

فعالية التكاليف البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة: شركة دهانات الزهرة بالوادي للفترة (2018-2022)

The Effectiveness of Environmental Costs within the Financial Accounting System

Case Study: Zahra Paint Company in El-oued for the period(2018-2022)

رياض زلاسي

مخبر السياسات التنموية والدراسات الاستشرافية.
جامعة الوادي - الجزائر

Zelaci-riad@univ-eloued.dz

تاريخ النشر: 2024/01/25

لطفي نصري*

مخبر اقتصاديات الطاقات المتجددة ودورها في تحقيق
التنمية المستدامة، جامعة الوادي - الجزائر

Nasri-lotfi@univ-eloued.dz

تاريخ القبول للنشر: 2024/01/20

تاريخ الاستلام: 2023/09/09

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز فعالية التكاليف البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي، من خلال توضيح الإطار العام لمحاسبة التكاليف البيئية، ومن خلال توضيح الإطار العام للنظام المحاسبي المالي والطرق المحاسبية المقترحة لمعالجة التكاليف البيئية وذلك بالاعتماد على المنهج الوصفي مع دراسة حالة في شركة دهانات الزهرة بالوادي للفترة (2018-2022).

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج أهمها وجود تكاليف بيئية مرسمة وأخرى عادية، بحيث تعالج التكاليف البيئية المرسمة على عاتق المؤسسة وتسجل مع التثبيات، أما التكاليف البيئية الجارية يتم تسجيلها المحاسبي مع باقي تكاليف الشركة ودون الفصل بينها عند الإفصاح المحاسبي.

الكلمات المفتاحية: محاسبة بيئية، تكاليف بيئية، قياس محاسبي، نظام محاسبي مالي، إفصاح محاسبي
تصنيفات JEL: Q52, Q52, O13, M40, M41.

Abstract:

This study aims to highlight the effectiveness of environmental costs within the financial accounting system by elucidating the general framework of environmental cost accounting. It also aims to clarify the general framework of the financial accounting system and proposed accounting methods to address environmental costs, relying on a descriptive approach with a case study in Zahra Paint Company in El-oued for the period(2018-2022)

The study reached a set of findings, the most important of which were the existence of capitalized and normal environmental costs, which would address the environmental costs capitalized on the enterprise and be recorded with installation, while the current environmental costs are recorded with the remaining costs of the company and are not separated upon accounting disclosure.

Keywords: Environmental accounting, environmental costs, accounting measurement, financial accounting system, disclosure accounting

Jel Classification Codes :Q52, Q52, O13, M40, M41.

* المؤلف المراسل.

فعالية التكاليف البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة: شركة دهانات الزهرة بالوادي للفترة (2018-2022)

1. مقدمة:

على مدى العقود الماضية، ازداد الاهتمام العالمي بالتكاليف البيئية نتيجة للعديد من العوامل، واحدة من هذه العوامل هي زيادة الوعي العام بالمشكلات البيئية وتأثيرها على حياة البشر والكوكب. وقد شهدنا زيادة في تقارير ودراسات العلماء والمنظمات غير الحكومية حول تغير المناخ وتلوث البيئة ونفاد الموارد الطبيعية، مما أثار القلق والانتباه العالمي. بالإضافة إلى ذلك، لعبت التطورات التكنولوجية دورا هاما في زيادة الوعي بالتكاليف البيئية، فالانتشار المتزايد لوسائل الإعلام والتواصل الاجتماعي قد ساهم في نشر المعلومات والأخبار حول التغير المناخي والحفاظ على البيئة بشكل أسرع وأوسع.

وتولي الجزائر اهتماما بالغا بالتكاليف البيئية، حيث تعمل الجزائر على التعاون مع الجهات الدولية والمنظمات البيئية الدولية لتبادل المعرفة والخبرات وتشجيع استخدام مصادر الطاقة المتجددة، وتعزيز التوعية البيئية وتطوير التكنولوجيا وعلى المستوى الوطني قامت الجزائر بوضع تشريعات وقوانين بيئية صارمة للحفاظ على البيئة والحد من التلوث. فقد تم إنشاء وزارة البيئة والطاقة المتجددة في الجزائر للعمل على وضع السياسات البيئية وتنفيذها. وتعد المحاسبة البيئية كجزء من الجهود المبذولة لتعزيز الاستدامة وحماية البيئة في الجزائر، حيث يعترف النظام المحاسبي المالي الجزائري بالتكاليف البيئية كسائر التكاليف وينص على قياس التكاليف والالتزامات البيئية والإفصاح عن المعلومات البيئية في تقارير خاصة وهذا لاعتمادها من قبل المسيرين عند عملية اتخاذ القرار.

1.1. إشكالية الدراسة: مما سبق نطرح الإشكالية التالية:

ما مدى فعالية التكاليف البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي لشركة دهانات الزهرة؟.

وللإجابة على هذه الإشكالية سوف نعالج مجموعة التساؤلات الفرعية التالية:

— فيما تتمثل التكاليف البيئية في شركة دهانات الزهرة؟.

— كيف تقاس التكاليف البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي لشركة دهانات الزهرة؟.

— هل يتم الإفصاح المحاسبي البيئي في شركة دهانات الزهرة؟.

2.1. فرضيات الدراسة

— التكاليف البيئية في شركة دهانات الزهرة نوعان: تكاليف بيئية رأسمالية وأخرى عادية؛

— يتم القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في شركة دهانات الزهرة ثم تسجيلها محاسبيا؛

— يتم الإفصاح المحاسبي في شركة دهانات الزهرة لجميع التكاليف بما فيها التكاليف البيئية.

3.1. أهمية الدراسة: تكمن أهمية الورقة البحثية في فعالية التكاليف البيئية في المؤسسات، إضافة إلى مكانة المحاسبة وبالأخص النظام المحاسبي المالي ودوره في تسجيل التكاليف البيئية ونشرها في قوائمها المالية لتبيان مدى التزام المؤسسات بالتشريعات والمخططات البيئية ودورها في تحقيق الأمن البيئي وبالتالي الوصول إلى التنمية المستدامة

4.1. أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأتي:

— إبراز الإطار المفاهيمي للتكاليف البيئية وأهميتها؛

— الوقوف على النظام المحاسبي المالي (SCF)؛

— عرض كيفية قياس التكاليف البيئية؛

– التسجيل والإفصاح عن التكاليف البيئية في المحاسبة الجزائرية حسب النظام المحاسبي المالي (SCF).

5.1. منهج الدراسة: المنهج المتبع في هذه الدراسة هو المنهج الوصفي في الجزء النظري مع دراسة حالة في الجزء التطبيقي حيث أن المنهج الوصفي هو المناسب لتحديد الخصائص والملامح الرئيسية لظاهرة التكاليف البيئية والإفصاح عنها حسب النظام المحاسبي المالي، وفي دراسة حالة في الجزء التطبيقي مما يسمح بفهم أعمق للموضوع وتوثيقه بدقة أكبر من خلال تقديم التسجيل والإفصاح للتكاليف البيئية حسب النظام المحاسبي المالي في شركة دهانات الزهرة.

