

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم التجارية



تخصص مالية و محاسبة

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس في مالية و المحاسبة

أهمية الإفصاح المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي والاجتماعي و أثره على القوائم المالية

(دراسة ميدانية على شركة الجبس و مشتقاته S.P.D.G غرداية)

تحت إشراف الأستاذة :

مریم شرع

إعداد الطالبتين:

● زينب مداح

● زهرة كتيلة

السنة الجامعية: 2013-2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿أَمَرَ الرَّسُولُ بِمَا أُنزِلَ إِلَيْهِ مِنْ رَبِّهِ وَالْمُؤْمِنُونَ كُلٌّ - أَمَرَ بِاللَّهِ وَمَلَائِكَتِهِ وَكُتُبِهِ وَرُسُلِهِ لَا نَفِرُ بَيْنَ أَيْدِيهِمْ مِنْ رُسُلِهِ وَقَالُوا سَمِعْنَا وَأَطَعْنَا غُفْرَانَكَ رَبَّنَا وَإِلَيْكَ الْمَصِيرُ ، لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا اكْتَسَبَتْ رَبَّنَا لَا تُؤَاخِذْنَا إِنْ نَسِينَا أَوْ أَخْطَأْنَا رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْ عَلَيْنَا إِكْرَامًا كَمَا حَمَلْتَهُ عَلَى الَّذِينَ مِنْ قَبْلِنَا رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْنَا مَا لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِ وَاعْفُ عَنَّا وَارْحَمْنَا أَنْتَ مَوْلَانَا فَانصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ ﴾

صدق الله العظيم

الشكر و التقدير

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ فاذكروني أشكركم و اشكروا لي و لا تكفرون ﴾

صدق الله العظيم

اللهم لا تجعلنا نصاب بالغرور إذا أخطانا و لا باليأس إذا أخفقتنا و ذكرنا إن الفشل هو التجربة التي تسبق النجاح

نتقدم بخالص شكرنا و عظيم امتناننا و تقديرنا إلى

الأستاذة " شرع مريم "

التي شرفتنا بقبولها المتابعة و الإشراف على هذه المذكرة التي عرفنا منها الدقة و الإخلاص و صبرها طوال فترة العمل و على توجيهاتها و ناصحتها القيمة ، ندعو من الله أن يجعل لها هذا في ميزان حسناتها

نشكر رئيس قسم العلوم التجارية و أعوان الجامعة و إلى كل الأساتذة

كما نتقدم بالشكر الجزيل لكل عمال شركة الجبس و مشتقاته بغرداية النميربات على تعاونهم معنا

و لا ننسى طلاب الجامعة خاصة طلاب فرع المحاسبة و المالية

نشكر الأخت " مرضية أولا سيدي عمر " على مساعدتها لنا في كتابة هذه المذكرة و الأخت " محبلة حورية "

نتقدم بالشكر إلى الأستاذة " سطاربو سهام " على مساهمتها في هذا العمل

" نشكر أعوان جامعة قاصدي مرباح ورقلة "

جزيل الشكر إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد على إتمام هذا العمل و كل من وجهنا ولو بكلمة طيبة

الإهداء

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله

أهدي ثمرة جهدي هذه إلى اللذان قال فيهما الحق : ﴿و قل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا﴾
إلى من غرست حبما في قلبي زنبق ناعم أبيض حتى إذا جاء ربيع العمر أزهر و ابهر أتواضع بين يديك
مقبلتا متبركا ... أمي الحبيبة

إلى من سقى في نفسي بعرق جبينه الطاهر معنى الصدق و الوفاء إليك يا أحبه الرجال إلى قلبي ...

أبي العزيز

إلى التي لم تبخل علينا بدعائها "جدتي" حفظها الله

إلى من قاسموني الفرح و الحزن و سقوت البيوت إخوتي : مصطفى، عبد المنعم، أمينة، أيوب، مربية،

و جواهر الأسرة " خليل "

إلى أختي عائشة و زوجها واشكرهما على كل شيء، وإلى ابنتهما الشمعة المنيرة علينا " فردوس "

إلى رفيق دربي و مشوار حياتي "عبد العزيز" و إلى روح عمتي الطاهرة "رحمها الله" و إلى كل أبناءها

إلى أخوالي و خالتي و عمي و كل أزواجهم و أبنائهم و إلى كل أفراد العائلة

إلى كل من علمني حرفا فصرت له عبدا : إلى معلمتي في الطور الابتدائي "ب، فـ" و كل الأساتذة

الكرام

إلى صديقتي " أم كلثوم و عائشة " و إلى أصدقاء السكن الجامعي: " دليلة، عائشة، فاطمة، نادية،

سكينة، وهيبه، فاطمة، زهرة " و إلى جميع الأصدقاء و الزملاء من الطفولة إلى وقتنا هذا

إلى من قدم لي يد العون من قريب أو بعيد و إلى زميلتي في هذه الدراسة " كتيلة زهرة "

إلى كل شبابي "عبد صالح" و إلى كل من هم في ذاكرتي و نسيتهم مذكرتي

إلى من جبلت بعروقي بطيب ثراها و تلونت بلون رايتهما إلى من حملتني و تحملتني ... الجزائر الغالية

و الحمد لله رب العالمين و الصلاة و السلام على أشرف المرسلين

إهداء

الحمد لله رب العالمين و الصلاة و السلام على خاتم الأنبياء و المرسلين

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ قُلْ أَعْمَلُوا فِيسِرَى اللَّهِ عَمَالِكُمْ وَ رِسُولِهِ وَ الْمُؤْمِنُونَ ﴾

صدق الله العظيم

الهي لا يطيب لي الشكر إلا بطاعتك و بذكرك و لا تطيب لي الآخرة إلا بعفوك و لا تطيب لي الجنة إلا برويتك يا
الله جل جلالك

إلى اللذين لن أرد جميلهما على قبل الممانع والدي الكريمين أبي و أمي أطال الله لنا في عمرهما

إلى رفيق دربي و حياتي القادمة زوجي الذي كان سندي و دعمي في إكمالي دراستي بنجاح

و إلى زوج أختي الذي دعمني و ساعدني بما لديه في هذه الدراسة أتمنى من الله أن يجزيه عن عمله هذا

خيبراً

إلى أختي الحبايب إختوتي: همد ، جلول، عبد القادر ، احمد

و أخواتي : سامية، عائشة، وحنينة

كما لا أنسى زوجات أخوي سعاد و جمعة

و إلى من ساعدني في مشواري الدراسي من قريب أو بعيد خاصة أساتذتي الكرام

والى كل الأصدقاء و الأحباب خاصة رفيقتي في هذه الدراسة "مداخ زينب" اشكرها على تفهمها لي

و تعاونها معي لإتمام عملنا هذا

الملخص :

إن التعرف على مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية للمحاسبة البيئية و الاجتماعية كان من بين أهداف هذه الدراسة حيث تم بيان مدى أهمية الإفصاح المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي و الاجتماعي ضمن قوائم المؤسسات . و من اجل توضيح موضوع هذه الدراسة قمنا بإسقاط هذه الأهداف و التساؤلات على شركة الجبس و مشتقاته بغرداية و ذلك من اجل معرفة مدى إمكانية الشركة من قياس هذه التكاليف و الإفصاح عنها و مدى مساهمتها في تحسين الأداء البيئي و الاجتماعي . بغرض التوصل إلى نتائج تفيد المؤسسة و الباحثين ، أما الأسلوب الأساسي المعتمد في هذه الدراسة هو الإستبانة حيث تم توزيعها على موظفي الإدارة بالشركة من اجل الإجابة على كل التساؤلات و معرفة مدى إدراك مجتمع الدراسة بهذه المسؤولية، و العمل على تحسين أدائها البيئي و من خلال اطلاعنا على مجموعة من الوثائق التي تحصلنا عليها لاحظنا أن البنود المتعلقة بقياس المسؤولية الاجتماعية غير واردة في هذه الوثائق المتعلقة بالقوائم المالية أي اعتراف الشركة بتلك المسؤولية يبقى بشكل جزئيا.

Abstract

The present study aimed to discover the level that environmental and social accounting is applied in economic enterprises . We were interested at examining the importance that they give to environmental and social performance in thier financial lists. We chose the Company of Gypsum and its Derivatives in Ghardaia as a case for our investigation.

To answer our questions, we formulated a questionnaire to the employees of administration in the company. Our aim was to see if they are aware of the company's social and environmental responsibility , and if any future measures would be done to improve its environmental performace . But through examining a number of documents related to social responsibility, we noticed that chapters concerned with social responsibility are not included in the company's financial lists ; i.e the company's recognition of this responsibility is very limited.

فهرس المحتويات :

II.....	كلمة شكر
III.....	الإهداء
V.....	الملخص
VI.....	فهرس المحتويات
IX.....	قائمة الجداول
X.....	قائمة الأشكال
(أ.ه).....	مقدمة عامة

الفصل الأول : المحاسبة البيئية و الإجتماعية وأثرها على القوائم المالية

11.....	تمهيد
12.....	المبحث الأول: الإطار العام للمحاسبة عن المسؤولية البيئية و الإجتماعية
13.....	المطلب الأول: ماهية المحاسبة عن المسؤولية البيئية و الإجتماعية
21.....	المطلب الثاني: أهداف ومجالات محاسبة المسؤولية البيئية و الإجتماعية
22.....	المطلب الثالث: مبادئ وأبعاد المحاسبة عن المسؤولية البيئية و الإجتماعية
24.....	المطلب الرابع: معوقات تطبيق المحاسبة على المسؤولية البيئية و الإجتماعية
	المبحث الثاني: أثر الإلتزام بالمسؤولية البيئية و الإجتماعية عن طريق قياس التكاليف بالنسبة
24.....	للمؤسسة الإقتصادية
25.....	المطلب الأول: تعريف القياس المحاسبي
25.....	المطلب الثاني: أساليب عملية القياس المحاسبي
26.....	المطلب الثالث: مؤشرات قياس المسؤولية البيئية و الإجتماعية
27.....	المطلب الرابع: مشاكل القياس المحاسبي البيئي و الإجتماعي

29.....	المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية
29.....	المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي
31.....	المطلب الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية
42.....	المطلب الثالث: مستخدموا للقوائم المالية
43.....	المطلب الرابع: أسباب زيادة اهتمام الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية
	المبحث الرابع : دور التشريعات و القوانين الجزائرية و المنظمات الدولية في الإفصاح عن المسؤولية
44.....	الاجتماعية و حماية البيئة
44.....	المطلب الأول: القرآن والسنة
46.....	المطلب الثاني: القوانين الجزائرية الخاصة بالمسؤولية الإجتماعية وحماية البيئة
48.....	المطلب الثالث: المنظمات الدولية الداعمة لحماية البيئة
52.....	خلاصة الفصل

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية حالة شركة الجبس و مشتقاته

54.....	تمهيد
55.....	المبحث الأول : تقديم عام لشركة الجبس و مشتقاته
55.....	المطلب الأول : النشأة التاريخية لشركة و تعريفها
55.....	المطلب الثاني: تنظيم وهيكله الشركة (الميكمل التنظيمي)
61.....	المطلب الثالث: نشاط الشركة و أهدافها
63.....	المبحث الثاني : الدراسة الميدانية
63.....	المطلب الأول: مدخل للدراسة الميدانية
63.....	المطلب الثاني : منهج الدراسة
64.....	المطلب الثالث: تحليل البيانات و النتائج
64.....	خلاصة الفصل
74.....	الخاتمة

75.....	النتائج و التوصيات.....
76	آفاق البحث
78.....	المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول:

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
18	خصائص سلوك حماية البيئة.	جدول (1-1)
23	رقم الأبعاد المحاسبية عن المسؤولية البيئية و الإجتماعية.	جدول (2-1)
64	خصائص مجتمع الدراسة.	جدول (1-2)
65	المتوسط الحسابي و التوزيع التكراري لاتجاهات أفراد الدراسة نحو اهتمام الإدارة بالمسؤولية الاجتماعية اتجاه الموظفين .	جدول (2-2)
66	المتوسط الحسابي و التوزيع التكراري لاتجاهات أفراد الدراسة نحو اهتمام الإدارة بالمسؤولية الاجتماعية اتجاه عملاء المؤسسة .	جدول (3-2)
67	المتوسط الحسابي و التوزيع التكراري لاتجاهات أفراد الدراسة نحو اهتمام الإدارة بالمسؤولية الاجتماعية اتجاه المجتمع المحلي .	جدول (4-2)
68	المتوسط الحسابي و التوزيع التكراري لاتجاهات أفراد الدراسة نحو اهتمام الإدارة بالمسؤولية الاجتماعية اتجاه البيئة المحيطة .	جدول (5-2)
69	المتوسط الحسابي و التوزيع التكراري لاتجاهات أفراد الدراسة نحو الاهتمام بقياس تكاليف المسؤولية الاجتماعية .	جدول (6-2)
71	المتوسط الحسابي و التوزيع التكراري لاتجاهات أفراد الدراسة نحو الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية .	جدول (7-2)

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
15	أنواع التلوث البيئي	الشكل (1-1)
16	مكونات البيئة	الشكل (2-1)
19	نظام الإدارة البيئية	الشكل (3-1)
28	الطرائق التي من خلالها يمكن تبويب الأداء البيئي	الشكل (4-1)
56	الهيكل التنظيمي لشركة الجبس بغارداية	الشكل (5-1)

يشهد العالم نقطة تحول رئيسية في مسيرة النشاط الاقتصادي العالمي نتيجة لتزايد المؤسسات الاقتصادية وازدياد حجم المشروعات الإستثمارية, حيث أنه بهذا التطور والتوسع أصبح هناك العديد من الآثار والمخلفات. ورغم أن البيئة قد استمرت باتزانها الإعجازي بقدرة الله تعالى فقد كان للإنسان دور في تغيير هذا التوازن رغم أنه المتضرر الأساسي والوحيد من جراء هذه الأعمال.

عرف أواخر القرن العشرين اهتماما متزايدا بالمسؤولية البيئية و الإجتماعية عن طريق الحفاظ على المؤشرات التي تضمن التوازن البيئي وهذا من أجل ضمان استمرارية التنمية في المستقبل , حيث نجد أنه من الصعب استمرار التنمية على قاعدة بيئية متدهورة.

وكنتيجة للقصور الذي عرفته المحاسبة التقليدية والمتمثل في اعتبارها أن التكاليف الإجتماعية والبيئية ضمن التكاليف غير المباشر نتج عن هذا معلومات غير دقيقة وبالتالي اتخاذ قرار خاطئ مما جعل المحاسبين والباحثين يبحثون عن أداة للتقليل من الخطر الناجم عن تلك المشروعات , وهو ما أدى إلى ظهور محاسبة المسؤولية البيئية و الإجتماعية .

و المؤسسات الاقتصادية بصفة عامة تؤدي دور هام في اعترافها بمسؤوليتها اتجاه البيئة .ومن واجب مهنة المحاسبة النظر في حل قضايا البيئة , و الإهتمام بالبيئة والمجتمع عند التخطيط للعملية الصناعية التي تسعى إلى تحقيق خدمات اجتماعية يستفيد منها سواء عمال المؤسسة أو العامة , من هنا يمكننا القول أن العديد من المؤسسات تعاني من مشكلة خاصة بالقياس وتحليل الأعباء البيئية خاصة في ظل الإهتمام المتزايد من قبل الجهات المختلفة بتحديد وقياس هذه الأعباء والإفصاح عنها ضمن القوائم المالية أداة من شأنها المساهمة والمساعدة في اتخاذ قرارات تتعلق بحساب معرفة التكلفة التي تنفقها المؤسسة على التقليل من الأضرار التي تخلفها من ممارستها للنشاط الصناعي .

في وقتنا الراهن أصبح العالم كله مهتم بالحفاظ على البيئة والمجتمع ككل , ولجأت مختلف المنظمات الى عقد مؤتمرات تحسس بضرورة الحفاظ على البيئة وحقوق الإنسان. ولا يخفى على أي مسلم أن من مبادئ شريعتنا

2. لا يوجد إدراك لدى شركة الجبس و مشتقاته بأهمية المسؤولية الاجتماعية من خلال اهتمامها بالعملاء.
3. لا يوجد إدراك لدى شركة الجبس و مشتقاته بأهمية المسؤولية الاجتماعية من خلال اهتمامها بالمجتمع المحلي .
4. لا يوجد إدراك لدى شركة الجبس و مشتقاته بأهمية المسؤولية الاجتماعية من خلال اهتمامها من خلال الاهتمام بالبيئة .
5. لا تهتم شركة الجبس و مشتقاته بقياس تكاليف الأداء الاجتماعي و البيئي .
6. لا تقوم شركة الجبس و مشتقاته بالإفصاح عن تكاليف الأداء الاجتماعي و البيئي .

● **أهمية الدراسة:**

- الأهمية المحاسبية الكبيرة وخاصة عند إفصاحها لتكاليف الأداء البيئي و الاجتماعي.
- كون الموضوع يتميز بالحدثة من خلال تطبيقه من قِبَل المؤسسات الوطنية.
- نظرا لأهمية نظام الإدارة البيئية الذي يستخدم من قِبَل المؤسسات الإقتصادية.

● **أهداف الدراسة:**

- التعرف على مدى تطبيق المؤسسة الإقتصادية للمحاسبة البيئية و الاجتماعية.
- التعرف على العملية الطبيعية لإفصاح تكاليف الأداء البيئي و الاجتماعي.
- التعرف على القوائم المالية وكيفية استخدامها من قبل المؤسسة الإقتصادية.
- التوصل إلى نتائج وتوصيات تفيد مؤسسة الجبس والباحثين في المجال.

● **منهج الدراسة:**

- الأسلوب الوصفي وهذا ما استنبطناه في الجانب النظري من أهم الدراسات والأطروحات والكتب والمجلات والمجلات والملتقيات.
- الإستطلاع الميداني وهذا في الجزء التطبيقي من خلال القيام بدراسة على شركة الجبس ومشتقاته باستعمال الإستبانة و المقابلة.

● **تعريفات إجرائية:**

- الإفصاح المحاسبي: هو عملية إظهار المعلومات والبيانات عن مؤسسة معينة للأشخاص المعنيين بها.
- الإفصاح البيئي و الاجتماعي: هو عملية إظهار المعلومات والبيانات عن الأداء البيئي و الاجتماعي من طرف المؤسسة لمختلف أطراف المجتمع .
- القوائم المالية: هي عبارة عن جداول مالية تمتلكها مؤسسة يتم معرفة ما لها وما عليها وهي توضح الطبيعة المالية للمؤسسة.

● أسباب اختيار الموضوع:

- عدم تطرق الموضوعات السابقة في جامعتنا لمثل هذه الدراسة.
- ميل هذا الموضوع للجانب البيئي الذي أصبح يستقطب أهمية متزايدة في حياتنا الحالية.
- معرفة مدى التزام المؤسسة الاقتصادية تجاه البيئة.

● صعوبة الدراسة:

- نقص في المراجع المتعلقة بالإفصاح المحاسبي للأداء البيئي و الإجتماعي و طريقة الإفصاح عنها ضمن قوائم مالية وأثرها.
- صعوبة تفهم بعض عمال الشركة أثناء المقابلة لطبيعة الموضوع .
- عدم التمكن من مقابلة المحاسب الرئيسي للشركة — لرفضه ذلك — وهو ما صعب التأكيد واليقين من المعلومات المقدمة من طرف المساعد فيما يخص الإفصاح.
- موقع الشركة الذي يستلزم وقتا للنقل إضافة لانشغال عمال الأقسام ومساعد المحاسب.

● الدراسات السابقة:

- دراسة بعنوان " إشكالية المحاسبة البيئية ودورها في تحسين الأداء البيئي " شهادة ماستر من إعداد عبير فيها خير ، جامعة الجزائر 2011 .
- تناولت هذه الدراسة المحاسبة البيئية ودورها في تحسين الأداء البيئي ، وتمثل هدفها الأساسي في الوقوف على طبيعة الإفصاح عن التكاليف البيئية بالنسبة للمؤسسة المعتمدة ، ومدى تطبيق المؤسسة للمحاسبة البيئية.
- توصلت الدراسة إلى أن المؤسسة المعتمدة في الدراسة تقوم بالمحاسبة البيئية ووجود نظام المحاسبة البيئية بها يساعد على تزويد الإدارة والجهات الرقابية بتقارير ومعلومات تبين حجم الأضرار والمساهمات البيئية.
- دراسة بعنوان " مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة " دراسة من إعداد يوسف محمد جربوع. هدفت إلى تحديد إلى تحديد معنى واضح للمحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية والى التعرف على مدى وجود منظمات أعمال من المؤسسات والشركات متخصصة في ممارسة المسؤولية بقطاع غزة ، والتعرف على أساليب الإفصاح في القوائم المالية لهذه الشركات.
- توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية لم تحظ بالقدر الكافي من الإهتمام من جانب الجمعيات المهنية الفلسطينية ، وأن الإطار العام لها هو إطار غير محدد المعالم .
- عدم مساعدة الشركات على الإلتزام بالقوانين والأنظمة لحماية البيئة من التلوث والأضرار التي تلحقها هذه الشركات ، وضرورة الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها.

__ دراسة بعنوان " مدى إدراك المصارف لأهمية المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية " شهادة ماجستير من إعداد خالد صبحي حبيب ، في فلسطين سنة 2011 .

تهدف هذه الدراسة إلى بيان ماهية المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية ومجالاتها ، وتوضيح مزايا وأهداف المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية للمصارف والشركات بصفة عامة والتعرف على مدى إدراك المصارف التجارية الفلسطينية لأهمية الإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من بينها: أن هناك إدراك من إدارة المصارف التجارية الفلسطينية لأهمية المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية اتجاه العاملين والعملاء والمجتمع المحلي ، أيضا اهتمام بالمشاركة في تنفيذ المشاريع الإسكانية والمساهمة في التخفيف من البطالة متوسط ويحتاج لمزيد من الإهتمام.

الفصل الأول:

المحاسبة البيئية و الاجتماعية و أثرها

على القوائم المالية.

تمهيد :

للمؤسسات الاقتصادية نشاطات مختلفة ولكنها تشترك في هدف واحد وهو تحقيق أكبر ربح ممكن . وخلال مزاولتها لنشاطها تحكمها مسؤولية اتجاه البيئة والمجتمع الذي إن حدث خلل فيهما يحدث آثارا سلبية متمثلة في (التلوث ، إستنزاف الموارد الطبيعية ، إستغلال غير عقلاي لليد العاملة... الخ) ومن هنا نبدأ حديثنا عن الأداء البيئي و الاجتماعي . ونقصد الأداء البيئي و الاجتماعي تحمل المؤسسة مسؤولية كافة الأضرار التي تُلحقها بالبيئة والمجتمع ، والتخفيف من حدتها . حيث تقوم المؤسسة بتطبيق المحاسبة البيئية و الاجتماعية . فهي تعتبر أداة من أدوات القياس العيني والمالي .

في هذا الفصل سنتطرق إلى الجزء النظري الخاص بالمحاسبة البيئية و الاجتماعية وأثرها على القوائم المالية . حيث ارتأينا تقسيم الدراسة إلى أربعة مباحث :

المبحث الأول: الإطار العام للمحاسبة عن المسؤولية البيئية و الاجتماعية .

المبحث الثاني: أثر الإلتزام بالمسؤولية البيئية و الاجتماعية عن طريق قياس التكاليف بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية .

المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية

المبحث الرابع: دور التشريعات والقوانين الجزائرية والمنظمات الدولية في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وحماية البيئة .

المبحث الأول: الإطار العام للمحاسبة عن المسؤولية البيئية و الاجتماعية

تسعى المؤسسات الاقتصادية اليوم إلى تحسين صورتها أمام المجتمع بعد أن كان هدفها الأساسي هو تعظيم الربح دون الإهتمام بالبيئة أو المجتمع بصفة عامة وقد تجلّى هذا الإهتمام بالوعي لضرورة تقييم الآثار السلبية الصناعية الملوثة للبيئة.

لذا سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى ماهية المحاسبة عن المسؤولية البيئية و الاجتماعية وأهدافها ومجالاتها بالإضافة إلى مبادئها وأبعادها، وأخيراً المعوقات التي تعيق تطبيق المحاسبة عن المسؤولية البيئية و الاجتماعية.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة عن المسؤولية البيئية و الاجتماعية

نتناول هنا كل من التطور التاريخي للمحاسبة عن المسؤولية البيئية و الاجتماعية وتعريفها.

