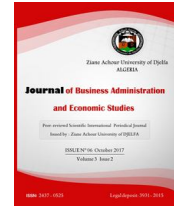




مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية



www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/313/

موقع المجلة:

دراسة تحليلية لمتطلبات الإفصاح البيئي في الجزائر

AN ANALYTICAL STUDY TO THE ENVIRONMENTAL DISCLOSURE REQUIREMENTS IN ALGERIA

امحمدي فطوم، M'hammedi Fattoum^{1*}، mfetoum@yahoo.fr

¹ أستاذة مساعدة قسم أ، مخبر تسيير الجماعات المحلية ودورها في تحقيق التنمية، جامعة علي لونيبي - البلدية 2 (الجزائر)

تاريخ الإرسال: 2021/03/01	تاريخ القبول: 2021/06/05	تاريخ النشر: 2021/12/31
ملخص	الكلمات المفتاحية	
هدفت الدراسة إلى تقديم نموذج يبين متطلبات الإفصاح عن الأنشطة البيئية في القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية، بما يتوافق ومتطلبات العرض والافصاح الواردة في النظام المحاسبي المالي إضافة إلى ضبط المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة البيئية والافصاح المحاسبي البيئي، مع استعراض أهم تشريعات وقوانين حماية البيئة في الجزائر.	المحاسبة البيئية؛ أسس الإفصاح المحاسبي البيئي؛ تشريعات وقوانين حماية البيئة في الجزائر؛ نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي البيئي.	
توصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي لم يشر بصراحة إلى المحاسبة البيئية وكيفية القياس والإفصاح عن المنافع والتكاليف البيئية، بالرغم من أنه يتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبة الدولية.		

تصنيف JEL: Q 56 ؛ Q 56 ؛ Q 58 ؛ Q 59

Abstract	Keywords
This` study aims to present a sample that shows how to "EAD" activities in the financial statements of Algerian enterprises, in accordance with the requirements of presentation and disclosure contained in the "SCF", in addition to controlling the concepts related to "EA" and the foundations of "EAD", with a review of the most important environmental protection legislation and laws in Algeria.	Environmental Accounting ; Principles for EAD ; Environmental Protection Legislation and Laws in Algeria ; EAD Model ;
The study concluded that the "SCF" does not explicitly refer to "EA" and how to measure and "EAD" benefits and costs, although it is highly compatible with "IAS".	
JEL Classification Codes : Q 56 ; Q 56 ; Q 58 ; Q 59	

* البريد الإلكتروني للباحث المرسل: mfetoum@yahoo.fr

1. مقدمة:

في ظل التغيرات الاقتصادية الراهنة وتسارع وتيرة التطور التكنولوجي والنمو الاقتصادي والصناعي، وتزايد حدة المنافسة والاستنزاف المتواصل للموارد البيئية المتاحة نتج عنه مشكلة التلوث البيئي نتيجة المخلفات والإنبعاثات السامة والنفائات (صلبة وسائلة وغازية) للعمليات الإنتاجية للمؤسسات الصناعية، أدت إلى اختلال التوازن البيئي وتهديد للبيئة ولإنسان على حد سواء، هذا ما ألزم المجتمع الدولي على سن قوانين وتشريعات بيئية وضريبية تسهم بدرجة كبيرة في إحداث تغيير في نشاط هذه المؤسسات، وإرغامها على تحمل مسؤولياتها البيئية اتجاه محيطها احتراماً لمبدأ أن المؤسسة جزء من المجتمع وعليها المحافظة عليه، هذا ما أثر على الجانب المالي والمحاسبي بالمؤسسة بزيادة التكاليف التي تتحملها المؤسسة لحماية البيئة، وباعتبار أن المحاسبة علم اجتماعي يستمد وجوده من اعتراف المجتمع بنتائجه من خلال وظيفتي القياس والإفصاح، أدى بمهنة المحاسبة إلى ضرورة التفاعل مع مشكلة تلوث البيئة ونفاذ مواردها، ببيان كيفية قياس مقدار ما لحق بالمجتمع والبيئة من أضرار نتيجة مزاوله المؤسسات الصناعية أنشطتها الاقتصادية ثم الإفصاح عن ذلك بتقديم معلومات اجتماعية وبيئية بجانب المعلومات المالية وتحليلها ضماناً لاستمرارية المؤسسة واتخاذها للقرارات البيئية والمالية والاقتصادية الرشيدة.

1. اشكالية الدراسة:

مما سبق تتضح الاشكالية التي نريد معالجتها من ورقتنا البحثية هذه، و المتمثلة في السؤال التالي:

ما مدى تطبيق الجزائر أسس ومتطلبات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي بالمؤسسات الاقتصادية؟

2. فرضيات الدراسة:

قصد معالجة الإشكالية المطروحة وتحقيق الأهداف المرجوة نضع الفرضيات التالية:

- أعطى النظام المحاسبي المالي اهتماماً للبعد البيئي في عملية الإفصاح بالقوائم المالية السنوية للمؤسسات؛
- إمكانية بناء نموذج للإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات الجزائرية، قابل للتطبيق العملي وبما يتوافق ومتطلبات الإفصاح التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.

3. أهداف الدراسة:

يهدف البحث إلى إثراء المكتسبات التالية:

- المساهمة العلمية في ضبط المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة البيئية والإفصاح المحاسبي البيئي وتوضيح أهم تشريعات حماية البيئة ودعم المحاسبة البيئية في الجزائر؛
- إبراز أهمية الإفصاح البيئي في تحقيق أهداف المؤسسة وتحسين صورتها ووضعها التنافسي، إضافة إلى حماية واستدامة البيئة؛
- تحديد متطلبات الإفصاح البيئي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي؛
- تقديم نموذج مقترح قابل للتطبيق العملي يبين كيفية الإفصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

4. منهجية الدراسة:

قصد الاجابة عن اشكالية البحث واختبار صحة فرضيات الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاستعانة بالدراسات ذات العلاقة بالموضوع واقترح أنموذج يبين كيفية الافصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية بما يتوافق ومتطلبات عرض القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.

