

Accounting treatment of environmental impact according to the Algerian financial accounting system

Amar salah¹, Harrouchi djelloul²

¹ PhD student in management auditing and control, University of Adrar, Algeria' ama.salah@univ-adrar.dz

² Associate Professor, Management Sciences, University of Adrar, Algeria, prof- harrouchidjelloul@hotmail.com

ARTICLE INFO

Article history:

Received:26/08/2020

Accepted:28/10/2020

Online:27/11/2020

Keywords:

Key 1 Accounting

Key 2 Valuation of
Environmental Effects

Key 3 Environmental

JELCode:Q51,M41,F64

ABSTRACT

The need to study the environmental impact appeared after the environmental problems reached an extent that exceeded the ability of humans and nature to endure, which prompted planners and decision-makers to balance the environment and development, and our study aims to know the accounting treatment of the environmental impact from the perspective of a financial accounting system in order to track how the environmental dimension is treated in an accountable way. The Algerian accounting system and extracting the obstacles that accompany it, as we concluded that the accounting treatment for the environmental impact did not deviate from its legal character, as it is surrounded by practical difficulties due to the methods and costs required by the application process, in addition to the need for monitoring accompaniment and the management of the government's being on the other hand in order to Achieving environmental goals through the national Environment strategy.

المعالجة المحاسبية للأثر البيئي وفق نظام المحاسبة المالية الجزائري

أمر صالح¹، حروشي جلول²

¹ طالب دكتوراه في التدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أدرار، الجزائر، ama.salah@univ-adrar.edu.dz

² أستاذ محاضر، علوم التسيير، جامعة أدرار الجزائر، harrouchidjelloul@univ.edu.dz

معلومات المقال

تاريخ الاستقبال:

2020/08/26

تاريخ القبول: 2020/10/28

تاريخ النشر: 2020/12/27

الكلمات المفتاحية

الكلمة 1 المحاسبة

الكلمة 2 تقييم التأثيرات البيئية

الكلمة 3 البيئة

JELCode:Q51,M41,F64

الملخص

ظهرت الحاجة إلى دراسة الأثر البيئي بعد أن وصلت المشاكل البيئية إلى حد فاق قدرة البشر والطبيعة على التحمل مما دفع المخططين وصناع القرار بضرورة التوازن بين البيئة والتنمية، وتهدف دراستنا لمعرفة المعالجة المحاسبية للأثر البيئي من منظور نظام محاسبي مالي وذلك للتنبؤ الكيفية المعالجة للبعد البيئي محاسبيا وفق النظام المحاسبي الجزائري واستخلاص العراقيل التي ترافقها، حيث خلصنا إلى أنه المعالجة المحاسبية للأثر البيئي لم تخرج في جوهرها عن طابعها القانوني حيث تكتنفها صعوبات تطبيقية لما تتطلبه عملية التطبيق من أساليب و تكاليف، بالإضافة إلى ضرورة المراقبة والمواكبة وإدارة الحكومة من ناحية أخرى من أجل تحقيق الأهداف البيئية من خلال الاستراتيجية الوطنية للبيئة.

- مقدمة:

تعتبر الإتجاهات المحاسبية المعاصرة والتي من بينها دراسات الأثر البيئي من النماذج التي من واجبها الإرتقاء والمساهمة في توفير نظام معلومات ملائم لإتخاذ القرارات، ومن شئنها تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد والمحافظة على البيئة وتعزيز التنمية من جهة أخرى.

وهذا الإهتمام بموضوع الدراسات البيئية تم معالجته من عدة زوايا وإتجاهات وكل حسب تخصصه، ولم تكن المنظومة المحاسبية بمنأى عن هذه المشاكل حيث إن وظيفتها هي التسجيل والفحص والعرض وتحليل البيانات وتقديم المعلومات ومتابعة الإلتزام بها، حيث سعت كل دولة بوضع آليات وأطر قانونية لحماية البيئة من الأثار البيئي والطرق الكفيلة بمعالجته حيث تكمن المشكلة الحاصلة في القياس المحاسبي البيئي هو نقص الكم المعلوماتي وصعوبة الترجمة القيمة لبعض العناصر البيئية وأثارها.

ومما سبق قوله إن الدراسات المحاسبية للأثر البيئي لها الدور الفعال في هذا المجال ولمحاولة التعرف والتحديد والمعالجات المحاسبية من أجل إفصاح بيئي موائم وينسجم مع المتطلبات الدولية لحماية البيئة والمجتمع جاءت دراستنا في هذا الصدد لمعالجة الإشكالية التالية:

كيف تتم المعالجة المحاسبية للأثر البيئي حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري؟

وتنبثق عن الإشكال الرئيسي الإشكالات الفرعية التالية:

- فيما تتمثل دراسات الأثر البيئي ؟
- ماهي أدوات قياس الأثار البيئية وفق الأدبيات النظرية؟
- كيف يتم معالجة المحاسبية للأثر البيئي وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري؟

فرضيات الدراسة:

- الفرضية الرئيسية التالية:
- تتم المعالجة الأثر البيئي وفق مراحل وخطوات حددها النظام المحاسبي المالي
- الفرضيات الفرعية التالية:
- تعتبر دراسات الأثر البيئي هي أداة تحسينية للممارسات البيئية؛
- هناك عدة أدوات معيارية لقياس الأثر البيئي تعنى بتضييق الفجوة البيئية؛
- يتم المعالجة المحاسبية للأثر البيئي في شكل قوائم المالية مضمنة بإدلاءات بيئية.

