

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية République Algérienne Démocratique Et Populaire		
Ministère De L'enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique Université Mohamed Chérif Messaadia Souk-Ahras Faculté Des Sciences économiques, commerciales et sciences de gestion		وزارة التعليم العالي و البحث العلمي جامعة محمد الشريف مساعدي - سوق أهراس - كلية العلوم الاقتصادية، التجاري و علوم التسيير

مقياس : مشاكل محاسبية معاصرة

السنة الاولى ماستر

المحور الرابع: مشاكل محاسبية متعلقة بالمحاسبة البيئية .

خطة الدرس :

ماهية المحاسبة البيئية :

- تعريف المحاسبة البيئية
- الافصاح المحاسبي البيئي
- طرق الافصاح المحاسبي البيئي
- مكونات المحاسبة البيئية
- سياسة المنتج الأخضر

ماهية المحاسبة البيئية:

1. تعريف المحاسبة البيئية:

- عرفها مجمع المحاسبين الإداريين الكندي: " تحديد وقياس وتخصيص التكاليف البيئية لأخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية ثم توصيل المعلومات الخاصة بهذه التكاليف للأطراف المستفيدة منها، (الديب 40 ، صفحة 199)
- عرفتها وكالة حماية البيئة اليابانية (المحاسبة البيئية): آلية تمكن المؤسسات من قياس وتحليل والإبلاغ عن التكاليف المتعلقة بحماية البيئة والتأثيرات الناجمة عن الأنشطة الصناعية بشكل كمي نقدي أو غير كمي بقدر المستطاع للتعريف بالأنشطة التي أنجزت في سبيل تقليل

التأثيرات البيئية السلبية مما يحسن من علاقة المؤسسة بالمجتمع في المدى البعيد وبالتالي تحسن الوضع المالي Environment Agency, 2000, p. 11 .

2. الإفصاح المحاسبي البيئي:

يعرف الإفصاح المحاسبي على أنه: "الأسلوب والطريقة التي بواسطتها تستطيع المؤسسات إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم المالية أو التقارير المالية أداة مناسبة لتحقيق ذلك (Berland, dreveton, & essid2010, p. 5)

ويهدف الإفصاح البيئي الى:

- زيادة ثقة المجتمع في المؤسسات التي تقوم بأداة واجبها اتجاه البيئة مما تؤدي إلى تنمية وتطوير تلك المؤسسات، في المقابل زيادة الضغط على المؤسسات التي لا تقوم بأداة واجبها اتجاه البيئة مما يؤدي لتحجيم نشاطها وتحملها أعباء معالجة الأضرار الناتجة عن التلوث البيئي؛
- تخفيض تكلفة الأرباح بسبب الدعم المادي أو التمويل منخفض التكلفة في حين أن المؤسسات التي تعمل على حماية البيئة سيزيد حجم نشاطها وستقوم باستخدام مواردها بأكبر كفاءة ممكنة مما يؤدي في اية الأمر إلى زيادة الأرباح؛
- الإفصاح عن النفقات البيئية والتكاليف البيئية بشكل منفصل عن القوائم المالية، يسمح بقياس منفعة تلك النفقات، مثل مساعدة المستثمرين ليشاهدوا بوضوح السياسات المطبقة من قبل المؤسسة لحماية البيئة والمحافظة عليها، وبالتالي ترشيد القرارات المتعلقة بالمؤسسة.

3. طرق الإفصاح المحاسبي البيئي:

- **طريقة الفصل:** يجب الفصل بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية باعتبار كل منهما يحقق أهداف مختلفة وبالتالي يجب الإفصاح عن المعلومات البيئية في تقارير منفصلة عن التقارير المالية.
- **طريقة الدمج:** تعتمد هذه الطريقة على الإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية في تقرير واحد بحيث تصبح المعلومات ذات الأثر البيئي جزءا من المعلومات المالية.

- **طريقة الإفصاح عن المعلومات البيئية فقط:** يتم الإفصاح عن معلومات المسؤولية البيئية ضمن قوائم خاصة توجه بشكل أفضل إلى الجهات التي تطلبها فقط.

4. مكونات المحاسبة البيئية:

تتضمن المحاسبة البيئية كل ما يتعلق بالبيئة سواء من الناحية المالية، التدقيق، إعداد التقارير، المحاسبة الإدارية، الأصول والمنتجات والمواد الأولية وعناصر أخرى، وفيما يلي نتناول تعريف البعض منها (جودي 2020 الصفحات 205-206)

- **المحاسبة المالية البيئية:** وهي أحد أساليب المحاسبة التي تهدف إلى الإفصاح عن البعد البيئي في القوائم المالية المنشورة في نهاية الفترة المالية.

