



## الموضوع

# دور الإفصاح البيئي في تحسين الأداء البيئي دراسة حالة شركة الاسمنت عين توتة - باتنة - SCIMAT

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية  
تخصص: مالية وحاكمية المؤسسات

إشراف الأستاذ:

أ/بن فرحات عبد المنعم

إعداد الطالب:

سالم أحمد

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

( وَمِنَ النَّاسِ مَن يُعْجِبُكَ قَوْلُهُ فِي الْحَيَاةِ الدُّنْيَا وَيُشْهَدُ اللَّهُ عَلَى  
مَا فِي قَلْبِهِ وَهُوَ أَلَدُّ الْخِصَامِ \* وَإِذَا تَوَلَّى سَعَى فِي الْأَرْضِ  
لِيُفْسِدَ فِيهَا وَيُهْلِكَ الْحَرْثَ وَالنَّسْلَ وَاللَّهُ لَا يُحِبُّ الْفُسَادَ )

## الملخص

الهدف من هذه الدراسة هو إبراز مدى أثر الإفصاح البيئي في شركة الاسمنت بعين التوتة في تحسين أدائها البيئي، ولتحقيق ذلك تم الاعتماد على المقابلة كأداة، وكذلك تحليل المحتوى والوثائق. أين تمت المقابلة مع الجهات التي تمسها جوانب البحث والمتمثلة في إطارات بدائرة المالية والميزانية، دائرة الجودة، دائرة التموين، دائرة الموارد البشرية، دائرة التوثيق والمنهجية، دائرة التجارة. وقد تم اعتماد (الأثر البيئي، الإمتثال التنظيمي، العمليات التنظيمية) كأبعاد للأداء البيئي، ودراسة أثر الإفصاح البيئي على هذه الأبعاد، حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

- أن شركة عين التوتة للاسمنت تهتم بمسؤوليتها البيئية وتسعى لتحسين أدائها في المجال.
- أن شركة عين التوتة لا تقوم بالإفصاح عن أدائها البيئي ضمن تقاريرها وقوائمها المالية. إلا بشكل إلزامي يتم فقط في صورة تقارير بيئية تكون ملزمة بتسليمها إلى السلطات الإدارية.
- توجد معوقات تمنع شركة عين التوتة للاسمنت من الإفصاح عن أدائها البيئي. من بينها غياب النصوص القانونية التي تلزم المؤسسة على تقديم ونشر تقارير مالية بيئية، غياب الضغط من أطراف خارجية لتقديم معلومات مالية بيئية عن المؤسسة، عدم تضمن التشريعات المحاسبية والمالية متطلبات للمحاسبة عن الأداء البيئي، قلة البرامج التدريبية والتوعوية للتعريف بمتطلبات الإفصاح البيئي.
- هناك أثر للإفصاح البيئي في تحسين الأداء البيئي من خلال تحسين الأثر البيئي، وتحقيق الامتثال التنظيمي، وكذلك تحسين العمليات التنظيمية.

**الكلمات المفتاحية:** الإفصاح البيئي، الأداء البيئي، الامتثال التنظيمي، الأثر البيئي، العمليات التنظيمية، ISO14000.

### Abstract :

*The aim of this study is to clear the impact of environmental disclosure in improving environmental performance ,in SCIMAT –Batna-. To achieve this , we Use the interview with employees touched by aspects of research(Finance and Budget Department, Quality Department, Supply Department, Human Resources Department, Documentation and Methodology Department, Department of Commerce),and use also the Content Analysis. And we use (Environmental impact, regulatory compliance, regulatory processes)like a dimension for environmental performance. We find this result:*

- *SCIMAT concerned with its environmental responsibility and seeks to improve its performance in this area;*
- *SCIMAT do not disclose their environmental performance in their reports and financial statements, Except in a mandatory manner only in the form of environmental reports that are bound to be delivered to the administrative authorities;*
- *There are obstacles preventing SCIMAT from disclosing its environmental performance. ,like absence of legal provisions that oblige the institution to submit and publish environmental financial reports, Lack of pressure from external parties to provide environmental financial information about the institution, Accounting and financial legislation does not include requirements for accounting for environmental performance, lack of training and awareness programs to introduce environmental disclosure requirements.*
- *There is an impact of environmental disclosure on improving environmental performance through improved environmental impact, achieving regulatory compliance, as well as improving organizational processes.*

# شكر وعرفان

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على إنجاز هذا العمل

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل وفي تذليل ما واجهناه من صعوبات، ونخص بالذكر الأستاذ المشرف "أ. بن فرحات عبد المنعم" الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا البحث.  
ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر إلى كل من الأستاذ برني ميلود، والأستاذ اليمين فالتة على كافة المساعدات التي قدمها وأسهما بها في هذا البحث

ولا يفوتنا أن نشكر العاملين في شركة الاسمنت عين التوتة الذين ساهموا في استكمال هذه الدراسة.

# فهرس المحتويات

أ- و	المقدمة.....
	<b>الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للإفصاح البيئي</b>
03	المبحث الأول: ماهية الإفصاح البيئي.....
03	المطلب الأول: مفهوم الإفصاح البيئي وأنواعه.....
06	المطلب الثاني: متطلبات الإفصاح البيئي وتقاريره.....
09	المطلب الثالث: مداخل الإفصاح البيئي ومزاياه.....
11	المبحث الثاني: اتجاهات الإفصاح عن الأداء البيئي.....
11	المطلب الأول: الفصل بين التقارير المالية والتقارير البيئية "طريقة الفصل".....
14	المطلب الثاني: طريقة الدمج وطريقة الإفصاح عن المعلومات البيئية فقط.....
16	المبحث الثالث: التشريعات الدولية والوطنية المتعلقة بالإفصاح عن الأداء البيئي.....
16	المطلب الأول: التشريعات الدلية المتعلقة بالإفصاح عن الأداء البيئي.....
17	المطلب الثاني: مظاهر الاهتمام بالبيئة والأداء البيئي للمؤسسات في الجزائر.....
	<b>الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للأداء البيئي</b>
25	المبحث الأول: البعد البيئي للمسؤولية الاجتماعية (الماهية والآثار).....
25	المطلب الأول: المسؤولية الاجتماعية كركيزة لحوكمة المؤسسات.....
27	المطلب الثاني: ماهية البيئة، الآثار الخارجية والتكاليف البيئية.....
33	المبحث الثاني: ماهية الأداء البيئي.....
33	المطلب الأول: تعريف الأداء البيئي و منافع تحسينه.....
36	المطلب الثاني: أبعاد الأداء البيئي ومؤشراته.....
42	المبحث الثالث: الإفصاح البيئي وأثره في تحسين الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية.....
42	المطلب الأول: أثر الإفصاح البيئي في تحسين الأثر البيئي.....
45	المطلب الثاني: أثر الإفصاح البيئي في تحقيق الامتثال التنظيمي.....
47	المطلب الثالث: أثر الإفصاح البيئي في تحسين العمليات التنظيمية.....
	<b>الفصل الثالث: الدراسة الميدانية في شركة الاسمنت عين التوتة</b>
53	المبحث الأول: الوضعية العامة للأداء البيئي لمؤسسات صناعة الاسمنت في الجزائر.....
53	المطلب الأول: الآثار السلبية لصناعة الإسمنت على البيئة.....
55	المطلب الثاني: برامج تحسين الأداء البيئي لمؤسسات صناعة الإسمنت في الجزائر.....
58	المبحث الثاني: الوضع البيئي في شركة صناعة الاسمنت لعين التوتة.....
58	المطلب الأول: التعريف بشركة الإسمنت عين التوتة.....
62	المطلب الثاني: الاهتمامات البيئية في شركة الاسمنت عين التوتة.....
64	المبحث الثالث: الأداء والإفصاح البيئي في شركة عين التوتة للإسمنت (الواقع والأثر).....

64	المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.....
66	المطلب الثاني: واقع الأداء البيئي والإفصاح البيئي في شركة عين التوتة للإسمنت.....
74	المطلب الثالث: أثر الإفصاح البيئي في تحسين الأداء البيئي لشركة عين التوتة للإسمنت.....
88	الخاتمة.....
92	المراجع.....
99	الملاحق.....

## فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
13	نموذج الإفصاح عن الأداء البيئي لجمعية الصناعة الكيميائية الألمانية	01
40	مؤشرات قياس الأداء البيئي من وجهة نظر شبكة العمل الأوروبية لدراسات الأداء المتقدم (ENAPS)	02
41	قياس الأداء البيئي من وجهة نظر (Hoekert,2001)	03
66	إجابات المبحوثين حول محور الإهتمام بحماية البيئة	04
68	الجوانب البيئية وآثارها	05
68	تصنيف النفايات في شركة الاسمنت عين التوتة	06
70	إجابات المبحوثين حول محور الإفصاح البيئي	07
72	إجابات المبحوثين حول محور معوقات الإفصاح البيئي	08
75	إجابات المبحوثين حول محور الإفصاح و علاقته بالأثر البيئي	09
76	الإستهلاك المقدر والحقيقي للطاقة 2016-2011	10
77	إجابات المبحوثين حول محور الإفصاح و علاقته بالامتثال التنظيمي	11
80	إجابات المبحوثين حول محور الإفصاح و علاقته بالعمليات التنظيمية	12

## فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
26	المسؤولية الاجتماعية 7 مواضيع محورية	01
29	تحديد الآثار الخارجية وفقا للتكلفة الخاصة والاجتماعية	02
30	تأثير النمو الاقتصادي على الآثار الخارجية	03
32	التكاليف الكلية للأداء البيئي	04
37	أبعاد الأداء البيئي للمؤسسة	05
60	مراحل عملية الإنتاج في شركة الإسمنت عين التوتة	06
61	الهيكل التنظيمي لشركة الإسمنت عين التوتة	07
79	تطور رقم الأعمال لشركة عين التوتة للإسمنت (2010-2014)	08
82	خريطة عمليات مؤسسة الاسمنت	09
84	تطور مسار البيئة والجودة لشركة الإسمنت عين التوتة	10

## فهرس الملاحق

الصفحة	إسم الملحق	الرقم
99	Certificat ISO 14001-2004	01
100	سياسة الجودة، البيئة، السلامة والصحة (باللغة العربية)	02
101	Politique Qualité/Environnement/Sante & Sécurité Au Travail	03
102	Fiche D'identification Des Aspects Environnementaux	04
105	المرسوم التنفيذي المتعلق بكيفيات التصريح بالنفايات الخاصة الخطرة	05
108	Carte Des Sources De Pollution (إرسالية من مديرية البيئة باتنة)	06
110	Suivi Des Plans De Prévention Et D'intervention Des Risques Industriels (إرسالية من مديرية البيئة باتنة)	07
112	Obligation De Déclaration Des Déchets Spéciaux Dangereux (إرسالية من مديرية البيئة باتنة)	08
115	Bon D'attribution De Plants	09
116	Déclaration Des Déchets Spéciaux Dangereux (Huiles Usée)	10
119	Déclaration Des Déchets Spéciaux Dangereux (Accumulateurs Batteries)	11
122	Avis De Vente (Déchets)	12
123	شهادة المعهد الجزائري للتقييس (تاج)	13

## قائمة الرموز والمختصرات

الرمز	الدلالة
SCIMAT	شركة الإسمنت عين التوتة باتنة Société des Ciments de Ain Touta
GICA	المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر Groupe Industriel Des ciments D'algerie
ISO	المنظمة العالمية للتقييس International Organisation for Standardisation
OHSAS	نظام الصحة و السلامة المهنية Système De Santé Et Sécurité Au Travail
DS	نفايات خاصة Déchets Spéciaux
DSD	نفايات خاصة خطيرة Déchets Spéciaux Dangereux
DMA	نفايات منزلية و مشابهاها Déchets Ménagers Assimiler
DI	النفايات الهامدة Déchets Inertes
CA	رقم الاعمال Chiffre D'affaire
SME	نظام الإدارة البيئية Système De Management Environnemental
SMI	نظام الإدارة المتكامل Système De Management Intégré
AFAQ- AFNOR	الجمعية الفرنسية للجودة-التقييس Association Française Pour La Qualité- Normalisation
INOR	المعهد الوطني للتقييس L'Institut National De La Normalisation
O.N.E.D.D	المرصد الوطني للبيئة والتنمية المستدامة L'observatoire National De L'environnement Et De Développement Durable

# مقدمة

## مقدمة

أدى الاهتمام بالممارسات السليمة للأعمال والتي تتضمن التقليل من الفساد وسوء الإدارة إلى أقل حد ممكن، إلى ظهور مصطلح الحوكمة كأحد المفاهيم الحديثة التي تهدف إلى وضع و تنفيذ مجموعة من القواعد والمبادئ للتحكم بما تتخذه الإدارة من قرارات و ما تقوم به من أفعال، وجعله يصب في مصالح المساهمين والملاك من جهة و الالتزام المؤسسة تجاه البيئة والمجتمع من جهة أخرى. حيث تعمل الحوكمة على ضمان القيام بالمسؤولية الاجتماعية وتعزيزها داخل المؤسسات وهذا لا يمكن أن يكون واقعا ملموسا ومعاشا إلا بالتطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة في جميع الممارسات الإدارية في المؤسسات. وعليه أصبحت المسؤولية الاجتماعية تشكل ركيزة أساسية من الركائز التي تبنى عليها حوكمة المؤسسات، فتطبيق مبادئ هذه الأخيرة يفرض تبني برنامج للمسؤولية الاجتماعية. فكل منهما يشتركان من حيث الهدف المتمثل في المحافظة على حقوق أصحاب المصالح والمساهمة في التنمية المستدامة.

وفي هذا الإطار وجدت المؤسسات الصناعية نفسها تتحمل مسؤولية بيئية أرغمت على إثرها أن تتبنى منهاجاً بيئياً في أعمالها.

وقد حاول المشرع الجزائري أن يسطر و يضبط هذا الطرح الجديد، بوضع مديريات للبيئة، وفرض رسوم وضرائب بيئية على المواد التي تسهم في تلويث البيئة، فبقي بذلك على المؤسسات أن تلتزم بهذا التوجه وأن تسعى لتحسين أدائها البيئي ليس تبعاً للتشريعات الدولية و الوطنية فقط بل لأن متطلبات الزبائن الحاليين. ومتطلبات التنافسية تفرض ذلك، مما سيجعلها تغير من أساليب عملها أو بعض موادها الأولية وما إلى ذلك من تجهيزات وغيرها.

وتماشياً مع متطلبات التنمية المستدامة والسعي لتحقيق التميز والريادة وضمان المكانة في السوق يتوجب على المؤسسات بناء نظام لتطوير وضبط أدائها البيئي. من ثم تحمل مختلف التكاليف التي تنجر عن ذلك، وتحسينا لسمعتها وجب عليها أن تفصح عن ذلك بأي شكل من أشكال الإفصاح لمختلف الأطراف ذات العلاقة (أصحاب المصلحة) الذين صارت قدرتهم التفاوضية عالية في هذا الإطار. فالإفصاح البيئي رغم طواعيته وعدم وجود قوانين تضبطه أو تفرضه على المؤسسة لا شكلاً ولا مضموناً؛ فقد صار توجهها للمؤسسات التي تدرك أن هذا الوضع صار حتمية مفروضة وإغفالها له لن يجعلها تستمر في السوق.

وعلى ذلك جاءت إشكالية دراستنا كالتالي:

ما مدى إسهام الإفصاح البيئي في تحسين الأداء البيئي لشركة الإسمنت عين التوتة ؟

وقد تم تقسيم هذه الإشكالية إلى التساؤلات الفرعية كالتالي:

1. هل تهتم شركة الاسمنت عين التوتة بمسؤوليتها البيئية وهل تسعى لتحسين أدائها البيئي؟
2. هل تفصح شركة الاسمنت عين التوتة عن أدائها البيئي في قوائمها المالية أوفي تقارير مستقلة؟
3. هل هناك معوقات تمنع شركة الاسمنت عين التوتة من الإفصاح عن أدائها البيئي؟
4. هل هناك علاقة بين الإفصاح البيئي وتحسين الأثر البيئي كبعد من أبعاد الأداء البيئي في شركة الاسمنت عين التوتة؟
5. هل هناك علاقة بين الإفصاح البيئي وتحقيق الامتثال التنظيمي كبعد من أبعاد الأداء البيئي في شركة الاسمنت عين التوتة؟
6. هل هناك علاقة الإفصاح البيئي وتحسين العمليات كبعد من أبعاد الأداء البيئي التنظيمية شركة الاسمنت عين التوتة؟

**فرضيات الدراسة:** بناء على التساؤلات المطروحة كانت فرضيات الدراسة كالاتي:

**الفرضية الرئيسية:** توجد علاقة بين الإفصاح البيئي والأداء البيئي في شركة الاسمنت عين التوتة.

وتتدرج تحتها الفرضيات الفرعية التالية:

**الفرضية الفرعية الأولى:** الإفصاح البيئي يؤدي إلى تحسين الأثر البيئي كبعد من أبعاد الأداء البيئي في شركة الاسمنت عين التوتة .

**الفرضية الفرعية الثانية:** الإفصاح البيئي يؤدي إلى تحقيق الامتثال التنظيمي كبعد من أبعاد الأداء البيئي في شركة الاسمنت عين التوتة.

**الفرضية الفرعية الثالثة:** الإفصاح البيئي يؤدي إلى تحسين العمليات التنظيمية كبعد من أبعاد الأداء البيئي في شركة الاسمنت عين التوتة.

**أهمية الدراسة:** تكمن أهمية الدراسة في محاولة توضيح مدى أهمية إفصاح المؤسسات عما تقوم به من أداء بيئي في تقاريرها المالية أو المستقلة لتعرض على مختلف أصحاب المصلحة، وذلك في إطار حوكمة المؤسسات ما يجعل ذلك حتميا لا اختياريا، من ناحية ، ومن ناحية أخرى يتيح لها فرصة التطوير وبالتالي التحسين في مزاياها التنافسية وضمان الاستمرارية والبقاء في ظل بيئة متسارعة التغير. بالإضافة إلى محاولة ربط هذا البعد (الأداء البيئي) في إطاره الأصلي وتوضيح رباطه القوي بالتخصص المدروس وهو حوكمة المؤسسات.

## أهداف الدراسة:

1. توضيح التأثيرات البيئية لشركة الاسمنت عين التوتة على المجتمع.
2. معرفة مدى تحمل شركة الاسمنت عين التوتة لمسؤوليتها البيئية تجاه الأطراف الفاعلة.
3. معرفة طرق الإفصاح عن الأداء البيئي عموماً وفي شركة الاسمنت عين التوتة خصوصاً.
4. معرفة المعوقات التي تحول دون قيام المؤسسات بالإفصاح عن الأداء البيئي، بشكل عام ، وفي شركة الاسمنت عين التوتة بشكل خاص.
5. أثر الإفصاح البيئي على الأداء البيئي بصفة عامة وعلى شركة الإسمنت عين التوتة بصفة خاصة.

## منهجية الدراسة:

**المنهج المستخدم:** تدرج هذه الدراسة ضمن البحوث الكمية، حيث تم استخدام المنهج الوصفي في وصف مختلف متغيرات الدراسة في جانبها النظري أما في الجانب التطبيقي فتم الاعتماد على أسلوب دراسة حالة لمؤسسة صناعة الاسمنت فرع عين التوتة وذلك بالاستعانة بالمقابلة وتحليل المحتوى لبعض وثائق المؤسسة لجمع وتحليل وتفسير مختلف النتائج الخاصة بالدراسة.

**مجتمع الدراسة:** ارتكزت الدراسة على شركة الاسمنت بعين التوتة، نظراً لأنها نشاطها يمثل مشكلاً بيئياً في المجتمع، ما استدعى منها القيام بعلاج الوضع بأي طريقة كانت. فكانت بذلك هي الأنسب كحالة تطبيقية لهذه الدراسة.

**فترة الدراسة:** تم إعداد هذه الدراسة خلال السداسي الثاني من الموسم الجامعي 2016/2017.

**وسائل جمع البيانات:** في إطار إعداد هذه الدراسة تم الاعتماد على مجموعة من المراجع متمثلة في الكتب، المقالات، الأطروحات والمذكرات، التقارير باللغة العربية والأجنبية، وذلك لإثراء الدراسة وتأكيد مختلف الأبعاد والعلاقات وصياغتها بالشكل الأنسب. كما تم الاعتماد على المقابلة في الجانب التطبيقي من أجل جمع المعلومات المساعدة على الإجابة على تساؤلات وفرضيات الدراسة. كما تم اعتماد تحليل الوثائق لذات الغرض.

**صعوبات الدراسة:** لاقت الدراسة مجموعة من الصعوبات أهمها عدم الحصول على كل المعلومات والوثائق الخاصة بمجال البحث، بالإضافة إلى عدم وجود إحصائيات موثقة في جوانب عدة للدراسة.

## الدراسات السابقة:

**الدراسة الأولى:** عادل البهلول حميدان الطاهر، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية لاسمنت بليبيا" دراسة استطلاعية" (2011): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام الشركة الأهلية لاسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي. كما هدفت إلى إبراز المعوقات التي تحول دون قيام الشركة بموضوع البحث بالإفصاح عن أدائها البيئي. ولتحقيق أهداف الدراسة صمم استبيان ووزع على الأفراد العاملين في الدوائر المالية والمحاسبية في الشركة الأهلية لاسمنت، وقد تم توزيع 36 استبانة. توصل البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها:

1-لا تقوم الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح محاسبياً عن أدائها البيئي.

2-هناك العديد من المعوقات التي تحد من قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح محاسبياً عن أدائها البيئي، وأبرز تلك المعوقات قلة البرامج التعليمية للتعريف بمتطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي، وعدم توافر نظام محاسبي يفي بأغراض الإفصاح عن الأداء البيئي، وعدم وجود قوانين ملزمة للإفصاح عن الأداء البيئي، وصعوبة قياس التكاليف البيئية، وعدم وجود رغبة للإفصاح عن التكاليف المرتبطة بالأضرار البيئية الناتجة عن عملياتها حتى ولو أمكن قياسها.

**الدراسة الثانية: دراسة الشهباني صالح إبراهيم يونس و الناصر خالص حسن يوسف ، دور الإفصاح البيئي في دعم التنمية المستدامة(2012).** يهدف البحث إلى تسليط الضوء على مفهوم الإفصاح البيئي وأهميته في دعم عملية التنمية المستدامة ومتطلبات تحقيقها، ووصلت إلى النتائج التالية:

-إن الإفصاح البيئي يعمل على خلق الرؤية الإستراتيجية السليمة والمتعلقة بحماية البيئة والحد من التلوث ومدى قدرة الطبيعة على تلبية متطلبات التنمية المستدامة المتعلقة بالأجيال القادمة.

- إن للإفصاح البيئي دور فاعل في عملية التنمية المستدامة من خلال إشعار إدارة الشركة والأطراف ذات العلاقة بحجم الاستنزاف للموارد الطبيعية بفعل الأنشطة المالية وانعكاس ذلك على القدرة المستقبلية للطبيعة في تلبية متطلبات البيئة.

**الدراسة الرابعة: سعدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حامة بوزيان -SCHB- قسنطينة، 2014**، تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام المؤسسات الصناعية بقياس التأثيرات البيئية والإفصاح عنها محاسبياً في قوائمها المالية، بالاعتماد على مؤسسة الإسمنت حامة بوزيان قسنطينة كدراسة حالة. وجاءت نتائج الدراسة بجانبها النظري والميداني لتبين مايلي:

-التلوث البيئي من أهم التأثيرات البيئية، وأن إيلاء هذا الأثر البيئي الأهمية الكافية من الدراسة والبحث يؤدي بالنتيجة إلى احتواء تأثيرات الجوانب الأخرى.

-المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي للمؤسسات الصناعية هي ذات طبيعة كمية ومالية، مما يجعلها تؤثر تأثيراً مباشراً في المركز المالي للمؤسسة وفي نتيجة نشاطها.