أهمية الدراسة:

أضحى الإهتمام بالمواضيع البيئية ليس مجرد مطلب عادي بل أصبح متطلب تنموي للرقى الاقتصادي للدول وتكمن أهمية الدراسة في محاولة إبراز أهمية المعالجة المحاسبية للأثر البيئي في خلق منافع تغذي بها المؤسسة النظام المالي النظام المحاسبي، النظام الاجتماعي للمؤسسة، من أجل تحقيق التميز البيئي في جميع مخرجاتها.

أهداف البحث:

يرمي هذا البحث إلى:

- بيان الواقع الإهتمام بالحسابات البيئية؛

- معرفة كيفية المعالجة المحاسبية للأثر البيئي على ضوء نظام محاسبي جديد؛
- محاولة رصد مختلف العراقيل التي تحجم من تطبيق دراسات الأثر البيئي في الواقع العملي.

منهج وتقسيمات الدراسة:

ومن أجل الإحاطة والإلمام بمعظم مفردات الدراسة والإجابة عن الإشكالية المطروحة تم إتباع المنهج الوصفي الموافق للإطار النظري، وتم تبويب متن الدراسة على النحو التالي:

1. الإطار المفاهيمي لموضوع الأثر البيئي في الأدبيات النظرية

2. واقع المعالجة المحاسبية للأثر البيئي وفق النظام المحاسبي المالي

1- الإطار المفاهيمي لموضوع الأثر البيئي في الأدبيات النظرية:

1-1- التطور التاريخي للإهتمام بدراسة الأثر البيئي:

لا يعد الاهتمام بالتأثيرات البيئية حديثة الظهور حيث نبع هذا الاهتمام منذ القرن الماضي نتيجة الأثر البيئي السلبي على الطبيعية والمواد البيئية هدرًا واستنزافًا، ومن بين تلك الآثار التي شهدتها البيئة في ذلك القرن، تلوث في الغلاف الهوائي في واد ميس في بلجيكا سنة 1930 نتيجة وجود مواد ضارة به، وموت أكثر من 4000 شخص في لندن نتيجة إزدياد نسبة ثاني أكسيد الكربون في الهواء (صالح عبد الرحمان، 2007، صفحة 87).

إن تقادم الأثر البيئي وحجم خطره زاد من التحركات والصيحات الدولية بضرورة التوجه نحو التقليل من الأخطار البيئية وتحقيق التنمية البيئية وذلك بضرورة التنظيم والتقييم للأنشطة المؤسسية وإخضاعها للرقابة البيئية، بحيث تكون المؤسسات مسؤولة بيئيًا عن جميع الآثار البيئية المترتبة عن نشاطها ومن بين التحركات البيئية التي حصلت والتي منها حسب (ليلي عبد الحميد ، صفحة 431):

- في 1980 إهتمام البيئيون بضرورة التوصل إلى طرق من شأنها تخفيف الآثار البيئية السالبة عن التنمية ووضع مخططات وتقارير بيئية من شأنها تعزيز التنمية المستدامة؛

- في عام 1987 أصدر قانون لحماية البيئة في نيوجرسي الى اجراء فحص بيئي لمعالجة الأضرار البيئي وإعداد سياسة مخطط بيئي أخضر؛

- إطلاق 16 مبدأ يعنى بإدارة البيئة عام 1991 من طرف غرفة التجارة الدولية يعد كدليل لممارسة للتنمية المستدامة (نجم و حكمة ، 2007، صفحة 118)؛

- ضرورة التأسيس و بناء نظام الإدارة البيئية والذي يعنى بوضع سياسة بيئية واضحة وموثقة من قبل الإدارة العليا والالتزام من خلال تقيدها بسلسلة المواصفات ISO والتي تعتبر كجهد يسعى للوصول بالمنظمة الى التوفيق بين مستوى المنافسة والقوانين التشريعية.

وعليه مما سبق تم استعراض للتطورات الحاصلة في موضوع الأثر البيئي نجد أنه جاء لتحقيق مجموعة من الأمور وهي حسب (Shahwan، 2010، صفحة 23):

- تعزيز البعد البيئي كبعد أساسي ومحوري من أبعاد التنمية البيئية ومحور لتعزيز الأداء البيئي الجيد؛

- تكريس مفهوم الاقتصاد الأخضر الذي يعد من الروافد الجديدة على إقتصاد؛

- ضرورة دراسة الأثر البيئي والبدائل والحلول للتخفيف من الآثار السلبية له في المستقبل.

