

قراءة في متطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات في الجزائر

أ. نجوى عبد الصمد

أ.د. علي رحال

جامعة باتنة

ملخص:

تتناول الدراسة متطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات في الجزائر، من خلال مراجعة تحليلية للنصوص القانونية المرتبطة بها. وذلك انطلاقا من الإطار المفاهيمي للإفصاح البيئي، وفي ضوء المعايير الصادرة عن الهيئات، والمنظمات الفاعلة على المستوى الدولي في هذا المجال.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن الأداء البيئي وفق القوانين البيئية الجزائرية، يتم فقط في صورة تقارير بيئية تُسلّم إلى السلطات الإدارية، حيث تُعد وتُقدم كتقارير مستقلة عن التقارير المالية. ويُضاف إلى ذلك أن تعدد هذه التقارير، وتنوعها من نواحي مختلفة يُبرز ضرورة العمل على تطوير نموذج موحد للتقرير البيئي، واعتماده كخطوة أولية تمهيدا للوصول إلى دمج متطلبات القياس، والإفصاح عن الأداء البيئي في التشريعات المحاسبية.

Abstract:

The present study deals with the requirements of environmental performance disclosure in Algeria, through an analytical review of the associated legal texts. In light of its conceptual framework and the related environmental disclosure standards issued by organisations at the international level.

The study found that environmental performance disclosure in accordance with the Algerian environmental regulations is only presented as standalone environmental reports delivered to the administrative authorities. in addition to the multiplicity and diversity of these reports in different aspects, and this highlights the need to developing and adopting a unified model of environmental report as an initial step to get to integrating the requirements of measuring and disclosing environmental performance in the accounting legislations.

مقدمة:

بدأ يتزايد الاهتمام بالدراسات البيئية مع الربع الأخير من القرن العشرين، نتيجة ارتفاع المخاطر المرتبطة بالمشكلات البيئية، التي باتت تواجه البيئة والمجتمع في معظم البلدان، وقد ترتب عن ذلك تكثيف الاهتمام بآليات حماية البيئة من آثار التلوث، بهدف تحقيق الإدارة الملائمة للبيئة على المستوى الاقتصادي الكلي، والجزئي من خلال استحداث آليات تهدف إلى جعل المؤسسات ملتزمة بيئياً تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، إلى جانب تحقيقها لهدف تعظيم الربح، الأمر الذي أدى إلى ازدياد الطلب على البيانات المرتبطة بالأداء البيئي للمؤسسة من فئات عديدة في المجتمع، ولقد نجم عن ذلك تزايد الضغوط التي تُفرض على المؤسسات، كي تتجه نحو التوسع في الإفصاح عن أدائها البيئي، وعليه فلقد بادرت العديد من المنظمات والحكومات إلى إصدار معايير وإرشادات تحث أو تلزم من خلالها المؤسسات على الإفصاح عن الآثار البيئية لأنشطتها، والإجراءات التي تتبعها لمعالجة هذه الآثار في سبيل حماية البيئة.

مشكلة الدراسة وأهدافها:

لقد أولت الحكومة الجزائرية مسألة حماية البيئة اهتمام كبير بإدراجها ضمن البرامج التنموية المتوالية، وبتكثيف جهودها لوضع مجموعة متكاملة من الوسائل الكفيلة بحماية البيئة، منها الوسائل الإدارية التي تهدف إلى إحكام الرقابة البيئية على المؤسسات وتحسين أدائها البيئي والتي يعد نظام التقرير البيئي من أهم أدواتها.

وتأسيساً على ما سبق، فإن مشكلة الدراسة تكمن في الحاجة إلى استقراء وتقييم النصوص التي تجسد نظام التقرير البيئي من خلال مراجعة وتفحص متطلبات

الإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات التي تتضمنها. وبناء عليه، فإن الدراسة تروم تحقيق الأهداف الآتية:

- التعرف أولاً على طبيعة الإفصاح عن الأداء البيئي ومضمونه.
- استعراض أهم إصدارات الهيئات والمنظمات الفاعلة على المستوى الدولي في مجال الإفصاح البيئي.
- مراجعة وتقصص المتطلبات القانونية الخاصة بالإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات في الجزائر.

منهج وخطة الدراسة: تبنت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لتتناسبه وأغراض الدراسة، وتتضمن خطة الدراسة المحاور الآتية:

- طبيعة الإفصاح عن الأداء البيئي.
- إصدارات المنظمات على المستوى الدولي في مجال الإفصاح البيئي.
- المتطلبات القانونية للإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات في الجزائر.

أولاً: طبيعة الإفصاح عن الأداء البيئي

1- مفهوم الإفصاح عن الأداء البيئي

يشير مفهوم الإفصاح عموماً إلى إظهار الشيء؛ بحيث يكون معلوماً وواضحاً، والهدف الرئيس للإفصاح هو توفير المعلومات التي تفيد مختلف الطوائف عند اتخاذ القرارات وبخاصة الاقتصادية منها، ولكي تواكب المحاسبة التطور في كافة فروع المعرفة، يجب أن لا يقتصر دورها على الإفصاح التقليدي للنشاط الاقتصادي للمؤسسة، بل يجب أن يمتد ليشمل الآثار المترتبة عن نشاط المؤسسة على البيئة،

وإعطاء صورة واضحة عنها؛ بحيث يمكن معه تقييم تلك الآثار ثُجاء المجتمع إلى جانب تقييم الأداء الاقتصادي لها¹.

