن طريق بيع المنتج لعملاء أجنب.
- التّخفيض من ديون المؤسسة.
- تسعى إلى التّغيير والتّطوير في كافة المجالات لضمان بقائها واستمراريتها.
- تقوم بجميع الأساليب والتّقنيات الجديدة في إطار عملها.
- تقوم بتطوير التّقنيات الجديدة في إطار عملها.

1- نشاط المؤسسة:

أهم نشاط للمؤسسة يتمثل في إنتاج الأنابيب المصنوعة من الحديد والصلب بغرض نقل البترول والغاز الطبيعي والماء وكل الموانع تحت ضغط عالي، بحيث تبلغ الطاقة الإنتاجية للمؤسسة في الحالات العادية 100000 طن سنويًا، وتنتج المؤسسة أنابيب يتراوح قطرها ما بين 406 إلى 1825 ملم، وهذا القطر يميزها عن بقية المؤسسات الأخرى الأم تساهم بـ: 70% من إنتاج المجتمع، كما أنها تسعى دائمًا لتغطية السوق الداخلي وتلبية إحتياجات أكبر القطاعات: "سونطراك، سونالغاز، مديرية الري"، كما أننا نجد أنشطة مختلفة منها:

- بيع مشتقات الحديد للتجار والخواص والمقاولين.

- بيع منتجات الأنابيب المربعة، الطاولات الممزوجة والزوايا.

- صناعة الأنابيب الخاصة بنقل البترول، الغاز، الماء، وأيضا جميع الموانع ذات الضغط العالي.

- تتمثل المواد الأولية التي تقوم المؤسسة باستعمالها على شكل لفافات حديدية والتي تقوم بشرائها من

مصنع الحجار "SIDER" أو تستوردها من الخارج كألمانيا واليابان وفرنسا، ويصل وزن اللفافات الحديدية

حوالي 20 طن، وتعمل المؤسسة بأربع خطوات إنتاجية "A.B.C. D" بمعدل 24/24 ساعة من خلال ثلاث

فرق عمل في اليوم، حيث أنها تعمل باستمرار حتى في أيام العطل والأعياد الدينية والوطنية.

يوجد ورشتين لصناعة الأنابيب:

- الورشة الأولى: خاصة بتحويل المادة الأولية "LESBOBINES" أنبوب حلزوني بالتلحيم الإلكتروني

الداخلي والخارجي.

- الورشة الثانية: خاصة بالتغليف حسب استعمالات كل أنبوب:

- أنابيب موجهة لنقل البترول يتم تغليفها من الخارج فقط.

- أنابيب الغاز يتم تغليفها من الداخل والخارج.

- أنابيب المياه تطلّى من الدّاخل ضدّ الصّدأ.

2 - المتعاملون مع المؤسسة:

أ) العملاء:

العمل الرئيسي للمؤسسة والذي يحتلّ المرتبة الأولى بنسبة 90 % هي المؤسسة الوطنية سونطراك، بالإضافة إلى مؤسسات أخرى كسونالغاز ومؤسسات توزيع المياه حيث أن شهادة "iso9001" جعلتها تكسب عملاء من خارج الوطن مثل شركة "BRITUSH PETROLUM" التي تشرف على إنجاز مشروع عين صالح لنقل الغاز والشركة الأمريكية "BICTEL".

ب) الموردون:

يمثلون أهم العناصر بالنسبة للمؤسسة وهم المصادر التي تجلب منها المادة الأولية وكل مستلزمات العملية الإنتاجية، كما أن المؤسسة تقوم بعملية اختيار الموردين المناسبين على أساس معلومات مختلفة كالسعر، شروط الدفع، وقت التّموين، كما أنّها تتعامل مع الموردين داخليون وخارجيون.

ب) - 1 - الموردون الداخليون:

وهم مختلف المؤسسات الوطنية التي تقوم بالشراء منها ونجد من بينها:

- مؤسسة "ALFASID" المختصة ببيع المادة الأولية.

- مؤسسة "ENTPL" التي تقوم بتموين المؤسسة بأسلاك التّلميم.

- مؤسسة "NAFTAL" المختصة ببيع الزيوت والوقود.

- مؤسسة "ENGI" التي تقوم ببيع الأكسجين والأزوت.

- مؤسسة "ENAPCI" التي تقوم ببيع مواد الطّلاء.

ب) - 2 - الموردون الخارجيون:

وهي المؤسسات الخارجية التي بتزويد المؤسسة بمختلف المواد اللازمة لنشاطها ومن بينها نجد:

- مؤسسة "SGGT" الألمانية المتخصصة في إنتاج قطع الغيار.
- مؤسسة "CITOH" اليابانية التي تموّن المؤسسة بالمواد الأولية.
- مؤسسة "AGFACEVAERT.NY" البلجيكية المنتجة لأشرطة الأشعة والمنتجات المتطورة.
- مؤسسة "ATOFINA" الفرنسية التي تقوم بإنتاج مواد التغليف (البوليثلان).
- مؤسسة "CONTROLAB" الفرنسية المتخصصة في إنتاج وسائل المراقبة المخبرية.

ج) المنافسون:

تعتبر مؤسسة "ALFATUS" الجزائرية للأنايب هي المنافسة الوحيدة على المستوى الوطني، أمّا على المستوى العالمي تجد مؤسسة "BENDER" الألمانية من أهمّ المنافسين، أنّ المؤسسة لا تولي اهتمامًا كبيرًا بمنافسيها في السوق.

د) الوسطاء:

هم عناصر الرّبط المستهلكين والمنتجين سواء كان هذا المنتج تجارة جملة أو تجزئة أو وكلاء.

و) الحكومة:

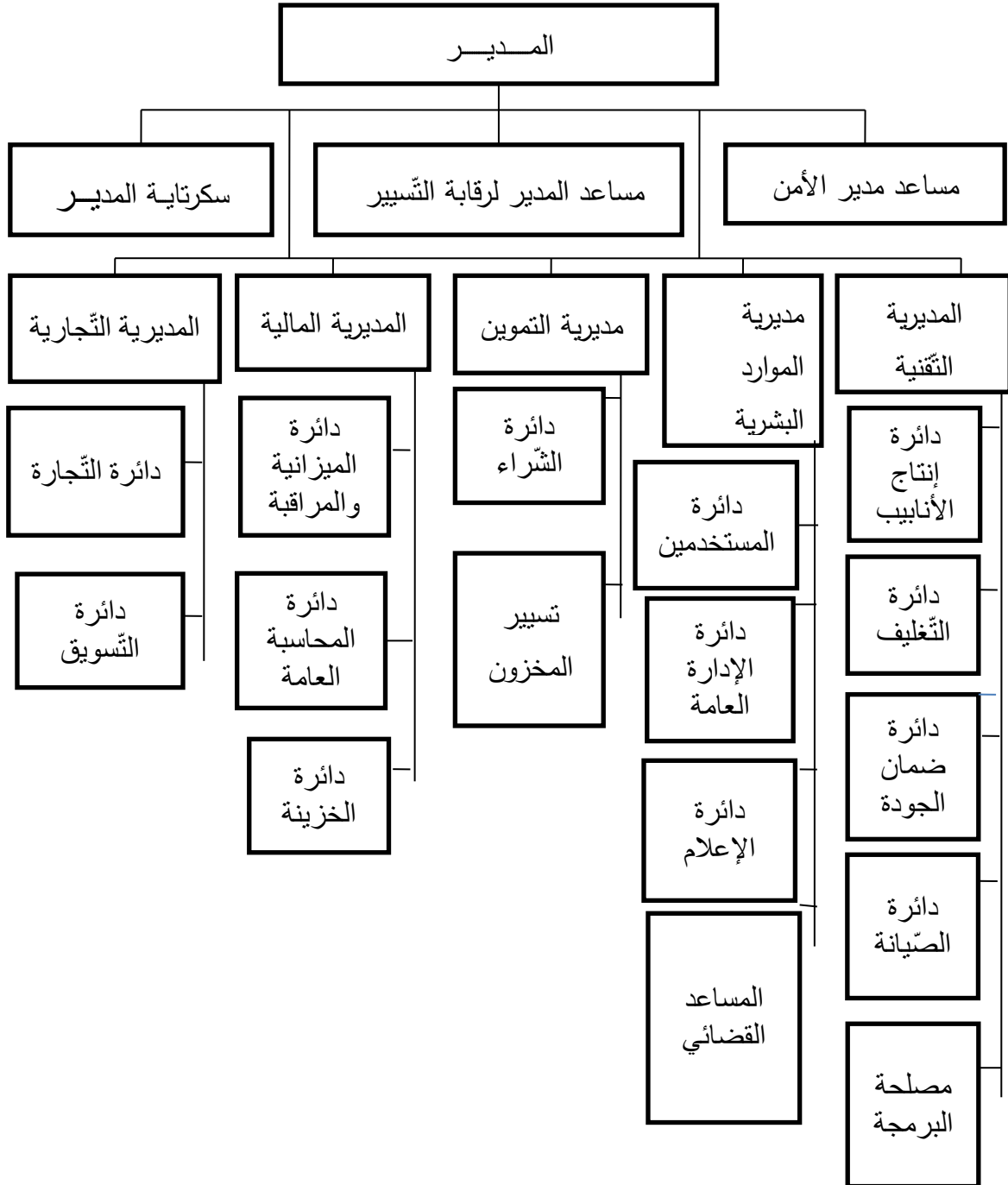
وهي المسؤولية عن فرض التشريعات والقوانين المتعلقة بنشاط المؤسسة، ونجد من بين هذه المسؤوليات فرض الضرائب وتحديد الأسعار وقوانين الإستيراد والتصدير، كما أنّ الدولة تفرض على المؤسسة شراء موادها الأولية من شركة "SIDAR" من أجل تنمية الصناعة المحليّة.

المطلب الثالث: دراسة وتحليل الهيكل التنظيمي

تتجلى أهمية الهيكل التنظيمي للمؤسسة في تحديد مختلف المسؤوليات وكذلك المهام، وهذا من أجل الوصول إلى الأهداف السابقة، وكذلك من أجل المساعدة في الرقابة والتنظيم والسير الحسن لمختلف العمليات والأنشطة، ومحاولة التنسيق بين الوظائف للبلوغ إلى الأهداف بأقلّ التكاليف.