1-2- مفهوم الأثر البيئي

ظهرت الحاجة إلى دراسة وتقييم الأثر البيئي بعد أن تفاقمت المشاكل البيئية إلى حد فاق قدرة البشر والطبيعة تحمله، مما أدى بالمهندسين والمخططين البيئيين إلى ضرورة خلق توازن بين البيئة والتنمية، ومنه يقوم هذا الجزء على بيان مفهوم مصطلح الأثر البيئي في الأدبيات النظرية.

يُعرّف التأثير البيئي حسب (أمين السيد ، 2005، صفحة 24) بأنه أي تغيير في البيئة، سواء كان ضارًا أو مفيدًا ناتجًا عن أنشطة أو منتجات أو خدمات المنشأة، وبعبارة أخرى هو تأثير تصرفات الناس على البيئة بحيث يتعين على معظم الشركات توقع التأثير البيئي لأنشطتها حيث تفرض معظم الحكومات أنظمة تطلب تقييمات الأثر البيئي كمتطلبات أولية للموافقة على مشاريع الأعمال الجديدة.

وتجدر الإشارة إلى أن المؤثرات على البيئة يمتد أثرها أيضا على الصحة والسلامة المهنية، وتكمل دراسة الأثر البيئي في تجنب أضرار الانفجارات وانبعاث الغازات و كل خطر صناعي بالإضافة إلى تحديد مخططات وإستراتيجيات ضابطة للمتغيرات البيئية.

وأصدرت المفوضية الأوروبية في بيانها التوجيهية لتقييم الأثر (EC 2009) والذي تهدف إلى تفسير أفضل للتأثيرات البيئية في تقييم سياسة البحث والابتكار حيث تدعو المفوضية فيه إلى إهمام بالأبعاد المختلفة للتأثيرات ولا سيما الأثار البيئية للتدخلات العامة المخطط لها.

وكمفهوم إجرائي التأثير البيئي هو قياس درجة الحماية والصيانة التي تتحقق للبيئة من حدوث أي تدهور أو استنزاف بيئي، سواء على المدى القصير أو البعيد¹

1-3- خصائص دراسة الأثر البيئي

من خلال ماسبق ستبين لنا أنه لدراسة الأثر البيئي مجموعة من الخصائص منها:

- 1- الإستشرافية حيث أنه تتعامل الأخيرة مع تأثيرات مستقبلية وتحاول حصر المخاطر البيئية لضمان إستمرارية المشروع؛
- 2- التنبؤ والإحتمالية حيث أنه دراسة الأثر البيئي تحوي في طياتها إحتمالات مطابقته للواقع والإنحراف عنه؛
- 3- المرئية والتداخل حيث أنه دراسة الأثر البيئي تكون في شكل مراحل وخطوات متخصصة وتمثل نتائج مرحلة سابقة مدخلات للمرحلة اللاحقة؛

4-المعيارية حيث تستند على قوانين تنظيمية ومعايير إرشادية في قياس الأثر البيئي ومعالجته.

1-4 أهداف وأهمية دراسة الأثر البيئي

1-4-1 أهداف دراسة الأثر البيئي

1. ضمان السلامة البيئية وحماية الموارد الطبيعية من الإستنزاف؛
2. تعزيز المراقبة البيئية المستمرة للمشاريع لتجنب إنحرافاتها على الخط البيئي؛

¹ - صرحت وزيرة البيئة، نصيرة بن حراث، في 16/07/2020 في لقاء خاص لإذاعة للقناة الإذاعية الأولى أن وزارة البيئة وضعت إستراتيجية خاصة للمساهمة في الحد من النفايات وتقليص الوباء في الجزائر بالتعاون مع مختلف المؤسسات المرخص لها من قبل الوزارة.

3. حصر ورصد أهم الخسائر والتأثيرات المرتبطة بالمشروع وإمتدادها الزمني والمكاني وتحديد البدائل الموائمة لتقادي هذه المخاطر والتقليل منها (عوينان، 2008، صفحة 73)؛
4. تحسين التصميم البيئي للمشروع من خلال تشخيص نظام البيئي للمؤسسة واستخراج نقاط القوة والبحث عن التوليفات المناسبة لتلافيها (البيئية، 2020)؛
5. تشجيع النظر إلى البيئة وإتخاذ قرارات أكثر ملائمة وتجانس مع البيئة.

1-4-2 أهمية دراسة الأثر البيئي

يعتبر دراسة الأثر البيئي كأداة نموذجية لضمان تحقيق التوازن بين البيئة ومشروعات والخطط التنموية فيها وتجلى أهميتها من عدة جوانب وهي:

1. من جانب للمؤسسة: نشر الوعي البيئي لدى العمال وإطارات المؤسسة؛
2. المجتمع: المحافظة على الصحة العامة والبيئة ورفاهية السكان وغرس المواطنة البيئية؛
3. من جانب القطاع السوقي: الزيادة في إيرادات المشروع وتعظيم قيمته، حيث أنه المستهلك العصري يبحث عن المنتجات الصديقة للبيئة؛
4. من جانب القطاع الحكومي: تحقيق خطط وإستراتيجيات التنمية المستدامة المرسومة والتقليل من أعباء التكاليف البيئية على خزينة الحكومة وإعادة تغذية النشاطات الحيوية بها؛
5. من جانب المستثمرين والدائنين : يساهم الالتزام بتفحص الحسابات البيئية ودراساتها في جلب إستثمارات جديدة وزيادة إستثمارات حالية كذلك بالنسبة للدائنين يعزز من الثقة الإئتمانية في منح الإئتمان وإسترداده في أجله، حيث إن المستثمر والدائن يبحث عن الإستقرار المالي للمدين.