ولقد تناول الكتاب والباحثون مفهوم الإفصاح عن الأداء البيئي بتعاريف مختلفة منها التي ركزت على وسائله فعرفته بأنه " نشر المعلومات التي تُعبر عن الأداء البيئي للمؤسسات من خلال الوسائل المختلفة سواءً مطبوعات التقارير المالية، والإدارية المنشورة، أو من خلال المواقع الإلكترونية للمؤسسة، أو المؤتمرات والصحف"². وعُرفَ أيضاً بأنه "الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع المؤسسات إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي، وتُعد القوائم المالية أو التقارير الملحق بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك"³.

ومن حيث طبيعة المعلومات المفصح عنها فقد عرفه البعض بأنه " مجموعة من بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للمؤسسة، والآثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل"⁴.

وباعتباره إجراء يتم في إطار التزام المؤسسة بمسؤوليتها البيئية، فهناك من عرفه بأنه " العملية التي بمقتضاها يتم عرض المعلومات الخاصة بالالتزامات البيئية الناتجة

¹ - محمد محمد عشري، " أثر الإفصاح المحاسبي البيئي في زيادة فعالية قرارات الاستثمار في منظمات الأعمال"، بحث غير منشور، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، مصر، 2011، ص. 7.

² - لقمان محمد الدباغ، شكر محمود مصطفى، ياسمين أكرم الدباغ، " تحليل الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في دول مجلس التعاون الخليجي"، مجلة بحوث مستقبلية، كلية الحداثات الجامعية، الموصل، العراق، العدد 40 (2012)، ص. ص. 177.

³ - عادل البهلول حميدان الطاهر، " الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت بليبيا- دراسة استطلاعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد 27، العدد 1 (2011)، ص. 447.

⁴ - فهم أبو العزم محمد، " معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية: دراسة حالة جمهورية مصر العربية"، دورية الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، المجلد 45، العدد 1 (2005)، ص. 48.

عن ممارسة المنظمة لأنشطتها اليومية، وبيان مدى استجابة المنظمة لهذه الالتزامات، حتى يتمكن أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء"¹.

يُستخلص من التعاريف السابقة، أن الإفصاح عن الأداء البيئي هو عملية عرض ونشر المعلومات التي تخص الأداء البيئي للمؤسسة، التي تتم من خلال وسائل مختلفة كالتقارير المالية والإدارية، المواقع الإلكترونية أو المؤتمرات أو الصحف، لتمكين مختلف أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

2-العوامل التي أسهمت في توجه المؤسسات نحو الإفصاح عن أدائها البيئي

لقد أسهمت الضغوط التي تفرضها جماعات مختلفة على المؤسسات، في أن تتجه هذه الأخيرة نحو الإفصاح عن أدائها البيئي؛ ومن هذه الضغوط؛ الضغوط الداخلية التي يمارسها الموظفون بسبب قلقهم من بيئة العمل، ورغبتهم في التأكد من أن المؤسسة التي يعملون بها تُنجز العمليات بطريقة متوافقة بيئياً، ثم اهتمام الإدارة العليا بالمنافع المالية التي يمكن أن تمنحها الاستراتيجية البيئية للمؤسسة، أما الضغوط الخارجية فتمارسها مجموعة واسعة من الجماعات الخارجية بما فيها الجمعيات التي تُعنى بالبيئة والهيئات الحكومية، والمجتمع العام يطالبون أكثر فأكثر المؤسسات بإعداد

¹ - ناظم عبد السيد، أياد سلطان، زينب يوسف، " المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب (مصرفي البصرة) "، مجلة التقني، هيئة التعليم التقني، بغداد، المجلد 22، العدد 5 (2009)، ص. 19.

تقارير بيئية واسعة النطاق، وبخاصة من خلال إصدار قوانين بيئية تجعل التقرير البيئي إلزاميا على المؤسسات كافة¹.

وبالإضافة إلى العوامل السابقة، هناك جوائز الإبلاغ البيئي التي تعد من الآليات الحديثة التي طورت بهدف تشجيع المؤسسات على الإفصاح والتقرير عن قضاياها البيئية، منها:²

- جوائز التقرير الأخضر (Green reporting awards) في اليابان.
- جوائز التقرير عن التنمية المستدامة، تمنحها الجمعية البريطانية للمحاسبين القانونيين العموميين (UK-ACCA Sustainable reporting awards).
- الجائزة السنوية للبيئة في جنوب إفريقيا (WWF Annual environmental award).

3- أهداف المؤسسات من الإفصاح عن الأداء البيئي

على ضوء العوامل السابقة، يمكن إيجاز الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها من خلال التوجه نحو التوسع في الإفصاح عن أدائها البيئي فيما يأتي:

أهداف داخلية: على مستوى المؤسسة، وتتمثل هذه الأهداف في:³

- المحافظة على المركز التنافسي للمؤسسة إزاء المؤسسات المماثلة في السوق من خلال تحسين سمعتها تجاه الأطراف ذات العلاقة بنشاطاتها الاقتصادية والاجتماعية.