سنحاول من خلال دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة والوضّح في الشكل التالي:

الشكل رقم: [01] الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب "ALFAPIPE"



المصدر: مديرية الموارد البشرية

- 1- **المدير العام:** يمثل أعلى سلطة في المؤسسة، حيث يقوم بالإشراف على المديرية التابعة لها، كما يقوم بإصدار الأوامر والتعليمات واتخاذ القرارات من أجل تحقيق وتنمية وتطوير المؤسسة.
- 2- **السكرتارية:** هي ذلك الجهاز من العاملين المنظم والمساعد الأيمن للمدير والمسؤولين في إنجاز وأداء أعمالهم الوظيفية والتي تقدم مساعدات وخدمات للإدارة سواء فنية أو مكتبية، وتقوم بمعاونة تلك الوحدات الإدارية، وتعتبر القلب النابض الذي يمد كافة الأجهزة بما يلزمها من معطيات وبيانات، وبمراقبة المديرية الأخرى وتتبع الإنحرافات أثناء حدوثها للتقليل من الأخطار.
- 3- **مساعد الأمن الصناعي:** مهمته تولى كل ما يخص الأمن الداخلي والخارجي للمؤسسة، كما أنه يقوم بإعطاء التعليمات للعمال لتفادي الحوادث المحتمل وقوعها، وتوعيتهم بمختلف إجراءات الوقاية، بالإضافة إلى إقامة دوريات مراقبة يومية حول الورشات والمصالح لضمان سير نشاط على أحسن الظروف.
- 4- **مساعد المدير لرقابة التسيير:** مهمته السهر على مراقبة ومتابعة مختلف العمليات لمديرية المؤسسة، ويحرص على تطبيق جميع الأوامر والقرارات بكل صرامة وجدية، وذلك من خلال الربط والتنسيق بين المهام المختلفة لجميع المديرية ومصالحها، بالإضافة إلى متابعة العمل.
- 5- **المديرية:** يوجد خمس مديريات وهي على التوالي:
 - **مديرية التقنية:** وتعد الركيزة الأساسية الإنتاجية، إذ تقوم بوضع البرامج الإنتاجية إنطلاقاً من تحديد معايير الإنتاج والمدّة اللازمة لعمليات الإنتاج، وهي تحرص على تقديم مختلف الخصائص والمواصفات المتعلقة بالاستثمارات الجديدة، وتضم الدوائر والمصالح التالية: دائرة صنع الأنابيب، دائرة ضمان الجودة، دائرة التغليف، دائرة الصيانة، مصلحة البرمجة.

- **مديرية الموارد البشرية:** تتولى هذه المديرية السهر على مصالح المستخدمين، سواء من حيث التوظيف، والتدريب، والتأهيل، والتحفيز، والترقية، وتوزيع الأجور، والمكافآت، والعطل، وتوفير التأمين الشامل لهم، والوظيفة الاجتماعية إتجاه الضمان الاجتماعي وذلك على أساس معلومات المديرية من مختلف الإدارات الأخرى، كما تضم ثلاثة دوائر وهي: دائرة المستخدمين، دائرة التسيير، دائرة الإعلام الآلي، مساعد قضائي.
 - **المديرية المالية:** تعد من أهم المديريات لدى المؤسسة وذلك لأن عملها حساس نوعا ما مقارنة مع باقي المديريات، إذ تهتم بمختلف عمليات المالية والمحاسبية وذلك بتحليل الحسابات ومراقبة مختلف التصريحات من رقم العمال لمعرفة الضرائب واجبة الدفع، كما تهتم بإعداد مختلف الدفاتر والسجلات المحاسبية، إضافة إلى القيام بإعداد مختلف الميزانيات ومراقبتها، وهذا كله بهدف تحديد الوضعية أو الحالة المالية العامة للمؤسسة ومتابعة سير النشاط، وهي تضم: إدارة الميزانية والمراقبة، دائرة المحاسبة العامة، دائرة الخزينة. موضحة في الشكل التالي:
- الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمديرية المالية.



المصدر: المديرية المالية.

- **المديرية التجارية:** تعتبر همزة وصل بين الشركة والزبائن حيث تقوم بتلقي كافة الطلبات والعروض المقدمة لدراستها، كما تهتم بكل الإجراءات صرف المنتج وتعمل على تلبية أكبر عدد ممكن من الطلبات، وتضم: دائرة التجارة، دائرة التسويق.
- **مديرية التّموين:** تعتبر هذه المديرية وسيطاً بين المؤسسة والمورد، فيقوم بإعداد برنامج التّموين إمّا عن طريق جلب الإحتياجات المختلفة للمؤسسة من الدّاخل أو عن طريق الإستيراد، إضافة إلى حرصها على التّخزين الأمثل وتوفير ما تحتاجه المؤسسة من مواد أولية ولوازم بالكمية المطلوبة وأقل سعر وفي الوقت المناسب، وتضم: دائرة الشراء، دائرة تسيير المخزون.

المبحث الأول: عرض وتحليل بيانات ونتائج دراسة حالة.

المطلب الأول : أدوات وعينة الدراسة.

إن إختيار أدوات دراسة أي ظاهرة تخضع إلى طبيعة الموضوع ونوعيته هذا من جهة، ومن جهة أخرى إلى نوعية عينة الدراسة، بمعنى أن مشكلة البحث هي التي تفرض نوع المنهج المناسب للدراسة، لذلك فقد إستعنا في دراستنا هذه " متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية - دراسة حالة بمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب Alfapipe - " بالمنهج الوصفي التحليل، كما إختارنا هذا المنهج نظرا لطبيعة الموضوع التي تقتضي التحليل والتفسير إستخدمنا برنامج (SPSS20) لتفريغ البيانات ومعالجتها، كما إعتدنا أيضا على المقابلة.

وكانت عينة الدراسة تشمل موظفي مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFAPIPE بغرداية بالنسبة للإستبيان، أما المقابلة فكانت مع رئيس دائرة المحاسبة التحليلية والمواد الأولية.

المطلب الثاني : عرض وتحليل بيانات ونتائج الإستبيان.

الفرع الأول: تصميم الإستبيان

تم توزيع 50 إستمارة إستبيان (الملحق رقم 01) على موظفي المؤسسة، وتم استرجاع 42 إستمارة إستبيان، منها 11 مرفوضة بسبب وجود نقص في الإجابات.

تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، حسب مقياس ليكارت الخماسي كالتالي:

1	2	3	4	5
غير موافق بشدة	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق بشدة

ولتحديد طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي (الحدود العليا والدنيا) تم حساب المدى (4=1-5)، ثم تقسيمه على عدد خلايا المقياس للحصول على طول الخلية الصحيح أي (0.80=5/4) بعد ذلك يتم

إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في الخلية الأدنى وذلك لتحديد الحد الأعلى للخلية، وعليه يتم تفسير

النتائج في الجدول التالي:

جدول رقم (01): يوضح كيفية قياس طول الخلايا لبدائل الإجابات.

الإجابة	الزمن	المتوسط الحسابي
غير موافق بشدة	1	1.8 – 1
غير موافق	2	2.6 – 1.8
موافق بدرجة متوسطة	3	3.4 – 2.6
موافق	4	4.2 – 3.4
موافق بشدة	5	5 – 4.2

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الإستبيان.

الفرع الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة

الجدول (02): معامل الثبات الفا كرونباخ (الملحق رقم 02)

عدد الفقرات	اختبار الفا كرونباخ
27	0.870

إستخدما طريقة الفا كرونباخ Alpha cranbach من خلال برنامج spss20 لقياس ثبات الإستبانة وهو

أسلوب مستخدم للتأكد من مصداقية مفردات العينة في الإجابة على أسئلة الإستبيان وكذلك لقياس ثبات

المحتوى لمتغيرات الدراسة وقد بلغت قيمة معامل الثبات 0.870 ومعامل الصدق وهو الجذر التربيعي

لمعامل الثبات 0.932، ويمكن إعتبارها نسبة عالية لأنها نسبة تزيد عن النسبة المقبولة إحصائيا وبالغة

0.60، مما يدل على أن المبحوثين يفهمون أسئلة أداة الدراسة ووجود درجة كبيرة من الإتساق الداخلي

بين عبارات الإستبيان مما يعزز إستخدامه في هذه الدراسة والجدول يوضح اختبار معامل الفا كرونباخ

لثبات الإستبيان.

الفرع الثالث: إختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة

الجدول (03): إختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة

المحور الثالث	المحور الثاني	المحور الأول	
31	31	31	حجم العينة
1.217	1.319	1.381	إحصائية-kolomogorov-smirnov
0.147	0.080	0.063	مستوى المعنوية sig

نلاحظ أن محاور الدراسة لديهم مستوى معنوية أكبر من 0.05 ومنه نقول أنها تتبع التوزيع الطبيعي من خلال إحصائية كولوموغروف سيمورنوف.

الفرع الرابع: عرض وتحليل البيانات الشخصية

يحتوي هذا الفرع على مجموعة من الأسئلة التي تتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد العينة.

جدول رقم (04): توزيع مفردات العينة حسب متغير الجنس. (الملحق رقم 03)

الإناث		الذكور	
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار
3.2%	1	96.8%	30

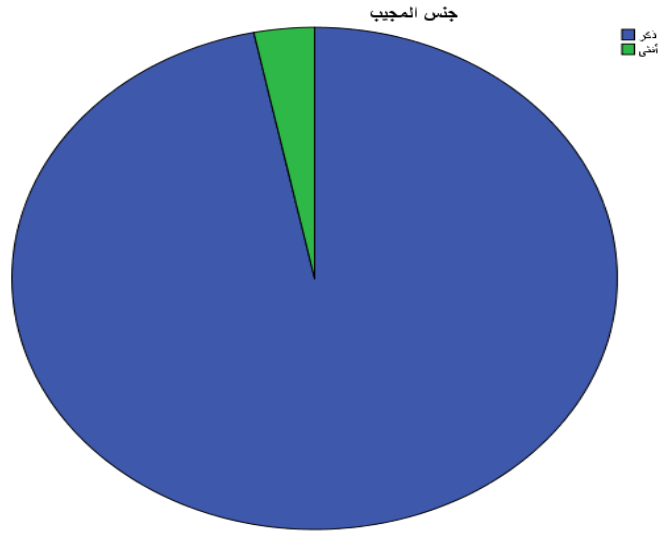
تبين من الجدول السابق أن نسبة الذكور بلغت 96.8% من مجموع أفراد العينة من فئة الذكور بتكرار

قدره 30، وبلغت نسبة الإناث 3.2% بتكرار قدره 1، ويعود ذلك لإحتواء مؤسسة الجزائرية لصناعة

الأنابيب على تعداد الموظفين يفوق عدد الذكور فيها على عدد الإناث، ولعل ذلك راجع إلى طبيعة عمل

المؤسسة.