1-5 طرق دراسة وقياس للأثر البيئي

حسب (مهاوات ، 2015، الصفحات 80-82) هناك مجموعة من الأدوات لدراسة وقياس الأثر البيئي والتي منها على سبيل الذكر:

- 1-5-1 طريقة المباشرة :** يمتاز هذا الأسلوب بسهولة التطبيق وذلك من خلال تحديد العنصر البيئي واثارها البيئية المحتملة، وتتميز الطريقة بالتحديد النوعي والكمي للأثر البيئي وتفسيره ويمكن خلال هذه الطريق تحصيل جدول بسيط يسرد الأثار البيئية معتمدا على الخبراتلفريق البيئي وتم عمل هذه الأداة في شكل جدول يتضمن الأثار البيئية على المقطع الطولي (لايوجد أثر، أثر سلبي، أثر إيجابي)، والعرضي العناصر البيئية التي هي متضرر بيئيا (المياه الجوفية، أراضي، الغطاء النباتي).

1-5-2 طريقة القوائم المالية أو قوائم المراجعة

يتم جدولة العناصر والمتغيرات حسب الأداة المباشرة إلى أنه الفرق بينهما هو أنه يتم من خلالها تظليل المناطق التي تشكل أكبر خطر بيئي وهي العناصر البيئية للنشاط والتي يترتب عليها مشاكل بيئية وتهديدا للتنوع البيئي و تركز طريقة القوائم المراجعة على أساسين وهما:

1. تحديد قائمة الأثار المحتمل حدوثها؛

2. تحليل وتفحص الأثار من خلال تتبع الأثار البيئية المحتملة الحدوث ورصدها سواءا قبل تطبيق المشروع أو بعد تطبيقه؛

3. إعادة النظر في العناصر البيئية والأثار والأنشطة والعمل على تقليلها.

1-5-3 طريقة الخرائط البيئية (التخطيط السائب البيئي)

حيث حسب هذه الأداة يتم قياس تباين التأثير في المناطق الصناعية والإنتاجية، من خلال رسم خريطة للمواقع النشطة بيئيا ويتم تحديدها أكثرها ضررا وإستنفادا للموارد والطاقات البيئية من خلال مقاييس التأثير التي تختلف حسب كل نشاط ، فمثلا نشاط الزراعي يتم قياس تباين الأثر البيئي معدل التأثير على الأرض.

2- واقع المعالجة المحاسبية للأثر البيئي وفق النظام المحاسبي المالي

1-2-2 عموميات حول النظام المحاسبي المالي

يلزم المشرع الجزائري الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذي لها صفة التاجر بمسك محاسبة منتظمة تسجل فيها يوم بيوم كل العمليات التي تتعلق بشاط المؤسسة وحتى تكون المعلومات دقيقة يجب توفر نظام معلومات محاسبي داخل المؤسسة، حيث يتم فيه بتخزين المعطيات القاعدية العددية، وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة للوضع المالي (هوام ، 2010/2009، صفحة 17).

وكذلك هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات برة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون ووفقا للمعايير المالية المحاسبية الدولية، حيث يسمح بتوفير الصورة الصادقة لوضعية المالية للمؤسسة يعتبر النظام المحاسبي الجزائري متوافقا مع الأنظمة المحاسبية الدولية، مما يسمح بتشجيع الإستثمارات الأجنبية و تحويل العملة الصعبة وكذلك تحسين الصورة الصادقة للمؤسسة من خلال إستحداثه لقوائم مالية جديدة، و يتكون النظام لمحاسبي المالي من جانبين وهما الإطار المفاهيمي وقواعد التقييم البيانات المالية أما الجز الثاني فيتضمن مخطط الحسابات وكيفية عملها.

ومن الأهداف المرجوة من تطبيق النظام المحاسبي هو محاولة توفيق الممارسات المحاسبية في الجزائر بما يتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية، مما يعطي الوثائق والقوائم المحاسبية دولية متناسقة مع المؤسسات الدولية مما يسمح بجعل مقارنة مرجعية مع المؤسسات في نفس القطاع مما يسمح بالحصول على أنجح الأليات الإدارية المسماة في عقلنة التسيير.