¹ - Alok kumar paramanik, Niikhil Chandra Shil, Bhagaban Das, " Corporate environmental reporting ", International Journal of Business and Management, Vol. 3, No. 12 (2008), P. 149.

² - Ibid., PP. 149-150.

³ - إيناس عبد الرحمان القيسي، "دور المحاسبة البيئية في حماية المجتمع والبيئة"، مجلة كلية التراث الجامعة، بغداد، العدد 11 (2011)، ص ص. 92-93.

- إظهار الإذعان للقوانين والتشريعات الحكومية، وغير الحكومية مما يضيف على وجودها صفة الشرعية وإجازة لنشاطاتها.
- يوفر الإفصاح قاعدة جيدة للبيانات والمعلومات، التي يمكن أن تخدم مالكي المؤسسة والعاملين فيها للارتقاء بكفاءة الإجراءات المتخذة للمحافظة على البيئة، فضلا عن اطلاع الإدارة على حجم التكاليف الإضافية التي تتحملها في حماية البيئة.
- التزام المؤسسة بإجراءات سلامة البيئة وحمايتها من التلوث يساهم في خلق حالة من الاستقرار النفسي والصحي للعاملين فيها مما يقلل من حدة دوران العمل والتكاليف المرتبطة به.

أهداف خارجية: من هذه الأهداف ما يأتي:¹

- إظهار التزام المؤسسة بمتطلبات المسؤولية البيئية والاجتماعية ومشاركتها في تحمل الأعباء العامة للمجتمع.
- يعد الإفصاح وسيلة لإدارة التفاوض بين أصحاب حقوق الملكية والغير ممن يمارسون ضغوطا على المؤسسة؛ كالمستهلكين، والمجهزين، والجمهور، والهيئات الاجتماعية الأخرى.
- أنه يعكس نشاطات المؤسسة وفعاليتها في مجال حماية البيئة، وسلامة مواقع عملها من التلوث، والهدر في المواد السامة، مما يُخلي مسؤوليتها القانونية إزاء الأضرار والإصابات التي قد تسببها مؤسسات أخرى مماثلة.

¹ - إيناس عبد الرحمان القيسي، المرجع السابق، ص. 93.

- يساعد الإفصاح عن الأنشطة البيئية مستخدمي المعلومات على اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة، وتقييم الأداء فضلاً عن تطوير البحوث، والدراسات في مجال حماية البيئة.

. إرضاء المستهلكين وإقناعهم بما تطرحه المؤسسة من سلع وخدمات في السوق.

4- أنواع الإفصاح عن الأداء البيئي

إن الإفصاح عن الأداء البيئي يمكن أن يكون إفصاحاً إلزامياً أو اختياريًا، حيث يخضع الإلزامي منه لمجموعة من القوانين والتشريعات التي تضعها الجهات الحكومية، أو المنظمات المهنية، ويهدف إلى إلزام المؤسسات بالإفصاح عن كل ما من شأنه تلويث البيئة الخارجية، وذلك لتحسين إجراءات حمايتها ووقايتها من أخطار التلوث بكافة أشكاله، بالإضافة إلى تحقيق مزايا بيئية وتنافسية لتلك المؤسسة، وتحقيق هدف إيصال تلك المعلومات إلى كل الأطراف التي هي بحاجة إليها¹.

أما الإفصاح البيئي الاختياري، فهو ذلك الإفصاح الذي يستند في شرعيته على قرارات إدارية مرتبطة بالمؤسسة الاقتصادية ذاتها؛ حيث تكون المؤسسة بموجب هذا النوع غير ملزمة بالإفصاح عن المعلومات البيئية، وإنما هي في وضع الخيار، وهناك من العوامل التي تؤدي دوراً كبيراً في عملية الاختيار، منها القيم والمبادئ الأخلاقية والأعراف، ومستوى الوعي البيئي فضلاً عن ثقافة المؤسسة ومدى إدراكها لأهمية ذلك².

ثانياً: إصدارات المنظمات على المستوى الدولي في مجال الإفصاح البيئي

¹ - محمد فاضل نعمة الياسري، " المحاسبة البيئية ودورها في الحفاظ على البيئة "، مجلة جامعة كربلاء العلمية، العراق، المجلد 4، العدد 4 (2007)، ص. 486.

² - محمد فاضل نعمة الياسري، المرجع السابق.