-المؤسسة محل الدراسة لا تلتزم بالقياس المحاسبي لتأثيراتها البيئية والإفصاح عنها في قوائمها المالية، وذلك راجع لعدة معوقات تحد من قيامها بذلك، التي تتوزع بين معوقات تنظيمية وتشريعية، معوقات علمية ومهنية، وأخرى ذات الصلة بالجانب الإداري والمالي.

**الدراسة الثالثة: عبد الصمد نجوى، المحاسبة عن الأداء البيئي: دراسة تطبيقية في المؤسسات الجزائرية المتحصلة على شهادة الأيزو 14001.**

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن الأداء البيئي في المؤسسات الجزائرية المتحصلة على شهادة الأيزو 14001 ، من خلال التعرف على مدى إدراك هذه المؤسسات لأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي، واستكشاف المعوقات التي تحد من تطبيقها. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطوير استمارة استبيان لجمع البيانات عن

متغيرات الدراسة، وقد تم توزيع الاستمارة على عينة قوامها 41 فردا، وبلغ عدد الاستمارات المستردة منها والمعتمدة لغايات التحليل والدراسة 32 استمارة. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان أهمها:

- أن هناك إدراك لدى المؤسسات الجزائرية المتحصلة على شهادة الأيزو 14001 بأهمية المحاسبة عن الأداء البيئي بدرجة عالية، وخاصة على المستوى الداخلي في مجال تقييم برامج حماية البيئة ودعم تطبيق نظام الإدارة البيئية.

- وجود عدد من المعوقات التي تحد من تطبيق المحاسبة عن الأداء البيئي في المؤسسات المتحصلة على شهادة الأيزو 14001 بدرجة متوسطة، ترتبط أغلب هذه المعوقات بالمحيط الخارجي ومن أهمها غياب النصوص القانونية التي تلزم المؤسسة على تقديم ونشر تقارير مالية عن أدائها البيئي.

- وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول أهمية المحاسبة عن الأداء البيئي تعزى لاختلاف المؤهل العلمي لصالح حملة شهادة الليسانس و لاختلاف الخبرة المهنية لصالح أفراد العينة الذين خبرتهم المهنية تقل عن 15 سنة.

- وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول معوقات تطبيق المحاسبة عن الأداء البيئي تعزى لاختلاف المؤهل العلمي لصالح حاملي الشهادة المهنية، و لاختلاف المستوى الوظيفي لصالح أفراد إدارة المالية والميزانية.

**الدراسة الثالثة: مهاروات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي: دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، (2015)**

هدفت إلى دراسة القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، بلغ حجم العينة 163 مستجوبا متمثلين في مجموعة من مؤسسات صناعة الإسمنت في الجزائر بالإضافة إلى أطراف آخرين تهمهم هذه القوائم متمثلين في المحاسبين و محافظي الحسابات والمؤسسات المالية والضرائب ، وتم الوصول إلى النتائج التالية:

- وجود علاقة ارتباط بين أهمية الوعي لدى المسؤولين بضرورة القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.

- وجود علاقة ارتباط بين المخاوف والمعوقات التي تحد من تبني تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.

- وجود علاقة ارتباط بين وجود قصور في النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية بهدف القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.

- وجود أثر للقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تحسين وتطوير الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.

## ما أضافته الدراسة بالنسبة للدراسات السابقة المطلع عليها:

نلاحظ من خلال هذه الدراسات أن دراستنا الحالية تختلف عن هذه الدراسات في تركيزها على العلاقة بين توافر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في إطار حوكمة المؤسسات وأثره على تحسين الأداء البيئي. فهي تنطلق على خلاف الدراسات السابقة (التي انطلقت من طرح القياس المحاسبي) من حيث المصوب الأصلي للفكرة أين الأداء البيئي كان انبثاقاً من الأداء الاجتماعي والمسؤولية الاجتماعية التي تعد من بين الخصائص الأساسية لحوكمة المؤسسات، بالإضافة أن الإفصاح والشفافية مبدأ أساسي من مبادئ الحوكمة. كما أن الدراسة اختلفت في طريقة المعالجة إذ تمت معالجتها عن طريق تحليل الوثائق كأداة، بالإضافة إلى المقابلة نصف الموجهة التي أوضحت الكثير من الغموض الذي كان يكتنف الدراسة، بينما كافة الدراسات السابقة المطلع عليها اعتمدت الاستبيان فقط كأداة لمعالجة الموضوع. بالتالي كانت ميزة الدراسة واختلافها يتمثل في توضيح دور الإفصاح البيئي بأي شكل كان في تحسين الأداء البيئي كنتيجة حتمية لتلبية مختلف متطلبات أصحاب المصالح التي صارت متجددة بشكل دائم.

## هيكل الدراسة :

لتوضيح مختلف جوانب الدراسة ارتأينا تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول: الفصل الأول والثاني منها نظري و الفصل الثالث تطبيقي، حيث احتوى الفصل الأول على ثلاثة مباحث تطرقنا فيها إلى ماهية الإفصاح البيئي، ثم تناولنا اتجاهات الإفصاح عن الأداء البيئي ، ثم تطرقنا للتشريعات الدولية والوطنية التي تخص الإفصاح البيئي ، أما الفصل الثاني فقد احتوى هو الآخر على ثلاثة مباحث تطرقنا فيها إلى البعد البيئي للمسؤولية الاجتماعية، ثم تناولنا ماهية الأداء البيئي ، ثم تطرقنا إلى الإفصاح البيئي وأثره في تحسين الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية. أما في الفصل التطبيقي فقد ارتأينا إدراج ثلاث مباحث الأول منها احتوى على الوضع العام للأداء البيئي لمؤسسات صناعة الاسمنت بالجزائر، وفي المبحث الثاني تطرقنا إلى الوضع البيئي في شركة صناعة الاسمنت لعين التوتة ، أما المبحث الثالث فطرحنا فيه الإطار المنهجي للدراسة الميدانية. ثم قمنا بحوصلة نتائج الدراسة النظرية والتطبيقية ونتائج اختبار الفرضيات في الخاتمة.

# الفصل الأول

## الإطار المفاهيمي للإفصاح البيئي

المبحث الأول: ماهية الإفصاح البيئي

المبحث الثاني: اتجاهات الإفصاح عن الأداء البيئي

المبحث الثالث: التشريعات الدولية والوطنية المتعلقة بالإفصاح عن الأداء البيئي

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للإفصاح البيئي

### تمهيد:

في ظل توسع أهداف المؤسسة وشمولها لأهداف اجتماعية وبيئية فضلا عن أهدافها التقليدية (الاقتصادية) في إطار التنمية المستدامة والمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، فإنها صارت مطالبة بالتوسع في الإفصاح عن المعلومات الإضافية اللازمة لوفائها بمسؤولياتها الجديدة تجاه رفاهية المجتمع وحماية البيئة . وقد كانت بدايتها ضمن عرض بيانات الأداء الاجتماعي، وتزايدت مع ظهور النماذج التي اقترحت من قبل الباحثين أو الجهات المعنية والعلمية فيما يخص الإفصاح عن معلومات الأداء الاجتماعي والبيئي. وبناء على هذا ارتأينا في هذا الفصل توضيح ما يتعلق بالإفصاح البيئي من خلال ثلاث مباحث الأول منها احتوى على ماهية الإفصاح البيئي، أما المبحث الثاني فقد تم التطرق فيه إلى اتجاهات الإفصاح عن الأداء البيئي، والمبحث الثالث تم محاولة إدراج أهم التشريعات الدولية والوطنية المتعلقة بالإفصاح عن الأداء البيئي.

## المبحث الأول: ماهية الإفصاح البيئي

يعد اتخاذ القرارات وخاصة منها الاقتصادية بالنسبة لأصحاب المصلحة أمرا بالغ الأهمية، حيث يستوجب توفر المعلومات اللازمة له، والتي يجب أن تكون معلومة وكافية وواضحة، وهذا ما سيسهم الإفصاح به في هذا الإطار. ولكي تواكب المؤسسات الاقتصادية التطور في كافة فروع المعرفة، كان يجب أن لا يقتصر دورها على الإفصاح التقليدي للنشاط الاقتصادي للمؤسسة، بل يجب أن يمتد ليشمل الآثار المترتبة لنشاطها على البيئة، وإعطاء صورة واضحة عنها، بحيث يمكن معه تقييم تلك الآثار تجاه المجتمع إلى جانب تقييم الأداء الاقتصادي لها. وهذا ما سنتم محاولة توضيحه في هذا المبحث، الذي سيشتمل على مفهوم الإفصاح البيئي وأنواعه، بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح البيئي وتقاريره، وكذلك مداخل الإفصاح البيئي ومزاياه.

### المطلب الأول: مفهوم الإفصاح البيئي وأنواعه

إن الإفصاح المحاسبي التقليدي لا يعكس تماما التأثيرات البيئية الناشئة عن ممارسة المؤسسات الصناعية لأنشطتها المتعددة، في الوقت نفسه الذي أصبحت فيه المعلومات عن الأنشطة التي تمارسها المؤسسات الصناعية في إطار مسؤوليتها اتجاه البيئة والمجتمع تمثل أساسا يستند إليه عند وضع الإستراتيجيات والبرامج الهادفة إلى المساهمة في حماية واستدامة البيئة، ونظرا لقصور الإفصاح التقليدي عن تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية لما يتعلق بالأداء البيئي أصبح الإفصاح يحتوي إلزاما الإفصاح عن الأداء البيئي.

### الفرع الأول: مفهوم الإفصاح البيئي

عرف الإفصاح البيئي بأنه "عرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية للمؤسسة في القوائم والتقارير الدورية والإيضاحات المرفقة بها مما يسهل من مهمة مستخدمي البيانات والمعلومات المالية عند تقييم الأداء البيئي وترشيد اتخاذ القرارات المتعلقة بها والحكم على مدى كفاءة الإدارة للأداء البيئي".<sup>1</sup> ويعبر الإفصاح البيئي عن الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع الشركات إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحقة بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - سعدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حامة بوزيان قسنطينة، مذكرة مقدمة لإكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، علوم التسيير، تخصص الإدارة المالية، جامعة قسنطينة، 2014، ص 82.

<sup>2</sup> - صالح ابراهيم يونس الشعباني، خالص حسن يوسف الناصر (2012)، دور الإفصاح البيئي في دعم التنمية المستدامة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العراق، العدد 93، ص 4.

كما عرف الإفصاح البيئي بأنه " العملية التي بمقتضاها يتم عرض المعلومات الخاصة بالالتزامات البيئية والنتيجة عن ممارسة المؤسسة لأنشطتها اليومية ، وبيان مدى استجابة المؤسسة لهذه الالتزامات حتى يتمكن أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء" <sup>1</sup>

وينظر إلى الإفصاح البيئي بأوجه متعددة؛ فينظر إليه من حيث مجاله؛ حيث يتضمن الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة والخاصة بحماية البيئة، ومن حيث نطاقه وشكله؛ حيث يتحدد هذا الأخير بثلاث اتجاهات متمثلة بنماذج مختلفة وضعت من قبل عدة باحثين (يتم وصف الأداء البيئي للمؤسسة بصورة إنشائية مع الاستعانة ببعض المؤشرات الكمية بالأرقام والنسب من دون ذكر التكاليف أو المنافع البيئية ، الإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها المنشأة، الإفصاح عن التكاليف والمنافع البيئية معا)، كما ينظر إليه من حيث مكانه والذي يرتبط بالتقارير التي سيندرج فيها (وسيتم التطرق إليها بشيء من التفصيل في المطلب الرابع ) بالإضافة إلى هذا فإن المؤسسة ملزمة بالإفصاح عن التكاليف المتعلقة بأدائها البيئي كتكاليف معالجة النفايات السائلة والصلبة والغازات. والغرامات والجزاءات المفروضة على عدم الامتثال بالأنظمة والقوانين البيئية، وكذلك التعويضات المدفوعة للغير. <sup>2</sup>

وعموما ينصب الإفصاح عن إجراءات حماية البيئة في ثلاث محاور <sup>3</sup>:

1- الإفصاح عن السياسات والأنشطة البيئية

2- الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتعلقة بقضايا البيئة.

3- الإفصاح عن التكاليف والمنافع البيئية.

علما أن الإفصاح للفقرة 1، 2، تتم بشكل ملاحظات في الميزانية بينما الفقرة 3 يتم الإفصاح عنها بالمبالغ المالية.

### الفرع الثاني: معايير إختيار المعلومات البيئية وأنواع الإفصاح البيئي

يتطلب الإفصاح البيئي ضرورة توفر الخصائص النوعية في المعلومات البيئية والمتمثلة بالقابلية للفهم والقابلية للمقارنة والمعولية (الموثوقية)، فضلا عن خاصية الملاءمة، حتى يفيد مستخدمي المعلومات الخاصة بالأداء البيئي في اتخاذ القرار. ويجب توفر هذه الخصائص سواء كان الإفصاح إلزاميا أو غير إلزامي.

<sup>1</sup>-ناظم حسن عبد السيد، ايد شاكرا سلطان، زينب جبار يوسف (2009)، المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد (دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب)، مجلة التقني، العراق، المجلد 22، العدد 5، ص 11.

<sup>2</sup>معاد خلف ابراهيم الجنابي(2011)، إمكانية تقويم الأداء البيئي في المنشآت الصناعية ومجالات التفعيل: دراسة استطلاعية في منشآت صناعية في مدينة بيجي، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 1، العدد 2، ص ص 82-83

<sup>3</sup>- صالح ابراهيم يونس الشعباني، خالص حسن يوسف الناصر مرجع سابق، ص 5.

## أولاً: معايير إختيار المعلومات البيئية المفصّح عنها<sup>1</sup>

إن الإفصاح عن التأثيرات البيئية يواجه مشكلة إختيار المعلومات التي تكفل ضمان إخراج بصورة مناسبة لمن يهّمه التعرف على الأداء البيئي للمؤسسة، ولضمان فعالية محتوى الإفصاح البيئي في الكشف عن الجوانب الهامة للأداء البيئي، ينبغي تطوير إطار من المعايير يتم الإسترشاد بها عند إختيار ما ينطوي عليه من معلومات ، وفيما يلي حصر لأهم هذه المعايير:

- أ. **الملاءمة:** وهي علاقة المعلومة بالهدف الذي تعد من أجله، وتعتبر أهم خاصية يجب أن تتوفر في المعلومات البيئية التي تدرج بالتقرير البيئي.
- ب. **البعد عن التحيز:** إن معيار البعد عن التحيز يقتضي أن تكون المعلومات حيادية، بحيث تعكس الحقائق بموضوعية، وينطوي ذلك على أن المعلومات التي يحتويها التقرير البيئي، ينبغي أن تعكس كلا من التأثيرات الإيجابية والسلبية للعمليات البيئية، المتعلقة بمسؤولية المؤسسات الصناعية عن نتائج هذه العمليات.
- ج. **القابلية للفهم:** هذا المعيار ضروري، حيث يتم على أساسه اتخاذ القرارات الرشيدة، من خلال مقارنة أداء المؤسسة البيئي مع الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية الأخرى المماثلة في نطاق عمليات التحليل المالي والبيئي.
- د. **المرونة:** تعتبر المرونة من المعايير الأساسية والضرورية الواجب توفرها لضمان فعالية الإتصال، خاصة بالنسبة نو للتقرير البيئي الذي تتصف عناصره بالتغير وعدم الثبات.

## ثانياً: أنواع الإفصاح البيئي<sup>2</sup>

- أ. **الإفصاح البيئي الإلزامي:** هو امتثال المؤسسات لمجموعة من القوانين والتشريعات البيئية المحددة من قبل جهات حكومية أو منظمات مهنية تلزمها بالعمل على حماية واستدامة البيئة. ووفقها تقوم بإيصال معلومات الأداء البيئي الخاصة بتأثيرات نشاط المؤسسة على البيئة وإجراءاتها فيما يتعلق بحماية وتحسين البيئة من أخطار التلوث.
- ب. **الإفصاح البيئي الطوعي:** تلتزم به المؤسسة وفقاً لقرارات إدارية داخلية مرتبطة بالمؤسسة ذاتها، ويتم بموجبه إعلام مستخدمي البيانات المالية عن مدى مساهمة المؤسسة بالمحافظة على البيئة من التلوث والتدهور البيئي استناداً إلى مجموعة من العوامل منها (القيم والمبادئ الأخلاقية، الأعراف، مستوى الوعي البيئي، ثقافة المؤسسة).

<sup>1</sup> - سعيدي سيف حنان، مرجع سابق، ص ص 86-87.

<sup>2</sup> - ناظم شعلان جبار (2011)، تحليل البيانات المحاسبية عن الأداء البيئي وأثره في حماية البيئة ووقايتها من التلوث، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، القادسية، المجلد 13، العدد 4، ص 60.

## المطلب الثاني: متطلبات الإفصاح البيئي وتقاريره

إن للإفصاح البيئي مجموعة من المتطلبات العامة والخاصة، كما أن تقاريره قد تكون مالية أو كيفية، وهذا ما سنحاول إبرازه بشيء من التفصيل في هذا المطلب.

### الفرع الأول: متطلبات الإفصاح البيئي

يندرج تحت الإفصاح البيئي مجموعة من المتطلبات وتشمل مايلي<sup>1</sup>:

#### أولاً: المتطلبات العامة

تمثل المتطلبات العامة للإفصاح البيئي الركائز الأساسية التي تستند عليها عملية نجاح هذا الإفصاح في تحقيق الأهداف المرجوة منه وتشمل:

- وجود تنظيم مهني قوي يتولى وضع المعايير المهنية المقبولة والمتعلقة بالإفصاح البيئي ومراقبة تطبيقها.
- إنشاء أجهزة حكومية تتولى مراقبة تنفيذ المشروعات لقوانين ونظم حماية البيئة وتوقيع العقوبات المالية وغير المالية على المؤسسات التي تخالف تلك القوانين والنظم.
- تدخل الدولة والمنظمات العلمية والمهنية المحاسبية وجماعات أنصار حماية البيئة لجعل الإفصاح البيئي إلزامياً كخطوة أولى بالنسبة للمؤسسات التي تسبب منتجاتها تلوثاً خطيراً للبيئة مثل صناعة البترول والأسمت والأدوية مما يؤدي في النهاية إلى تعميم هذا الإفصاح على مستوى جميع المؤسسات.
- وجود مقاييس علمية وعملية تقيس التكاليف والمنافع الخاصة بالأنشطة البيئية تعتمد على الأساليب الكمية والإحصائية والحاسبات الآلية مما يدعم الثقة في هذه المقاييس على أن يقوم بعملية القياس فريق عمل من المحللين الماليين والمحاسبين الداخليين وممثلي الهيئات العلمية المتخصصة لتحقيق الموضوعية في نتائج هذه المقاييس.
- الإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تتبعها المؤسسة في معالجة التكاليف ومنافع أنشطتها البيئية.
- تطوير دور المراجع الخارجي ومسؤوليته ليشمل مراجعة الأنشطة البيئية والتقارير عنها لتحقيق الدقة والموضوعية في الإفصاح البيئي، ويمكن الاعتماد على فريق عمل من المراجعين الداخليين والخارجيين للقيام بعملية المراجعة البيئية مع الاستعانة برأي المتخصصين والفنيين في هذا المجال.

#### ثانياً: المتطلبات الخاصة

وتمثل المحتويات الأساسية للإفصاح البيئي من المعلومات المالية والكمية وتشمل:

#### 1. البيانات المالية المتعلقة بالتكاليف والمنافع البيئية: مثل

- تكاليف اقتناء الأصول ذات التقنية التكنولوجية المتطورة لإزالة أو منع أسباب التلوث.
- تكاليف تدوير المخلفات الضارة للعمليات الصناعية.

<sup>1</sup> - مهوات لعبيدي (2015)، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، ص 90

- تكاليف حفظ المخلفات.

- تكاليف التخلص من المخلفات بالطرق العلمية السليمة.

- الأعباء الحالية والمحتملة الناجمة عن مخالفة المؤسسة لقوانين ونظم حماية البيئة.

-الدعم المادي لمواجهة تلوث البيئة.

- التمويل المادي منخفض التكلفة.

-المنح المادية من الجمعيات والهيئات الدولية أنصار حماية البيئة.

- الزيادة في الأرباح الناجمة من تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم والمنح المادية وزيادة المبيعات بسبب إقبال

الأفراد على شراء منتجات المؤسسات التي تقي بمسؤوليتها البيئية.

-المزايا الضريبية التي تحصل عليها المؤسسات نتيجة لخفض أو إعفائها من الضرائب المفروضة على الأصول

المتعلقة بالأنشطة البيئية.

2. البيانات الكمية والفنية الخاصة بالسياسات التي تتبعها المؤسسات للوفاء بمسؤوليتها اتجاه تلوث البيئة

:ومن أمثلتها:

-السياسات الفنية التي تتخذها المؤسسة لتخفيض التلوث الحالي والمستقبلي إلى المعدلات المسموح بها عالميا مثل

إعادة تصنيع النفايات ذاتيا بحيث يمكن الاستفادة منها في تصنيع منتجات تكميلية كما في صناعة الأسمنت.

-السياسات الفنية التي يمكن أن تتبعها المؤسسة فيما يتعلق باستخدام بدائل أخرى للموارد تمنع أو تقلل من مسببات

التلوث الحالي مثل استخدام بدائل الطاقة الكهربائية في التشغيل.

### الفرع الثاني: التقارير المالية والكيفية للإفصاح البيئي

ينبع الاهتمام بالإفصاح البيئي انطلاقا من أن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي ذات طبيعة مالية وكمية، مما

يجعلها تؤثر تأثيرا مباشرا في المركز المالي للمؤسسات ونتيجة نشاطها، إذ إن القوائم المالية يجب أن تعكس

الالتزامات الفعلية والمحتملة التي تنتج عن عدم التزام الشركة بقوانين حماية البيئة<sup>1</sup>، ويمكن تصنيف المعلومات

الواجب الإفصاح عنها في هذا الصدد وفق الآتي:

أولا: معلومات كمية (مالية)

يمكن تحديد أربعة مجالات أساسية يتم خلالها الإفصاح عن المعلومات الكمية ممثلة في الميزانية العمومية، قائمة

الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية، حيث يتم تضمين هذه القوائم بأرقام تعبر عن مبالغ

فعلية أو تقديرية نتيجة الأحداث المالية التي قامت بها المؤسسة، ومن الملاحظ أن هذا الجانب من الإفصاح يلقى

<sup>1</sup> - صالح إبراهيم يونس الشعباني، خالص حسن يوسف الناصر، مرجع سابق، ص 6

استجابة دائمة من قبل المستفيدين من القوائم المالية المنشورة<sup>1</sup> مما يُمكن من الحصول على معلومات الأداء البيئي بصورة مالية تمكن من تحديد التكلفة والعائد من النشاط البيئي وتكون في المجالات التالية<sup>2</sup>:

**أ. حماية البيئة المحيطة بالمؤسسة:**

- التحكم في التلوث الناجم عن العمليات و الأنشطة الصناعية.
- البحوث و الدراسات في الميادين الحديثة للتقليل من التلوث الصناعي.
- حماية الأراضي الزراعية من التلوث الصناعي.
- توفير الطاقة، حسن إستغلال الموارد الأولية، وإعادة تشغيلها.
- التخلص من مخلفات المؤسسات الصناعية بطريقة صحيحة تمنع التلوث.
- تجميل المساحات المحيطة بالمؤسسة.

**ب. تحسين جودة المنتج و حماية المستهلك:**

- مطابقة السلع للجودة و معايير الأمان و السلامة.
- إحتواء المنتجات على إرشادات واضحة.
- المحافظة على أساليب حماية المستهلك.
- الإهتمام بشكاوى و اقتراحات المستهلكين.
- الإففاق في ميادين خدمة المستهلك.

**ج. تنمية الموارد البشرية:**

تنمية قدرات الأفراد العاملين بالمؤسسة

**د. خدمة المجتمع المحلي:**

توفير الطاقات الضرورية اللازمة لخدمة المجتمع وأصحاب المصلحة.

