

القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية البيئية والاجتماعية للمؤسسة الاقتصادية

- دراسة حالة مقاطعة الوقود التابعة لشركة نفطال بولاية بشار -

Measurement and accounting disclosure for environmental responsibility and social of economic company - case study of fuel directorate of NAFTAL company in Bechar -فلاح محمد مسعود¹، بعالي وليد²¹ جامعة بلحاج بوشعيب - عين تموشنت - (الجزائر)، mohammed.fellah@univ-temouchent.edu.dz² جامعة طاهري محمد - بشار - (الجزائر)، baaliwalid25@gmail.com

تاريخ النشر: 2024/12/ 01

تاريخ القبول: 2024/11/ 29

تاريخ الاستلام: 2024/01/ 22

ملخص:

هدفت الدراسة إلى دراسة واقع المسؤولية البيئية والاجتماعية في مقاطعة الوقود التابعة لشركة نفطال بولاية بشار، والقياس والإفصاح عنها محاسبيا، حيث استخدم في ذلك منهج دراسة حالة. إذ توصلت الدراسة إلى محدودية القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والاجتماعية للشركة بحكم أنها تتم على مستوى مديرية البيئة، أما إفصاحها عن الأداء الاجتماعي اقتصر على مجال الموارد البشرية، في حين أن الإفصاح عن الأداء البيئي تمثل في الرسوم والإتاوة التي تدفعها الشركة لغرض حماية البيئة. كلمات مفتاحية: إفصاح محاسبي، قياس محاسبي، مسؤولية اجتماعية، مسؤولية بيئية.

تصنيف JEL: M41، M14، Q56.

Abstract:

The study aimed to study the reality of environmental and social responsibility in the fuel district of the Naftal Company in the state of Bashar, and to measure and disclose it in an accounting manner, where a case study approach was used.

The study found that accounting measurement of the company's social and environmental impacts was limited Since it is carried out at the level of the Environment Directorate, Whereas the disclosure of social performance was limited to the field of human resources, while disclosure of environmental performance represented the fees and royalties paid by the company for the purpose of protecting the environment.

Keywords: Accounting disclosure; accounting measurement; social Responsibility; environmental responsibility.

Jel Classification Codes : M41, M14, Q56.

1. مقدمة:

لقد أدى الاهتمام بالمسؤولية البيئية والاجتماعية إلى تطور النظرة نحو المؤسسة الاقتصادية، انطلاقاً من كونها كياناً يهتم أساساً بالنشاط الاقتصادي، وصولاً إلى اعتبارها ذات مسؤولية بيئية واجتماعية ناتجة من ذلك النشاط، وهذا ما يتطلب تطويراً أعمق لدور المؤسسة الاقتصادية في المجتمع. وتزايد الحاجة لدراسة آثار مزاولة الشركات لأنشطتها المختلفة على البيئة الطبيعية ومحيطها الاجتماعي لتطوير مداخل ووسائل قياس وتحليل وعرض تلك الآثار. وتعتبر المحاسبة عن المسؤوليتين أحدث مراحل التطور المحاسبي حيث تتضمن وسائل لقياس والإفصاح عن الآثار الناتجة عن ممارسة الشركات لأنشطتها.

وفي إطار ذلك جاءت إشكالية هذه الدراسة على النحو الآتي: كيف يتم القياس والإفصاح

المحاسبي عن المسؤولية البيئية والاجتماعية لشركة نפטال التابعة لمقاطعة الوقود بولاية بشار؟

للإجابة وتحليل الإشكالية المطروحة السابقة تم صياغة الفرضية الرئيسية كالآتي: تقوم مقاطعة الوقود التابعة لشركة نפטال بولاية بشار بقياس تأثيراتها البيئية والاجتماعية والإفصاح عنهما محاسبياً في مجال حماية البيئة ضد التلوث ومجال الموارد البشرية.

أهمية الدراسة: تتجلى أهميتها في إدراك الشركة محل الدراسة لأهمية التزامها بالمسؤوليتين، من خلال بذل جهود لقياس أدائها ومدى الوفاء بمسؤوليتها، بالإضافة إلى الإفصاح عن المعلومات ذات المضامين البيئية والاجتماعية والتي لها علاقة بنشاط المقاطعة.

أهداف الدراسة: تبيان الإطار القانوني لتطبيق المسؤولية البيئية والاجتماعية في الشركة محل الدراسة؛

- ✓ التعرف على المعايير التي تضبط المحاسبة البيئية والاجتماعية؛
- ✓ معرفة موقع مقاطعة الوقود التابعة لشركة نفطال لولاية بشار اتجاه المسؤولية البيئية والاجتماعية؛
- ✓ الخروج بنتائج تدفع باتجاه تعزيز شركة نفطال في تحقيق الرفاهية الاجتماعية والتنمية البيئية.

منهج البحث:

نظرا لطابع الورقة البحثية وقصد الإحاطة بمختلف جوانبها، بهدف الوصول إلى الأهداف المرجوة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، مستخدمين في ذلك أسلوب دراسة حالة.

حدود الدراسة: يمكن تحديدها كالآتي:

- ✓ **الحدود المكانية:** تمثلت الدراسة في شركة نفطال على مستوى مقاطعة الوقود بولاية بشار.
- ✓ **الحدود الزمانية:** تمت الدراسة في الفترة الممتدة خلال الثلاثي الأخير من سنة 2023.
- ✓ **الحدود البشرية:** تمثلت في موظفي قسم المحاسبة والمالية.

الدراسات السابقة:

➤ **دراسة (بوزونية، 2019، ص 20):** جاءت بأبرز النتائج والتي تجلت في وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين متغيرات الدراسة والمتمثلة في الالتزام بمتطلبات الإفصاح المحاسبي وتطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي وجودة المعلومات المالية.