يعد (كتوش، 2009، صفحة 306) غياب تكنولوجيا المعلومات والاتصال المستعملة في المؤسسات الاقتصادية وضعف أنظمة التسيير من العراقيل التي حالة دون التطبيق الفعلي له، وحتى يتسنى للجزائر الرقي بنظمها المحاسبية يتوجب عليها التوضيح الجيد لمعالم هذا النظام من خلال العديد من المنتديات والملتقيات، وتكوين الإطار و الكوادر قصد التحكم في زمام الأمر مستقبلا حيث تشير أغلب دراسات إلى أنه الموارد البشرية داخل مؤسسات غير مؤهلة ومهيئة لتطبيق هذا النظام.

2-2 الأثر البيئي المحتمل الحدوث في المؤسسة والمعالجة المحاسبية له في هذا الجانب نتطرق الى معالجة المحاسبية للأثر البيئي وفق المخطط الوطني مع ذكر أمثلة توضيحية حيث يفترض أن يكون المستثمر حصيفا ذا داريه واسعة بالبعد البيئي، وتتجزء هذه الأثار من خلال الإسهامات التي تقوم بها المؤسسة إلى إيجابية وسلبية.

3-2 أسس المحاسبية لدراسة الأثر البيئي (الوزير الأول، 2019)

- أن يتم إعداد دراسات الأثر البيئي جهة متخصصة معينة من قبل الوزارة البيئية؛
- أن يكون المشروع من قائمة للمشاريع التي تتطلب فيها دراسة التأثير أوتلك التي تتطلب فيها موجز تأثير فقط حيث قسم مشرع في الجزائر دراسة أثر البيئي حسب حجم التأثير على البيئي إلى دراسة التأثير البيئي وموجز التأثير البيئي؛
- يعتبر نظام دراسة الأثر البيئي دراسة تبدأ من التفكير بالمشروع وتستمر مع مراحلها المختلفة، بل وحتى بعد تنفيذه؛
- أن يتم إعداد التقرير التفصيلي لدراسة الأثر البيئي من قبل مكتب دراسات ويودع لدى هيئات معينة؛
- أن يتم الحصول على رخص إستغلال من الوزير المكلف بالبيئة والوزير المعني، أو من الوالي، و يعلن الوالي بموجب قرار عن فتح تحقيق عمومي لمعرفة اراء الأشخاص طبيعية والمعنوية والمجتمع المدني؛
- أن يتوفر نظام دراسة تقييم الأثر البيئي على تقنيات وتكنولوجيات حديثة ومتطورة، بالإضافة عمالة متخصصة في مختلف المجالات؛
- تعزم المؤسسة بالقيام بإفصاح البيئي و نشر جميع المعلومات والحقائق عن مضامينها الاجتماعية والبيئية دوريا من تاريخ منح رخص إستغلال.

4-2 متطلبات المحاسبية لقياس الأثر البيئي

- أن يكون المشروع المؤسسة من بين المشاريع الملزمة بإعداد دراسة التأثير البيئي وليس الموجز البيئي (الوزير الأول، 2019)؛
- تبني نظام الإدارة البيئية يمكن المؤسسة من العمل على منع حدوث الضرر البيئي بأنواعه؛
- توفر نظام محاسبة البيئية والذي هو فرع من فروع نظام محاسبة داخل المؤسسة يقي من أضرار البيئية؛
- أن يتم الإفصاح عن البيانات والمعلومات البيئية بشكل دوري منتظم وموضوعي يسمح بتعزيز المسؤولية البيئية؛
- القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الداء البيئي(يجب أن يكون حجم الضرر البيئي مقدر بشكل واضح يسمح بمعالجته وفق النظام المحاسبي المالي).

5-2 تصنيفات التكاليف البيئية المرتبطة بالآثار البيئية

- ينبثق عن النشاط المؤسسات وخاصة منها ذات الأثر البيئي السلبي تكاليف مالية يمكن أن يكون لها تأثير مباشر على القوائم المالية والتي تنقسم إلى ماليي:
- التكاليف الجارية والتي تكرر سنويا وهي بنود التكاليف التي يتحملها المصنع أو المؤسسة وذلك مقابل تنفيذ برامج حماية البيئة لفترة محاسبية أو مالية واحدة، تلك التكاليف التي تتحمل السنة المالية والتي لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمنافع التي تتحقق خلال السنة المالية ومن أمثلة المعالجات (عبد الله، 2004، الصفحات 66-67):
- آثارمخلفات صناعية وتتم رسملتها كتكاليف لمعالجة مخلفات الإنتاج؛
- آثار تخلص من نفايات ويتم ادراجها كتكاليف للتخلص من النفايات والمخلفات الناتجة عن النشاط.
- ومن أمثلة التكاليف البيئية الجارية المترتبة عن الآثار البيئية للمشروع :

- التكاليف التخلص من النفايات والمخلفات وإعادة رسكلتها وتدويرها؛
- تكاليف برامج تدريب العاملين ذات الصلة بالنشاط والعناصر البيئية؛
- تكاليف العلاج والتأهيل للمستخدمين النشطين بالمؤسسة.

وهذه التكاليف الجارية فيها تكاليف جارية عادية لها رابطة بالنشاط المؤسسة على مدار السنة المالية، وأخرى غير عادية ليس لها ربط بالنشاط كصدور قرار بلدي بضرورة تطهير موقع الصناعي للمؤسسة الام في منطة ما غير مفعول.