**ثانياً: المعلومات الكيفية (الوصفية)**

يتم الإفصاح عن هذا الجانب في التقارير المحاسبية بشكل وصفي من شأنه أن يزيد من فهم المستخدم وثقته بالمبالغ النقدية الظاهرة في القوائم المالية، إذ أن هذه المعلومات غالباً ما تكون مرتبطة بالمعلومات الكمية، ويتم الإفصاح عن المعلومات غير الكمية من خلال القوائم المالية الرئيسية ومن خلال قوائم مالية ملحقة أو الملاحظات الهامشية بالإضافة إلى تقرير الإدارة، وتعد المعلومات غير الكمية تعتبر ملائمة والإفصاح عنها مثمراً إذا كانت مفيدة في عملية اتخاذ القرارات<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - صالح ابراهيم يونس الشعباني، خالص حسن يوسف الناصر ، مرجع سابق، ص 6.

<sup>2</sup> - نوفان حامد محمد العليمات(2010)،القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الإجتماعية و الإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية حالة تطبيقية على شركة مصفاة البترول الأردنية العامة المساهمة المحدودة، رسالة دكتوراه في المحاسبة ، جامعة دمشق، ص 77-78 .

<sup>3</sup> - صالح ابراهيم يونس الشعباني، خالص حسن يوسف الناصر ، مرجع سابق، ص 6

### المطلب الثالث: مداخل الإفصاح البيئي ومزاياه

سننتظر في هذا المطلب إلى مداخل الإفصاح البيئي، و ما يحققه من مزايا ومنافع.

#### الفرع الأول: مداخل الإفصاح عن الأداء البيئي<sup>1</sup>

وتتدرج تحته أربعة مداخل وهي:

1. **مدخل البيانات التفصيلية:** ويتم فيه الإفصاح عن جميع الأنشطة المؤداة من قبل المؤسسة والمرتبطة بالبيئة؛ بشكل تفصيلي، مع تحديد المبالغ المنفقة في هذا الإطار، لتوضيح مدى مساهمة المؤسسة في حماية البيئة، وتجسيد مسؤوليتها تجاه البيئة والمجتمع.
2. **مدخل الكلفة (النفقات الخارجة):** ووفق هذا المدخل تقوم المؤسسة بالإفصاح عن أنشطتها البيئية معبرا عنها بالمبالغ المالية المصروفة لكل نشاط، فضلا عن عرض معلومات كمية عن الملوثات التي عملت المؤسسة على تخفيضها أو إزالتها.
3. **مدخل إدارة البرامج:** حيث تفصح المؤسسة في هذا الإطار عن أنشطتها البيئية بالمبالغ المصروفة لكل نشاط، مع التصريح عن مدى تحقق برامجها المسطرة.
4. **مدخل الكلفة - المنفعة:** وتفصح المؤسسة في هذا المدخل عن أنشطتها البيئية من حيث فاعلية وكفاءة المبالغ المنفقة على تلك الأنشطة في تحقيق هدف المحافظة على البيئة.

#### الفرع الثاني: مزايا الإفصاح البيئي<sup>2</sup>

- إن التزام المؤسسات الصناعية بقياس تأثيراتها البيئية و الإفصاح عنها في قوائمها المالية أو المستقلة يحقق لها مجموعة مزايا و منافع نوجزها في الآتي:
- توفر معلومات عن الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية يساعد الإدارة في ترشيد القرارات الخاصة بتصميم العمليات الإنتاجية من أجل التوافق مع التنظيمات القوانين البيئية.
  - تحتاج إدارة المؤسسات الصناعية لمعلومات عن الأداء البيئي لغرض ترشيد القرارات الخاصة بتخفيض أو إزالة الأسباب التي يمكن أن تؤدي إلى أثار بيئية سلبية، و محاولة الرقابة و لتحكم في كافة مصادر التلوث.
  - إفصاح عن التأثيرات البيئية يساعد المؤسسات الصناعية على إتخاذ القرارات الخاصة بأنشطة الفشل البيئي، مثل: تكاليف معالجة المخلفات الضارة بالبيئة و الغرامات على مخالفة المؤسسات للتنظيمات البيئية.
  - يمكن للمؤسسة أن تحقق أعلى معدلات للعائد على حقوق الملكية إذا ما تم الإفصاح عن التأثيرات البيئية.

<sup>1</sup> - ناظم شعلان جبار، مرجع سابق، ص 60.

<sup>2</sup> - سعيدي سياف حنان، مرجع سابق، ص 86.

- توفر معلومات عن الأداء البيئي يساعد إدارة المؤسسات الصناعية في أغراض البحث و تطوير منتجات صديقة للبيئة، مما يضمن لها تحقيق رضا المستهلكين.
- يساعد توفر المعلومات عن التكاليف البيئية إدارة المؤسسات الصناعية، في المفاضلة بين البدائل المختلفة اللازمة لرقابة درجة التلوث.
- توفر المعلومات ذات الصلة بالأداء البيئي للمؤسسات الصناعية، يمكنها من الحصول على ميزة تنافسية من خلال تخفيض الأثر البيئي الناتج عن تطوير تصميم المنتجات، التغليف و العمليات الإنتاجية.
- يساهم الإفصاح البيئي في تدعيم قدرة المؤسسات الصناعية على تحديد أفضل الفرص التي يمكن من خلالها تخفيض تكاليف التشغيل الجارية البيئية، و ترشيد إستخدام الموارد و الطاقات.
- يساهم الإفصاح عن التأثيرات البيئية في توفير معلومات تساعد المؤسسات الصناعية في التسعير الحقيقي للمنتجات بأخذ التكلفة البيئية المتلى.
- إختيار البديل الإستثماري الأنسب بالأخذ في الإعتبار الجوانب البيئية.

## المبحث الثاني: اتجاهات الإفصاح عن الأداء البيئي

يمكن للمؤسسة في إطار الدراسات التي تمت في جانب الإفصاح عن الأداء البيئي تبني أحد الاتجاهات الثلاث للإفصاح عن البيانات المترتبة عن الأنشطة البيئية لها، والمتمثلة في الفصل بين التقارير المالية والتقارير البيئية أو ما يعرف بطريقة الفصل، أو الإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية في تقرير واحد وهو ما يعرف بطريقة الدمج، أو الإفصاح عن المعلومات البيئية فقط ضمن قوائم خاصة توجه لمن يطالبون بها فقط. وهذه الاتجاهات الثلاث سيتم التعرض لها بشيء من التفصيل في هذا المبحث.

### المطلب الأول: الفصل بين التقارير المالية والتقارير البيئية "طريقة الفصل"

يقوم هذا الاتجاه على أساس الفصل بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية باعتبار أن كل منهما يحقق أهدافا مختلفة وبالتالي يجب الإفصاح عن المعلومات البيئية في تقارير منفصلة عن التقارير المالية،<sup>1</sup> وهناك ثلاث أساليب يمكن للمؤسسة أن تعتمد في هذا الإطار، وهي كالآتي:

#### الفرع الأول: أسلوب التقارير الوصفية<sup>2</sup>:

يعد هذا النوع من التقارير أبسطها وأسهلها إعدادا، وأقلها تكلفة، حيث يتضمن سردا وصفيا للأنشطة ذات التأثير البيئي، وكذلك الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة في إطار حماية البيئة واستدامتها. يؤخذ على هذا النوع من التقارير ما يلي:

- محدودية الفائدة.

- صعوبة التحقق من صحة البيانات الواردة في التقرير وإخضاعها للتدقيق لاعتمادها على القياس الوصفي.

### الفرع الثاني: أسلوب التقارير التي تفصح عن الأنشطة ذات التأثير على المجتمع<sup>3</sup>:

تقوم هذه المجموعة بالإفصاح عن الأنشطة ذات التأثير على المجتمع وهناك عدة نماذج مقترحة لهذا النوع من التقارير مثل نموذج (Estes)\*، ويرى رواد هذا الاتجاه بضرورة إعداد مثل هذه التقارير بشكل دوري وبشكل ينسجم مع القوائم المالية التي تعدها المؤسسة، مما يوفر معلومات متكاملة ولكافة الأطراف التي

<sup>1</sup>- خليل إبراهيم رجب، زياد هاشم يحيى، دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها، المؤتمر العلمي السنوي الدولي، السابع "إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، 2007،

<sup>2</sup>- ناظم شعلان جبار، مرجع سابق، ص 62.

<sup>3</sup>- خليل إبراهيم رجب، زياد هاشم يحيى، مرجع سابق، ص 14.

\* (يسمى بتقرير التأثير الاجتماعي، والذي يهتم بالمنافع الاجتماعية إلى جانب التكاليف الاجتماعية ومحاولة قياس صافي الإسهام الاجتماعي للمؤسسة عن طريق مقابلة الإيرادات بالنفقات)

تحتاجها وبصورة توضح مدى تحمل الوحدة لمسئولياتها تجاه البيئة والمجتمع. وتتميز هذه المجموعة من التقارير بالآتي:

- إمكانية تحديد إجمالي تكلفة الأثر البيئي.
- إمكانية إجراء مقارنات بين الوحدات التي تعمل بنفس النشاط الاقتصادي ولنفس الفترة.

#### الفرع الثالث: التقارير التي تفصح عن التكاليف البيئية فقط:

هي تقارير تحليلية تعكس تفاصيل التكاليف المنفقة للنهوض بالأنشطة البيئية<sup>1</sup>، وتتميز هذه المجموعة من التقارير بالآتي<sup>2</sup>:

- توفر هذه المجموعة صورة كاملة عن الأنشطة البيئية.
  - إمكانية تحديد صافي الفائض أو العجز البيئي نتيجة المقارنة بين مجموع التكاليف التي تحملها المجتمع عن تلك الأنشطة والمنافع التي حققتها الوحدة للمجتمع نتيجة أنشطة الوحدة.
- وهناك العديد من النماذج المجسدة لهذا الأسلوب منها نموذج جمعية الصناعة الكيميائية الألمانية للإفصاح عن أدائها البيئي، وهو في شكل مصفوفة تتضمن تفاصيل نفقات حماية البيئة وفقا لمجالات الأداء البيئي (تلوث الهواء، تلوث المياه، التلوث الضوضائي، النفايات)، وفي الجدول التالي توضيح لهذا النموذج:

<sup>1</sup> - ناظم شعلان جبار (2011)، مرجع سابق، ص 63.

<sup>2</sup> - خليل إبراهيم رجب، زياد هاشم يحيى ، ص 15 .

الجدول (01): نموذج الإفصاح عن الأداء البيئي لجمعية الصناعة الكيميائية الألمانية

اسم المؤسسة		عدد العاملين	
السنة		مبيعات السنة	
نفقات حماية البيئة			
الإضافات للسيطرة على التلوث (استثمارات) مشتراة/ إنشاء ذاتي			
البيان		نفقات أنشطة حماية البيئة	
		تلوث الهواء	تلوث الماء
		التلوث الضوضائي	النفائيات والتخلص منها
الإضافات الرأسمالية لحماية البيئة حصرا بـ: -الأراضي وتحسيناتها -المباني وتحسيناتها -الألات وتحسيناتها			
حصة أنشطة الحماية البيئية من الإضافات الرأسمالية إلى الموجودات الأخرى			
الإضافات الرأسمالية لأغراض تحسين التأثيرات البيئية لعملية الإنتاج وكذلك الاستثمارات المفروضة بحكم القوانين أو الحكومة			
مجموع الإضافات الرأسمالية لأغراض الحماية البيئية			
مجموع التكاليف الجارية لأغراض الحماية البيئية			

المصدر: ناظم شعلان جبار(2011)، تحليل البيانات المحاسبية عن الأداء البيئي وأثره في حماية البيئة ووقايتها من التلوث، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 13، العدد 4، ص 63.

## المطلب الثاني: طريقة الدمج و طريقة الإفصاح عن المعلومات البيئية فقط

سننتظر في هذا المطلب إلى الإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية في تقرير واحد، و طريقة طريقة الإفصاح عن المعلومات البيئية فقط .

## الفرع الأول: الإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية في تقرير واحد "طريقة الدمج"<sup>1</sup>

يعتمد هذا الاتجاه بالإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية في تقرير واحد بحيث تصبح المعلومات ذات الأثر البيئي جزءاً من المعلومات المالية. يتميز هذا النوع من التقارير بالآتي:

- إمكانية الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأنشطة الاقتصادية والأنشطة البيئية في قائمة واحدة مما يوفر مجالاً أوسع للمقارنة بين هذه الأنشطة ومن ثم يقيم أداء الوحدة بشكل سليم.
- يساعد هذا الاتجاه في تحقيق التكامل بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية دون الحاجة إلى إجراء تعديل جوهري في النظام المحاسبي التقليدي باعتبار أن الأنشطة البيئية للوحدة تؤثر على الأنشطة الاقتصادية وبالتالي يجب أن ينعكس ذلك على القوائم المالية.

## الفرع الثاني: الإفصاح عن المعلومات البيئية فقط

يرى رواد هذا الاتجاه بضرورة الإفصاح عن معلومات المسؤولية البيئية ضمن قوائم خاصة توجه بشكل أفضل إلى الجهات التي تطلبها فقط لان الإفصاح من خلال القوائم المالية قد يولد ضغطاً كبيراً على المؤسسة، مما قد يجعلها تهتم بهذه الجوانب على حساب الجوانب الاقتصادية الأخرى وهذا مما قد لا يساهم في تنمية مواردها. من عيوب هذا الاتجاه أن فرص تعظيم الربح لم يعد الهدف الأسمى الذي تسعى إليه الوحدة الاقتصادية على حساب مسؤولياتها تجاه المجتمع والأضرار التي تتركها على البيئة أو على العاملين أو على المجتمع بشكل عام<sup>2</sup>. ومما يمكن أن يتضمنه التقرير البيئي المستقل ما يلي<sup>3</sup>:

1. معلومات بيئية عامة: نبذة عن المؤسسة، طبيعة نشاطها، طبيعة الآثار البيئية للنشاط، دورة المنتجات، أية معلومات بيئية أخرى تتعلق بالمؤسسة.
2. تقرير الإدارة البيئية: (السياسة البيئية، البرامج البيئية، الغايات والأهداف البيئية، التأمين البيئي، نظام الإدارة البيئية)
3. السياسات المحاسبية البيئية: (تعريف المصطلحات، المبادئ المالية والنوعية لقياس الأداء البيئي، المبادئ القانونية لقياس الأداء البيئي)

<sup>1</sup>-خليل إبراهيم رجب، زياد هاشم يحيى، مرجع سابق، ص 15.

<sup>2</sup>-نفس المرجع السابق، ص 15.

<sup>3</sup>-ناظم شعلان جبار، مرجع سابق، ص 61.

4. البيانات المالية البيئية: (الكلف والمنافع البيئية، الاستثمارات البيئية، تقدير المخاطر..)
5. الأداء البيئي الطبيعي: المدخلات، المخرجات، المخاطر والحوادث والإجراءات الوقائية والعلاجية
6. الأداء البيئي التشريعي: التشريعات الملائمة وتعديلاتها، الالتزام التشريعي البيئي، حالات عدم التوافق التشريعي.

## المبحث الثالث: التشريعات الدولية والوطنية المتعلقة بالإفصاح عن الأداء البيئي

تلعب المنظمات الدولية والحكومات دورا فعالا في الاهتمام بالبيئة وحمايتها، وذلك عن طريق تحفيز المؤسسات الصناعية بتبني هذا الاهتمام بشكل طوعي، أو إجباريا بفرض معايير وتشريعات وقوانين بيئية. وسنتطرق في هذا المبحث إلى التشريعات الدولية المتعلقة بالإفصاح البيئي و مظاهر الاهتمام بالبيئة والأداء البيئي للمؤسسات في الجزائر.

### المطلب الأول: التشريعات الدولية المتعلقة بالإفصاح عن الأداء البيئي

ينشأ عن الالتزام بالمسؤوليات البيئية تكاليف وأعباء لها تأثيراتها على القوائم المالية، ما استوجب وجود معايير منظمة من أجل الإعداد والمراجعة. فأصدرت بذلك منظمة اتحاد الخبراء الأوروبيين عدة معايير تنظم القياس والإفصاح عن الالتزامات البيئية وآثارها على القوائم المالية. كما أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية والاتحاد الدولي للمحاسبين معايرها تم تطبيقها على الأداء البيئي، رغم عدم صدورها في الأساس لهذا الغرض، وهذه المعايير هي<sup>1</sup>:

1- (SFAS, No.5) و (IAS, No.10) وهما يختصان بالمحاسبة والإفصاح عن الأحداث الطارئة التالية لتاريخ الميزانية.

### 2- FASB Interpretation No.14 ويتعلق بالخسارة المحتملة

وقد استخدمت هذه الإصدارات في تحديد الأصول والالتزامات البيئية باعتبارها من العناصر الاحتمالية. كما أصدرت لجنة معايير المحاسبة المالية الأمريكية عدة إصدارات تتعلق بالأداء البيئي للمؤسسة، والإفصاح عن هذا الأداء في التقارير المالية لتلبية احتياجات الأطراف المعنية من المعلومات التي تساعد في تقييم الأداء بفاعلية وترشيد القرارات الاقتصادية وأهم هذه الإصدارات:

1- رسملة التكاليف المنفقة لمعالجة التلوث البيئي Issue No.90-8,1991

### 2- المحاسبة عن الالتزامات البيئية Issue No.93-5,1995

وقد أصدرت المملكة المتحدة معيار نظام الإدارة البيئية BS7750 لتحديد الأولويات وتوضيح الأهداف البيئية الملائمة، وتسهيل التخطيط والرقابة وعمليات التصحيح المتعلقة بالبيئة، وفحص الأنشطة للتأكد من أن السياسة البيئية قد تم تطبيقها، وأنها ما زالت ملائمة، وقد أوصت لجنة معايير المحاسبة البريطانية بضرورة إفصاح المؤسسات عن أنشطتها البيئية والتقارير عن التكاليف والعوائد المترتبة عنها.

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

<sup>1</sup> عبد الهادي الرفاعي، باسل اسعد، الهام بطيخ(2008)، التلوث البيئي الناجم عن الصناعة الثقيلة وإمكانية قياسه محاسبيا: دراسة تطبيقية على شركة مصفاة بانياس لتكرير النفط، مجلة جامعة تشرين العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 30، العدد3، ص 226.

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 المنقولة. إلا أنها لم تحدد نوع وطبيعة هذه الأحداث الجوهرية ولم تحدد فيما إذا كانت الأحداث البيئية تندرج ضمنها، وبهذا فإنها تركت قرار الإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسة يرجع لإدارة المؤسسة والذي قد يكون برغبة منها أو من أصحاب المصالح فيها، على أن يتم إدراج المعلومات عن الأداء البيئي في تقرير الإدارة أو ملحق القوائم المالية أو في تقارير مستقلة، وفي حالة إذا كان الإفصاح عن المعلومات البيئية يتم استجابة لطلب لجنة تنظيم عمليات البورصة في إطار المعلومات الإضافية التي قد تقوم بمطالبة المؤسسة بنشرها عند الحاجة فإن اللجنة هي التي تحدد طريقة وأجل نشر هذه المعلومات.

### المطلب الثاني: مظاهر الاهتمام بالبيئة والأداء البيئي للمؤسسات في الجزائر

تعمل الجزائر على وضع إستراتيجية وسياسة عمل ترمي إلى حماية البيئية والمحافظة عليها تهدف إلى الاستغلال الرشيد والمستديم للموارد الطبيعية وضرورة الحد والتخفيف من الملوثات والأضرار والمخاطر التي تهدد الصحة العامة، واتخاذ التدابير اللازمة لمعالجة المشاكل البيئية.

### الفرع الأول: مظاهر الاهتمام المؤسسي والقانوني<sup>1</sup>

#### أولاً: استحداث هيئات منظمة للبيئة

وتمثلت الهيئات المستحدثة في الجزائر في وزارة تهيئة الإقليم والبيئة، المرصد الوطني للبيئة والتنمية المستدامة، الوكالة الوطنية للنفايات والمحافظة الوطنية للساحل، الوكالة الوطنية للجيولوجيا والمراقبة المنجمية؛ الديوان الوطني للتطهير؛ صندوق البيئة وإزالة التلوث؛ المركزي الوطني للتكوين في المهن البيئية؛ المركزي الوطني لتكنولوجيا الإنتاج الأكثر نقاء؛ المفتشيات الجهوية للبيئة؛ المركز الوطني لتنمية الموارد البيولوجية، المديرية الولائية للبيئة، الوكالة الوطنية للتغيرات المناخية؛ الوكالة الوطنية لعلوم الأرض؛ الوكالة الوطنية لتهيئة وجاذبية الأقاليم. وتتجلى أوجه التعاون فيما بين هذه الهيئات بصفة خاصة في مجال تبادل البيانات الذي يخضع لبروتوكول تبادل، يتم بموجبه تبادل وتوزيع المعلومات بين مختلف منتجي ومستعملي البيانات. وفي هذا الإطار تم استحداث نظام المعلومات البيئية ليتكفل بعملية جمع ومعالجة وتحليل البيانات البيئية، وتكوين قاعدة بيانات مركزية لتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لتوجيه السياسة الوطنية للبيئة. كما أنشأت وزارة البيئة لجنة لتوجيه مؤشرات التنمية المستدامة مشكّلة من ممثلين عن الهيئات الحكومية المنتجة للبيانات من القطاعات الاقتصادية والاجتماعية المختلفة (الزراعة، المياه، الصناعة، البيئة، الطاقة)..... وكذا الجماعات المحلية.

<sup>1</sup> - عبد الصمد نجوى (2015)، المحاسبة عن الأداء البيئي: دراسة تطبيقية في المؤسسات الجزائرية المتحصلة على شهادة الأيزو

14001، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، قسم علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة باتنة 1، ص-ص 121-125

## ثانيا: اعتماد مخططات وبرامج العمل البيئي

يعد مخطط العمل الوطني للبيئة في إطار التنمية المستدامة من أهم الأدوات التي استحدثت لدعم الاستراتيجية الوطنية للبيئة في إطار التنمية المستدامة التي تركز على ثلاثة محاور هي:  
-إنعاش النمو الاقتصادي على أساس مهيكّل وموسع بهدف التقليل من الفقر وخلق فرص العمل.

-المحافظة على الموارد الطبيعية الهشة والمحدودة (المياه، الأراضي، الغابات، التنوع البيولوجي)..لتطور مستدام على المدى الطويل.

-تحسين الصحة العمومية للمواطن بالإدارة الأفضل للفضلات، التطهير والملوثات الجوية.

## ثالثا: إصدار قوانين وتشريعات بيئية

تجلى الاهتمام القانوني بحماية البيئة في إصدار النصوص والتشريعات البيئية-المحلية والدولية-، فعلى المستوى المحلي تتمثل في القوانين الإطارية والقطاعية المتعلقة بالمجالات الخاصة بالبيئة وحمايتها. ويعد قانون 10/03 المتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة بمثابة القاعدة الرئيسية للمنظومة التشريعية والتنظيمية لحماية البيئة في الجزائر، فضلا عن مجموعة من قوانين أخرى . أما على المستوى الدولي فنشمل النصوص القانونية المراسيم والأوامر التي تضمنت مصادقة الجزائر أو انضمامها إلى الإتفاقيات البيئية الدولية والإقليمية .