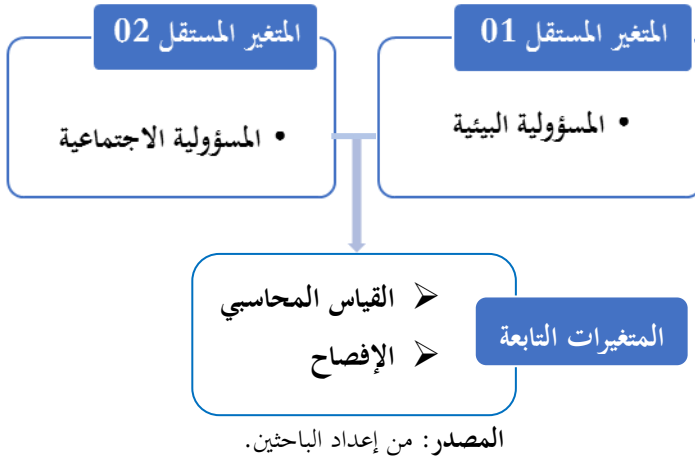
➤ **دراسة (العتيبي، عزديني، وحمة، 2020، ص 43)** إذ أفرزت الدراسة أهم نتيجة خلصت إلى أن التأثير الواضح للقياس والإفصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية على قيمة المعلومات الإعلامية للقوائم الختامية للوحدات الاقتصادية، بما يخدم عملية اتخاذ القرارات من قبل المستخدمين لهذه القوائم وبما يخدم الأداء الاجتماعي. الأمر الذي يزيد من مستوى تحسين كل وظائف القوائم الختامية من خلال تطور أساليب كل من مبدأ القياس والإفصاح في هذه القوائم.

➤ **دراسة (دياب، حامد، وإدريس، 2020، ص 84)** حيث تمثلت أهم نتيجة للدراسة في حالة ما إذا توفرت جل المعلومات الصحيحة والدقيقة التي تؤخذ بقياسات معينة للتلوث البيئي بأبعاده، بالإضافة وجود خبراء ذات كفاءة مهنية بحيث يختارون القياسات المناسبة، كل هذا يعتبر من العوامل التي تزيد من فاعلية القياس والإفصاح المحاسبي.

تميزت دراستنا عن الدراسات السابقة كون هذه الأخيرة لم ترتبط بين متغيري الدراسة إذ أن كل منها تناولت كل متغير على حدا، بالإضافة إلى ذلك حاولنا من خلال دراستنا للجانب التطبيقي معرفة مدى التزام مقاطعة الوقود التابعة لشركة نفطال بولاية بشار بالمسؤولية البيئية والاجتماعية وقياس ومعالجة تكاليفها وكذا الإفصاح عنها.

نموذج الدراسة: يتمثل نموذج الدراسة في المتغيرات التالية:

الشكل 01: نموذج الدراسة.



2. الإطار النظري.

1.2 ماهية القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية:

- مفهوم القياس المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية: هو "ناتج منطقي عن المسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية لمعرفة مدى التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة ممارستها لأنشطتها الاجتماعية والتي تؤثر على المجتمع" (بوشندوقة، 2013، ص ص 98-100).
- مفهوم الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية: هو "الطريقة التي بموجبها تستطيع المؤسسة إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضامين الاجتماعية وتعتبر القوائم المالية أو التقارير الملحق بها أداة لتحقيق ذلك" (آل غزوي، 2010، ص 20).
- مفهوم القياس المحاسبي عن المسؤولية البيئية: يعرف على أنه: "تحديد قيم لجميع عناصر

التكاليف البيئية المتولدة عن التزام المؤسسة بمسؤوليات اجتماعية وبيئية معينة، سواء كان هذا الالتزام بمحض اختيارها أو قصرا بموجب القانون" (الشحاذة، 2010، ص 283).

- مفهوم الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية البيئية: يتمثل في "إبلاغ مختلف أصحاب المصالح بالمعلومات المتعلقة بالأداء البيئي للمؤسسة من تكاليف وعوائد بيئية، وذلك باستخدام مختلف وسائل الإفصاح، حيث تعتبر القوائم المالية والتقارير الملحق بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك" (براهيمي وشريفي، 2021، ص 21).

2.2 أبعاد المسؤولية الاجتماعية والبيئية:

اختلفت وجهات نظر العديد من الباحثين في تحديد أبعاد كل منهما، في حين اتجه "Caroll" وكذا "Pride and Ferrell" إلى تحديدها كالآتي: (الحمدى، 2003، ص 132)

الشكل 02: أبعاد المسؤولية البيئية والاجتماعية



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على (الحمدى، 2003، ص 132)

تتجلى المسؤولية القانونية للمؤسسة في مدى كسبها ثقة الآخرين خلال مبادئ العدالة الاجتماعية والحماية البيئية، عن طريق احترامها للقوانين والتشريعات المعمول بها، محاولة منها أن تكون نافعة ومجدية اقتصاديا بتوفير الأمان، بما لا يلحق ضررا في البيئة هذا من جهة، ومن جهة أخرى يشمل البعد الأخلاقي في التزام المؤسسة بالأعمال الصائبة اتجاه الآخرين، وذلك بارتكازها على أسس أخلاقية تعنى باحترامها لمبادئ وقيم المجتمع، حرصا منها على تحقيق العدالة والانصاف، في حين يحظى البعد الإنساني بإسهامها في تنمية وتطوير نوعية الحياة وتحسينها لدى أفراد المجتمع.