- **المحاسبة الإدارية البيئية:** وهي أحد أساليب المحاسبة الإدارية، حيث عرفت على أنها نظام معلومات مالي وإداري في آن واحد، تقوم بتحديد المعلومات المتعلقة بالبيئة وجمعها

وتقديرها وتحميلها، تهدف اتخاذ القرارات داخل المؤسسة وتحسين الأداء البيئي والمالي للمؤسسة

- **محاسبة التكاليف البيئية:** ويتم التركيز في هذا الأسلوب من أساليب المحاسبة على التكاليف التي تنشأ نتيجة قياس ورقابة وتصحيح آثار الأنشطة الناتجة عن اتخاذ القرارات لها آثار سلبية على البيئة.

- **المحاسبة البيئية المحلية:** يستخدم هذا المصطلح عادة للإشارة إلى عملية إعداد الحسابات على أساس

البيانات المادية فقط دون الأساس النقدي، ويعبر ذلك عن نوع من أنواع المحاسبة البيئية التي تركز على محاسبة موارد الطبيعة على مستوى الإدارة المحلية بهدف تقييم دورة حياة الموجودات المادية .

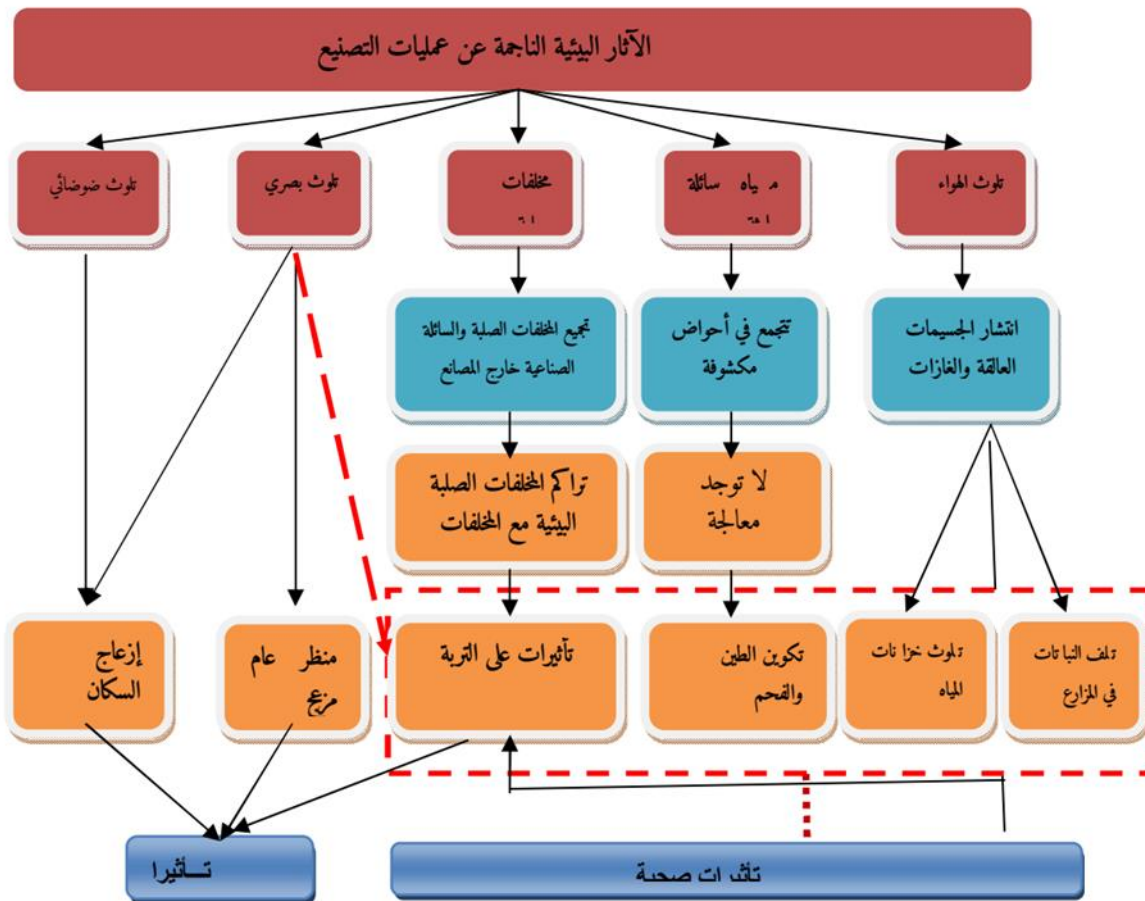
- **محاسبة الموارد الطبيعية:** عرف هذا المصطلح في المحاسبة بعد إدراج البعد البيئي في نظام الحسابات القومية، حيث تم التركيز فيه على الموجودات الطبيعية، وذلك بهدف الحصول على المؤشرات اقتصادية معدلة كما في مؤشرات الدخل القومي البيئي

- **المراجعة البيئية:** تعرف المراجعة البيئية على أنها مجموعة من الإجراءات يقوم بها المراجع للتأكد من مدى التزام الشركة بالبعد البيئي في نشاطها، وإن النشاط الذي تقوم به الشركة ليس له آثار سلبية على بيئتها.