6.1. الدراسات السابقة: لقد تطرقت دراسات سابقة لهذا البحث منها:

❖ دراسة علون محمد أمين وزعرور نعيمة وعبد الحق سعدي سنة 2020، مقال منشور بمجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية بجامعة الشهيد زيان عاشور بعنوان: الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة: ديوان الوطني للتطهير – وحدة بسكرة حيث عالجت الدراسة أثر الإفصاح عن التكاليف البيئية على القوائم المالية وفق المنهج الوصفي ومنهج دراسة الحالة لمؤسسة الديوان الوطني للتطهير ببسكرة للفترة 2017-2018 ومن أبرز نتائج الدراسة أن المؤسسة تقوم بضم التكاليف البيئية إلى إجمالي التكاليف والإفصاح عنها من دون تفصيل في القوائم المالية وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالجانب البيئي والإفصاح عن التكاليف البيئية في تقارير مستقلة عن القوائم المالية. وما يميز دراستنا هذه اهتمامها بالتكاليف البيئية وتسجيلها المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي مع دراسة حالة في شركة الزهرة للدهانات بالوادي.

❖ دراسة زعرور نعيمة وعبد الحق سعدي سنة 2020، مقال منشور بمجلة المنهل الإقتصادي جامعة الشهيد حمه لخضر بعنوان: واقع القياس المحاسبي عن التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة : مؤسسة البسكرة للإسمنت، للفترة 2018، حيث عرضت الدراسة المفاهيم النظرية المرتبطة بالقياس المحاسبي للتكاليف البيئية معتمدة على المنهج الوصفي ودراسة الحالة في مؤسسة البسكرة للإسمنت وتوصلت الدراسة إلى إن المؤسسة تقوم بقياس بعض التكاليف البيئية وبالتالي يمكن للمؤسسة إظهارها في شكل تقارير بيئية؛ كذلك المؤسسة لا تفصح عن التكاليف البيئية بصورة مستقلة في قوائمها المالية، وأوصت الدراسة بمنح المؤسسات المحافظة على البيئة من التلوث نظام ضريبي تفضيلي حيث يعفيها من بعض الالتزامات الضريبية نظير نفقاتها البيئية؛ أما دراستنا تميزت بإظهار التكاليف البيئية في مؤسسة اقتصادية مصنفة ملوثة للبيئة، ومعالجة هذه التكاليف البيئية محاسبيا حسب النظام المحاسبي المالي .

❖ دراسة شيخ عبد القادر وججيش يسرى سنة 2021، مقال منشور بمجلة بن خلدون للابتكار والتنمية بجامعة ابن خلدون تيارت تحت عنوان: مساهمة محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق التنمية المستدامة، حيث وضحت الدراسة دور ومساهمة التكاليف البيئية في تحقيق التنمية المستدامة مع دراسة ميدانية بالصيدلية المركزية للمستشفيات بسكرة شملت العينة 67 استمارة، للفترة 2021، وخلصت الدراسة إلى أن المحاسبة البيئية دور فعال للوصول إلى التنمية المستدامة؛ وكذلك التكاليف البيئية نظام مؤثر على التنمية المستدامة، وأوصت الدراسة بالعمل على تفعيل محاسبة التكاليف البيئية من خلال إعدادها وفق ما نصت عليه معايير المحاسبة الدولية؛ وما يميز دراستنا هذه معالجة التكاليف البيئية للمؤسسات الاقتصادية محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري.

7.1. محتويات الدراسة: تمت هذه الدراسة على ثلاثة محاور أساسية:

المحور الأول: الإطار العام لمحاسبة التكاليف البيئية:

فعالية التكاليف البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة حالة: شركة دهانات الزهرة بالوادي للفترة (2018-2022)

المحور الثاني: الإطار العام للنظام المحاسبي المالي؛

المحور الثالث: دراسة ميدانية في شركة دهانات الزهرة للفترة (2018-2022).

2- الإطار العام لمحاسبة التكاليف البيئية

إن التلوث هو ما يهدد البيئة في وقتنا الحاضر، وعليه بدأ عالميا الاهتمام بالإجراءات التي تحمي البيئة وتسيطر على التلوث أو تحد من آثاره، ولتفعيل هذه الإجراءات تنتج تكاليف تتحملها المؤسسات وهو ما نطلق عليه التكاليف البيئية.

2.1. تعريف التكاليف البيئية

يعد مفهوم التكاليف من المفاهيم المحاسبية والاقتصادية ويعني بشكل عام "التضحية من الوحدات الاقتصادية التي تتحملها المؤسسة لقاء خدمة أو منفعة ضرورية لتحقيق أهدافها"، أما التكاليف البيئية تعرف بأنها "تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لمواجهة أثار التلوث الناتج عن نشاط الوحدة الاقتصادية بطريقة مسؤولة بيئيا وكذا جميع التكاليف الأخرى التي تستدعيها الأهداف والمتطلبات البيئية للوحدة المنتجة". (يسرى، 2021، الصفحات 4-5)

وعليه التكاليف البيئية هي تكاليف تتحملها المؤسسة تشمل تكاليف التلوث من تلوث الهواء والمياه والتربة، وكذلك تدهور النظم الإيكولوجية وفقدان التنوع البيولوجي، يمكن أن تظهر تكاليف البيئية على شكل تكاليف لتنظيف التلوث وترميم النظم البيئية، وتكاليف الصحة العامة المرتبطة بتلوث الهواء والماء، وتكاليف فقدان الموارد الطبيعية وتدهور المناظر الطبيعية.