5. هيكل الدراسة:

استلزمت الدراسة تقسيم البحث إلى محورين، نتناول في المحور الأول مفهوم المحاسبة البيئية والافصاح المحاسبي البيئي، وبيان أسس الافصاح عن الأداء البيئي، أما المحور الثاني فقد عالج أهم تشريعات حماية البيئة ودعم المحاسبة البيئية في الجزائر، مع اقتراح أنموذج يبين كيفية الافصاح عن المعلومات البيئية في القوائم المالية.

II. الإطار النظري والدراسات السابقة:

1. ماهية الإفصاح المحاسبي البيئي:

إن العلاقة بين التلوث البيئي والمحاسبة تتمثل في دور النظام المحاسبي في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات وتقييم الأداء، والهدف الأساسي من محاولة اخضاع الأداء البيئي للمؤسسة للإطار النظري للمحاسبة في التوصل إلى نظام محاسبي متخصص يعمل على قياس وتسجيل الأنشطة البيئية ومراجعتها والإفصاح عنها في التقارير المالية لتلبية احتياجات الأطراف المستفيدة بكافة قطاعاتها من المعلومات التي تساعد في تقييم وفاء المؤسسة بمسؤوليتها اتجاه البيئة، وزيادة الاهتمام بالشؤون البيئية أدى إلى أن ينادي المهتمون بمهنة المحاسبة بأن تشمل المحاسبة على حسابات جديدة تساير المستجدات البيئية (Mathews, 1995, p. 665).

أ. مفهوم المحاسبة البيئية: ارتبطت تطبيقات المحاسبة البيئية بظهور المسؤولية البيئية التي تمثل جزء من المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، حيث عرفها مجمع المحاسبين الإداريين الكندي بأنها "تحديد وقياس وتخصيص التكاليف البيئية لأخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية ثم توصيل المعلومات الخاصة بهذه التكاليف للأطراف المستفيدة منها" (مهاوات، 2015/2014، صفحة 25)، وعرفت بأنها "تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية، بهدف تخفيض الأثار البيئية السلبية للأنشطة البيئية وإزالتها عملاً بمبدأ (من يلوث يدفع) (خالد، 2008، صفحة 153).

مما سبق يمكن صياغة تعريف للمحاسبة البيئية، بأنها نظام لإعداد وتوصيل المعلومات عن الجوانب البيئية، وقياس وتحليل الأداء البيئي للمؤسسة نتيجة الأضرار البيئية التي تسببها أنشطة المؤسسة، والإبلاغ عنها في القوائم والتقارير المالية البيئية لإعطاء مستخدميها المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات وتقييم الأداء البيئي للمؤسسة.

ب. مفهوم الإفصاح المحاسبي البيئي: يعرف الإفصاح المحاسبي عموماً بأنه "عملية اظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو الهوامش والملاحظات والجدول الكاملة في الوقت المناسب، ما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدميها من الأطراف الخارجية التي ليس لها سلطة الإطلاع على دفاتر وسجلات المؤسسة" (محمد المبروك، 2005، صفحة 578).

أما الإفصاح المحاسبي البيئي فعرف على أنه "الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع المؤسسات إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم أو التقارير المالية أداة مناسبة لتحقيق ذلك" (عادل البهلول، 2011، صفحة 447)، كما عرف بأنه "عرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة

البيئية للمؤسسة في القوائم والتقارير الدورية، والإيضاحات المرفقة بها مما يسهل مهمة مستخدمي البيانات والمعلومات المالية عند تقييم الأداء البيئي، وترشيد اتخاذ القرارات المتعلقة بها والحكم على مدى كفاءة الإدارة للأداء البيئي" (محمد حسين ، 1999 ، صفحة 168).

من خلال ما سبق يمكن تعريف الإفصاح المحاسبي البيئي بأنه انتهاج سياسة الوضوح الكامل وإظهار كافة المعلومات المتعلقة بنشاطات المؤسسة البيئية لمختلف مستخدميها، بالاعتماد على مجموعة من الأساليب إما في صلب القوائم المالية أو ملحقاتها.

2. أسس الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي:

ينبع اهتمام الفكر المحاسبي بالإفصاح البيئي انطلاقا من أن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي ذات طبيعة مالية وكمية مما تؤثر بشكل مباشر على المركز المالي للمؤسسة ونتيجة نشاطها، لذا على المؤسسة اتباع نماذج وطرق لإعداد التقارير والقوائم المالية البيئية وفقا للقواعد والمبادئ والمعايير المنظمة لذلك.

أ. **متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي:** تشمل الآتي (محمد حسين ، 1999 ، الصفحات 171-173):

- **المتطلبات العامة:** تعتبر الركائز الأساسية التي تستند عليها عملية نجاح الإفصاح البيئي في تحقيق الأهداف المرجوة منه، وتشمل:

- وجود تنظيم مهني قوي يتولى وضع المعايير المهنية المقبولة والمتعلقة بالإفصاح البيئي ومراقبة تطبيقها؛
- انشاء أجهزة حكومية تتولى مراقبة تنفيذ قوانين ونظم حماية البيئة وتوقيع العقوبات المالية وغير المالية على المؤسسات التي تخالف تلك القوانين والنظم؛
- تدخل الدولة والمنظمات العالمية والمهنية والمحاسبية وجماعات أنصار حماية البيئة لجعل الإفصاح البيئي إلزاميا كخطوة أولى بالنسبة للمؤسسات التي تسبب منتجاتها تلوثا خطيرا للبيئة كصناعة البترول، ثم تعميم هذا الإفصاح على جميع المؤسسات؛
- وجود مقاييس علمية وعملية تقيس التكاليف والمنافع الخاصة بالأنشطة البيئية تعتمد على الأساليب الكمية والإحصائية والحاسبات الآلية، ما يدعم الثقة في هذه المقاييس على أن يقوم بعملية القياس فريق عمل مؤهل لتحقيق الموضوعية؛
- الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة لمعالجة تكاليف ومنافع الأنشطة البيئية؛
- تطوير دور المراجع الخارجي ومسؤوليته ليشمل مراجعة الأنشطة البيئية والتقارير عنها لتحقيق الدقة والموضوعية في الإفصاح البيئي.