3.2 المحاسبة البيئية والاجتماعية:

1.3.2 المعالجة المحاسبية للتكاليف الاجتماعية:

هناك تباين واضح في المعالجة المحاسبية للتكاليف الاجتماعية حيث يوجد اتجاهان رئيسيان لتحديد أساس قياس هذه التكاليف، الأول ينادي بجانبين اثنين أولاً بضرورة التفرقة بين التكاليف التي يترتب عليها خدمة للمؤسسة، والتي تستهدف أساس تحسين الإنتاجية وزيادتها وزيادة رضا العاملين والعملاء، أي تستهدف تحقيق الإيراد وتحسينه وبالتالي يجب تحميلها عليه، فالإيراد يتحقق من التكاليف المستنفذة التي تنجم عنها منفعة للمؤسسة، أما الجانب الثاني: فينص على تحمل الشركة بشكل اجباري أو اختياري لتكاليف التي تفرضها الحكومة وذلك وفقاً للقوانين المعمول بها. (شاهين، 2011، ص 285)

أما اتجاه الثاني ينادي بضرورة التفرقة بين التكاليف التي يترتب عليها خدمة للمجتمع (كتقديم تحفيزات..) والبيئة (كغرس الأشجار..). لأسباب تنجم عن أعمال المؤسسة، فهي تكاليف لا علاقة لها بتحقيق الإيراد، وعليه يجب اعتبارها توزيعاً للأرباح وليس عبئاً على الإيراد.

إن التكاليف التي يترتب عليها خدمة للمجتمع فإنها ستؤثر في تحسين الإيراد لصالح المؤسسة، عن طريق زيادة التعامل مع المؤسسة التي تراعي مسؤوليتها الاجتماعية.

ومنه فإن معالجة قياس التكاليف وفقاً لهذين الاتجاهين فكانت كالآتي:

✓ الاتجاه الأول: اقتراح المعالجة على أنه عبء على الإيراد.

✓ الاتجاه الثاني: اقتراح المعالجة على أساس أنه توزيع للأرباح.

2.3.2 المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية:

تنقسم التكاليف البيئية إلى تكاليف خاصة بالأصول المستخدمة في العمليات الإنتاجية والمصروفات التي تستهلك خلال الفترة، ويمكن معالجتها كما يلي: (مطاوع، 2009، ص 19-20)

• التكاليف الخاصة بالأصول الثابتة:

في الغالب تستخدم الأصول المعمرة التي تنتمي إلى الأصول الثابتة المستخدمة في العمليات الإنتاجية لفترات طويلة لذلك فإن تكلفة عناصرها لا تختلف عن عملية قياس الأصول الثابتة الأخرى أي عند إجراء عمليات القياس لهذه الأصول (يتم استهلاكها بنفس طريقة استهلاك الأصول الثابتة).

وبهذا فإن نوعية هذه الأصول يجري قياسها كما سبق وإثباتها في الدفاتر المحاسبية باعتبارها أصولاً جديدة تضاف إلى أصول الوحدة الاقتصادية ويتم تخصيص مصاريف استهلاكها على الفترات المحاسبية (طول العمر الإنتاجي للأصل) تطبيقاً لقاعدة الاستحقاق المحاسبية.

• مصروفات الحد من التلوث:

ويقصد بها جميع التكاليف المستنفذة والتي يتم خصمها من إيرادات الفترة وتنقسم إلى قسمين هما:
✓ المصروفات التي تنفقها مباشرة الوحدة الاقتصادية في مجال الحد من التلوث، والتي أنفقت في إزالة النفايات الضارة بالبيئة في فترة محاسبية معينة من المصروفات الإيرادية التي تحمل على حساب الأرباح والخسائر خصماً على غير أداة نفس الفترة. والسبب أنها جاءت بعد العملية الإنتاجية حيث لا يمكن اعتبارها من عناصر تكلفة الإنتاج المباشر بل يمكن اعتبارها من المصروفات الغير مباشرة.
✓ المصروفات التي تدفعها الوحدة الاقتصادية للجهات الرسمية المختصة في مجال الحد من التلوث.

4.2 المعايير المحاسبية البيئية والاجتماعية:

1.4.2 المعايير المحاسبية الاجتماعية:

يرى البعض أن المحاسبة العامة التي وضعتها جمعية المحاسبين الأمريكيين عام 1973م ونشرت في 1977م هي أنسب أسلوب وعلى هذا الأساس فإن المعايير المقترحة للمحاسبة الاجتماعية هي كالتالي (أبو الفتوح وحدي، 2012، ص15):

✓ **معيير الصلاحية:** حيث تكون البيانات والمعلومات المحاسبية المتعلقة بالنشاط الاجتماعي وثيقة الصلة والارتباط بالهدف من استخدامه وأن تعكس التقارير الاجتماعية الأثر الاجتماعي للأنشطة المطلوب قياس نتائجها لجميع أصحاب المصلحة؛

✓ **معيير الخلو من التمييز:** يتبلور مضمون هذا المعيار في ضرورة تحديد الحقائق والتقارير عنها بنزاهة وتجرد، بحيث لا ينطوي على أي تحيز بالتضمين أو استخدام طرق القياس التي يظهر بها التمييز واضحاً والاعتماد على طريقة موضوعية للقياس المحاسبي سواء للتكاليف أو للعوائد الاجتماعية؛

✓ **معيير السببية:** يمكن في ضرورة تبيان أسباب تحقيق أو عدم تحقيق الأهداف الاجتماعية؛

✓ **معييار التكلفة الاجتماعية:** يقابل هذا المعيار مبدأ التكلفة الاجتماعية المتعارف عليه في مجال القياس المحاسبي للنشاط الاقتصادي؛

✓ **معييار العائد الاجتماعي:** ويمكن أن يحل هذا المعيار في مجال المحاسبة الاجتماعية بدلاً من مبدأ تحقيق الإيراد في مجال المحاسبة المالية؛

✓ **معييار مقابلة العوائد الاجتماعية بالتكاليف المسببة لها:** يقابل هذا المعيار مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف، في حالة المحاسبة المالية، يعني مقابلة العوائد الاجتماعية لكل نشاط اجتماعي تحت كل مجال من مجالات المسؤولية الاجتماعية بالتكلفة التي أحدثت العائد.