- التكاليف البيئية الرأسمالية (غير جارية) وهي التي تدفع مرة واحدة و يقصد بها مجموعة بنود التكاليف التي تتحملها المؤسسة المتسبب في أحداث الأضرار البيئية لمعالجة تلك التكاليف عن طريق معدات، تجهيزات، طرق هندسية تسمح بتقليل ضرر البيئي لفترات متعددة ولرسمة هذه الأخير يتطلب مايلي (هوام ، 2010/2009، الصفحات 40-41):

- أن تولد هذه التكاليف البيئية منافع اقتصادية مستقبلة؛
- أن تساهم إلى تحسين حالة الأصل و إستدامته؛
- أن تكون هذه التكاليف قابلة للإسترداد مستقبلا.

ومن أمثلة التكاليف الرأسمالية عن المؤثرات البيئية التي تتحملها المؤسسة كمحطة معالجة المياه المصنع قبل طرحها في البحار، ووضع تجهيزات في مصنع لتقليل الإنبعاثات.

2-2-4 نماذج عن معالجة للأثر البيئي وفق النظام محاسبي المالي scf

حسب (هوام ، 2010/2009، الصفحات 56-57) من نظام محاسبي مالي المتعلق بالتجهيزات المادية القابلة للتفكيك، وحيث كل عنصر منها يسجل بشكل مستقل ومنفصل عند دخوله الى المؤسسة حتى ولم تم شراؤها معها. فكمثال قامت مؤسسة بداية سنة n : بشراء مبنى بقيمة 100000 دج، مدة نفعية 50 سنة، تتعهد مؤسسة بتجديد المبرج كل 10 سنوات تكلفة التجديد تقدر ب50000 دج لأجل المحافظة على السلامة الحضرية والبيئية.

	95000	n/12/3	مبنى (هيكل)	2131
	5000		مبنى (مرجل)	2132
100000			بنوك حسابات الجارية	512
			تسجيل المحاسبي للمبنى والمرجل -أصول قابلة للتفكيك-	

من خلال القيد المحاسبي نلاحظ أنه المؤسسة لها أصول قابلة للتفكيك تتمثل في مبنى و مرفقاته، عزمت المؤسسة على إعادة تجديد المبرج كل 10 سنوات وهذا العملية تعتبر كتكاليف بيئية غير جارية لتحقيق الأمن البيئي والسلامة الصحية للعمال.

خلال نفس السنة قامت المؤسسة باقتناء مصفاة المبرد تستعمل في ترشيد إستهلاك مياه بتكلفة تقدر ب1500000 دج

	1500000	n/12/31 تثبيات عينية قيد الإنجاز		232
1500000		موردو التجهيزات تثبيات قيد إنجاز معفات من TVA	404	
	1500000	N+1/04/15 مصفات مبرد		215
1500000		تثبيات عينية قيد الإنجاز قيد إستلام المصفاة	232	

في هذا القيد المحاسبي قامت المؤسسة بتقليل الإستهلاك للمياه من خلال تعهدها باقتناء تجهيز لغرض ذلك والمتمثل في مصفات مبرد هذه الأخيرة تساهم في تحقيق إستدامة المشروع وتحقيق استدامة بيئية.

ومن بين المعالجات المحاسبية لأثر البيئي حسابات رؤوس الأموال و في هذا الجانب نتطرق الى معالجة المحاسبية للأثر البيئي وفق المخطط الوطني مع ذكر أمثلة توضيحية.

الحساب 15- مؤونات الأعباء- الخصوم غير الجارية (عبد الرحمان، 2011، الصفحات 75-78)

حيث أنه في المادة 125 من (ن.م.م) توضح المادة هي خصوم يكون تاريخ استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد ويلتزم الكيان بموجب نص قانوني على إطفاء هذا العبي وتجزأ هذا الحساب إلى ثلاث حسابات فرعية:

- 153 مؤونات للمعاشات والإلتزامات المماثلة
- 155 مؤونات الضرائب
- 156 مؤونات تجديد التثبيات

فمثلا تمنح المؤسسة الإحسان ضمان على مبيعاتها والتي تتمثل في قطع مصادقة للبيئة حيث مدته سنتين وقدرت تكاليف العملية ب 2% (خاص بتصليح المعدات، تغيير قطع الغيار) لنفترض أنه المبيعات السنوية بلغت 2 مليون دج مع العلم أنه المؤونة إستخدمت في إصلاح تجهيز وبلغ كلفة العملية ب70000 دج سددت بشيك بنكي.