- **المتطلبات الخاصة:** تمثل المحتويات الأساسية للإفصاح البيئي عن المعلومات المالية والكمية، وتشمل:

- البيانات المالية المتعلقة بالتكاليف والمنافع البيئية، كتكاليف اقتناء الأصول ذات التقنية التكنولوجية المتطورة لإزالة أو منع أسباب التلوث، تكاليف حفظ المخلفات أو التخلص منها بالطرق العلمية السليمة، الأعباء الحالية والمحملة لمخالفة المؤسسة لقوانين ونظم حماية البيئة، المنح المادية من الجمعيات والهيئات الدولية لحماية البيئة والزيادة في الأرباح بتخفيض تكلفة الإنتاج نتيجة الحصول على المنح المادية وزيادة المبيعات لإقبال الأفراد على شراء منتجات المؤسسات التي تقي بمسؤولياتها البيئية إضافة إلى المزايا التي تحصل عليها من الأصول المتعلقة بالأنشطة البيئية...؛
- البيانات الكمية والفنية الخاصة بالسياسات التي تتبعها المؤسسات للوفاء بمسؤولياتها اتجاه تلوث البيئة، كسياسات تخفيض التلوث الحالي والمستقبلي إلى المعدلات المسموح بها عالميا (إعادة تصنيع النفايات ذاتيا للاستفادة منها

في تصنيع منتجات تكميلية)، والسياسات الفنية التي يمكن أن تتبع لاستخدام بدائل أخرى للموارد تمنع أو تقلل من مسببات التلوث الحالي، مثل استخدام بدائل الطاقة الكهربائية في التشغيل.

ب. طرق الإفصاح المحاسبي البيئي: هناك ثلاث اتجاهات أو طرق للإفصاح عن بيانات الأنشطة البيئية للمؤسسة، هي (خالد، 2008، الصفحات 158-160):

- **طريقة الفصل:** يقوم هذا الاتجاه على أساس الفصل بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية، باعتبار أن كل منهما يحقق أهدافا مختلفة، لذا يجب الإفصاح عن المعلومات البيئية في تقارير منفصلة عن التقارير المالية، ويمكن تبويب الصور التي تمثل هذا الاتجاه في ثلاث مجموعات:

- التقارير الوصفية: تعد هذا النوع من التقارير أبسطها وأسهلها إعدادا، حيث تتضمن سردا وصفيا للأنشطة البيئية التي قامت بها المؤسسة؛
- التقارير التي تفصح عن الأنشطة ذات التأثير على المجتمع: تقوم بالإفصاح عن الأنشطة ذات التأثير على المجتمع، وهناك عدة نماذج مقترحة لها كنموذج Estes؛
- التقارير التي تفصح عن التكاليف البيئية فقط: تعتبر هذه المجموعة من التقارير الأكثر تحليلا من سابقتها للأنشطة البيئية التي تتضمن التكاليف البيئية فقط.

- **طريقة الدمج:** تعتمد هذه الطريقة على الإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية في تقرير واحد، بحيث تصبح المعلومات ذات الأثر البيئي جزء من المعلومات المالية، ويتميز هذا النوع من التقارير بالآتي:

- إمكانية الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأنشطة الاقتصادية والأنشطة البيئية في قائمة واحدة، ما يوفر مجالا أوسع للمقارنة بينهما ومن ثم أداء المؤسسة بشكل سليم
- تساعد هذه الطريقة في تحقيق التكامل بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية دون الحاجة إلى إجراء تعديل جوهري في النظام المحاسبي التقليدي، باعتبار أن الأنشطة البيئية للمؤسسة تؤثر على الأنشطة الاقتصادية وبالتالي يجب أن ينعكس ذلك على القوائم المالية.

- **طريقة الإفصاح عن المعلومات البيئية فقط:** حيث يتم الإفصاح عن معلومات المسؤولية البيئية ضمن قوائم مالية خاصة توجه بشكل أفضل إلى الجهات التي تطلبها فقط، لأن هذا النوع من الإفصاح قد يولد ضغطا كبيرا على المؤسسة مما قد يجعلها تهتم بهذه الجوانب على حساب الجوانب الاقتصادية الأخرى، مما قد لا يساهم في تنمية موارد المؤسسة.