## الفرع الثاني: مظاهر الاهتمام الاقتصادي والمالي

وتتمثلت في مجموعة من الاقتطاعات والتحفيزات ومجموعة من العقود والموائيق، وكذلك نظم للإدارة البيئية وتنصيب مسؤولين عنها في المؤسسات، وسنوضح ذلك في الآتي:

### أولاً: الجباية البيئية

تأسيسا على مبدأ الملوث الدافع، يعد النظام الجبائي البيئي كأصل عام نظام ودعي، حيث يتضمن هذا النظام مجموعة من الضرائب والرسوم المفروضة على الملوثين الذين يحدثون أضرارا بالبيئة من خلال المنتجات الملوثة، الاقتصادية المختلفة، وتتنوع هذه الضرائب والرسوم بين الضرائب المطبقة على الانبعاثات الملوثة، الضرائب والرسوم المطبقة على المنتجات، الضرائب والرسوم المطبقة لتحسين جودة الحياة والضرائب والرسوم المطبقة على استغلال الموارد الطبيعية<sup>1</sup>. ومن بينها الرسوم المتعلقة بالنشاطات الملوثة والخطرة على البيئة، الرسم التحفيزي على عدم تخزين النفايات الصناعية الخاصة والخطيرة، الرسم التكميلي على التلوث الجوي ذي المصدر الصناعي، الرسم على الوقود، الرسم على الانبعاثات السائلة الصناعية، الرسم على الأكياس البلاستيكية...<sup>2</sup>

<sup>1</sup>-السعيد زنات (2016)، دور الضرائب والرسوم البيئية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر-دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بالمسيلة-، مذكرة ماجستير، جامعة المسيلة، ص119.

<sup>2</sup>-دغقل فاطمة(2017)، تطبيق نظم الإدارة البيئية في مؤسسات الاسمنت الجزائرية -واقع وآفاق-، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، جامعة مسيلة، ص 154.

## ثانياً: الحوافز المالية والضريبية

عملت الجزائر على وضع آليات دعم المشاريع الاستثمارية البيئية؛ آليات دعم أنشطة المؤسسات الهادفة إلى ترقية البيئة والحفاظ عليها؛ آليات دعم أنشطة البحث والتطوير في مجال حماية البيئة.

## الفرع الثالث: عقود الأداء البيئي ونظم الإدارة البيئية والتدقيق البيئي وميثاق المؤسسة الصناعية

### أولاً: عقود الأداء البيئي

هي عقود تتم بين الوزارة المكلفة بالبيئة والمؤسسات الصناعية التي تحدد طوعاً التزاماتها في مجال حماية البيئة، منها تخفيض ومعالجة التلوث الناتج عن نشاطاتها والاقتصاد في استخدام الموارد الطبيعية. ولقد تم توقيع أكثر من 100 عقد من قبل الوزارة الوصية مع مجموعات صناعية في قطاعات عديدة منها: الحديد والصلب، الإسمنت، الكيمياء، الصيدلة، المواد الحمراء، الصناعات الغذائية.

### ثانياً: نظم الإدارة البيئية والتدقيق البيئي<sup>1</sup>

تعد المواصفة القياسية الخاصة بالإدارة البيئية من بين المواصفات المتعلقة بوضع النظم الإدارية في المؤسسات، التي شملها البرنامج الوطني للتقييس الهادف إلى تشجيع ومساعدة المؤسسات في الحصول على شهادات المطابقة مع المواصفات القياسية العالمية. وتتمثل مساعدة الدولة في إطار دعم مسيرة المؤسسات في توطيد نظم الإدارة البيئية، والحصول على شهادة المطابقة مع مواصفة الأيزو 14001 في كل من الدعم المالي والدعم الفني. أما التدقيق البيئي فيهدف إلى الاستعلام عن مدى تطابق الوضعية البيئية للوحدة الصناعية مع متطلبات المواصفات القياسية للإدارة البيئية، ويعد هذا الإجراء من الإجراءات الأولى التي تخضع لها المؤسسات ضمن مسيرتها في توطيد نظم الإدارة البيئية. وهو ممدوح ضمن مشروع مراقبة التلوث الصناعي الذي أصدر سنة 1994، وتم تفعيله سنة 1997 بهدف دعم الإطار المؤسسي والقانوني لحماية البيئة وإنشاء استثمارات رائدة في مجال تخفيض وإزالة التلوث الصناعي، وتصميم نظام متكامل لمراقبة التلوث.

### ثالثاً : مندوبي البيئة وميثاق المؤسسة الصناعية

يتم تعيين مندوبي البيئة على مستوى المؤسسات للإشراف على تنفيذ مخطط إزالة التلوث بما يطابق متطلبات حماية البيئة، ولقد تم تنصيب أكثر من 1200 مندوب في المؤسسات المختلفة. وذلك طبقاً للمرسوم التنفيذي رقم 05-240 المؤرخ في 28 جوان 2005، والمتعلق بكيفية تعيين مندوب للبيئة<sup>2</sup>، حيث حددت مهامه فيما يأتي:

- تطبيق القوانين البيئية على مستوى المؤسسة؛
- البحث الدائم عن وسائل الوقاية والتخفيض من التلوث؛
- تنفيذ نظام الرقابة الذاتية للنفايات والتجهيزات؛

<sup>1</sup> - عبد الصمد نجوى، مرجع سابق، ص124.

<sup>2</sup> - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 05-240، والمتعلق بكيفية تعيين مندوب للبيئة، المؤرخ في 28 جوان 2005.

- تبني أدوات جديدة لتسيير البيئة لاسيما المراجعة البيئية ونظام الإدارة البيئية؛
- تأكيد الاستعمال العقلاني للموارد الطبيعية والطاقة؛
- توعية العمال وتدريبهم

أما ميثاق المؤسسة الصناعية فيعبر عن انضمام المؤسسة التي توقع عليه إلى السياسة الصناعية الوطنية الجديدة، ويؤكد إدماجها لاعتبارات التنمية المستدامة ضمن استراتيجياتها والتزامها بجعل التسيير البيئي ضمن أولوياتها الرئيسية، ولقد وقعت أكثر من 265 مؤسسة على هذا الميثاق<sup>1</sup>.

#### الفرع الرابع: اعتماد وسائل الضبط الإداري<sup>2</sup>

هي الوسائل المتعلقة بضبط الأداء البيئي للمؤسسات والأفراد كنظام التراخيص (قانون المنشآت المصنفة، قانون التقييس)، نظامي الحظر والإلزام، دراسة التأثير على البيئة، نظام التقرير البيئي.

وهذا الأخير يؤكد لنا الإطار القانوني للإفصاح عن الأداء البيئي حيث يعد نظام التقرير البيئي أسلوباً مكملاً لنظام الترخيص ويقترّب من الإلزام، لأنه يفرض على المعني به تقديم تقارير دورية عن نشاطاته. وهنا نجد قانون حماية البيئة رقم 10/03 قد أشار إلى إلزامية التصريح والإبلاغ عن المعلومات البيئية، إذ نصت المادة 8 منه 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 بالبيئة. ولقد تضمنت التشريعات البيئية مواد قانونية تنص على إلزامية قيام المؤسسات بتقديم تقارير بيئية حتى تتمكن السلطات الإدارية من فرض الرقابة اللاحقة المستمرة على المستفيدين من التراخيص الخاصة بالمؤسسات التي تشكل خطراً على البيئة، ويترتب على عدم قيام صاحب النشاط المرخص بتزويد الإدارة بالمعلومات والتطورات الجديدة جزاءات مختلفة. ومن بين القوانين المتعلقة بهذا (القانون المتعلق بتسيير النفايات؛ قانون المناجم؛ قانون المياه؛ المرسوم التنفيذي المتعلق بالمنشآت المصنفة)

بعد تفحص النصوص السابقة، يمكن أن نلاحظ ما يأتي:

- أن التقارير البيئية وفق هذه النصوص تخص فقط المؤسسات ذات التأثير المهم على البيئة، وأنها تعنى ببعد واحد فحسب من أبعاد الأداء البيئي للمؤسسة ولا تغطي الأداء البيئي الشامل، إضافة إلى تركيزها على المعلومات البيئية غير المالية (الوصفية والكمية).

- تتنوع هذه التقارير من حيث: محتواها المعلوماتي؛ المدة التي تغطيها؛ المؤسسات المعنية بها؛ الجهة التي يرفع إليها التقرير؛ وهل تقدم بصفة دورية منتظمة أو بصفة استثنائية.

<sup>1</sup> - عبد الصمد نجوي، مرجع سابق، ص 123.

<sup>2</sup> - نفس المرجع السابق، ص 121-125.

- كما أن هذه النصوص قد أشارت إلى إلزامية إعداد وتقديم التقرير وليس إلزامية نشره سواء من قبل المؤسسة المعنية بالتقرير أم الهيئة التي يرفع إليها التقرير .

-وأن المعلومات عن الأداء البيئي وفقها تقدم في صورة تقارير بيئية مستقلة وليس ضمن القوائم المالية. وللإشارة، فإن التشريعات المحاسبية لم تشر إلى إلزامية الإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية، وليس ثمة معالجات محاسبية خاصة بالأمر البيئية سواء فيما يخص التكاليف أم الالتزامات المتعلقة بالبيئة. إذ يتم معالجتها ضمن التكاليف والالتزامات العادية للمؤسسة من دون الفصل بين البنود البيئية وغير البيئية سواء في القياس المحاسبي أو الإفصاح. وحتى فيما يتعلق بالمتطلبات الخاصة بالمعلومات التي يجب أن يحتويها ملحق القوائم المالية فلم يتم الإشارة إلى المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي للمؤسسات، حيث ينص الأمر المؤرخ في 2008/07/26 المرتبط بقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية على أن ملحق القوائم المالية يشتمل على المعلومات التي تكون ذات طابع بالغ الأهمية أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية، على أن يتضمن هذا الملحق معلومات تتعلق بالنقاط الآتية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية
- مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والفروع أو الشركة الأم، وكذلك المعاملات التي تحتل أن تكون قد حصلت في هذه الكيانات أو مسيرتها.
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الضرورية للحصول على صورة وافية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - عبد الصمد نجوى، مرجع سابق، ص125.

يخلص من هذا الفصل النظري أن الإفصاح البيئي يجب أن يكون إلزاميا خاصة في المؤسسات ذات الأثر السلبي على البيئة . كما يجب أن يتم إصدار العديد من القوانين والتشريعات الصارمة التي تحكم عمليات التخلص من النفايات من الصناعات الملوثة، فضلا عن ضرورة أن يوفر الإفصاح لهذه المؤسسات معلومات عن التلوث وأسبابه، حتى تتمكن من تحديد وضعها وتصحيحه ما أمكن. بالإضافة إلى ذلك يعد المنظور السلبي للإفصاح (أين ترى المؤسسات أنه سيسبب لها المشاكل أكثر من أنه سيعمل على حلها) منظور خاطئ، بل على العكس من ذلك فالإفصاح البيئي يحقق لها الثقة المتبادلة مع مختلف أصحاب المصلحة بدرجة أكبر، ما يجعلها تكسب الرضا عن أدائها البيئي، وذلك من خلال الاستجابة لرغبات العملاء في توفير منتجات صديقة للبيئة، وتحسين صورة المنشأة وسمعتها، وكذلك دعم المقدررة التنافسية في مجال الجودة بصورة عامة، وجودة الأداء البيئي بصفة خاصة.

# الفصل الثاني

## الإطار المفاهيمي للأداء البيئي

المبحث الأول: البعد البيئي للمسؤولية الاجتماعية (الماهية والآثار)

المبحث الثاني: ماهية الأداء البيئي

المبحث الثالث: الإفصاح البيئي وأثره في تحسين الأداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية

## الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي للأداء البيئي

### تمهيد

تعد حماية البيئة من أهم المواضيع التي حظيت باهتمام واسع في الآونة الأخيرة ، ومن مظاهر هذا الإهتمام إرتباطه بمفهوم "التنمية المستدامة" والمسؤولية الإجتماعية" ، ما يلزم المؤسسات بالمحافظة على الموارد للأجيال القادمة، عن طريق احترام البيئة (مكافحة التلوث، إدارة الفضلات، الاستغلال العقلاني للمواد الأولية)، وتعد المسؤولية الاجتماعية من خصائص الحوكمة، حيث تعمل الحوكمة على جعل المؤسسات مسؤولة على القيام بالمسؤولية الاجتماعية والحفاظ على بيئة نظيفة لأن من أجل البقاء و التطور في ظل البيئة الاقتصادية الحالية، على المؤسسات أن تتفاعل مع التوجهات الاجتماعية والبيئية التي غيرت من ظروف النشاط على مستوى جميع الأسواق وفرضت ظروف تنافسية جديدة. وفي هذا السياق كانت المؤسسات المسؤول الأول عن ذلك، وصار تبنيتها للبعد البيئي والمحافظة عليه أساسا في المحافظة على مركزها السوقي وتحسينه من جهة، وضمانا لبقائها من جهة أخرى. ومن خلال هذا الفصل سنحاول توضيح الرابط بين كل من الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية و ابراز أهم المفاهيم التي جاءت في إطار البيئة والآثار الخارجية والتكاليف البيئية، بالإضافة إلى توضيح مفهوم الأداء البيئي والمنافع التي ستحصلها المؤسسة في إطار تحسينه، من ثم تحديد مؤشرات وأبعاده. تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، تحتوي على البعد البيئي للمسؤولية الاجتماعية وماهية الأداء البيئي، والإفصاح البيئي وأثره على تحسين الأداء البيئي.

## المبحث الأول: البعد البيئي للمسؤولية الاجتماعية (الماهية والآثار)

تعاظم الاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات بعد سلسلة الأزمات المالية التي حدثت في العديد من الشركات في دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينات من القرن الماضي والتي فجرها الفساد المالي وسوء الإدارة وافتقارها للرقابة والخبرة بالإضافة إلى نقص الشفافية والافصاح. وقد أصبح تطبيق قواعد الحوكمة شعارا يتبناه القطاع العام والخاص على حد سواء ووسيلة لتعزيز الاقتصاد في أي دولة. وهي بدورها تشتمل على مجموعة مبادئ تقوم مسار المؤسسة في اتجاهات مختلفة ومن بينها المسؤولية الاجتماعية (الاقتصادية، القانونية، الأخلاقية، الإنسانية والخيرية). وفي هذا الإطار سنحاول في هذا المبحث إبراز المسؤولية الاجتماعية كركيزة لحوكمة المؤسسات وأن تحقيق البعد البيئي جزء أساسي فيها، ثم التطرق إلى ماهية البيئة والتكاليف البيئية.

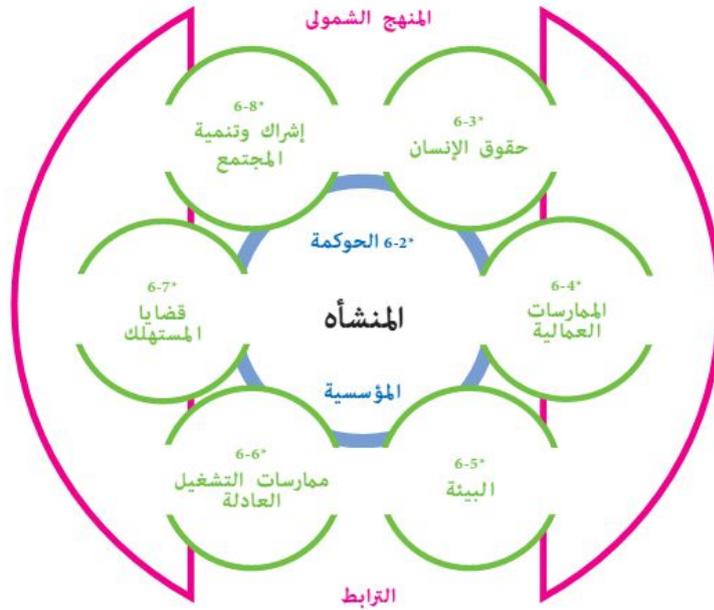
### المطلب الأول: المسؤولية الاجتماعية كركيزة لحوكمة المؤسسات

المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة الاقتصادية هي جزء من التزام المؤسسة بتطبيق حوكمة الشركات كما جاء في مبادئ حوكمة المؤسسات فإنه يتوقع من مجالس الإدارة أن تتعامل بشكل عادل مع اهتمامات أصحاب المصالح الآخرين بما في ذلك مصالح العاملين و الدائنين و العملاء و الموردين والمجتمعات المحلية وتعتبر مراعاة المعايير البيئية والاجتماعية ذات صلة في هذا الصدد. وعليه فإن مفهوم حوكمة المؤسسات يتسع في معناه ليشمل الجانب الاجتماعي وحماية الأطراف المختلفة ويضمن المسؤولية الاجتماعية لهذه المؤسسات تجاه مجتمعها. كما تجدر الإشارة إلى أن مفهوم حوكمة المؤسسات لا يضم المؤسسات الاقتصادية و أسواق المال فحسب، بل يمتد ليشمل كل المؤسسات ووحدات الإنتاج أو تقديم الخدمات سواء مملوكة للقطاع الخاص أو العام ، والتي يؤثر نشاطها على رفاهية الأفراد والهيئات والمؤسسات بالمجتمع ، فحوكمة المؤسسات هي منظور مجتمعي تنموي للوصول إلى تحقيق التنمية المستدامة للاقتصاد و المجتمع ككل<sup>1</sup>.

إن من بين المبادئ و المعايير التي تستخدمها المؤسسات، المواصفة القياسية العالمية للمسؤولية الاجتماعية *ISO26000*، وترتكز المواصفة على عدد من المبادئ تضم الامتثال للقانون، احترام المبادئ والتوجيهات المعترف بها دوليا، الاعتراف بأصحاب المصلحة واهتماماتهم، المساءلة، الشفافية، التنمية المستدامة، السلوك الأخلاقي، المنهج الحذر واحترام حقوق الإنسان الأساسية والتنوع. والشكل التالي يوضح أهم المواضيع التي نتطرق لها هذه المواصفة:

<sup>1</sup> - بين ساسي الياس، ايمان بن عزوز، الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة الاقتصادية: العلاقة والأهداف"، ص 626. محملة من الموقع [http://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/bitstream/123456789/7621/1/benssassi\\_ilyes.pdf](http://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/bitstream/123456789/7621/1/benssassi_ilyes.pdf) يوم 2016/12/23.

الشكل (01): المسؤولية الاجتماعية 7 مواضيع محورية



المصدر: برني لطيفة، موسي عبد الناصر(2016)، أثر تمكين العاملين في تحسين الأداء الاجتماعي للمؤسسات الإستشفائية، نور النشر، ألمانيا، ص155.

وقد تضمنت المواصفة المواضيع والقضايا التالية: **الحوكمة المؤسسية، حقوق الإنسان(حقوق الإنسان وحالات الخطر، العناية الواجبة، التمييز والفئات الضعيفة، تجنب التواطؤ، حل المظالم، الحقوق المدنية والسياسية، المبادئ والحقوق الأساسية في العمل، الحقوق الاقتصادية والاجتماعية والثقافية)، الممارسات العمالية ( شروط العمل والحماية الاجتماعية، التوظيف و علاقات العمل، الحوار الاجتماعي، الصحة والسلامة في العمل، التنمية البشرية والتدريب في مكان العمل)، البيئة(الاستخدام المستدام للموارد، منع التلوث، التخفيف من آثار تغير المناخ والتكيف، حماية البيئة والتنوع البيولوجي واستعادة المواطن الطبيعية)، الممارسات التشغيلية العادلة(مكافحة الفساد، المشاركة السياسية المسؤولة، المنافسة العادلة، تعزيز المسؤولية الاجتماعية في سلسلة القيمة، احترام حقوق الملكية)، قضايا المستهلك(التسويق والإعلام غير المنحاز والعاقل الممارسات التعاقدية، حماية صحة المستهلكين وسلامتهم، الاستهلاك المستدام، قرارات خدمة المستهلك، والشكاوي ونزاعات، أدوات حماية بيانات المستهلك وخصوصياته، الوصول للخدمات الأساسية، التثقيف والتوعية)، إشراك وتنمية المجتمع المحلي (إشراك المجتمع المحلي، التعليم والثقافة، خلق فرص العمل وتنمية المهارات، تطوير التكنولوجيا والوصول إليها، والوصول للثروة وخلق الدخل، الصحة، الاستثمار الاجتماعي)<sup>1</sup>.**

<sup>1</sup> برني لطيفة، موسي عبد الناصر(2016)، أثر تمكين العاملين في تحسين الأداء الاجتماعي للمؤسسات الإستشفائية، نور النشر، ألمانيا، ص155.

بناء على هذا فحوكمة المؤسسات وسيلة لزيادة قدرة المؤسسة على التصرف بطريقة مسؤولة اجتماعيا بالنسبة للموضوعات المحورية الأخرى. فالمؤسسة التي تهدف لأن تصبح مسؤولة اجتماعيا يجب أن يكون لديها نظاما لحوكمة المؤسسات يمكن المؤسسة من توفير إشراف عام و وضع مبادئ المسؤولية الاجتماعية. وعليه فإن الحوكمة الفعالة تقوم على دمج مبادئ المسؤولية الاجتماعية (القابلية للمساءلة، الشفافية، السلوك الأخلاقي، احترام مصالح الأطراف المعنية، احترام سيادة القانون، احترام معايير السلوك الدولية، احترام حقوق الإنسان) في صنع القرار وتنفيذه. كما يجب على المؤسسة - عند القيام ببناء ومراجعة نظام الحوكمة فيها- أن تنظر إلى الممارسات والمواضيع الجوهرية وقضايا المسؤولية الاجتماعية<sup>1</sup>. وبالتالي فإن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات هي تطبيق للتنمية المستدامة في الإطار الجزئي، ومن خلالها تحاول المؤسسة أن تتبنى وتتخذ قرارات -بشكل طوعي- تعنى بمختلف أصحاب المصالح (الموردون، الزبائن، الحكومة، الجماعات المحلية، البيئة...) فتخلت بناء على هذا الطرح الجديد عن مبدأ وهدف المؤسسات الأساسي وهو تعظيم الأرباح الخاصة وانتقلت إلى تعظيم الأرباح العامة ولمختلف أفراد المجتمع.

### المطلب الثاني: ماهية البيئة، الآثار الخارجية والتكاليف البيئية

خلق الله الأرض وفق نظام متوازن أدخل به الإنسان عندما سار في موكب التطور الصناعي، أين صارت الملوثات تغلب على البيئة التي لم تعد قادرة على استيعابها. ومن خلال هذا المطلب سنحاول ادراج أهم ما يتعلق بمفهوم البيئة والموارد البيئية، وما يترتب عليها من آثار خارجية، اجتماعية، وخاصة.

### الفرع الأول: تعريف البيئة والموارد البيئية

عرفت البيئة في مؤتمر الأمم المتحدة للبيئة البشرية الذي عقد في استوكهولم عام 1972، بأنها رصيد الموارد المادية الاجتماعية المتاحة في وقت ما وفي مكان ما لإشباع حاجات الإنسان وتطلعاته<sup>2</sup>. أما الموارد البيئية فهي ما يدركه الإنسان وتقييم منفعته من البيئة، ومن ثم يعده للدخول في دائرة الاستغلال الاقتصادي، بغرض إشباع حاجة معينة أو مطلب معين. شرط أن توجد المعرفة والمهارة الفنية التي تسمح باستخراجه واستخدامه وأن يوجد طلب على المورد ذاته أو على الخدمات التي ينتجها. وفي حالة انعدام أحد الشرطين فإن الشيء المادي لا يكون له قيمة كمورد، وهكذا فإن قدرة الإنسان ومهارته وحاجته هي التي تجعل لشيء معين دون آخر قيمة، وليس مجرد الوجود المادي لهذا الشيء<sup>3</sup>.

لكن الإنسان بمؤسساته الاقتصادية والصناعية ومختلف أنشطته فيها وخارجها، ورغبته الجامحة في اشباع كافة احتياجاته أضر بالبيئة ومواردها، ما رفع من درجات التلوث، الذي يعد نتيجة مباشرة للنشاط الاقتصادي، لذلك تعد المشكلة مشكلة اقتصادية بالدرجة الأولى، حيث الخيار هو إما استثمارية الارتفاع

<sup>1</sup> دليل إرشادي حول المسؤولية المجتمعية (2010)، المواصفة القياسية الدولية أيزو 26000، سويسرا، ص ص 21-22.

<sup>2</sup> محمد عبد البديع (2003)، اقتصاد حماية البيئة، دار أمين، مصر، ص ص: 9-10.