تؤدي المنظمات والهيئات على المستوى الدولي دوراً مؤثراً وفاعلاً في توجيه اهتمام المؤسسات بالإفصاح عن أدائها البيئي سواءً بصفة طوعية أم إلزامية، وهذا بإصدارها لإرشادات، ومعايير مرتبطة بالمحاسبة، والإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسة. ومن أبرزها إصدارات الهيئات الآتية:

1- إصدارات الهيئات والمنظمات الدولية:

أ- مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية UNCTAD:

بادر فريق عمل الخبراء الحكوميين حول المعايير الدولية للمحاسبة والتقرير ISAR الذي انبثق عن المؤتمر بإصدار دليل إرشادي، يتناول الكيفية التي تتم بها المعالجة المحاسبية، والتقرير المالي عن التكاليف، والالتزامات البيئية، وذلك بالإفصاح عن الفقرات الآتية:¹

- البيانات المالية الكمية، المرتبطة بالالتزامات والمخصصات البيئية، التكاليف البيئية الاستثنائية، الضرائب والرسوم الخضراء.
- البيانات الكيفية، المرتبطة بالسياسات والإجراءات البيئية، والتكاليف البيئية الأخرى.

- بيانات أخرى غير مالية - لكنها كيفية ويمكن التأكد منها - متعلقة بالأداء البيئي.

ب- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC:

¹ - لمزيد من التفاصيل، يُراجع:

UN- Intergovernmental working group of experts on international Standards of Accounting & Reporting (ISAR), Environmental financial accounting & reporting at the corporate level, UN., Geneva, 1998, PP. 43-61.

أصدر الاتحاد المعيار الدولي للتدقيق رقم 1010 بعنوان " اعتبارات الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية " الذي تضمن إرشادات رئيسية للمدقق متعلقة بمراعاة الاعتبارات البيئية عند فحص القوائم المالية للمؤسسات، التي تزداد بها أهمية الأمور البيئية التي من شأنها التأثير على القوائم المالية، منها على وجه التحديد: صدور أنظمة وقوانين بيئية متعلقة بأصول المؤسسة، فشل المؤسسة في الالتزام القانوني بالأمور البيئية، الالتزامات البيئية المتنوعة التي تقع على عاتق المؤسسة المرتبطة بعملها الأساسي، الالتزامات البيئية عن المبادرات الطوعية لحماية البيئة من التلوث الذي تسببه المؤسسة، التزامات طارئة تتعلق بالأمور البيئية¹.

ج-مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB:

نص المعيار المحاسبي رقم 1 الصادر عن المجلس بعنوان " عرض القوائم المالية " على أن العديد من المؤسسات وبخاصة في قطاعات الأنشطة التي تزداد أهمية العوامل البيئية فيها عليها أن تقدم خارج القوائم المالية قوائم وتقارير مثل التقارير البيئية وقوائم القيمة المضافة².

2-إصدارات المنظمات الأمريكية:

أ- الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA:

¹-International Auditing Practices Committee, IAPS No. 1010: The consideration of environmental matters in the audit of financial statements, International Federation of Accountants, New York, 2010, PP. 156-157.

²-International Accounting Standards board, International Accounting Standard No. 1: Presentation of Financial Statements, London, 2005, P. 4.

قدمت لجنة التأثيرات البيئية المنبثقة عن الجمعية نموذجاً للتقرير عن الأداء البيئي للمؤسسة، يقوم على إفصاح المؤسسة عن جهودها في حل المشاكل البيئية بتضمين القوائم المالية المنشورة ملاحظات هامشية عن هذه الجهود باستخدام أسلوب الوصف الروائي للإفصاح عما يأتي:¹

- المشاكل البيئية الرئيسية: بتحديد المشاكل التي تواجه المؤسسة فيما يختص بالرقابة على التلوث، والمعايير المسموح بها، والعقوبات المقررة في حالة تجاوزها لهذه المعايير.

- خطط المؤسسة للحد من المشاكل البيئية: بالوصف التفصيلي لخطط المؤسسة تجاه تخفيض التلوث، والجدول الزمني المحدد لتنفيذها، وموازنة تكاليف الرقابة على التلوث.

- التقدم الذي أحرزته المؤسسة في حل المشكلات البيئية، بوصف ما أنجزته المؤسسة من تقدم والتكاليف التي ترتبت عن هذا الإنجاز.

- التأثيرات البيئية الجوهرية على المركز المالي للمؤسسة ونتيجة عملياتها.

ب- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين AICPA :

في سنة 1996 أصدر المعهد المعيار 1-SOP96 بعنوان التزامات المعالجة البيئية وتضمن إرشادات تتعلق بالاعتراف بالمسائل المرتبطة بالتزامات المعالجة البيئية، والإفصاح عنها في القوائم المالية من قبل المؤسسات. وفي سياق الالتزام ببروتوكول كيتو Protocol Kyoto² حول الانبعاثات من الغازات المسببة لظاهرة

¹ - للاطلاع أكثر، يُراجع:

- محمد عباس بدوي، المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق، (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2007)، ص ص. 112-113.

² - بروتوكول كيوتو هو اتفاقية دولية مرتبطة بالاتفاقية الإطارية للأمم المتحدة بشأن تغير المناخ، تم اعتماده في 1997/12/11 بكيوتو في اليابان ودخل حيز التنفيذ في 2005/02/16. وتتمثل

الاحتباس الحراري، أصدر المعهد عام 2003 المعيار 2-SOP03 الذي يتناول مصادقة المدقق القانوني على الالتزامات المرتبطة بالانبعاثات من الغازات المتسببة في الاحتباس الحراري GHG خلال السنة المالية، و(أو) التخفيضات من الانبعاثات المسجلة، أو المتضمنة في عمليات التجارة أو القرض والحد الأدنى من الانبعاثات.