2.4.2 المعايير المحاسبية البيئية:

هناك اهتمام عالمي بما ساء على المستوى الدولي أو المحلي ونوضح بعضاً من هذا الاهتمام فيما يلي: (مطاوع، 2009، ص 24-25):

✓ **في الولايات المتحدة الأمريكية:** تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من أكثر الدول اهتماماً بقياس التكاليف البيئية وذلك من خلال الجهود المبذولة كلا من هيئة بورصة الو.م. أ (SEC) Securities and Exchange Commission حيث قامت بإصدار نشر التعبير عن الإفصاح البيئي خاصة محتويات القوائم المالية للشركات وما بها من إفصاح عن قياس التكاليف البيئية وذلك من أجل خدمة الأطراف المستفيدة من المعلومات المنشورة بالقوائم المالية وخاصة المستثمرين المستقبليين.

كما قام مجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB) Financial Accounting Standard Board بإصدار معيار المحاسبة الأمريكي رقم (5) بعنوان "المحاسبة عن الطوارئ" تم من خلاله التنبيه على أهمية القياس والإفصاح عن هذه التكاليف.

كما قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) American Institute of Certified Accountants بإصدار معيار رقم 1/96 لمعالجة الالتزامات البيئية حيث أبرز هذا المعيار أهمية الدور المتنامي لمهنة المحاسبة والمراجعة في إعداد التقارير البيئية. كما اهتم هذا المعيار بمعالجة الالتزامات البيئية بحيث تتضمن الميزانية الأصول الثابتة المتعلقة بمعالجة الالتزامات البيئية، وتتضمن قائمة

الدخل المصروفات البيئية خلال الفترة.

✓ **في المملكة المتحدة:** اهتمت العديد من المنظمات العلمية والمهنية الإنجليزية بالتكاليف البيئية وبطريقة قياسها أو الإفصاح عنها حيث قام مجلس معايير المحاسبة الانجليزي (ASB) Accounting Standards Board بإصدار قائمة توصي بضرورة إدراج جميع العناصر الرئيسية للالتزامات البيئية سواء تم الاعتراف بها أم لم يتم الاعتراف بها من قبل الإدارة.

✓ **جهود البنك الدولي:** يتضح اهتمام البنك الدولي المتزايد لحماية البيئة من خلال المراجعة المستمرة للنفقات العامة التي تنفقها هذه المشروعات للتنمية المستمرة وخاصة مشروعات تنقية الهواء ونظافة المياه، وذلك بغية الإفصاح عن المعلومات البيئية وكذا حمايتها.

5.2 الاعتراف، القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية البيئية والاجتماعية:

ترتكز المبادئ المحاسبية الحالية على ضرورة قيام المؤسسة بالقياس والإفصاح عن نتائج نشاطاتها المالية وغير المالية خاصة فيما يخص مدى وفائها بمسؤوليتها الاجتماعية، وذلك من أجل تحملها والتقرير عنها تفاديا للضغوط وخدمة لمصالح المجتمع (بورنان وتونسي، 2016، ص350-352):

1.5.2 الاعتراف المحاسبي عن المسؤولية البيئية والاجتماعية:

يجب الاعتراف بالتكاليف الاجتماعية والبيئية في الفترة الحقيقة التي تحدث فيها فعلا، ومن ثم تقييمها وفقاً لمعايير الاعتراف بها كأصول، بعد ذلك يتم توزيع هذه التكاليف على قائمة الدخل خلال الفترة الحالية والفترات المستقبلية المناسبة. (شاهين، مرجع سبق ذكره، ص287)

2.5.2 القياس المحاسبي:

1.2.5.2 معايير قياس المسؤولية البيئية والاجتماعية:

تحكم عملية قياس الأداء الاجتماعي مجموعة من المعايير نذكر منها (بورنان وتونسي، مرجع سبق ذكره، ص350-352):

المعيار	المفهوم
معايير التكلفة الاجتماعية	ويقابل هذا المعيار مبدأ التكلفة التاريخية في المحاسبة المالية، وبالرغم من

فلاح محمد مسعود وبعالي وليد

التاريخية	الانتقادات التي وجهت إليه إلا أن في ظل القياس المحاسبي للأداء البيئي والاجتماعي له دور كبير لما يتحقق عنه من قدر من الموضوعية والقابلية للمقارنة.
معيار العائد الاجتماعي	يحل هذا المعيار محل معيار مبدأ تحقق الإيراد في المحاسبة المالية لأن يتسع ليشمل العوائد الاجتماعية غير القابلة للقياس النقدي والتي ليست لها قيمة سوقية.
معيار مقابلة العوائد الاجتماعية بالتكاليف الاجتماعية	ويقابل هذا المعيار في المحاسبة المالية معيار مقابلة الإيرادات بالتكاليف والأعباء، أي مقابلة العوائد الاجتماعية لكل نشاط اجتماعي بالتكلفة التي أحدثت هذا العائد.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على (بورنان وتونسي، مرجع سبق ذكره، ص 350-352).

2.2.5.2 خطوات قياس المسؤولية البيئية والاجتماعية:

وتتم عملية قياس الأداء الاجتماعي بالمراحل التالية:

- **المرحلة الأولى:** تحديد الأنشطة البيئية والاجتماعية: وتتضمن هذه المرحلة:
 - ✓ إجراء الجرد لجميع الأنشطة ذات الأثر البيئي والاجتماعي الذي يمكن أن تقوم به المؤسسة؛
 - ✓ تحديد الأطراف المستفيدة بأنشطة المؤسسة سواء كانت هذه الأطراف من الموارد البشرية الخارجية أو الموارد البشرية الداخلية أو البيئة المحيطة؛
 - ✓ تحديد الطبيعة المميزة لأثر أنشطة المؤسسة في الأطراف الاجتماعية.
- **المرحلة الثانية:** القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي: بما أن الغرض من المحاسبة عن الأداء الاجتماعي هو المساعدة في تقويم مدى تنفيذ المؤسسة لالتزامها الاجتماعي، فإن الأمر يتطلب إجراء قياس محاسبي للتكاليف البيئية والاجتماعية ومنافعهما.
- **المرحلة الثالثة:** إعداد التقارير بنتائج الأداء الاجتماعي: وتعني باستكمال الاهتمام بإعداد تقارير توفر معلومات عن المساهمة الاجتماعية للمؤسسات، سواء كانت تفيد للاستخدام الداخلي أو الخارجي.