الفرع الأول: التطور التاريخي للمحاسبة عن المسؤولية البيئية و الاجتماعية

ظهر مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية في الفكر المحاسبي في بداية العقد السادس من القرن العشرين - كما يتحدث أغلب الباحثين في أوروبا، أما في الولايات المتحدة الأمريكية فلم يتم الإهتمام بها إلا بعد أن شكلت الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين (AAA) لجنة أوكلت إليها مهام معالجة مشكلة القياس والإفصاح المحاسبي المتعلقة بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية للمنشآت وكان ذلك في العقد السابع من القرن العشرين .

وفي فترة السبعينيات من القرن الماضي نالت المسؤولية الاجتماعية (social accounting) اهتماماً ملحوظاً ولافت كفكرة قبولاً واضحاً، تلاها خلال الثمانينات والتسعينات إهمالاً بيناً وصل إلى حد التجاهل التام.

أما المحاسبة البيئية فكانت بدايتها في السبعينيات واستمر الإهتمام البحثي بها بوتيرة بطيئة إلى غاية التسعينيات أين أصبح الإهتمام بالمحاسبة البيئية و الاجتماعية أمراً مهماً.

ومن خلال ما سبق يمكننا تحديد المراحل التي مرت بها المحاسبة المتمثلة في⁽¹⁾:

- ❖ المرحلة الأولى: تتمثل في الإهتمام بمصالح أصحاب الأعمال والمشاريع حيث أن الهدف الرئيسي لهم هو تعظيم الأرباح.
- ❖ المرحلة الثانية: وتتمثل في كيفية على مصادر للتمويل والوصول إلى أرباح وعوائد مرضية وهذا عن طريق الإهتمام بمصالح كل من المساهمين والمستثمرين والدائنين .
- ❖ المرحلة الثالثة: وهي المرحلة التي تم الإهتمام فيها بالمسؤولية البيئية و الاجتماعية وتحقيق مصالح أفراد المجتمع.

¹ نوفان حامد محمد العليمات ، القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية ، حالة تطبق على شركة البترول المساهمة العامة المحدودة ، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة جامعة دمشق، 2010، ص 2.

الفرع الثاني: تعريف محاسبة المسؤولية البيئية و الاجتماعية

قبل التطرق إلى التعريف نقوم بتوضيح بعض المفاهيم المتعلقة بالوسط البيئي .

1. مفاهيم أساسية حول التلوث والبيئة وحمايتها والإدارة البيئية:

أ- تعريف التلوث:

1. مفهوم التلوث: هو عبارة عن أي تغيير - سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة- يطرأ على طبيعة المحيط أو الوسط البيئي حيث أن هذا التغيير يكون مؤشر سلبي على جميع الكائنات الحية. أو هو : " كل تغيير كمي أو كيميائي في مكونات البيئة حيث لا يمكن للأنظمة البيئية استيعابها دون اختلال توازنها" ⁽¹⁾.

¹ وسام جيلالي ، أثر المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية (حالة سوناطراك)، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2012 ، ص

2. أنواع التلوث:

الشكل (1_1) أنواع التلوث البيئي



المصدر: وسام جيلالي ، أثر المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية (حالة سونطراك)

،مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة ، 2011-2012 ، ص 64

أ- مفهوم البيئة:

1. البيئة لغة: لها عدة معاني حيث يقال "بؤأتك" أي اتخذت لك بيتا، وقيل تبوء أي أصلحه..وتبوء بمعنى نزل وأقام/و تبوأ منزلا أي نزلته⁽¹⁾ لقوله تعالى: " ولقد بؤأنا بني إسرائيل مبوء صدق " بمعنى منزلة صدق . ويقال "إنه لحسن البيئة" قال تعالى: " و الذين تبوءوا الدار و الإيمان من قبلهم " الآية 09 الحشر

¹ عيبر فيهاخير ، إشكالية المحاسبة البيئية ودورها في تحسين الأداء البيئي(دراسة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار حاسي مسعود) مذكرة ماجستير ، جامعة ورقلة، 2011-2012 ،ص 4.

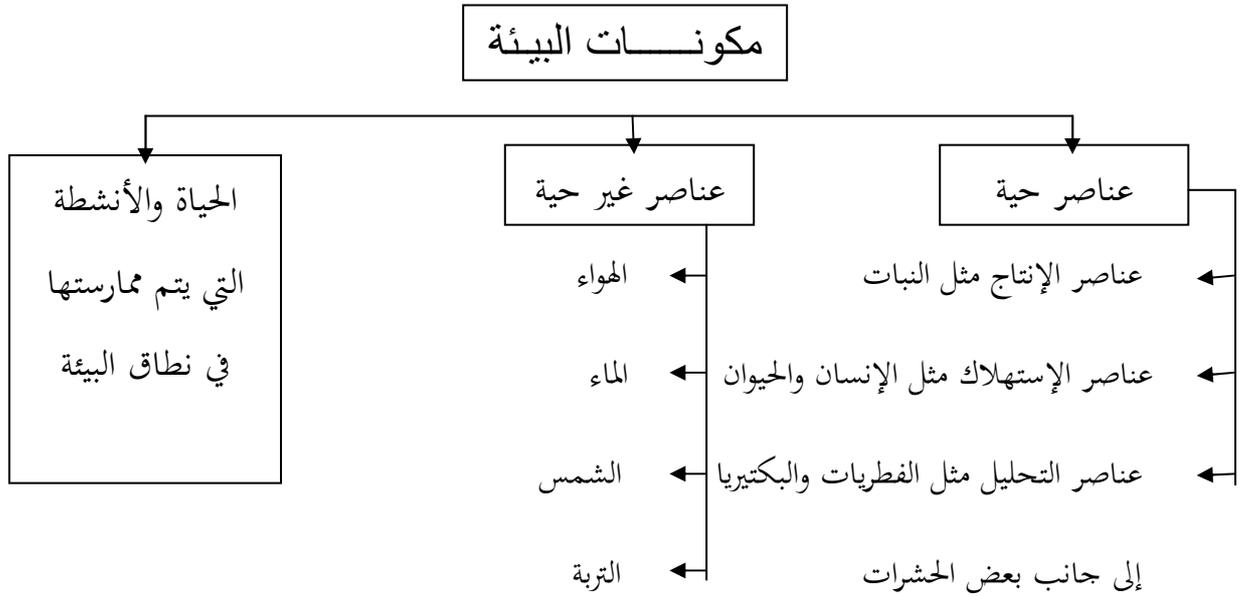
2. البيئة اصطلاحا : هي إجمالي الأشياء التي تحيط بنا وتؤثر على وجود الكائنات الحية على الأرض متضمنة الماء والتربة والهواء والمعادن والمناخ والكائنات أنفسهم⁽¹⁾.

وتعرف أيضا : " المجال الذي يعيش فيه الإنسان والكائنات الحية الأخرى ويمارس فيها نشاطاته المختلفة"⁽²⁾.

3. تعريف البيئة في الاصطلاح القانوني: يعرفها المشرع الجزائري على أنها " المكان الذي يتكون من الموارد الطبيعية والحيوية كالهواء و الجو و الماء و الأرض و باطن الأرض و النبات و الحيوان ، بما في ذلك التراث الوراثي وأشكال التفاعل بين الموارد وكذا الأماكن والمناظر والمعالم الطبيعية"⁽³⁾.

4. مكونات البيئة:

الشكل (1-2) مكونات البيئة



المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على لعيبي هاتو خلف، محاسبة التلوث، الأكاديمية العربية الدانمارك، 2009

ص 9

ب- مفهوم حماية البيئة ومفرداتها:

1) تعريف حماية البيئة: حماية البيئة لا تعني القضاء نهائيا على التلوث لأن هذا يعتبر أمر مستحيل في ظل التطورات الاقتصادية المتزايدة ولكن هي القبول بالحد الأدنى من التلوث بشكل يضمن تجدد الموارد الطبيعية⁽¹⁾.

¹ لعيبي هاتو خلف ، محاسبة التلوث البيئي ، الأكاديمية العربية بالدانمارك ، بغداد 2009 ، ص8.

² رياض صالح أبو العطا ، حماية البيئة من منظور القانون الدولي العام ، دار الجامعة الجديدة ، 2009 ، ص 19. **البلد**

³ وسام جيلاني ، مرجع سبق ذكره ، ص 62.

(2) أنواع سلوك حماية البيئة: يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من السلوكيات⁽²⁾:

- السلوك البيئي الدفاعي: ويستند هذا السلوك إلى منطق مالي يركز على النتائج الإقتصادية الفورية، هدفه هو الربح ، بحيث ترى المؤسسات أن الإستثمارات البيئية هي تكلفة غير مفيدة يجب تجنبها لتعارضها مع مصالحها الإقتصادية . وتعتبر المعطيات البيئية من اختصاص المجال التقني، حيث تراها مجرد معطيات إضافية . وهذا السلوك تتميز به المؤسسات التي تكون على استعداد لدفع غرامات إذا كانت الإستثمارات البيئية المطلوبة مكلفة.
- السلوك البيئي المسائر (المماثل): تكتفي المؤسسات بالإلتزام الى المعايير التي تفرضها التشريعات البيئية ، وترى أن الإستثمارات البيئية هي تكاليف لا مهرب منها إلا أنه لا بد من تخفيضها ، وتدخل المعطيات البيئية إلى المستوى التنظيمي .
- السلوك البيئي الواعي: وفيه تهدف المؤسسة لتحقيق أهداف بيئية أعلى مستوى من ذلك الذي تحدده المعايير القانونية ، حيث تصبح المعطيات البيئية عنصرا أساسيا في إستراتيجية المؤسسة.

¹ عيبر فيها خير ، مرجع سبق ذكره ، ص12.

² وسام جيلالي ، مرجع سبق ذكره ، ص66.

3) خصائص سلوك حماية البيئة: ويمكن تلخيصها في الجدول الآتي:

جدول رقم (1-1) خصائص سلوك حماية البيئة

نوع السلوك البيئي	اعتبار العامل البيئي في المؤسسة	النظرة للإستثمار المحب للبيئة	مجال انتماء العامل البيئي
سلوك بيئي دفاعي	الطبيعة = الموارد	تكاليف غير ضرورية لابد من تجنبها	تقني
سلوك بيئي مساير	الطبيعة = المحيط	تكاليف ضرورية لكن يجب تدنئتها	تنظيمي
سلوك بيئي واعى	الطبيعة = نظام	الإستثمار مرتبط بنوعية المنتج والمؤسسة، فرص تنافسية	إستراتيجي

المصدر: وسام جيلالي ، مرجع سبق ذكره ، ص 66

يتضح لنا من خلال الجدول أنه عند القيام هذه العوامل أو المجال نستنتج من خلال طبيعة السلوك البيئي لهذه المؤسسة والذي يكون نوع من بين الأنواع الثلاثة

ت- مفهوم الإدارة البيئية:

1) تعريف الإدارة البيئية: قام العديد من المختصين بوضع عدة تعاريف عديدة للإدارة والتي جميعها تهدف إلى هدف ومضمون واحد في كونها عبارة عن: " الجهود المنظمة التي تقوم بها المنظمات للإقتراب من تحقيق الأغراض البيئية بوصفها جزءا أساسيا من سياساتها" (1).

ويمكن القول أيضا أنها "مجموعة من الأنشطة الإدارية التي تحدد السياسة البيئية التي تنفذ بوسائل مثل تخطيط الأهداف البيئية نتيجة لقياس وإتقان الآثار البيئية" (2).

وهي أيضا " عبارة عن الهيكل الوظيفي للمؤسسة وكذا التخطيط والمسؤوليات والممارسات العلمية ، والإجراءات والعمليات ، وإمكانيات التطوير، وتنفيذ وإنجاز ومراجعة ومتابعة السياسة البيئية بهدف تحسين أداء المؤسسة وخفض الآثار البيئية السيئة ومحاولة منع الآثار تماما كهدف رئيسي للإدارة البيئية " (3).

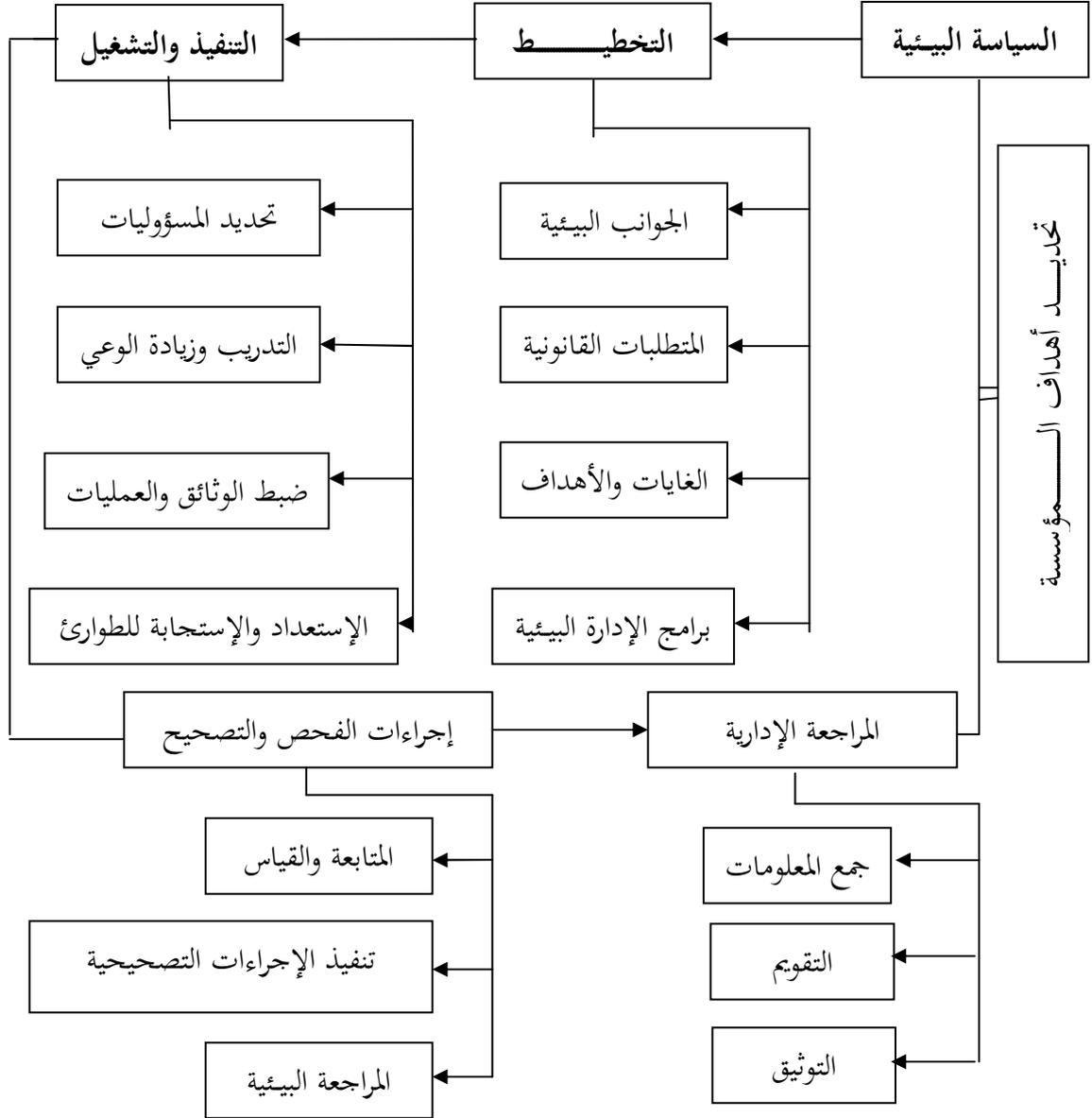
¹ مطانوس مخلول، عدنان غانم : نظم الإدارة البيئية ودورها في التنمية المستدامة ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 25 ، العدد 2009 ، ص 35.

² وسام جيلالي ، مرجع سبق ذكره ، ص 75.

³ عيبر فيها خير ، مرجع سبق ذكره ، ص 19.

(2) آلية عمل الإدارة البيئية:

الشكل رقم (1-3) نظام عمل الإدارة البيئية



المصدر: وسام جيلالي ، مرجع سبق ذكره ، ص 76.

من خلال الشكل السابق يتضح لنا أن آلية عمل الإدارة البيئية الذي هو نظام دوري: حيث يبدأ بتحديد الأهداف ، وينتهي بتحديد أهداف جديدة أخرى يتم العمل على تحقيقها في الدورة الموالية . خلال هاتين الدورتين يتم المرور بخمس مراحل : الأولى هي وضع السياسة البيئية ، و الثانية هي التخطيط، وتضم جميع الجوانب البيئية من حيث المتطلبات القانونية و الغايات و الأهداف و برامج الإدارة البيئية. و المرحلة الثالثة تتمثل في التنفيذ والتشغيل ويتم فيها تحديد المسؤوليات و السلطات و العمل على زيادة الوعي البيئي ، ثم مرحلة

إجراءات الفحص والتصحيح و تتمثل في الإجراءات التصحيحية و المتابعة و القياس والمراجعة . أما المرحلة الأخيرة فهي تتمثل في المراجعة الإدارية ويتم فيها جمع المعلومات وإجراء تقويم الأداء البيئي للمؤسسة من أجل وضع التقارير البيئية التي من خلالها يتم وضع أهداف جديدة.

3/ مزايا الإدارة البيئية: وتتميز بعدة إيجابيات منها:

- تعتبر من أكثر الأنظمة الإدارية فاعلية في تحقيق أداء بيئي متميز، ويسمح للمنظمة بمراجعة نشاطاتها التي تؤثر على البيئة.
- تساهم في تحسين الكفاءة الذاتية للأداء البيئي من خلال التعاون مع الجهات المعنية بالشأن البيئي.
- ضرورة الحصول على نظام (OMS) وشهادة المواصفات القياسية البيئية (ISO 1400) كمؤشر على الإهتمام بنشاطات حماية البيئة على المستوى الدولي.
- مؤشر على مدى الإهتمام بنشاطات حماية البيئة على المستويين المحلي والدولي.
- توحيد المصطلحات والمفاهيم المتداولة عند إجراء المقارنات في مجال الحفاظ على البيئة.

2- تعريف محاسبة المسؤولية البيئية و الاجتماعية:

نقوم أولاً بتعريف محاسبة المسؤولية: "هي أسلوب إداري محاسبي يهدف إلى تصميم النظام المحاسبي لتحقيق رقابة فعالة على الأداء، عن طريق الربط مباشرة بين التقارير المحاسبية من جهة وبين الأشخاص المسؤولين من جهة ثانية، وفقاً لهيكل التنظيم الإداري للمؤسسة بجميع مستوياتها الإدارية"⁽¹⁾.

تعتبر المسؤولية البيئية جزءاً من المسؤولية الاجتماعية و عليه يمكن أن نعرف محاسبة المسؤولية البيئية على أنها: "مجموعة من الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء البيئي لمؤسسات الأعمال وتوصيل تلك المعلومات للجهات المختصة بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء الاجتماعي لتلك المؤسسات"⁽²⁾.

أما محاسبة المسؤولية الاجتماعية تعرف على أنها "مجموعة من الأنشطة التي تعد جزءاً من مسؤولية المحاسب، حيث يختص بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال وتوصيل تلك المعلومات للجهات المختصة بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء الاجتماعي لتلك المنظمات"⁽³⁾.

¹ عيبر فيها خير ، مرجع سبق ذكره ، ص 68.

² عيبر فيها خير ، مرجع سبق ذكره ، ص 69.

³ يوسف محمد جبروع ، مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة، دراسة استكشافية لأداء المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة في الشركات الصناعية المساهمة العامة في قطاع غزة ، كلية التجارة قسم المحاسبة مجلة الجامعة الإسلامية ، غزة ، ص 246.

المطلب الثاني: أهداف ومجالات محاسبة المسؤولية البيئية و الاجتماعية

أولاً: أهداف محاسبة المسؤولية البيئية و الاجتماعية

تقوم محاسبة المسؤولية البيئية و الاجتماعية بالإهتمام بالأهداف التالية:⁽¹⁾

- أ- تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للمنظمة التي لا تشمل على عناصر التكاليف والمنافع الخاصة و الداخلية للمؤسسة فقط ، و إنما تتضمن عناصر التكاليف و المنافع الخارجية (الاجتماعية) والتي لها تأثير على فئات المجتمع.
- ب- المساعدة في تحديد ما إذا كانت إستراتيجية المؤسسة والأنشطة التي لها تأثير مباشر على الموارد ومراكز الأفراد ، و قطاعات المجتمع تتماشى مع الأولويات الاجتماعية من ناحية، والطموح المقبول للأفراد من ناحية ثانية.
- ت- توصيل المعلومات الاجتماعية ونتائج القياس المحاسبي إلى الطوائف الاجتماعية المستفيدة من خلال قوائم اجتماعية تُستحدث لهذا الغرض.
- ث- تزود المديرين بالمعلومات التي تساعدهم في التخطيط و السيطرة على نشاط المؤسسة و التقرير عن آثار المحاسبة البيئية و حصرها في قرارات موحدة عن تكلفة و سعر و تصميم المنتج أي التوصل إلى فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيها بدقة"⁽²⁾.
- ج- المساعدة في تطوير وتشغيل نظام إداري بيئي للوحدة ككل.

ثانياً: مجالات محاسبة المسؤولية البيئية و الاجتماعية

تم تقسيم مجالات محاسبة المسؤولية البيئية و الاجتماعية حسب estco كما يلي:⁽³⁾

1- مجال الموارد الطبيعية والمساهمات البيئية:

يعتبر من أهم مجالات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة لما يتميز به من توسع استغلال الموارد الطبيعية و التقدم التقني و ما نتج عنها من زيادة المخلفات الصناعية و توسع استخدام الأسمدة الكيماوية والمبيدات الزراعية، مما أدى بدوره إلى مشاكل بيئية كبيرة على كل المستويات ، كما يؤثر هذا المجال على نوعية الحياة حيث يؤثر على ما تتحمله ميزانية الدولة من نفقات.

¹ حامد أحمد صالح أبو سمره ، معوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ، كلية التجارة قسم المحاسبة والتسيير ، جامعة غزة 2009 ، ص26.

² عيبر فيها خير ، مرجع سبق ذكره ، ص73.

³ محمد سالم اللولو ، مدى تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات المساهمة العامة (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والتمويل ، مذكرة ماجستير ، جامعة غزة 2009 ، ص32-34.

2- مجال المساهمات العامة:

يختص هذا المجال بدراسة مدى قيام المؤسسة بتقديم مساعدات خيرية ودعم نشاطات تساهم في الحد من الأمراض والأوبئة والحفاظ على الصحة، أيضا مدى دعمها للمؤسسات التي تقوم بحماية الأطفال والمعاقين... الخ.

3- مجال الموارد البشرية :

هذا المجال يقيس مدى اهتمام المؤسسة بتوفير مناصب شغل لجميع الأفراد دون تفرقة أو تمييز عنصري ويدرس مدى اهتمام المؤسسة بإجراء برامج تدريبية للعاملين لزيادة قدراتهم ومهاراتهم من أجل أداء أمثل لوظائفهم.

4- مجال مساهمات المنتج أو الخدمة:

يتضمن هذا المجال القيام بالبحوث التسويقية لتحديد الإحتياجات التي تتلاءم مع المقدرة الإستهلاكية للعملاء، وإعلامهم بخصائص السلعة أو الخدمة، وبطريقة الإستهلاك والمخاطر و مدة صلاحية الإستهلاك.

المطلب الثالث: مبادئ وأبعاد المحاسبة عن المسؤولية البيئية و الاجتماعية**I- مبادئ المحاسبة عن المسؤولية البيئية و الاجتماعية**

يقوم نظام المحاسبة عن المسؤولية البيئية و الاجتماعية على المبادئ التالية: (1)

- 1- مبدأ الإذعان القانوني: هو التزام المؤسسة بكل القوانين واللوائح المحلية والدولية المعلنة والمنفذة طبقا لإجراءات محددة، وهو تقبل تحمل هذه التزامات وتحمل هذه المسؤوليات.
- 2- مبدأ احترام الأعراف الدولية: احترام المؤسسة للإتفاقيات الدولية و الحكومية و اللوائح التنفيذية و القرارات عند قيامها بتطوير ممارساتها للمسؤولية الاجتماعية .
- 3- مبدأ احترام مصالح الأطراف المعنية: إن التنوع في الأنشطة والمنتجات الرئيسية والثانوية يحتم على المؤسسة أن تقبل هذا النوع لمصالح الأطراف المعنية التي لها تأثير على الأطراف المعنية.
- 4- مبدأ المقابلة للمسائلة: تقوم المؤسسة على كشف السياسات والإجراءات التصحيحية التي تتحملها مسؤوليتها للسلطات القانونية ومدى الآثار المتوقعة للرفاهية المجتمعية.
- 5- مبدأ الشفافية: تقوم المؤسسة بالإفصاح عن سياساتها وأنشطتها التي لها تأثير على البيئة و المجتمع بحيث تكون هذه المعلومات متاحة للمتأثرين من قبل المؤسسة.
- 6- مبدأ احترام حقوق الإنسان: للإنسان حق الإطلاع على مدى تنفيذ المؤسسة لمسؤولياتها إتجاهه وذلك ضمن الأسس و المبادئ المتعارف عليها للإفصاح المحاسبي (2).