<sup>3</sup> أحمد محمد مندور، أحمد رمضان نعمه الله (1996)، المشكلات الاقتصادية للموارد البيئية. مصر: مؤسسة شباب الجامعة. ص ص 51

بمستوى المعيشة مع التدهور البيئي، إما تحسين مستوى البيئة مع التضحية ببعض الرفاهية المادية<sup>1</sup>. فمشكلة التلوث إذن مشكلة مفاضلة بين مستويات مختلفة للتلوث أي تحديد المستوى الأمثل له وليس القضاء التام عليه.<sup>2</sup>

وتنقسم مشاكل البيئة إلى نوعين<sup>3</sup> :

**أولهما:** يأتي نتيجة لبطء التنمية وانتشار الفقر والتخلف، حيث يؤدي تخصيص الموارد واستنزافها بطريقة جائرة إلى تدهور البيئة، إنتاجية الأرض وكذلك الإنسان، بالإضافة إلى زيادة معدلات نمو السكان بشكل متزايد مما يجعل معدلات تراكم التلوث بمختلف أنواعه أكبر من الطاقة التحميلية للبيئة .

**ثانيهما:** يأتي نتيجة للنمو الاقتصادي المتسارع الراجع إلى زيادة معدلات الاستهلاك بدرجة كبيرة، بالتالي تزايد الإنتاج، أي زيادة وفورات الحجم والوفورات الخارجية. وعلى هذا الأساس تعددت طرق مكافحته .

### الفرع الثاني: الآثار الخارجية والتكلفة الخاصة والتكلفة الاجتماعية

تعرف على أنها " آثار جانبية غير مقصودة تنتج عن سلوك الإنسان عندما يقوم بنشاطاته الإنتاجية والاستهلاكية، ولكنها تأتي عارضة وغير مقصودة في ذاتها، وربما تكون متوقعة ولكن لا يمكن تجنبها، أو لا يكون هناك حافز لتجنبها"<sup>4</sup>.

ويعد هذا التعريف جزئياً نسبة لتعريف بيجو الآتي: " جوهر ظاهرة الآثار الخارجية أن منتجا A يقدم سلعا وخدمات معينة لعون اقتصادي آخر B، فانه سيتلقى عليها ثمنا معيناً، وهذه السلعة أو الخدمة تعطي امتيازات واللامتيازات للشخص B، حيث أن الشخص A لا يفرض عليه دفع تعويض لصالح B الذي يعاني من اللامتياز<sup>5</sup>؛ بمعنى آخر أن الأثر الخارجي يوجد عندما تدخل الاختيارات الاستهلاكية أو الإنتاجية لأحد الأفراد إلى دالة منفعة أو إنتاج شخص آخر أو مؤسسة أخرى دون إذن أو تعويض<sup>6</sup>.  
بالتالي فيجب وضع وفق هذا التعريف نوعين للآثار الخارجية حيث انه سيكون إما امتياز أي أثر ايجابي، أو لامتياز أي أثر سلبي.

وتوضيحا لأهم نقاط هذا التعريف فان التأثير الخارجي يتحقق إذا:

1- أحدث النشاط الإنتاجي انخفاضا في مستوى الرفاهية بالنسبة لفرد ما ؛

<sup>1</sup> -برني لطيفة(2007)، دور الإدارة البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية: دراسة حالة مؤسسة EN .I.CA.BISKRA، رسالة ماجستير، جامعة بسكرة، ص32.

<sup>2</sup> - رمضان محمد مقلد، أحمد رمضان نعمة الله، عفاف عبد العزيز (2004)، اقتصاديات الموارد والبيئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص373.

<sup>3</sup> - حسن الحاج(2004)، اقتصاديات البيئة، سلسلة دورية تعنى بقضايا التنمية في الأقطار العربية، الكويت، ص 15.

<sup>4</sup> - رمضان محمد مقلد، أحمد رمضان نعمة الله، عفاف عبد العزيز، مرجع سابق، ص371.

<sup>5</sup> - برني لطيفة، مرجع سابق، ص41.

<sup>6</sup> - تشارلس د-كولستارد(2005)، الاقتصاد البيئي، ترجمة أحمد يوسف عبد الخير، الجزء الأول، النشر العلمي والمطابع، الرياض، ص185.

2- أن يكون هذا الانخفاض غير معوض أي أن هذا المنتج لا يعوض هذه الأضرار (انخفاض الرفاهية). وعلى هذا الأساس فإن التلوث يعد أثرا خارجيا فهو موجود ضمن النشاط الإنتاجي للمؤسسة لكنه لا يدخل ضمن حساباتها وهو غير معوض<sup>1</sup>، ما يؤدي إلى عدم الكفاءة نظام السوق في تخصيص الموارد، فوجود هذه الآثار يجعل هناك اختلافا بين المنافع والتكاليف الخاصة، والمنافع والتكاليف الاجتماعية.

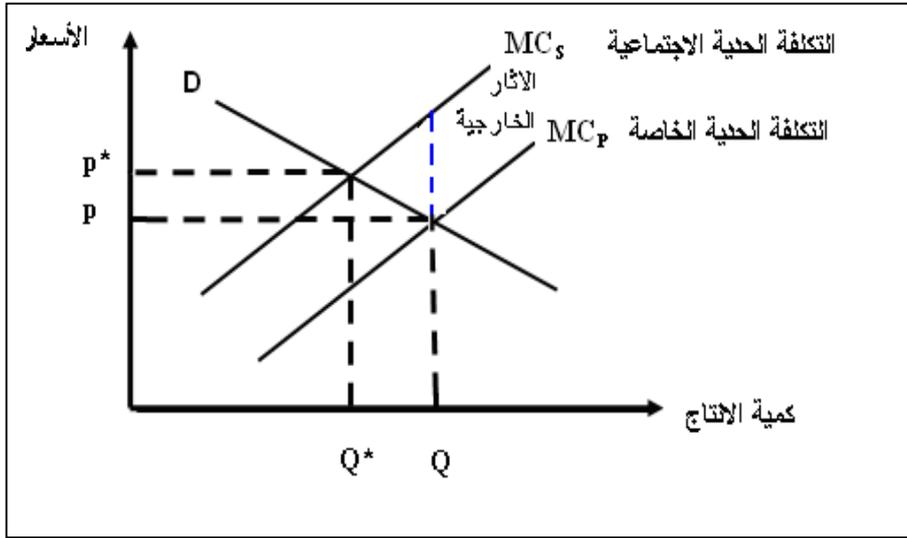
**تعريف التكلفة الخاصة والاجتماعية:** تعرف كل من التكلفة الخاصة والاجتماعية كمايلي:

**التكلفة الخاصة:** هي التكلفة التي يتحملها مستهلك أو منتج سلعة معينة أو مورد إنتاجي معين.

**التكلفة الاجتماعية:** هي التكلفة الخاصة مضافا إليها كل الأضرار التي تلحق قطاعا آخر.<sup>2</sup>

فبفرض أن النشاط الإنتاجي لسلعة معينة في غياب قوانين منع التلوث وبفرض وجود سوق تنافسي مثالي لهذه السلعة، وكل من السعر والكمية التوازنيين هي  $P, Q$ ، وبفرض أن التكاليف غير المعوضة مفروضة على الأعوان الاقتصاديين الآخرين، مع وجود التلوث أي إحداث آثار خارجية، فإن سعر السوق  $P$  لا يعكس التكاليف الناجمة عن الإنتاج، لذلك يجب إضافة عناصر التكلفة الاجتماعية (غير المأخوذة في الحساب) إلى التكلفة الخاصة، وهو موضح في الشكل بانتقال المنحنى  $S$  إلى المنحنى  $S'$ ؛ بمعنى الانتقال من التكلفة الخاصة إلى التكلفة الاجتماعية، وإضافة هذه التكلفة يعني دمج الآثار الخارجية، فينتج لنا بذلك سعر  $P^*$  أكبر من السعر  $P$ ، وبكمية منتجة  $Q^*$  أقل<sup>3</sup>.

الشكل (02) : تحديد الآثار الخارجية وفقا للتكلفة الخاصة والاجتماعية



المصدر: برني لطيفة(2007)، دور الإدارة البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية: دراسة حالة مؤسسة EN .I.CA.BISKRA، رسالة ماجستير، جامعة بسكرة، ص42.

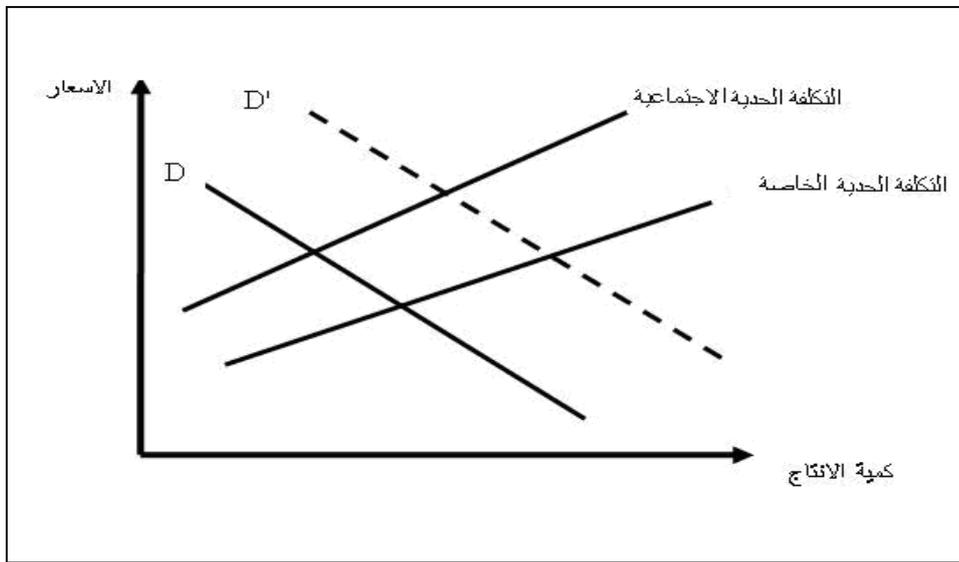
<sup>1</sup> - تشارلس د-كولستارد، مرجع سابق، ص185.

<sup>2</sup> - رمضان محمد مقلد، أحمد رمضان نعمة الله، عفاف عبد العزيز، مرجع سابق، ص371.

<sup>3</sup> - برني لطيفة، مرجع سابق، ص42.

وهذا التحليل يعني تحقيق أرباح لعون اقتصادي معين وانخفاضها لعون آخر، وحتى لا يقع مثل هذا الخلل اقترح بيجو تقليص الفرق بين التكلفة الخاصة والاجتماعية (الإدماج) من خلال إجبار المصدر على دفع تعويض يساوي الفرق بين التكلفة الخاصة والاجتماعية، وهذا ما يعرف بالحل البيجوفي<sup>1</sup>. وحيث أن الإنتاج الكلي واقعياً، يؤدي إلى الارتفاع في منحنيات التكلفة الخاصة والاجتماعية، على حين أن الطلب يبقى منخفضاً فيكون الفرق صغيراً، في حين أنه في حالة ارتفاع الطلب من D إلى D' نتيجة التحضر السريع وزيادة الدخل، نجد أن التأثيرات الخارجية ترتفع بمعدل متزايد<sup>2</sup>. وهذا ما يتضح من خلال المنحنى التالي:

الشكل (03): تأثير النمو الاقتصادي على الآثار الخارجية



المصدر: ميشيل بو تودورو (2006)، ترجمة محمود حسن حسني، محمود حامد محمود عبد الرزاق، التنمية الاقتصادية، دار المريخ، الرياض، ص. 478.

إن إدراك المؤسسة لمختلف هذه المشاكل البيئية وما ينجر عنها، يتطلب قياس التكاليف البيئية التي ستتحملها عند قيامها بحماية البيئة والتي صنفت إلى تكاليف الوقاية وتكاليف الفشل البيئي، وهذا ما سنتطرق له في الآتي.

<sup>1</sup> - برني لطيفة، مرجع سابق، ص 43.

<sup>2</sup> - ميشيل بو. تودورو (2006)، ترجمة محمود حسن حسني، محمود حامد محمود عبد الرزاق، التنمية الاقتصادية، دار المريخ، الرياض، ص 478.

### الفرع الثالث: التكاليف البيئية

تعرف التكاليف البيئية على أنها "تلك النفقات التي تتحملها المؤسسة من أجل التوافق مع المعايير المنظمة لقوانين البيئة، والتكاليف التي تنفق من أجل تخفيض أو وقف انبعاث المواد الضارة، والتكاليف الأخرى المصاحبة لعملية تخفيض الآثار البيئية الضارة على العاملين والمؤسسة ككل"، كما تعرف على أنها "عبارة عن تضحيات، وقد تكون صريحة أو ضمنية تقوم بها المؤسسة وهذا من أجل الإلتزام بالأداء البيئي بما يتوافق مع القوانين والتشريعات البيئية هذا من جهة، ومن جهة ثانية بما يحافظ على أصول وممتلكات المؤسسة، ومن جهة ثالثة بما يلبي رغبات المستهلكين والأطراف الخارجية الأخرى".<sup>1</sup>

وتنقسم التكاليف البيئية إلى:

- **تكاليف الوقاية:** وهي عبارة عن تكاليف الأنشطة المنفذة لمنع إنتاج الملوثات أو النفاية التي تسبب تدهور الجودة البيئية منها: تقييم واختيار آلات المنع أو الحد من التلوث، والدراسات البيئية، وتصميم النظم لمقابلة الأهداف البيئية سواء كانت نظم شراء أو تسويق وتغليف أو نظم معلومات محاسبية وإدارية أو إعادة استخدام وإدارة النفايات.

- **تكاليف الاكتشاف:** وهي عبارة عن تكاليف الأنشطة المنفذة لتحديد ما إذا كانت المنتجات والعمليات والنظم داخل المنشأة متفقة مع المعايير البيئية سواء كانت إلزامية أو اختيارية. ومن هذه التكاليف؛ تكاليف المراجعة البيئية، وتكاليف فحص المنتجات والعمليات، وتطوير مقاييس الأداء البيئي والرقابة على معدلات التلوث.

- **تكاليف الفشل البيئي،** وتنقسم إلى تكاليف فشل داخلية وخارجية

- **تكاليف الفشل الداخلي:** وهي عبارة عن التكاليف البيئية داخل المنشأة والتي فشلت المنشأة في تفاديها ومنعها في الماضي، بسبب إنتاج الملوثات والنفايات وانطلاقها داخل البيئة ومن أنشطة الفشل البيئي: الغرامات والجزاءات التي تفرض على المنشأة نتيجة الضرر البيئي وعدم الإلتزام بالتشريعات البيئية لذلك اقترح بعض العلماء معادلة رياضية، لحساب ما يمكن أن تتحمله الوحدة الاقتصادية من مبالغ لقاء ما تسببه من أضرار كمايلي:

اجمالي تكاليف المؤسسة للحد من التلوث/ اجمالي تكاليف المؤسسة × صافي أرباح المؤسسة

- **تكاليف الفشل الخارجي:** وهي عبارة عن تكاليف الأنشطة التي تؤديها المؤسسة بسبب إنتاج الملوثات أو النفاية وانطلاق هذه الملوثات والنفاية في البيئة. وتنقسم هذه التكاليف إلى:

- تكاليف الفشل المدركة، مثل تكاليف تنظيف التربة الملوثة.

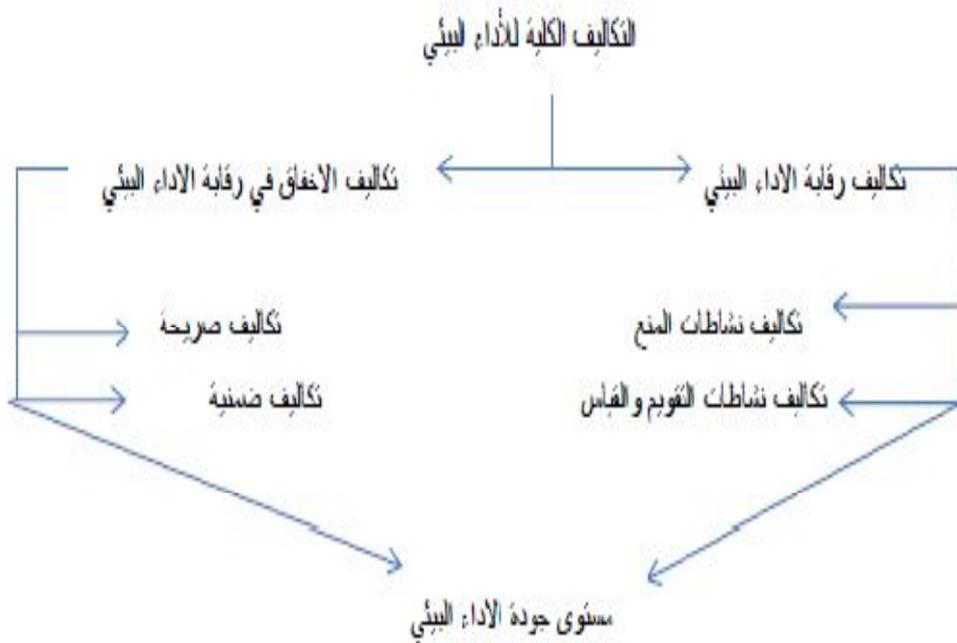
- تكاليف الفشل غير المدركة، مثل تكاليف العلاج الطبي نتيجة تلوث الهواء.<sup>2</sup>

وحتى تتمكن المؤسسة من تخفيض التكاليف ما أمكنها، يجب أن يكون أداؤها البيئي أمثلًا، فتكتمل بذلك حلقات أدائها الاجتماعي وتحقق التميز في الأسواق المحلية والعالمية.

<sup>1</sup> -مهاوات لعبيدي، مرجع سابق، ص 42.

<sup>2</sup> -نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سابق. ص ص 47-49.

الشكل(04): التكاليف الكلية للأداء البيئي



المصدر: هدى جبار كاظم، صباح عبد الوهاب(2013)، تأثير التكاليف البيئية وتكاليف الجودة في تحقيق بعض أبعاد الميزة التنافسية، مجلة التقني، البصرة، المجلد 26 ، العدد 4، ص 60.

ويتبين من خلال الشكل(04) أن تكاليف الرقابة على الأداء البيئي تقسم إلى نوعين من التكاليف، وأن تكاليف الإخفاق في الرقابة على الأداء البيئي أيضاً تقسم إلى نوعين، منها ما هو ملموس كعلاج الآثار الضارة للبيئة مثل التعويضات والغرامات والرعاية الصحية وتكاليف معالجة المخلفات، ومنها ما هو ضمني مثل التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة نقص الكفاءة الإنتاجية للعاملين بسبب الأمراض جراء التلوث، أو بسبب معدل دوران العمال أو التقاعد المبكر<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - 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 -المجلد26، العدد الأول، ص 292.

## المبحث الثاني: ماهية الأداء البيئي

إن المؤسسة وفق قياسها ومعرفتها للمنافع والتكاليف البيئية وجب عليها أن تحدد نتيجة ذلك، أي أن تعرف أداءها البيئي (الحالة البيئية، اتجاه التحسين البيئي، الكفاءة البيئية، الفعالية البيئية، التوافق مع القوانين البيئية). وهذا ما سنحاول توضيحه في هذا المبحث، من ناحية تعريف الأداء البيئي، ومنافع التحسين في الأداء البيئي للمؤسسات. بالإضافة إلى أبعاد الأداء البيئي ومؤثراته.

### المطلب الأول: تعريف الأداء البيئي و منافع تحسينه

إن المؤسسة في إطار تبنيها لتوجه التنمية المستدامة والمسؤولية الاجتماعية، وفي إطار حوكمتها يجب أن تعي المفاهيم المتعلقة بالتغييرات الملزمة بتطبيقها، بالإضافة إلى معرفة منافعها من ذلك خاصة وأن هدف تحقيق الربح يبقى لصيقاً بها مهما كان توجهها الإنساني والأخلاقي، وفي إطار هذا الأخير ارتأينا أن نوضح مفهوم الأداء البيئي ومنافعه للمؤسسات الاقتصادية في هذا المطلب.

### الفرع الأول: تعريف الأداء البيئي و مراحل تطور موقف المؤسسات تجاه الأداء البيئي

#### أولاً: تعريف الأداء البيئي

لقد صار الأداء البيئي نمطا مهما من أنماط المبادرات الاقتصادية، فالأداء البيئي عبارة عن وسيلة لتطبيق معايير تضمن حماية عناصر البيئة (الماء، الهواء، التربة، والنظام البيئي)<sup>1</sup>، فهو يعد من بين الجوانب غير الملموسة ذات الأثر والأهمية على المجتمع<sup>2</sup>.

لقد ظهرت مواصفة *ISO 14031* من أجل توضيح كيفية قياس الأداء البيئي للمؤسسات، وقد عرف وفقها على أنه "آلية من آليات الإدارة التي تساعد المؤسسة على التركيز على أدائها البيئي من أجل تحسينه باستمرار"<sup>3</sup>.

يعرف *Correa & al* الأداء البيئي بأنه ميزة تنافسية وأداء اقتصادي. ويرى *(Perotto & al)* بأن الأداء البيئي هو عملية قياس النتائج لإدارة المنظمات فيما يخص الجوانب البيئية مثلاً (السياسة البيئية، والأهداف البيئية، والخطط البيئية وأخرى تتعلق بالأداء البيئي للمنظمة). كما يشير *(Claver et al)* إلى الأداء البيئي باعتباره التأثير البيئي الحاصل نتيجة ممارسات عمليات الأعمال للمؤسسة على بيئتها، وتعتبر ميزة

<sup>1</sup> - Florina BRAN(December 2011), *Measures of Environmental Performance*, Review of International Comparative Management, Volume 12, Issue 5, 893.

<sup>2</sup>-Ahmed Turki (Spring2009),*COMMENT MESURER :LA PERFORMANCE ENVIRONNEMENTALE?* Gestion; 34, 1, p.69.

<sup>3</sup> - عصام الحناوي (2006)، الموسوعة العربية: المعرفة من أجل التنمية المستدامة، المجلد الثاني، البعد البيئي، بيروت، لبنان، ص

تنافسية من خلال هيمنة وسيطرة المؤسسة على المهارة أو الخاصية أو المعرفة البيئية التي تريد من كفاءة وفاعلية المؤسسة (الأداء المتميز)، وتسمح لها بالوصول إلى السيطرة على المنافسين لها<sup>1</sup>.

كما عرف الأداء البيئي بأنه منهج لتسهيل قرارات الإدارة بخصوص الأداء البيئي للمنظمة باختيار المؤشرات، وجمع وتحليل البيانات وتقديم المعلومات وفقاً لمقياس الأداء البيئي للمؤسسة وإعداد التقارير وتوصيل المعلومات والفحص الدوري وفي النهاية تطوير هذا المنهج<sup>2</sup>.

بالإضافة إلى ذلك عرف الأداء البيئي على أنه: "نتيجة لجهود التسييرية والتقنية للمؤسسة، والموجهة لحماية البيئة في ظل تنوع الضغوط الأيكولوجية"<sup>3</sup>

عرف الأداء البيئي على أنه مقدرة وكفاءة الإدارة على خفض التلوث وحماية البيئة من خلال التركيز على سياسات صديقة للبيئة في العملية الإنتاجية، والتي من أبرزها: وجود قسم خاص للبيئة، استخدام معدات وآلات صديقة للبيئة، الحصول على شهادة ISO14001، معالجة النفايات الصلبة والسائلة بطريقة سليمة بيئياً<sup>4</sup>.