- **الإفصاح البيئي:** وهو الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع الشركات إعلام المجتمع بأطرافه المتعددة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحقة بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك

شكل يوضح الآثار البيئية التي تنجم عن عمليات التصنيع : والتي تتميز بين خمس آثار ملموسة ويمكن تقييمها ولو بأشكال متفاوتة، كتلوث الهواء والمياه والمخلفات الصلبة سهلة التقييم و الاحاطة بها، وكذلك التلوث البصري و الضوضائي أو السمعي واللذان يصعب تقييمهما لكن يمكن.

شكل رقم (1): الآثار البيئية الناجمة عن عمليات التصنيع



5. سياسة المنتج الأخضر: يمكن لسياسة المنتج الأخضر أن تدر على المؤسسة عدة مزايا تنافسية

من خلال الأنشطة التي تتضمنها أو ترتبط بها، والتي جاءت لتحل محل الانتاج العادي الذي لا

يولي اهمية للبيئة والاثار التي يخلفها اتجاهها ويمكن أن نبرز ذلك من خلال ما يلي:

- إن تبني المؤسسات لعمليات إنتاجية خضراء يمكن أن يخدم صورتها الذهنية عن طريق التموقع الجيد لاسمها التجاري وعلاماتها التجارية في الأسواق التي تخدمها، خاصة في حالة تحقيق سبق السوقى فضلاً أنه يمكن للمؤسسات أن تستفيد من مزايا التميز الذي يمكن أن تمنحها إياها الصورة الذهنية البيئية .

- هناك علاقة وثيقة بين المنتجات الخضراء والإبداع والصورة الذهنية للمؤسسة، فاتجاه المؤسسات نحو هذا التوجه في عملياتها من شأنه أن يدفع بها إلى ضرورة الاهتمام بالإبداع و البحث والتطوير لتقديم ابتكارات تساعد في طرح منتجات جديدة متميزة عن باقي عروض المنافسين، ما يزيد من ثقة المستهلكين بالمؤسسة بما يخدم رضى وولاء المستهلكين، وهذا جانب مهم في حياة و سمعة المؤسسة في تميزها عن باقي المنافسين عن طريق الإبداع. ونشير في هذا الصدد إلى التجربة الناجحة لشركة "بيوند بتروليوم " من خلال اهتمامها بالإبداع الأخضر بحيث ساعدها هذا الاتجاه على أن تكون من كبريات الشركات لتصنيع صفائح انتاج الطاقة الشمسية، واستغلال الرياح في انتاج الطاقة، بالإضافة إلى استثمارات في كيفية استغلال الهيدروجين باعتباره من الموارد غير الملوثة للبيئة ،فبفضل هذه المجهودات استطاعت الشركة أن تمتلك سمعة جيدة في الأسواق التي تنشط بها ،وقد أشاد تقرير صادر عن المعهد العالمي للموارد بالمجهودات التي تبذلها هذه الشركة في الحفاظ على البيئة وقد صنفها من بين أولى ثلاث شركات الناشطة في قطاع البترول و الغاز و التي تولي اهتمام بليغ بالتغيرات المناخية وتعطيها جزء خاص بها في تقريرها السنوي .

- وهنا تعكس الكيفية التي استطاعت من خلالها الشركة انطلاقا من فلسفتها البيئية أن تجعل إحدى أكبر الهيئات العالمية اهتماما باستغلال الموارد والبيئة بأن روج للسمعة الطيبة لشركة "بيوند بتروليوم " من بين أهم القضايا التي تثار حول العلامات التجارية الخضراء، أن

تشكيلتها تتضمن منتجات بأسعار مرتفعة، وهو ما يعتبر عائق بالنسبة المؤسسة في تصريف هذه المنتجات و للمستهلك في تبني هذه الأخيرة ،ولكن الجانب الإيجابي في الأسعار المرتفعة للمنتجات الخضراء أنها تخدم صورة العلامة والمؤسسة والتموقع في القطاعات السوقية المستهدفة بأنها منتجات ذات جودة عالية ،كون أن المستهلك يعي جيدا العلاقة بين السعر والجودة ،وهذا ما يدخل في إطار المتاجرة نحو أعلى ،والتي تخدم الرفع من قيمة العلامات التجارية في أسواقها.