¹ وسام جيلالي، مرجع سبق ذكره، ص 80.

² حامد صالح أبو سمرة، مرجع سبق ذكره، ص 30.

II- الأبعاد المحاسبية:

الجدول رقم (1-2) الأبعاد المحاسبية عن المسؤولية البيئية و الاجتماعية

العناصر الفرعية	العناصر الرئيسية	البعد
<ul style="list-style-type: none"> — منع الإحتكار وعدم الإضرار بالمستهلكين — احترام قواعد المنافسة وعدم إلحاق ضرر بالمنافسين 	المنافسة العادلة	الإقتصادي
<ul style="list-style-type: none"> — استفادة المجتمع من التقدم التكنولوجي — استخدام التكنولوجيا في معالجة الأضرار التي تلحق بالمجتمع والبيئة 	التكنولوجيا	
<ul style="list-style-type: none"> — حماية المستهلك من المواد الضارة — حماية الأطفال صحيا وثقافيا 	قوانين حماية المستهلك	القانوني
<ul style="list-style-type: none"> — منع التلوث بشتى أنواعه — صيانة الموارد وتثمينها — التخلص من المنتجات بعد استهلاكها 	حماية البيئة	
<ul style="list-style-type: none"> — تقليل إصابات العمل — تحسين ظروف العمل ومنع تشغيل المسنين والأطفال — منع التمييز على أساس الجنس أو الدين — تشجيع توظيف المعوقين 	السلامة والعدالة	
<ul style="list-style-type: none"> — مراعاة مبدأ تكافؤ الفرص في التوظيف — مراعاة حقوق الإنسان — احترام العادات والتقاليد ومراعاة الجوانب الأخلاقية في الإستهلاك — نوعية المنتجات والخدمات المقدمة — المساهمة في توفير الحاجات الأساسية للمجتمع 	المعايير الأخلاقية والقيم الإجتماعية نوعية الحياة	الإجتماعي

المصدر/ عجيلة محمد ، شيني عبد الرحيم ، فعالية محاسبة المسؤولية الاجتماعية في منظمات الأعمال ،

(مفاهيم وأسس) الملتقى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية يومي 14-15

فيفري جامعة بشار ص 10-11

المطلب الرابع: معوقات تطبيق المحاسبة على المسؤولية البيئية و الاجتماعية

العائق الذي يواجه مصممي التقارير الاجتماعية هي عدم القدرة على فصل التكاليف الاجتماعية عن التكاليف الاقتصادية . فالتشابك بينهما يؤدي إلى مشاكل كيفية القياس لكل نشاط بشكل مستقل . ومن أهم بين أهم مشاكل المحاسبة عن المسؤولية البيئية و الاجتماعية نذكر ما يلي (1):

- 1- مشكلة قياس التكاليف الاجتماعية على مستوى المنظمة.
- 2- مشكلة قياس العوائد (المنافع) الاجتماعية على مستوى المنظمة.
- 3- مشكلة خلق المعايير الاجتماعية الملائمة للقياس المحاسبي .

رغم ما للمحاسبة البيئية من أهمية إلا أنها تعاني من ضعف تطبيقها لدى المؤسسات نذكر من بين المشاكل التالي (2):

- 1- عدم وضوح المنهجيات المستخدمة في الحسابات البيئية.
- 2- محدودية الموضوع وقلة الخبرة في هذا المجال تجعل العمل يسير بوتيرة بطيئة.
- 3- عدم السيطرة على الموارد البيئية وعدم جعل معيار دولي للمحاسبة البيئية.
- 4- صعوبة قياس ومتابعة الآثار البيئية الناتجة على عمليات ومنتجات المؤسسة لأنها تمتد لفترة طويلة مما يجعل قياسها ومتابعتها مهمة صعبة جداً.
- 5- عدم وجود الإهتمام الكافي لدى العامة و متخذي القرار للمواضيع البيئية ومصادر الطبيعة بشكل عام والحسابات البيئية ووجود مشاكل لها أولويات أكثر من البيئية والمصادر الطبيعية.

المبحث الثاني: أثر الإلتزام بالمسؤولية البيئية و الاجتماعية عن طريق قياس التكاليف**بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية**

أصبح القياس المحاسبي يُعتبر الوظيفة الثانية للمحاسبة التي يتم بموجبه تحديد العمليات أو الأحداث موضوع المحاسبة التي بمقتضاها تستطيع المؤسسة أن تتعرف على أثر الوحدات الاقتصادية و الأنشطة الإنتاجية وهو عملية تحديد قيم بنود الدخل مما يفرض ضرورة إتيان الأصول و الإلتزامات البيئية و الاجتماعية بالميزانية العامة بقيمتها الحقيقية.

لذلك سنتعرف في هذا المبحث على تعريف القياس المحاسبي وأساليبه ، بالإضافة إلى مؤشرات قياس المسؤولية البيئية وسائل القياس المحاسبي البيئي و الاجتماعي .

¹ عجيلة محمد ، شنيبي عبد الرحيم ، مرجع سبق ذكره ، ص 14.

² عبيد فيها خير ، مرجع سبق ذكره ، ص 71 .

المطلب الأول: تعريف القياس المحاسبي

يمكن تقديم التعاريف التالية للقياس المحاسبي⁽¹⁾:

1- هو التعبير الكمي و النقدي للظواهر و الأحداث و الوقائع المالية و الإقتصادية الخاصة بوحدة معينة و عرضها في صورة نافعة و مفهومة .

وقد عرّف القياس المحاسبي بأنه " قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خصائصها وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم إنتاجها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وكذلك يعبر عن مطابقة بين العوامل والعلاقات " أي قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية بناء على ملاحظات الماضية أو الجارية وبموجب قواعد محددة".

وقد عرّف القياس المحاسبي للأداء البيئي بأنه: "عملية اختيار متغيرات ومقاييس وإجراءات لتحديد وقياس صافي المساهمة البيئية و الاجتماعية الفترية ، والتي تشمل العناصر الخارجية للمنشأة بالإضافة للعناصر الداخلية والتي لها تأثير على جميع القطاعات في المجتمع وإيصال هذه المعلومات للأطراف المستفيدة لاتخاذ القرارات الإستثمارية الرشيدة.

المطلب الثاني: أساليب عملية القياس المحاسبي

لعملية القياس المحاسبي عدة أساليب حصر هذه الأساليب في ثلاثة أنواع:⁽²⁾

أ- أساليب القياس المباشرة:

باستخدام هذا الأسلوب يمكن تحديد نتيجة القياس المحاسبية بالقيمة الخام محل القياس المباشرة دون الحاجة إلى عملية الحساب المبنية أصلا على ضرورة توفر العلاقة الرياضية بين الخواص محل القياس، مثال على ذلك: قياس تكلفة آلة لغرض بيئي و اجتماعي و ذلك من خلال ثمنها الموجود على فاتورة الشراء .

ب- أساليب القياس المشتقة (غير الأساسية):

يمكن استخدام هذه الأساليب عند عدم قدرة المحاسبين على قياس قيمة الأثر البيئي و الاجتماعي محل القياس بطريقة مباشرة فعلى سبيل المثال : إذا تم تسعير أجزاء آلة وذلك لتحديد التكاليف الإجمالية لها فتقاس تكلفة هذه الآلة باستخدام القياس غير المباشرة وذلك للوصول إلى تكلفة الآلة كوحدة واحدة من خلال عملية احتساب تضم فيها أسعار الأجزاء معا لإيجاد بعد ذلك تكلفة الآلة الواحدة.

إلا أن المحاسب لا يستطيع قيام بعمل قياس غير مباشر إلا انه كان مسبقا بعملية قياس غير مباشرة، فمثلا إذا أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية لأصلين و لا يمكن تحديد هذه القيمة إلا بإتباع أسلوب القياس غير المباشر، بعد تحديد قيمة كل واحد منها بأسلوب القياس المباشر مثال عن ذلك قياس تكاليف المنع .

¹ نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سبق ذكره، ص 40 -41.

² محمد سالم اللولو ، مرجع سبق ذكره ، ص 49.

و لكن هذه مقاييس لا تعطينا الرقم الدقيق لقيمة أضرار التي تصيب المجتمع إلا أنها تعطينا رقم تقريبي لهذه الأضرار.

ج- أساليب القياس التحكيمية:

تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة، لكن الفرق ينحصر في أساليب قياس غير مباشرة تحكمها قواعد موضوعية الأمر الذي يجعلها أكثر عرضة لتحيز الناتج عن تقديرات شخصية للقائمين بعملية الحساب.

المطلب الثالث: مؤشرات قياس المسؤولية البيئية والاجتماعية

يتم تقييم المسؤولية الاجتماعية والبيئية وبواسطة أربعة مؤشرات⁽¹⁾:

أ- مؤشر الأداء الاجتماعي للعاملين بالمؤسسة:

يضم هذا المؤشر كافة تكاليف الأداء ما عدا الأجر الأساسي الذي تقدمه المؤسسة للعاملين لديها، دون النظر إلى موقعهم بالنسبة للمؤسسة أو طبيعة نشاطهم حيث أن المؤسسة هنا ملزمة بتوفير جميع العوامل اللازمة للعاملين من أجل القيام بمهامهم على أكمل وجه والمبادرة بالولاء و الإلتناء للعاملين.

ب- مؤشر الأداء الاجتماعي لحماية البيئة:

حيث أن هذا المؤشر يشتمل جميع التكاليف المقدمة من طرف المؤسسة من أجل حماية أفراد المجتمع والمحيط الذي يكون في حيزه أو داخل نطاقه الجغرافي. إذا أنها تقوم على التقليل من الأضرار البيئية الناتجة عن نشاطها الصناعي فهي تشتمل مجمل التكاليف الداعمة لحماية البيئة من مختلف أنواع التلوث.

ج- مؤشر الأداء الاجتماعي للمجتمع:

تتضمن جميع تكاليف الأداء التي تهدف إلى إسهامات المؤسسة في خدمة المجتمع متضمنة بجميع أنواع التبرعات و المساهمات للمؤسسات ، وكذا الإسهامات في برامج التعليم والتدريب الاجتماعي ومشاريع التوعية الاجتماعية.

د- مؤشر الأداء الاجتماعي لتطور الإنتاج:

يتضمن جميع تكاليف الأداء التي تضم خدمة المستهلكين ، من بينها: تكاليف الرقابة على جودة الإنتاج ، تكاليف البحث والتطوير بالإضافة تكاليف ضمانات ما بعد البيع ، وتدريب وتطوير العاملين وغيرها من الخدمات .

تمتاز هذه المؤشرات بأنها لا تدخل حيز التطبيق العملي ما لم يتم الإعتماد على معلومات محاسبية واضحة ودقيقة على مستوى المؤسسة والبيئة والمجتمع ككل.

¹ نوفان العليمات، مرجع سبق ذكره، ص 46.

المطلب الرابع: مشاكل القياس المحاسبي البيئي و الاجتماعي

تتجلى هذه المشاكل في:

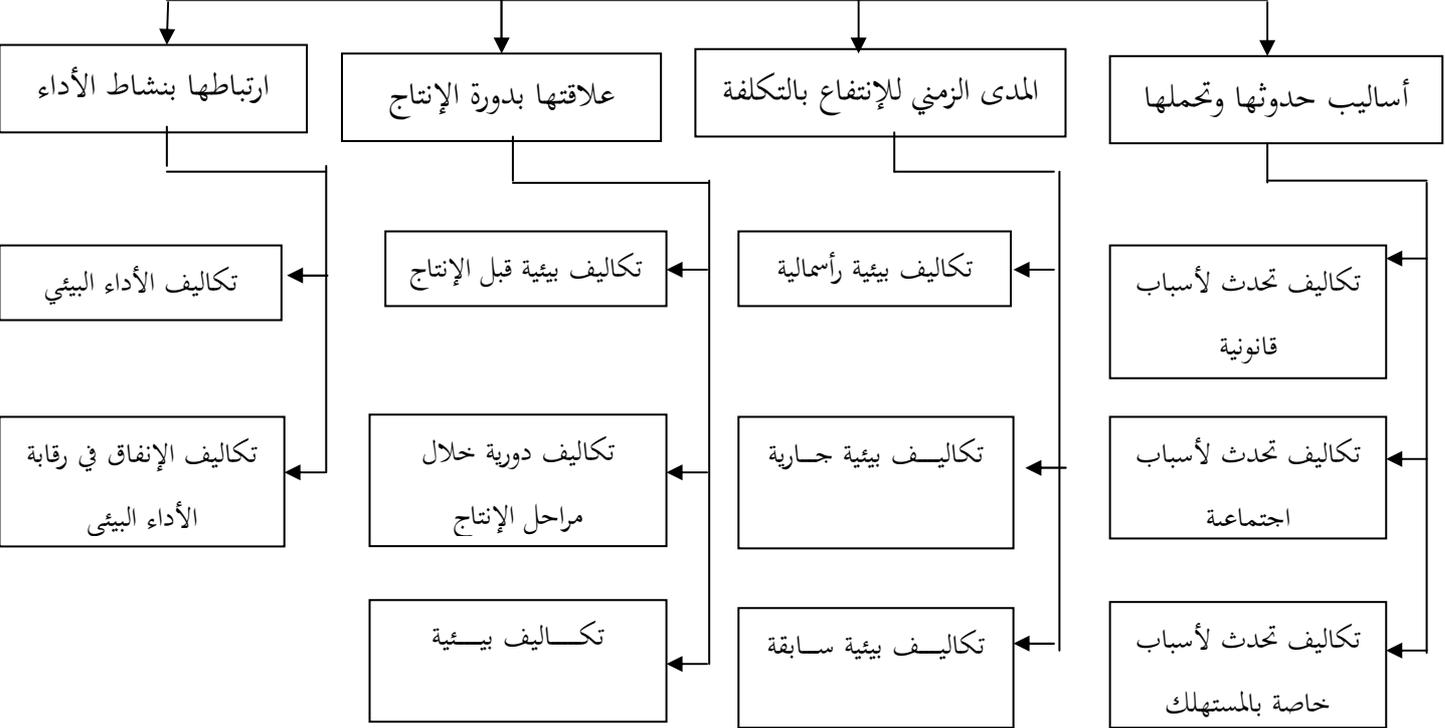
- 1- صعوبة الفصل بين التكاليف الاجتماعية والتكاليف الاقتصادية وهذا راجع إلى وجود تشابه بين هذه التكاليف وهذا نابع من طبيعة نشاط المؤسسة الذي يؤدي إلى مشكلة القياس لكل نشاط بشكل مستقل. فمثلا بالنسبة لتكاليف تدريب الموظفين, فهي من ناحية تعد تكاليف اجتماعية ضرورية لإتاحة الفرصة أمام العاملين للترقية والتدرج الوظيفي لخلق حالة من الإلتئام والولاء لديهم اتجاه المؤسسة, من ناحية أخرى يمكن النظر إليها على أنها تكاليف اقتصادية لازمة لزيادة الإنتاجية و الإرتقاء بها كما ونوعا لزيادة الربحية⁽¹⁾.
- 2- عدم وجود معيار محاسبي متعارف عليه يمكن بموجبه إجراء معالجة محاسبية مستقلة للمصروفات الجارية البيئية , وخاصة تلك التي لا يترتب عليها أي عائد نقدي , وقد يتم الإفصاح عن تلك النفقات الجارية ضمن قوائم الدخل العادية, كما قد يتم الإفصاح عنها في تقارير مالية بيئية منفصلة.
- 3- هناك بعض الصعوبات التي تواجه القياس المحاسبي عن الآثار البيئية للعمليات البيئية المؤثرة على أصول المؤسسة أو التزاماتها في شكل أرقام محاسبية يمكن التحقق من موضوعيتها, حيث يرتبط القياس والتقييم المحاسبي لتلك الأصول أو الإلتزامات بالحكم الشخصي عند تقدير قيمة تلك الآثار البيئية.
- 4- عدم توفير بيانات لقيمة الإهدار و الخسائر و الأضرار المترتبة على الأحداث البيئية مما قد عنه تعاضم الإهدار في عناصر الموارد الطبيعية والبيئية.
- 5- صعوبة قياس الأحداث والعمليات البيئية فنتيجة غياب الأسعار وفقا لها يتم تقييم تكلفة أو تحديد سعر سوق المتغيرات البيئية لأنشطة المؤسسات, حيث يصعب تسعير الوحدات الناتجة عن تلوث الهواء أو ثقب الأوزان, وقيمة التنوع البيولوجي⁽²⁾.

¹ نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سبق ذكره، ص 61.

² بوحفص رواني , المراجعة البيئية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية(حالة مؤسسة الجزائرية الصناعية للأنابيب بغارداية ALFA PIPE) مذكرة ماجستير في الإقتصاد وتسيير البيعة, جامعة ورقلة 2007 , ص 123.

الشكل (1-4) يعبر عن الطرائق التي من خلالها يمكن تبويب الأداء البيئي

تبويب التكاليف البيئية من حيث



المصدر/ عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة و تأثيره

في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية ، حلب ، مجلد 26 عدد 01

، 2010 ص 290

المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية

للإفصاح المحاسبي دور هام في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية . كما يساهم في تحقيق فاعلية و كفاءة استغلال الموارد الإقتصادية المتاحة سواء على مستوى المؤسسة أو على مستوى الإقتصاد الوطني .

المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي

وفي هذا المطلب سنتطرق إلى تعريف الإفصاح المحاسبي وأهميته وأنواعه وما هي المعلومات الواجب الإفصاح عنها.

الفرع الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي

"الإفصاح المحاسبي هو عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدة الإقتصادية للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية لتلك الوحدات اقتصادية وهذا يعني عرض المعلومات بشكل قوائم وتقارير مالية. وهو العلانية والنشر للبيانات والمعلومات تساعد على مفهوم القوائم وما تحويه من أرقام ومعالجات" (1).

"يعتبر الإفصاح المحاسبي الوسيلة الرئيسية والأداة الفعالة لإيصال نتائج الأعمال للمستخدمين في دعم قراراتهم خصوصا المتعلقة بمجالات الإستثمارات لتمويل و للإهتمام المتزايد لأصحاب الفكر و الإختصاص من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة حول أهمية الإفصاح المحاسبي والشفافية للتقارير المالية" (2).

الإفصاح المحاسبي للأداء البيئي و الإجتماعي: " هو عرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية و الإجتماعية بواسطة الأسلوب والطريقة التي تستطيع المؤسسة إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة , وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحق بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك" (3).

الإفصاح المحاسبي هو: "الإظهار الكامل والواضح للحقائق أو الأحوال أو الظروف المختلفة في قائمة المركز المالي والقوائم الأخرى, ويتحقق ذلك من خلال معاملة مماثلة لكافة المصالح في المنشأة , والصدق المحاسبي في القوائم المالية و الإجتماعية وتقدم البيانات غير منجزة عن حقيقة النشاط الإقتصادي و الإجتماعي للإعتماد عليها في اتخاذ القرارات المالية" (4).

الفرع الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي

للإفصاح المحاسبي أهمية كبيرة لتوصيل المعلومات سواء مالية أو غير مالية , سواء تم تقرير عنها في القوائم المالية أو بالإيضاحات

✓ نشاط المؤسسة.

¹ دادة دليلا, الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي (دراسة حالة القرض الشعبي الجزائري 2010) مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وجباية , جامعة ورقلة, 2013, ص 63 .

² حامد صالح أبو سمرة , مرجع سبق ذكره , ص 43.

³ عيبر فيها خير , مرجع سبق ذكره, ص 84.

⁴ نوفان العليمات, مرجع سبق ذكره , ص 72.

- ✓ تفصح عن المتغيرات ذات الإهتمام المباشر للعديد من الأطراف .
- ✓ تلبية الإحتياجات المتزايدة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية من المعلومات المتعلقة بالإلتزامات البيئية و الاجتماعية للمؤسسة في ظل تعدد هؤلاء المستخدمين, وتباين المعلومات والبيانات اللازمة لهم.
- تساعد المعلومات المتوفرة في المرفقة أو بتقرير مجلس الإدارة أو وسيلة عرض أخرى. وتكمن هذه الأهمية في ما يلي:⁽¹⁾
- ✓ تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم المادي أو التمويل المنخفض التكلفة أو المعاملة الضريبية المميزة وهذا يؤدي إلى زيادة حجم التقارير المالية للمساهمين في مدى نجاح الإدارة.
- ✓ إن الإفصاح عن النفقات البيئية و الاجتماعية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها مثل مساعدة المستثمرين ليروا بوضوح السياسات التي تطبقها المؤسسة للحماية, ومن ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بالمؤسسة.
- ✓ تقديم المعلومات الحقيقية والواضحة حول العمليات والأحداث المالية التي تساهم في تحسين وظيفة التنبؤ.
- ✓ دعم نفقة واحترام المجتمع والأفراد في المؤسسة , ومن ثم زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتهم مما يعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها ومركزه المالي.

الفرع الثالث: أنواع الإفصاح المحاسبي

للإفصاح عدة أنواع لتحديد القدر الملائم التي يتعين الإفصاح عنها وهي:

- 1- الإفصاح الكامل : هو أن تصمم وتعد القوائم المالية الموجهة إلى عامة المستخدمين بشكل يعكس بدقة جميع الأحداث والحقائق المالية الجوهرية التي أثرت على المنشأة خلال الفترة.
- 2- الإفصاح الكافي: يتضمن الإفصاح عن أدنى قدر من المعلومات والبيانات المالية الواجب إظهارها في القوائم المالية لجعلها غير مضللة وبالتالي يستطيع جميع المهتمين اتخاذ قراراتهم بكل دقة دون أية معوقات.
- 3- الإفصاح العادل: عرض المعلومات بطريقة تضمن وصولها بنفس القدر إلى كافة المستفيدين دون تحيز إلى جهة دون أخرى ، وذلك بتزويد جميع المستخدمين للقوائم المالية بالمعلومات المالية نفسها في وقت واحد"⁽²⁾.

¹ عادل البهلول ، حميدان الطاهر، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للاسمنت بليبيا ، دراسة استطلاعية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، المجلد 27، العدد الأول ، 2011، ص 447_448 .

² حامد صالح أبو سمرة ، مرجع سبق ذكره ، ص 44.

- 4- الإفصاح الملائم : هو الإفصاح الذي يُراعى فيه حاجة المستخدمين للبيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها ، وأن تكون المعلومات المفصح عنها ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظرفها الداخلية.
- 5- الإفصاح الإعلامي: هو الإفصاح عن معلومات مناسبة لغرض اتخاذ القرارات ، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين عناصرها العادية وغير العادية في القوائم المالية.
- 6- الإفصاح الوقائي: يقوم على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون هذه التقارير غير مضللة لأصحاب المصلحة والهدف من ذلك حماية المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات، لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية⁽¹⁾

الفرع الرابع: المعلومات الواجب الإفصاح عنها

- 1- معلومات كمية (مالية): لدينا أربعة مجالات أساسية يتم من خلالها الإفصاح عن المعلومات الكمية متمثلة في الميزانية العمومية ، قائمة الدخل ، قائمة التغيير في حقوق الملكية ، قائمة التدفقات النقدية بحيث يكون مضمون هذه القوائم أرقام لمبالغ فعلية أو تقديرية وهذا الإفصاح يلقي استجابة دائمة من قبل المستفيدين من القوائم المنشورة⁽²⁾.
- 2- معلومات غير كمية (غير مالية): يكون الإفصاح في التقارير المحاسبية بشكل وصفي من شأنه أن يزيد من فهم المستخدم وثقته بالمبالغ النقدية الظاهرة في القوائم المالية، لأن هذه المعلومات غالبا ما تكون مرتبطة بالمعلومات الكمية ويتم الإفصاح عن المعلومات غير الكمية بواسطة القوائم المالية الرئيسية ومن خلال القوائم المالية الملحققة أو الملاحظات الهامشية بالإضافة إلى تقرير الإدارة⁽³⁾.