أما تقييم الأداء البيئي وفقاً لمواصفة ISO 14031 فهو "منهج لتسهيل قرارات الإدارة بخصوص الأداء البيئي للمؤسسة، باختيار المؤشرات، وجمع وتحليل البيانات، وتقييم المعلومات وفقاً لمقياس الأداء البيئي، وإعداد التقارير، وتوصيل المعلومات، والفحص الدوري وفي النهاية تطوير هذا المنتج"<sup>5</sup>. فمفهومه يركز على مدى فاعلية أداء المؤسسة من الناحية البيئية، ولا يقتصر على كيفية التعامل مع مشاكل التلوث أو المخلفات الخطرة أو الانبعاثات الضارة في الهواء. ولكن يمتد ليشمل كل جوانب الأداء البيئي مثل مدى التوافق مع التشريعات البيئية المعمول بها<sup>6</sup>، ومدى استخدام تقنيات الإنتاج الأنظف التي تهتم بكل من العملية الإنتاجية بحد ذاتها كما تهتم من ناحية أخرى بالمنتجات، ففيما يتعلق بعمليات الإنتاج فهي تختص بالحفاظ على المواد الخام والطاقة واستبعاد المواد الخام السامة وتقليل كافة الانبعاثات والنفايات الناتجة كما وكيفا ؛ أما فيما يتعلق بالمنتجات فإن هدف الإنتاج الأنظف هو خفض التأثيرات على مدى دورة حياة المنتجات<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> - عامر عبد الرزاق عبد المحسن الجبوري (2010)، الإستراتيجية التقنية والميزة التنافسية في الألفية الثالثة: مدخل القيمة المضافة، دراسة نظرية، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، مجلد 32، العدد 100. ص 200.

<sup>2</sup> عبد الحليم نادية راضي (2005)، دمج مؤشرات الاداء البيئي في بطاقة الاداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (21)، العدد (2)، ديسمبر.

<sup>3</sup> Ahmed Turki, op cit, p.70.

<sup>4</sup> موسى محمد عبد الله صالح (2015)، الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وأثره على قرارات المستثمر في سوق عمان المالي، أطروحة دكتوراه، جامعة الجنان، لبنان، ص 109.

<sup>5</sup> - نادية راضي عبد الحليم، مرجع سابق، ص 9.

<sup>6</sup> - عصام الحناوي، مرجع سابق، ص 421.

<sup>7</sup> - كلود فوسلر، بيتر جيمس (2001)، إدارة البيئة من أجل جودة الحياة، ترجمة علا أحمد صلاح، مركز الخبرات الفنية للإدارة - بميك، مصر، ص ص 84-85.

### ثانياً: مراحل تطور موقف المؤسسات تجاه الأداء البيئي

- يمكن إحصاء خمسة مستويات توضح مراحل تطور موقف المؤسسات اتجاه الاهتمام بأدائها البيئي (ROAST scale) والتي حددها Richard Welford، مع توسيع نطاق الأداء البيئي ليشمل الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للتنمية المستدامة. وفيما يأتي خصائص ومميزات كل مرحلة من هذه المراحل<sup>1</sup>:
1. **مرحلة المقاومة (Resistance: Stage I)** خلال هذه المرحلة هناك مقاومة كلية للقواعد البيئية من قبل المؤسسات، مع عدم رغبتها في أن تكون مسؤولة بيئياً أو أن تستجيب للمبادرات والإجراءات البيئية.
  2. **مرحلة الملاحظة والتوافق (Observe & comply: Stage II)** تقوم المؤسسات في هذه المرحلة بملاحظة وتفحص القوانين البيئية، وتتجه نحو القيام بإجراءات تهدف إلى تحسين أدائها البيئي لأنها تكون مجبرة على الالتزام بها تحت طائلة التشريعات البيئية أو القرارات القضائية على الرغم من عدم اقتناعها ورغبتها في التوافق مع تلك النصوص.
  3. **مرحلة التكيف (Accommodate: Stage III)** هنا تبدأ المؤسسات بالتكيف مع التغيير وتتجه نحو تبني سلوك مسؤول بيئياً بصفة طوعية، وأن دافع التزامها البيئي ليس مبنياً كلياً على ضرورة التوافق مع التشريعات البيئية.
  4. **مرحلة الاغتنام والاستباق (Seize & Preempt: Stage IV)** تقوم المؤسسات بصفة طوعية بالتخطيط المسبق لإجراءاتها المتعلقة بالمسائل البيئية، وتلتزم بوضع برامج لتطوير أدائها البيئي للاستجابة لمتطلبات فئات عديدة من أصحاب المصالح، تمهيداً لمرحلة تحقيق متطلبات التنمية المستدامة.
  5. **مرحلة التفوق (Transcend: Stage V)** يشير سلوك المؤسسات خلال هذه المرحلة إلى قمة إدراكها ووعيها البيئي ودعمها الكلي للقضايا البيئية، وأنها تعمل بالطريقة التي تكون فيها متوافقة كلياً مع التنمية المستدامة.

### الفرع الثاني: منافع تحسين الأداء البيئي

إن التوجه البيئي عموماً مهما كانت النظرة إليه تقليدية أو حديثة سيؤدي إلى الرفع من التكاليف وتخفيض الإنتاجية إلى حد ما، لكن في الأمد البعيد سيرفع من تنافسية المؤسسة ويخفض التكاليف بالتالي سترتفع أرباح المؤسسة، فهي بتبنيها للبعد البيئي تسعى للاستدامة. وقد صنفت منافع تحسين الأداء البيئي إلى مجموعتين<sup>2</sup>:

#### أولاً: منافع العمليات: وتتمثل في

- التوفير في المواد الناتجة عن إحلال، إعادة استعمال، أو استرجاع مدخلات الإنتاج؛
- زيادة في مخرجات العمليات.
- تقليل الوقت الضائع من خلال الرقابة والصيانة.

<sup>1</sup> -Richard Welford(1999), *Corporate environmental management*, Earthscan Publications Ltd. London, pp. 18-19.

<sup>2</sup> -نجوى عبد الصمد، مرجع سابق، ص ص 30 - 31

- استعمال أفضل للمنتجات الثانوية.
  - تحويل المخلفات إلى أشكال ذات قيمة.
  - استعمال أقل للطاقة خلال عمليات الإنتاج.
  - تخفيض مصاريف تخزين وصرف المواد.
  - وفورات ناتجة عن الظروف الآمنة في أماكن العمل.
  - إلغاء أو التقليل من تكاليف النشاطات المرتبطة بالاحتفاظ، التخلص، التصرف ونقل النفايات.
  - تحسينات في المنتجات والمنتجات الثانوية الناتجة عن التغييرات في العمليات.
- ثانياً: منافع المنتجات:** وتتمثل في

- منتجات أكثر توافقاً وأعلى جودة.
- تكاليف إنتاج أقل (كتلك الناتجة عن استبدال المعدات).
- كلف أقل لتعبئة وتغليف المنتجات.
- استعمال أكثر فعالية للموارد المستخدمة في الإنتاج.
- تقديم منتجات آمنة.
- تصريف المنتجات إلى الزبائن بصافي تكلفة أقل.
- قيم أعلى لإعادة بيع المنتجات أو قيم الخردة.

### المطلب الثاني: أبعاد الأداء البيئي ومؤشراته

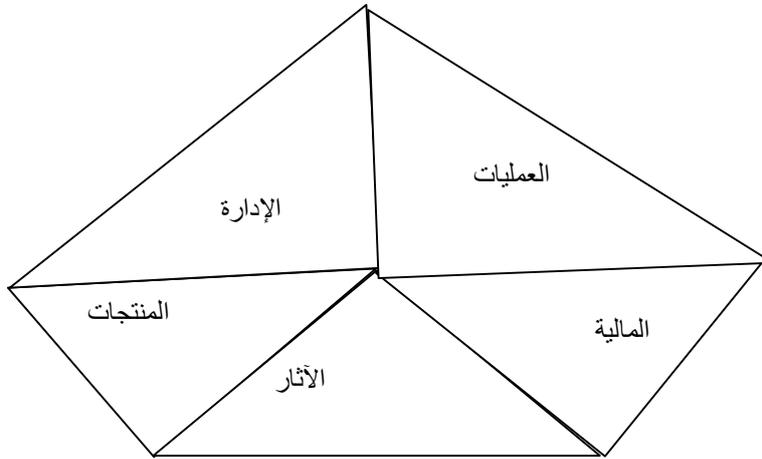
إن أداء أي مؤسسة يجب أن يكون مبنياً على أبعاد ومؤشرات معينة، حيث تتمكن المؤسسة من خلال هذه الأبعاد المؤشرات من تقييم أدائها البيئي. لهذا ارتأينا إدراجهما في هذا المطلب.

#### الفرع الأول: أبعاد الأداء البيئي

اختلفت أبعاد الأداء البيئي باختلاف الزوايا التي رآها الباحثون، فبناء على دراسة Bennett & James فالأداء البيئي مصنف إلى ثلاث مجموعات: عمليات المؤسسة، كفاءة استخدام المواد والطاقة، والأبعاد المتعلقة بالفعالية البيئية، أصحاب المصالح، المنتجات والحالة البيئية، وفي دراسة Ditz & J. Ranganathan تم التركيز على أربع أبعاد رئيسية للأداء البيئي للمؤسسة، هي: استعمال المواد، استهلاك الطاقة، المخرجات (غير المنتجات)، انبعاثات التلوث. كما تم تصنيف أبعاد الأداء البيئي وفق دراسة Loew & Kottmann على أساس مجالات حماية البيئة (الطاقة، النقل، الانبعاثات الملوثة، المخلفات، التعبئة والتغليف، الإنتاج، التخزين، إدارة المياه). أما دراسة Tam et. al فقد أشارت إلى أنه يمكن الاستدلال على الأداء البيئي للمؤسسة من خلال خمسة أبعاد رئيسية: الكفاءة والفعالية البيئية لعمليات الإنتاج، قياس الجوانب البيئية للمنتج والخدمة، معالجة الإدارة للقضايا البيئية كتوطين نظم الإدارة البيئية وأهداف التوافق مع القوانين، الوقاية من التأثير البيئي لعمليات

المؤسسة واستعمال منتجاتها، تحديد وتخصيص التكاليف البيئية، الاستثمارات والالتزامات بالربط بين الأداء البيئي والأداء المالي<sup>1</sup>، وهذا ملخص في الشكل التالي:

الشكل(05): أبعاد الأداء البيئي للمؤسسة



المصدر: نجوى عبد الصمد(2015)، المحاسبة عن الأداء البيئي: دراسة تطبيقية في المؤسسات الجزائرية المتحصلة على شهادة الأيزو 14001، أطروحة دكتوراه، جامعة باتنة 1، ص 26.

كما حددت وفقا لكل من Lober و wood و Ilinitch *et al* في ثلاث عناصر: الأثر البيئي (الخطر والسمية، الانبعاثات، استخدام الطاقة...)، الامتثال التنظيمي (وضع الامتثال، رسوم المخالفات، عدد المراجعين...) (العمليات التنظيمية) (المحاسبة البيئية، المراجعة، التقارير، نظام الإدارة البيئية...)<sup>2</sup>. وعموما ورجوعا لمفهوم الأداء حصر أبعاد الأداء البيئي في الكفاءة البيئية والفعالية البيئية:

**أولاً: الكفاءة البيئية**

عرفها كل من Roblins & Cenzo على أنها "التأكد من أن استخدام الموارد المتاحة قد أدى إلى تحقيق الغايات والأهداف المرجوة منها"<sup>3</sup>

وتتحقق الكفاءة البيئية من خلال أربعة مقاييس (عوامل نجاح)<sup>4</sup>

- التركيز على خدمة العميل: إن التركيز على الخدمات الواجب تقديمها لا على المنتجات الواجب توفيرها يجعل المؤسسات تتفتح على فرص لتقديم منتجات ذات قيمة عالية وطاقة بيئية أقل.

<sup>1</sup> نجوى عبد الصمد، مرجع سابق، ص ص 25، 26.

<sup>2</sup> Magali Delmas, Vered Doctori Blass (2010), **Measuring Corporate Environmental Performance: the Trade-Offs of Sustainability Ratings** Business Strategy and the Environment Bus. Strat. Env. 19, 245–260. Pp 246-247.

<sup>3</sup> بروش زين الدين، دهيمي جابر (2011)، دور نظام الإدارة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات : دراسة حالة شركة الاسمنت. الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية : نمو المؤسسات الاقتصادية بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، بجامعة ورقلة ، ص 656.

<sup>4</sup> برني لطيفة، مرجع سابق، ص ص 58 -59.

-التركيز على الجودة: حيث لا يرتبط أداء المؤسسة ونجاحها بالرغبة المتصورة إنما بالكيفية التي تلبى بها منتجات وخدمات هذه المؤسسة حاجات حقيقية للأفراد.

-منح اعتبارات أكثر لحدود الطاقة البيئية: بمعنى إجراء تحسينات متواصلة شرط إيلاء الاهتمام لدرجة الاستنزاف الطاقوي التي يمكن أن يتحملها كوكب الأرض ، في إطار فلسفة " أننا نستطيع أن نفعل باستمرار ما هو أكثر باستخدام ما هو أقل " .

-تجديد منظور دورة الحياة: حيث أن منظور دورة الحياة مختلف في هذه الحالة، إذ أنه يعتمد على دراسة المنتج من التقديم إلى التدهور(التقهر)، وسيأتي تفصيل ذلك في عرض هذا الفصل.

وتتحدد مقاييس الكفاءة والحد من النفايات الصناعية عموماً بخمسة عناصر: التفوق الصناعي، الخيارات التكنولوجية، النتائج القياسية للأهداف البيئية، دورة تجديد الاستثمارات وإدارة العلاقات مع المستفيدين، وقد اعتبر بورتر أن الفوائد المتأتية من هذه المقاييس تفوق في الغالب تكاليفها، فالارتباط الأخضر للمؤسسات صار مشجعاً كذلك من طرف الحكومات والمسيرين ليس فقط من أجل الضغوط التشريعية، ولكن أيضاً من أجل أثره في تشجيع الاندفاع نحو التنافس والفعالية أو التأثير الصناعي البيئي. ويظهر ذلك جلياً في المجهودات التنظيمية (في أي دولة) المحفزة والهادفة لتطوير الوضعية التنافسية للمؤسسات الأقل تلويثاً في الأسواق العالمية.

### ثانياً: الفعالية البيئية

عرفت الفعالية البيئية حسب مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة WBCSD على أنها تقديم سلع وخدمات بأسعار تنافسية، تلبى حاجات المستهلكين وتحسن نوعية الحياة، وهذا بالحد من الآثار البيئية تدريجياً، مع المحافظة على كمية الموارد الطبيعية اللازمة طوال دورة حياة المنتج، وصولاً إلى مستوى منسجم يحمي الأرض بشكل مستدام" واختصاراً الفعالية البيئية تتعلق بإيجاد قيمة أعلى بتأثيرات أقل. بالتالي يمكن استنتاج ثلاث محاور أساسية للفعالية البيئية وفقاً لهذا التعريف وهي:

- تقليل (ترشيد) استهلاك الموارد (المواد والطاقة)، وذلك يكون عن طريق تعزيز عمليات إعادة التدوير، وإنتاج منتجات بجودة عالية ومدة حياة أطول؛
- تخفيض الأثر على الطبيعة. فالتحسينات يمكن أن تتحقق بمساعدة الموارد المتجددة التي تُسِيرُ بشكل مستدام، بالإضافة إلى تقليل الانبعاثات، والتخلص من النفايات والمواد السامة؛
- تزويد العملاء بمنتجات وخدمات عالية الجودة شرط عدم التداخل مع فكرة ترشيد استهلاك الموارد وتخفيض الأثر على الطبيعة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - TRUST IN - European Training Partnership on Sustainable Innovation , HISTORY AND DEFINITIONS OF ECO-EFFICIENCY, sur le site web: [http://prepare-net.com/sites/default/files/history\\_and\\_definition\\_of\\_eco-efficiency.pdf](http://prepare-net.com/sites/default/files/history_and_definition_of_eco-efficiency.pdf). consulté le 23/12/2016

## الفرع الثاني: مؤشرات الأداء البيئي

تساهم *ISO 14031* في وضع مجموعة من مؤشرات الأداء البيئي التي يجب على المؤسسات قياسها بشكل مستمر للتعرف على مدى فعالية ما تطبقه من نظم ووسائل لتحسين أدائها البيئي، وتترك الحرية لكل مؤسسة في أن تضع ما تراه من أهداف تسعى إلى تحقيقها خلال فترات زمنية معينة. كما يمكن أن تستخدم آلية تقويم الأداء البيئي حتى في المؤسسات التي ليس لديها نظام متكامل للإدارة البيئية<sup>1</sup>. ومن بين أساسيات إختيار المؤشرات البيئية الملائمة كذلك (التوافق البيئي، القابلية للمقارنة دولياً، القابلية لتطبيق المعلومات التي يوفرها المؤشر)، ويجب أن تتوفر فيها مجموعة من الشروط<sup>2</sup>:

- أن توفر صورة ذات دلالة للأحوال البيئية والضغوط على البيئة.

- أن تكون سهلة وبسيطة التفسير.

- أن تعتمد على معايير دولية توفر أساس للمقارنة.

- أن توثق بالجودة والكفاءة الملموسة.

- أن يتم تحديثها على فترات منتظمة وفقاً لإجراءات موثوقة.

وقد قدمت (*ENAPS*) شبكة العمل الأوروبية لدراسات الأداء المتقدم (*European Network For Advance*)

(*Performance Studies*)، مجموعة من المؤشرات لقياس الأداء البيئي *EPIs* من خلال ثلاثة مستويات أساسية

(الاستراتيجي، والتكتيكي، والعملياتي) في المؤسسة. وهي موضحة في الجدول التالي:

<sup>1</sup> - عصام الحناوي، مرجع سابق، ص 421.

<sup>2</sup> - نادية راضي عبد الحليم، مرجع سابق ص 9.

الجدول (02): مؤشرات قياس الأداء البيئي من وجهة نظر شبكة العمل الأوربية لدراسات الأداء

المتقدم (ENAPS)

المستوى التنظيمي	نوع المؤشر	شرح المؤشر
الإستراتيجي	وجود إستراتيجية أو سياسة بيئية تجاه المنافسين	ملاحظة ذلك عن طريق الواقع العملي في البيئة (ليس التفكير فقط)، فالبيئة تضم جودة الحياة في المجتمعات التي تعمل بها المؤسسات.
	الاهتمام البيئي الحقيقي	وهذا لا يعني تجنب الأخطار البيئية البارزة على السطح، ولكن أيضا الكفاح المستمر لتقليل أي تأثير سلبي على الطبيعة والمنبعثة من أنشطة المؤسسة.
	الإسهامات في تحسين البيئة	تجنب إحداث أي أضرار مدمرة للبيئة، فالموقف البيئي الصادق هو محاولة تقديم وإيجاد طرائق لإصلاح التدمير البيئي المتحقق من عملياتها.
	وجود إدارة بيئية	تتضمن هياكل ومسؤوليات وإجراءات البيئية المعتمدة في المؤسسة
التكتيكي	الخيارات الإستراتيجية القابلة للتعويض	مستويات النفايات والتلوث المترتبة على ذلك سببها استعمال الطاقة والموارد غير القابلة للتعويض
	محتويات للبدائل المؤدية لمشتريات المنتجات الداخلة من المجهزين	مستويات النفايات والتلوث المترتبة على استعمال الطاقة والموارد القابلة غير للتعويض في عمليات التحويل الخاصة بالمؤسسة
	محتويات للبدائل المؤدية للمنتجات الخارجة والمسلمة إلى السوق	مستويات النفايات والتلوث المترتبة على استعمال الطاقة والموارد القابلة غير للتعويض في المنتجات المسلمة للعملاء أو الصنفين الآخرين.
	درجة الحفاظ العام لدورة حياة المنتج	من خلال تشجيع على إعادة الاستعمال والتدوير للمنتجات الداخلة والمكونات والموارد.
العملياتي	إجراءات التعديل أو تطوير المنتج	نسبة التصميم التدوير = (عدد عناصر أو مكونات المنتج المدورة / العدد الكلي لعناصر المنتج) × 100%
	إجراءات التعديل أو تطوير العملية	نسبة التصميم للتصنيع الأخضر = (عدد خيارات التصميم التي تقلص التأثير البيئي السلبي للمنتج / العدد الكلي لخيارات التصميم) × 100%
	عملية الأعمال للحصول على التزام العميل	نسبة مبيعات المنتج الأخضر = (مبيعات المنتج الذي حصل على الملصق الأخضر / إجمالي المبيعات) × 100%
	عملية الأعمال لخدمة العميل	نسبة المنتجات المعادة = (عدد المنتجات المسترجعة للتصنيع أو إعادة الاستعمال / العدد الكلي للمنتجات المباعة) × 100%
	عمليات الدعم الثانوية	نسبة تأثير الصيانة = (الخردة أو التلوث المتولد والمؤدي إلى صيانة ضعيفة / إجمالي المبيعات) × 100%

المصدر: عامر عبد الرزاق عبد المحسن الجبوري (2010)، الإستراتيجية التقنية والميزة التنافسية في الألفية الثالثة: مدخل القيمة المضافة، دراسة نظرية، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، مجلد 32، العدد 100، ص 203.

وقد قدم Hoekert سنة 2001 مؤشرات لقياس الأداء البيئي وفقا للمستوى التنظيمي (مستوى الهدف الاستراتيجي، مستوى الأعمال الرئيسية، مستوى النتائج المحققة). وهذا موضح بالتفصيل في الجدول التالي:

الجدول رقم(03): مؤشرات قياس الأداء البيئي من وجهة نظر (Hoekert)

المستوى التنظيمي	المؤشر الرئيسي	المؤشر الفرعي
مستوى الهدف الاستراتيجي	الاستدامة البيئية كعنصر نظامي لثقافة المنظمة	
	التحفيز البيئي	
	الوعي البيئي	
	المهارات البيئية المطلوبة	
مستوى الأعمال الرئيسية	الابتكار البيئي	(تطوير المنتجات ذات الكفاءة البيئية، تطوير العمليات ذات الكفاءة البيئية، نسبة المنتجات الجديدة إجمالي المنتجات، نسبة المنتجات الخضراء إجمالي المنتجات)
	تصميم دورة الحياة	(تقليل التأثيرات البيئية للمنتجات والعمليات خلال دورة الحياة الكاملة، نسبة المنتجات والعمليات التي تم تقييم دورة حياتها، درجة المؤشر البيئي لكل قيمة مضافة)
	نظام الإدارة البيئية	(تطوير الكفاءة التشغيلية للمنتجات والعمليات، نسبة الأقسام الحاصلة على الايزو، عدد الشكاوي من المراجع)
مستوى النتائج المتحققة	التسويق البيئي	1- زيادة المبيعات: حصة سوقية نتيجة الابتكارات البيئية، نمو الوعي البيئي، صورة ذهنية للمنتجات الخضراء) 2- الحفاظ على ولاء الزبون: زيادة نسبة الزبائن المهتمين بالجودة البيئية، زيادة نسبة الزبائن الذين يحددون البيئة كعنصر في الشراء) 3- قيمة الزبون: التميز البيئي يؤدي إلى هامش ربح أعلى، زيادة نسبة المنتجات ذات التميز البيئي، زيادة نسبة الزبائن المهتمين بالمنتجات الخضراء)
	الكفاءة البيئية	تقليل تكاليف التشغيل (تكلفة المواد الخام، الطاقة، صرف النفايات، الضرائب البيئية، تكاليف متوقعة مستقبلية كضرائب على إنتاج "CO2")
	إدارة الخطر	(تقليل تكلفة رأس المال: تكلفة حقوق الملكية، تكلفة القروض البنكية، تكلفة التأمين)
	المسؤولية الاجتماعية	(زيادة قيمة العلامة: زيادة الشهرة مجموع الاصول الملموسة وغير الملموسة)

المصدر: عامر عبد الرزاق عبد المحسن الجبوري، مرجع سابق. ص 202.

## المبحث الثالث: الإفصاح البيئي وأثره في تحسين الأداء البيئي في المؤسسات الصناعية

إن تحسين الأداء البيئي للمؤسسة يوجب ويفرض على المؤسسة معرفة مالها وما عليها، وإبلاغ الأطراف ذات المصلحة بكل ما تقوم به في هذا الإطار، وذلك بهدف قياس أدائها والمقارنة بما تصبو إليه لإرضاء أصحاب المصالح وما حققتة وأنجزته فعلياً. وحيث أن الإفصاح البيئي عبارة عن تقديم وعرض بيانات المؤسسة في ما يتعلق بالأنشطة البيئية، سيؤثر ذلك بدرجة كبيرة على أدائها البيئي وبالتالي على أبعاده المتمثلة في الأثر البيئي، الامتثال التنظيمي، العمليات التنظيمية.