3-إصدارات المنظمات البريطانية:

أ- مجلس المعايير المحاسبية UK-ASB:

ينص المعيار رقم 1 الخاص بالمراجعة المالية والتشغيلية الصادر عن المجلس على أن تتضمن التقارير السنوية للشركات تقارير المراجعة المالية والتشغيلية وأن تحتوى هذه التقارير على معلومات عن الأمور المرتبطة بالقضايا البيئية وبخاصة في المؤسسات الصناعية، أو على الأقل في المؤسسات التي تواجه القضايا المرتبطة بالمياه، استعمال الطاقة، النفايات، التغيرات المناخية¹.

ب-معهد المحاسبين القانونيين في بريطانيا ICAEW:

أصدرت فرقة البحوث البيئية التابعة للمعهد تقرير بحثي حول الإفصاح عن الأداء البيئي، ولقد أوصى هذا التقرير بضرورة التوسع في الإفصاح عن القضايا البيئية، وبخاصة

السمة الرئيسية لهذا البروتوكول هو أنه يحدد أهدافاً ملزمة لـ 37 دولة صناعية والمجتمع الأوروبي للحد من الغازات المتسببة في ظاهرة الاحتباس الحراري، ففي فترة الالتزام الأولى التي تبدأ اعتباراً من عام 2008 وتستمر حتى عام 2012 تعهدت الدول بأن يكون الانخفاض من الانبعاثات في حدود 5% مقارنة بمستويات عام 1990، ليتم رفع نسبة الانخفاض في مرحلة الالتزام الثانية إلى 18% على أن يتم تحقيقها خلال الفترة الزمنية الممتدة من 2013 إلى 2020. ذلك بحسب ما ورد في:

- United Nations, Frame work convention on climate change, Report of the Conference of Parties serving as the meeting of the Parties to the Kyoto Protocol on its eighth session, UN., Geneva, (February, 2013), PP. 3-4.

¹ - UK-Accounting Standards Board, Reporting Standard No. 1: Operating and financial review, London, 2005.

بالنسبة للمؤسسات التي تؤثر العوامل البيئية فيها على سياستها وأنشطتها، وتتعرض على قيم أصولها والتزاماتها، كما أوصى أيضاً بقائمة للبند التي على المؤسسات نشرها في تقاريرها السنوية، منها: السياسة البيئية للمؤسسة، أهدافها البيئية والمعلومات المرتبطة بالإجراءات المتبعة لتحقيقها¹.

ج-جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين UK-ACCA:

أصدرت الجمعية مجموعة من الإرشادات تختص بالإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات حددت فيها المكونات التي يجب أن يتضمنها التقرير البيئي، وتتمثل في العناصر الآتية:²

- الخصائص العامة للمؤسسة، التي تشمل نبذة عامة عن المؤسسة (حجم المؤسسة، طبيعة عملها التجاري، نطاق السوق الذي تستهدفه).
- السياسة البيئية للمؤسسة، التي تعكس التزام المؤسسة نحو تنفيذ الأهداف والغايات الخاصة بإدارة الأنشطة البيئية.
- غايات المؤسسة وإنجازاتها في المجال البيئي، وتشمل مجموعة من الغايات التي تغطي موضوعات بيئية مختلفة، ابتداء من إنشاء نظام بيئي فعال إلى الاستخدام العقلاني للموارد الطبيعية، والسيطرة على الملوثات والمخلفات الصناعية.

¹- O. George Gamble et al., " Environmental Disclosures in Annual Reports: An International perspective ", The International Journal of Accounting, University of Illinois, Vol. 31, No. 3 (1996) , P. 299.

² -UK-Association of Chartered Certified Accountants, An Introduction to Environmental Reporting, The Certified Accountants Educational Trust, CAET., London, 2001, PP. 10-11.

- الأداء والالتزام البيئي للمؤسسة، يشمل بيانات تفصيلية عن الأداء البيئي للمؤسسة والتزامها تجاه المعايير البيئية الموضوعة.
- الأنظمة الإدارية والإجراءات المتبعة، تتمثل في إنشاء نظام معلومات فعال ودقيق، إضافة إلى وصف لنظام الإدارة البيئية للمؤسسة.
- تقرير مستقل عن التدقيق البيئي، الذي يتمثل في إصدار تقرير من جهة مستقلة، يعكس أعمال التدقيق المنجزة بخصوص الأداء البيئي للمؤسسة، ومدى التزامها بالقوانين والمعايير البيئية الموضوعة.