المطلب الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية

تعتبر القوائم المالية وسيلة مساعدة لإعطاء صورة مختصرة وشاملة عن واقع و وضعية المؤسسة .
نتناول في هذا المطلب مجموعة من الفروع حيث تتضمن كل من التعريف والأهمية والأهداف والخصائص النوعية بالإضافة إلى أنواع القوائم المالية كالاتي:

¹ صديقي مسعود ، صديقي فؤاد ، إنعكاس النظام المحاسبي (scf) على سياسات الإفصاح في الجزائر، ملتقى وطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في الجزائر في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة:5 و 6 /2013/5، جامعة الوادي، ص 4 .

² بالعيد محمد الكامل ، دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها (دراسة ميدانية لواقع البنوك والمؤسسات في الجزائر عن طريق الإستبيان)مذكرة ماجستير محاسبة وجباية معمقة ، جامعة ورقلة 2011 ، ص21.

³ خالد صبحي حبيب ، مدى إدراك المصارف لأهمية المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية (دراسة تطبيقية على المصارف التجارية الفلسطينية) مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة غزة، 2011، ص 49.

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية:

على الرغم من أن القوائم المالية متشابهة من بلد لآخر إلا أنه توجد بعض الاختلافات فيما بينها وهذا راجع إلى طبيعة البيئة الاجتماعية و الإقتصادية والقانونية المحيطة بالنظام المحاسبي لكل بلد .

فتعرّف القوائم المالية بأنها: " الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأرباح والميزانية للوحدة الإقتصادية".

وأيضاً هي: " عبارة عن مجموعة من البيانات المسجلة وفق مبادئ متعارف عليها محاسبياً، حيث يتم استعمال وسائل و أدوات لتجميع وتبويب المعلومات و البيانات المحاسبية وفق أشكال معينة تتضمن جميع المعلومات المتعلقة نشاط المؤسسة ونتائج أعمالها ومركزها المالي لفترة زمنية معينة" (1).

أو هي عبارة عن " بيان محاسبي تنعكس عليه صورة للكائن الإقتصادي الذي تعبر عنه الوحدة المحاسبية، ووظيفتها توصيل المعلومات للغير عن التغيرات التي طرأت على الموارد الإقتصادية نتيجة استخدامها خلال السنة المالية" (2).

يمكن إيراد تعريفاً شاملاً للقوائم المالية حيث تُعرّف كما يلي: " القوائم المالية هي الناتج النهائي للمحاسبة حيث يتم في النهاية تلخيص جميع البيانات التي تم تسجيلها في الدفاتر والتي تظهر في دفتر الأستاذ على شكل مجموعة من التقارير. والتقارير ليست هدفاً في حد ذاتها وإنما وسيلة للحصول على المعلومات والنتائج للإستفادة في اتخاذ القرارات والحكم على نتائج عمليات الوحدة وتقييم مركزها المالي".

من خلال هذه التعاريف يمكن استخلاص الفرق بين القوائم المالية والتقارير المالية حيث يمكن تعريف التقارير المالية كما يلي:

مفهوم التقارير المالية: هي التقارير التي تشتمل على معلومات مالية وغير مالية، ونشرات أو تقارير مجلس الإدارة والتنبؤات المالية والأخبار ذات الصلة بالمؤسسة ووصف للخطط والتوقعات كذلك التأثير البيئي أو الإجتماعي لأعمال المؤسسة .

الفرق بين القوائم والتقارير المالية : القوائم المالية تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية وتمثل القوائم المالية الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات... الخ)

¹ دادة دليمة، مرجع سبق ذكره، ص 73.

² بوعكة زخرفة، أثر التقارير المالية في تقييم وتحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية (دراسة حالة المؤسسة العمومية الإقتصادية الري: trans canal / شرق خلال فترة 2009_2011)، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2012، ص 15.

ويتم الإمداد بالمعلومات من خلال القوائم المالية الأساسية والتي تشمل :

- أ- الميزانية أو قائمة المركز المالي .
- ب- قائمة الدخل .
- ج - قائمة الأرباح المحتجزة.
- د- قائمة النفقات النقدية.

التقارير المالية لا تتضمن القوائم المالية فقط ولكنها تمتد لتشمل كذلك الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة، والتي يتم استخراجها من النظام المحاسبي مثل الموارد المنشأة و الإلتزامات والمكاسب... الخ وقد تقوم الإدارة بتوصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية عن طريق وسائل التقارير المالية لا من خلال القوائم المالية الرسمية ، ذلك لأن هذه الأخيرة تخضع لقواعد صارمة وتنظيمية. أو لأن الإدارة تعتبرها مفيدة بالنسبة للأطراف الخارجية، وقد تقوم الإدارة بتحليلها اختياريا. وبالنسبة للمعلومات التي يجب توصيلها عن طريق التقارير المالية وليس من خلال القوائم المالية فإنها قد تتخذ أشكالا مختلفة وتتعلق بموضوعات عديدة. و يتضح مما سبق أن لتقارير المالية مفهوم أشمل من القوائم المالية⁽¹⁾.

الفرع الثاني: أهمية القوائم المالية:

من خلال المفاهيم السابقة تبرز أهمية القوائم المالية التي يمكن تلخيصها في ثلاث نقاط²:

أداة اتصال , وسيلة في تقييم الأداء, وأيضا وسيلة تساعد في اتخاذ القرار وإعطاء مفهوم أشمل نفكك هذه النقطة بما يلي:

❖ **أداة اتصال:** تتمثل أهميتها في توصيل رسالة مفهومة وواضحة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط

المؤسسة والنتائج المترتبة عليه. فهي بذلك:

— وسيلة اتصال بين المؤسسة والمستثمرين فيها.

— وسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين , العملاء , البنوك... الخ

— وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة , العمال , الباحثين , المحللين.

❖ **وسيلة لتقييم الأداء :** فهي أداة تساعد على تقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد

الموضوعة تحت تصرفها فهي تشتمل في الحكم على ما يلي :

¹ طارق عبد العالي حماد، التقارير المالية (أسس الإعداد والتحليل) كلية التجارة جامعة عين شمس، دار الجامعة الإسكندرية، 1997، ص 39-40.

² بكاري جلية، القوائم المالية البنكية في ظل النظام المحاسبي المالي (دراسة حالة بنك سوسيتي جينرال، الجزائر) مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، جامعة ورقلة، 2012، ص 6.

— المركز المالي للمؤسسة.

— مدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة.

— كيفية استخدام موارد المؤسسة.

❖ وسيلة لاتخاذ القرارات اللازمة: في هذا الإطار تساعد القوائم المالية الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة

مع المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة حيث أنها:

— تستعمل لاتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل.

— تستعمل من طرف الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة (الموردين، العملاء،

البنوك..) في توجيه مستقبل علاقتهم معها.

الفرع الثالث: أهداف القوائم المالية:

في هذا الفرع سنتطرق إلى تحديد أهداف القوائم المالية بعد التطرق لتعريفها وبيان أهميتها. حيث تعتبر الأهداف من بين أهم الأمور التي اهتمت بها الجمعيات المختصة , لأنه بتحديدتها يتحدد نوع المعلومات المحاسبية المرغوبة وهي تتغير بتغير الحاجة إليها في اتخاذ القرارات .وعليه نذكر إجمالاً أهم هذه الأهداف:

- 1- تقدم المعلومات عن الميزانية بصفة أساسية في الميزانية , كما تتأثر ميزانية المؤسسة بالموارد الإقتصادية التي تسيطر عليها , وهيكلها المالي ودرجة سيولتها , وقدرتها على التكيف مع المتغيرات في البيئة المحيطة بها.
- 2- تكون المعلومات عن درجة السيولة ذات فائدة كبيرة في التنبؤ بقدرة المؤسسة على الوفاء بتعهداتها المالية في تاريخ استحقاقها , حيث تشير درجة سيولة المؤسسة إلى مدى وفرة النقدية في المستقبل القريب بعد الأخذ في الإعتبار التعهدات المالية خلال هذه الفترة.
- 3- تهدف إلى توضيح الأخطار وعدم التأكد الذي يؤثر على المؤسسة, وذلك من خلال تقديم ملاحق وإيضاحات تحتوي هذه المعلومات ⁽¹⁾.
- 4- تفيدي في تزويد المعلومات المفيدة للمستثمرين والدائنين لأغراض التنبؤ والمقارنة وتقييم النفقات النقدية المتوقعة بالنسبة لهم من حيث المبلغ والحالة, والتوقيت وعدم التأكد المتعلقة بهذه التدفقات (قائمة التدفقات النقدية) وذلك من خلال دراسة وتقوم درجة سيولة الوحدة الإقتصادية وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها سواء كانت قصيرة أو طويلة الأجل.
- 5- يجب أن توضح كلما يتعلق بحقوق الملكية وحقوق الغير وأية التزامات أخرى بالإضافة إلى أثر الأحداث والعمليات الإقتصادية على هذه الحقوق (قائمة المركز المالي).
- 6- هدفها توضيح طريقة الحصول على الموارد وكيفية استخدامها في شكل أصول مختلفة وأية

¹ دادة دليلة, مرجع سبق ذكره, ص 73.

- 7- معلومات تفيد في تقييم الأداء والتنبؤ بالأرباح في المستقبل⁽¹⁾.
 - 8- توفير معلومات تتعلق بملاحظات وتفسيرات الإدارة من أجل زيادة منفعة هذه المعلومات.
 - 9- تفيد المعلومات المتعلقة بالموارد الإقتصادية للمؤسسة والتزاماتها والتغيرات التي تطرأ عليها مما تفيد مستخدمي هذه المعلومات في تحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة, وكذا تقدير الإمكانيات المالية واحتمالات مواجهة الفشل المالي⁽²⁾.
- على ضوء ما سبق فإن أهداف القوائم المالية حاولت الإجابة عن التساؤلات المتعلقة بمستخدمي القوائم وطبيعة القرارات التي يتخذونها وأهم المعلومات التي تخدم الإحتياجات المشتركة لمجموعة من الفئات وليس لخدمة فئة دون أخرى. بالإضافة إلى أن أهداف القوائم المالية توفر المعلومات التي يمكن استخدامها في القرارات المتعلقة بالمجالات التالية: كالتغير في المركز المالي , الموارد الإقتصادية , النفقات النقدية , النتيجة وعناصرها , الحكم على أداء الإدارة , اتخاذ القرارات ذات المنفعة للمستخدمين في فهم المعلومات المالية.

الفرع الرابع: الخصائص النوعية للقوائم المالية:

- تتمثل الخصائص النوعية للقوائم المالية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة فيها مفيدة لمستخدميها. فتطبيق الخصائص النوعية الأساسية ومعايير محاسبية مناسبة يترتب عليه قوائم تعطي صورة صادقة للمعلومات . وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي⁽³⁾:
- 1- الملائمة Relevance: تعني أنتكون المعلومات ملائمة لجميع المستفيدين الذين يقومون باتخاذ قراراتهم الإقتصادية السليمة.
 - 2- التحقق vérifiabilité: يعني أن النتائج التي يصل إليها المحاسبون يمكن أن يصل إليها محاسب آخر إذا استخدم نفس المقاييس ، وأهمية التحقيق في هذا المجال تبدو في أن المستفيدين من المعلومات المحاسبية لهم مقدرة محدودة في الحصول على هذه المعلومات من مصادر مختلفة بخلاف القوائم والتقارير المالية.
 - 3- الوضوح clearances : ويقصد بالوضوح خلو البيانات المعروضة في القوائم المالية من الغموض و الإلتباس بحيث يسهل على مستخدمي القوائم المالية فهمها بسهولة و سرعة لتكون أكثر فائدة.
 - 4- عدم التحيز Neutrauty: وهو مرتبط بالطرق التي يستخدمها المحاسب في التوصل الى النتائج من حيث أن تكون بعيدة عن التحيز في التوصل إلى نتائج معينة إرضاءً لفئة معينة على حساب فئة أخرى.

¹ رولا كاسر لايقة, القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الإستثمار(دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري) مذكرة ماجستير في المحاسبة المصرفية, جامعة تشرين , سورية، 2007 ، ص 49.

² بوعكة زخرفة, مرجع سبق ذكره ،ص 17.

³ رولا كاسر لايقة, مرجع سبق ذكره , ص 50.

- 5- القابلية للفهم Under standability: حتى يمكن الاستفادة من القوائم المالية يتعين أن تكون المعلومات الواردة فيها مبسطة و واضحة بطريقة لا تخل بالمعنى المقصود منها.
- 6- التوقيت المناسب stimulines : يقتضي إعداد القوائم المالية كل فترة معينة.
- 7- المقارنة comparabilité: يعني ضرورة إعداد القوائم المالية كل فترة معينة على أساس يسمح بمقارنتها وتحليلها بالقوائم المالية في السنوات السابقة .

الفرع الخامس: أنواع القوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية من مخرجات نظام المعلومات المحاسبي وهي مجموعة متكاملة من الوثائق المحاسبية والمالية، تسمح بإعطاء نموذج صادق عن الوضعية المالية والأداء وحالة الخزينة في المؤسسة في نهاية الدورة المحاسبية وهي تقسم إلى قسمين هما:

- 1- قائمة المركز المالي (الميزانية):
- أ- تعريفها: وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 01/ " تعد الميزانية المكون الرئيسي في القوائم المالية وهي عبارة عن بيان بالمركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية معينة" تعرف أيضا بأنها: " تقرير محاسبي يلخص الأصول المملوكة للمؤسسة و الإلتزامات التي عليها وحقوق الملاك المستثمرة في المؤسسة أي استثماراتهم الأصلية بالإضافة إلى الأرباح المحتجزة من السنوات السابقة" (1).
- ب- عناصرها:

الأصول: وهي المنافع الاقتصادية المحتملة التي تتحكم فيها مؤسسة معينة أو تحصل عليها نتيجة أحداث سابقة .

الخصوم: وهي تضحيات مستقبلية محتملة بمنافع اقتصادية ناشئة على الخصوم الحالية لمؤسسة معينة بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات لأصول أخرى في المستقبل نتيجة لأحداث ماضية (2).

ج- الهدف منها: يتلخص هدفها الأساسي في تحديد المركز المالي لأي مؤسسة اقتصادية في فترة زمنية معينة

يمكن للميزانية أن تعرض على شكل قائمة أو تقرير وأن عرضها بالشكل الأخير يخدم أغراض التحليل المالي، إذ يظهر الإرتباط بين كل المصادر طويلة الأجل و الاستخدامات طويلة الأجل، و كذا بين المصادر و الاستخدامات قصيرة الأجل مما ينتج عنه حساب صافي رأس المال الثابت ورأس المال العامل وهي بيانات مهمة في التحليل المالي.

¹ بوعكة زخرفة، مرجع سبق ذكره، ص 19.

² بالعيد محمد الكامل، مرجع سبق ذكره، ص 33.

2- قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج):

أ- تعريفه: يعرف جدول حسابات النتائج بأنه قائمة مالية يُدرج فيها كافة البنود الخاصة بالإيرادات والنفقات المتعلقة بفترة محاسبية من أجل تحديد نتيجة الفترة من صافي الربح أو الخسارة لهذا يطلق عليها قائمة الأرباح والخسائر.

هي عبارة عن ملخص للمبيعات المتحققة والمصروفات التي تكتبها المؤسسة لتحقيق هذه المبيعات ، وتمثل الفرق ما بين هذين البندين "الربح أو الخسارة" التي حققتها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة⁽¹⁾

ب- عناصرها : تتكون قائمة الدخل من العناصر التالية⁽²⁾:

النواتج: وهي زيادة المنافع الاقتصادية خلال الفترة في شكل مدخلات أو زيادة الأصول أو انخفاض الخصوم التي يترتب عنها زيادة الأموال الخاصة باستثناء الزيادة الناتجة عن تقديم مساهمات جديدة من طرف المساهمين إلى الأموال الخاصة.

الأعباء: هي انخفاض الأصول التي يترتب عنها نقص الأموال الخاصة باستثناء التوزيعات إلى المساهمين في الأموال الخاصة.

ج - الهدف من قائمة الدخل: يتجلى هدفها الأساسي في قياس مدى نجاح المؤسسة في استغلال الموارد المتاحة في تحقيق الأرباح خلال فترة زمنية معينة.

"إن قائمة الدخل المالي توفر لمستخدمي القوائم المالية المعلومات التي تفيدهم في التعرف على الإستثمارات المرحة ومكان وجودها، وأيضا تبين للزبائن قدرة المؤسسة على تقديم السلع والخدمات المطلوبة ، كما تساعد نقابات العمال للمفاوضة حول الأجور والحكومة على إعداد السياسات الضريبية " ⁽³⁾.

إن قائمتي المركز المالي والدخل لا تستطيع أن تلي كل احتياجات مستخدميها وذلك لتقديم نتائج المؤسسة في لحظة زمنية معينة دون توضيح مراحل التدفقات والأنشطة المتسببة في ذلك مما أجبر الهيئات المحاسبية المختصة إلى إضافة قوائم مالية أخرى لإضافة معلومات جديدة ليست متوفرة في القوائم السابقة، من بينها قائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيرات حقوق الملكية.

3- قائمة التدفقات النقدية:

تحقق بعض المؤسسات أرباحا كبيرة لكنها في نفس الوقت تجد نفسها تعاني من عسر مالي بسبب عدم قدرتها على توليد تدفقات نقدية موجبة من عملياتها، وكذلك قد لا يتناسب التدفق النقدي مع الأرباح المحققة ،

¹ دادة دليمة ، مرجع سبق ذكره ، ص 81.

² شناي عبد الكريم ، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير جامعة باتنة ، 2009، ص 51.

³ شناي عبد الكريم ، مرجع سبق ذكره ، ص 50.

وينتج ذلك بسبب اختلاف توقيت الإيرادات والمصروفات. فهناك مبيعات ومشتريات تتم بالأجل. وكذلك قد لا يتفق توقيت سداد بعض المصروفات مع فترة حدوثها ، ونفس الأمر بالنسبة للإيرادات. لتسيير هذا الخطر وعواقبه يقع على عاتق الحسبان التدفقات النقدية بالإضافة إلى النتيجة والميزانية.

أ- تعريفها: هي تمثل لوحة القيادة أمام قمة الإدارة المالية، بحيث تتخذ على ضوءها القرارات الهامة والإستراتيجية كتغيير النشاط أو توسيعه أو الإنسحاب منه أو النمو.

كما يمكن اعتبارها أداة تحليل متميزة وهامة ، وتقوم على منظور ديناميكي وتبحث على الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة ونتائجها المستقبلية، بحيث يتم عرضها بطريقتين (طريقة مباشرة وطريقة غير مباشرة).

ب- عناصر قائمة التدفقات النقدية: تحتوي على ثلاثة تدفقات وهي: (1)

➤ تدفقات الأنشطة التشغيلية: وهي كل التدفقات الناتجة عن النشاطات التي تقوم بها المؤسسة

لتوليد الإيرادات الرئيسية والتي لا تعبر عن نشاطات استثمارية أو تمويلية .

➤ تدفقات الأنشطة الإستثمارية: وهي التدفقات الناتجة عن النشاطات المتعلقة باقتناء الأصول

غير المتداولة والتخلص منها , غيرها من التوظيفات الأخرى غير المحتواة ضمن العناصر المعادلة للحزينة .

➤ تدفقات الأنشطة التمويلية: وهي التدفقات التي تخص رأس المال المملوك من حيث الحصول

على رأس مال جديد وهيكل الاقتراض في المؤسسة.

ج- أهداف قائمة التدفقات النقدية: تهدف هذه القائمة إلى إظهار التدفقات النقدية الداخلة والخارج

للأغراض المختلفة سواء كانت تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية.

إن تحليل هذه القائمة يقدم لنا ما يلي:

❖ قياس قدرة الوحدة على توليد تدفقات نقدية من العمليات تكفي للوفاء بالتزاماتها نحو الدائنين وحملة الأسهم (2).

❖ قياس مدى حاجة الوحدة للتمويل الخارجي .

❖ تفسير التباين بين صافي الربح والتدفق النقدي المتولد من الأنشطة المختلفة.

❖ قياس آثار التدفقات النقدية الإستثمارية والتمويلية على ربحية المؤسسة ومركزها المالي.

وعليه فهي تساعد مستخدمي القوائم المالية في:

❖ تقييم قدرة الوحدة على الحصول على تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.

¹ سليمان عتير , دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي) مذكرة ماجستير , جامعة بسكرة 2012 ، ص 62.

² بكاري حليمة , مرجع سبق ذكره، ص 26.

- ❖ تقييم قدرة الوحدة على مواجهة و سداد التزاماتها ، وكذا مدى قدرتها على توزيع الأرباح ومدى حاجتها لمصادر تمويلية خارجية.
 - ❖ تقديم أسباب الاختلاف بين رقم صافي الربح والتدفقات النقدية الفعلية.
 - ❖ تعتبر قائمة التدفقات النقدية أداة لتقييم السيولة والمرونة المالية للوحدة، أي مدى قدرتها على توفير أموال نقدية للإستفادة من أي فرص استثمارية جديدة أو لإحلال الأصول في المستقبل .
- 4- قائمة تغيرات حقوق الملكية:

- أوجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 المؤسسات بإعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية كقائمة مستقلة عن القوائم الأخرى ، حيث تتضمن حقوق الملكية من بداية ونهاية الفترة، إضافة لبنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل.
- وتعرض قائمة المكاسب والخسائر المعترف بها كبديلة قائمة تغيرات الملكية وتمثل جزءا منها وتسجل بها المكاسب والخسائر التي لم يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل⁽¹⁾ ويتم الاعتراف بها في قائمة حقوق الملكية ، وتقدم المعلومات الواجب إدراجها والمتعلقة بالحركات المرتبطة ب:⁽²⁾
- ❖ النتيجة الصافية للفترة.
 - ❖ كل عناصر النواتج والأعباء ، الأرباح والخسائر ضمن الأموال الخاصة.
 - ❖ تأثير تغيرات الطرق وتصحيح أخطاء كل عنصر من الأموال الخاصة.
 - ❖ النتيجة الإجمالية للفترة و التي تناسب مجموع العناصر السابقة .
 - ❖ العمليات الخاصة بزيادة و نقصان الأموال الخاصة.
 - ❖ توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال الفترة .
- الأهداف الأساسية من المعلومات المتعلقة بتغيرات الأموال الخاصة وهي:
- ❖ تحديد مجموع النتائج المنبثقة عن أنشطة المؤسسة خلال الفترة.
 - ❖ تغير الأموال الخاصة بين تاريخي الإفتتاح والإغلاق، والذي يبين بصفة عامة هذه النتيجة.
 - ❖ تغييرات الأموال الخاصة غير المرتبطة بالنتيجة والمتمثلة في التعاقدات مع المساهمين.

لا يمكن التطرق المكونات القوائم المالية دون الإشارة إلى العناصر التي تعتبر مكملتها لها من أجل إيضاحها وتفسيرها والتي ذكرناها مسبقا(وهي التقارير المالية) وسنقوم بإلقاء نظرة على أهم التقارير التي تلي القوائم المذكورة سابقا و تتمثل هذه التقارير فيما يلي:

¹ بوخالفة وسيلة , دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية (دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة للفترة ما بين 2008-2012) مذكرة ماستر أكاديمي دراسات محاسبية و جبائية معمقة, جامعة ورقلة 2013، ص.6.

² لزعر محمد سامي, التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي , مذكرة ماجستير في الإدارة المالية, جامعة قسنطينة، 2012، ص 60.

1- الإيضاحات المرفقة:

يعتبر ملحق القوائم المالية جزءاً لا يتجزأ منها ، إذ لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم وقراءة القوائم المالية ، وتوضح المعلومات التي يصعب إدراجها في تلك القوائم . وبدون هذا الملحق تعتبر القوائم المالية غامضة ولا يمكن أن تكون أساساً سليمة لاتخاذ القرارات برشد وعقلانية. ويمكن عرض هذه الإيضاحات والملاحظات بأحد الأساليب التالية:

_ التفسيرات بين الأقواس.

_ الملاحظات الهامشية.

_ الجداول الإضافية .

_ الحسابات ذات الطبيعة المتعارضة.

_ حسابات التقييم, مثل الأصل غير المتداول ومجمع اهتلاكه كحساب مقابل.

_ السياسات المحاسبية التي تعتبر هامة لفهم القوائم المالية وقراءة الأرقام التي تحتويها.