الشكل رقم (03): يوضح توزيع مفردات العينة وفق متغير الجنس.



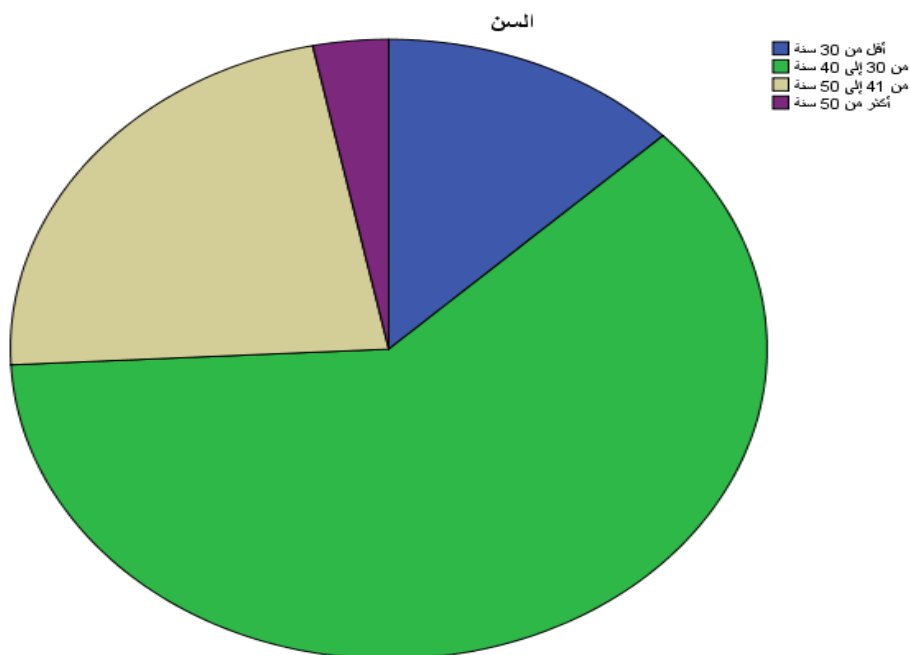
المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الاستبيان.

جدول رقم (05): توزيع مفردات العينة حسب متغير السن. (الملحق رقم 03)

النسبة المئوية	التكرار	السن
12.9%	4	أقل من 30 سنة
61.3%	19	من 30 إلى 40 سنة
22.6%	7	من 41 إلى 50 سنة
3.2%	1	أكثر من 50 سنة
100%	31	المجموع

من خلال الجدول أعلاه نجد أن الفئة العمرية أقل من 30 سنة كانت بتكرار قدره 4 وبنسبة 12.9%، والفئة العمرية من 30 إلى 40 سنة بتكرار قدره 19 وبنسبة 61.3%، والفئة العمرية من 41 إلى 50 سنة بتكرار 7 وبنسبة 22.6%، والفئة العمرية أكثر من 50 سنة بتكرار 1 بنسبة 3.2%، ولعل ذلك راجع إلى سياسة التوظيف في مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الإعتماد على فئة الشباب في التوظيف.

الشكل رقم (04): يوضح توزيع مفردات العينة حسب متغير السن.



المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الإستبيان.

جدول رقم (06): يوضح توزيع مفردات العينة حسب متغير المؤهل العلمي. (الملحق رقم 03)

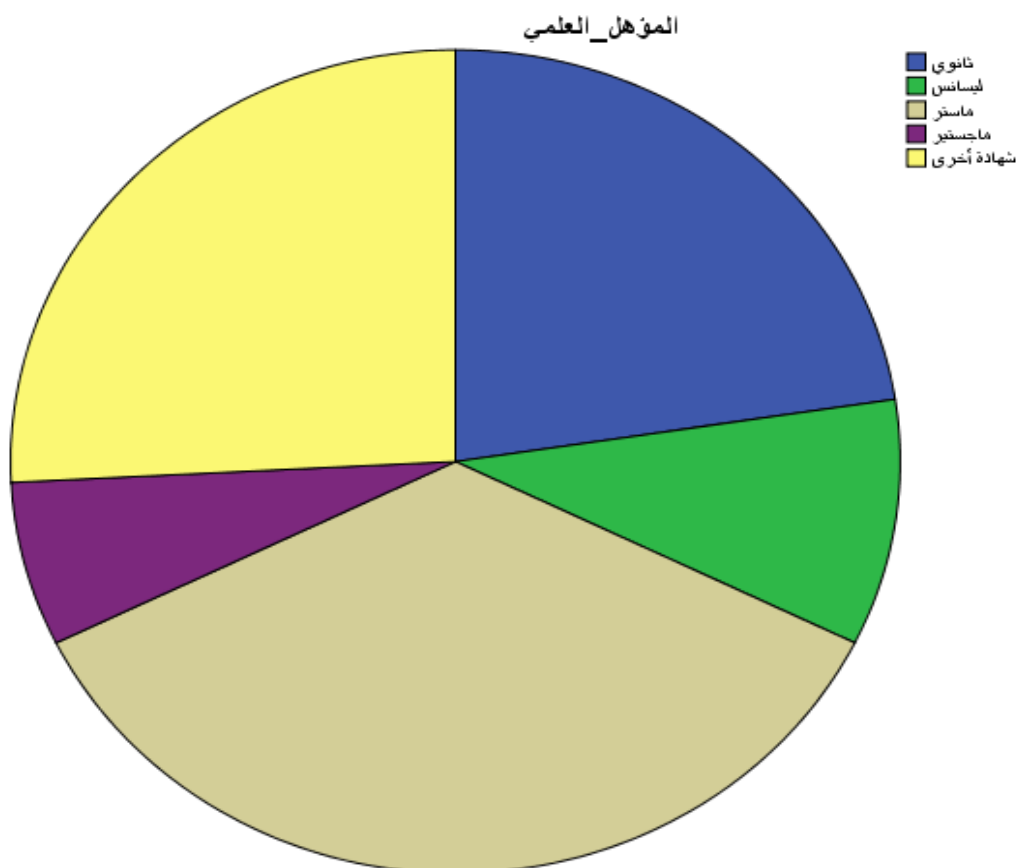
المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ثانوي	7	22.6%
ليسانس	3	9.7%
ماستر	11	35.5%
ماجستير	2	6.5%
شهادة أخرى	8	25.8%
المجموع	31	100%

من خلال الجدول أعلاه نجد أن فئة الثانوي كانت بتكرار 7 بنسبة 22.6%، وفئة ليسانس بتكرار 3

بنسبة 9.7%، وفئة الماستر بتكرار 11 بنسبة 35.5%، وفئة الماجستير 2 بنسبة 6.5%، وفئة حاملي

شهادات أخرى بتكرار 8 بنسبة 25.8%، وهذا يعني أن أفراد العينة مؤهلين تأهيلا علميا.

الشكل رقم (05): يوضح توزيع مفردات العينة حسب متغير المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الإستبيان.

جدول رقم (07): يوضح توزيع مفردات العينة حسب متغير الوظيفة. (الملحق رقم 04)

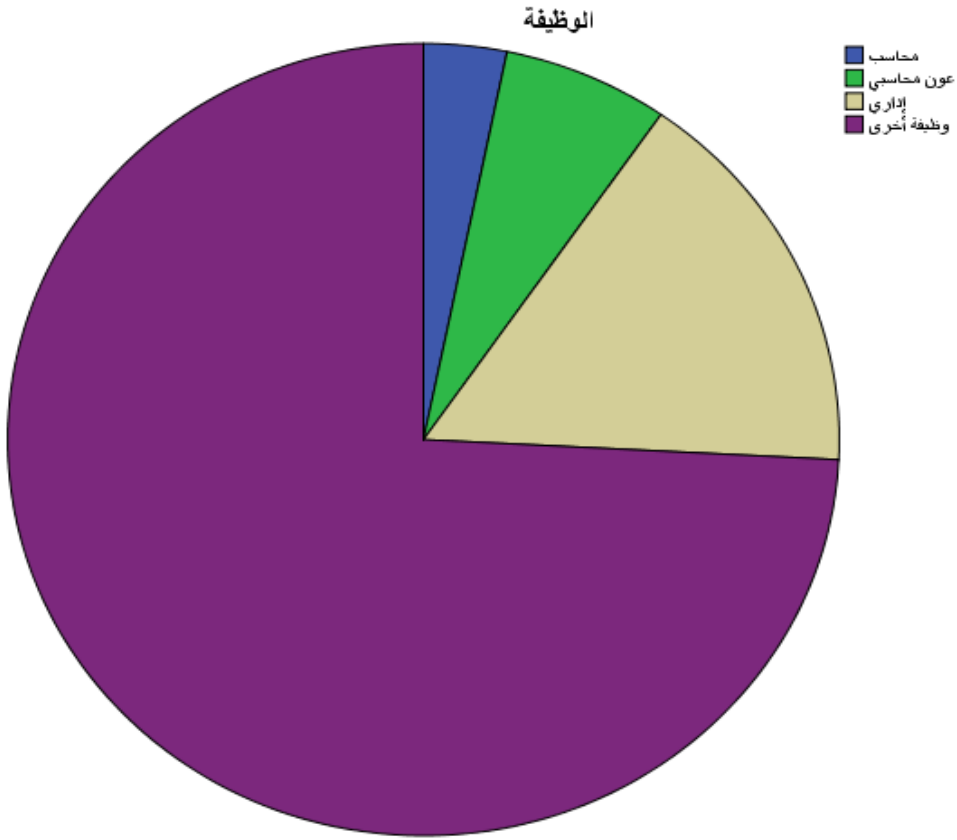
الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
محاسب	1	2.3%
عون محاسبي	2	6.5%
إداري	5	16.1%
وظيفة أخرى	23	74.2%
المجموع	31	100%

من خلال الجدول أعلاه نجد أن أعلى نسبة من عينة الدراسة حسب الوظيفة هي وظيفة أخرى بتكرار 23

بنسبة 74.2%، ثم وظيفة إداري بتكرار 5 بنسبة 16.1%، ثم وظيفة عون محاسبي بتكرار 2 بنسبة

6.5%، تليها وظيفة محاسب بتكرار 1 بنسبة 2.3%.

الشكل رقم (06): يوضح توزيع مفردات العينة حسب متغير الوظيفة.