	100000	N/12/31 مخصصات اهتلاك ومؤونات وخسائر القيمة		681
100000		مؤونات أخرى للأعباء - الخصوم الغير الجارية تخصيص إهتلاك قيمته 100000 دج	158	
	100000	N/12/31 مؤونات أخرى للأعباء - الخصوم الغير الجارية		158
30000		إسترجاعات عن خسائر القيمة	781	
70000		بنوك حسابات الجارية إسترجاع 30000 دج من خسائر القيمة	512	

وكذلك المعالجة المحاسبية للتلوث وفق نظام محاسبي المالي هذه المصاريف هي المصاريف التي تحدث لازالة أثر التلوث البيئي الذي تسببه الأنشطة الاقتصادية العادية للمنشآت من خلال عمليات الإنتاج وتتم هذه الأخيرة وفق مثال التالي:

لمعالجة الأثر الإيجابي للنفايات قامت مؤسسة الإحسان بإعادة زراعة وإستصلاح الأراضي الملوثة بشراء الأشجار وغرسها في محيطها الداخلي والخارجي، حيث في 24 فيفري 2019 إقتنت 500 فتيلة من الأشجار والأزهار بقيمة 1500000 دج، خارج الرسم وتحملت عليها مصاريف عمال بقيمة 500000 دج وتم تسجيل هذه العملية كما يلي:

2019/02/24			
2000000	مصاريف الصيانة التصليحات والرعاية	615	
380000	الرسم على قيمة مضافة قابل للاسترجاع	4456	
23800000	بنوك الحسابات الجارية	512	
	تحمل مصاريف صيانة في محيط المؤسسة بقيمة		

من خلال الطرح السابق نجد أنه المشرع الجزائري قد ألزم بإجراء دراسات التأثير في البيئة بالنسبة لكل مشروع صناعي أو خدماتي يراد انجازه، وأخضع منح الرخصة الإدارية لإجراءات صارمة وميز بين الدراسة المعمقة لمدى التأثير على البيئة وبين الدراسة الموجزة، ونجد أنه لنجاعة أهداف دراسة التأثيرات البيئية يتطلب توفر مستلزمات وتكاثف جهود لمصالح متعددة، ويقضي قيام بها توفر مجموعة من الأطر و العديد من البيانات والمعلومات، وحتى تحقق دراسة أكلها يتوجب أن يتم العمل بالنماذج العملية المصاغة من قبل وزارة البيئة في المجال مع المقاربة مع المشاريع المماثلة، وكذلك يجب الإكتتاب مع مراكز دراسات مشهورة في وزارة البيئة لأن لها خبرة ودورا أساسيا في تحديد متغيرات الدراسة.

ويلزم مؤسسة أن توجد نظام معلومات بيئي في هرم نظامها محاسبي يسمح لها بتحويل بيانات إلى معلومات محاسبي وحتى يتسنى القياس المحاسبي للضرر البيئي يتوجب مالي:

- تحديد الاحداث والعمليات والظروف والأنشطة التشغيلية للمشروع؛
- تحديد آثار هذه الاحداث والأنشطة والظروف، وتصنيف الاحداث حسب ضررها وإرتباطها التشغيلي؛
- القياس المحاسبي الكمي للأثر إن أمكن ذلك، أو عمل تقديرات محاسبية إحتتمالية وفق لمعايير موضوعية؛
- إعداد التقرير البيئي وتدوين فيه جميع المتغيرات البيئية بشكل تفصيلي وواضح.

6-2 معوقات تطبيق دراسة الأثر البيئي في الواقع العملي

بالرغم من التقدم الحاصل في الدراسات المحاسبية للأثر البيئي إلى أنه تعارضه بعض العقبات تطبيقها في الجزائر، ومن هذه المشكلات:

- إلتسام بعض الآثار البيئية بالتعقد مما يصعب في قياسها محاسبيا وتقدير حجمها؛
- وجود بعض الآثار البيئية المتعدية يصعب محاسبيا تحديد الجهات والمراكز المسؤولة عنها بيئيا؛
- عدم فهم معقولة تحميل التكاليف البيئية للمنتج بأنه تحميل حقيقي وليس مضخم؛
- نقص الوعي البيئي للمستهلكين بالمنتجات المصادقة للبيئة والخضراء مما يؤدي إلى عزوفهم عن تلكم المنتجات الخضراء؛

- سوء تطبيق وفهم دراسات بيئية من خلال عدم توفيق المتعاملين البيئيين بين الغرض من اعداد الدراسة الأثر البيئي محاسبيا وبين التكاليف العالية لها؛
- مشكلة ترجمة وقياس الأثار البيئية بوحدة نقدية حيث أن معظم الأثار البيئية غير ملموسة وترجمتها تتم وفق متغيرلت نوعية مثل كمية التلوث؛
- إهمال المحاسبة الوطنية البيئية للأصول غير الاقتصادية إعتماده على القياس السوقي السهل التطبيقي.