2- التقارير الأخرى: وتمثل هذه التقارير في⁽¹⁾:

2-1 تقرير المراجع الخارجي: لقد زادت أهميته بعد النمو الهائل في حجم المشاريع الهامة والخاصة، حيث يقوم المراجع الخارجي بالتعبير عن النتائج التي يتم التوصل إليها بعد الإنتهاء من عملية المراجعة والفحص في تقريره الذي يعتبر بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة . بإصدار هذا التقرير يختم المراجع مهنته ولكن لا تنتهي مسؤوليته مستقبلاً إهماله في أداء واجباته المهنية.
خصائصه:

_ تقرير المراجع الخارجي هو وسيلة اتصال رئيسية بينه وبين مختلف مستخدمي القوائم المالية.

_ يتم إعداداه بعد إقفال حسابات المؤسسة المباشرة .

_ يستوجب عند إعداداه أن تكون جميع العبارات الواردة في التقرير مدعمة بوثائق ومقدمة بطريقة تمنع أي تحريف.

2-2 تقرير مجلس الإدارة: يتمثل محتوى هذا التقرير في وصف أنشطة المؤسسة الرئيسية والمؤسسات التابعة لها وطبيعة عملها و الإستثمارات الرأس مالية وعدد الموظفين في كل منها ، كما يجب أن يتضمن التقرير الهيكل التنظيمي للمؤسسة ودرجة اعتمادها على موردين محددين أو عملاء رئيسيين ووصف لأي حماية حكومية أو امتياز حكومي تتمتع به المؤسسة ، و المنافسة التي تتعرض لها والإنجازات التي حققتها مدعمة بالأرقام ووصف للأحداث الهامة، و تحليل المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة خلال السنة ومعلومات عن الأداء المستقبلي لها، وبيان بأسماء أعضاء مجلس الإدارة ورتبهم ونبذة تعريفية عن

¹ بوعكة زخرفة, مرجع سبق ذكره , ص 23-24.

كل منهم وبيان عن لجنة التدقيق ، ولجنة الرواتب و الحوافز، وبيان عن مسؤولية مجلس الإدارة لفعالية الضوابط والإجراءات الداخلية للمؤسسة وحماية أصولها وبيان تفصيلي عن المزايا والمكافآت التي يتمتع بها كل من رئيس وأعضاء مجلس الإدارة بما في ذلك جميع المبالغ التي حصل عليها كل منهم كالرواتب والأجور والأتعاب والمكافآت وغيرها كنفقات السفر وخطة التقاعد للموظفين والحوافز والتبرعات والمنح التي دفعتها المؤسسة في حماية البيئة وخدمة المجتمع.

2-3 التقارير المالية الإضافية: وهي تعد من أجل تلبية رغبة المستخدمين الخارجيين ، إضافة إلى جانب التقارير المالية الأساسية ونذكر منها: ⁽¹⁾

- التقارير المالية الدورية (المرحلية) : وهي التقارير التي يتم عرضها لمدة تقل عن السنة لتلبية الحاجة المستمرة من جانب المحاسبين لاتخاذ القرارات في سوق المال في الوقت المناسب .
- التقارير المالية القطاعية: ويتم إعداد هذا النوع من التقارير في المؤسسات التي تمارس أكثر من نشاط وتقدم معلومات غير متوفرة في التقارير المالية الأساسية.
- التقارير المالية بالقيمة الجارية: تعكس القيمة الجارية التغيرات الاجتماعية ومن خلال قائمة القيمة الجارية يستطيع المستفيدون من تقييم نتيجة المؤسسة على أساس ما قامت بتحويله من موارد ومنتجات وسيطة إلى منتجات تامة وخدمات، ومدى مساهمة كل عنصر من عناصر الإنتاج في القيمة الجارية، كما تعكس مدى نجاح المؤسسة في رفع رفاهية المجتمع.
- قوائم المحاسبة الاجتماعية: ويتم إعدادها عن الأداء الاجتماعي للمؤسسات من أهداف التقارير المالية ويمثل الأداء أحد المعايير التي يمكن استخدامها لتقييم كفاءة أداء المؤسسة من وجهة نظر المجتمع، والتقرير يكون على أحد الأشكال التالية:
 - يكون على شكل وصف للأنشطة دون قيم التكاليف أو المنافع التي تحققت .
 - يتضمن التقرير المبالغ المنفقة عن الأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها المؤسسة دون قيمة المنافع المحققة من تلك المبالغ نظرا لصعوبة تحديدها .
 - محتوى التقرير يتمثل في تكاليف ومنافع المسؤولية الاجتماعية وهو أكثر الأنواع السابقة شمولاً ، ويعطي للقارئ معلومات عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة .
- التقارير المالية عن الموارد البشرية: تعرض فيه معلومات الموارد البشرية وطريقة استخدامها بكفاءة مع تحديد تكلفة الاختيار وطريقة تعيين وتدريب العاملين بالمؤسسة ، ومقارنة نسبة الإستثمار في هذه الموارد مقارنة بالأصول الأخرى.

المطلب الثالث: مستخدموا القوائم المالية :

¹ بوعكة زخرفة ، مرجع سبق ذكره، ص 25.

حدد الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية عدد الفئات كمستخدمين لها ، كما حدد طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة على النحو التالي:⁽¹⁾

- 1- المستثمرون الحاليون والمرقبون: إن مقدمي رأس المال ومستشاريهم مهتمون بالمخاطرة اللازمة لاستثماراتهم والعائد المتحقق منها , إنهم يحتاجون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء، و الإحتفاظ بالإستثمار والبيع. كما أن المساهمين مهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح.
- 2- المديرون: تمثل الإدارة وكيل عن الملاك في استخدام وإدارة مواردهم المستثمرة في المؤسسة. وعادة يسعى المديرون لتحقيق أعلى أداء إقتصادي ممكن , لأن ذلك يعني استقرارهم الإداري والمادي.
- 3- الدائون: يعتبر الدائون من أهم مصادر تمويل المؤسسة ، فهم مثل المستثمرين ، ولأنهم يريدون استرداد ديونهم وعوائدهم فإنهم دائماً أصحاب مصلحة في المؤسسة ، مهتمون بمستوى أدائها خاصة قدرتها على سداد الديون وفوائدها، والتي تتوقف بدورها على رأس المال العمال والسيولة في المقام الأول ، كما ينظر الدائون للمؤسسة على أنها عميل من عملائهم ، لذلك يرغبون دائماً في استلام معلومات إيجابية عن قدرة المؤسسة على الإستمرار .
- 4- العملاء: مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة ، خصوصاً عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها أو اعتماد عليها.
- 5- الحكومات والوكالات: تعد الجهات الحكومية مثل مصلحة الضرائب والجمارك أصحاب مصلحة في المؤسسة، ونجاح المؤسسة وتحقيقها لمعدلات أداء جيدة يضمن لهذه الجهات معرفة مدى قدرة المؤسسة على سداد مستحقاتها لمصالحهم ، كما أن جهات الرقابة الرسمية والمتمثلة في : البنك المركزي و ومصالح البيئة وهيئة السوق المالي ، فهي كذلك يهتمها استقرار المؤسسة ومعدلات أدائها.
- 6- الموظفون والنقابات واتحادات العمال: هم يهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية المؤسسة، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع مكافآتهم وتعويضاتهم ومنافع التقاعد وتوفير فرص العمل.
- 7- الجمهور: تؤثر المؤسسات الإقتصادية في الجمهور بطرق متنوعة ، فهي تقدم مساعدات كبيرة للإقتصاد الوطني بطرق مختلفة مثل: عدد الأفراد المستخدمين، تعاملها مع العديد من الموردين المحليين . كما تقدم القوائم المالية للجمهور معلومات مهمة بشأن عدة أمور تهمهم ، مثل زيادة المبيعات ،

¹ الدائرة حسام الدين, تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض القوائم المالية(دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين في المحاسبة بولاية ورقلة) مذكرة ماستر أكاديمي في دراسات محاسبية و جبائية معمقة, جامعة ورقلة, 2013, ص 3-4.

زيادة الأرباح ، تنوع النشاط. وعادة يربط الجمهور هذه المعلومات بفرص العمل وأسعار وجودة منتجات المؤسسة.

المطلب الرابع: أسباب زيادة اهتمام الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية

إن لزيادة الإهتمام بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية أسباب عديدة منها ما يتعلق بالمعنى الإعلامي للتقارير المالية ومنها ما يتعلق بمسؤولية المحاسب ومهنة المحاسبة في الوقت الذي يتسم واقع العالم اليوم بالتغيير السريع وسرعة تداول المعلومات.

1- أسباب تتعلق بتحسين المعنى الإعلامي للتقارير المالية:

إن التعارض المحتمل في مصالح الفئات ذات المصالح في الوحدات المحاسبية فإن هناك اتجاه أن يلتزم المحاسب بوجهة النظر الاجتماعية ، أي أن التقارير المحاسبية يجب أن تسلك منها شمولياً، بحيث تغطي احتياجات كل فئات المجتمع. والسبب هو عدم تغليب وجهة نظر معينة في إنتاج المعلومات على وجهات نظر الفئات الأخرى.

— يساهم الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في معالجة القصور في القوائم المالية وقابلية المقارنة بين المشروعات.

— ظهور المستثمر الأخلاقي وعدم تركيزه على الجانب الإقتصادي فقط في اتخاذ قرارات الاستثمار بل تعدى ذلك ليشمل الجوانب والمعايير الدينية و السياسية و الاجتماعية.

— إن محاسبة المسؤولية الاجتماعية تسعى لتوصيل المعلومات للفئات غير التقليدية مثل: العاملون، المستهلكون، الحكومة، والمجتمع المحلي.⁽¹⁾

2- أسباب تتعلق بمسؤولية المحاسب ومهنة المحاسبة:

أوضحت الجمعية الأمريكية للمحاسبين (AAA) أسباب ضرورة اهتمام المحاسبين بالإفصاح عن بيانات المسؤولية الاجتماعية يمكن ذكرها كما يلي:

— أن البيانات المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية ذات طبيعة كمية ومالية تؤثر على أصول الشركة ونفقاتها والتزاماتها وهي من صميم عمل المحاسب.

— إن التغيير في الفلسفة الاجتماعية التي تميل نحو وجهة النظر الضرورية تحمل المشروع لتكاليف المحافظة على البيئة يؤدي إلى معالجة بيانات الأنشطة الخاصة بالبيئة عن طريق وظيفة المحاسبية في المشروعات.⁽²⁾

¹ حامد أحمد صالح أبو سمرة ، مرجع سبق ذكره، ص44.

² خالد صبحي حبيب ، مرجع سبق ذكره ، ص 48.

المبحث الرابع: دور التشريعات و القوانين الجزائرية و المنظمات الدولية في الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية و حماية البيئة .

يسعى العالم اليوم إلى التقليل من أخطار التلوث الناتجة عن المؤسسات أو المشاريع الإقتصادية، فنجد العديد من المنظمات تسعى إلى عقد الاتفاقيات والمؤتمرات بهذا الشأن، ومما لا شك فيه أن أول من حث على هذا الأمر هي الشريعة الإسلامية السمحة . ولذا سنتطرق في هذا المبحث إلى ما يلي: النصوص الشرعية الدالة على تحمل المسؤولية تجاه تلويث البيئة وتجاه الآخرين كون الإنسان المكرم والمفضل على جميع مخلوقات هذا الكون لا يعيش في معزل عن التفاعل مع مجتمعه ومحيطه ، ثم سنعرض على جانب القوانين الوضعية المتمثلة أولاً في القوانين الجزائرية والعقوبات في هذا الصدد ثم قواعد المنظمات الدولية الداعمة لحماية البيئة.

المطلب الاول: القرآن والسنة

قبل أن يستخلف الله الإنسان على هذه الأرض هيئها وذلك له ما فيها من كائنات وبيئة تناسب حياته واحتياجاته وراحته، لقوله تعالى: ﴿ إذ قال ربك للملائكة إني جاعل في الأرض خليفة قالوا أتجعل فيها من يفسد فيها ويسفك الدماء ونحن نسبح بحمدك ونقدس لك قال إني أعلم ما لا تعلمون ﴾⁽¹⁾ وفي مقابل هذا أمره بالعمل لتجسيد هذا الإستخلاف وذلك بتنظيم هذه الحياة وتطويرها والحفاظة على كل مكوناتها بدقتها التي خلقت بها وعدم الإفساد فيها. يقول المولى عز وجل: ﴿ ولا تفسدوا في الأرض بعد إصلاحها ذلكم خير لكم إن كنتم تعلمون ﴾⁽²⁾ وقوله أيضاً: ﴿ وإذا سعى في الأرض ليفسد فيها ويهلك الحرث والنسل, إن الله لا يحب الفساد ﴾⁽³⁾ حيث أن الله هياً لنا سبل العمل والسعي لكسب العيش وكسب المال الذي اهتم به التشريع الإسلامي أيما اهتمام ، ويكفي أن أطول آية في القرآن الكريم هي آية الدين. إلا أنه أحاط هذا السعي والكسب بقواعد وضوابط لمنع الجشع و الإنتهازية على رأسها تحريم الربا وكل أنواع المعاملات المالية والبيع المشتملة على الغرر والغش والتدليس ومنها بيع الغرر، لقوله صلى الله عليه وسلم عندما وجد أحد الباعة يضع التمر الفاسد تحت الصالح: ﴿ هلاً وضعتة فوق ليراه الناس, من غشنا فليس منا ﴾. كما نهي عن احتكار الطعام بقوله: " من احتكر طعاماً أربعين يوماً فقد بريء من الله وبريء الله منه ﴾ والتطفيف في الكيل والوزن لقوله تعالى: ﴿ ويل للمطففين، الذين إذا اكتالوا على الناس يستوفون، وإذا كالوهم أو وزنوهم يُخسرون، ألا يظن أولئك أنهم مبعوثون ليوم عظيم, يوم يقوم الناس لرب العالمين ﴾⁽⁴⁾ والتطفيف هو فعل قوم

¹ الآية 30, سورة البقرة.

² الآية 2, سورة الأعراف.

³ الآية 32, سورة المائدة.

⁴ الايات من (1-5) سورة المطففين.

النبي شعيب الذين كانوا إلى جانب هذا الفعل يقطعون الطرق ويضعون فيها الأذى يقول تعالى على لسان شعيب عليه السلام: ﴿ويا قوم أوفوا المكيال والميزان بالقسط ولا تبخسوا الناس أشياءهم ولا تعثوا في الأرض مفسدين﴾⁽¹⁾ ويكون الإلزام في حال وقوع ضرر للغير أو للمحيط بتحمل مسؤوليته كاملة لإصلاح وتعويض هذا الضرر لقوله تعالى: ﴿كل امرئ بما كسب رهين﴾⁽²⁾ . كما نجد عدة أحاديث تنهى عن الإضرار بالجار بأي شكل كرمي القمامة قرب البيت أو ترك قنوات الصرف مفتوحة .. الخ ومعنى الجار لا يكون في السكن فحسب بل حتى جار العمل وغيره. وفي هذا السياق نجد ضوابط تخص الشركاء في العقار لحماية مصالحهم ومنع الإضرار بينهم وهي دقيقة جدا لا يكفي المقام لشرحها، نكتفي هنا بذكر " حق الشفعة" الذي لا زال معمولا به في القوانين الإقتصادية الحالية وتتلخص في حق الشريك أو الشركاء بشراء أسهم شريكهم الذي باعها لغيرهم دون رضاهم وإبطال هذا البيع الذي يسبب لهم ضررا.

- المحافظة على البيئة: نجد في السنة المطهرة ما يحث على المحافظة على البيئة النقية ومنع تلويثها وإفسادها. قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: ﴿الإيمان بضع وسبعون شعبة أعلاها لا إله إلا الله وأدناها إمطة الأذى عن الطريق..﴾⁽³⁾ رواه البخاري ومسلم وقوله: ﴿إذا قامت الساعة وفي يد أحدكم فسيلة فليزرها﴾ وقوله أيضا: ﴿ما من مسلم يزرع زرضا فيأكل منه إنسان أو بهيمة أو طير إلا كتبت له بذلك صدقة﴾ وحتى في حالة الحرب مع الأعداء منع أفراد الجيش من قطع الأشجار أو قتل الحيوانات أو إحراق الأرض وأقوات الناس. وقوله أيضا: ﴿الناس شركاء في ثلاث: الماء والكأ والنار﴾ أي التي تكون مشاعا بين الناس فيجب المحافظة عليها . ومن هذا الحديث نستنتج أهمية التنمية المستدامة التي تعني: المحافظة على الثروات للأجيال القادمة.

❖ مفهوم التنمية المستدامة: صيغ مصطلح "التنمية المستدامة" في أواخر سنوات السبعينيات من قبل التحالف العالمي من أجل الطبيعة , ضمن إستراتيجيتها العالمية قصد المحافظة التي اتخذت شكل وثيقة كانت قد أعدتها لبرنامج الأمم المتحدة من أجل البيئة , حظي بالتأييد من قبل الـ FAC و اليونيسكو والـ WWF. وضحت هذه الوثيقة مفهوم التنمية المستدامة التي تحترم البيئة , وقد تلجأ إلى استعمال حظر للطبيعة ومواردها بتوخي طريقة استثمارية عقلانية ومعتدلة , من شأنها أن تضمن الحفاظ اللامتناهي لإنتاج المحيط الحيوي البيولوجي.

أعيد استعمال هذا المفهوم على نطاق واسع وطور في أبعاده الإقتصادية في 1987 ضمن تقرير الأمم المتحدة من أجل البيئة والتنمية المسمى بـ "بُرْتُنلند" على إسم رئيستها النرويجية الأولى السابقة. بيد أن

¹ الآية 85 , سورة هود.

² الآية 21, سورة الطور.

مفهوم التنمية المستدامة لم يعمم إلا بعد ندوة الأمم المتحدة حول البيئة والتنمية بـ"ريو دي جانيرو 1992" (1).

المطلب الثاني: القوانين الجزائرية الخاصة بالمسؤولية الاجتماعية وحماية البيئة:

اهتم المشرع الجزائري بحماية المستهلك وحماية البيئة ، ونتيجة لعدة دراسات ومؤتمرات واتفاقيات للحفاظ على البيئة والمستهلك من الأخطار التي تهددها ، تمخض عنها ترسيم العديد من القواعد والمواد القانونية التي تضمن تطبيقها وزارة البيئة وهيئة الإقليم. إضافة إلى الخدمة العمومية التي يقدمها الإعلام بمختلف أنواعه، المتمثلة في توضيح الأخطار المختلفة للمستهلك والطرق الصحية للتعامل مع مختلف المواد الإستهلاكية والحملات ذات المنفعة العامة التي ترشد إلى أساليب الحفاظ على البيئة والمساحات العامة و الشواطئ .. الخ وتوضيح التصرفات الصحيحة والتصرفات الخاطئة في هذا المجال.

كما سعت الدولة لتعليم النشء السلوكيات البيئية الصحيحة من خلال إدراج مادة التربية المدنية بداية من أولى سنوات التعليم الابتدائي. ومن أهم هذه القوانين:

1) قوانين حماية المستهلك: تتضمن مجموعة من المواد وهي: (2)

❖ **المستهلك**: هو كل شخص طبيعي أو معنوي يقتني بمقابل أو مجاناً سلعة أو خدمة موجهة للإستعمال النهائي من أجل تلبية حاجته الشخصية أو تلبية شخص آخر أو حيوان تكفل به.

المادة 09: يجب أن تكون المنتوجات الموضوعة للإستهلاك مضمونة وتتوفر على الأمن بالنظر الى الإستعمال المشروع المنتظر منها ، وأن لا تلحق ضرراً بصحة المستهلك وأمنه ومصالحه ، وذلك ضمن الشروط العادية للإستعمال أو الشروط الأخرى الممكن توقعها من قبل المتدخلين.

المادة 10: يتعين على كل متدخل احترام التزامه أمن المنتج الذي يضعه للإستهلاك فيما يخص:

- ✓ مميزات وتركيبته وتغليفه وشروط تجميعه وصيانتته.
- ✓ تأثير المنتج على المنتوجات الأخرى عند توقع استعماله مع هذه المنتوجات.
- ✓ غرض المنتج ووسمه والتعليمات المحتملة الخاصة باستعماله وإتلافه وكذلك الإرشادات والمعلومات الأخرى الصادرة عن المنتج.
- ✓ فئات المستهلكين المتعرضين لخطر جسيم نتيجة استعمال المنتج . خاصة الأطفال

¹ موسوعة القرن، النسخة العربية، (الإنسان والمجتمع) وزارة الثقافة الفرنسية، الدار المتوسطة للنشر، تونس، 2006، ص 1024.

² مولود ديدان ، قانون حماية المستهلك وقمع الغش ، دار البليلة ، الجزائر، 2009 ، ص 1-29.

المادة 16: في إطار خدمة ما بعد البيع , وبعد انقضاء فترة الضمان المحددة عن طريق التنظيم , أو في كل الحالات التي لا يمكن للضمان أن يلعب دوره يتعين على المتدخل المعني ضمان صيانة وتصليح المنتج المعروض في السوق.

المادة 17: يجب على كل متدخل أن يعلم المستهلك بكل المعلومات المتعلقة بالمنتج الذي يضعه للإستهلاك بواسطة الوسم ووضع العلامات أو بأية وسيلة أخرى مناسبة.

تحدد شروط و كفاءات تطبيق أحكام هذه المادة عن طريق التنظيم

المادة 68 : يعاقب بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 429 من قانون العقوبات كل من يخدع أو يحاول أن يخدع المستهلك بأية وسيلة أو طريقة كانت حول:

✓ كمية المنتوجات المستلمة .

✓ تسليم المنتوجات غير تلك المعينة مسبقا.

✓ قابلية استعمال المنتج.

✓ تاريخ أو مدة صلاحية المنتج.

✓ طرق الإستعمال أو الإحتياجات اللازمة لاستعمال المنتج .

المادة 69: ترفع العقوبات المنصوص عليها في المادة 68 أعلاه إلى خمس سنوات حبسا وغرامة قدرها خمسمائة الف دينار جزائري(500.000دج)إذا كان الخداع أو محاولة الخداع قد ارتكب بواسطة:

✓ الوزن أو الكيل أو بأدوات أخرى مزورة أو غير مطابقة.

✓ طرق ترمي إلى التغييب في عمليات التحليل أو المقدار أو الوزن أو الكيل أو التغيير عن طريق

الغش في تركيب أو وزن أو حجم المنتج.

✓ إشارة أو ادعاءات تدليسة .

✓ كتيبات أو منشورات أو نشرات أو معلقات أو إعلانات أو بطاقات أو أية تعليمات أخرى.

2) قوانين حماية البيئة:

❖ **حماية البيئة:** "هي اتخاذ إجراءات مضادة للتلوث سواء كانت هذه الإجراءات سابقة وقائية منهيمة أم كانت لاحقة تعويضية عقابية, وسواء كانت داخلية وطنية أم خارجية دولية" (1).

المادة 6/3 : تقضي بأنه لا يكون عدم توفر التقنيات نظرا للمعارف العلمية والتقنية الحالية سببا في تأخر اتخاذ التدابير الفعلية للوقاية من خطر الأضرار الجسيمة المضرة بالبيئة.

المادة 11: حماية الطبيعة والمحافظة على السلالات الحيوانية والنباتية في مواضعها ، والإبقاء على التوازنات البيولوجية والأنظمة البيئية .

¹ رياض صالح أبو العطا , مرجع سبق ذكره، ص 23.

المادة 22: ينص هذا القانون على تعزيز الوظيفة الرقابية لوزارة التهيئة الإقليمية التي ظلت معينة طيلة الثلاثة عشر سنوات الماضية بالاعتماد على المخابر ومكاتب دراسات ومكاتب خبرات , ومكاتب استثمارية ووكالات علمية متخصصة.

المادة 23: يسبق تسلم رخصة الإستغلال تقديم دراسة التأثير أو موجز التأثير وتحقيق عمومي ودراسة تتعلق بالأخطار و الإنعكاسات للمشروع على الصحة العمومية , السياحية , أوقد تتسبب في المساس براحة الجوار.

المادة 25: غلق أو إيقاف المنشآت المصنفة المخالفة للتدابير البيئية , إذ يعتمد المشروع قواعد مادية متسعة ليمنح للإدارة سلطة تقديرية واسعة في إعدار المخالف ومنحه أجالا غير محددة قانونا لانتخاذ التدابير الضرورية لإزالة الأخطار أو الأضرار المميتة.