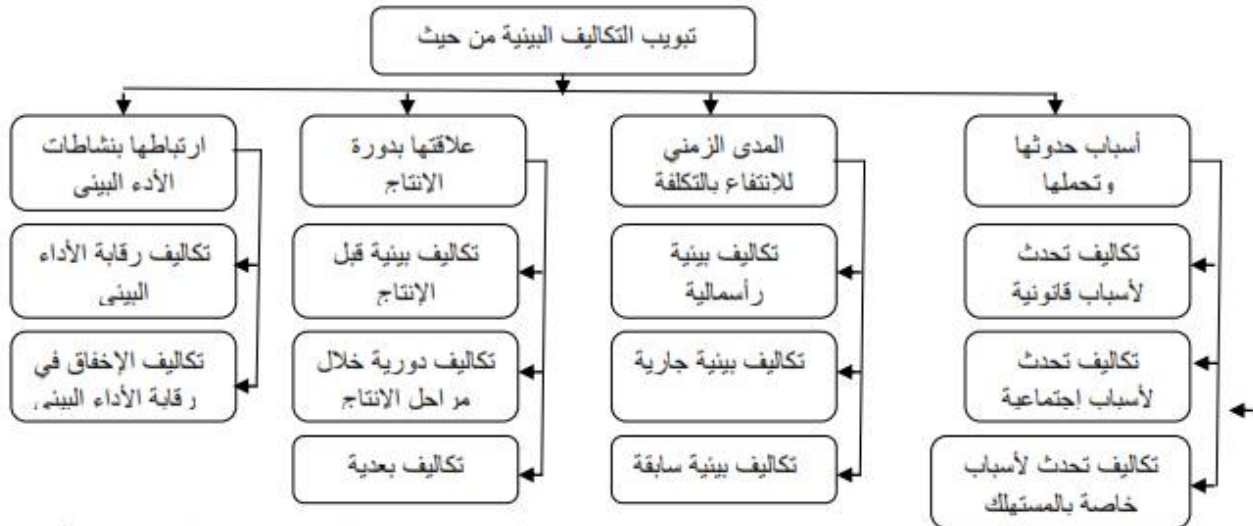
2.2. مصادر معلومات التكاليف البيئية

حتى نتعرف أكثر عن التكاليف البيئية وجب التعرف على مصادر معلومات التكاليف البيئية ومنها: (مهاوات، 2014-

2015، صفحة 45)

- الاتعاب والغرامات: يمكن الحصول عليها من الوثائق الإدارية مثلا الورد الضريبي البيئي.
- تكاليف حماية المعدات والأصول: يمكن الحصول عليها من سجلات الصيانة وعقود الخدمات.
- تكاليف الفاقد من الإنتاج أو المواد الضارة: يمكن الحصول عليها من سجلات الإنتاج.
- غرامات التشغيل: يمكن الحصول عليها من خلال بحوث التشغيل.
- الاستهلاك: يمكن الحصول على زيادة الاستهلاك الناتج عن الأثار البيئية الملوثة لنشاط المؤسسة من خلال دفتر الاستاذ للأصول.
- تكاليف المتابعة: يمكن الحصول على معلوماتها من خلال تقديرات إدارية وهندسية.
- تكاليف التدريب: تعني تدريب العاملين لتفادي المخاطر البيئية ويمكن الحصول عليها من خلال سجلات شؤون العاملين وتقديرات إدارية.
- مخصص المنازعات: من خلال القضايا البيئية المرفوعة ضد المؤسسة تكون مخصصات للمنازعات عن طريق معلومات الشؤون القانونية.

الشكل 2: تبويب التكاليف البيئية



المصدر: عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، المجلد 26، العدد الأول، 2010، ص 290 .

3.2. تعريف المحاسبة البيئية

تعرف على أنها "ترجمة الخطط والمشروعات والبرامج المتصلة بالبيئة إلى بيانات رقمية توضح كمية الانجاز ومدى توافقه مع الاهداف الموضوعية لمواجهة المشكلات البيئية" (بهلول، 2017، الصفحات 167-168).

وتعرف أيضا على أنها "تعيين وقياس وقياس وتخصيص التكاليف البيئية لأخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الادارية لإيصال المعلومات إلى الاطراف المعنية ليستفيدوا منها؛ الاطراف المعنية هنا هم المستثمرين، المساهمين، حملة الاسهم حتى المستهلكين. (أسماء، 2015، صفحة 45)

كذلك عرفها خبراء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين (AICPA) بأنها "عملية التعرف على التكاليف البيئية، قياسها، توزيعها، ودمج تلك التكاليف في القرارات الاقتصادية، وإيصال المعلومات إلى مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة. (الصمد، 2015، صفحة 49)

ويتضح لنا أن المحاسبة البيئية هي نظام فعال يعالج البيانات البيئية ويوفر المعلومات على المؤسسة نتيجة نشاطها وهذا للحد من استنزاف موارد الطبيعة وحماية البيئة.

4.2. دوافع وأهمية المحاسبة البيئية: (أسماء، 2015، صفحة 76)

- زيادة التأثيرات السلبية على البيئة الناتجة من نشاط المؤسسات، والحاجة إلى الإفصاح عنها؛
- الاهتمام بالتشريعات البيئية لضرورة تحقيق التنمية المستدامة؛
- قصور المحاسبة التقليدية عن قياس الاداء البيئي للمؤسسات؛
- الحاجة إلى معلومات بيئية معالجة محاسبيا؛
- توفير نتائج أكثر دقة في تقدير التكاليف المباشرة وغير المباشرة لتسعير المنتجات.

فعالية التكاليف البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة: شركة دهانات الزهرة بالوادي للفترة (2018-2022)

5.2. منافع واستخدامات المحاسبة البيئية: (الصمد، 2015، صفحة 57)

- تطبيق التشريعات والمعايير البيئية؛ حيث تسعى المؤسسات للحصول على ايزو 14001 للإدارة البيئية؛
- التحديد السليم لتكاليف الانتاج: بالفصل بين تكاليف الأنشطة الاقتصادية وتكاليف الأنشطة البيئية؛
- تحسين المركز التنافسي للمؤسسة: إذا كانت منتجاتها الافضل بيئيا، كسبت المؤسسة ميزة تنافسية تجاه المستهلكين؛
- تحقيق الكفاءة الاقتصادية والبيئية: من خلال تخفيض التكاليف واستهلاك أكثر كفاءة للموارد؛
- توفير البيانات لتقييم الأداء البيئي: وهذا يساعد على إعداد المؤشرات البيئية؛
- إعداد التقارير البيئية: تدعم المحاسبة البيئية إعداد تقارير داخلية وخارجية عن البيئة والاستدامة.

3. الإطار العام للنظام المحاسبي المالي:

جاء النظام المحاسبي المالي من أجل مسايرة المستجدات وتماشيا مع المتغيرات الاقتصادية ويهدف التقارب مع الممارسات المحاسبية الدولية.

3.1. تعريف النظام المحاسبي المالي:

أنشأ هذا النظام بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 وحسب المادة 01 منه فإنه "يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص المحاسبة المالية"؛ وحسب نص المادة 03 منه "المحاسبة المالية نظام للمعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزنته في نهاية السنة المالية" (الجريدة الرسمية العدد 43، 2007).