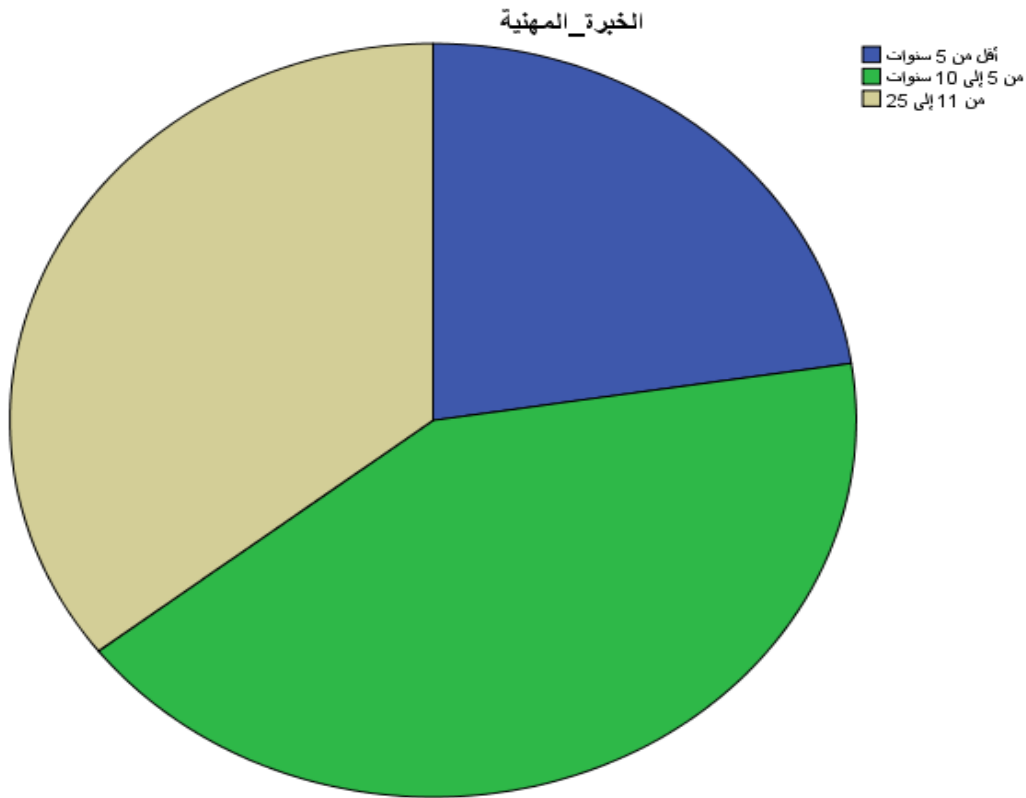
المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الإستبيان.

جدول رقم (08): يوضح توزيع مفردات العينة حسب متغير الخبرة المهنية. (الملحق رقم 04)

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	7	22.6%
من 5 إلى 10 سنوات	13	41.9%
من 11 إلى 25 سنة	11	35.5%
المجموع	31	100%

من خلال الجدول أعلاه نجد أن أعلى نسبة من عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية تقدر بتكرار 13 بنسبة 41.9% لمن هم خبرة من 5 إلى 10 سنوات، ثم يليها تكرار 11 بنسبة 35.5% لمن هم خبرة من 11 إلى 25 سنة، ثم يليها تكرار 7 بنسبة 22.6% لمن لديهم خبرة أقل من 5 سنوات.

الشكل رقم (07): يوضح توزيع مفردات العينة حسب متغير الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الطالبتين حسب نتائج الإستبيان.

الفرع الخامس: عرض وتحليل محاور الإستبيان.

الجدول رقم (09): الوسط الحسابي و الإنحراف المعياري لعبارات المحور الأول: مدى وعي المؤسسة

الصناعية الجزائرية لمفهوم المحاسبة البيئية. (الملحق رقم 05)

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه العام
01	يوجد فهم واضح لدى الإدارة بمفهوم المحاسبة البيئية	3.39	0.989	موافق بدرجة متوسطة
02	يوجد فهم كافي لدى الإدارة لأهمية تطبيق المحاسبة البيئية	3.06	1.124	غير موافق
03	تهتم الإدارة بتطوير معرفة ومهارات العاملين في مجال تطبيق المحاسبة البيئية	3.03	0.875	موافق بدرجة متوسطة
04	تشجع الإدارة دورات وبرامج تدريبية في مجال المحاسبة البيئية	3.16	1.098	موافق بدرجة متوسطة
05	تسعى المؤسسة جاهدة لتطبيق المحاسبة البيئية	3.48	0.926	موافق
06	يتوفر لدى المؤسسة كافة المعلومات اللازمة لتطبيق المحاسبة البيئية	3.10	0.870	موافق بدرجة متوسطة
07	تأخذ المؤسسة أثناء عملية إنتاجها بعين الإعتبار الأمور المتعلقة بالبيئة	3.29	1.039	موافق بدرجة متوسطة
08	تدعم الإدارة كافة الجهود لتطبيق المحاسبة البيئية	3.39	0.844	موافق بدرجة متوسطة
09	تسعى المؤسسة للحصول على شهادة الإيزو 14001 بنظام الإدارة البيئية	4.00	0.931	موافق بشدة
	المتوسط العام	3.32	0.966	موافق بدرجة متوسطة

المصدر: من إعداد الطالبتين.

- التعليق على عبارات الجدول :

يتضح من الجدول أعلاه أن المتوسط العام الإجمالي للمتوسط الحسابي لكافة المتغيرات مجتمعة جاء بموافق بدرجة متوسطة حيث بلغ 3.32 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 وهذا يدل على الاتجاهات المحايدة لعينة البحث حول المبررات الخاصة بوجود وعي لدى إدارات المؤسسات الصناعية الجزائرية إتجاه المحاسبة البيئية، وهذا ما يظهر جليا من خلال إجابات أفراد العينة بخصوص الأسئلة إذ أن المتوسط الحسابي لتلك الأسئلة على التوالي موافق بدرجة متوسطة، كما نلاحظ أن المتوسط العام الإجمالي للانحراف المعياري بلغ 0.966.

وبتفصيل النتيجة الرئيسية لهذا المحور، نلاحظ أن نتيجة عينة الدراسة في العبارة الأولى التي تنص على أنه يوجد فهم واضح لدى الإدارة بمفهوم المحاسبة البيئية عرفت اتجاه موافق بدرجة متوسطة من قبل عينة الدراسة، إذ جاء متوسطها الحسابي بنسبة 3.39 وبتباين معياري قدره 0.989، ومنه نلاحظ أن هناك فهم نسبي لدى الإدارة لمفهوم المحاسبة البيئية.

العبارة الثانية التي تنص على أنه يوجد فهم كافي لدى الإدارة لأهمية تطبيق المحاسبة البيئية عرفت إتجاه الغير موافق من قبل عينة الدراسة، إذ جاء متوسطها الحسابي 3.06 ، وبتباين معياري 1.124، ومنه نلاحظ على أن هناك إجماع على عدم وجود فهم كافي لدى الإدارة لأهمية تطبيق المحاسبة البيئية.

العبارة الثالثة التي نصت على أنه تهتم الإدارة بتطوير معرفة ومهارات العاملين في مجال تطبيق المحاسبة البيئية، عرفت إتجاه موافق بدرجة متوسطة من قبل عينة الدراسة، حيث بلغ متوسطها الحسابي 3.03 وبتباين معياري 0.875 ، ومنه نلاحظ أن الإدارة تهتم بتطوير معرفة ومهارات العاملين في مجال تطبيق المحاسبة البيئية نوعا ما.

العبارة الرابعة هي الأخرى عرفت اتجاه موافق بدرجة متوسطة من عينة الدراسة، وهي تخص تشجع الإدارة دورات وبرامج تدريبية في مجال المحاسبة البيئية، حيث بلغ متوسطها الحسابي 3.16 وإنحراف معياري 1.098، وهذا يدل على أن الإدارة تشجع الدورات والبرامج التدريبية في مجال المحاسبة البيئية نوعا ما.

العبارة الخامسة التي تعتبر أن المؤسسة تسعى جاهدة لتطبيق المحاسبة البيئية عرفت اتجاه موافق من طرف عينة الدراسة، حيث بلغ متوسطها الحسابي 3.48 وإنحراف معياري 0.926، ومنه نلاحظ على أن هناك إجماع على أن المؤسسة تسعى جاهدة لتطبيق المحاسبة البيئية.

العبارة السادسة التي نصت على أنه يتوفر لدى المؤسسة كافة المعلومات اللازمة لتطبيق المحاسبة البيئية عرفت اتجاه موافق بدرجة متوسطة من قبل عينة الدراسة، حيث بلغ متوسطها الحسابي 3.10 وإنحراف معياري 0.870، ومنه لاحظنا أنه يتوفر لدى المؤسسة كافة المعلومات اللازمة لتطبيق المحاسبة البيئية نوعا ما.

العبارة السابعة هي الأخرى عرفت اتجاه موافق بدرجة متوسطة من طرف عينة الدراسة، وهي تتص على أن تأخذ المؤسسة أثناء عملية إنتاجها بعين الاعتبار الأمور المتعلقة بالبيئة، والتي بلغ متوسطها الحسابي 3.29 وإنحرافها المعياري 1.039، وهذا دلالة على أن المؤسسة تأخذ أثناء عملية إنتاجها بعين الاعتبار الأمور المتعلقة بالبيئة.

العبارة الثامنة التي تقول أن تدعم الإدارة كافة الجهود لتطبيق المحاسبة البيئية عرفت اتجاه موافق بدرجة متوسطة من طرف عينة الدراسة، حيث بلغ متوسطها الحسابي 3.39 وإنحرافها المعياري 0.844، ومنه يمكننا القول أن الإدارة تدعم كافة الجهود لتطبيق المحاسبة البيئية نوعا ما.

العبارة التاسعة عرفت إتجاه موافق بشدة من طرف عينة الدراسة، وهي تخص سعي المؤسسة للحصول على شهادة الإيزو 14001 المتعلقة بنظام الإدارة البيئية، حيث بلغ متوسطها الحسابي 4.00 وإنحرافها المعياري 0.931، وهذا يدل على أن المؤسسة تسعى للحصول على شهادة الإيزو 14001 المتعلقة بنظام الإدارة البيئية.