3.5.2 الإفصاح المحاسبي:

1.3.5.2 الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية البيئية والاجتماعية:

يتم الإفصاح عنهما وفق ثلاث طرق رئيسية وهي (نوفان، 2008، ص25):

- ✓ أن تتم عملية الإفصاح في تقارير منعزلة عن القوائم المالية وملحقاتها؛
- ✓ أو أن يكون هذا الإفصاح المحاسبي من ضمن القوائم المالية؛
- ✓ أو يكون الإفصاح الاجتماعي مقتصرًا في التقرير السنوي للمؤسسة أو مجلس إدارتها.

2.3.5.2 أهمية الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية البيئية والاجتماعية:

لقد تزايد الاهتمام بإفصاح عن بيانات الأداء الاجتماعي التي تتحملها المؤسسة وذلك للأسباب

التالية (بورنان وتونسي، مرجع سبق ذكره، ص350-352):

- أسباب تتعلق بتحسين المستوى الإعلامي للتقارير المالية منها:
- ✓ إن الإفصاح عن المسؤوليتين يساهم في معالجة القصور بشأن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين المؤسسات؛
- ✓ إن تضمين القوائم المالية عن الأنشطة الاجتماعية يساهم بشكل أفضل في تقويم أداء المؤسسة اجتماعيا؛
- ✓ اتخاذ القرارات الاستثمارية لم يعد يعتمد على الجانب الاقتصادي فقط، بل تعدى بذلك إلى جوانب ومعايير أخرى مثل الدينية والسياسية، وهذا ما نتج عنه ظهور ما يعرف بالمستثمر الأخلاقي؛
- ✓ ازدياد ضغط الرأي العام بالنسبة للمشكلات البيئية والاجتماعية التي قد تسببها الأعمال، مما دفع الحكومات لإصدار القوانين وتحقيق نوع من الأشراف وفرض العقوبات والغرامات على المشروعات المخالفة، الأمر الذي أدى إلى حث المشروعات على إعطاء قدر من الاهتمام ببيانات التكلفة الاجتماعية لتجنب العقوبات والإجراءات القانونية؛
- ✓ إن التحديد السليم للعواء الخاضع للضريبة يتم بالمقابلة السليمة بين الإيرادات والتكاليف التي قد تكون غير موضوعية بسبب عدم أخذ التكاليف بعين الاعتبار.

- أسباب تتعلق بمسؤولية المحاسب ومهنة المحاسبة:

أوضحت جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) أسباب ضرورة اهتمام المحاسبين بإفصاح عن بيانات المسؤولية الاجتماعية يمكن تلخيصها كالتالي:

✓ إن البيانات المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية هي ذات كمية ومالية على أصول المؤسسة ونفقاتها والتزاماتها وهي من طبيعة عمل المحاسب؛

✓ إن التغير في الفلسفة الاجتماعية التي تميل نحو وجهة النظر بضرورة تحمل المؤسسة لتكاليف المحافظة على البيئة يؤدي إلى معالجة بيانات الأنشطة الخاصة بالبيئة عن طريق وضيعة المحاسبة في المؤسسات.

3.3.5.2 نطاق الإفصاح المحاسبي البيئي والاجتماعي:

يتحدد النطاق من خلال الآراء الثلاثة الآتية (بورنان وتونسي، مرجع سبق ذكره، ص353-354):

✓ **الرأي الأول:** وصف الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسة بصورة إنشائية، مع الاستعانة في بعض الأحيان ببعض المؤشرات الكمية والنسب الإحصائية. هذا النموذج لا يتضمن في مثل هذه الحالة الإفصاح عن قيمة التكاليف والمنافع الاجتماعية؛

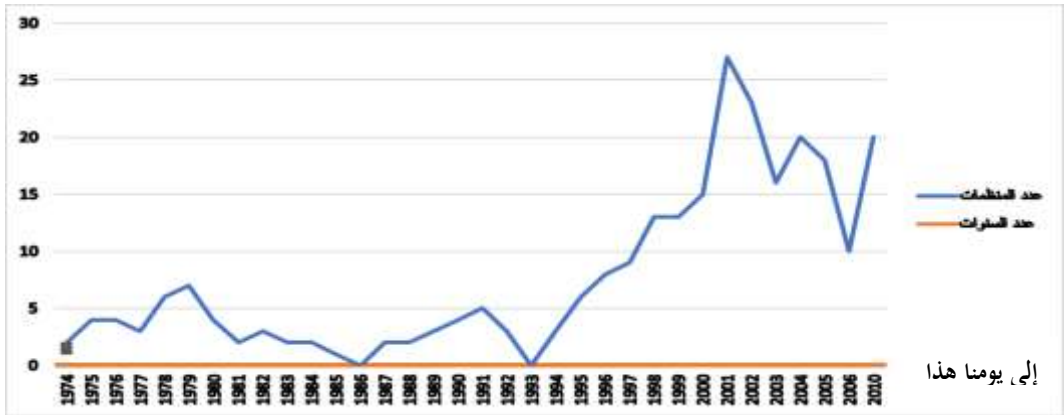
✓ **الرأي الثاني:** الإفصاح عن التكاليف البيئية والاجتماعية فقط، دون الإفصاح عن قيمة المنافع، وهذا النموذج يفترض وجود صعوبات تحول دون قياس قيمة هاته المنافع.

✓ **الرأي الثالث:** الإفصاح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية مع بعض، في تقرير موحد. وهذا النموذج يعتمد على مبدأ المقابلة، أي مقابلة الإيرادات بالتكاليف، متجاهلا الصعوبات التي تحول دون قياس قيمة المنافع الاجتماعية بشكل نقدي.