بعد استعراض أهم إصدارات المنظمات في مجال الإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات يمكن أن نلاحظ بأن هذه الإصدارات قد تنوعت من حيث شكلها (وثائق إرشادية أو معايير)، وصفة الالتزام بها (طوعية أو إلزامية)، ونوع المعلومات المرتبطة بالأداء البيئي للمؤسسة المطلوب الإفصاح عنها؛ إذ نجد أن بعض الإصدارات قد ركزت على المعلومات غير المالية (الكمية والوصفية)، التي تخص التلوث البيئي واستهلاك الموارد وسياسات وأهداف المؤسسة وجهودها في سبيل حماية البيئة، وإصدارات أخرى يشمل نطاق الإفصاح فيها المعلومات البيئية المالية أيضاً، كذلك المرتبطة بالتكاليف البيئية والالتزامات المتصلة بها. وفيما يخص موقع الإفصاح عن هذه المعلومات فإن مجمل الإصدارات تعكس وجود أربع اتجاهات هي: الإفصاح في تقارير بيئية مستقلة؛ الإفصاح في القوائم المالية - الأساسية أو الملحق أو كملاحظات هامشية-؛ الإفصاح في تقارير المراجعة؛ الإفصاح في تقارير الإدارة.

ثالثاً: المتطلبات القانونية للإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات في الجزائر

1- القوانين البيئية والإفصاح عن الأداء البيئي:

لقد أشار قانون حماية البيئة رقم 10/03 إلى إلزامية التصريح والإبلاغ عن المعلومات البيئية، من خلال المادة 8 منه التي نصت على أنه يتعين على كل شخص طبيعي، أو معنوي بحوزته معلومات متعلقة بالعناصر البيئية، التي يمكنها التأثير بصفة مباشرة، أو غير مباشرة على الصحة العمومية، تبليغ هذه المعلومات إلى السلطات المحلية و/أو السلطات المكلفة بالبيئة¹.

كما تضمنت النصوص القانونية التي تهتم بالشأن البيئي مواد، تنص على إلزامية قيام المؤسسات بتقديم تقارير بيئية، حتى تتمكن السلطات الإدارية من فرض الرقابة اللاحقة المستمرة على المستفيدين من التراخيص الخاصة بالمؤسسات، التي تُشكل خطراً على البيئة، ويترتب على عدم قيام صاحب النشاط المرخص بتزويد الإدارة بالمعلومات والتطورات الجديدة جزاءات مختلفة. ومن هذه النصوص ما يأتي:

- القانون المتعلق بتسيير النفايات، الذي ألزم منتجي أو حائزي النفايات الخاصة بالخطرة بالتصريح للوزير المكلف بالبيئة بالمعلومات المتعلقة بطبيعة النفايات وكميتها وخصائصها، وأن يقدموا بصفة دورية المعلومات الخاصة بمعالجة هذه النفايات، وكذلك الإجراءات العملية المتخذة، والمتوقعة لتفادي إنتاج هذه النفايات بأكبر قدر ممكن².

- قانون المناجم، الذي ألزم أصحاب السندات المنجمية أو الرخص أن يقدموا تقريراً سنوياً متعلقاً بنشاطاتهم إلى الوكالة الوطنية للجيولوجيا والمراقبة المنجمية، وألزم

¹ - المادة 8 من قانون 10/03 المؤرخ في 19/07/2003، المتعلق ب: حماية البيئة في إطار التنمية المستدامة، الجريدة الرسمية، العدد 43 (2003)، ص. 10.

² - المادة 21 من قانون 19/01 المؤرخ في 12/12/2001، المتعلق ب: تسيير النفايات ومراقبتها، الجريدة الرسمية، العدد 77 (2001)، ص. 13.

صاحب رخصة التفتيش بتقديم تقرير مفصل عن الأشغال المنجزة كل ستة أشهر إلى الوكالة الوطنية للممتلكات المنجمية¹.

- قانون المياه، الذي نص على تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الحائزين على رخصة، أو امتياز استعمال الأملاك العمومية الطبيعية للمياه، وأصحاب الامتياز أو المفوض لهم الخدمات العمومية للماء والتطهير، وأصحاب امتياز استغلال مساحات السقي أن يقدموا دورياً للسلطة المكلفة بنظام التسيير المدمج للإعلام كل المعلومات والمعطيات التي تتوفر لديهم².

- المرسوم التنفيذي المتعلق بالمنشآت المصنّفة، الذي ينص على أن المؤسسات أو المنشآت المصنّفة إذا تضررت من حريق، أو انفجار أو نتيجة لكل حادث آخر ناجم عن الاستغلال أن ترسل تقرير عن ذلك للجنة مراقبة المنشآت المصنّفة تبين فيه: ظروف الحادث وأسبابه؛ آثاره على الأشخاص والممتلكات والبيئة؛ التدابير المتخذة أو المزمع اتخاذها لتفادي أي واقعة أو حادث مماثل، والتخفيض من آثار ذلك على المدى المتوسط أو الطويل³.

بعد تفحص النصوص السابقة، يُمكن إدراج الملاحظات الآتية:

- أن التقارير البيئية وفق هذه النصوص تخص فقط المؤسسات ذات التأثير المهم على البيئة، وأنها تُعنى ببعد واحد فحسب من أبعاد الأداء البيئي للمؤسسة ولا

¹ - المادة 61 من قانون 10/01 المؤرخ في 2001/07/03، المتعلق ب: المناجم، الجريدة الرسمية، العدد 35 (2001)، ص. 14.

² - المادة 109 من قانون 12/05 المتعلق ب: المياه، الجريدة الرسمية، العدد 60 (2005)، ص. 15.