المادتين 70-71: تنص على أنه يمكن للسلطة المتخصصة أن تعلق وضع هذه المواد في السوق سواء كانت مواد كيميائية مسجلة أو غير مسجلة في قائمة المنتجات الخطيرة , والتدابير اللازمة بما فيها تلك المحظورات العامة أو الجزئية وكل التحديدات المطلوبة وتدابير الإتلاف أو توطيد أو إعادة التصدير .

المادة 27 : يقع عبء المصاريف المتعلقة بتنفيذ التحاليل والخبرات الضرورية لتطبيق أحكام هذا الفصل على عاتق المستغل.

المادة 104 : يعاقب بالحبس لمدة ستة (06) أشهر وبغرامة قدرها خمسمائة ألف دينار جزائري (5000.00 دج) كل من واصل استغلال المنشآت دون الإمتثال لقرارات الإعذار باحترام المقتضيات التقنية المحددة⁽¹⁾

المطلب الثالث: المنظمات الدولية الداعمة لحماية البيئة:

تلعب المنظمات الدولية International organisations دورا مهما في مجال حماية البيئة حيث تقوم بالعديد من النشاطات من أجل القيام بهذا الغرض وتحقيقه وتملك هذه المنظمات العديد من الوسائل للقيام بهذا العمل. وعليه فإن المنظمات الدولية تؤدي دورا فعالا في مجال حماية البيئة من التلوث: سواء من الناحية القاعدية وذلك عن طريق تبني العديد من الأعمال القانونية التي تضمن كيفية المحافظة على البيئة من التلوث, أو من الناحية الهيكلية وذلك عن طريق إنشاء أجهزة مكلفة بذلك مثل البرامج والمؤتمرات. وسنستعرض في هذا المطلب بعضا من المنظمات الدولية الداعمة لحماية البيئة نبدأها بتعريف المنظمة الدولية :

المنظمة الدولية : "هي هيئة تنشئها مجموعة من الدول بموجب اتفاقية دولية تحدد لها أهدافا مشتركة , وتعطيها السلطات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف , وعلى ذلك فالأصل أن ينحصر نشاط المنظمات الدولية في

¹ وناس يحي , الآليات القانونية لحماية البيئة في الجزائر , أطروحة دكتوراه في القانون العام , غير منشورة , جامعة أبو بكر بلقايد , تلمسان 2007,ص127.

الإختصاص والسلطات الممنوحة لها, ولا يجوز لها أن تباشر إلا الإختصاصات المنصوص عليها في موثيق إنشائها , وبالقدر الذي يسمح لها بتحقيق الأهداف التي أنشئت من أجلها" (1).

لقد أنشأت معظم المنظمات الدولية في وقت لم تحظ فيه موضوعات حماية البيئة بالإهتمام اللازم على المستوى الدولي ولذلك جاءت غالبية الموثيق التي تنص على إنشائها خالية من أية نصوص تعالج موضوعات حماية البيئة , ومن ثم لم تكن حماية البيئة هدفا من أهداف هذه المنظمات, إلا أنه ومع التطورات التكنولوجية أصبح الإهتمام بها أمرا واجبا.

1- منظمة الأمم المتحدة: (2) تضمنت ديباجة ميثاق الأمم المتحدة على النص التالي:

" نحن شعوب الأمم المتحدة ..وقد آلينا على أنفسنا... وأن ندفع بالرفي الإجتماعي قُدما وأن نرفع مستوى الحياة". . ونجد نص المادة 3/1 من الميثاق الذي يعدد " تحقيق التعاون الدولي على حل المسائل ذات الصيغة الإقتصادية و الإجتماعية والثقافية والإنسانية وعلى تعزيز احترام حقوق الإنسان والحريات الأساسية للناس جميعا ضمن أهداف الأمم المتحدة"

كما نجد نص المادة 55 الذي يقرر أنه: " رغبة في تهيئة دواعي الإستقرار والرفاهية الضرورية تعمل الأمم المتحدة على:

- ✓ تحقيق مستوى أعلى للمعيشة ... والنهوض بعوامل التطور والتقدم الإقتصادي و الإجتماعي.
- ✓ تيسير الحلول للمشاكل الدولية الإقتصادية و الإجتماعية والصحية وما يتصل بها.

هذه النصوص وغيرها أعطت للأمم المتحدة الحق في جعل حماية البيئة الإنسانية the human environment من التلوث ضمن أولوياتها .

قامت الأمم المتحدة بإعداد العديد من المشروعات والمعاهدات وقدمتها للدول للتوقيع والتصديق عليها كما نظمت العديد من المؤتمرات من بينها مؤتمر "ستوكهولم" و مؤتمر الأرض "بريو دي جانيرو".

مؤتمر الأمم المتحدة بشأن البيئة الإنسانية (ستوكهولم 1982): تم إصداره من طرف الجمعية العامة في دورتها الثالثة بموجب القرار رقم 2398 المؤرخ ب 03 ديسمبر 1968 تضمن هدفه الأساسي تقليل الأخطار التي يتعرض لها الوسط الإنساني والبيئي وإقامة التنمية الإقتصادية و الإجتماعية على أساس سليم من خلال الإهتمام بمشاكل هذا الوسط (3)

¹ رياض صالح أبو العطا , دور القانون الدولي العام في مجال حماية البيئة , دار النهضة العربية القاهرة طبعة الثانية, ص 87.

² رياض صالح ابو العطا, مرجع سبق ذكره, ص 88-89.

³ صالح محمد محمود بدر الدين , الإلتزام الدولي بحماية البيئة من التلوث على ضوء قواعد القانون الدولي للبيئة وقرارات وتوصيات المنظمات الدولية, دار النهضة العربية , القاهرة , 2006 , ص 36.

عقد المؤتمر في دولة السويد بستوكهولم في الفترة من 5 إلى 16 يونيو 1982 وحضرت الوفود من 113 دولة وتبنى هذا المؤتمر شعار "أرض واحدة فقط one earth" ويعتبر أول مؤتمر دولي من نوعه يتعلق بإعلان مفهوم البيئة الإنسانية بأسلوب علمي وبخطة عملية ومنهجية في نفس الوقت . وتضمن هذا المؤتمر ستة وعشرون مبدأ وديباجة وقد أكدت الديباجة على أن الإنسان هو العنصر الأساسي المؤثر في البيئة فيجب المحافظة عليها من أجل استمرار الجنس البشري.

2- مؤتمر قمة الأرض بريودي جانيرو:

"تعد قمة الأرض المنعقدة في العاصمة البرازيلية "ريو دي جانيرو" بتاريخ 03 إلى 14 جوان 1992 من أجل البيئة والتقدم علامة بارزة في المؤتمرات. إذ أنها وضعت قضية التنمية المستدامة في صدر الأولويات كما أنها كانت بمثابة أكبر تجمع دولي آنذاك" ⁽¹⁾ حيث شارك في المؤتمر 172 حكومة منها 108 دول أرسلت رؤسائها أو رؤساء حكوماتها , وحوالي 2400 ممثل لمنظمات غير حكومية و 17000 شخص في المنتدى العالمي للمنظمات غير الحكومية Global forum الذي عقد موازيا للقمة وأطلق عليه المركز الإستشاري ⁽²⁾.

"وهناك اتفاق أن هذه القمة التي تعرف رسميا باسم " مؤتمر الأمم المتحدة حول البيئة والتنمية " قد نجحت نجاحا باهرا في رفع الوعي العام حول الحاجة إلى أن تكون الإعتبارات البيئية و الاجتماعية جزءا لا يتجزأ من سياسة التنمية الإقتصادية . ومنذ انعقاد هذه القمة بذلت الحكومات والمنظمات الدولية والهيئات المحلية , وقطاع الأعمال والمواطنين من الجماعات والأفراد جهودا حثيثة لإدخال التنمية المستدامة حيز التنفيذ جدول أعمال القرن الحادي والعشرون بمثابة رؤية ثابتة بعيدة الأمد لإحداث التوازن بين الإحتياجات أقتصادية و الاجتماعية . ومقدار ما تملكه الأرض من موارد وأنظمة إيكولوجية " ⁽³⁾

3- منظمة الوحدة الإفريقية (الإتحاد الإفريقي): وتضمنت المنظمة العديد من الإتفاقيات واتفاقيات

لحفظ أمن وسلامة المحيط البيئي من بينها:

إتفاقية الجزائر لعام 1968 بشأن الحفاظ على البيئة والموارد الطبيعية:

في 16 سبتمبر 1968 وتحت رعاية المنظمة أفريقية تم إبرام إتفاقية الجزائر التي بدأ سريانها في 09 أكتوبر 1969 وقد قررت هذه الإتفاقية الأحكام التالية: ⁽⁴⁾

¹ موقع الأمم المتحدة الرسمي لمؤتمر قمة جوهانسبرغ , (مؤتمر القمة العالمي للتنمية المستدامة), 26 أوت/ 04 سبتمبر 2002.

² تهديدات البيئة, موسوعة بيتنا (الدفاع عن البيئة) تعريب د. جورج قاضي, دار عويدات, بيروت , لبنان 2008, ص51.

³ تهديدات البيئة, نفس المرجع السابق, ص51.

⁴ رياض صالح أبو العطا , مرجع سبق ذكره , ص137.

- 1- إلتزام الدول الأطراف باتخاذ التدابير الضرورية للحفاظ على التربة والمياه والموارد النباتية وفقا للمبادئ والأسس العلمية.
- 2- إلتزام الدول الأطراف بتوفير حماية خاصة لأنواع الحيوانات والنباتات المهددة بالإنقراض ,وقد ألحقت الإتفاقية بها قائمة تتضمن الأنواع التي يحظر صيدها إلا بتصريح خاص.
- 3- إلتزام الدول الأطراف بالحفاظ على المحميات الطبيعية الموجودة وقت نفاذ الإتفاقية , والسعي نحو توفير محميات طبيعية جديدة.
- 4- إلتزام الدول الأطراف وهي بصدد سعيها نحو تحقيق التنمية الإقتصادية بأن تأخذ في الإعتبار عوامل الحفاظ على البيئة الموارد الطبيعية.

خلاصة الفصل:

لقد زادت الحاجة للإفصاح عن التكاليف وقياسها بسبب نمو المؤسسات ، ما أدى إلى اهتمام المؤسسة بالبيئة والمجتمع من التدهور والمساهمة في الحفاظ عليها. وقد كان للإفصاح عن قياس التكاليف دور هام في تطوير مهنة المحاسبة عن المسؤولية البيئية و الاجتماعية وهذا في الأخير يساعد على ترشيد القرارات في المؤسسة وتحسين أرباحها على المدى الطويل.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية حالة شركة الجبس

و مشتقاته

تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الفصل الأول إلى الإفصاح المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي و الإجتماعي وعلاقته بالقوائم المالية _ وذلك من خلال القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي و الإجتماعي والإفصاح عنها _ سنقوم في الفصل الثاني بإسقاط ما تم التعرف عليه في الجانب النظري لهذه الدراسة بالواقع العملي على شركة الجبس ومشتقاته بولاية غارداية والتعرف على مختلف المحاور الأساسية للموضوع .

وقد قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين :

المبحث الأول : تعريف عام حول الشركة

المبحث الثاني : الدراسة الميدانية

المبحث الأول : تقديم عام لشركة الجبس و مشتقاته:

نتطرق في هذا المبحث إلى إعطاء لمحة تاريخية عن نشأة الشركة, تعريفها و التعرف على هيكلها التنظيمي , بالإضافة إلى نشاطها و أهدافها.

المطلب الأول : النشأة التاريخية لشركة و تعريفها:

1. لمحة تاريخية عن نشأة الشركة : نظرا لوجود الجبس في منطقة الشمال الصحراوي اختيرت منطقة النوميترات من بين المناطق الجيدة لإقامة أول مصنع لإنتاج الجبس , اعتمدت هذه الدراسة على سببين هما :

- تواجد كميات كبيرة من الكلس ذات نوعية جيدة .
- إمكانية إستعمال المنجم دون أي صعوبة .

وضعية المنجم المقبولة والمتواجدة بالقرب من ملتقى الطرق المؤدية إلى الشمال والجنوب , وإستلزام إنشاء أفران حديثة يقدر مستوى إنتاجها عشرين ألف طن سنويا على الأقل في بداية النشاط تأسست الشركة بموجب إتفاقية مبرمة بين المنظمة الموحدة للصحراوية (o.c.r.s) و جبس شمال إفريقيا بالجزائر (p.l.a.t.n.a) , وكان الإتفاق أنداك في نوفمبر 1958 .

بدأت الشركة في مباشرة نشاطها في: 31 أوت 1958 وتوصلت إلى الإنتاج في : 31 أكتوبر 1960.

و في إطار الإصلاحات الاقتصادية و بعد إصدار قرار الخوصصة في سنة 2006 تم إعادة هيكلة الشركة حتى أصبحت تسمى "شركة الجبس و مشتقاته غرداية (spdg)" شركة ذات أسهم.

2.تعريف الشركة :

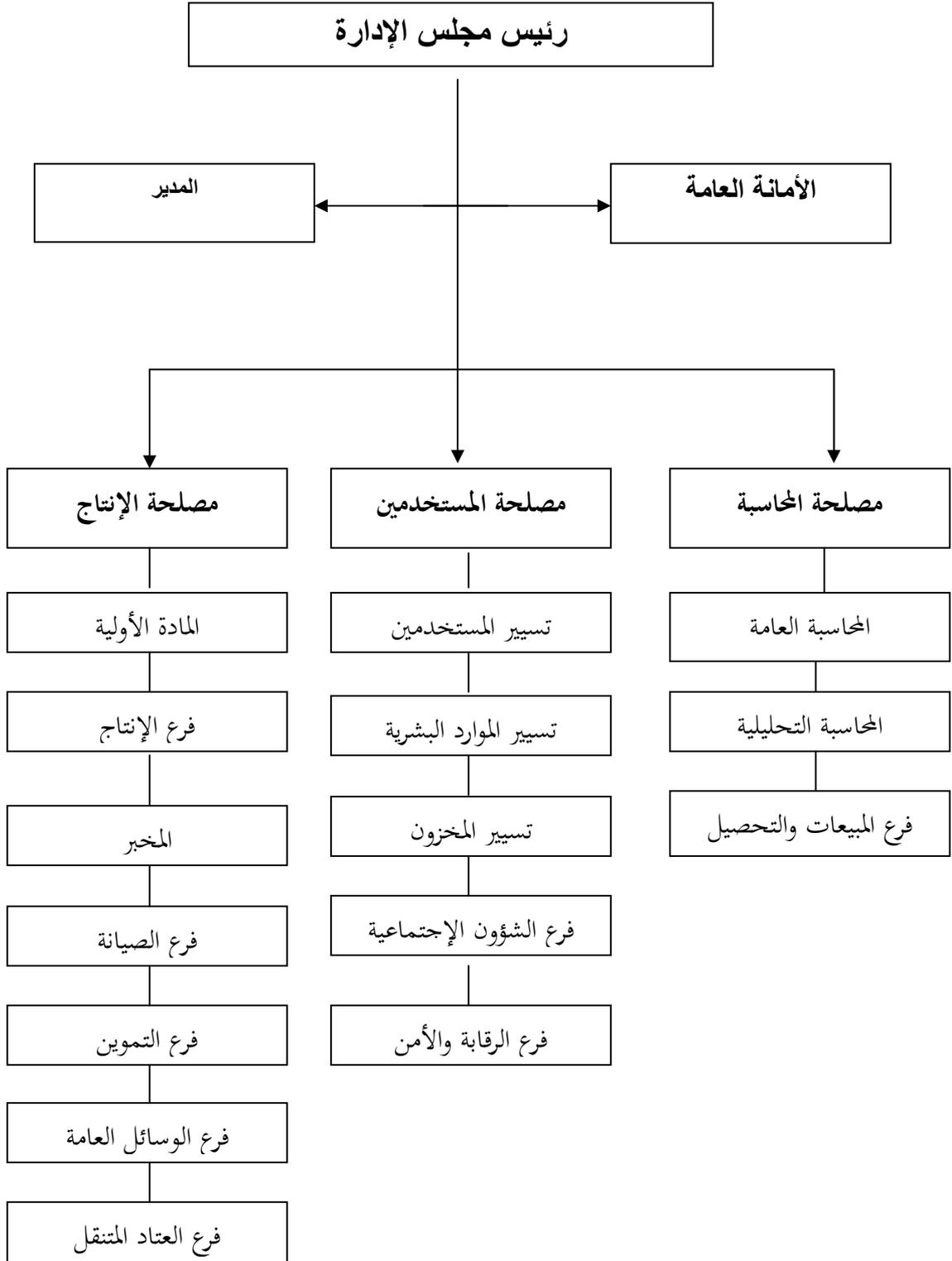
هي مؤسسة إقتصادية إنتاجية تقوم بإنتاج الجبس وبيعه إلى المتعاملين الإقتصاديين من رجال الأعمال وشركات البناء.....إلخ , كما يعمل بها حوالي 80 عامل موزعين بين أقسام ومصالح الشركة .

أصبحت شركة ذات أسهم سنة 2006 برأس مال قدره 1.399.000.00 دج ، تهدف إلى تحقيق كمية ونوعية جيدة للإنتاج وتحقيق أرباح معتبرة وهو الهدف الرئيسي الذي تسعى إليه كل الشركات

المطلب الثاني: تنظيم وهيكل الشركة (الهيكل التنظيمي):

إن التنظيم بصفة عامة هو عبارة عن تحديد وتوزيع المسؤولية التي يتم بها توسيع نشاط المؤسسة على الأفراد والعاملين بها سواء كانوا منفذين أو مشرفين , ثم يتم تحديد العلاقة بين هؤلاء الأفراد بناء على عدد المسؤوليات التي يقوم بها كل فرد في الشركة بينما يقوم المدير ومساعديه بوضع السياسات والأهداف المختلف

الشكل رقم (2_1) : الهيكل التنظيمي للشركة:



أقسام ومصالح الشركة:

1-1 مصلحة المستخدمين :

تتم هذه المصلحة بكل ما يتعلق بالتوظيف والترقية والانضباط داخل الشركة وعلى رأسها مشرف يقوم بمتابعة الملفات الإدارية للموظفين .

1-1-1 مهامها : توكل لها العديد من المهام أهمها :

- دراسة المشاكل الخاصة بالعمال .
- الإشراف على عملية الحضور والغيابات ودراسة تطوره وأسبابه.
- الإشراف على تحديد وتنفيذ العقوبات لمن يرتكب مخالفات أثناء العمل, وحساب الإنجازات بمختلف أنواعها .
- الإشتراك في وضع مقاييس تعيين العمال و إختيارهم تنفيذ القرارات والتعليمات الخاصة بالشغل والتأكد من مطابقتها مع الشروط المحددة.
- إجراء وتحديد مقاييس إختيار العمال والموظفين ضمن أولويات معينة سابقا مثل (الخبرة, المستوى العلمي, الكفاءة المهنية).

2-1 مصلحة المحاسبة والمالية:

تسهر على تنفيذ وتقييم مختلف العمليات المحاسبية التي وجدت نتيجة التعاملات الإقتصادية مع الزبائن والموردين, يشرف عليها رئيس يقوم بمتابعة مهامها والتنسيق بينها وبين المصالح الأخرى.

1-2-1 مهامها: لهذه المصلحة مهام تتمثل في :

- إعداد أجور العمال والموظفين ومتابعة ما يطرأ عليها من تعديلات .
- الإشراف على خصم الضرائب المختلفة على المداخيل الشخصية للعاملين في الشركة.
- إعداد جميع الكشوفات التي تطلبها مؤسسة الضمان الاجتماعي والتأمين .
- مراجعة الحسابات والتكاليف وتقدير الميزانيات .

2-2-1 أقسامها:

قسم المحاسبة العامة يقوم بإحصاء جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة من جراء عمليات الشراء والبيع ومراقبة الوضعية المالية للمؤسسة وكذا تحقيق تقنيات جديدة تساعد على المحافظة على سمعة الشركة.

1-2-3 مهام مصلحة المحاسبة العامة إتجاه عمليات الشراء:

ترسل إدارة التموين جميع فواتير الشراء ووصول التسليم و الإستلام و طلبيات الشراء إلى مصلحة المحاسبة العامة قصد مراقبتها وتسجيلها ومن هذه المهام نجد :

- مراقبة وتسجيل فاتورات الموردين وفواتير النقل مع مسك بطاقات الفردية لكل مورد.
- ترسل الفواتير إلى الخزينة قصد تسديدها بعد التسجيل .
- محاسبة المشتريات كما ونقدا .
- إستقبال تقارير شهرية من إدارة التموين حول عمليات الشراء والبيع.

1-2-4 مهام المصلحة إتجاه عملية البيع :

ترسل إدارة التسويق فواتير البيع ووصول التسليم وملفات الزبائن وكل الوثائق الخاصة بعمليات البيع إلى مصلحة المحاسبة العامة ومن هذه المهام نجد:

- مسك بطاقات الفردية لكل زبون .
- مراقبة وتسجيل فواتير الزبائن .
- تسجيل المبيعات من السلع المنتجة كما ومبلغا .
- تسجيل الدفع المسبق من طرف الزبائن لأن الشركة تعمل بطريقة الطلبيات .

1-2-5 مهام المصلحة إتجاه مصلحة المستخدمين: تقوم مصلحة المستخدمين بإرسال كشوفات الأجر للعمال

المفصلة تفصيلا دقيقا مثل (الضمان الإجتماعي , الضريبة على الدخل الإجمالي والعطل وساعات العمل... إلخ) ثم تقوم مصلحة المحاسبة العامة بتسجيلها في دفاتر خاصة ومن هذه المهام :

- تسوية التسبيقات الممنوحة للعمال .
- تسوية مصاريف المهام التي يقوم بها العمال خارج المؤسسة .
- قسم المحاسبة الخاصة : تعتمد فيه الشركة على التعامل مع الزبائن والموردين .

مصلحة الأرشيف: هي مصلحة تلجأ إليها كل المصالح وتتضمن جميع الملفات والسجلات للسنوات السابقة .

1-3 مصالحة الإنتاج :

تستند إليها مراقبة عملية الإنتاج وجودة السلعة المنتجة وكذا صيانة الأجهزة والآلات المستعملة لهذا الغرض والمحافظة عليها ويشرف على ذلك رئيس يقوم بعملية الرقابة على العمال التي تأخذ نسبة 76% من مجموع العمال في الشركة .

1-3-1 مهامها : تستند لها العديد من المهام نذكر منها ما يلي :

- القيام بأعمال الصيانة .
- مراقبة وجودة الإنتاج ومتابعتها.
- المحافظة على جودة المنتج وهذا القسم لأجل تسويق أحيان ومردودية مرتفعة .

1-3-2 أقسامها :

قسم المواد الأولية: يقوم هذا القسم بإستخراج المواد الأولية ومراقبة نوعيتها وكميتها كما يقوم بمراقبة الآلات المستعملة وصيانتها .

قسم التصنيع : تؤكل إليه مهمة تصميم وهيكله المواد الأولية والسلع المراد إنتاجها وتحويلها من مواد مصنعة إلى منتجات تامة الصنع , كما يقوم بالمحافظة على نوعية السلع وجودتها ومتابعة عملية الإنتاج والتصنيع التي تمر بعدة مراحل أهمها :

- التنقيب عن المواد الأولية و إستغلال المناجم .
- تحضير حجر الجبس ونقله إلى المصنع لإعادة تصنيعه .
- تكسير حجر الجبس إلى الحجم الذي يسمح بنزع الماء منها .
- التعبئة والتغليف

قسم المخابر: يهتم بدراسة المواد الأولية من كل جوانبها من حيث النوعية ووضع أسس معينة لسير عملية الإنتاج والتصنيع .

قسم الداخل الأولي: يقوم بإجراء التصفية للمواد الأولية من كل الشوائب المتعلقة بما كما يقوم بالمحافظة على صيانة الآلات .

قسم الإبتداء:

يهتم بالمراجعة الأولية لعملية التصنيع وهو تفتيت الصخور المحتوية على مادة الكلس وإرسالها إلى الفرن وحرقتها وتحويلها إلى مادة أخرى تامة الصنع وقابلة للإستعمال .

قسم المصاريف العامة : يتابع كل المصاريف المتعلقة بعملية التصنيع وعملية الصيانة , وتزويد المصنع لكل ما يحتاج إليه أثناء عملية الإنتاج .

المصلحة التجارية:

تقوم بإعداد علاقات البيع وتحرير العقود البيع وكذا صيانة المبيعات من خلال دراسة السوق من حيث العرض والطلب على منتجات المؤسسة و إتجاه تطورها مستقبلا .