6.2 اهتمام المنظمات بالمسؤولية البيئية والاجتماعية:

لقد ازداد الاهتمام بالمسؤولية البيئية والاجتماعية مؤخرا وبصورة ملحوظة مع التطورات التي مست أنشطة الشركات، وما رافق هذا من تعقيدات طرأت على الجانب البيئي والاجتماعي.

الشكل رقم 03: مراحل تطور المنظمات بالمسؤولية البيئية والاجتماعية



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على (Connor, 2006, p 11)

يتضح جليا من خلال الشكل أعلاه تذبذب اهتمام المنظمات بالجانب البيئي والاجتماعي من سنة 1974 إلى غاية 1994 في حين زاد ارتفاع الاهتمام بها في الألفية الجديدة من سنة 1995 إلى غاية سنة 2006، الأمر الذي أدى إلى خلق منظمات مطالبة بالرفاهية الاجتماعية وحقوق الانسان والمحافظة على البيئة، أما من سنة 2010 إلى يومنا هذا فقد تزايد الاهتمام بشكل كبير نظرا لانضمام المؤسسات في مجال الاستدامة على المستوى العالمي، وهو ما تميزت به هذه المرحلة بمسمى القيادة في الاستدامة، الأمر الذي أثر إيجابيا في تطور نظام المحاسبة في بعده البيئي والاجتماعي.

3. دراسة حالة مقاطعة الوقود التابعة لشركة نفطال بولاية بشار:

1.3 التعريف بشركة نفطال لولاية بشار.

تُعتبر شركة نفطال (NAFTAL) على أنها شركة عمومية اقتصادية من أهم الشركات الجزائرية التي تُساهم بفعالية في تحريك قطاع المحروقات الذي يُعتبر الركيزة الأساسية للاقتصاد الوطني، إذ تعتبر شركة ذات أسهم، يُقدر رأسمالها بـ 15.650.000 دج، مُقسم إلى 15.650 سهم بقيمة إسمية تُقدر بـ 1000 دج للسهم الواحد، يتمثل نشاطها في تسويق وتوزيع المواد البترولية، يقع مقرها الرئيسي في الشراقة الجزائر العاصمة.

حيث تم اشتقاق تسمية الشركة من كلمة (NAFT) والتي تعني النفط، أما AL فهما الحرفان

ولتحقيق أغراض الدراسة والإجابة عن الإشكالية المطروحة قمنا بإجراء مقابلة مع مدير الشركة ورؤساء المصالح وذلك بغية فصل التشابك بين الأنشطة البيئية والاجتماعية عن الأنشطة الاقتصادية وتبويبها.

حيث أنه تم مصادفة بعض العراقيين عند القيام بإعداد وإجراء المقابلة لجمع البيانات التي تخص الدراسة يمكن حصرها كالآتي:

- ✓ لم يتم الإجابة عن كل الأسئلة الموجهة للموظفين بسبب التحفظ على سرية المؤسسة، في حين البعض قدم إجابات وآراء محايدة وهو ما نعتبره إجابات شخصية؛
- ✓ التحفظ بحجة سرية معلومات الشركة؛
- ✓ رفض استقبال من طرف بعض المسؤولين لأسباب غير معروفة؛
- ✓ امتناع عن تزويدنا بالملاحق لتعزيز ودعم الدراسة من أجل الوصول إلى الأهداف المنشودة، والسبب راجع في أنها وثائق تخص المؤسسة وليس لهم الحق في نشرها أو إخراجها، بحجة إفشاء أسرار داخلية للمؤسسة.

2.3 نطاق الأنشطة ذات المضمون البيئي والاجتماعي للشركة:

يمكننا حصر العمليات الاجتماعية والبيئية الهامة التي تدور في مجالات المسؤولية الاجتماعية والبيئية كالآتي:

الشكل 04: نطاق الأنشطة ذات المضمون الاجتماعي والبيئي للشركة.



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من شركة نפטال.

تتمثل الأنشطة ذات المضمون البيئي في التكاليف التي تتحملها الشركة نتيجة قياسها للآثار السلبية المحتملة على البيئة جراء أنشطتها، وكذا النفقات التي تدفعها من أجل تصحيحها وتجنبها. وبالمقابل تلتزم الشركة بالسلامة العامة لموظفيها من خلال وضع أنظمة السلامة وتعزيزا لنشاطها الاجتماعي، حيث تحرص الشركة على صحة عاملها بخصوعهم لفحوصات دورية وإشرافهم على دورات رياضية تجسيدا لمجال المساهمة العامة بالإضافة إلى تنمية مواردها البشرية وتطوير كفاءاتهم. كما تعتمد شركة نפטال بانتهاج سياسة تسويق وتوزيع الوقود بالاعتماد على مخطط المقاطعة التسويقية للشركة لتغطية حاجات السوق، مدعومة ببرامج الدعاية والإعلان لترويج منتجاتها، كما تجدر الإشارة إلى أن الشركة لا تُولي الاهتمام الكبير فيما يخص عمليات تحسين المنتج وجودته ذلك لأن وظيفتها الأساسية هي عملية التسويق والتوزيع.

3.3 الإطار القانوني لتطبيق المسؤولية البيئية والاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية

1.3.3 الإطار القانوني لتطبيق المسؤولية الاجتماعية:

تم إصدار القانون رقم 06 - 03 مؤرخ في 15 جويلية 2006 المتعلق بالقانون الأساسي العام

للوظيفية العمومية، وينص حسب مواده على ما يلي:

✓ **المادة 32:** للموظف الحق بعد أداء الخدمة في الراتب؛

✓ المادة 33: للموظف الحق في الحماية الاجتماعية والتقاعد في إطار التشريع المعمول به؛

✓ المادة 34: يستفيد الموظف من الخدمات الاجتماعية في إطار المعمول به؛

✓ المادة 37: للموظف الحق في ممارسة مهامه في ظروف عمل تسمح له بضمان كرامته وصحته؛

✓ المادة 38: للموظف الحق في التكوين وتحسين المستوى والترقية في الرتبة خلال حياته المهنية.