### المطلب الأول: أثر الإفصاح البيئي في تحسين الأثر البيئي

يعرف الأثر البيئي على أنه كل تغيير سلبي أو إيجابي يؤثر في البيئة نتيجة ممارسة أي نشاط تطويري<sup>1</sup> وذلك يقاس من عدة اتجاهات كخطر وسمية الانبعاثات أو المنتجات والمخلفات، استخدام الطاقة ترشيداً أو هدراً...، فالأثر البيئي الإيجابي ومحاولات المؤسسة الرامية إلى تحسين الأداء البيئي يجعل منتج المؤسسة في إطار المسميات الحديثة منتجا بيئياً، والذي صار مطلوباً بشكل كبير في إطار الوعي البيئي في العالم ككل، بالتالي فإن الإفصاح البيئي سيجعل ثقة المستهلك البيئي تزداد بالمؤسسة ما يؤدي إلى زيادة مبيعاتها<sup>2</sup>، كما سيساعدها الإفصاح على تقييم المخاطر البيئية وإدارتها، وأيضاً إلى تطوير كفاءات المؤسسة في استعمال الموارد الطبيعية وطرق استرجاع ورسكلة المواد المستعملة في العملية الإنتاجية أو حتى الإدارية، ما ستكون حصيلة في النهاية تحسن سمعة المؤسسة خاصة منها تلك التي تعرضت للعديد من المشاكل بسبب تأثيراتها السلبية على البيئة.

إن المعلومات التي تتضمنها التقارير البيئية تضيء دلالة بيئية أكثر وضوحاً لتأثير العمليات البيئية بما يفيد في تقييم فعالية الموارد المستخدمة كمساهمات بيئية في تحقيق الأهداف الاجتماعية و البيئية كتحقيق مستويات قياسية للعناصر المسببة للتلوث.

ومن أمثلة الشركات العالمية في هذا المجال شركة نوكيا والتي تعد رائداً في سوق الهاتف المحمول بلا منازع. ما فرض عليها قيادة نهج الاستدامة واستعراض أفضل الممارسات البيئية. فهي تقوم باستمرار بتقديم معلومات تفصيلية عن أدائها البيئي، سعياً منها لتحقيق الريادة في المجال، وذلك من خلال تقليل التأثير البيئي لمنتجاتها، بدءاً من استخراج المواد الأولية إلى غاية الوصول إلى عملية التدوير ومعالجة النفايات واستعادة المواد القابلة لإعادة الاستخدام<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> رياض حامد يوسف عامر (2005)، تطوير منهجية لتقييم الأثر البيئي بما يتواءم مع حاجات المجتمع الفلسطيني التنموية والبيئية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ص 9.

<sup>2</sup> موسي محمد عبد الله صالح، مرجع سابق، ص 78.

<sup>3</sup> الطيب الوافي (2012)، الريادة في الأداء البيئي: شركة نوكيا أنموذجاً، مجلة الباحث، ورقة، العدد 11، ص 148.

ومن الأمثلة العربية في مجال الإفصاح البيئي وتحسينه للأثر البيئي نأخذ شركة طيبة بالمدينة المنورة لتشغيل المطارات التي تقوم بالإفصاح عن الأداء البيئي لها إلى الجهات المعنية ، ممثلي المناطق المجاورة ، السكان وجمعيات الحفاظ على البيئة، حيث تقوم بالحد من الآثار البيئية العكسية المرتبطة بالعمليات التشغيلية في المطار، وكذلك تضمن عناصر البيئة في جميع أنشطة الشركة، بالإضافة إلى تقييم وتحسين الأداء البيئي. كما التزمت الشركة بتقليل انبعاث الغازات السامة بإتباع إدارة مناسبة للطاقة بالإضافة إلى اتباع تطبيق أعلى المعايير في كفاءة الطاقة مثل الطاقة الثلاثية . كما تحرص على متابعة مصادر الطاقة المبتكرة مثل الطاقة الضوئية<sup>1</sup>.

بالإضافة إلى ذلك نجد شركة اورنج المصرية ولأنها تقوم بالإفصاح البيئي لكافة متعاملاتها ، حيث تعمل في هذا الإطار على<sup>2</sup>:

1. إدارة ومتابعة أداء الطاقة حيث تعتبر الطاقة من أهم العناصر في التطوير المستمر.
2. استخدام الطاقة المتجددة كل سنة.
3. استخدام المعدات ذات الكفاءة للطاقة.
4. الاستخدام المتزايد للتكنولوجيا وخطط الانتقالات مع حماية البيئة ومعلومات الإدارة مثل أنواع الوقود وغيرها.
5. استخدام الطاقة المتولدة من الطاقة الشمسية :استخدام نظام الطاقة الشمسية كمصدر للكهرباء بدلاً من المولدات الكهربائية للمواقع النائية .
6. التخلص من النفايات بطريقة آمنة بيئياً، حيث أن النفايات الناتجة يتم إرسالها إلى الأماكن المرخص بها بالتراخيص المناسبة. ومن خططها المستقبلية فإن الأولوية هي تخفيض النفايات من المصدر وإعادة استخدام أو إعادة تدوير مواد النفايات حيثما أمكن. ولهذا قامت الشركة بإعداد نظام شامل لتدوير النفايات في المباني الرئيسية التابعة، ويشمل ذلك إعادة تدوير الورق بعد ماكينات فرم الأوراق وفرم وضغط نفايات الأوراق الناتجة من الأعمال المكتبية اليومية . كما تقوم اورنج بجمع وحدات حبارات زيروكس الفارغة CRU المستعملة الفارغة لغرض إعادة تدويرها .وكذلك جمع وإعادة تدوير نفايات بطاريات الهاتف المحمول حيث قامت بإبرام عقد لإعادة تدوير بطاريات الهاتف المحمول في مصر.
7. كما تشارك في العديد من المبادرات لتقليل النفايات مثل:
  - استيعاب المعايير البيئية في عقود التعامل مع النفايات الخاصة بها حيثما أمكن.
  - إعداد نظام لجمع البيانات يمكن من مراقبة كميات النفايات وتحديد الأهداف المطلوبة.

<sup>1</sup> - السياسة البيئية، تم الاطلاع عليه بتاريخ: 2017/05/20، على الموقع:

<http://www.madinahairport.com/ar-AR/about-tibah/Pages/environmental-policy.aspx> ، على الساعة 01:00.

<sup>2</sup> - الخدمات البيئية، تم الاطلاع عليه بتاريخ: 2017/05/20، على الموقع :

<https://www.orange.eg/ar/about/company-overview/social-responsibility/environment/environment> ، على الساعة 02:30

- إعادة استخدام وإعادة تدوير الموارد حيثما أمكن.
  - تكامل الاعتبارات البيئية في قرارات الأعمال.
  - تعليم العاملين والعملاء بخصوص الموضوعات الخاصة بالبيئة وأيضاً تشجيع مشاركة العاملين في المبادرات الخاصة بإعادة التدوير.
  - البطاقات الورقية الصغيرة القابلة للاستهلاك بيولوجياً: تستخدم أورنج الأوراق الصغيرة من النوع الورقي بدلاً من البطاقات البلاستيك.
  - إعادة الشحن إلكترونياً: فإن كل ما تحتاجه لإعادة شحن حسابك مباشرة يتم على الهواء وبدون الحاجة لبطاقات خدش أو كود إعادة الشحن وكل ما تحتاجه لهذا الأمر زيارة أقرب مراكز عملاء أورنج ومراكز البيع (POS) أو الموزعين .
- بالنسبة للانبعاثات والتسربات فان أورنج تقوم بالتالي:

- تخفيض معدلات مواد التبريد في تكييف الهواء، على سبيل المثال باستخدام الفريون الصديق للبيئة ليحل محل الفريون R22 مع استخدام الفريون R407، في أجهزة تكييف الهواء الخاصة بالشركة . وأيضاً ضمان أن جميع تنكات الديزل الخاصة بنا يتم حمايتها بحماية ثانوية إضافية ضد التسربات أو الانسكاب.
- التشجيع على استخدام التكنولوجيا بدلا من رحلات العمل في جميع الأوقات، مثال ذلك : المنتدى البيئي التابع للشركة يجتمع من خلال المؤتمرات التليفونية الصوتية والتي تقلل من انبعاثات ثاني أكسيد الكربون في رحلات السيارات.

أما شركة "إكسون موبيل"<sup>1</sup> فتعتبر أن حماية البيئة هي استراتيجية مدمجة في استراتيجياتها الإنتاجية، وفي مشاريعها المسطرة. وتعمل هذه الشركة على تحليل المخاطر البيئية لعملياتها وتخفيضها، واعتماد معايير أداء حماية البيئة، وتعمل مؤسستها المتطورة " *Environmental Standards* " على إبراز أساسيات المسؤولية البيئية للمشاريع في المناطق التي لم تصل إلى المفهوم الحقيقي لمسؤولية حماية البيئة، ويشتمل مشروعها على العناصر التالية:

- إنبعاث أكسيد الكبريت ( $SO_2$ ) والمواد العضوية ( $VOCs$ ).
- إنبعاث أكسيد النيتروجين ( $NO_x$ ).
- النفايات المضرّة، والإدارة البيئية والمائية.
- الإستعمال الأمثل للطاقة والطاقة النظيفة.
- التأثيرات العملية على الأوساط البحرية.
- الآثار الاجتماعية والإقتصادية.

<sup>1</sup> - محمد زيدان، محمد يعقوبي(فيفري 2012)، الآثار البيئية لنشاط شركات البترول العالمية ومدى تحملها لمسئوليتها تجاه البيئة الملتقى الدولي الثالث حول: منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، جامعة بشار، ص 10.

كما تعمل الشركة على تطوير أساليبها وسياساتها التي تساعد على توفير حماية أفضل للبيئة، ووقاية أكبر من التسربات النفطية.

وتعتمد شركة "شيفرون" في استراتيجيتها البيئية على نظام للإدارة العملية المتميزة من أجل ضمان تحقيق أداء بيئي جيد، وقد نصت عملية تقييم الآثار البيئية والاجتماعية والصحية (ESHIA) عام 2007 على تقييم للمشاريع الإستثمارية الجديدة بإدخال الآثار البيئية، الاجتماعية والصحية في الحساب، كما استعملت هذه العملية من أجل التنبؤات والخطط المستقبلية وتفاذي وتدنية آثارها السلبية.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أثر الإفصاح البيئي في تحقيق الامتثال التنظيمي

راعت المنظمات المهنية والجمعيات العلمية المحاسبية الدولية أهمية الأمور المتعلقة بالبيئة، وأولتها اهتماماتها، خاصة في الآونة الأخيرة، إلا أن الإفصاح عنها في القوائم في الواقع العملي، لم يرق إلى المستوى المطلوب، خاصة في بيئة الأعمال العربية. رغم أهميته الكبيرة في تحسين أداء المؤسسة. فقد صارت المعلومات عن البيئة والتكاليف البيئية من بين أهم المعلومات التي يتخذ على أساسها القرار الاستثماري، بل متطلبا أساسيا يضمن عدم الغفلة عن المتطلبات والتشريعات البيئية التي قد تلزم المؤسسة بتحمل تكاليف إضافية لم تكن مأخوذة بالحسبان نتيجة إهمال الجانب البيئي في حينه.<sup>2</sup> وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق رقم 1010 أنه يجب على إدارة المؤسسة أن تأخذ في الاعتبار القوانين والأنظمة التي تفرض التزامات لتعويض التلوث البيئي الناشئ عن حوادث سابقة، والقوانين المتعلقة برقابة التلوث أو تخفيض الانبعاث أو التخلص من النفايات، والتراخيص البيئية التي تحدد شروط تشغيل المنشأة من وجهة نظر بيئية.<sup>3</sup> لذلك يسهم الإفصاح البيئي في توضيح مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات الحكومية وغير الحكومية مما يضيف على وجودها صفة قانونية، فهو بالتالي يساعد المؤسسة على الاستعداد لتطبيق الأنظمة والقوانين البيئية، كما يوفر الإفصاح البيئي معلومات يستفاد منها في تقييم إجراءات السلامة البيئية وحجم التكاليف البيئية المترتبة على المؤسسة.

ويساعد الإفصاح البيئي بالنسبة للمؤسسات التي تنشط في البورصة على الاستجابة لمتطلبات وضغوط جهات رقابية رسمية مثل لجنة تداول الأوراق المالية بالبورصة الأمريكية وكذلك تلبية الاحتياجات المتنامية لمستخدمي القوائم المالية من المعلومات التي تتعلق بالالتزامات البيئية، ما سيؤثر على مركزها المالي ونتيجة نشاطها، وتعتبر الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا من أكثر الدول اهتماما بإخضاع الأداء البيئي للمؤسسة للإفصاح المحاسبي حيث اهتمت المنظمات المهنية المتخصصة في البلدين وكذلك لجنة تداول الأوراق المالية

<sup>1</sup> - محمد زيدان، محمد يعقوبي، مرجع سابق، ص 10.

<sup>2</sup> - موسي محمد عبد الله صالح، مرجع سابق، ص 191.

<sup>3</sup> - نفس المرجع السابق، ص 98-99.

بضرورة الإفصاح عن التأثير البيئي من حيث التكلفة والعائد<sup>1</sup>، كما أوصت لجنة المعايير المحاسبية بإنجلترا بضرورة الإفصاح عن المعلومات البيئية والتقارير عن إفصاح المؤسسة عن التكاليف والعوائد المترتبة على تلك النشاطات<sup>2</sup>. ويوفر الإفصاح البيئي معلومات تعكس نتائج قياس العمليات البيئية التي يتطلبها القانون كحد أدنى لتحقيق الأهداف البيئية. بالتالي وبصورة أوضح يوفر معلومات للأجهزة الحكومية المتخصصة التي يتركز اهتمامها في التعرف على مدى وفاء المؤسسات بالمسؤوليات البيئية، ما يمكن في نهاية المطاف أن يخفف من التكاليف بسبب الدعم المادي أو التمويل المنخفض التكلفة أو المعاملة الضريبية المميزة وهذا سيزيد من حجم المؤسسة ونشاطها ونتاجها.

كما أن الإفصاح البيئي الذي يعكس نشاطات المؤسسة وممارساتها البيئية وسلامة موقعها من التلوث والخطر والسمية، وتقليلها من الهدر الطاقوي يخلي مسؤوليتها القانونية ازاء الأضرار والإصابات التي قد تسببها مؤسسات أخرى مماثلة<sup>3</sup>. فعموما مستوى الإفصاح البيئي للقطاعات ذات الحساسية البيئية المنخفضة (مثل تجار التجزئة) أقل من مستوى الإفصاح البيئي للقطاعات التي تتميز بحساسية بيئية مرتفعة (مثل شركات صناعة الكيماويات)، ما يؤكد الاعتقاد القائم بأن المؤسسات تستخدم سياسة الإفصاح البيئي الاختياري لتصعب الشرعية على أنشطتها عند تعرضها للانتقاد (في إطار ما يسمى النظرية الشرعية)<sup>4</sup>.

ونجد مثلا أنه وطبقا لمنظومة شركة تاف القابضة للمطارات، تلتزم شركة طيبة لتشغيل المطارات بتطوير و تشغيل وصيانة مطار الأمير محمد بن عبد العزيز الدولي بالمدينة المنورة بما يتماشى مع مبادئ التنمية المستدامة. كما ويلتزم في هذا الإطار بتطبيق القوانين والتشريعات والمعايير الدولية والتي أهمها في هذا الإطار ISO14000. وتقدم شركة طيبة لتشغيل المطارات تقارير عن مستويات انبعاث الغازات السامة عبر برنامج اعتماد نسب غاز الكربون التابع لهيئة المطارات الدولية في أوروبا.

كما نجد أن شركة اورنج لتقديم خدمات اتصالات الهاتف المحمول بمصر تلتزم في إطار افصاحها عن أدائها البيئي بالقوانين المصرية حيث تتحكم في انبعاثات ثاني أكسيد الكربون الناتجة من وحداتها من خلال متابعة حدود ومعايير انطلاق ثاني أكسيد الكربون بحسب ما هو محدد طبقاً للقانون ومراجعة الطاقة والحصول على مصادر الطاقة المتجددة واستخدام المعدات الفعالة في الطاقة وإزاحة وتحويل الكربون حيثما أمكن<sup>5</sup>.

1- عادل البهلول حميدان الطاهر(2011)، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الاهلية للاسمنت بلبيبا" دراسة استطلاعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، دمشق، المجلد 27، العدد الأول، ص 447.

2- محمد بن بوزيان، علي بن الضب ( 2012 نوفمبر )، أثر الإفصاح البيئي على تكلفة رأس المال، المؤتمر العلمي الدولي حول: سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، ص272.

3- هدام فالح جيجان(2012)، أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في ترشيد القرارات الاستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركة، دراسة استطلاعية لأراء عينة من معدي التقارير المالية و المستثمرين في الشركات الصناعية، مجلة الاقتصاد والإدارة ، العراق، العدد91، ص108.

4- موسي محمد عبد الله صالح، مرجع سابق، ص ص 103-104.

5- الخدمات البيئية، موقع انترنت، مرجع سابق.

### المطلب الثالث: أثر الإفصاح البيئي في تحسين العمليات التنظيمية

ترتبط العمليات التنظيمية كجزء من الأداء البيئي للمؤسسات بالمحاسبة البيئية، المراجعة، التقارير، نظام الإدارة البيئية.. حيث يمكن للمؤسسة تحسينها بشكل كبير في حال قيامها بالإفصاح المحاسبي، وفي هذا الإطار أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين المعيار الدولي للتدقيق رقم 1010 بعنوان "اعتبارات الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية"، والذي يتضمن مجموعة من الاعتبارات والإرشادات الرئيسية للمدقق والمتعلقة بالأمور البيئية، حيث يرى من خلال هذا المعيار ان الأولويات والامور البيئية صارت ذات أهمية متزايدة من شأنها ان تؤثر جوهريا على المؤسسة وبياناتها المالية، لذلك فإن الإدارة ملزمة بإقرارها وقياسها، كما وأكد على أهمية معرفة المدقق للجوانب البيئية عند قيامه بتدقيق القوائم المالية، أين يجب أن يطلع على تقارير المؤسسة عن الأداء البيئي والذي يفصح عن التزامات وسياسات المؤسسة البيئية.

أما من ناحية المحاسبة البيئية كمؤشر للعمليات التنظيمية لأداء البيئي فهي عبارة عن نظام يقود إلى فهم وإدارة أفضل للجوانب البيئية، وما يتعلق بها من تكاليف، أين تعمل على تحديد وقياس نقدي لقيمة الأضرار البيئية التي تسببها مؤسسة معينة للبيئة المحيطة بها، نتيجة للأنشطة التي تمارسها أو نتيجة لإنتاجها سلعة تضر بالبيئة عند أو بعد استهلاكها، ومن ثم القيام بعملية المعالجة المحاسبية لقيمة الأضرار والإبلاغ عنها في القوائم المالية.

كما أن الإفصاح البيئي يجعل المؤسسة تلتزم بإجراءات السلامة البيئية وحمائتها من التلوث مما يساهم في خلق حالة من الاستقرار النفسي و الصحي للعاملين فيها مما يقلل معدلات دوران العمل المرتفعة.. كما يساعد الإفصاح البيئي متخذي القرار على التخطيط والرقابة وتقييم الأداء بالإضافة إلى تطوير البحوث والدراسات في مجال سلامة البيئة.

ويعد الإفصاح وسيلة لإدارة للتفاوض بين أصحاب حقوق الملكية وغيرهم من أصحاب المصلحة الذين يمارسون ضغوط على المؤسسة (كالمستهلكين، الموردين، الجمهور، الهيئات الاجتماعية...)<sup>1</sup>. ووفقا لهذا نجد أن في بريطانيا العديد من شركات السيارات مثل Toyota , Honda, Rover :متحصلة على شهادة الإيزو 14001، كما اشترطت شركة Ford على مورديها أن تكون لديهم أنظمة الإدارة البيئية إيزو 14001 على الأقل في موقع صناعي واحد.<sup>2</sup>

وحيث أن الإدارة البيئية صارت جزء لا يتجزأ من منظمات القرن الواحد والعشرين، أين يتوجب على المنظمة عمل ترتيبات دائمة وبشكل مستمر على أدائها البيئي فإن الإفصاح البيئي سيسهل عليها الكثير من ذلك. فمتطلباتها ومضامين عملها تجعل الإفصاح أمرا ميسرا لها. فهو يرتبط بعلاقة قبلية و بعدية يتوسطها الإفصاح . فنظام الإدارة البيئية والذي عرفته المنظمة الدولية للتقييس ISO حسب مواصفة الإيزو 14001 بأنها: " ذلك الجزء من نظام إدارة المنشأة يستخدم لتطوير وتنفيذ سياستها البيئية وإدارة تفاعلها (تفاعلاتها) مع

<sup>1</sup> هدام فالج جيجان، مرجع سابق، ص 108.

<sup>2</sup> بروش زين الدين، دهيمي جابر، مرجع سابق، ص 650.

البيئة" في ذاته يعد إفصاحاً عن الأداء البيئي للمؤسسة، لأنه يعد تقريراً شاملاً وكاملاً عن أدائها، ومن جهة أخرى فإن وضع المؤسسة لتقارير مالية وكيفية وكمية عن الأداء البيئي سيسهل من تنظيم ما يتطلبه تجديد المواصفة في كل مرة. وقد أعدت المواصفة القياسية للبيئة للتعامل مع القضايا البيئية وإدارتها ضمن سياسة واضحة للإدارة البيئية تراعي الإجراءات والقوانين البيئية السائدة وبما يعزز تحقيق الأهداف التالية:

- تمكين المؤسسة من التعامل مع القضايا البيئية وعناصرها المختلفة؛
  - مساعدة المؤسسات على وضع الأهداف والسياسات الخاصة بالإدارة البيئية؛
  - إرشاد المؤسسات للاشتراطات والقوانين والتشريعات ذات العلاقة بأساليب وسلامة الإدارة البيئية؛
  - تشجيع المؤسسات في الحصول على شهادة المطابقة من الجهات المختصة<sup>1</sup>.
- كما يوفر نظام الإدارة البيئية إرشادات عن كيفية إدارة المظاهر البيئية لأنشطة ومنتجات المؤسسة الصناعية، وكذلك الخدمات التي تقدمها بطريقة أكثر فعالية آخذة في الاعتبار الحماية البيئية ومنع التلوث والاحتياجات الاقتصادية والاجتماعية، هي بذلك إظهار للالتزام المؤسسة الصناعية اتجاه البيئة والتنمية المستدامة مما سيؤثر إيجابياً على نجاحها في المدى القصير والمدى الطويل على السواء عن طريق:
- تحسين صورة المؤسسة كذلك علاقاتها مع العملاء، الجمهور، السلطات و المجتمع المحلي؛
  - استخدام أفضل للطاقة ومخزون الماء، اختيار دقيق للمواد الخام والتحكم في تدوير المخلفات كل ذلك ساهم في وفر كبير في التكلفة الذي يؤدي بالتالي إلى زيادة الميزة التنافسية؛
  - خفض من الأعباء المالية التي تقوم الشركة بتحملها نتيجة إتباعها سياسيات رد الفعل مثال ذلك العلاج، التنظيف، الغرامات التي تدفع عند خرق القوانين والتشريعات؛
  - ضمان الالتزام بالتشريعات والقوانين البيئية المحلية مما يقلل مخاطر الغرامات واحتمالات التقاضي؛
  - تحسين جودة بيئة العمل، الروح المعنوية للموظفين والتمسك بقيم الشركة؛
  - فتح آفاق وفرص جديدة لعقد الصفقات في أسواق تهتم فقط بالمنتجات وعمليات الإنتاج "الخضراء"؛
  - العملاء الذين يتمتعون بالوعي البيئي سوف يفضلون أن يتعاملوا مع مثيلهم من المؤسسات الذين يظهرون التزامهم بحماية البيئة.