الجدول رقم (10): الوسط الحسابي والإنحراف المعياري لعبارات المحور الثاني: إلتزام المؤسسة بتطبيق المحاسبة البيئية (الملحق رقم 06)

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه العام
01	النظام المحاسبي المالي يساعد على تطبيق المحاسبة البيئية	3.65	0.950	موافق
02	تقوم المؤسسة بتحديد التكاليف البيئية بدقة	2.94	0.964	موافق بدرجة متوسطة
03	يوجد أساليب قياس متعددة للأداء البيئي	3.32	1.077	موافق بدرجة متوسطة
04	يتم الإفصاح عن الإلتزامات البيئية عن طريق التقرير البيئي	3.39	1.116	موافق بدرجة متوسطة
05	تساعد دراسة وتحليل التكاليف البيئية مؤسستكم على تقليل إلتزاماتها التي قد تنشأ بسبب عدم الإلتزام بحماية البيئة	3.61	0.955	موافق
06	تستخدم المؤسسة نظام رقابة بيئي يتلائم مع مخاطر البيئة للمؤسسة	3.74	1.032	موافق
07	تقوم المؤسسة بمراجعة عمليات المعالجة التخزين والتخلص من النفايات	3.81	0.873	موافق

08	يوجد تطبيق ضريبية جبائية للمحاسبة البيئية	3.65	0.985	موافق
09	غياب التخطيط الاستراتيجي لأعمال المسؤولية البيئية	3.45	1.091	موافق
	المتوسط العام	3.50	1.007	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين.

- التعليق على عبارات الجدول :

يتضح من الجدول أعلاه أن المتوسط العام الإجمالي للمتوسط الحسابي لكافة المتغيرات مجتمعة جاء بموافق حيث بلغ 3.50 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 وهذا يدل على الإتجاه الموافق لعينة البحث حول إلتزام المؤسسة بتطبيق المحاسبة البيئية، وهذا ما يظهر جليا من خلال إجابات أفراد العينة بخصوص الأسئلة إذ أن المتوسط الحسابي لتلك الأسئلة على التوالي موافق، كما نلاحظ أن المتوسط العام الإجمالي للانحراف المعياري بلغ 1.007.

ويتفصيل النتيجة الرئيسية لهذا المحور، نلاحظ أن نتيجة عينة الدراسة في العبارة الأولى التي تنص على أن النظام المحاسبي المالي يساعد على تطبيق المحاسبة البيئية عرفت إتجاه موافق من قبل عينة الدراسة، حيث بلغ متوسطها الحسابي 3.65 وإنحرافها المعياري 0.950، وهذا يدل على أن النظام المحاسبي المالي يساعد على تطبيق المحاسبة البيئية.

العبارة الثانية التي تنص على أن تقوم المؤسسة بتحديد التكاليف البيئية بدقة عرفت إتجاه موافق بدرجة متوسطة من طرف عينة الدراسة، إذ بلغ متوسطها الحسابي 2.94 وإنحرافها المعياري 0.964، وهذا يدل على أن تقوم المؤسسة بتحديد التكاليف البيئية بدقة نوعا ما.

العبارة الثالثة هي الأخرى عرفت اتجاه موافق بدرجة متوسطة من طرف عينة الدراسة، وهي تخص أنه يوجد أساليب قياس متعددة للأداء البيئي، حيث بلغ متوسطها الحسابي 3.32 وبتحرف معياري 1.077، وهذا يدل على أنه يوجد أساليب قياس متعددة للأداء البيئي نوعا ما.

العبارة الرابعة هي الأخرى أيضا عرفت اتجاه موافق بدرجة متوسطة من طرف عينة الدراسة، وهي تعتبر أنه يتم الإفصاح عن الإلتزامات البيئية عن طريق التقرير البيئي، حيث بلغ متوسطها الحسابي 3.39 وبتحرف معياري 1.116، وهذا يدل على أنه يتم الإفصاح عن الإلتزامات البيئية عن طريق التقرير البيئي نوعا ما.

العبارة الخامسة التي تنص على أنه تساعد دراسة وتحليل التكاليف البيئية مؤسستكم على تقليل إلتزاماتها التي قد تنشأ بسبب عدم الإلتزام بحماية البيئي عرفت إتجاه موافق من قبل عينة الدراسة، حيث بلغ متوسطها الحسابي 3.61 وبتحرفها المعياري 0.955، وهذا يدل على أنه تساعد دراسة وتحليل التكاليف البيئية مؤسستكم على تقليل إلتزاماتها التي قد تنشأ بسبب عدم الإلتزام بحماية البيئي.

العبارة السادسة التي نصت على أنه تستخدم المؤسسة نظام رقابة بيئي يتلائم مع مخاطر البيئة للمؤسسة عرفت إتجاه موافق من قبل عينة الدراسة، حيث بلغ متوسطها الحسابي 3.74 وبتحرف معياري 1.032، ومنه لاحظنا أنه تستخدم المؤسسة نظام رقابة بيئي يتلائم مع مخاطر البيئة للمؤسسة.

العبارة السابعة هي الأخرى عرفت إتجاه موافق من طرف عينة الدراسة، وهي تنص على أن تقوم المؤسسة بمراجعة عمليات المعالجة التخزين والتخلص من النفايات، والتي بلغ متوسطها الحسابي 3.81 وبتحرفها المعياري 0.873، وهذا دلالة على أنه تقوم المؤسسة بمراجعة عمليات المعالجة التخزين والتخلص من النفايات.

العبارة الثامنة التي تقول أنه يوجد تطبيق ضريبية جبائية للمحاسبة البيئية، عرفت إتجاه موافق من طرف عينة الدراسة، حيث بلغ متوسطها الحسابي 3.65 وإنحرافها المعياري 0.985، ومنه يمكننا القول أنه فعلا يوجد تطبيق ضريبية جبائية للمحاسبة البيئية.

العبارة التاسعة هي الأخرى عرفت إتجاه موافق من طرف عينة الدراسة، وهي تخص غياب التخطيط الاستراتيجي لأعمال المسؤولية البيئية حيث بلغ متوسطها الحسابي 3.45 وإنحرافها المعياري 1.091، وهذا يعبر فعلا عن غياب التخطيط الاستراتيجي لأعمال المسؤولية البيئية.

الجدول رقم (11): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثالث: المعوقات التي تواجه تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسة. (الملحق رقم 07)

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
01	عدم وجود فهم واضح ودقيق لمفهوم المحاسبة البيئية	3.42	1.205	موافق
02	عدم وجود إدراك بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية	3.65	1.082	موافق
03	ليس لدى الإدارة المعرفة الكافية لمنافع تطبيق المحاسبة البيئية	3.45	1.121	موافق
04	ضعف الدورات التدريبية في مجال المحاسبة البيئية	3.52	0.926	موافق
05	عدم إلمام العاملين في أقسام المحاسبة بالمحاسبة البيئية	3.52	1.092	موافق
06	نقص الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق المحاسبة البيئية	3.48	1.180	موافق
07	عدم وجود هيئات رقابية تطالب بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية	3.55	1.091	موافق
08	عدم إلزام التشريعات الجزائرية بتطبيق المحاسبة البيئية	3.10	1.221	موافق بدرجة متوسطة
09	إعتماد محافظي الحسابات تقارير تتضمن بنود المحاسبة البيئية	3.61	1.054	موافق
	المتوسط العام	3.47	1.108	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين.

- التعليق على عبارات الجدول :

يتضح من الجدول أعلاه أن المتوسط العام الإجمالي للمتوسط الحسابي لكافة المتغيرات مجتمعة جاء

بموافق حيث بلغ 3.47 وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي 3 وهذا يدل على الاتجاه الموافق لعينة

البحث حول وجود معوقات تواجه تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسة ، وهذا ما يظهر جليا من خلال

إجابات أفراد العينة بخصوص الأسئلة إذ أن المتوسط الحسابي لتلك الأسئلة على التوالي موافق، كما

نلاحظ أن المتوسط العام الإجمالي للانحراف المعياري بلغ 1.108.

وبتفصيل النتيجة الرئيسية لهذا المحور، نلاحظ أن نتيجة عينة الدراسة في العبارة الأولى التي تنص على عدم

وجود فهم واضح ودقيق لمفهوم المحاسبة البيئية عرفت إتجاه موافق من قبل عينة الدراسة، حيث بلغ متوسطها

الحسابي 3.42 وانحرافها المعياري 1.205، وهذا يدل على عدم وجود فهم واضح ودقيق لمفهوم المحاسبة

البيئية.

العبارة الثانية التي تنص على عدم وجود إدراك بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية عرفت إتجاه موافق من طرف

عينة الدراسة، إذ بلغ متوسطها الحسابي 3.65 وانحرافها المعياري 1.082، وهذا يدل فعلا على عدم وجود

إدراك بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية.

العبارة الثالثة هي الأخرى عرفت اتجاه موافق من طرف عينة الدراسة، وهي تنص على أنه ليس لدى الإدارة

المعرفة الكافية لمنافع تطبيق المحاسبة البيئية حيث بلغ متوسطها الحسابي 3.45 وانحراف معياري 1.121،

وهذا يدل فعلا على أنه ليس لدى الإدارة المعرفة الكافية لمنافع تطبيق المحاسبة البيئية.

العبارة الرابعة هي الأخرى أيضا عرفت اتجاه موافق من طرف عينة الدراسة، وهي تنص على ضعف الدورات

التدريبية في مجال المحاسبة البيئية، حيث بلغ متوسطها الحسابي 3.52 وانحراف معياري 0.926، وهذا يدل

على ضعف الدورات التدريبية في مجال المحاسبة البيئية.

العبارة الخامسة التي تنص على عدم إلمام العاملين في أقسام المحاسبة بالمحاسبة البيئية عرفت إتجاه موافق

من قبل عينة الدراسة، حيث بلغ متوسطها الحسابي 3.52 وانحرافها المعياري 1.092، وهذا يدل فعليا على

عدم إلمام العاملين في أقسام المحاسبة بالمحاسبة البيئية.

العبارة السادسة التي نصت على نقص الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق المحاسبة البيئية عرفت إتجاه موافق من قبل عينة الدراسة، حيث بلغ متوسطها الحسابي 3.48 وإنحراف معياري 1.180، وهذا يدل فعليا على نقص الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق المحاسبة البيئية.

العبارة السابعة هي الأخرى عرفت إتجاه موافق من طرف عينة الدراسة، وهي تنص على عدم وجود هيئات رقابية تطالب بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية، والتي بلغ متوسطها الحسابي 3.55 وإنحرافها المعياري 1.091، وهذا دلالة على عدم وجود هيئات رقابية تطالب بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية.