خاتمة:

- تعتبر الإهتمامات بموضوع دراستنا تمتد إلى القرن السابق على المستوى الدولي لظروف التي سادة ذالكم القرن وبالرغم من التقدمات في المجال إلى أنه يبقى النظام الجزائري وبالرغم من التنقيص والقوانين لم يزل هذه الإهتمامات مجرد دراسة فنية وغير موضوعية وكافية، لأنه مازال قياس المحاسبي للكلف والمترتبات البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية للمؤسسات غير موجود وإن وجد فبطابع الإلزامية فقط، هذا الأمر يلقي العبء على المحاسبين للقيام بهذا العمل وبعد المعالجة الوصفية لإشكالية هذا البحث ذات البعد المحاسبي خلصنا إلى مجموعة من النتائج التي تمس الجانب النظري بالإضافة إلى إيجاد وطرح العديد من الإقتراحات والتوصيات في مجال القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية ومن خلال ما سبق تتجلى لنا النتائج التالية:
- تتم المعالجة المحاسبية للأثر البيئي وفق محاسبة خاصة ووفق خطوات ومراحل إجرائية مترابطة لما لها من آثار متعددة على القوائم المالية؛
 - لم تخرج دراسات الأثر البيئي عن شكلها القانوني حيث أنه أغلب المؤسسات لا تهتم ولاتولي البعد البيئي إهتماما في مخططاتها الإستراتيجية؛
 - هناك مجموعة من الأدوات التي تستخدم في الدراسات البيئية والتي تهدف الى التنبؤ بالمخاطر المستقبلية، وتعزيز المسؤولية الاجتماعية؛
 - لا يتم تفسير المعالجات المحاسبية للأثر البيئي بشكل تفسيري تفصيلي وهو ما يؤدي إلى تقاوم الضرر البيئي والمتابعات القانونية للمؤسسة؛
 - تجاهل المحاسبة التقليدية قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها.

توصيات:

- ومن خلال معالجة إشكال الدراسة تم التوصل الى مجموعة من التوصيات والتي هي كما يأتي :
- يتوجب على الوزارة الوصية والهيئات المتخصصة فرض قوانين محاسبية ملزمة للمؤسسات ذات الأثر البيئي الكبير بمعالجة هذا الأخير مع تقديم تحفيزات جبائية وإعفاءات؛
- غرس الثقافة والوعي البيئي بين أوساط المجتمع المدني من خلال الاعلام والمرافقة البيئي؛
- القيام بتكوين نوعي للمهندسين وخبراء بيئيين على مستوى المؤسسات بشكل دوري مما يسمح بمواكبة التطورات الحاصلة في العالم؛
- إصدار دليل للإجراءات المعالجة المحاسبية للأثر البيئي في النظام المحاسبي المالي.

- متطلبات تبني المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير البيئية في بيئة الجزائرية؛
- دور النيات القانونية والمحاسبية المحجمة لضرر البيئي في تحقيق الحوكمة البيئية؛
- مدى توافق نظام المحاسبة الوطنية البيئية مع نظم المحاسبة الدولية البيئية؛
- أثر تعزيز القدرات التنافسية البيئية للمؤسسات في تبني نظم الإدارة البيئية؛
- مقارنة طرق القياس المحاسبي للتكاليف والإلتزامات البيئية على المستوى الدولي.

قائمة المصادر والمراجع:

- أحمد لطفي أمين السيد . (2005). مراجعات مختلفة لأعراض مختلفة . القاهرة: الدار الجامعية.
- السعد صالح عبد الرحمان. (2007). المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية-الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية-دراسة ميدانية إستكشافية. مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والإدارة، 86-87.
- العزاوي نجم ، و النفار حكمة . (2007). الإدارة البيئية-نظم ومتطلبات izo14000 (الإصدار الطبعة الأولى). عمان.
- الوزير الأول. (08, 09, 2019). مرسوم تنفيذي رقم 19-241. الجزائر .
- جابر عبد القادر عبد الله. (2004). إطار مقترح للمراجعة الداخلية لتكاليف البيئية دراسة نظرية تطبيقية. رسالة ماجستير . كلية التجارة بنين، مصر : جامعة الأزهر .
- جمعة هوام . (2010/2009). المحاسبة المعقدة وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS . الجزائر : ديوان مطبوعات الجامعة.
- عاشور كتوش. (2009). متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر . (06)، صفحة 306.
- عبد القادر عوينان. (2008). تحليل الآثار الاقتصادية للمشكلات البيئية في ظل التنمية المستدامة. علوم إقتصادية ، البلدة: جامعة البلدة.
- عطية عبد الرحمان. (2011). المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي. الجزائر : حقوق الطبع محفوظة للمؤلف.
- لطفي ليلي عبد الحميد . (بلا تاريخ). المراجعة البيئية دراسة تحليلية للإتفاقيات البيئية الدولية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، 420-431.
- لعبيدي مهاوات . (2015). القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين في الأداء البيئي. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة: جامعة محمد خيضر .
- وزارة الدولة للشؤون البيئية. (20, 07, 2020). قانون البيئية. تاريخ الاسترداد 12, 08, 2020، من وزارة البيئة جهاز شؤون البيئة: <http://www.eeaa.gov.eg/ar-eg>
- Sylvia Judeh Salim Shahwan. (2010). The Environmental Impact Assessment of the Bethlehem Multidisciplinary Industrial Park، فلسطين، Deanship of Graduate Studies: -Al-Quds University.