3. أهم تشريعات وقوانين حماية البيئة في الجزائر:

رغم قلة اهتمام المستويات الحكومية والمؤسساتية والشعبية في الدول النامية بالبيئة ومشكلاتها، إلا أن الجزائر وباعتبارها ضمن هذه الدول، تسعى إلى إعادة الاعتبار للبيئة ومحاولة حل مشكلاتها البيئية، والتأكد من بناء مؤسسات تراعي الجانب البيئي في أداؤها حيث أصدرت العديد من القوانين والتشريعات، وقامت بالمصادقة على العديد من الاتفاقيات الدولية ذات البعد البيئي، ومن أهم هذه القوانين والتشريعات الآتي:

أ. **تشريع تحويل النفايات والتخلص منها:** بهدف المحافظة على البيئة، ومحاربة الانعكاسات السلبية على التنمية الاقتصادية صدر قانون رقم 01-19 وأبرز محاوره: مبادئ تسيير النفايات؛ تصنيف أنواع النفايات (النفايات المنزلية النفايات الضخمة، النفايات الخاصة، النفايات الهامدة)؛ واجبات منتجي النفايات والتزاماتهم. (القانون رقم 01-19، 2001، صفحة 10، 11)

ب. تشريعات خاصة بحماية البيئة: أصدر أول قانون بهدف حماية البيئة تحت رقم 83-03 المؤرخ في 05 فيفري 1983، أهم ما تناوله وضع سياسة وطنية لحماية البيئة، ما يترجم التزام رسمي للدولة بمبادئ التنمية المستدامة، ثم القانون رقم 02-02 المؤرخ في 05 فيفري 2002 المتعلق بحماية الساحل وتهيئته، ليصدر فيما بعد وفي إطار التنمية المستدامة قانون 03-10 المؤرخ في 19 جويلية 2003 المتعلق بحماية البيئة، والقانون رقم 04-03 المؤرخ في 23 جويلية 2004 المتعلق بحماية المناطق الجبلية، والقانون رقم 07-06 المؤرخ في 13 ماي 2007 المتعلق بتسيير المساحات الخضراء وحمايتها وتنميتها، ويليه القانون رقم 11-02 المؤرخ في 17 فيفري 2011 المتعلق بالمجالات المحمية؛

ج. تشريعات ضد تلوث المياه: في سنة 1998 في إطار قانون المالية تأسست إدارة المحافظة على جودة المياه، وتطبق نسبة مئوية مقدرة بـ 02% من مبلغ فاتورة المياه في مناطق الجنوب، ونسبة 04% من مبلغ فاتورة المياه في ولايات الشمال؛

د. المرسوم التنفيذي رقم 06-198 المتعلق بمنح رخصة الاستغلال للمؤسسات: عرف رخصة الاستغلال بانها "وثيقة إدارية تثبت أن المؤسسة المصنفة المعنية تطابق الأحكام والشروط المتعلقة بحماية وصحة وأمن البيئة"، كما عرف المؤسسات المصنفة على أنها: "مجموع منطقة الإقامة والتي تتضمن منشأة واحدة أو عدة منشآت مصنفة تخضع لمسؤولية شخص طبيعي أو معنوي خاضع للقانون العام أو الخاص، يحوز المؤسسات المصنفة التي تتكون منها، أو يستغلها أو أوكل استغلالها لشخص آخر" (المرسوم التنفيذي رقم 06-198، 2006، صفحة 10)، وتخضع هذه المؤسسات حسب أهميتها والأخطار التي تتجر عنها إلى ترخيص من الوزير المكلف بالبيئة أو الوالي أو رئيس المجلس الشعبي البلدي المختص إقليميا، ووفق نوع الترخيص تحدد الفئة التي تنتمي لها المؤسسة.

4. الدراسات السابقة:

أ. الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث: من أهمها الآتي:

- دراسة عبد الزهرة سلمان الروازق وآخرون، "أهمية الإفصاح عن المعلومات البيئية وتأثيرها على استدامة الموجودات البيئية، دراسة تطبيقية في مصانع محافظة النجف الأشرف" 2019، هدفت الدراسة إلى تحديد أهمية الإفصاح عن المعلومات البيئية وعلاقته بديمومة الممتلكات العامة البيئية، وضرورة تحديث النظام المحاسبي الموحد في المؤسسات العراقية، حيث تم اتباع أسلوب الاستبيان بتوزيع استبانة على عينة من الأكاديميين والمحاسبين والإداريين والمهتمين في الجانب البيئي في المؤسسات عينة الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود اهتمام كافي بالجوانب البيئية في المنطقة عينة البحث، وعلى ضرورة إيجاد نسبة مئوية بين كمية الانتاج والتكاليف المقدمة من الشركة للبيئة تساعد على عدم الهدر في استهلاك تلك الموارد والحفاظ على استدامتها.

- دراسة رباب عدنان الربيعي وآخرون، "العوامل المؤثرة على مستوى الإفصاح المحاسبي للمعلومات البيئية في القوائم المالية دراسة تطبيقية على عينة الشركات الصناعية العراقية"، 2018، هدفت الدراسة إلى بيان اثر العوامل ذات العلاقة بالأداء المالي للشركات الصناعية (حجم الشركة، الربحية، الرافعة المالية) في مستوى الإفصاح عن المعلومات البيئية وبيان مستوى الإفصاح عنها في القوائم المالية لعينة الدراسة، وذلك باستخدام مؤشر تحليل المحتوى لقياس مستوى الإفصاح ولتحديد الفقرات ذات الصلة بالمعلومات البيئية التي تم الإفصاح عنها فعلا في هذه القوائم، وقد توصلت الدراسة بأن مستوى الإفصاح العام عن المعلومات البيئية في القوائم المالية متوسطا، ولأن هناك تأثيراً معنوياً لخصائص الشركة (الحجم، الربحية، الرافعة المالية) في مستوى الإفصاح.