العبارة الثامنة التي تنص على عدم إلزام التشريعات الجزائرية بتطبيق المحاسبة البيئية، عرفت إتجاه موافق بدرجة متوسطة من طرف عينة الدراسة، حيث بلغ متوسطها الحسابي 3.10 وإنحرافها المعياري 1.221 وهذا يدل على عدم إلزام التشريعات الجزائرية بتطبيق المحاسبة البيئية.

العبارة التاسعة هي الأخرى عرفت إتجاه موافق من طرف عينة الدراسة، وهي تخص إعتداد محافظي الحسابات تقارير تتضمن بنود المحاسبة البيئية، حيث بلغ متوسطها الحسابي 3.61 وإنحرافها المعياري 1.054، وهذا يدل على إعتداد محافظي الحسابات تقارير تتضمن بنود المحاسبة البيئية.

الفرع السادس: نتائج الإستبيان

على ضوء النتائج المتحصل عليها من خلال التحليل الإحصائي للإستبيان توصلنا إلى جملة نتائج كالتالي:

- يوجد وعي نسبي لدى إدارات المؤسسات الصناعية الجزائرية إتجاه المحاسبة البيئية.
- هناك بعض الإلتزام بتطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
- يوجد العديد من المعوقات التي تواجه تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية.

المطلب الثالث : عرض وتحليل ونتائج المقابلة.

أجريت المقابلة مع رئيس دائرة المحاسبة التحليلية والمواد الأولية بمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب

"ALFAPIPE" بغرداية مع السيد بوحميده ياسين بتاريخ 2020/08/24 وكانت مقابلة مهيكلة وذلك بتوجيه

بعض الأسئلة من طرف

الباحثين إلى المبحوث، وكانت الأسئلة كالتالي:

- الباحث: هل هناك مفهوم واضح للمحاسبة البيئية في المؤسسة؟
- المبحوث: لا يوجد مفهوم للمحاسبة البيئية في المؤسسة.
- الباحث: هل هناك ألبسة وأقنعة واقية متطورة تحمي العاملين أثناء عملية التصنيع؟
- المبحوث: نعم هناك ألبسة وأقنعة متطورة وواقية تحمي العاملين من الأضرار البيئية التي تحدث أثناء عملية التصنيع، لكن إذا دخل العامل مكان التصنيع بدون البدلة الواقية والقناع وحدث له ضرر فالمؤسسة لا تتحمل ما حصله له لأنه هو المسؤول عن ذلك.
- الباحث: هل هناك ضريبة جبائية بيئية تدفع لمصالح الضريبة؟
- المبحوث: نعم هناك ضريبة بيئية تدفع لمصالح الضريبة على الأضرار التي تحدث في الجو أثناء عملية التصنيع تدفع كل سنة أو كل 3 سنوات غالبا ماتقدر بـ10.000.00 لسنة.
- الباحث: كيف تتم معالجة الفضلات والمهملات الناتجة عن عملية الإنتاج؟
- المبحوث: جميع الفضلات والمهملات الناتجة على عملية الإنتاج يتم بيعها، أي تكون تكلفة وتصيح إيراد

(أنظر الملحق 08)

نتائج المقابلة:

- ليس هناك مفهوم واضح لدى المؤسسات الصناعية الجزائرية لمفهوم المحاسبة البيئية.
- هناك ضرائب جبائية بيئية تقوم المؤسسات الصناعية بدفعها.

- هناك وسائل متطور وحديثة تحمي العاملين في المؤسسة من الأضرار التي تحدث جراء عملية التصنيع.
- جميع الفضلات والنفايات تعود على المؤسسة بالإيراد.

خلاصة الفصل:

لقد حاولنا من خلال هذا الفصل التعرف على ما إذا كانت المؤسسات الصناعية الجزائرية تطبق المحاسبة البيئية، ومن خلال الدراسة التطبيقية في مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFAPIPE بغرداية والتي إعتمدت على الإستبيان والمقابلة وآراء المستبحثين ونتائج التحليل الإحصائي ونتائج المقابلة تم التوصل إلى أن هناك وعي وإدراك نوعا ما لمفهوم المحاسبة البيئية وتطبيقها إلا أن هذا غير كافي لتطبيقها، كما أنها تواجهها العديد من المعوقات التي تعرقل تطبيقها.

الختامة

خاتمة

سعى موضوع الدراسة إلى محاولة تسليط الضوء والإمام بمعظم جوانب المحاسبة البيئية فقد أصبحت من الموضوعات المعاصرة الهامة التي من خلالها يتم قياس التكاليف والموارد البيئية وكذا الإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية ذات علاقة وأهمية بالبيئة والمجتمع، فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع النظري العلمية وإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال دراسة الحالة بمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب ومن أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية المطروحة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج.

أولاً: نتائج إختبار الفرضيات:

1- إختبار الفرضية الأولى:

هناك وعي لدى المؤسسات الصناعية الجزائرية إتجاه المحاسبة البيئية.

من خلال دراسة الحالة نجد أن هذه الفرضية غير مثبتة إذ أنه هناك نقص فادح في وعي

المؤسسات الصناعية الجزائرية إتجاه المحاسبة البيئية وعليه فإن هذه الفرضية مرفوضة.

2- إختبار الفرضية الثانية:

تلتزم المؤسسات الصناعية الجزائرية بتطبيق المحاسبة البيئية.

من خلال دراسة الحالة نجد أن هذه الفرضية مقبولة إذ أن المؤسسة محل الدراسة تلتزم بتطبيق

المحاسبة البيئية .

3- إختبار الفرضية الثالثة:

تواجه المؤسسات الصناعية الجزائرية معوقات في تطبيق المحاسبة البيئية.

من خلال دراسة الحالة نجد أن هذه الفرضية تحققت حيث أنها تتناسب مع النتائج المتحصل عليها من دراسة الحالة حيث نجد عدة معوقات تواجه المؤسسات الصناعية الجزائرية عند تطبيق المحاسبة البيئية.

أولاً: النتائج العامة للدراسة:

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى نتائج التالية:

- ✓ تعتبر المحاسبة البيئية أداة تساعد لخلق إدارة أفضل لحماية البيئية.
- ✓ اتضح لنا أنه لا يتوافر وعي وإدراك لمفهوم المحاسبة البيئية ولأهميتها في المؤسسات الصناعية الجزائرية.
- ✓ لا يتوفر لدى المؤسسات الصناعية الجزائرية متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية كافية.
- ✓ إنخفاض تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية بشكل كبير.
- ✓ عدم وجود أطراف رقابية تطالب بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية.
- ✓ عدم إلزام التشريعات الجزائرية بتطبيق المحاسبة البيئية.
- ✓ عدم البحث والإطلاع على المستجدات في مجال المحاسبة البيئية، وإنعدام وجود دورات تكوينية تخص المحاسبة البيئية.
- ✓ إنعدام خبراء متخصصين في مجال المحاسبة البيئية للإستعانة بهم لمعرفة كيفية تطبيق المحاسبة البيئية.
- ✓ هناك العديد من المعوقات التي تواجه المؤسسات الصناعية الجزائرية في تطبيق المحاسبة البيئية.

ثالثا: الإقتراحات:

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن صياغة الإقتراحات التالية:

- ✓ ضرورة توعية المؤسسات الصناعية الجزائرية أهمية المحاسبة البيئية.
- ✓ ضرورة توعية المؤسسات الصناعية الجزائرية بضرورة قياس التكاليف والموارد البيئية والإفصاح عنها.
- ✓ ضرورة الاهتمام بالمحاسبة البيئية في المؤسسة بشكل خاص من ناحية دعمها ماليا ومعنويا لكي تواكب آخر التطورات في مجال حماية من أثار التلوث.
- ✓ تعديل القوانين الضريبية بما يكفل منح إعفاءات للأصول والمعدات والآلات للحد من التلوث وتشجيع المنتجات الغير ضارة للبيئة.

رابعا: آفاق الدراسة (النظرة المستقبلية):

حاولنا من خلال هذه الدراسة الإلمام بجوانب الموضوع النظرية والتطبيقية قدر الإمكان، ومن أجل مواصلة البحث في هذا الموضوع نقترح بعض المواضيع كآفاق مستقبلية للدراسة:

- ✓ معوقات تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية.
- ✓ دور المحاسبة البيئية في ترشيد القرارات داخل المؤسسات الإقتصادية.
- ✓ واقع القياس والإفصاح البيئي في المؤسسات الصناعية.
- ✓ المحاسبة البيئية ودورها في الحد من التلوث البيئي في المؤسسات الصناعية.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1- إبراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، للنشر والتوزيع.

2- محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، المكتب الجامعي الحديث للنشر والتوزيع، مصر. سنة 2012.

3- مزنة عبد اللطيف الرفاعي، المحاسبة البيئية " القياس والإفصاح عن المشاكل البيئية مع الإشارة إلى المملكة العربية السعودية"، تصميم وإخراج وطباعة الإدارة العامة للطباعة والنشر، السعودية، 2016.

البحوث الجامعية:

4- أمينة بوعزيز، المحاسبة البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي -دراسة حالة بمؤسسة بتروجال- باتنة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، السنة الجامعية 2018/2019.

5- بوحفص رواني، المراجعة البيئية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية - حالة مؤسسة "الجزائرية لصناعة الأنابيب"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في فرع: العلوم الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2007.

- 6- عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط. 2011.
- 7- علي طيوب، مساهمة التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الصناعية - دراسة إستطلاعية بمجموعة من المؤسسات الصناعية الجزائرية-، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في: علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف -المسيلة-، السنة الجامعية 2016/2015.
- 8- مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر - أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير (منشورة)، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015.
- 9- فضل ياسين داود الجماسي، مدى تطبيق المحاسبة البيئية في بيئة الأعمال الفلسطينية (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في قطاع غزة) قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية بجامعة الأزهر - غزة- فلسطين، 2016.
- 10- نجلاء محمد مديح العاصي، دور المحاسبة البيئية في زيادة فعالية تقييم الأداء في منظمات الأعمال - دراسة تحليلية ميدانية - رسالة ماجستير، جامعة قناة السويس، بور سعيد، القاهرة، 2001.
- 11- نجوى عبد الصمد، المحاسبة عن الأداء البيئي: دراسة تطبيقية في المؤسسات الجزائرية المتحصلة على شهادة الايزو 14001، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، السنة الجامعية 2015/2014.