3.2. أهداف النظام المحاسبي المالي

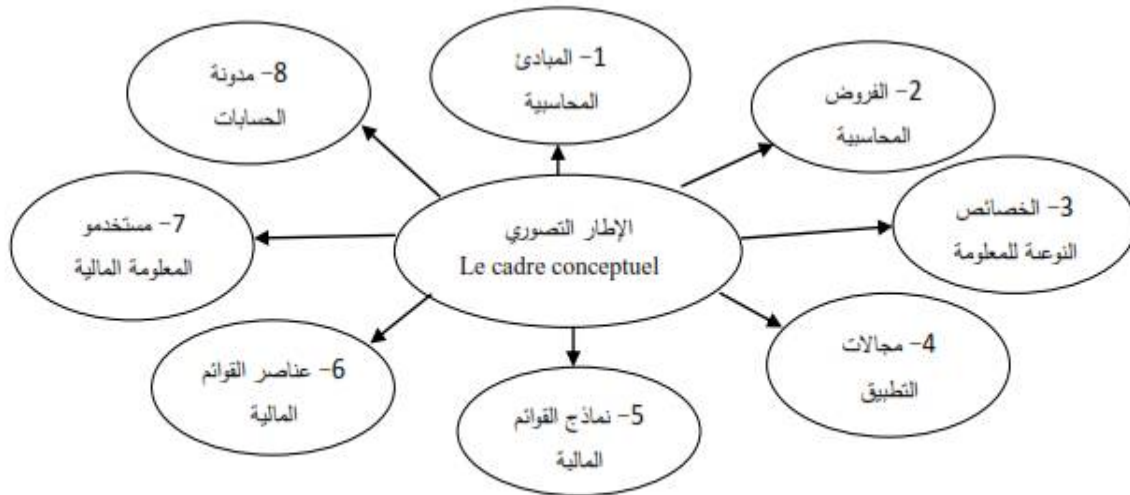
كونه يستجيب لمختلف احتياجات المسيرين والمستثمرين والشركاء، وهو يشكل خطوة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وهو يهدف إلى: (الجريدة الرسمية، العدد 27، 2008).

- يوفر معلومات مالية موثوقة؛
- يعطي صورة صادقة وحقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة؛
- يعرض القوائم المالية وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية؛ من أصول وخصوم، حساب النتيجة، تغير الخزينة، تغير الاموال الخاصة والملحق؛
- ترقية النظام المحاسبي الجزائري لمستوى متطلبات عولمة المحاسبة وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية؛

3.3. الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

يعتبر الإطار التصوري الدليل المعتمد لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها وكيفية اختيار الطرق المحاسبية الملائمة في حالة غياب المعيار المحاسبي المناسب لبعض الاحداث الاقتصادية (شبلي، 2010، صفحة 7)

الشكل 2: عناصر الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي الجزائري (سبتي، 2015-2016)



المصدر: إسماعيل سبتي، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي المجموعة، دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2015-2016، ص 154.

4.3. القياس المحاسبي في النظام المحاسبي المالي

يعتبر القياس بموجب معايير المحاسبة الدولية "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي يعترف بها في القوائم المالية، والتي ستظهر بها في الميزانية، وقائمة الدخل" (مليكة، 2021، صفحة 379). إن المشرع الجزائري قد أورد مصطلح التقييم بدل القياس، وهذا منطقي كون أن النموذج المحاسبي الجزائري يعتمد على القياس الكمي لمعالجة الأحداث الاقتصادية في الوقت الحالي، وليس هناك مجال في التطبيق العملي لاستخدام القياس النوعي مثل قياس التأثيرات البيئية أو المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية (عبدالحميم، 2015، صفحة 139) ومن أسس القياس المختلفة:

- التكلفة التاريخية: تسجل سعر أو تكلفة الأصل أو الالتزام أثناء حدوثه أو حيازته؛
 - التكلفة الجارية: تسجل الأصل بالمبلغ الذي يجب دفعه في الوقت الحاضر؛
 - القيمة الحالية: تسجل الأصل بالقيمة المخصومة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة أن يولدها الأصل ضمن النشاط العادي للمؤسسة؛
 - القيمة العادلة: تمثل المبلغ الذي يمكن استلامه من بيع أصل ما عند وجود رغبة وقدرة مالية بين مشتري وبائع وكلاهما يعمل بحرية واستقلال وذلك في ظل وجود ظروف عادية. (سحنون، 2020، صفحة 126)
- وبالنسبة للنظام المحاسبي الجزائري فإنه أخذ بنموذج المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية كطريقة للقياس المحاسبي وهي السائدة أما بدائل القياس الأخرى المستحدثة فإن تطبيقها في الجزائر يواجه بعض الصعوبات.

5.3. الإفصاح المحاسبي في النظام المحاسبي المالي

التطور المعاصر في مصطلح الإفصاح، جاء بديلا لمصطلح النشر أو عرض المعلومات، وهو يستهدف قياس نتائج النشاط الاقتصادي وإبلاغها للمستفيدين منها.

فعالية التكاليف البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة: شركة دهانات الزهرة بالوادي للفترة (2018-2022)

1.5.3. تعريف الإفصاح المحاسبي

يعرف الإفصاح المحاسبي على أنه "الوضوح وعدم الإبهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبية" (الكريم، 2018، صفحة 309)

ويعرف الإفصاح المحاسبي البيئي بأنه عرض البيانات والمعلومات البيئية التابعة لنشاط المؤسسة في القوائم المالية والتقارير الدورية والتوضيحات المرفقة بها لتسهيل مهمة مستخدمي المعلومات البيئية لترشيد اتخاذ القرارات المتعلقة بها والحكم على مدى كفاءة الإدارة للاداء البيئي. (العال، 2021، صفحة 240)

وعليه يتضح لنا أن الإفصاح المحاسبي البيئي هو عرض للبيانات والمعلومات البيئية في القوائم المالية للمؤسسة وفي تقاريرها الصادرة دوريا نتيجة لنشاطها المؤثر على البيئة ولفائدة متخذي القرار في المؤسسة لتحسين الاداء البيئي.

2.5.3. متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي:

- وتشمل البيانات المالية المتعلقة بالتكاليف والايادات البيئية مثل:
- التكاليف البيئية الرأسمالية وهي تكاليف اقتناء الأصول ذات التقنية التكنولوجية المتطورة. لمنع أو إزالة أسباب التلوث، والفصل بينها وبين التكاليف الرأسمالية الأخرى.
- التكاليف البيئية الجارية التي تتحملها المؤسسة مثل تكاليف (تدوير، حفظ، تخلص) من المخلفات الضارة للعملية الصناعية.
- الأعباء المالية الحالية والمحتملة الناجمة عن مخالفة المؤسسة للقوانين ونظم حماية البيئة (جزاءات، غرامات، تعويضات...) (وليد، 2022، صفحة 118).