- دراسة أسماء الهاشمي وآخرون، "متطلبات القياس والافصاح عن المعلومات البيئية في التقارير المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية دراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية العراقية" 2017، هدفت الدراسة الى تحديد متطلبات القياس والافصاح المحاسبي عن المعلومات البيئية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، وتحديد درجة وطبيعة الإفصاح المطلوب عنها لأهميتها في رسم سياسات الشركة الحالية والمستقبلية واتخاذ القرارات، وتم بناء نموذج مقترح للإفصاح البيئي في الشركات الصناعية عينة الدراسة المسجلة في البورصة العراقية، والتي لها تأثير مباشر على الواقع البيئي باستخدام مقياس (Wiseman,1982)، حيث توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح البيئي في شركات العينة لم يحظى بالاهتمام الكافي بسبب عدم وجود معايير محاسبية ملزمة للتضحيات البيئية والافصاح عنها ولقلة الإدراك والوعي الثقافي لأصحاب القرار في هذه الشركات

- دراسة فاضل نبي عثمان، "دور الإفصاح البيئي في دعم الأداء المتميز للشركات دراسة استطلاعية في عينة شركات اقليم كردستان العراق"، 2017، هدفت الدراسة لبيان ضرورة اعتماد الإفصاح البيئي وفعاليتها في تحقيق الأداء المتميز للشركات خاصة الصناعية منها والتأكد من تطبيق الشركات العراقية الإفصاح البيئي ومدى انعكاسه على تحقيق أدائها المتميز، وتوصلت الدراسة إلى أن الإفصاح البيئي يعمل على تحسين سمعة الشركة أو المحافظة عليها ما يدعم الأداء المتميز لأنه نتاج تكامل الأداء المتميز لكل عمال الشركة وجهودهم في ترسيخ قيم التميز وسلوكهم الرشيد.

ب. مميزات الدراسة الحالية: من خلال عرض الدراسات السابقة تبين أنها امتداد لتلك الدراسات، إلا أن ما يميزها هو بيان مدى استجابة الجزائر للمتطلبات الدولية بسن قوانين وتشريعات حماية البيئة، وإدخال إصلاحات في نظامها المحاسبي تبين كيفية القياس والافصاح عن المنافع والتكاليف البيئية، مع اقتراح نموذج مناسب للإفصاح عن الأداء البيئي بالمؤسسات الصناعية الجزائرية ما يساعدها على تحسين أدائها البيئي والاجتماعي والاقتصادي.

III. أنموذج مقترح للإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

جرى التعرف المحاسبي أن يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الأثر المهمة على قرارات المستخدم المستهدف في صلب القوائم المالية، في حين يتم الإفصاح عن المعلومات الأخرى والتفاصيل إما في الملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بتلك القوائم أو في جداول مكملة تلحق بها، ويتطلب الأمر أحيانا الإفصاح عن المعلومة الواحدة إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في التقارير المالية، حيث يعتمد أنموذج الإفصاح المحاسبي المقترح على بيان الأنشطة البيئية للمؤسسة على أساس الإفصاح الملائم أو الكافي الذي يراعي حاجة مستخدمي القوائم المالية وطبيعة نشاط المؤسسة، ويعمل الأنموذج على تحقيق التكامل بين المعلومات الاقتصادية والمعلومات البيئية في القوائم المالية التي نص النظام المحاسبي المالي على ضرورة إعدادها والافصاح عنها، وبما يتوافق مع شكل ومتطلبات العرض المذكورة في الفصل السابع من الجريدة الرسمية، العدد 19 الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، غير أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي لم يشر بصراحة على كيفية الاعتراف والقياس والافصاح عن التكاليف والمنافع البيئية للمؤسسات.

أ. قائمة الميزانية المقترحة: يتم الإفصاح المقترح في الميزانية بعرض الأصول والخصوم داخل الميزانية والفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية لكل من الأنشطة الاقتصادية المتعلقة بكافة أنشطة المؤسسة عدا الأنشطة البيئية والأنشطة البيئية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة.

الشكل رقم 2: شكل الميزانية المقترحة "جانب الأصول"

السنة المالية المقفلة في:

الأصول	ملاحظة	إجمالي N	اهلاك رصيد N	صافي N	صافي N-1
1- أصول غير جارية تثبيات معنوية - اقتصادية تثبيات معنوية - بيئية تثبيات عينية - اقتصادية تثبيات عينية - بيئية تثبيات جاري إنجازها - اقتصادية تثبيات جاري إنجازها - بيئية					
مجموع الأصول غير الجارية 1					
2- أصول جارية مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ - اقتصادية مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ - بيئية الزبائن والمدينون الآخرون - اقتصادية الزبائن والمدينون الآخرون - بيئية الضرائب وما شابهها وحسابات دائنة أخرى - اقتصادية الضرائب وما شابهها وحسابات دائنة أخرى - بيئية الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الخزينة					
مجموع الأصول الجارية 2					
المجموع العام للأصول (2+1)					

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على (الجريدة الرسمية، 2009، صفحة 28)

الشكل رقم 3: شكل الميزانية المقترحة "جانب الخصوم"

السنة المالية المقفلة في:

الخصوم	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N_1
1- رؤوس الأموال الخاصة رأس المال إحتياجات - اقتصادية إحتياجات - بيئية			

			نتيجة صافية رؤوس أموال أخرى - ترحيل من جديد
			المجموع 1
			2- الخصوم غير الجارية قروض وديون مالية - اقتصادية قروض وديون مالية - بيئية ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا - اقتصادية مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا - بيئية
			مجموع الخصوم غير الجارية 2
			3- الخصوم الجارية موردون وحسابات ملحقة - اقتصادية موردون وحسابات ملحقة - بيئية خزينة سلبية
			مجموع الخصوم الجارية 3
			المجموع العام للخصوم (3+2+1)

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على (الجريدة الرسمية، 2009، صفحة 29)

ب. قائمة حساب النتائج المقترحة: يتم الإفصاح المقترح في حساب النتائج بعرض ملخص للأعباء والإيرادات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية لكل من الأنشطة الاقتصادية (العادية وغير العادية) والأنشطة البيئية للمؤسسة وصافي دخلها أو خسارتها خلال فترة زمنية معينة.