- على صعيد آخر يمكن للتسويق الأخضر أن يساهم في زيادة الحصة السوقية للمؤسسات انطلاقا من مستويات الجودة التي تتميز بها المنتجات المحافظة على البيئة ،ذلك أنها تبعث الارتياح لدى تجار الجملة والتجزئة في تصريف هذه المنتجات بنوع من الثقة في تقديمها وبيعها للعملاء ،وهذا من شأنه أن يحفز أعضاء القنوات التوزيعية على التهافت لبيع مثل هذه المنتجات ذات الأخطاء التصنيعية القليلة ،ومستوى الخدمات المصاحبة المرتفع .
- تعتبر الجودة من المفاهيم ذات الصلة الوثيقة بالنشاط التسويقي ،ويمكن للمؤسسات المتبنية للتوجه البيئي المريح الاستفادة من مزايا اعتمادها لنظم الإدارة البيئية والتي تعتبر كمدخل تكامل بين النشاط التسويقي والتوجه البيئي والذي يعمل على تحسين مستويات الجودة البيئية من خلال الاعتماد على نظام إدارة الجودة البيئية الشامل الذي بدوره يشكل أحد أهم مكتسبات الإدارة البيئية في المؤسسات إذا يعمل على توفير مزايا تنافسية تمكن المؤسسات من الزيادة في أسواقها.
- لا يمكن تجاهل العلاقة الوطيدة بين الجودة وتقييم العملاء لهذه الأخيرة، وهنا يستدعي بنا الحال التطرق إلى علاقة التسويق الأخضر برضى وولاء العملاء، إذ أنه يمكن تحسين مستويات الرضا والولاء لدى العملاء من خلال سياسات التسويق الأخضر ويمكن توضيح هذه العلاقة في كون المنتجات الخضراء بأنها منتجات ذات جودة عالية وعمر استهلاكي طويل، ولا يخفى في التسويق أنه كلما طال عمر المنتج لدى المستهلك، بحيث يستمر هذا المنتج في توفير المنافع التي أراد العميل الحصول عليها كلما زاد ذلك في تكوين حالات الرضى ويعزز مستويات الولاء لديه للمنتج والعلامة التجارية معا.

- يمكن للمؤسسات من تحسين الأداء البيئي لمنتجاتها عبر مراحل دورة حياتها ،بما في ذلك من استعمال للمواد الخام المستدامة، والعمل على تخفيض مستويات استهلاك الطاقة ،وتخفيض الفاقد من الأنشطة سواء على مستوى المنتجات أو مخلفات الإنتاج ،ونشير في هذا الشأن إلى ما قامت به شركة "نيسكلي (Nestlé) " حيث استثمرت ما قيمته 24.5 مليون أورو لتخفيض انبعاثات الغاز من انشطتها.
- بالنسبة للكفاءة المتعلقة بالعملاء، تستطيع المؤسسات أن تخلقها من خلال تصميم وطرح منتجات جديدة محافظة على البيئة وصحة المستهلك، وبمستويات جودة عالية وهو ما يعزز فرص نمو هذه المؤسسات في المدى المتوسط والبعيد، فبعض القطاعات السوقية أصبحت تفضل المنتجات ذات الجودة العالية والتي تعكس أكبر قيمة مدركة، فبدل أن يشتري مستهلك ما جهاز غير اقتصادي للكهرباء يفضل أن يقتني الجهاز الاقتصادي وبسعر أكبر أحيانا. بحيث يمكن لهذا النوع من الكفاءة أن تولد القيمة لدى المستهلك ويساعد ذلك في تبرير السعر المرتفع للمنتجات. وهو ما يمنع العميل من التحول إلى مؤسسات أو العلامات المنافسة.
- العمل على توليد القيمة من خلال نشاط التعبئة والتغليف وتحسين كفاءة هذا الأخير، وهذا من خلال تبني نظام إعادة الاسترجاع أو أنظمة التوريد العكسية والتي تعمل على تجنب المؤسسة الهدر في استغلال المواد الخام المتعلقة بالتعبئة والتغليف، وهنا نشير إلى ما حققته شركة نيسكلي باسترجاع كمية قدرها 315000 طن من مواد التعبئة والتغليف في الفترة الممتدة بين 1991 و2006 .