كما تقوم بالتنسيق مع مختلف هياكل المؤسسة وكذا الإدارة العامة وتقوم أيضا بمراقبة نوعية السلعة وتحليل جدول الطلبات ، كما تتكون من عدة فروع:

1. فرع الفواتير .

2. فرع المحاسبة التجارية .

3. فرع النقل والتسويق .

4. فرع التخزين .

5. فرع البيع .

6. فرع المحاسبة العامة .

كل هذه الفروع تعمل بإرتباط وتنسيق مع بعضها البعض في خدمة الزبون , ولها عدة علاقات داخل وخارج الشركة كمصلحة الإنتاج قصد معرفة المبيعات والموردين .

قسم الإجتماعي : يعالج جوانب متعددة تتعلق بالعمال ومشاكلهم وتحسين المستوى المعيشي لهم وتقديم مساعدات من طرف المؤسسة عند الضرورة , وتزويدهم بكل ما يحتاجون إليه من مرافق عامة وما إلى ذلك وتنظيم رحلات للعمال ونشاطات ترفيهية والإشراف على المنشأة الثقافية بالمؤسسة .

قسم التأمين : يسهر على أمن العمال وتوعية العمال بطرق الوقاية ومراقبة الوسائل من حين إلى آخر .

1-4 المصلحة المالية والمحاسبية :

هي مصلحة مكلفة بتسيير وتصريف المالية بواسطة الصندوق والبنك والحساب الجاري البريدي وتستند إليها مهام أهمها :

- التسجيل في سجل الصندوق والبنك (المداخل والمصروفات)
- تسديد فاتورة المورد, وإعطاء تسبيقات للعمال عند الحاجة وخصمه عند أخذ العامل لأجره .

1-4-1 تصريف المالية للصندوق : بعد عملية تسديد الفاتورة من طرف الموردين وهذا عن طريق البنك تتم عملية التسبيق للعمال عند القيام بمهمة مثل تسبيق المكلف بالشراء.

1-4-2 تصريف المالية بالبنك : تموين البنك يكون تسديد الزبائن الصكوك أو أمر تحويل الحساب والتسديد للموردين , وعملية تسديد العمال تكون شهرية ولا بد أن يكون هناك تسجيل للبيانات في دفاتر خاصة (الصندوق , البنك , الحساب الجاري) وعن عملية القبض تسلم إلى أمين الخزينة فيها بيانات تحمل إسم الزبون , رقم الفاتورة المسددة , القيمة والإمضاء.

1-4-3 تصريف المالية بالبريد :

ويتم عن طريق بعث إشعار أو بيان بالدفع الذي يحمل قيمة الرصيد السابق ونسخة من الحساب وكل عملية إلا ويصاحبها إشعار بالدفع .

المطلب الثالث: نشاط الشركة و اهدافها

الفرع الاول : نشاط المؤسسة

يتمثل نشاط المؤسسة في إنتاج الجبس ومشتقاته ، حيث بلغت الطاقة الإنتاجية للمؤسسة في الحالات العادية 50 ألف طن سنويا ، ويتميز الجبس الذي تنتجه هذه المؤسسة بالجودة العالية وهو ما جعلها تتبوأ مكانة هامة بين مؤسسات الأم الأخرى ، وتساهم بـ 80 % من الإنتاج الوطني . كما أنها تسعى دائما لتغطية السوق الداخلية وتلبية احتياجات زبائنها. إضافة لذلك هي تمارس أنشطة أخرى مختلفة كبيع الخرداوات مثل (خزف ، قضبان حديدية...الخ) بيع الإسمنت الذي تحضره جاهزا من المؤسسة الأم.

الشركة تشغل 80 عاملا منهم عمال المصنع بتعداد 30 عامل موزعون على أربعة أفواج يعملون بنظام التناوب على مدار 24 ساعة ، حيث تعمل باستمرار كل أيام الأسبوع باستثناء الأعياد الدينية ويومين راحة بالأسبوع خاصة بكل عامل.

تتمثل المادة الأولية التي يقوم عليها نشاط المؤسسة في الحجارة المستخرجة من منجم الحجر الذي يتم استخراجها وتكسيهه بواسطة المتفجرات. وتتم عملية الإنتاج فيما بعد بثلاث مراحل هي:

- **المرحلة الأولى:** تمرير الحجارة عبر الكسارة لتتحول إلى حجارة صغيرة.
- **المرحلة الثانية:** إدخال الحجارة الصغيرة في فرن خاص لطهيها وتجفيفها من المياه التي بداخلها – علما أن مدة الطهي تختلف من فصل لآخر ففي الشتاء تحتاج إلى مدة أطول مما تكون عليه في الصيف_ ثم تمر الى عملية تخزين أولي في أربع غرف لتبرد.

- المرحلة الثالثة : بعد التخزين يتم طحنها بالطواحن النهائية إلى أن تصبح غيرة ناعمة ، تمرر بعدها الى أربع غرف ليتم في الأخير تعبئتها في أكياس خاصة بها مكتوب عليها شهرة المؤسسة ، الوزن ..الخ ثم تسلم لعملائها حسب الطلبات المتعاقد عليها.

تتخلل هاته المراحل في كل مرحلة تمر عينة إلى التحليل المخبري الخاص بالمؤسسة للتأكد من صحة المنتج من الشوائب التي تخل بجودة منتجها.

الفرع الثاني: أهداف الشركة

للشركة أهمية مثلى وتمثل في هدفين هامين هما:

1 الأهداف الإقتصادية : وتمثل فيما يلي :

- ◆ تزويد السوق الوطنية بمنتجات جيدة .
- ◆ تحقيق معدل من الربح وتوزيع قسم منه للعمال , والآخر يستعمل للتوسيع في المستقبل أو على شكل احتياطات.

◆ الرفع من مستوى الإقتصاد الوطني.

2 الأهداف الإجتماعية: وهي كالتالي:

- ◆ تأمين فرص جيدة في العمل.
- ◆ رفع مستوى العاملين الاجتماعى.
- ◆ تلبية حاجات المستهلكين المحليين .
- ◆ إنتاج سلع معقولة الثمن .
- ◆ التخفيف من حالات البطالة .

3 الأهداف الإستراتيجية :

- ◆ التحديد والإبداع وتحسين تكنولوجيات التحويل .
- ◆ زيادة حصة الشركة في السوق .
- ◆ زيادة طاقة الإنتاج.
- ◆ تطوير المنتجات الجديدة .

الأهداف التسويقية :

- ◆ تطوير منتجات جديدة .
- ◆ إنشاء أسواق جديدة.
- ◆ تحسين صور المنتجات .
- ◆ تكيف المنتجات حسب حاجات المستهلكين

المبحث الثاني : الدراسة الميدانية:المطلب الأول: مدخل للدراسة الميدانية

تم إجراء بحث ميداني على مؤسسة الجبس ومشتقاته بولاية غارداية كما سبق تقديمها من قبل، يتمثل مجتمع البحث في الموظفين الإداريين بها حيث تم استقصاء وجهات نظرهم حول الإفصاح المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي و الاجتماعي وأثره على القوائم المالية , حيث تم في هذا البحث استطلاع آراء العينة المذكورة والتعرف على توقعاتهم فيما يخص الإفصاح المحاسبي و كيفية الإفصاح عنه في القوائم المالية، وتوقعاتهم بمدى تطبيقه ،بالإضافة إلى التعرف على أبرز المعوقات التي تواجه هذا الإفصاح والعوامل التي تساعد على نجاح تطبيقه عمليا. وتحقيقا لغاية الدراسة فقد تم اختيار عينة عشوائية ميسرة من مجتمع الدراسة وتم توزيع 11 إستبانة على عينة من الموظفين الإداريين خاصة المحاسبين منهم وتم استعادتها كلها أي بنسبة استجابة بلغت 100% . أما عن سبب اختيار مجتمع الدراسة و مكانها فهو اقترابها من الموضوع محل الدراسة

المطلب الثاني : منهج الدراسة

اعتمدنا في جمع البيانات على الأدوات الضرورية التي تساعد على الإلمام بالموضوع والمتمثلة في:

- 1- **المقابلة:** لأجل الحصول على المعلومات التي تخص المؤسسة من جهة ومن جهة ثانية لتقديم بعض الشروح عن العبارات الواردة في الإستبيان.
- 2- **الملاحظة :** اعتمدنا عليها كأسلوب لجمع البيانات من شركة الجبس محل الدراسة وتفسير بعض النتائج.
- 3- **الإستبانة:** تم اعتماد الإستبانة لجمع البيانات الضرورية لمعالجة مشكلة البحث وتحقيق أهدافه حيث شملت هذه الإستبانة جزئين رئيسيين: الأول تضمن أسئلة تعبر عن العوامل الشخصية (العمر، الجنس ، المؤهل العلمي) أما الثاني فقد ضم 38 سؤال شملت متغيرات الدراسة .

و قد تم الاعتماد أيضا على عدد من الأساليب الإحصائية لقياس متغيرات الدراسة منها الوسط الحسابي ، و التوزيعات التكرارية و النسب المعيارية و بهدف وصف المتغيرات محل الدراسة .

و تم الاستناد إلى مقاييس التحليل التالية في تحديد درجة الموافقة :

_ من 1 إلى 2,33 منخفض .

_ من 2,34 إلى 3,66 متوسط .

_ من 3,67 فأكثر مرتفع .

المطلب الثالث: تحليل البيانات و النتائج

يتم تحليل آراء الموظفين الإدارة المؤسسة ، و قد تم توزيع الإستبانة على 11 موظف.

خصائص مجتمع الدراسة :

تم تحليل خصائص عينة الدراسة وفقا للمتغيرات التالية: (الجنس ، العمر ، المستوى التعليمي)

الجدول (1-2) خصائص مجتمع الدراسة .

المتغير	الفئات	تكرار	نسبة
الجنس	ذكر	11	%100
	أنثى	0	
العمر	اقل من 30 سنة	3	%27,3
	من 30 إلى 45 سنة	4	%36,4
	أكثر من 45 سنة	4	%36,4
المستوى التعليمي	ثانوي		%27,3
	ليسانس		%36.4
	ماجستير و دكتوراه		
	أخرى		%36.4

1_ الجنس:

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن نسبة الذكور بلغت %100 في هذه الفئة و ذلك لان جميع عمال الشركة من فئة الذكور و ذلك قد يرجع إلى موقع الشركة النائي نوعا ما

2_ العمر :

الفئة الأكثر تكرارا هي الفئة العمرية من 30 إلى 45 و أكثر من 45 حيث بلغ عدد تكرار كلا الفئتين 4 مرات بنسبة 36,4% فيما بلغت الفئة الأقل تكرارا 3 موظفين بنسبة 27,3% .

3_ المستوى التعليمي :

يلاحظ من الجدول أن الفئة الأكثر تكرار هم أصحاب الشهادات الجامعية ، و الشهادات الأخرى حيث كانت نسبة كلا الفئتين 36,3% أما حاملي شهادة البكالوريا من مستوى ثانوي قد بلغت نسبتهم 27,3% و هذا ما نستنتجه ايضا من تساوي فئة حملة شهادة ليسانس و شهادات أخرى اي أن العمال من حملة الشهادات

اخور الأول: اهتمام الإدارة بالمسؤولية الاجتماعية.

تم تحديد 4 فقرات من اجل الإلمام بمدى وجهة نظر الموظفين فيما يخص اهتمام الإدارة بالمسؤولية الاجتماعية من عدة جوانب التي تحيط بالمؤسسة و قد تم استخراج التكرارات و المتوسطات الحسابية و النسب و الانحرافات المعيارية لكل بعد على حدى :

الجدول (2-2) المتوسط الحسابي و التوزيع التكراري لاتجاهات أفراد الدراسة نحو اهتمام الإدارة بالمسؤولية الاجتماعية اتجاه الموظفين :

درجة الموافقة	الترتيب	المتوسط الحسابي	غير موافق تماما		غير موافق		موافق بدرجة متوسطة		موافق		موافق بدرجة عالية		البيانات أو الأسئلة	الترتيب
			النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار		
مرتفع	3	3,82	0%	0	9,09%	1	27,27%	3	36,36%	4	27,27%	3	تقوم المؤسسة بتنظيم دورات تدريبية للموظفين لرفع قدراتهم و كفاءتهم	1
مرتفع	4	3,73	0%	0	9,09%	1	18,18%	2	63,64%	7	9,09%	1	سياسة المؤسسة للترقية تأخذ بالاعتبار قدرات و مهارات الموظفين و تحقق فرص متساوية للترقية	2
مرتفع	2	4,18	0%	0	0,00%	0	27,27%	3	27,27%	3	45,45%	5	تقوم المؤسسة بتهيئة ظروف عمل مناسبة للموظفين	3
مرتفع	3	3,82	0%	0	27,27%	3	9,09%	1	18,18%	2	45,45%	5	تقوم المؤسسة بتوفير نظام تامين صحي للموظفين	4

مرتفع	1	4,45	0	%0,00	0	%0,00	2	%18,18	2	%18,18	7	63,64%	تقوم المؤسسة بتوفير نظام مقبول للتأمين و المعاشات للموظفين	5
مرتفع	4	2,73	1	%9,09	6	%54,55	1	%9,09	1	%9,09	2	18,18%	تقوم المؤسسة بتقديم برامج اجتماعية للموظفين خارج نطاق العمل	6
مرتفع	4	3,73	0	%0,00	1	%9,09	1	%0,00	5	%45,45	2	18,18%	هناك اهتمام من قبل الإدارة بتكاليف المسؤولية الاجتماعية اتجاه الموظفين	7
مرتفع	3,78												المعدل العام	

نلاحظ من خلال الجدول (2-2) أن جميع أفراد العينة يرون أن المؤسسة تهتم بجانب المسؤولية الاجتماعية للموظفين حيث أن كل الأبعاد جاءت بدرجات مرتفعة و يؤكدون أن المؤسسة تقوم بتوفير نظام مقبول للتأمين و المعاشات للموظفين بمتوسط حسابي 4,45 مع العلم أن اهتمام الإدارة بتكاليف المسؤولية الاجتماعية اتجاه الموظفين جاء في المرتبة الرابعة و بدرجة مرتفعة و بمتوسط حسابي 3,73

الجدول (2-3) المتوسط الحسابي و التوزيع التكراري لاتجاهات أفراد الدراسة نحو اهتمام الإدارة بالمسؤولية الاجتماعية اتجاه عملاء المؤسسة :

درجة الموافقة	الترتيب	المتوسط الحسابي	غير موافق تماما		غير موافق		موافق بدرجة متوسطة		موافق		موافق بدرجة عالية		البيانات أو الأسئلة	الترتيب
			النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار		
مرتفع	2	3,82	0	0,00%	2	18,18%	1	9,09%	5	45,45%	3	27,27%	تهتم المؤسسة بشكاوى و مقترحات عملائها	1
متوسط	5	3,09	2	18,18%	3	27,27%	0	0,00%	4	36,36%	2	18,18%	تقوم المؤسسة ببرامج إعلامية تعرف عملائها بخدماتها و طرق و مجالات استخدامها	2
متوسط	4	3,60	0	0,00%	2	20,00%	3	30,00%	2	20,00%	3	30,00%	تهتم المؤسسة بتقديم أفضل و احداث الخدمات لعملائها	3

مرتفع	1	3,91	0	0,00%	1	9,09%	2	18,18%	5	45,45%	3	27,27%	تتم المؤسسة بتقديم خدمات لعملائها بجودة عالية	4
متوسط	3	3,62	0	0,00%	2	25,00%	0	0,00%	5	62,50%	1	12,50%	تلقي تكاليف المسؤولية الاجتماعية تجاه عملاء المؤسسة منها الإدارة	5
مرتفع	3,75		المعدل العام											

نلاحظ من خلال الجدول (2-3) أن أهمية المؤسسة في المسؤولية الاجتماعية تجاه العملاء تركز على تقديم خدمات ذات جودة عالية حيث جاء هذا البعد في الدرجة الأولى بمتوسط حسابي 3,91 بدرجة مرتفعة و أيضا فيما يخص شكاوى عملائها بمتوسط حسابي 3,82. أما العبارة رقم (2) جاءت في المرتبة الأخيرة ما يعني أن هذه الشركة لا تقدم برامج إعلامية تعرف زبائنهم فيها بالخدمات التي تقدمها .

الجدول (2-4) المتوسط الحسابي و التوزيع التكراري لاتجاهات أفراد الدراسة نحو اهتمام الإدارة بالمسؤولية الاجتماعية اتجاه المجتمع المحلي :

درجة الموافقة	الترتيب	المتوسط الحسابي	غير موافق تماما		غير موافق		موافق بدرجة متوسطة		موافق		موافق بدرجة عالية		البيانات أو الأسئلة	الترتيب
			النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار		
متوسط	4	3,64	1	9,09%	1	9,09%	2	18,18%	4	36,36%	3	27,27%	تقوم المؤسسة بالترع للجمعيات الخيرية	1
مرتفع	1	4,45	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	6	54,55%	5	45,45%	تساهم المؤسسة في التخفيف من البطالة	2
مرتفع	2	4,00	0	0,00%	1	9,09%	2	18,18%	4	36,36%	4	36,36%	توافق المؤسسة على تدريب طلاب الجامعات	3
متوسط	3	2,67	1	11,11%	4	44,44%	2	22,22%	1	11,11%	1	11,11%	تساهم المؤسسة في تنفيذ برامج الإسكان	4
متوسط	3,74		المعدل العام											

نلاحظ من خلال (2-4) أن المؤسسة تساهم و لو بجزء في تحقيق حد للبطالة من المجتمع بتشغيل الشباب حيث جاء هذا البعد في المرتبة الأولى بدرجة مرتفعة بمتوسط حسابي 4,45 كما توافق على تدريب طلاب الجامعات حيث جاءت هذه الفقرة بمتوسط حسابي 4,00 أما بالنسبة إلى التبرع للجمعيات الخيرية فكان بدرجة متوسطة بمتوسط حسابي 2,67 . و هذا يدل على أن الشركة غير مهتمة نوعا ما بخدمة المجتمع من خلال تقديم مساعدات و تبرعات ممكن أن يحسب عليها .

الجدول (2-5) المتوسط الحسابي و التوزيع التكراري لاتجاهات أفراد الدراسة نحو اهتمام الإدارة بالمسؤولية الاجتماعية اتجاه البيئة المحيطة :

درجة الموافقة	الترتيب	المتوسط الحسابي	غير موافق تماما		غير موافق		موافق بدرجة متوسطة		موافق		موافق بدرجة عالية		البيانات أو الأسئلة	الترتيب
			النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار		
متوسط	2	3,45	18,18%	2	18,18%	9,09%	1	9,09%	1	9,09%	45,45%	5	1	تساهم المؤسسة بالمشاركة في برامج حماية البيئة و الحد من التلوث
متوسط	2	3,45	9,09%	1	27,27%	9,09%	1	18,18%	2	18,18%	36,36%	4	2	تعمل المؤسسة على تجميل و تشجير المناطق الطبيعية و الشوارع
مرتفع	1	3,73	0,00%	0	36,36%	0,00%	0	18,18%	2	18,18%	45,45%	5	3	تقدم المؤسسة مساعدات للمنظمات الاجتماعية التي تهدف إلى تحسين البيئة التي تعمل فيها المؤسسة
متوسط	3	3,10	10,00%	1	30,00%	20,00%	2	20,00%	2	20,00%	20,00%	2	4	تستثمر المؤسسة في مشاريع تنتج منتجات صديقة للبيئة
متوسط		3,35	المعدل العام											

نلاحظ من خلال الجدول (2-5) انه بالنسبة إلى اهتمام الإدارة بالمسؤولية الاجتماعية اتجاه البيئة المحيطة بالمؤسسة اغلب البنود جاءت بدرجة متوسطة على حسب أفراد العينة أن المؤسسة تقدم مساعدات للمنظمات الاجتماعية التي تهدف إلى تحسين البيئة التي تعمل فيها بدرجة مرتفعة بمتوسط حسابي 3,73 ، أما العبارة رقم (4) و التي جاءت في الترتيب الأخير فهي تدل على أن المؤسسة غير مهتمة بالاستثمار في مشاريع تنتج منتجات صديقة بالبيئة بالرغم من نشاطها الملوث للبيئة .

الخور الثاني: الاهتمام بقياس تكاليف المسؤولية الاجتماعية .

تم الاعتماد على سبعة أبعاد من اجل تغطية مدى الاهتمام بقياس تكاليف المسؤولية الاجتماعية ثم استخراج النسب و المتوسط الحسابي و التكرارات و الانحراف المعياري و درجة الموافقة كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول (2-6) المتوسط الحسابي و التوزيع التكراري لاتجاهات أفراد الدراسة نحو الاهتمام بقياس تكاليف المسؤولية الاجتماعية :

درجة الموافقة	الترتيب	المتوسط الحسابي	غير موافق تماما		غير موافق		موافق بدرجة متوسطة		موافق		موافق بدرجة عالية		البيانات أو الأسئلة	الترتيب
			النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار		
مرتفع	3	3,82	0 %0,00	0	0 %0,00	5 45,45%	3 27,27%	3 27,27%	3 27,27%	3 27,27%	3 27,27%	تقوم المؤسسة بمسك سجلات خاصة لمعالجة بيانات المسؤولية الاجتماعية	1	
مرتفع	3	3,82	0 %0,00	0	0 %0,00	3 27,27%	7 63,64%	1 9,09%	1 9,09%	1 9,09%	تعمل المؤسسة على توثيق و تسجيل البيانات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية	2		
متوسط	4	3,64	0 %0,00	1 9,09%	3 27,27%	6 54,55%	1 9,09%	1 9,09%	1 9,09%	1 9,09%	تهتم المؤسسة بقياس التكاليف المتعلقة بالموظفين	3		
متوسط	5	3,55	0 %0,00	1 9,09%	4 36,36%	5 45,45%	1 9,09%	1 9,09%	1 9,09%	1 9,09%	تهتم المؤسسة بقياس التكاليف المتعلقة بالمساهمات العامة	4		
مرتفع	1	4,18	1 9,09%	1 9,09%	0 0,00%	2 18,18%	7 63,64%	7 63,64%	7 63,64%	7 63,64%	تهتم المؤسسة بقياس التكاليف المتعلقة	5		

												بالمحافظة على البيئة و الحد من التلوث		
مرتفع	2	3,91	0	%0,00	1	%9,09	2	18,18%	5	45,45%	3	27,27%	6	تهتم المؤسسة بقياس التكاليف المتعلقة بمجال تنمية الخدمات المقدمة لعملائها
متوسط	6	3,00	1	%9,09	2	%18,18	4	36,36%	4	36,36%	0	0,00%	7	تهتم المؤسسة بقياس المسؤولية الاجتماعية للوقوف على العائد لكل مجال من مجالات المسؤولية الاجتماعية
مرتفع	3,7		المعدل العام											

يلاحظ بشكل عام أن الغالبية من أفراد العينة تميل إلى الموافقة على أن المؤسسة تهتم بقياس التكاليف المتعلقة بالمحافظة على البيئة و الحد من التلوث للمتوسط الحسابي 4,18 ، كما بين أفراد العينة أن هناك اهتمام بقياس التكاليف المتعلقة بمجال تنمية الخدمات المقدمة لعملائها بمتوسط حسابي 3,91.

كما أكد أفراد العينة أن المؤسسة تعمل على توثيق و تسجيل البيانات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية بمتوسط حسابي 3,82. و قد اتفقوا أن المؤسسة بالنسبة في قياسها للتكاليف المتعلقة بالموظفين يكون في المرتبة الرابعة و بدرجة متوسطة بمتوسط حسابي 3,64.

أما الفقرة التي جاءت في الترتيب الأخير تبين أن هناك قياس لتكاليف المسؤولية الاجتماعية دون معرفة العائد من الإفصاح عن هذه المسؤولية .

يلاحظ عموماً من الجدول (2-6) أن المؤسسة تقيس تكاليف مختلف المسؤوليات الاجتماعية و دليله أن كل البنود جاءت بدرجة مرتفعة أو متوسطة.

المحور الثالث: الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية .

تم الاستناد على الاستناد على ثلاثة عشر بعد من اجل استنباط أهمية الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية و قد تم استنتاج النسب و المتوسطات الحسابية و التكرارات و الانحرافات المعيارية للإمام بالنتائج المبينة في الجدول التالي:

الجدول (2-7) المتوسط الحسابي و التوزيع التكراري لاتجاهات أفراد الدراسة نحو الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية:

درجة الموافقة	الترتيب	المتوسط الحسابي	غير موافق تماما		غير موافق		موافق بدرجة متوسطة		موافق		موافق بدرجة عالية		البيانات أو الأسئلة	رقم العجزة
			التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة		
مرتفع	2	3,82	1	9,09%	0	0,00%	2	18,18%	5	45,45%	3	27,27%	الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يحقق للمؤسسة بعض المزايا و الفوائد	1
مرتفع	1	3,91	0	0,00%	1	9,09%	2	18,18%	5	45,45%	3	27,27%	يعكس الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية المزيد من المصادقية والموضوعية للقوائم المالية	2
مرتفع	1	3,91	0	0,00%	1	9,09%	2	18,18%	5	45,45%	3	27,27%	يعكس الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية المزيد من الثقة للقوائم المالية	3
مرتفع	3	3,73	0	0,00%	0	0,00%	5	45,45%	4	36,36%	2	18,18%	الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يدعم الموقف التنافسي للمؤسسة	4
متوسط	6	3,20	1	10,00%	2	20,00%	2	20,00%	4	40,00%	1	10,00%	تؤيد المؤسسة مبدأ الإفصاح عن المعلومات المسؤولية الاجتماعية	5
متوسط	8	3,10	1	10,00%	0	0,00%	6	60,00%	3	30,00%	0	0,00%	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية تجاه الموظفين	6

مرتفع	3	3,73	1	9,09%	0	0,00%	2	18,18%	6	54,55%	2	18,18%	7	الإفصاح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية تجاه الموظفين يعود بالمنفعة على المؤسسة
متوسط	9	3,00	1	9,09%	4	36,36%	1	9,09%	4	36,36%	1	9,09%	8	تتهم المؤسسة بالإفصاح عن تكاليف مسؤولية اجتماعية تجاه عملائها
متوسط	5	3,27	1	9,09%	1	9,09%	4	36,36%	4	36,36%	1	9,09%	9	الإفصاح عن تكاليف مسؤوليتها الاجتماعية تجاه عملائها يؤثر على سمعة المؤسسة
متوسط	7	3,18	0	0,00%	5	45,45%	1	9,09%	3	27,27%	2	18,18%	10	تفصح المؤسسة عن تكاليف المسؤولية تجاه المجتمع في قوائمها المالية
متوسط	4	3,36	1	9,09%	1	9,09%	4	36,36%	3	27,27%	2	18,18%	11	الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع يعود بالمنفعة على المؤسسة
متوسط	5	3,27	0	0,00%	4	36,36%	2	18,18%	3	27,27%	2	18,18%	12	الإفصاح عن تكاليف المتعلقة بمسؤولية المؤسسة تجاه البيئة يلقي اهتمام المؤسسة
متوسط	10	3,00	1	9,09%	2	18,18%	4	36,36%	4	36,36%	0	0,00%	13	الإفصاح عن التكاليف المتعلقة بمسؤولية المؤسسة تجاه البيئة يؤثر على سمعة المؤسسة
مرتفع	3,7		المعدل العام											

أول ما يمكن ملاحظته واستنتاجه من الجدول (2-7) أن أفراد العينة يدركون و يوافقون على أن:

– الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يعكس المزيد من المصداقية و الموضوعية للقوائم المالية بدرجة مرتفعة بمتوسط حسابي 3,91

– الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يعكس المزيد من الثقة للقوائم المالية بدرجة مرتفعة بمتوسط حسابي 3,91

كما يتبين أن أفراد العينة يتفقون على أن المؤسسة تقوم بالإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية تجاه الموظفين بدرجة متوسطة بمتوسط حسابي 3,10 ، و يؤكدون بدرجة مرتفعة فينا يخص أن هذه التكاليف تعود بالمنفعة على المؤسسة بمتوسط حسابي 3,73 ، نلاحظ أن الإفصاح عن تكاليف المتعلقة بمسؤولية المؤسسة تجاه البيئة يلقي اهتمام يأتي في الرتبة الخامسة بدرجة متوسطة بمتوسط حسابي 3,27

أما إفصاح المؤسسة عن تكاليف المسؤولية تجاه المجتمع ضمن قوائمها المالية بمتوسط حسابي 3,18

نلاحظ قيمة 3,00 كمتوسط حسابي ذو درجة متوسطة فيما يخص اهتمام المؤسسة بالإفصاح عن تكاليف مسؤولية الاجتماعية تجاه عملائها . و الفقرة التي جاءت في الترتيب الأخير تدل على أن أفراد عينة الدراسة لا يدركون بان الإفصاح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية يؤثر إيجابا على سمعة المؤسسة في السوق و المجتمع .

خلاصة الفصل :

استعرضنا خلال هذا الفصل الدراسة الميدانية لشركة الجبس و مشتقاته ، بحيث قمنا بتعريف عام عن الشركة كما قمنا بتحديد أهدافها و هيكلها و توضيح طبيعة نشاطها ، و قد استعنا في هذه الدراسة بتقديم استبيان إلى موظفي الإدارة ثم لجانا إلى تفريغ بيانات الاستبيان و دراسته دراسة إحصائية وصفية عن طريق SPSS بحيث توصلنا إلى مجموعة من النتائج عن هذه الشركة، ومدى اعتمادها مبادئ الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في قوائمها المالية.

الخاتمة :

لقد أصبح للبيئة و المجتمع و التكاليف الناتجة عنها مرتبة عالمية هامة ، حيث اتضح أن المحاسبة يجب أن تهتم بالبعد البيئي و الاجتماعي بدلا من البيانات المالية و هذا ما اوجد نظام محاسبي ينتج معلومات خاصة بالمسؤولية البيئية و الاجتماعية و الإفصاح الكامل عنها خلال السنة مما يترتب عنه من تكاليف بيئية و اجتماعية و تكون مسجلة بشكل واضح و أن تحليل عناصر هذه التكاليف و تحديدها و قياسها بصورة صحيحة يساعد على اتخاذ قرارات صائبة و هذا ما يؤدي إلى تحسين أرباح المؤسسة.

و برغم من أهمية المحاسبة لبيئية و الاجتماعية إلا أن اغلب المؤسسات لا تعتمد على تطبيق المحاسبة البيئية و الاجتماعية و ذلك للارتقاء تكلفة القياس و تحليل تلك التكاليف و فضلا عن عدم توافر بيانات محاسبية يمكن من خلالها توفير مقاييس مرتبطة بالبيئة و المجتمع ، لان تجميع هذه البيانات يتطلب جهدا كبيرا لتحديد الأنشطة البيئية و الاجتماعية و التكاليف و المنافع البيئية و الاجتماعية المرتبطة بهذه الأنشطة على ضوء ما ورد في الدراسة التطبيقية توصلنا إلى النتائج التالية :

بخصوص الفرضية الأولى بشكل عام المتوسط الحسابي الكلي في الجدول "2-2" بلغ 3.78 مما يدل على وجود درجة قبول مرتفعة لفقرات هذا المجال من قبل أفراد عينة الدراسة مما يؤهلنا لرفض الفرضية رقم (1) " يوجد اهتمام بالمسؤولية الاجتماعية تجاه الموظفين " .

بالنسبة إلى الفرضية الثانية بشكل عام المتوسط الحسابي الكلي في الجدول "3-2" بلغ 3.75 مما يدل على وجود درجة قبول مرتفعة لفقرات هذا المجال من قبل أفراد عينة الدراسة مما يؤهلنا لرفض الفرضية رقم "2" .

بالنسبة للفرضية الثالثة بشكل عام المتوسط الحسابي الكلي في الجدول "4-2" بلغ 3.74 مما يدل على وجود درجة قبول مرتفعة لفقرات هذا المجال من قبل أفراد عينة الدراسة مما يؤهلنا لرفض الفرضية رقم "3" .

بالنسبة للفرضية الرابعة بشكل عام المتوسط الحسابي الكلي في الجدول "5-2" بلغ 3.35 مما يدل على وجود درجة قبول متوسطة لفقرات هذا المجال من قبل أفراد عينة الدراسة مما يؤهلنا لرفض الفرضية رقم "4" .

بالنسبة للفرضية الخامسة بشكل عام المتوسط الحسابي الكلي في الجدول "6-2" بلغ 3.7 مما يدل على وجود درجة قبول مرتفعة لفقرات هذا المجال من قبل أفراد عينة الدراسة مما يؤهلنا لرفض الفرضية رقم "5" .

بالنسبة للفرضية السادسة بشكل عام المتوسط الحسابي الكلي في الجدول "7-2" بلغ 3.7 مما يدل على وجود درجة قبول مرتفعة لفقرات هذا المجال من قبل أفراد عينة الدراسة مما يؤهلنا لرفض الفرضية رقم "6" .

نتائج أخرى : تم التوصل لها عن طريق اعتماد أسلوبي المقابلة والملاحظة وهي كالتالي:

- 1_ تستخدم الشركة مصفاة في مدخنة المصنع و هذه المصفاة هي التي تساعد على التقليل من التلوث الهوائي الذي يضر بالبيئة ، يعتبر هذا الفعل كمساهمة من الشركة في الحفاظ على البيئة لكن هذه المساهمة كانت عن طريق ضغط من مديرية البيئة لولاية غرداية هذا الضغط اصدر تكاليف لشركة و في المقابل هو يساعد على حماية البيئة في المستقبل .
- 2_ تقوم الشركة بتغيير جوارب المصفاة كل شهرين و هذا قد يكلفها تكاليف دائمة على مدار السنة .
- 3_ بالنسبة إلى الشركة تعترف جزئيا بهذه التكاليف لكن طريقة الإفصاح منها ضمن القوائم المالية لم يكن بشكل فرعي و واضح أيضا.
- 4_ تقدم الشركة مساعدات للجمعيات الخيرية، هذه المساعدة تتمثل في تقديم المنتج الذي يمكن من بناء اي مؤسسة خيرية و هذا الفعل يعتبر كتبرعات .
- 5_ تنظم الجمعية العامة للمؤسسة لائحة للعمرة لـ 10 أفراد بالنسبة للمساهمين فقط .
- 6_ بالنسبة لأولاد كل عمال الشركة فهي تنظيم مخيمات صيفية لهم لمن يرغب بالذهاب و المشاركة .
- 7_ تقوم المؤسسة بدفع مبلغ رمزي في بداية كل دخول مدرسي من كل عام لكل عامل على حسب عدد الأولاد أي لكل طفل مبلغ عند الدخول المدرسي .
- 8_ و من خلال اطلعنا على مجموعة من الوثائق التي تحصلنا عليها نلاحظ أن البنود المتعلقة بقياس المسؤولية الاجتماعية غير واردة في هذه الوثائق المتعلقة بالقوائم المالية .

التوصيات:

- 1_ على المؤسسات ان تهتم بشكل اكبر بمسئوليتها اتجاه البيئة المحيطة بها
- 2_ ضرورة الاهتمام بمسألة الإفصاح عن المسؤولية البيئية و الاجتماعية سواء بقوائم مالية منفصلة او مدمجة في شكل تقارير توضح وضعيتها تجاه العالم الخارجي .
- 3_ ضرورة قيام الجهات المعنية بإجراء الدراسات و البحوث اللازمة لوضع نموذج محاسبي يوضح كيفية الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية يمكن المؤسسات من قياس و معالجة تكاليفها .
- 4_ ان تقوم المؤسسات بتطبيق المحاسبة عن المسؤولية البيئية و الاجتماعية بكافة جوانبها و استخدامها كنظام معلومات اجتماعي يخدم كافة الأطراف ذات العلاقة.

5_ يجب إخضاع الموظفين لمزيد من الدورات خاصة بقسم المحاسبة في مجال المسؤولية الاجتماعية لتطوير قدراتهم و إدراكهم لمفهومها وأهمية الاعتراف بتكاليفها وكيفية إدراجها ضمن القوائم المالية .

آفاق البحث :

تناولت هذه الدراسة موضوع الإفصاح المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي و الاجتماعي و اثره على القوائم المالية فقد قمنا بدراسة على شركة الجبس و مشتقاته ، و على ضوء التوصيات و استنادا إلى ما قدمته الدراسة من استنتاجات يمكن اقتراح توصيات لمساعدة باحثين آخرين في مواصلة البحث في هذا المجال و من بين البحوث المستقبلية المقترحة في نفس المجال ما يلي:

__ مدى إدراك مديري المؤسسات الاقتصادية لأهمية المحاسبة و الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية .

__ مدى تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الصناعية

__ محاسبة المسؤولية الاجتماعية لشركات الاتصالات الجزائرية .

__ الإدارة البيئية و دورها في تحقيق التنمية المستدامة .

قائمة

المراجع

الكتب :

1. جورج قاضي، تهديدات البيئة، موسوعة بيئتنا (الدفاع عن البيئة) ، دار عويدات، بيروت ، لبنان 2008.
2. رياض صالح أبو العطا، حماية البيئة من منظور القانون الدولي العام ، دار الجامعة الجديدة ، 2009.
3. رياض صالح أبو العطا ، دور القانون الدولي العام في مجال حماية البيئة ، طبعة الثانية، دار النهضة العربية القاهرة.
4. صالح محمد محمود بدر الدين ، الإلتزام الدولي بحماية البيئة من التلوث على ضوء قواعد القانون الدولي للبيئة وقرارات وتوصيات المنظمات الدولية، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 2006.
5. طارق عبد العال حماد، التقارير المالية ، أسس الإعداد و العرض و التحليل ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، دار الجامعة الإسكندرية ، 1997 .
6. لعبي هاتو خلف ، محاسبة التلوث البيئي ، الأكاديمية العربية بالدانمارك ، بغداد 2009.

مذكرات :

7. الدائرة حسام الدين، تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على عرض القوائم المالية (دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين في المحاسبة بولاية ورقلة) مذكرة ماستر أكاديمي في دراسات محاسبية و جبائية معمقة، جامعة ورقلة 2013.
8. بالعيد محمد الكامل ، دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها (دراسة ميدانية لواقع البنوك والمؤسسات في الجزائر عن طريق الإستبيان)مذكرة ماجستير محاسبة و جباية معمقة ، جامعة ورقلة 2011 .
9. بكاربي جلييلة ، القوائم المالية البنكية في ظل النظام المحاسبي المالي ، دراسة حالة بنك سوسيتي جنيرال الجزائر ، مذكرة لنيل درجة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية، جامعة ورقلة ، 2012.
10. بوحفص روائي ، المراجعة البيئية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية (حالة مؤسسة الجزائرية الصناعية للأنايب بغارداية AIFA PIPE) مذكرة ماجستير في الإقتصاد وتسيير البيئة، جامعة ورقلة 2007.
11. بوخالفة وسيلة ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية (دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة للفترة ما بين 2008-2012) مذكرة ماستر أكاديمي دراسات محاسبية و جبائية معمقة، جامعة ورقلة 2013 .

12. بوعكة زخرفة ، أثر التقارير المالية في تقييم وتحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية(دراسة حالة المؤسسة العمومية الاقتصادية الري:trans canal شرق خلال فترة 2009_2011) جامعة ورقلة 2012 .
13. حامد أحمد صالح أبو سمرة ، معوقات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في تقارير الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ، كلية التجارة قسم المحاسبة والتسيير ، جامعة غزة 2009
14. خالد صبحي حبيب ، مدى إدراك المصارف لأهمية المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية (دراسة تطبيقية على المصارف التجارية الفلسطينية) مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة غزة 2011.
15. دادة دليلة، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي (دراسة حالة القرض الشعبي الجزائري 2010) مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وجباية , جامعة ورقلة, 2013.
16. رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الإستثمار(دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري) مذكرة ماجستير في المحاسبة المصرفية, جامعة تشرين , سورية 2007 .
17. سليمان عتير, دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية(دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي) مذكرة ماجستير, جامعة بسكرة 2012.
18. شناي عبد الكريم , تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية, مذكرة ماجستير جامعة باتنة 2009 .
19. عيبير فيها خير، إشكالية المحاسبة البيئية ودورها في تحسين الأداء البيئي(دراسة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار حاسي مسعود) مذكرة ماستر ، جامعة ورقلة،2012.
20. لزعر محمد سامي, التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي , مذكرة ماجستير في الإدارة المالية, جامعة قسنطينة.2012.
21. محمد سالم اللولو ، مدى تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات المساهمة العامة (دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية) مذكرة ماجستير، جامعة غزة 2009.
22. مولود ديدان , قانون حماية المستهلك وقمع الغش , دار البليدة , الجزائر, 2009.

23. نوفان حامد محمد العليمات ، القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الإجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية ، حالة تطبق على شركة البترول المساهمة العامة المحدودة أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة جامعة دمشق ، 2010.
24. وسام جيلالي ، أثر المسؤولية الإجتماعية على الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية (حالة سوناطراك) جامعة ورقلة ، 2012.
25. وناس يحي ، الاليات القانونية لحماية البيئة في الجزائر ، أطروحة دكتوراه في القانون العام ، غير منشورة ، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان 2007.

المجلات:

26. عادل البهلول ، حميدان الطاهر، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للاسمنت بليبيا ، دراسة استطلاعية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، المجلد 27، العدد الأول ، 2011.
27. عبد الرزاق قاسم الشحادة ، القياس المحاسبي لتكاليف الاداء البيئي للشركة السورية العامة للاسمدة و تأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، حلب ، مجلد 26، عدد 1، 2010.
28. مطانيوس مخول ، عدنان غانم ، نظم الإدارة البيئية و دورها في التنمية المستدامة ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، المجلد 25، العدد 2، 2009.
29. يوسف محمد جربوع ،مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة،دراسة استكشافية لأداء المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة في الشركات الصناعية المساهمة العامة في قطاع غزة ، كلية التجارة قسم المحاسبة مجلة الجامعة الإسلامية.

الملتقيات :

30. صديقي مسعود ، صديقي فؤاد ، إنعكاس النظام المحاسبي (SCF) على سياسات الإفصاح في الجزائر، ملتقى وطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في الجزائر في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، جامعة الوادي 2013
31. عجيلة محمد ، شنيني عبد الرحيم ، فعالية المحاسبة المسؤولية الاجتماعية في منظمات الأعمال _ مفاهيم و أسس _ الملتقى الدولي الثالث حول منظمات أعمال و المسؤولية الاجتماعية ، يومي 14 و 15 فيفري ، جامعة بشار .

الموسوعات:

23. موسوعة القرن, النسخة العربية,(الإنسان والمجتمع) وزارة الثقافة الفرنسية, الدار المتوسطة للنشر, تونس
2006.

مواقع إلكترونية

33. موقع الأمم المتحدة الرسمي لمؤتمر قمة جوهانسبورغ 2002 (مؤتمر القمة العالمي للتنمية المستدامة) 26
أوت _ 4 سبتمبر 2002.

قائمة

الملاحق

استبيان

جامعة غرداية

قسم علوم تجارية

تخصص مالية و محاسبة

سادتي الأفاضل :

السلام عليكم و رحمة الله تعالى و بركاته

نحن طلبة السنة الثالثة تخصص مالية و محاسبة قسم علوم تجارية . نضع بين أيديكم استبيان يتعلق بدراسة تهدف إلى معرفة " أهمية الإفصاح المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي و الاجتماعي و أثره على القوائم المالية " (دراسة ميدانية)

مع العلم أن هذا الاستبيان سيستخدم لأغراض علمية وان المعلومات المتحصل عليها ستكون محاطة بفائق السرية ، كمتطلب تكميلي لنيل شهادة ليسانس في المالية و المحاسبة من جامعة غرداية . يرجى منكم المشاركة في هذه الدراسة من خلال وضع علامة (x) في الإجابة التي يرونها مناسبة لذلك .

و تقبلوا منا فائق الاحترام و التقدير

الطالبين:

_ مداح زينب

_ كتيلة زهرة

الجزء الأول : متغيرات شخصية و وظيفية .

*الجنس : ذكر أنثى

* العمر : اقل من 30 سنة من 30 إلى 45 سنة أكثر من 45 سنة

* المستوى التعليمي : ثانوي ليسانس ماجستير و دكتوراه أخرى

الجزء الثاني :

الخور الأول : اهتمام الإدارة بالمسؤولية الاجتماعية .

1_ اتجاه الموظفين :

موافق بدرجة					السؤال	الرقم
غير موافق تماما	غير موافق	موافق بدرجة متوسطة	موافق	موافق بدرجة عالية		
					تقوم المؤسسة بتنظيم دورات تدريبية للموظفين لرفع قدراتهم و كفاءتهم	1
					سياسة المؤسسة للترقية تأخذ بالاعتبار قدرات و مهارات الموظفين و تحقق فرص متساوية للترقية	2
					تقوم المؤسسة بتهيئة ظروف عمل مناسبة للموظفين	3
					تقوم المؤسسة بتوفير نظام تامين صحي للموظفين	4
					تقوم المؤسسة بتوفير نظام مقبول للتامين و المعاشات للموظفين	5
					تقوم المؤسسة بتقديم برامج اجتماعية للموظفين خارج نطاق العمل	6
					هناك اهتمام من قبل الإدارة بتكاليف المسؤولية الاجتماعية اتجاه الموظفين	7

2_ اتجاه عملاء المؤسسة:

					تهتم المؤسسة بشكاوى و مقترحات عملائها	8
					تقوم المؤسسة ببرامج إعلامية تعرف عملائها بخدماتها و طرق و مجالات استخدامها	9
					تهتم المؤسسة بتقديم أفضل و احداث الخدمات لعملائها	10
					تهتم المؤسسة بتقديم خدمات لعملائها بجودة عالية	11
					تلقي تكاليف المسؤولية الاجتماعية تجاه عملاء المؤسسة منها الإدارة	12

2_ اتجاه المجتمع المحلي :

					13	تقوم المؤسسة بالتبرع للجمعيات الخيرية
					14	تساهم المؤسسة في التخفيف من البطالة
					15	توافق المؤسسة على تدريب طلاب الجامعات
					16	تساهم المؤسسة في تنفيذ برامج الإسكان

3_ اتجاه البيئة المحيطة بالمؤسسة:

					17	تساهم المؤسسة بالمشاركة في برامج حماية البيئة و الحد من التلوث
					18	تعمل المؤسسة على تجميل و تشجير المناطق الطبيعية و الشوارع
					19	تقدم المؤسسة مساعدات للمنظمات الاجتماعية التي تهدف إلى تحسين البيئة التي تعمل فيها المؤسسة
					02	تستثمر المؤسسة في مشاريع تنتج منتجات صديقة للبيئة

المحور الثاني : الاهتمام بقياس تكاليف المسؤولية الاجتماعية .

					12	تقوم المؤسسة بمسك سجلات خاصة لمعالجة بيانات المسؤولية الاجتماعية
					22	تعمل المؤسسة على توثيق و تسجيل البيانات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية
					32	تهتم المؤسسة بقياس التكاليف المتعلقة بالموظفين
					42	تهتم المؤسسة بقياس التكاليف المتعلقة بالمساهمات العامة
					52	تهتم المؤسسة بقياس التكاليف المتعلقة بالمحافظة على البيئة و الحد من التلوث
					62	تهتم المؤسسة بقياس التكاليف المتعلقة بمجال تنمية الخدمات المقدمة لعملائها
					72	تهتم المؤسسة بقياس المسؤولية الاجتماعية للوقوف على العائد لكل مجال من مجالات المسؤولية الاجتماعية

المحور الثالث : الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.

					27	الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يحقق للمؤسسة بعض المزايا و الفوائد
					28	يعكس الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية المزيد من

					المصداقية و الموضوعية للقوائم المالية
					29 يعكس الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية المزيد من الثقة للقوائم المالية
					30 الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يدعم الموقف التنافسي للمؤسسة
					31 تؤيد المؤسسة مبدأ الإفصاح عن المعلومات المسؤولية الاجتماعية
					23 تقوم المؤسسة بالإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية تجاه الموظفين
					33 الإفصاح عن تكاليف المسؤولية الاجتماعية تجاه الموظفين يعود بالمنفعة على المؤسسة
					34 تهتم المؤسسة بالإفصاح عن تكاليف مسؤولية اجتماعية تجاه عملائها
					34 الإفصاح عن تكاليف مسؤوليتها الاجتماعية تجاه عملائها يؤثر على سمعة المؤسسة
					35 تفصح المؤسسة عن تكاليف المسؤولية تجاه المجتمع في قوائمها المالية
					36 الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع يعود بالمنفعة على المؤسسة
					37 الإفصاح عن تكاليف المتعلقة بمسؤولية المؤسسة تجاه البيئة يلقي اهتمام المؤسسة
					38 الإفصاح عن التكاليف المتعلقة بمسؤولية المؤسسة تجاه البيئة يؤثر على سمعة المؤسسة