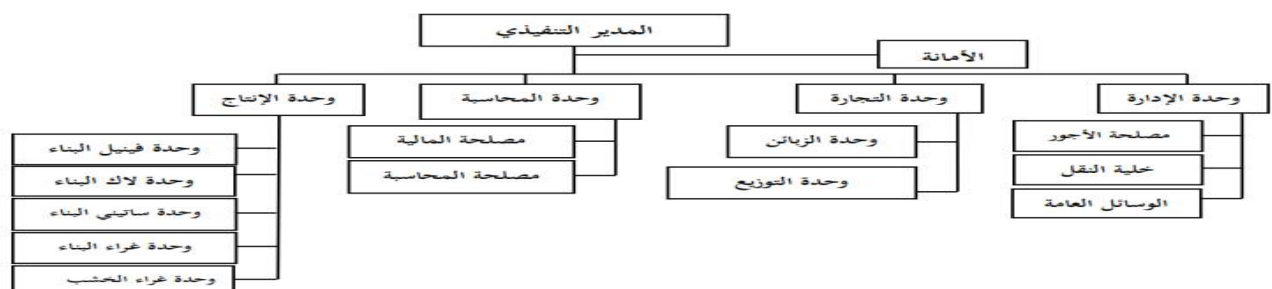
4. دراسة ميدانية في شركة دهانات الزهرة

1.4. تقديم الشركة

تم اختيار مؤسسة صناعية خاصة وهي شركة دهانات الزهرة مالمكها السيد فطحيزة التجاني عماره وشركائه، مختصة في صناعة الدهانات، تقع بالمنطقة المتعددة النشاطات بكوينين ولاية الوادي الجزائر، مقابل الطريق الوطني رقم 48، تأسست الشركة في 02 جانفي 2002 وتشغل حاليا 42 عاملا ما يعنينا أن نشاطها مصنف لدى مديرية البيئة من الأنشطة الملوثة، حيث تنتج المنتجات التالية: دهان الفينيل ثلاثة أنواع، دهان اللاك، منتج الساتيني، غراء البناء وغراء الخشب كلاهم مادة سائلة لزجة وكذلك تنتج مادة غبرة الطلاء (l'enduit)؛ وهذا من المواد الأولية الآتية: كربونات الكالسيوم التيطان كلا المادتين مسحوق (غبرة) ومستحلب سائل.

2.4. الهيكل التنظيمي للشركة نوضحه في الشكل الاتي:

الشكل 03: الهيكل التنظيمي لشركة دهانات الزهرة كوينين الوادي



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معلومات المسير الشريك السيد فطحيزة التجاني عبد الوهاب

3.4. دراسة التكاليف البيئية في الشركة

يتم دراسة التكاليف البيئية في الشركة من خلال عمليتي القياس والإفصاح المحاسبي:

أولاً: القياس المحاسبي

تعتمد الشركة محل الدراسة طريقة القياس باستخدام وحدة النقد للتكاليف البيئية، لاعتبار أن النقود هي لغة المحاسبة وتعد من أسهل وأصدق طرق القياس.

❖ تكاليف بيئية قبل الإنتاج

• تكاليف رأسمالية

- إنشاء خزان مياه: أرضي لحشر مياه الأمطار ومياه مراحل الدورة الإنتاجية وعزلها عن المياه الجوفية وكذلك مجاري المياه الموصلة لخزان المياه الأرضي بمبلغ: 194 047.00 دج
- إنشاء بئر ارتوازي: تستغل الشركة مياهه في ري الأشجار، وفي نشاط الاستغلال العادي للشركة في حالة تعطل التموين بمياه الشبكة من البلدية؛ تم بمبلغ: 320 000.00 دج.
- التموين بعتاد مكافحة الحريق: بمبلغ 394 300.00 دج.

• مصاريف بيئية

- تكاليف التشجير والمساحات الخضراء: هناك عملية تشجير وتخصير مساحة واجهة الشركة، فهي مطلة على الطريق الوطني رقم 48 واستغلال ضلال الأشجار كموقف مؤقت لسيارات الشركة وزبائنها وزوارها، العملية تمت بمبلغ: 40 000.00 دج

— تكاليف بيئية خلال مراحل الإنتاج

■ الطاقة

الجدول رقم (01) تكاليف استهلاك الطاقة للفترة 2022-2018

السنوات البيان	2018	2019	2020	2021	2022
تكلفة استهلاك الكهرباء (دج)	566000.00	540000.00	550000.00	512000.00	510000.00
معدل استهلاك الكهرباء (دج/طن)	236.00	225.00	220.00	213.00	211.00

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على ميزان المراجعة ومعلومات من الشركة للسنوات 2022-2018

نلاحظ تكلفة استهلاك الكهرباء متقاربة بين سنوات الدراسة (2022-2018) وهي في اتجاه الانخفاض نظرا لتحول الشركة لاستخدام المصابيح الأقل استهلاكاً للكهرباء "مصباح LED"؛ بينما مؤشر معدلات استهلاك الكهرباء (دج/طن) يدل على اقتصاد في استهلاك الكهرباء، للعلم الشركة مستفيدة من الدعم بنسبة ربع قيمة الفاتورة تقريبا.

■ المياه:

الجدول رقم (02) تكاليف استهلاك الماء للفترة 2022-2018

السنوات البيان	2018	2019	2020	2021	2022
تكلفة استهلاك المياه (دج)	73000.00	73000.00	73000.00	73000.00	73000.00
معدل استهلاك المياه (دج/طن)	30.42	30.42	30.42	30.42	30.42

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على ميزان المراجعة ومعلومات من الشركة للسنوات 2022-2018

فعالية التكاليف البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة: شركة دهانات الزهرة بالوادي للفترة (2018-2022)

نلاحظ تكلفة استهلاك الماء ثابتة، وهذا راجع لفرض أتاوة ثابتة على استهلاك الماء من مصالح البلدية حسب جدول التعريفات الخاص باستهلاك الماء.

بينما مؤشر معدل استهلاك الماء (دج/طن) يدل على اقتصاد وثبات في استهلاك الماء، وهذا راجع لاستعمال دائرة مغلقة للماء الصناعي بالشركة.

3-2- التمويل بملابس وقائية للعمال

الجدول رقم (03) تكاليف التمويل بملابس وقائية للعمال للفترة 2022-2018

السنوات البيان	2018	2019	2020	2021	2022
تكلفة التمويل بملابس وقائية للعمال (دج)	122000.00	126000.00	155300.00	156700.00	154900.00
معدل التمويل بملابس وقائية للعمال (دج/طن)	50.83	52.50	64.70	65.29	64.54

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على ميزان المراجعة ومعلومات من الشركة للسنوات 2022-2018

نلاحظ أن تكلفة التمويل بملابس وقائية للعمال في ارتفاع خاصة بين العام 2019 والسنة 2020 وهذا راجع للارتفاع بأسعار الكمادات بالأخص خلال فترة الكوفيد 19.

بينما مؤشر تكلفة التمويل بملابس وقائية للعمال نلاحظ عليه الارتفاع أيضا لنفس الأسباب.