دراسة حالة:

مؤسسة الأصيل مؤسسة صناعية تنتج مواد كيميائية تتمثل في دهان لمنازل والآلات، وتوفرت لديك المعطيات التالية لنشاطها خلال فترة زمنية .

- تقتني المؤسسة معدات مستهلكة تتمثل في ألبسة وأقنعة خاصة بعمالها، بمبلغ 100000 دج . على الحساب معدل الرسم على القيمة لمضافة 19%. سنويا .

■ تحصلت المؤسسة على أمانة تجهيز خاصة باقتناء مرشح للانبعاثات الغازية بنسبة 50% من قيمته والنصف الآخر سدد بشيك بنكي معفي من كل الضرائب ، قيمته 2000000 دج يستعمل لمدة 5 سنوات .

■ قامت المؤسسة باقتناء برمجية إعلام آلي لمتابعة الانبعاثات الغازية و تحليل نسبة التلوث فيها بقيمة 200000 دج يستخدم لمدة 6 سنوات مرفق بحساسات بقيمة 150000 دج تستخدم لمدة 2 سنوات وبعدها من الواجب صيانتها بتكلفة 50000 دج .(عمرها الاستغلالي 6 سنوات)

■ قامت المؤسسة بتهيئة أراضي لإزالة التلوث منها وجعلها صالحة للاستغلال داخل محيط المؤسسة بمبلغ 400000 دج تسترجع على مدة 5 سنوات

المطلوب: بصفتك محاسب الشركة طلب منك تحديد الإيرادات والاعباء البيئية السنوية للمؤسسة لمدة 3 سنوات .

ر ح م	ر ح د	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة
382		المشتريات التموينات الاخرى المخزنة	1000000	
	401	مورد السلع والخدمات		1000000
32		التموينات الاخرى	1000000	
	382	المشتريات التموينات الاخرى المخزنة		1000000
602		تموينات اخرى مستهلكة	1000000	
	32	التموينات الاخرى		1000000
أو				
602		تموينات اخرى مستهلكة	1000000	
	32	التموينات الاخرى		1000000
441		الدولة والجماعات العمومية الاخرى اعانات مستلمة	1000000	
	131	اعانات التجهيز		1000000
215		معدات وآلات	2000000	
	441	الدولة والجماعات العمومية الاخرى اعانات		1000000

		مستلمة		
1000000		البنك	512	
	240000	برمجيات اعلام الي		204
	150000	معدات وادوات		215
390000		مورد التثبيات	404	
	400000	عمليات ترتيب وتهئية الاراضي		212
400000		مورد التثبيات	404	
	400000			681
400000			2815	
	200000			131
200000		اقساط الاعانات المحولة الى النتيجة	752	
	40000			681
40000			28104	
	25000			681
25000			2815	
	80000			681
80000			28112	
السنة الاولى : الاصول البيئية : 2000000 + 200000 + 150000 + 400000 = 2750000 دج المصاريف البيئية : 400000 + 40000 + 25000 + 80000 = 545000 دج الايادات البيئية : 200000 دج				
	400000			681
400000			2815	
	200000			131
200000		اقساط الاعانات المحولة الى النتيجة	752	

	40000			681
40000			28104	
	25000			681
25000			2815	
	80000			681
80000			28112	
السنة الاولى : الاصول البيئية وفقا للتكلفة التاريخية : 2000000 + 200000 + 150000 + 400000 = 2750000 دج الاصول البيئية وفقا للقيمة المحاسبية الصافية: 1600000 + 160000 + 125000 + 320000 = 2205000 دج المصاريف البيئية : 400000 + 40000 + 25000 + 80000 = 545000 دج الايرادات البيئية : 200000 دج ملاحظة : السنة الاولى والسنة الثانية متشابهتان				
خلال السنة الثالثة سجل العبء التالي				
	50000			615
50000			401	
متعلق بسنتين / 25000 لكل سنة .				
	25000	الاعباء المعاينة مسبقا		486
25000		مصاريف الصيانة	615	
	400000			681
400000			2815	
	200000			131
200000		اقساط الاعانات المحولة الى النتيجة	752	
	40000			681
40000			28104	
	25000			681
25000			2815	
	80000			681

80000			28112	
السنة الاولى : الاصول البيئية وفقا للتكلفة التاريخية : $2750000 = 400000 + 150000 + 200000 + 2000000$ دج الاصول البيئية وفقا للقيمة المحاسبية الصافية: $1115000 = 160000 + 75000 + 80000 + 800000$ دج المصاريف البيئية : $570000 = 25000 + 80000 + 25000 + 40000 + 400000$ دج الايادات البيئية : 200000 دج				