2.3.3 الإطار القانوني لتطبيق المسؤولية البيئية:

تأسس المسؤولية البيئية حسب التشريع الجزائري وفق:

- مرسوم تنفيذي رقم 05 - 315 مؤرخ في 6 شعبان عام 1426 الموافق 10 سبتمبر سنة 2005، والذي يحدد كفايات التصريح بالنفايات الخاصة الخطرة.
- مرسوم تنفيذي رقم 07 - 144 مؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1428 الموافق 19 مايو سنة 2007، يحدد قائمة المنشآت المصنفة لحماية البيئة.
- مرسوم تنفيذي رقم 09 - 336 مؤرخ في أول ذي القعدة عام 1430 الموافق 20 أكتوبر سنة 2009، حيث يتعلق هذا المرسوم بالرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة.

4.3 فصل تكاليف مجال حماية البيئة وتبويبها:

من خلال عناصر التكاليف الموجودة في السجلات المحاسبية (اليومية، الميزانية، جدول حسابات النتائج) لعام 2023م، تبين لنا أن التكاليف التي تنفقها الشركة في إطار حماية البيئة ما هي إلا مجموعة من (الرسوم على الأنشطة الملوثة)، والتي تدفعها سنويا نتيجة قيامها بعملية التخزين والتوزيع، وذلك من خلال مستودع التخزين والتوزيع بشار. حيث تتم عملية المعالجة المحاسبية للرسوم كالاتي:

الجدول 02: اليومية الخاصة بالرسوم البيئية

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدین	دائن		مدین	دائن
64583	44780	رسوم على الأنشطة الملوثة رسوم وضرائب أخرى	270.000	270.000
44780	51200	رسوم وضرائب أخرى	270.000	270.000

القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية البيئية والاجتماعية للمؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة مقاطعة الوقود
التابعة لشركة نفطال بولاية بشار –

		البنك		
--	--	-------	--	--

المصدر: معطيات شركة نفطال مقاطعة الوقود بشار لسنة 2023 بتصرف الباحثين.

من خلال اليومية التي تظهر تسجيلات ومعالجة حساب الرسوم البيئية للشركة فإننا نلاحظ:

✓ أن المؤسسة تتحمل تكاليف تظهر في شكل رسوم بيئية تدفعها عن كل محطة تابعة لها بحجم ديناري مختلف، تبعاً لما يلي:

- 270.000 دج بالنسبة للمستودعات التي تخضع أنشطتها لرخصة الوالي؛

- 20.000 دج بالنسبة للمحطات التسويق التي تخضع أنشطتها لرخصة من رئيس المجلس

الشعبي البلدي.

✓ عملية تسديد ما تتحمله الشركة من تكاليف بيئية تتم عن طريق البنك.

بعد فصل التشابك بين النشاط الاقتصادي والنشاط البيئي للشركة فإن التبويب للرسوم البيئية في قائمة ميزان المراجعة تكون كالآتي:

الجدول 03: تبويب الرسوم البيئية في ميزان المراجعة 2023-12-31

رقم الحساب	البيان	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
64583	رسوم على الأنشطة الملوثة	270.000		270.000	

المصدر: معطيات شركة نفطال مقاطعة الوقود بشار لسنة 2023 بتصرف الباحثين.

ملاحظة: تقوم شركة نفطال بعملية التخلص من النفايات ومعالجتها، لكن تكاليف التخلص من هذه النفايات لا تتحملها مقاطعة الوقود بشار ولا تظهر في قوائمها المالية، وإنما يقع عبئها على المستوى المركزي بالجزائر – المديرية العامة لنفطال.

5.3 فصل تكاليف مجال الموارد البشرية وتبويبها:

عند قيامنا بفحص القوائم المالية والمتمثلة في ميزان المراجعة وجدول حسابات النتائج لسنتي 2022 وسنة 2023 الخاص بالشركة، اتضح أن هناك عدة تكاليف تنفقها الشركة في سبيل دعمها لمجال الموارد البشرية هي:

✓ تدريب العاملين لرفع كفاءتهم وأداءهم الوظيفي لحماية البيئة مع توفير الرعاية والتأمين الصحي لهم

✓ توفير مسكن مناسب للعاملين (مدير الشركة، رئيس مركز التخزين)؛

✓ تعويضات مقدمة للعمال جراء تعرضهم: للخطر، وحوادث عمل أخرى.

بعد فصل التشابك بين النشاط الاقتصادي والاجتماعي تظهر هذه التكاليف في حسابين رئيسيين:

ح 62: الخدمات، وح 63: مصاريف المستخدمين في حسابات جدول النتائج للشركة، كالآتي:

الجدول 04: تبويب التكاليف الخاصة بالموارد البشرية في جدول حسابات النتائج لسنتي 2022-2023

سنة 2023		سنة 2022		جدول حساب النتائج	
رقم/ح	البيان	مدین	دائن	مدین	دائن
62/61	خدمات والخدمات الخارجية أخرى	1.572.112.265,17		1.684.245.738,05	
63	مصاريف المستخدمين	190.680.725,22		283.530.514,08	

المصدر: معطيات شركة نفطال مقاطعة الوقود بشار لسنتي (2022-2023) بتصرف الباحثين.

6.3 فصل تكاليف المساهمات العامة وتبويبها:

من خلال البحث والمناقشة التي قمنا بها مع موظفي قسم المحاسبة العامة، اتضح أنه هنالك

عمليات تقوم بها الشركة تتعلق بتنمية المجتمع والمساهمات العامة ومن الأمثلة على ذلك:

✓ تقديم تبرعات عينية للمجتمع المحلي مثلاً: قفة رمضان؛

✓ إنشاء مقر يقدم خدمات اجتماعية وصحية بالمنطقة وكذا المساهمة في النشاطات الرياضية؛

✓ الإشراف على حفلات ومناسبات مثال: يوم 24 فبراير تخليداً لذكرى تأميم المحرقات.