³ - المادة 37 من المرسوم التنفيذي رقم 198/06 المؤرخ في 2006/05/31، المتضمن التنظيم المطبق على المؤسسات المصنّفة لحماية البيئة، الجريدة الرسمية، العدد 37 (2006)، ص. 14.

تغطي أداؤها البيئي الشامل، إضافة إلى تركيزها على المعلومات البيئية غير المالية (الوصفية والكمية).

- تنوع هذه التقارير من حيث: محتواها المعلوماتي، المدة التي تغطيها، المؤسسات المعنية بها، الجهة التي يُرفع إليها التقرير، نوعها (تقارير تُقدم بصفة دورية منتظمة أو بصفة استثنائية).
- كما أن هذه النصوص قد أشارت إلى إلزامية إعداد وتقديم التقرير، وليس إلزامية نشره سواءً من قبل المؤسسة المعنية بالتقرير، أم الهيئة التي يُرفع إليها التقرير¹.
- وأن المعلومات عن الأداء البيئي وفقتلك النصوص، يجب أن تُقدم في صورة تقارير بيئية مستقلة، وليس ضمن القوائم المالية.

¹ - من المهم الإشارة هنا إلى أن التقارير البيئية التي تسبق مباشرة الاستغلال، والتي تقدم للحصول على الترخيص لمزاولة النشاط في إطار دراسة التأثير البيئي هي فقط التي يتم نشرها، ويكون متاحا للمجتمع والأطراف الخارجية المهتمة الاطلاع عليها.

2- التشريعات المحاسبية والإفصاح عن الأداء البيئي:

إن التشريعات المحاسبية لم تشر إلى إلزامية الإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية الأساسية، وحتى فيما يتعلق بالمتطلبات الخاصة بالمعلومات التي يجب أن يحتويها ملحق القوائم المالية، فلم تنص بوضوح على إلزامية إدراج المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي للمؤسسات في الملحق، إذ نجد أن الأمر المؤرخ في 2008/07/26 المرتبط بقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية ينص على أن ملحق القوائم المالية يشتمل على المعلومات التي تكون ذات طابع بالغ الأهمية أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية، وهناك معياران أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات المطلوب إظهارها في الملحق، هما الطابع الملائم للمعلومة وأهميتها النسبية¹.

ولدى تفحص متطلبات الإفصاح الواردة في النصوص التنظيمية الخاصة بالبورصة، تبين بأنها هي الأخرى لم تطلب صراحة الإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات المدرجة فيها، إذ نجدها قد نصت على إلزامية قيام المؤسسات المدرجة في البورصة بإيداع ونشر تقاريرها المالية السنوية، وتقارير التسيير السداسية المصادق عليها من قبل محافظ أو محافظي الحسابات، بالإضافة إلى وجوب قيامها بإعلام الجمهور على الفور بكل تغيير، أو واقعة مهمة إن كانت معروفة، وقد تؤثر بصيغة ملموسة على سعر القيم المنقولة²، إلا أنها لم تحدد نوع وطبيعة هذه الأحداث

¹ - الفصل 6 من النظام المحاسبي المالي الملحق بالقرار المؤرخ في 2008/07/26، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19 (2009)، ص. 38.

² - لتفاصيل أكثر، يراجع:

الجوهرية، ولم تحدد فيما إذا كانت الأحداث البيئية تندرج ضمنها. وبهذا فإن التشريعات المحاسبية قد تركت أمر الإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسة في التقارير المالية السنوية يخضع لرغبة إدارة المؤسسة على العموم، باستثناء في حالة أن تكون المعلومات الإضافية التي قد تطلب لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها من المؤسسة بنشرها عند الحاجة تخص أدائها البيئي وفي هذه الحالة فإن اللجنة هي التي تحدد طريقة وأجل نشر هذه المعلومات¹.

الخاتمة:

بعد مراجعة وتفحص المتطلبات القانونية الخاصة بالإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات الجزائية تبين أن الإفصاح عن الأداء البيئي وفقها يتم فقط في صورة تقارير بيئية تركز على المعلومات البيئية غير المالية، وتُعد كتقارير مستقلة عن التقارير المالية تُسَلَّم إلى السلطات الإدارية. ويُضاف إلى ذلك تعدد هذه التقارير وتنوعها من نواحي مختلفة، منها: المؤسسات المعنية بها؛ محتواها المعلوماتي؛ المدة التي تغطيها؛ نوعها (تقارير دورية أو استثنائية)؛ الجهة التي يرفع إليها التقرير .

إن هذا التنوع في التقارير البيئية الذي تم رصده يُبرز الحاجة إلى العمل على تطوير نموذج موحد للتقرير البيئي واعتماده ليطبق على المؤسسات كافة، وليس على المؤسسات ذات التأثير المهم على البيئة فقط. على أن يتضمن معلومات بيئية مالية وغير مالية تُعْطَى مُخْتَلَف مجالات الأداء البيئي للمؤسسة، لتلبية الاحتياجات المتنوعة

- نظام تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها رقم 02/2000 المؤرخ في 20/01/2000، المتعلق ب: المعلومات الواجب نشرها من طرف المؤسسات التي تكون قيمها مسعرة في البورصة، الجريدة الرسمية، العدد 50 (2000)، ص.ص. 16-17.