تكاليف بيئية بعد مراحل الإنتاج:

1-3- المخلفات القابلة لإعادة التدوير

وهي المخلفات الناتجة عن عملية التصنيع والقابلة لإعادة التدوير منها الصلبة والسائلة - هذه المخلفات يتم بيعها وتحصيل عوائد منها، وتتمثل المخلفات الصلبة في أوعية الدهان البلاستيكية التالفة والسائلة في الدهانات المسكوبة.

الجدول رقم (04) المخلفات القابلة لإعادة التدوير للفترة 2022-2018

السنوات البيان	2018	2019	2020	2021	2022
المخلفات الصلبة (دج)	-	-	-	-	10200.00
المخلفات السائلة (دج)	-	-	-	-	60000.00

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على ميزان المراجعة ومعلومات من الشركة للسنوات 2022-2018

نلاحظ غياب المعلومات حول المخلفات القابلة لإعادة التدوير للفترة 2021-2018 وفي حقيقة الأمر هي موجودة ولكن لم تتعرض للقياس المحاسبي لأنها تعطى لمن طلبها سواء عمال أو زبائن؛ فالدهان المسكوب يعاد جمعه ويباع بمبلغ زهيد كما في العام 2022 وباقي السنوات كان يمنح بدون مقابل.

2-3- المخلفات غير القابلة لإعادة التدوير:

وهي المخلفات الناتجة عن عملية التصنيع وغير القابلة لإعادة التدوير منها الصلبة فقط هذه المخلفات يتم التخلص منها وذلك بحرقها في محرقة شركة أخرى مقابل دفع مبلغ معين، وتتمثل المخلفات الصلبة في ورق تغليف المادة الأولية (الغبرة) ومصاريف نقلها للمحرقة.

الجدول رقم (05) المخلفات غير القابلة لإعادة التدوير للفترة 2018-2022

السنوات البيان	2018	2019	2020	2021	2022
المخلفات الصلبة (دج)	12000.00	12000.00	12000.00	12000.00	12000.00

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معلومات من مسير الشركة للسنوات 2018-2022

يتم التخلص من النفايات الصلبة بنقلها إلى محرقة شركة الردم التقني العمومية وهذا بمبلغ 900.00 للطن من النفايات حسب العقد السنوي المبرم، وكذلك تضاف مصاريف نقل النفايات من الشركة إلى مكان المحرقة.

3-3- ضريبة النفايات الصناعية

تتمثل في ضريبة تفرضها مديرية البيئة وهي نتيجة لممارسة الشركة لنشاط مصنف ملوث للبيئة، ويتم حسابها بضرب القيمة القاعدية في كمية النفايات، وتقدر بـ 10500.00 دج للطن من النفايات.

الجدول رقم (06) تكاليف النفايات الصناعية للفترة 2018-2022

السنوات البيان	2018	2019	2020	2021	2022
الرسم على الأنشطة الملوثة و/أو الخطرة على البيئة	-	120000.00	120000.00	120000.00	120000.00

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معلومات من مسير الشركة للسنوات 2018-2022

من خلال الجدول نلاحظ أن الشركة محل الدراسة فرضت عليها ضريبة تكاليف النفايات الصناعية نتيجة تلويثها للبيئة وتصنف ضريبة تكاليف النفايات الصناعية ضمن التكاليف البيئية، ونلاحظ ارتفاع هذه الضريبة نتيجة ارتفاع كمية النفايات الصناعية.

ثانيا الإفصاح المحاسبي

ينتج عن نشاط الشركة والعمليات التي تقوم بها بقايا ومخلفات تؤثر على المحيط والبيئة لذا تفرض مديرية البيئة ضرائب ورسوم بيئية لأن نشاط الشركة مصنف أنه ملوث للبيئة، هذه الضرائب والرسوم تعتبر تكاليف بيئية ويتم الإفصاح عنها وباقي التكاليف البيئية في القوائم المالية للشركة وتدخل في حسابات المجموعة 6، وتسجل محاسبيا كالتالي:

ر.ح مدين	ر.ح دائن	التاريخ والبيان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
645010	ح/ ضرائب ورسوم	ح/ ديون ضرائب ورسوم	120000.00	120000.00
	447010	قيد إثبات ضرائب ورسوم بيئية		

كذلك فرضت مديرية البيئة على الشركة إنشاء خزان مياه أرضي لحشر المياه، وهذه المصاريف الرأسمالية تعتبر تكاليف بيئية، وأكلت الشركة عمليات الانشاء إلى مقولة، ويتم الإفصاح عنها في حسابات المجموعة 2؛ وتسجل محاسبيا كالتالي: القيود 1+2+3:

أما القيد الرابع مصاريف التشجير وتحسين المحيط قيد يسجل في مجموعة المصاريف 6.

ر.ح مدين	ر.ح دائن	التاريخ والبيان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
215001	ح/ التثبيت: خزان مياه أرضي	ح/ مورودو التثبيتات	194 047.00	194 047.00
	404001	قيد انشاء خزان مياه أرضي		

فعالية التكاليف البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي
دراسة حالة: شركة دهانات الزهرة بالوادي للفترة (2018-2022)

قيد تسجيل قسط الاهتلاك:

ر.ح مدين	ر.ح دائن	التاريخ والبيان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
681001	281501	ح/ م اهتلاك أصول غ جارية ح/ اهتلاك خزان م أرض قيد اهتلاك خزان مياه أرضي	38 809.40	38 809.40

القيد الثاني:

ر.ح مدين	ر.ح دائن	التاريخ والبيان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
215002	404002	ح/ التثبيت: بئر ارتوازي ح/موردو التثبيتات قيد انشاء بئر ارتوازي	320 000.00	320 000.00

قيد تسجيل قسط الاهتلاك:

ر.ح مدين	ر.ح دائن	التاريخ والبيان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
681002	281502	ح/ م اهتلاك أصول غ جارية ح/ اهتلاك بئر ارتوازي قيد اهتلاك بئر ارتوازي	64 000.00	64 000.00

القيد الثالث:

ر.ح مدين	ر.ح دائن	التاريخ والبيان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
215003	404003	ح/ التثبيت: عتاد مكافحة الحريق ح/موردو التثبيتات قيد التموين بعتاد مكافحة الحريق	394 300.00	394 300.00

قيد تسجيل قسط الاهتلاك:

ر.ح مدين	ر.ح دائن	التاريخ والبيان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
681002	281502	ح/ م اهتلاك أصول غ جارية ح/ اهتلاك عتاد مكافحة الحريق قيد اهتلاك عتاد مكافحة الحريق	78 860.00	78 860.00

القيد الرابع: مصاريف التشجير وتحسين المحيط

ر.ح مدين	ر.ح دائن	التاريخ والبيان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
615004	401004	ح/ م تشجير ومساحات خضراء ح/موردون قيد التشجير والمساحات الخضراء	40 000.00	40 000.00