12- نورة بوزير، معالجة التكاليف البيئية وفق المتطلبات المسؤولية الاجتماعية دراسة حالة مؤسسة نפטال وحدة GPL رقم 704 ام البواقي ، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي العلوم التجارية ،جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، 2015.

المقالات العلمية:

- 13- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- 14- إسماعيل يحي التكروتي وآخرون، معايير تحديد التكاليف البيئية بالتطبيق على شركة العامة للاسمنت الشمالية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، جامعة بغداد، المجلد 6، عدد خاص بمناسبة نهاية الألفية الثانية، بغداد1998.
- 15- سليمان سعد السبوع، مدى تبني الشركات الصناعية الأردنية لتقنية المحاسبة الإدارية البيئية والمحاسبة عن التكاليف البيئية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 5، العدد4، الأردن، 2009.
- 16- طه عليوي ناصر، هيثم هاشم الخفاف، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات-دراسة استطلاعية لآراء عينة من المنشآت الصناعية بمدينة الموصل، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة 35 ،العدد92، 2012.
- 17- محمد حسين أحمد حسن، الإفصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية وآثاره الإيجابية - دراسة تطبيقية على الشركات السعودية- ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، السنة الثالثة عشرة، العدد الأول والثاني.
- 18- محمد السعيد سعيداني، متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مقال تأهيل، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة غرداية، الجزائر، 2019.

- 19- نادية عبد الحليم راضي، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية (عدد خاص)، جامعة الإمارات العربية المتحدة، المجلد 21، العدد الثاني، السنة 2001.
- 20- نجوى عبد الصمد، زكيه مقري، واقع القياس المحاسبي البيئي في المؤسسات الاسمنت العمومية، المجلة الجزائرية لتنمية الاقتصادية ، عدد04 ، باتنة، جوان 2016.
- 21- يوسف محمد جربوع، مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عم المسؤولية الإجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة - دراسة إستكشافية لآراء المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة في الشركات الصناعية المساهمة في قطاع غزة (فلسطين)، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، كلية التجارة، مجلد 15، العدد 01.

التظاهرات العلمية:

- 22- عبد الوهاب شنيخر، محمد كريم قروف، "المحاسبة البيئية كأساس لتقييم مستوى الاداء البيئي في المنشآت الصناعية"، الملتقى الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة - مقاربات علمية وعملية-، جامعة أم البواقي، 24 و25/10/2017 م.
- 23- مصطفى بودرامة، الوزناجي مهلي، "مدى اهتمام المؤسسات الصناعية الجزائرية بالمحاسبة البيئية"، الملتقى الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة -مقاربات علمية وعملية - جامعة ام البواقي، 24 و25/10/2017م.

24- نوال بن عمارة، المحاسبة عن الأداء البيئي الآفاق والمعوقات، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، نمو المؤسسات والإقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء المالي، جامعة ورقلة، 22- 23 نوفمبر 2011.

المراجع باللغة الأجنبية:

- 25- d.aurilia- aurora, perspectives of envioronmental accounting in Romania, et al 2012.
- 26- verónica paula Ribeiro, cristina aibar-Guzman, beatriz aibar-guzman, Sonia maria da silva Monteiro, “determinants of environmental accounting and reporting practices in Portuguese local entities”, corporate communications: an International journal, vol. 21 Issue: 3, 2016.
- 27- Rob Gray, gan bebbington, environmental accounting, managerialism and sustainability: is the planet safe in the hands of business and accounting? , advances in environmental accounting & management vol 1, emerald group publishing, bingley. 2000.

الملاحق



الملحق رقم (01): إستمارة الإستبيان.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
إستمارة إستبيان



أخي الفاضل / أختي الفاضلة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته، أما بعد:

في إطار الإعداد لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة بعنوان " متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية - دراسة حالة بمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب Alfapipe " نرجو منكم أن تمدوا لنا يد المساعدة بالإجابة على أسئلة الإستبيان بدقة وموضوعية مما يعزز الثقة في نتائج هذه الدراسة التي نأمل أن تعود على الجميع بالمنفعة والفائدة، لذا نرجو أن نجد لديكم متسعا من الوقت للإجابة على الأسئلة الواردة بهذا الإستبيان ونؤكد لكم أن الآراء التي ستدلون بها سوف تتم بالسرية التامة، وتستخدم فقط للبحث العلمي.

تحت إشراف الأستاذ:

- د. عجيبة محمد.

من إعداد الطالبتين:

- فيلي فاطمة الزهراء.

- عماري آمال.

ملاحظة هامة: يرجى قراءة جميع العبارات ثم وضع علامة X في الخانة المناسبة.

القسم الأول : البيانات الشخصية

1- الجنس:

ذكر أنثى

2- السن:

أقل من 30 سنة من 30 إلى 40 سنة من 41 إلى 50 سنة أكثر من 50 سنة

3- المؤهل العلمي:

ثانوي ليسانس ماستر ماجستير شهادة أخرى

4- الوظيفة:

محاسب مدير مالي عون محاسبي إداري وظيفة أخرى

5- الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات من 11 إلى 25 أكثر من 25 سنة

القسم الثاني: محاور الدراسة

المحور الأول: مدى وعي المؤسسة الصناعية الجزائرية لمفهوم المحاسبة البيئية.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق بشدة	غير موافق
01	يوجد فهم واضح لدى الإدارة بمفهوم المحاسبة البيئية					
02	يوجد فهم كافي لدى الإدارة لأهمية تطبيق المحاسبة البيئية					
03	تهتم الإدارة بتطوير معرفة ومهارات العاملين في مجال تطبيق المحاسبة البيئية					
04	تشجع الإدارة دورات وبرامج تدريبية في مجال المحاسبة البيئية					
05	تسعى المؤسسة جاهدة لتطبيق المحاسبة البيئية					
06	يتوفر لدى المؤسسة كافة المعلومات اللازمة لتطبيق المحاسبة البيئية					
07	تأخذ المؤسسة أثناء عملية إنتاجها بعين الاعتبار الأمور المتعلقة بالبيئة					
08	تدعم الإدارة كافة الجهود لتطبيق المحاسبة البيئية					
09	تسعى المؤسسة للحصول على شهادة الإيزو 14001 المتعلقة بنظام الإدارة البيئية					

المحور الثاني: إلتزام المؤسسات الصناعية الجزائرية بتطبيق المحاسبة البيئية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق بشدة	غير موافق
01	النظام المحاسبي المالي يساعد على تطبيق المحاسبة البيئية					
02	تقوم المؤسسة بتحديد التكاليف البيئية بدقة					
03	يوجد أساليب قياس متعددة للأداء البيئي					
04	يتم الإفصاح عن الإلتزامات البيئية عن طريق التقرير البيئي					
05	تساعد دراسة وتحليل التكاليف البيئية مؤسستكم على تقليل إلتزاماتها التي قد تنشأ بسبب عدم الإلتزام بحماية البيئية					

					تستخدم المؤسسة نظام رقابة بيئي يتلائم مع مخاطر البيئة للمؤسسة	06
					تقوم المؤسسة بمراجعة عمليات المعالجة التخزين والتخلص من النفايات	07
					يوجد تطبيق ضريبية جبائية للمحاسبة البيئية	08
					غياب التخطيط الاستراتيجي لأعمال المسؤولية البيئية	09

المحور الثالث: المعوقات التي تواجه تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	متوسطة	موافق بدرجة	غير موافق بشدة	غير موافق
01	عدم وجود فهم واضح ودقيق لمفهوم المحاسبة البيئية						
02	عدم وجود إدراك بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية						
03	ليس لدى الإدارة المعرفة الكافية لمنافع تطبيق المحاسبة البيئية						
04	ضعف الدورات التدريبية في مجال المحاسبة البيئية						
05	عدم إلمام العاملين في أقسام المحاسبة بالمحاسبة البيئية						
06	نقص الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق المحاسبة البيئية						
07	عدم وجود هيئات رقابية تطالب بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية						
08	عدم إلزام التشريعات الجزائرية بتطبيق المحاسبة البيئية						
09	إعتماد محافظي الحسابات تقارير تتضمن بنود المحاسبة البيئية						

إذا كانت هناك إضافات أو ملاحظات يرجى الإدلاء بها

.....

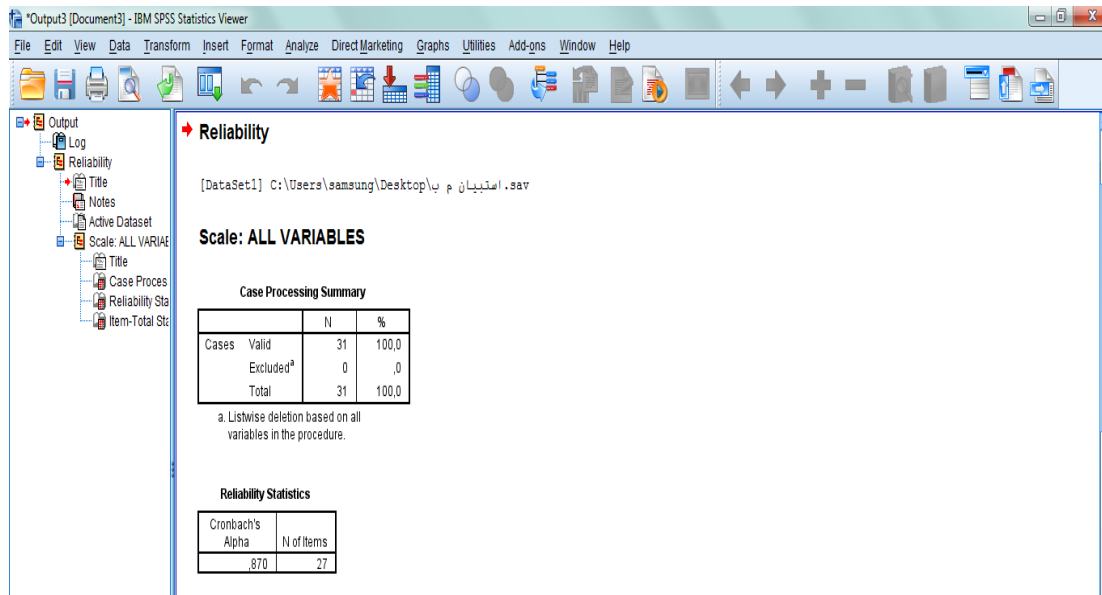
.....

.....