الشكل رقم 4: شكل حساب النتائج "حسب الطبيعة" المقترح

الفترة من إلى

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة	
			انتاج السنة المالية - اقتصادية انتاج السنة المالية - بيئية
			1- انتاج السنة المالية
			إستهلاك السنة المالية - اقتصادية إستهلاك السنة المالية - بيئية
			2- إستهلاك السنة المالية

			3- القيمة المضافة للإستغلال (1 - 2)
			أعباء المستخدمين - اقتصادية أعباء المستخدمين - بيئية الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
			4- الفائض الإجمالي عن الإستغلال
			المنتجات العملياتية الأخرى - اقتصادية المنتجات العملياتية الأخرى - بيئية الأعباء العملياتية الأخرى - اقتصادية الأعباء العملياتية الأخرى - بيئية المخصصات للإهلاكات والمؤونات - اقتصادية المخصصات للإهلاكات والمؤونات - بيئية استثناء عن خسائر القيمة والمؤونات - اقتصادية استثناء عن خسائر القيمة والمؤونات - بيئية
			5- النتيجة العملياتية
			المنتجات المالية الأعباء المالية
			6- النتيجة المالية
			7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية
			8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية - المنتجات العناصر غير العادية - الأعباء
			9- النتيجة غير العادية
			10- النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على (الجريدة الرسمية، 2009، صفحة 30)

ج. قائمة سيولة الخزينة المقترحة: يتم الافصاح عن مداخل ومخارج الموجودات المالية التي حدثت خلال السنة المالية الجارية حسب طبيعة الأنشطة المتعلقة بها إلى تدفقات متأنية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية وذلك لكل

من الأنشطة الاقتصادية والأنشطة البيئية للمؤسسة، حيث يتم عرض جدول سيولة الخزينة المقترح حسب الطريقة المباشرة.

الشكل رقم 5: الطريقة المباشرة لجدول سيولة الخزينة المقترح

الفترة من إلى

السنة المالية N_1	السنة المالية N	ملاحظة	
			<p>تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال</p> <p>تحصيلات المقبوضة من الزبائن - اقتصادية تحصيلات المقبوضة من الزبائن - بيئية المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين - اقتصادية المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين - بيئية الفوائد والمصايف المالية الأخرى المدفوعة - اقتصادية الفوائد والمصايف المالية الأخرى المدفوعة - بيئية الضرائب على النتائج المدفوعة</p>
			<p>صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستغلال 1</p>
			<p>تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار</p> <p>تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية معنوية ومالية - اقتصادية تسديدات لحيازة قيم ثابتة مادية ومعنوية ومالية - بيئية التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية والمعنوية والمالية - اقتصادية التحصيلات عن عمليات التنازل للقيم الثابتة المادية والمعنوية والمالية - بيئية الفوائد المحصلة من التوظيفات المالية الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة</p>
			<p>صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار 2</p>
			<p>تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل</p> <p>التحصيلات الناتجة عن إصدار الأسهم حصص الأرباح وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة - اقتصادية تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة - بيئية</p>

			صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل 3
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولة وشبه السيولة
			تغير الخزينة للفترة (3 + 2 + 1)

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على (الجريدة الرسمية، 2009، صفحة 35)

د. قائمة تغيرات الأموال الخاصة المقترحة: يتم توضيح التغيرات في الأموال الخاصة وتحليلها بكافة العناصر المكونة للأموال الخاصة خلال الفترة الزمنية المعينة.

الشكل رقم 6: شكل جدول تغيرات الأموال الخاصة المقترح

الإحتياطات والنتيجة	فرق إعادة التقييم	فارق التقييم	علاوة الإصدار	رأس مال الشركة	ملاحظة
					الرصيد في 31 ديسمبر 2-N
					تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيات - اقتصادية إعادة تقييم التثبيات - بيئية الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
					الرصيد في 31 ديسمبر 1-N
					تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيات - اقتصادية إعادة تقييم التثبيات - بيئية الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
					الرصيد في 31 ديسمبر N

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على (الجريدة الرسمية، 2009، صفحة 37)

هـ. ملحق القوائم المالية: يشتمل ملحق القوائم المالية على المعلومات الهامة الكفيلة بالتأثير في الحكم الذي قد تعتمده الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على ممتلكات المؤسسة ووضعيته المالية ونتيجتها خلال السنة المالية، ويتم تحديد المعلومات المطلوب إظهارها في ملحق القوائم المالية استنادا على معيارين هما، الطابع الملائم للإعلام وأهميته النسبية، حيث يتم فيه تحليل مفصل للمبالغ الظاهرة في القوائم المالية، وكذا الطرق المحاسبية والأنشطة البيئية التي قامت بها المؤسسة خلال السنة المالية، بتوضيح مثلا:

- السياسات البيئية التي اعتمدها المؤسسة؛
- اعطاء معلومات مالية وكمية لعمليات التخلص من النفايات؛
- التأثيرات البيئية للأنشطة الانتاجية وسبل الحد منها؛
- البرامج البيئية المتعلقة بالحفاظ على الموارد الطبيعية بما يحقق التنمية المستدامة؛
- الغرامات والاجازات المفروضة على المؤسسة المتعلقة بالأنظمة والقوانين البيئية؛
- التأثيرات الضريبية والتعويضات المدفوعة للغير .