أما المصاريف البيئية الجارية الأخرى تسجل محاسبيا في المجموعة 6 حسب طبيعتها كالتالي:

مصاريف استهلاك الكهرباء:

ر.ح مدين	ر.ح دائن	التاريخ والبيان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
607000	401000	ح/مشتريات غير قابلة للتخزين ح/المورد: سونلغاز قيد فاتورة الكهرباء	512 000.00	512 000.00

مصاريف استهلاك الماء:

ر.ح مدين	ر.ح دائن	التاريخ والبيان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
607000	401000	ح/مصاريف غير قابلة للتخزين ح/المورد: البلدية قيد فاتورة الماء	73 000.00	73 000.00

مصاريف التموين بملابس وقائية للعمال:

ر.ح مدين	ر.ح دائن	التاريخ والبيان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
615000	401000	ح/مصاريف ملابس وقائية للعمال ح/المورد قيد مصاريف ملابس وقائية للعمال	154900.00	154900.00

مصاريف المخلفات غير القابلة لإعادة التدوير:

ر.ح مدين	ر.ح دائن	التاريخ والبيان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
608000	401000	ح/مصاريف ملحقة بالمشتريات	10 000.00	12 000.00
613000		ح/كراء شاحنة للنقل	2 000.00	
		ح/موردون قيد مصاريف المخلفات القابلة لإعادة التدوير		

إيرادات المخلفات القابلة لإعادة التدوير:

ر.ح مدين	ر.ح دائن	التاريخ والبيان	المبلغ المدين	المبلغ الدائن
411001	708001	ح/عملاء ح/إيرادات الأنشطة الملحقة قيد بيع المخلفات القابلة لإعادة التدوير	70 200.00	70 200.00

ويتجسد الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية أي في الميزانية وجدول حساب النتائج والملاحق.

الميزانية:

لا يظهر في الميزانية المحاسبية أو الجبائية لشركة دهانات الزهرة أي عنصر مستقل يبين المعلومات الخاصة بالبيئة وعليه فإن الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الميزانية معدوم، نظرا لكون التسجيل المحاسبي للتكاليف البيئية تم

فعالية التكاليف البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة: شركة دهانات الزهرة بالوادي للفترة (2018-2022)

في حسابات النشاطات العادية للشركة؛ مثل الاستثمارات البيئية تم إدخالها في الحساب 215 كباقي الاستثمارات للشركة؛ وكذلك الاهتلاك الخاص بالاستثمارات البيئية يظهر مع الاهتلاكات الأخرى للشركة.

جدول حساب النتائج:

يظهر جدول حساب النتائج ملخص الإيرادات والمصاريف للشركة؛ ولم يتم الإفصاح عن المواد واللوازم البيئية المستهلكة، وكذلك لم يتم الإفصاح عن بند يضم تكاليف الخدمات البيئية، أو الإيرادات البيئية، ولم يتم الإفصاح عن مصاريف المستخدمين والمصاريف المالية الخاصة بالبيئة، ولا يوجد بند يتم بموجبه الإفصاح عن الضرائب والرسوم البيئية التي دفعتها المؤسسة وهذا تفصيل الحسابات:

حساب / 607 مشتريات غير قابلة للتخزين:

ظهرت في جدول حساب النتائج بمبلغ 1334234.63 دج منها 512000.00 دج مصاريف طاقة كهربائية و73000.00 دج مصاريف استهلاك مياه وكلاهما تكاليف بيئية.

حساب / 645 ضرائب ورسوم:

ظهرت في جدول حساب النتائج بمبلغ 431013.54 دج منها 120000.00 دج تكاليف بيئية.

حساب / 608 مصاريف ملحقة بالمشتريات

ظهرت في جدول حساب النتائج بمبلغ 10000.00 دج كلها تكاليف بيئية، وهي مصاريف المخلفات غير القابلة لإعادة التدوير.

حساب 615 صيانة وتصليلات

ظهرت في جدول حساب النتائج بمبلغ 158350.00 دج منها 154900.00 دج تكاليف بيئية، وهي مصاريف ملابس وقائية للعمال.

حساب 624 مصاريف نقل

ظهرت في جدول حساب النتائج بمبلغ 182000.00 دج منها 2000.00 دج تكاليف بيئية، وهي مصاريف نقل المخلفات غير القابلة لإعادة التدوير.

حساب 708 مبيعات الأنشطة الملحقة

ظهرت في جدول حساب النتائج بمبلغ 70200.00 دج كلها إيرادات بيئية، وهي إيرادات المخلفات القابلة لإعادة التدوير. ملاحق الميزانية:

ليس هناك إفصاح ضمن ملاحق الميزانية عن التكاليف البيئية.

5. اختبار الفرضيات

حيث سنقوم باختبار صحة الفرضيات الموضوعة للدراسة من عدمها كالتالي:

— اختبار الفرضية الأولى: نصت الفرضية على التالي: "التكاليف البيئية في شركة دهانات الزهرة نوعان: تكاليف بيئية رأسمالية وأخرى عادية"؛ من خلال الدراسة الميدانية للشركة ومن التسجيل المحاسبي تبين لنا وجود نوعين من التكاليف البيئية مقسمة إلى تكاليف بيئية رأسمالية وتكاليف بيئية عادية وعليه نثبت صحة هذه الفرضية.

— اختبار الفرضية الثانية: نصت الفرضية على التالي: "يتم القياس المحاسبي للتكاليف البيئية في شركة دهانات الزهرة ثم تسجيلها محاسبيا"؛ من خلال المقابلة مع مدير الشركة تبين لنا أن محاسب الشركة يقوم بالتسجيل المحاسبي للتكاليف البيئية وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي وفق البيانات المالية المتاحة في الوثائق المحاسبية التي تدخل في إعداد

الميزانية ولا وجود لأي بيانات كمية وهو ما يفسر غياب للقياس المحاسبي الكمي بالشركة وعليه ننفي صحة هذه الفرضية.

— اختبار الفرضية الثالثة: نصت الفرضية على التالي: "يتم الإفصاح المحاسبي في شركة دهانات الزهرة لجميع التكاليف بما فيها التكاليف البيئية"؛ من خلال القوائم المالية الصادرة في الشركة محل الدراسة تبين لنا أن المحاسب يسجل التكاليف بما فيها التكاليف البيئية ولا يفصل بينهما وبالتالي تظهر التكاليف جملة عند الإفصاح المحاسبي أي ان التكاليف البيئية مدمجة مع تكاليف الشركة وعليه نثبت صحة هذه الفرضية.

6. خاتمة:

قمنا في هذه الورقة البحثية بتوضيح فعالية التكاليف البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري حيث اطلعنا أولاً على الإطار العام للتكاليف البيئية ويليهِ الإطار العام للنظام المحاسبي المالي وبعده دراسة ميدانية في شركة الزهرة للدهانات بكوينين ولاية الوادي.