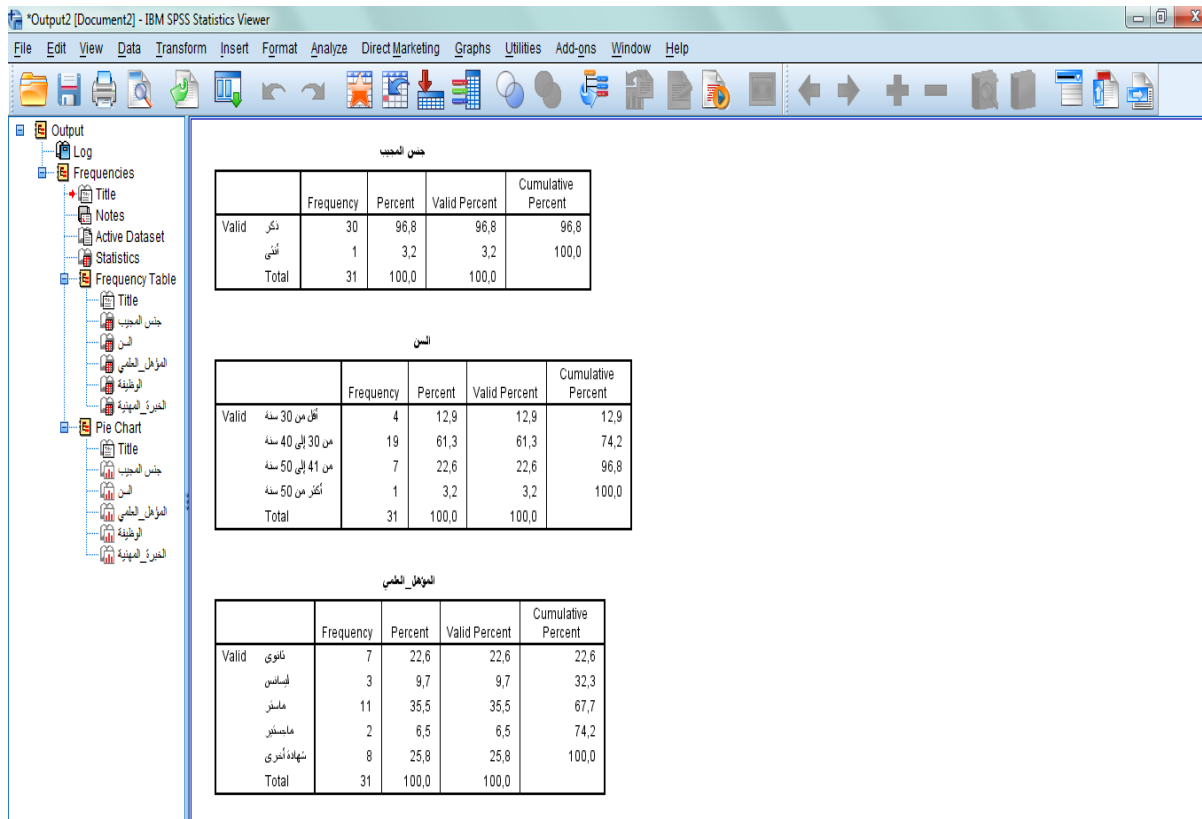
.....

و تقبلوا منا فائق الشكر والإحترام.

الملحق رقم (02): مخرجات معامل الثبات الفا كرونباخ



الملحق رقم (03): مخرجات توزيع مفردات العينة حسب متغير الجنس والسن والمؤهل العلمي



الملحق رقم (04): مخرجات توزيع مفردات العينة حسب متغير الوظيفة والخبرة المهنية

The screenshot shows the SPSS Statistics Viewer interface with two frequency tables displayed. The first table is titled 'الوظيفة' (Job) and the second is titled 'الخبرة المهنية' (Professional Experience).

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1	3,2	3,2	3,2
مصاب				
عوز مساعدي	2	6,5	6,5	9,7
إداري	5	16,1	16,1	25,8
وظيفة أخرى	23	74,2	74,2	100,0
Total	31	100,0	100,0	

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	7	22,6	22,6	22,6
أول من 5 سنوات				
من 5 إلى 10 سنوات	13	41,9	41,9	64,5
من 11 إلى 25	11	35,5	35,5	100,0
Total	31	100,0	100,0	

الملحق رقم (05): مخرجات الوسط الحسابي و الانحراف المعياري لعبارات المحور الأول

The screenshot shows the SPSS Statistics Viewer interface displaying Descriptive Statistics for 9 variables. The output includes the number of cases (N), Mean, and Std. Deviation for each variable.

Variable	N	Mean	Std. Deviation
يوجد فهم واضح لدى الإدارة بخصوص المساعدة التقنية	31	3,39	,989
يوجد فهم كافي لدى الإدارة لأهمية تطبيق المساعدة التقنية	31	3,06	1,124
تهيئ الإدارة تطوير معرفة ومهارات العاملين في مجال تطبيق المساعدة التقنية	31	3,03	,875
تمنح الإدارة دورات وبرامج تدريبية في مجال المساعدة التقنية	31	3,16	1,098
تسعى المؤسسة جاهدة لتحقيق المساعدة التقنية	31	3,48	,926
توفر لدى المؤسسة كافة المعلومات اللازمة لتطبيق المساعدة التقنية	31	3,10	,870
تأخذ المؤسسة أثناء عملية إنتاجها بعين الاعتبار الأمور المتعلقة بالبيئة	31	3,29	1,039
تدعم الإدارة كافة الجهود لتطبيق المساعدة التقنية	31	3,39	,844
تسعى المؤسسة للتصديق على شهادة الأيزو 14001 المتعلقة بنظام الإدارة التقنية	31	4,00	,931
Valid N (listwise)	31		

الملحق رقم (06): مخرجات الوسط الحسابي و الإنحراف المعياري لعبارات المحور الثاني

IBM SPSS Statistics Viewer - [DataSet1] C:\Users\samsung\Desktop\م با استبيان م.sav

Descriptives

Descriptive Statistics	N	Mean	Std. Deviation
الطابع المعماري العالي يساعد علي تحقيق التسامح البيئية	31	3,65	,950
تقوم المؤسسة بتحديد التكليف البيئية بدقة	31	2,94	,964
يوجد أساليب قياس محددة لتأداء البيئي	31	3,32	1,077
يتم الإصحاح عن الأثرات البيئية عن طريق التقرير البيئي	31	3,39	1,116
شاهد دراسة وتحليل التكليف البيئية مؤسستكم علي نطاق الأرقام التي تتأثر بسبب عدم الأثر البيئية	31	3,61	,955
تستخدم المؤسسة نظام رقابة بيئي يتواءم مع مخاطر الفئة المؤسسة	31	3,74	1,032
تقوم المؤسسة بمراجعة عمليات المعالجة التتريين والناس من العيادات	31	3,81	,873
يوجد تطبيق صريح لحماية التسامح البيئية	31	3,65	,985
غاب التخطيط الاستراتيجي لأعمال المسؤولية البيئية	31	3,45	1,091
Valid N (listwise)	31		

الملحق رقم (07): مخرجات الوسط الحسابي و الإنحراف المعياري لعبارات المحور الثالث

IBM SPSS Statistics Viewer - [DataSet1] C:\Users\samsung\Desktop\م با استبيان م.sav

DESCRIPTIVES VARIABLES=1 م 2 م 3 م 4 م 5 م 6 م 7 م 8 م 9 م 10 م 11 م
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptives

Descriptive Statistics	N	Mean	Std. Deviation
عدم وجود فهم واضح ودقيق المفهوم التسامح البيئية	31	3,42	1,205
عدم وجود إطار الأداء لتطبيق التسامح البيئية	31	3,65	1,082
ليس لدى الإدارة العميقة الكافية لمعالجة تطبيق التسامح البيئية	31	3,45	1,121
ضعف اللوات الفرعية في مجال التسامح البيئية	31	3,52	,926
عدم إلمام العاملين في أقسام التسامح بالتسامح البيئية	31	3,52	1,092
نقص الكفاءات والفرات القادرة علي تحقيق التسامح البيئية	31	3,48	1,180
عدم وجود هيئات رقابية مختاب بالإصحاح عن الملوثات التسامح البيئية	31	3,55	1,091
عدم الأثر القترمعات المترتبة لتطبيق التسامح البيئية	31	3,10	1,221
إعتداد مداخل الساعات تقارير تتضمن خود التسامح البيئية	31	3,61	1,054
Valid N (listwise)	31		

الملحق رقم (08): وثائق بيع الفضلات والمهملات وشرائها من قبل الزيون

ALFAPIPE GHARDAIA

PAGE:1

EDITION DU 24/08/2020 11:52

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

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	35-JOURNAL PRODUCTION
PIECE	00005
FOLIO	10
DATE	31/10/19
REFERENCE	2501.300 T
LIBELLE	C.P.VENTE FN°1404/06/0719 10/19

COMPTE	LIB. COMPTE	DEBIT	CREDIT
72410000	PROD STOCKEE DECHET ET RE	10 392 751.42	
35800000	DECHETS ET REBUTS		10 392 751.42
TOTAL GENERAL		10 392 751.42	10 392 751.42

Imputée Par :

Verifiée Par :

ALFAPIPE GHARDAIA

PAGE:1

EDITION DU 24/08/2020 11:52

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

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	35-JOURNAL PRODUCTION
PIECE	00005
FOLIO	7
DATE	31/07/19
LIBELLE	ENT FERR 07/19

REFERENCE	COMPTE	LIB. COMPTE	DEBIT	CREDIT
678.130 T	35800000	DECHETS ET REBUTS	2 817 589.46	
678.130	72410000	PROD STOCKEE DECHET ET RE		2 817 589.46
TOTAL GENERAL			2 817 589.46	2 817 589.46

Imputée Par :	Verifiée Par :

ALFAPIPE GHARDAIA

PAGE:1

EDITION DU 24/08/2020 11:52

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

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL	35-JOURNAL PRODUCTION
PIECE	00005
FOLIO	10
DATE	31/10/19
REFERENCE	14.280 T

LIBELLE	COMPTE	LIB. COMPTE	DEBIT	CREDIT
ENT PE 10/19	35800000	DECHETS ET REBUTS	242 760.00	
ENT PE 10/19	72410000	PROD STOCKEE DECHET ET RE		242 760.00
C.P.VENTE FN*1405/19 10/19	72410000	PROD STOCKEE DECHET ET RE	242 760.00	
C.P.VENTE FN*1405/19 10/19	35800000	DECHETS ET REBUTS		242 760.00
TOTAL GENERAL			485 520.00	485 520.00

Imputée Par :

Verifiée Par :