IV. نتائج الدراسة

قدمت الدراسة إطار نظري للمفاهيم العلمية للمحاسبة البيئية والافصاح البيئي واستعراض السياسة البيئية في الجزائر بالتطرق لأهم تشريعات وقوانين حماية واستدامة البيئة، بالإضافة إلى تطوير نموذج يبين كيفية الافصاح عن الأنشطة البيئية ضمن القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية، لذا يمكن تحليل نتائج الدراسة من خلال عنصرين مهمين، هما:

1. قوانين وتشريعات دعم المحاسبة البيئية في الجزائر:

طبقت الجزائر النظام المحاسبي المالي ابتداء من سنة 2010 بموجب القانون رقم 07/11 الصادر في 27 نوفمبر 2007 المستمد من معايير المحاسبة الدولية "IAS" ومعايير الإبلاغ المالي الدولية "IFRS" الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB"، حيث أصدرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية المعيار المحاسبي "IAS1" بعنوان "عرض القوائم المالية" والذي نص في فقرته التاسعة على تقديم العديد من المؤسسات خارج القوائم المالية قوائم إضافية مثل التقارير البيئية وقوائم القيمة المضافة، وبشكل خاص في الصناعات حيث تكون العوامل البيئية هامة ويشجع هذا المعيار المؤسسات على تقديم هذه القوائم الإضافية، إذا كانت الإدارة تعتقد أنها تساعد المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية، كما أضاف المعيار المحاسبي "IAS16" "الممتلكات والمصانع والمعدات" في فقرته الثالثة عشر أنه يمكن الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات لأغراض السلامة أو البيئة، حتى وإن كان هذا التملك لا يزيد مباشرة المنافع الاقتصادية لبند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، إلا أنه يمكن أن يكون ضروريا للمؤسسة بتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من أصولها الأخرى (رضا ابراهيم ، 2009، الصفحات 68-70).

الملاحظ حسب المعايير المحاسبية الدولية أن بعض المصاريف البيئية يمكن اعتبارها بنودا غير عادية، مثل ما تتحمله المؤسسة بسبب الغلق نتيجة مخالفة القوانين البيئية السائدة، وهذا ما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي "IFRS 04" "القطاعات العملية لإعداد القوائم المالية"، الذي يعالج البنود غير العادية التي تنشأ من الأحداث أو العمليات غير المرتبطة بالنشاط العادي للمؤسسة ولا تتوقع حدوثها بصورة متكررة، كما أن صافي ربح أو خسارة الفترة يعالج المصاريف البيئية من حيث أنها تخص الفترة الحالية أو الفترات السابقة، وبحسب المعيار المحاسبي الدولي "IAS 10"

"الأمر الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ المركز المالي"، فقد تم تدارك بعض القصور فيما يخص معالجة التكاليف البيئية ذات الصلة بأحداث أو عمليات تمت في الماضي أو المستقبل أو متوقعة الحدوث. أما المعيار المحاسبي الدولي رقم "IAS 37" "المخصصات المطلوبة المحتملة، الموجودات المحتملة"، الذي حل محل أجزاء من المعيار المحاسبي الدولي "IAS 10" الذي يعالج الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة ومن ضمن الخسائر الناتجة عن العواقب البيئية.

كما أنه وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم "IFRS 5" "الأصول غير المتداولة والمحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة"، فإن الأمر يتطلب الإفصاح عن قيمة المصروفات الرأسمالية المستقبلية التي تتعهد بها الإدارة (استثمارات بيئية)، والأصول البيئية المحتمل الحصول عليها (تيجاني، 2012، صفحة 31)، أما المعيار "IFRS 6" "أصول الاستكشاف وتقييم الموارد المعدنية" ينص على ان تعترف المؤسسة بأية التزامات للإزالة والترميم خلال فترة معينة نتيجة قيامها بعمليات استكشاف أو تقييم للمواد المعدنية، وذلك وفقا للمعيار المحاسبي الدولي "IAS 37" (الهاشمي و آخرون، 2017، صفحة 1163).

إلا أن النظام المحاسبي المالي لم يشر بصراحة عن التكاليف البيئية وكيفية التعامل معها، بالرغم من أنه يتوافق بدرجة عالية من حيث الإطار المفاهيمي النظري أو من الناحية التقنية لمعايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، ولم يلزم المؤسسات الصناعية بمسك محاسبة بيئية منتظمة، عند تسجيل العمليات والأحداث الاقتصادية المتعلقة بذلك وكذلك عدم إلزامها بإعداد قوائم إضافية للإفصاح عن المنافع والتكاليف البيئية، كما أن تكاليف التلوث تعالج كأبي تكلفة عادية تتحملها المؤسسة خلال السنة المالية، وبذلك يمكن القول أن السياسات البيئية المنتهجة في الجزائر أهملت الجانب المحاسبي، وما يتطلب من تحديث للنظام المحاسبي ليتناسب مع قوانين وتشريعات حماية واستدامة البيئة.

2. اختبار فرضيات الدراسة:

من خلال العرض السابق يمكن اختبار صحة أو نفي فرضيات، كالتالي:

- **الفرضية الأولى:** أعطى النظام المحاسبي المالي اهتماما للبعد البيئي في عملية الإفصاح بالقوائم المالية السنوية للمؤسسات، إذ تم نفي هذه الفرضية، إذ أن النظام المحاسبي المالي لم يشر بصراحة لكيفية الاعتراف والقياس والإفصاح عن التكاليف والمنافع البيئية للمؤسسات الجزائرية، ولم يلزمها بضرورة إعداد قوائم مالية عن الأنشطة البيئية لها.

- **الفرضية الثانية:** إمكانية بناء نموذج قابل للتطبيق العملي للإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات الجزائرية، وبما يتوافق ومتطلبات الإفصاح التي نص عليها النظام المحاسبي المالي، حيث تم إثبات صحة هذه الفرضية باقتراح نموذج يبين كيفية الإفصاح عن الأنشطة الاقتصادية والبيئية معا في القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية وبما يتوافق ومتطلبات عرض القوائم المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي.