ومن خلال المعارف النظرية والدراسة التطبيقية في هذه الورقة البحثية تمكنا من اختبار فرضيات الدراسة والاجابة على التساؤلات المطروحة والتي سنذكرها عبر أبرز النتائج المتوصل اليها، وتقديم اقتراحات ذات الصلة بموضوع البحث؛

أولاً نتائج الدراسة

- أصدرت الجزائر مجموعة من القوانين والتشريعات لصالح البيئة؛
- التشريع الجبائي البيئي يتضمن في شق منه إصدار غرامات؛
- الغرامات البيئية تدخل ضمن التكاليف البيئية وتسجل محاسبياً؛
- حسب النظام المحاسبي المالي تسجل التكاليف البيئية كباقي تكاليف المؤسسة؛
- لا يوجد اهتمام حصري بالتكاليف البيئية بالمؤسسات لأن نظام محاسبة التكاليف يسجلها حسب النشاط وبالتالي لا توجد معلومات دقيقة في القوائم المالية عن التكاليف البيئية وهو ما يؤثر على اتخاذ القرارات البيئية؛
- لا توجد بالشركة محل الدراسة مصلحة مختصة في قياس وحساب التكاليف البيئية؛
- رغم وجود بيانات مالية بيئية يسجلها المحاسب إلا أن الإفصاح عنها في القوائم المالية لا يتم بشكل منفصل عن باقي التكاليف؛
- المشكلة ليست في الإفصاح عند الشركة بل في القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي التي تظهر المعلومات المالية ككل للشركة محال للدراسة مركزة على ربحية الشركة وتغافلت عن المعلومات البيئية فيها بصفة منفردة عن غيرها من المعلومات المالية؛

ثانياً توصيات الدراسة

- إن تطبيق نظام المحاسبة البيئية يعني معالجة التكاليف البيئية وبالتالي الوصول الى مخرجات دقيقة وسليمة تخص البيئة؛
- على المؤسسات توفير أدوات القياس للتكاليف البيئية من معدات وأفراد؛
- ضرورة إعداد تقرير منفصل يخص الأداء البيئي لكل المؤسسات؛

فعالية التكاليف البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة: شركة دهانات الزهرة بالوادي للفترة (2018-2022)

- الاهتمام بالجانب التحفيزي في التشريع الجبائي البيئي لحث المؤسسات على تحمل المسؤولية البيئية أكثر؛
- إنشاء قواعد بيانات تعمل وفق تشريعات قانونية على توفير وتحليل بيانات ومعلومات مالية بيئية، وتوضيح طرق القياس المحاسبي البيئي المعتمد وتبين كيفية الإفصاح البيئي للمؤسسات في الجزائر؛
- ضرورة القيام بدورات تكوينية لمسيرتي ومحاسبي المؤسسات لتحسين فهم وإعداد القوائم المالية متضمنة التكاليف البيئية وكذلك التقارير البيئية؛
- ضرورة تحيين الحزمة الجبائية الجزائرية لتشمل جدولاً أو جداول ملحقة تخص عرض والإفصاح عن التكاليف البيئية والاستثمارات البيئية؛
- تكليف محافظي الحسابات بإصدار ملاحظات في تقاريرهم عن الشركات الموكلة لهم مهمة مراقبتها عن مدى التزامها بالتشريعات البيئية؛
- تحيين البرامج الجامعية لتشمل المحاسبة البيئية كأحد فروع المحاسبة وتدريبها في المناهج الجامعية؛
- ضرورة عقد اللقاءات والندوات والملتقيات لنشر وتطوير وتنوير الفكر المحاسبي البيئي لكل القائمين من أساتذة وطلبة ومسيرتي ومحاسبي المؤسسات.

7. قائمة المراجع:

- 1- إسماعيل سبي. (2015-2016). أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي-دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول. أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة.
- 2- الجريدة الرسمية. (2003). القانون رقم 10-03 المؤرخ في 19 يوليو 2003 المتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة. العدد 43 (المادة 04).
- 3- الجريدة الرسمية. (2007). قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي. العدد 43.
- 4- بن علقمة مليكة. (2021). القياس والإفصاح عن عمليات التوريد وفق المعايير الدولية-إشارة مع للتجربة المغربية-مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، المجلد 15 (العدد 03)، الصفحات 369-388.
- 5- بونعجة سحنون. (2020). أهمية القيمة العادلة كأسلوب للقياس ما بين المرجعية المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر. مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 04، الصفحات 122-141.
- 6- جرموني أسماء. (2015). دور محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية -دراسة حالة مؤسسة الاسمنت بسطيف خلال الفترة 2003-2013. أطروحة دكتوراه.
- 7- سارة حليعي ولطيفة بهلول. (2017). المحاسبة البيئية كمدخل لتطبيق المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية. مجلة الاستراتيجية والتنمية.
- 8- سعدي عبد الحليم. (2015). محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. جامعة يسكرة، الجزائر.
- 9- سلوى علي محمد محمد رمضان، نجوى أحمد اسماعيل السبيسي، محمود أحمد عبد العال. (2021). أثر الإفصاح المحاسبي عن مخاطر التلوث البيئي على تحقيق أهداف التنمية المستدامة دراسة مطبقة على بعض شركات الادوية بالقاهرة. مجلة العلوم البيئية، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، المجلد الخمسون، العدد الثاني، الجزء الرابع، الصفحات 229-263.
- 10- شيخ عبد القادر وجحيش يسرى. (2021، 10، 15). مساهمة محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق التنمية المستدامة. مجلة ابن خلدون للابداع والتنمية، الصفحات 4-5.
- 11- عبد الرزاق قاسم الشحادة. (2010). القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، المجلد 26 (العدد 1)، الصفحات 273-304.
- 12- عامرة ياسمين، زرقاوي عبد الكريم. (2018). أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية. مجلة البحوث والدراسات التجارية، العدد 4، الصفحات 307-327.
- 13- فوزي شيلي. (2010). النظام المحاسبي المالي. البلدة: قصر الكتاب.
- 14- لعبيدي مهاوت. (2014-2015). القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الاداء البيئي. رسالة ماجستير، (غير منشورة)، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.
- 15- محمادي وليد. (2022). دور المحاسبة البيئية في تحقيق أداء بيئي متوازن ومستدام في المؤسسات الصناعية - دراسة حالة مؤسسة صناعة الأسمت عين الكبيرة بولاية سطيف. أطروحة دكتوراه. جامعة فرحات عباس / سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير: القسم: علوم التسيير.
- 16- نجوى عبد الصمد. (2015). المحاسبة عن الأداء البيئي: دراسة تطبيقية في المؤسسات الجزائرية المتحصلة على شهادة الأيزو 14001. أطروحة دكتوراه.