غير أن التكاليف المترتبة عن هذه الأنشطة لا تتحملها شركة نفطال مقاطعة بشار ولا تظهر في

السجلات المحاسبية الخاصة بها، وإنما تتحملها المديرية العامة - الجزائر العاصمة.

4. خاتمة:

من خلال كل ما تم التعرض إليه في هذه الدراسة وإجابا على الفرضية الرئيسة التي مفادها أن

مقاطعة الوقود التابعة لشركة نفطال بولاية بشار تقوم بقياس تأثيراتها البيئية والاجتماعية والإفصاح عنهما محاسبيا وفقا لمجال حماية البيئة ضد التلوث ومجال الموارد البشرية، باعتبارها وسيلة هامة وضرورية وإستراتيجية فعالة من أجل قيادة المؤسسات الاقتصادية نحو الفعالية والكفاءة وتحقيق السمعة الجيدة والراقية، لاسيما أن قياسها وإفصاحها عن أدائها البيئي والاجتماعي لم يعد خياراً بل حتمية يساعدها على البقاء وتحقيق ميزة تنافسية في ظل المنافسة المتزايدة وتحديات العولمة.

نتائج الدراسة:

خلصت الدراسة الميدانية بعدة نتائج تمثلت أبرزها في:

- هناك محدودية في قيام مقاطعة الوقود لشركة نفطال التابعة لولاية بشار بالقياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والاجتماعية، بحكم أنها تتم على مستوى مديرية البيئة في حين الأداء البيئي يقتصر على الرسوم والإتاوات التي تدفعها المؤسسة لغرض حماية البيئة ضد التلوث، أما الأداء الاجتماعي فيقتصر على مجال الموارد البشرية دون إعطاء أهمية بالغة للمجالين الآخرين (مجال المساهمات العامة، مجال المنتج)؛
- افتقار شركة نفطال لبرامج القياس عن التكاليف البيئية، وعدم تمكنها من حصر كافة عناصرها وما يأخذ كل قسم من الحسابات لعدم وجود محاسبة تحليلية متطورة تقدم لنا هذه المعلومات؛
- تعتمد الشركة في الإفصاح عن التكاليف سواء كانت بيئية أو اجتماعية على القوائم المالية المتمثلة في: اليومية، ميزان المراجعة، جدول حسابات النتائج؛
- إن الشركة محل الدراسة ما هي إلا مقاطعة تابعة للشركة الرئيسية الأم بالجزائر العاصمة لذا فإن تكاليف الأنشطة البيئية والاجتماعية المتعلقة بالمساهمات العامة والمنتج يقع عبؤها على الشركة الأم؛
- إن فرز الشركة للتكاليف البيئية والاجتماعية لازال إلى حد الساعة يجد صعوبات، والذي من شأنها تسعى جاهدة لوضع تصنيفات مواكبة للتطورات من أجل تسهيل عملية تبويبها وتحليلها.

5. قائمة المراجع:

- ابراهيم بورنان، وآمنة تونسي، المراجعة الاجتماعية ودورها في تطبيق فجوة التوقعات عن المسؤولية الاجتماعية من خلال المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 07، العدد

- جواهر عتيق عبد الله العتيبي وسهام حمدة عز ديني، القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية وأثره على جودة التقارير المالية - دراسة إحصائية على مؤسسة أسواق المزرعة بمجدة - المملكة العربية السعودية-، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 05، العدد 02، (2020).
- هدى دياب أحمد صالح والطيب حامد إدريس موسى، عوامل زيادة فاعلية القياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في السودان - دراسة ميدانية تحليلية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 02، (2020).
- هجيرة بوزوينة، واقع القياس والإفصاح المحاسبي في الجزائر وأثره على جودة المعلومات المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي - دراسة استطلاعية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 08، العدد 02، (2019).
- نوفان حامد محمد العليمات، العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي لتكاليف المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية لشركات الصناعات البتروكيمياوية المساهمة الأردنية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة آل البيت، غير منشورة، الأردن، (2008).
- مطاوع السعيد السيد مطاوع، المحاسبة عن التكاليف البيئية، بحث لمادة المحاسبة عن التكاليف البيئية، مصر، جامعة الأزهر، كلية التجارة، (2009).
- حسين عبد الجليل آل غزوي، المشاكل المحاسبية المعاصرة، بحث لمادة المشاكل المحاسبية المعاصرة، الدنمارك، كلية الإدارة والإقتصاد الأكاديمية العربية، (2010).
- خديجة بوشندوقة، محاولة تطبيق طريقة في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة أكلي محمد أولحاج، البويرة، الجزائر، (2013).
- عبد الحميد بوكحنون، الإصلاحات التشريعية والتنظيمية في القطاع التجاري الأوراسي، مقدمة ضمن المداخل في يوم دراسي حول الإصلاحات التشريعية والتنظيمية في القطاع التجاري الأوراسي، (2007)، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة، الجزائر.
- عبد الرزاق قاسم الشحاذة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للمؤسسة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 01، (2010).
- شاهين علي عبد الله، النظرية المحاسبية (إطار فكري تحليلي وتطبيقي)، مطبعة افاق، الطبعة 01، فلسطين، غزة، (2011).

- فؤاد محمد الحمدي، الأبعاد التسويقية للمسؤولية الاجتماعية للمنظمات وانعكاساتها على رضا المستهلك، أطروحة دكتوراه، في فلسفة إدارة الأعمال، كلية إدارة الأعمال، جامعة المنتصية، اليمن، (2003).
- لبنى براهيمى، وعمر شريقي، معوقات القياس والإفصاح المحاسبي البيئي في المؤسسات الاقتصادية-دراسة ميدانية ببعض المؤسسات الصناعية بولاية سطيف-، *Revue des reformes Economique et intégration dans l'économie mondiale*، المجلد 15، العدد 01، (2021).
- نجار أبو الفتوح محمد حمدي، المشاكل محاسبية المعاصرة، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، محاسبة دنمارك الأكاديمية العربية، (2012).
- Connor. A, Environmental accounting, Empirical research in social and source metareview, (2006).