¹ - يمكن للجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها مطالبة المؤسسات المدرجة في البورصة بنشر بعض المعلومات الإضافية إذا اقتضت حماية المستثمرين أو حسن سير السوق ذلك، كما ورد في: المادة 6 من نظام تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها رقم 02/2000، المرجع السابق، ص. 17.

لمختلف الأطراف التي تحتاج إلى مثل هذه التقارير، مع التأكيد على ضرورة فرض إلزامية نشر هذه التقارير لإتاحة إمكانية الاطلاع على محتواها للجميع. هذا، كخطوة أولية تمهيدا للوصول إلى دمج متطلبات القياس والإفصاح عن الأداء البيئي في التشريعات المحاسبية.

قائمة المراجع:

المراجع العربية:

أولا: الكتب والدوريات:

1. القيسي، إيناس عبد الرحمان. " دور المحاسبة البيئية في حماية المجتمع والبيئة ". مجلة كلية التراث الجامعة، بغداد، العدد 11 (2011).
2. الطاهر، عادل البهلول حميدان، " الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت بليبيا- دراسة استطلاعية "، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد 27، العدد 1 (2011)، ص. 447.
3. الدباغ، لقمان محمد شكر. مصطفى، محمود. الدباغ، ياسمين أكرم. " تحليل الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في دول مجلس التعاون الخليجي"، مجلة بحوث مستقبلية، كلية الحداثة الجامعة، الموصل، العراق، العدد 40 (2012).
4. الياسري، محمد فاضل نعمة. " المحاسبة البيئية ودورها في الحفاظ على البيئة ". مجلة جامعة كربلاء العلمية، العراق، المجلد 4، العدد 4 (2007).
5. بدوي، محمد عباس. المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق. (الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2007).
6. عشري، محمد محمد. "أثر الإفصاح المحاسبي البيئي في زيادة فعالية قرارات الإستثمار في منظمات الأعمال ". بحث غير منشور، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، مصر، 2011، ص. 7.
7. عبد السيد، ناظم. سلطان، أياد. يوسف، زينب. " المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد دراسة تطبيقية في شركة

8. مصافي الجنوب (مصفى البصرة) " . مجلة التقني، هيئة التعليم التقني، بغداد، المجلد 22، العدد 5 (2009).
9. حمد، فهيم أبو العزم . " معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية: دراسة حالة جمهورية مصر العربية " . دورية الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، المجلد 45، العدد 1 (2005).
- ثانياً: النصوص القانونية
10. لمرسوم التنفيذي رقم 198/06 المؤرخ في 2006/05/31، المتضمن التنظيم المطبق على المؤسسات المُصنَّعة لحماية البيئة، الجريدة الرسمية، العدد 37 (2006).
11. لنظام المحاسبي المالي الملحق بالقرار المؤرخ في 2008/07/26، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19 (2009).
12. قانون 10/01 المؤرخ في 2001/07/03، المتعلق ب: المناجم، الجريدة الرسمية، العدد 35 (2001).
13. قانون 19/01 المؤرخ في 2001/12/12، المتعلق ب: تسيير النفايات ومراقبتها، الجريدة الرسمية، العدد 77 (2001).
14. قانون 10/03 المؤرخ في 2003/07/19، المتعلق ب: حماية البيئة في إطار التنمية المستدامة، الجريدة الرسمية، العدد 43 (2003).
15. انون 12/05 المتعلق ب: المياه، الجريدة الرسمية، العدد 60 (2005).
16. نظام تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها رقم 02/2000 المؤرخ في 2000/01/20، المتعلق ب: المعلومات الواجب نشرها من طرف المؤسسات التي تكون قيمها مسعرة في البورصة، الجريدة الرسمية، العدد 50 (2000).

المراجع الأجنبية:

- 10 Gamble, O. George et al. " Environmental Disclosures in Annual Reports: An International perspective ". The International Journal of Accounting, University of Illinois, Vol. 31, No. 3 (1996).
- 11 International Auditing Practices Committee, IAPS No. 1010: The consideration of environmental matters in the audit of financial statements, International Federation of Accountants, New York, 2010.
- 12 International Accounting Standards board, International Accounting Standard No. 1: Presentation of Financial Statements, London, 2005.
- 13 paramanik, Alok kumar. Shil, Niikhil Chandra. Das, Bhagaban. " Corporate environmental reporting ". International Journal of Business and Management, Vol. 3, No. 12(2008).
- 14 UK-Accounting Standards Board, Reporting Standard No. 1: Operating and financial review, London, 2005.
- 15 UK-Association of Chartered Certified Accountants, An Introduction to Environmental Reporting, The Certified Accountants Educational Trust, CAET., London, 2001.
- 16 UN- Intergovernmental working group of experts on international Standards of Accounting & Reporting(ISAR), Environmental financial accounting & reporting at the corporate level, UN., Geneva, 1998.
- 17 United Nations, Frame work convention on climate change, Report of the Conference of Parties serving as the meeting of the Parties to the Kyoto Protocol on its eighth session, UN., Geneva, (February, 2013).