V. الخلاصة:

نتيجة لما سبق يمكننا القول بأن مسؤولية المؤسسة اتجاه المجتمع الذي تعمل فيه، لا تقتصر على ما تنتجه من سلع أو ما تقدمه من خدمات، بل تتعدى إلى ضمان عدم إلحاق ضرر بالبيئة واستنزاف مواردها، وذلك بالعمل على الاستخدام العقلاني للموارد الاقتصادية المتاحة، حتى تسمح للأجيال القادمة من الاستفادة منها، وانتهاج سياسة الإفصاح الكامل عن المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية، وما يترتب عليها من منافع وتكاليف بيئية تكون مسجلة ومبوبة بشكل واضح ودقيق في دفاتر وسجلات المؤسسة وعرضها بطرق وأساليب واضحة في تقارير وقوائم مالية دورية وسنوية تحتوي على

معلومات وبيانات صادقة تبين مدى التزام المؤسسة بمسؤولياتها اتجاه المجتمع والبيئة، واعتمادها في اتخاذ القرارات الرشيدة.

1. نتائج الدراسة:

من العرض السابق نستنتج مايلي:

- يعتبر الإفصاح البيئي أحد مكونات الإفصاح الشامل الذي يلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم الأداء البيئي للمؤسسة، وتوفير قاعدة بيانات تضيء الشرعية للمؤسسة في مجال احترامها لتشريعات وقوانين البيئة وتحسين سمعة المؤسسة ومكانتها التنافسية؛
- يتطلب الإفصاح البيئي وبغض النظر عن المدخل المعتمد فيه، إلى ضرورة توفر الخصائص النوعية في المعلومات البيئية، لإثراء المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وزيادة منفعتها من قبل مستخدميها؛
- إن عدم انتهاز المؤسسة سياسة الإفصاح عن الأداء البيئي يؤدي إلى زيادة أعبائها نتيجة تحملها التبعات القانونية والاجتماعية والأخلاقية، بالإضافة إلى أن الأرباح المحققة لا تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة؛
- تجاهل النظام المحاسبي المالي بالجزائر اعتماد معايير محاسبية تبين كيفية إدراج وقياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية، كما لم يلزم المؤسسات المعنية بتطبيقه ضرورة إعداد قوائم مالية عن الأنشطة البيئية لها؛
- يعد اتجاه الإفصاح المطبق في الأنموذج المقترح والذي يتبنى محاولة دمج المعلومات الاقتصادية والبيئية في تقرير واحد من الاتجاهات الجديرة بالاعتماد لمحاولته تحقيق التكامل بين المعلومات الاقتصادية والبيئية دون الحاجة لإجراء تعديل جوهري في النظام المحاسبي المطبق (SCF).

2. التوصيات:

- وضع مؤشرات ومقاييس خاصة لتقييم مدى كفاءة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تطبيق القوانين والسياسات البيئية، ومنح المؤسسات التي تحافظ على البيئة امتيازات تشجيعا لها على حماية البيئة، كالإعفاء أو التخفيض من الضرائب المفروضة عليها، وتسهيلات منح القروض لها من طرف البنوك؛
- التعاون الفعال والمشارك بين المشرفين على مهنة المحاسبة بالجزائر والهيئات المسؤولة على حماية البيئة، وذلك من أجل صياغة قانون البيئة من ناحية محاسبية واصدار معايير محاسبية خاصة، تبين كيفية القياس والإفصاح عن المنافع والتكاليف البيئية في التقارير والقوائم المالية السنوية والدورية للمؤسسات الصناعية.

VI. الهوامش والإحالات:

- Mathews, M. (1995, Aug). Social and Environmental Accounting: A Practical Demonstration of Ethical Concern? Journal of Business Ethics., 14(8).
- أبو زيد محمد المبروك. (2005). المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للنشر والتوزيع، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية. القاهرة: ايتراك للنشر والتوزيع.
- احمد جسن محمد حسين . (1999). الإفصاح البيئي في التقارير والقوائم المالية واثاره الايجابية، دراسة تطبيقية على الشركات السعودية. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية(1، 2).

- أسماء الهاشمى، و آخرون. (2017). متطلبات القياس والافصاح عن المعلومات البيئية فى التقارير المالية فى ظل معايير المحاسبة الدولية دراسة ميدانية فى عينة من الشركات الصناعية العراقية. مجلة الغزى للعلوم الاقتصادية والإدارية، 14(2).
- الجريدة الرسمية. (25 مارس، 2009). العدد 19. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. الجزائر.
- الخطيب خالد. (2008). دور المحاسبة البيئية فى ادارة الخطر الناجم عن التلوث البيئى والافصاح عنه. مجلة الاقتصاد والمجتمع، 5(5).
- العبيدى مهاوت. (2015/2014). القياس المحاسبى للتكاليف البيئية والافصاح عنها فى القوائم المالية لتحسين الاداء البيئى دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية فى الجزائر. اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر.
- القانون رقم 01-19. (15 ديسمبر، 2001). سير النفايات ومراقبتها وازالتها. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية(77). الجزائر.
- المرسوم التنفيذى رقم 06-198. (31 ماي، 2006). ضبط التنظيم المطبق على المؤسسات المصنفة لحماية البيئة. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية(37). الجزائر.
- بالراقى تيجانى . (2012). دور القياس والافصاح المحاسبى البيئى فى تحقيق اداء بيئى فعال. تأليف كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير (المحرر)، الملتقى الدولى الاول حول التأهيل البيئى للمؤسسة فى اقتصاديات شمال افريقيا يومى 6 و 7 نوفمبر. جامعة تبسة.
- حميدان الطاهر عادل البهلول. (2011). الافصاح المحاسبى عن الاداء البيئى فى الشركة الاهلية للإسمنت بليبيا دراسة استطلاعية. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 27(1).
- صالح رضا ابراهيم . (يناير، 2009). دور الافصاح المحاسبى عن الاداء البيئى فى ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية. مجلة البحوث التجارية، 31(1).