ومثال ذلك شركة اورنج لتقديم خدمات اتصالات الهاتف المحمول بمصر، التي تركز في أعمالها على الالتزام بشروط شهادات المواصفات القياسية العالمية للإدارة البيئية أيزو 14001. حيث كانت المسائل المتعلقة بالبيئة متضمنة في العديد من قوائم الفحص والمراجعة الداخلية الخاصة بالشركة، كما تقوم بإجراءات المراجعة البيئية المتخصصة من خلال المراجعة والرقابة الداخلية. وتخضع أيضاً للفحص سنوياً من قبل مراقبين خارجيين كجزء من تقارير المخاطر والمسئولية الخاصة بالشركة وكجزء من مراجعة و ضمان المسئولية لديها. ولأن هذه الشركة تقوم بتطبيق المعايير القياسية البيئية العالمية أيزو 14001 على

<sup>1</sup> - برني لطيفة، مرجع سابق، ص.90.

جميع مشروعاتها. فهي تعمل على قياس أنشطتنا بحرص وتحديد الأهداف لكل من المناطق والمجالات التي تؤثر بها على البيئة<sup>1</sup>.

وأيضاً نجد في هذا الإطار شركة "*British Petroleum (BP)*"<sup>2</sup> التي تعمل على إدارة الآثار البيئية لعملياتها في المحيط الذي تعمل فيه، وتحمل مسؤولياتها البيئية منذ بداية العملية إلى غاية نهايتها. وحسب هذه الشركة فإن أنظمتها الإدارية تسمح لها بتأدية مايلي:

- تحديد الآثار البيئية الفعلية لخططها ومشاريعها الإستثمارية؛
- القيام بخطوات فعالة من أجل الحد من هذه الآثار؛
- مواصلة العمل على تخفيض الآثار البيئية لعملياتها حتى بعد انتهاء نشاطها والقضاء على مخلفاتها في الموقع.

---

<sup>1</sup> - الخدمات البيئية، موقع انترنت ، مرجع سابق.

<sup>2</sup> - محمد زيدان، محمد يعقوبي، مرجع سابق، ص 11.

## خاتمة الفصل:

تم التوصل في هذا الفصل أن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة الاقتصادية هي جزء من التزام المؤسسة بتطبيق حوكمة الشركات كما جاء في مبادئ حوكمة المؤسسات، وعليه فإن مفهوم حوكمة المؤسسات يتسع في معناه ليشمل الجانب الاجتماعي وحماية الأطراف المختلفة ويضمن المسؤولية الاجتماعية عامة والأداء البيئي خاصة لهذه المؤسسات تجاه مجتمعها.

وبالتالي فقد صار الأداء البيئي نمطا مهما من أنماط المبادرات الاقتصادية، فالأداء البيئي عبارة عن وسيلة لتطبيق معايير تضمن حماية عناصر البيئة (الماء، الهواء، التربة، والنظام البيئي) ، فهو يعد من بين الجوانب غير الملموسة ذات الأثر والأهمية على المجتمع. وأصبح التوجه البيئي سيؤدي إلى الرفع من التكاليف وتخفيض الإنتاجية إلى حد ما، لكن في الأمد البعيد سيرفع من تنافسية المؤسسة ويخفض التكاليف بالتالي سترتفع أرباح المؤسسة، فهي بتبنيها للبعد البيئي تسعى للاستدامة.

وبما أن الإفصاح البيئي عبارة عن تقديم وعرض بيانات المؤسسة فيما يتعلق بالأنشطة البيئية، سيؤثر ذلك بدرجة كبيرة على أدائها البيئي وبالتالي على أبعاده المتمثلة في الأثر البيئي، الامتثال التنظيمي، العمليات التنظيمية.

# الفصل الثالث

## الدراسة الميدانية في شركة الاسمنت عين التوتة

المبحث الأول: الوضعية العامة للأداء البيئي لمؤسسات صناعة الاسمنت في الجزائر  
المبحث الثاني: الوضع البيئي في شركة صناعة الاسمنت لعين التوتة  
المبحث الثالث: الأداء والإفصاح البيئي في شركة عين التوتة للإسمنت (الواقع والأثر)

## الفصل الثالث: الدراسة الميدانية في شركة الاسمنت عين التوتة

### تمهيد:

بعد التطرق في الفصل الأول والثاني للطرح النظري للدراسة من حيث مختلف المفاهيم المتعلقة بكل من الإفصاح والأداء البيئي، ومختلف التشريعات الوطنية والدولية في هذا الإطار. تم القيام في هذا الفصل بإسقاط هذا الطرح على شركة الاسمنت بعين التوتة بهدف معرفة مدى التزامها بالإفصاح البيئي، وأثر ذلك على الأداء البيئي للشركة. حيث تم في هذا الفصل تشخيص الأداء البيئي عموماً لمؤسسات صناعة الاسمنت في الجزائر (المبحث الأول)، ثم تناولنا وضعية هذا الأداء البيئي على مستوى الشركة محل الدراسة والمتمثلة في شركة الاسمنت بعين التوتة (المبحث الثاني)، كما تمت محاولة الإجابة عن تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها من خلال الاستعانة بوثائق الشركة ومقابلات مع بعض الاطارات لهم صلة بجوانب الدراسة بالشركة، خلصنا في نهايتها إلى ابراز أهم العوائق التي تواجه هذه الشركة في إطار الإفصاح عن الأداء البيئي فيها من وجهة نظر المبحوثين (المبحث الثالث).

## المبحث الأول: الوضعية العامة للأداء البيئي لمؤسسات صناعة الاسمنت في الجزائر

تم التطرق في هذا المبحث إلى الآثار السلبية لصناعة الإسمنت على البيئة، وبرامج تحسين الأداء البيئي لمؤسسات صناعة الإسمنت في الجزائر.

### المطلب الأول: الآثار السلبية لصناعة الإسمنت على البيئة

يمكن تقسيم الملوثات الناتجة عن صناعة الإسمنت إلى ثلاثة فئات تتمثل في مايلي<sup>1</sup> :

- الملوثات الصلبة
- الملوثات الغازية
- الضجيج

#### الفرع الأول: الملوثات الصلبة

وهي عبارة عن الجزيئات والدقائق الصلبة الناتجة عن مختلف مراحل العمليات الإنتاجية، ما يؤدي إلى انبعاث الغبار بالإضافة إلى كميات الغبار التي تنطلق من مداخن مصانع الإسمنت وخصوصا عند ارتفاع نسبة غاز أول أكسيد الكربون في الفرن حيث تفصل الفلاتر الكهربائية مما يؤدي إلى انطلاق الغبار والغازات إلى الجو المحيط، كذلك هناك كميات من الغبار يتم التخلص منها في كثير من مصانع الإسمنت عن طريق المعبر الثانوي بسبب تراكم المواد الخام المستعملة أو نوعية زيت الوقود وهناك آثار بيئية سيئة لهذه الأعباء، هذا وتشمل الدقائق الجزيئات الصلبة الناتجة عن مختلف مراحل الإنتاج كالغبار والدخان والضباب، ويشكل الغبار المتطاير بعد عملية الحرق 70% - 80% من الغبار المطروح، ونشير في هذا الصدد إلى أن حجم الذرات ونوعية المواد المنبعثة ذات تأثير مختلف حيث يمكننا القول بإمكانية التمييز بين نوعين من الغبار حسب حجم الذرات:

1. **الغبار المتراكم:** ويتكون من ذرات تتجاوز أقطارها 10 ميكرون وتترسب في المناطق المجاورة لأماكن انبعاثها وهي ذات تأثير ضعيف على الجهاز التنفسي حيث أن الدفاعات الأنفية توقف جزءاً منها لكنها تؤثر بصورة كبيرة على العيون والمنشآت والأبنية والأشجار، وقد لوحظ ذلك على الأبنية والأشجار القريبة من مصانع الإسمنت.

2. **الغبار المعلق:** ويتكون من ذرات أقطارها أقل من 10 ميكرون وهي خفيفة وتبقى معلقة في الهواء لفترات طويلة وتترسب ببطء، ويسبب الغبار المعلق الأمراض المختلفة للإنسان (الربو والتهاب الشعب الهوائية والحساسية) نتيجة ملامسة ذرات هذا الغبار للجلد والعيون وتوغلها في الجهاز التنفسي.

<sup>1</sup>مهاوات لعبيدي، مرجع سابق، ص ص 177-179.

### الفرع الثاني: الملوثات الغازية

تنتج الغازات عن عمليات احتراق الوقود في الأفران ويستخدم في صناعة الإسمنت وخصوصاً في أوروبا، الوقود الصلب (الفحم الحجري) والوقود السائل (زيت الوقود) والغاز الطبيعي، ومن أهم الغازات الناتجة عن احتراق هذه الأنواع من الوقود كما يلي:

1. غاز ثاني أكسيد الكربون يعتبر مؤثراً رئيسياً على المناخ، ويؤدي إلى تسخين جو الأرض حيث لوحظ ارتفاع في درجة الحرارة في كوكب الأرض.
2. غاز ثاني أكسيد الكبريت يعتبر من أخطر ملوثات الهواء حيث يتحول في التفاعلات الكيميائية الضوئية إلى ثالث أكسيد الكبريت ثم يتحول إلى حمض الكبريت الكبريتوز والكبريتيك، وبوجود الرطوبة يؤدي إلى تشكيل معملقات ثانوية في الهواء تقلل من الرؤية وذات تأثير ضار على الجهاز التنفسي.
3. أكاسيد النتروجين حيث تنتج من اتحاد النتروجين مع الأكسجين في الحرارة العالية، وفي التراكيز المنخفضة تؤثر أكاسيد النتروجين مسببة الحساسية الخفيفة وفي التراكيز المرتفعة فإنها تؤثر على الرؤية وعلى الجهاز التنفسي.

4. غاز أول أكسيد الكربون وهو غاز شديد السمية، يؤثر على الإنسان والحيوان على حد سواء. ففي حالات الإصابة البسيطة يظهر ألم في الرأس مع ضعف وضيق في الصدر وحرارة وقيء، وفي حالة الإصابة المتوسطة يظهر خلل في الحركة ويتلون الوجه بالأزرق وهي من علامات الاختناق وينخفض الإحساس والإدراك، ويعتبر التركيز المميت من هذا الغاز 2 ملغ/لتر عند التعرض لمدة ساعة وعند ارتفاع التركيز إلى 5 ملغ/لتر فإن التعرض لمدة خمس دقائق تعتبر مميتة.

### الفرع الثالث: الضجيج

الضجيج من ملوثات البيئة حيث أن الأصوات العالية بالإضافة إلى أنها مزعجة فهي تؤثر بصورة ضارة على السمع ومن حالات التعرض المستمر للضجيج الناجم عن مواقع مختلفة في صناعة الإسمنت فإن ذلك يؤدي إلى انخفاض المستوى السمعي عند العمال ويزداد ذلك حدة عند التعرض لفترات طويلة وبدون استعمال أدوات السلامة اللازمة ويتمثل الضجيج في صناعة الإسمنت بالمواقع التالية:

1. **التفجير:** من المعروف بأن مصانع الإسمنت يتم إنشاؤها غالباً قريبة من مناطق تواجد الحجر الجيري والذي تصل نسبة استعماله في الخلطة الخام إلى 80 % ونظراً للحاجة إلى هذه الكميات الكبيرة من المواد فإن عمليات التفجير لا بد منها مما يترتب عليه إصدار ضجيج مرتفع يزعج القاطنين في المناطق القريبة، وتزداد الخطورة إذا ترافق ذلك مع وجود اهتزازات مؤثرة قد تعود بالضرر على المباني السكنية إذا كانت قريبة من مناطق التعدين وهذا بدوره يتطلب اتخاذ إجراءات عديدة لتلافي الأضرار التي قد تحدث في المصنع أو المناطق القريبة نوردها فيما يأتي أهمها:

أ. اتخاذ الإجراءات اللازمة مع الجهات المعنية لضمان بقاء منطقة خالية من السكان في الأراضي المحيطة بمناطق التعدين وبمسافات كافية.

ب. تقليص كمية المتفجرات المستعملة في التفجير لغايات عمل خلخلة وتشققات كافية لتحرير المواد بالجرافات وتكسير وتقلع الحجارة بالشاكوش الآلي من شأنه أن يحد من الآثار المترتبة عن عمليات التفجير وقد لجأ إلى ذلك العديد من مصانع الإسمنت والتي تقع في مناطق هامة سواء أثرية أو قريبة من مناطق سكنية.

ج. من الممكن استعمال كبسول معيق في عمليات التفجير لأجزاء من الثانية بحيث يتم تقسيم التفجيرات على دفعات مما يقلل من الآثار فتبدو وكأنها تفجيرات صغيرة وهذا يقلص من التأثير المترتب على عمليات التفجير.

د. أضحى من الممكن استعمال مواد كيميائية صديقة بالبيئة بديلاً عن المتفجرات السابقة كنترات الأمونيوم وغيرها باستعمال مواد أخرى ذات آثار ضارة أقل ويعطي نفس نواتج التفجير من تفتيت الصخور.

هـ. من المفيد أيضاً في هذا المجال ولغرض الحد من الآثار المترتبة على عمليات التفجير للجوء إلى عمل تفجيرات صغيرة وذلك لتلافي الاهتزازات والصوت العاليي المصاحب للتفجيرات الكبيرة.

2. **ضجيج المعدات والآلات:** إن استعمال الكسارات والطواحين في صناعة الإسمنت لغايات تكسير المواد الخام وطحنها يترتب عليه انبعاث ضجيج مرتفع ينبغي عدم التعرض له باستمرار ومن الضروري استخدام واقيات الأذن للحد من تأثيرات الصوت والتي قد تؤدي إلى التأثير على المقدرة السمعية للعاملين مع الوقت.

### المطلب الثاني: برامج تحسين الأداء البيئي لمؤسسات صناعة الإسمنت في الجزائر

يهدف تحسين الأداء البيئي لمؤسسات صناعة الإسمنت في الجزائر، وضعت مجموعة من البرامج وهي كالاتي:

#### الفرع الأول: برنامج إيكوسيس سنة<sup>1</sup> 2002

وهو برنامج خاص بمجالات التحليل الاقتصادي والبيئي للتنمية المستدامة والمسؤولية الاجتماعية والمالية العامة. قام مكتبها المتواجد بسويسرا بإجراء دراسة من خلالها تم وضع لوحة قيادة قطاعية للتكاليف البيئية لصناعة الاسمنت في الجزائر و من هذه الدراسة تم استخلاص جملة من النتائج أهمها:

1. أن التكاليف الناجمة عن التأثير السلبي على البيئة تقارب حوالي 1% من القيمة المضافة الوطنية في حين أن المساهمة الاقتصادية لهذا القطاع في هذه القيمة يساوي 0,5%.

2. أن تكلفة الآثار السلبية الناجمة عن نشاط صناعة الاسمنت في الجزائر تساوي في نهاية 2001 حوالي 36 مليون دولار، أي ما يقارب 18,6% من القيمة المضافة للقطاع.

3. أن تكلفة القضاء على هذه الآثار يساوي نصف تكلفة الآثار التي تتجم عن القطاع.

4. تزيد الآثار السلبية على البيئة لمصانع الاسمنت بنسبة 80% عندما تتوقف تجهيزات تنقية الغبار بسبب تعطلها.

<sup>1</sup> - العايب عبد الرحمان(2011)، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، ص ص 51، 52

## الفرع الثاني: البرامج الأخرى

إضافة إلى البرنامج السابق تم تمويل برامج أخرى وأهمها:

1. مشروع كونفورم 1997: يهدف هذا المشروع إلى تكوين مجموعة من الخبراء الجزائريين في مجال الإدارة البيئية وفي وضع المواصفة القياسية إيزو 14001 والتدقيق البيئي.

2. مشروع الإدارة البيئية المربحة: يهدف مشروع الإدارة البيئية المربحة إلى تحقيق ما يلي:

أ. تحقيق الفعالية الاقتصادية من خلال التقليل في التكاليف.

ب. تخفيض الأثر البيئي من خلال التقليل من النفايات والمياه المستعملة والهواء المنبعث وكل المخلفات الأخرى.

ج. توفير التنظيم المناسب الذي يسمح بإحداث التغيير في التسيير.

3. مشروع دلتا: دلتا هي منظمة تعتبر جزءا من خطة عمل لنشاط مركز الأعمال المستدامة SBA

Sustainable Business Associates، هذه المنظمة تنشط مع المؤسسات من أجل حثها على الاهتمام بالإدارة

البيئية بغرض تحسين فعاليتها الاقتصادية والتقليل من الآثار السلبية للنشاط الذي تمارسه على البيئة. دلتا هو

اختصار للتسمية التالية: «Developing Environmental Leadership Towards Action» وتم تأسيسه من أجل

ترجمة ما جاءت به أجندة 21 التي تم وضعها في قمة الأرض سنة 1992 حيث أن الفقرة 30 من هذه

الأجندة تؤكد على الدور البارز للصناعة و التجارة في تحقيق أهداف التنمية المستدامة. تتكون شبكة دلتا من

مجموعة من الخلايا بما فيها برنامج دلتا في المشرق و المغرب العربي. و يتكون هذا الأخير من مدرء

مؤسسات التابعة لإحدى عشر بلد عربي منخرط فيه. بواسطة برنامج دلتا يمكن للمؤسسات الحصول على

المعلومات المتعلقة بالإدارة البيئية و تبادلها. كما يهدف على وجه الخصوص إلى تعريف المؤسسات

بالمخاطر البيئية وبمنافعها بواسطة وضع أدوات للإدارة البيئية الساعية إلى تحقيق الفعالية البيئية<sup>1</sup>. وقد

استفاد مصنع للاسمنت في الجزائر من الدعم التقني لهذا البرنامج وهو شركة صناعة الاسمنت متيجة الواقعة

بمدينة البليدة.

المتمثل في لوحة قيادة الأداء البيئي هذه اللوحة هي جزء، من أدوات الإدارة البيئية المطورة في إطار برنامج دلتا،

و تركز هذه اللوحة على جمع البيانات المتعلقة بالنشاط الإنتاجي الذي تمارسه الشركة و من ثم يتم قياس أثره

البيئي بواسطة مؤشرات أداء بيئي يتلاءم مع خصوصيات الشركة، و بواسطة هذه اللوحة يقوم البرنامج بوضع

اللبات الأولى التي تعمل الشركة على تهيئتها لوضع نظام الإدارة البيئية المطابق للمواصفات القياسية 14001

إيزو و من أهداف لجوء مصنع الاسمنت متيجة لوضع هذه الأداة مايلي:

أ. الحكم على الأداء البيئي للمصنع.

<sup>1</sup> - العابد عبد الرحمن، بقة الشريف(نوفمبر 2012)، قراءة في دور الدولة الداعم لتحسين الأداء البيئي المستدام للمؤسسات

الاقتصادية - حالة الجزائر-، المؤتمر العلمي الدولي حول سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة

الاجتماعية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 89.

- ب. التعرف على الإجراءات التي يجب عليها وضعها من أجل تحقيق الفعالية البيئية.
- ج. تهيئة المصنع للشروع في وضع نظام لإدارة البيئة المطابق للمواصفات القياسية إيزو 14001 في هذا الصدد شملت لوحة القيادة التي تم وضعها من طرف هذا البرنامج مجموعة من المؤشرات سمحت بقياس استهلاك الطاقة و المواد الأولية، تلويث الهواء، والفضلات الصلبة والسائلة، وصحة وسلامة العاملين.
4. **برنامج التشخيص الذاتي:** أما عن برنامج التشخيص الذاتي الذي استفادت منه شركة صناعة الاسمنت لزهانة، فهو يتمثل في دليل يسمح للإدارة أن تستعين به من أجل التعرف على الآثار البيئية للمصنع سواء كانت هواء أو سائل أو صلب التي يتسبب فيها المصنع و من ثم تقييم درجة خطورتها و ينجم عن هذه العملية وضع برنامج عمل يسمح بالتخلص و التقليل من تلك الآثار .
- للإشارة فإن دليل التشخيص الذاتي البيئي تم تطويره من طرف منظمة فرنسية تنشط في مجال البيئة و تسمى الشركات من أجل البيئية إن الأهداف التي من أجلها لجأ مصنع صناعة الاسمنت زهانة للاستعانة لوضع هذا الدليل هي:
- أ. تحليل التوافق بين المظاهر البيئية الأكثر أولوية لنشاطات المصنع.
- ب. اتخاذ التدابير اللازمة بعد إجراء عملية التحليل.
- ج. إعداد خطة عمل في إطار مشروع المصنع لوضع نظام إدارة بيئية مطابق للمواصفات القياسية إيزو 14001

## المبحث الثاني: الوضع البيئي في شركة صناعة الاسمنت لعين التوتة

تعتبر صناعة الإسمنت من بين أهم القطاعات الملوثة خاصة فيما يخص الانبعاثات الغازية وكمية الغبار الذي تطلقه في الجو، ونتيجة للقرارات الدولية التي إنبثقت عن سلسلة من المؤتمرات والإتفاقيات كإتفاقية ستوكهولم سنة 1972 ومؤتمر ريو سنة 1992 ، لذا فقد عكفت الدولة الجزائرية موازاة مع الجهود التي تقوم بها وزارة تهيئة الاقليم والبيئة، على سن منظومة تشريعية وقوانين ردعية ضد الملوثين وفق " مبدأ الملوث الدافع." في المقابل فقد وضعت تسهيلات للمؤسسات الصناعية، مع مراقتها لوضع نظام للإدارة البيئية وفق مواصفة ISO 14001 وهذا لتحسين أدائها البيئي والإقتصادي، وتعتبر شركة الإسمنت بعين التوتة مثلا عن المؤسسات الصناعية التي طبقت هذا النظام.

### المطلب الأول: التعريف بشركة الإسمنت عين التوتة<sup>1</sup>

تعد شركة الإسمنت عين التوتة من المؤسسات الصناعية المهمة التي اعتمدت عليها الدولة في تغطية الطلب الكبير على مادة الإسمنت ، لذا تتميز بمكانة خاصة ضمن قطاع الإسمنت، وبالرغم من أن نشاطها ملوث للبيئة بطبيعته إلا أنها سعت كي تعمل وفق توجه يحترم كل أطراف أصحاب المصلحة (البيئة، المجتمع، المستهلك، العمال، المساهمين، الحكومة...).

### الفرع الأول: مراحل إنجاز شركة الإسمنت عين التوتة

تم إنجاز شركة الإسمنت بعين التوتة بموجب عقد تم إبرامه بين الشركة الجهوية للإسمنت و مشتقاته للشرق E.R.C.E مع الشركة الدنمركية F.L.S بتاريخ 25 ماي 1983، وقامت هذه الأخيرة بإنجاز هذا المشروع بالتعاون مع شركتين بلجيكيتين (S.C.I المختصة في أشغال الهندسة المدنية، B.L.I المختصة في أشغال البناء الميكانيكية الكهربائية)، بينما تولت شركة F.L.S أشغال الهندسة والتجهيز والإشراف ميدانيا، ومرت عملية الإنجاز بالمرحل التالية:

- إمضاء العقد في 25 ماي 1983
- بداية الأشغال في 28 نوفمبر 1983
- بداية الأشغال في 17 جويلية 1986
- تسليم المشروع مبدئيا في 25 ماي 1987
- تسليم المشروع نهائيا في 30 سبتمبر 1989
- مدة الإنجاز 32 شهر.

<sup>1</sup> وثائق مقدمة من دائرة الموارد البشرية بشركة الإسمنت عين التوتة

وبدأ عمل الورشات وفقا للتواريخ التالية:

- سحق المواد الأولية في 16 في أبريل 1986 .
- طحن خام 1 في 3 سبتمبر 1986.
- طحن خام 2 في 7 جويلية 1986.
- فرن دوار 1 في 17 سبتمبر 1986.
- فرن دوار 2 في 27 جويلية 1986.
- طحن الإسمنت 1 في 16 أوت 1986.
- التسويق في 8 سبتمبر 1986 .

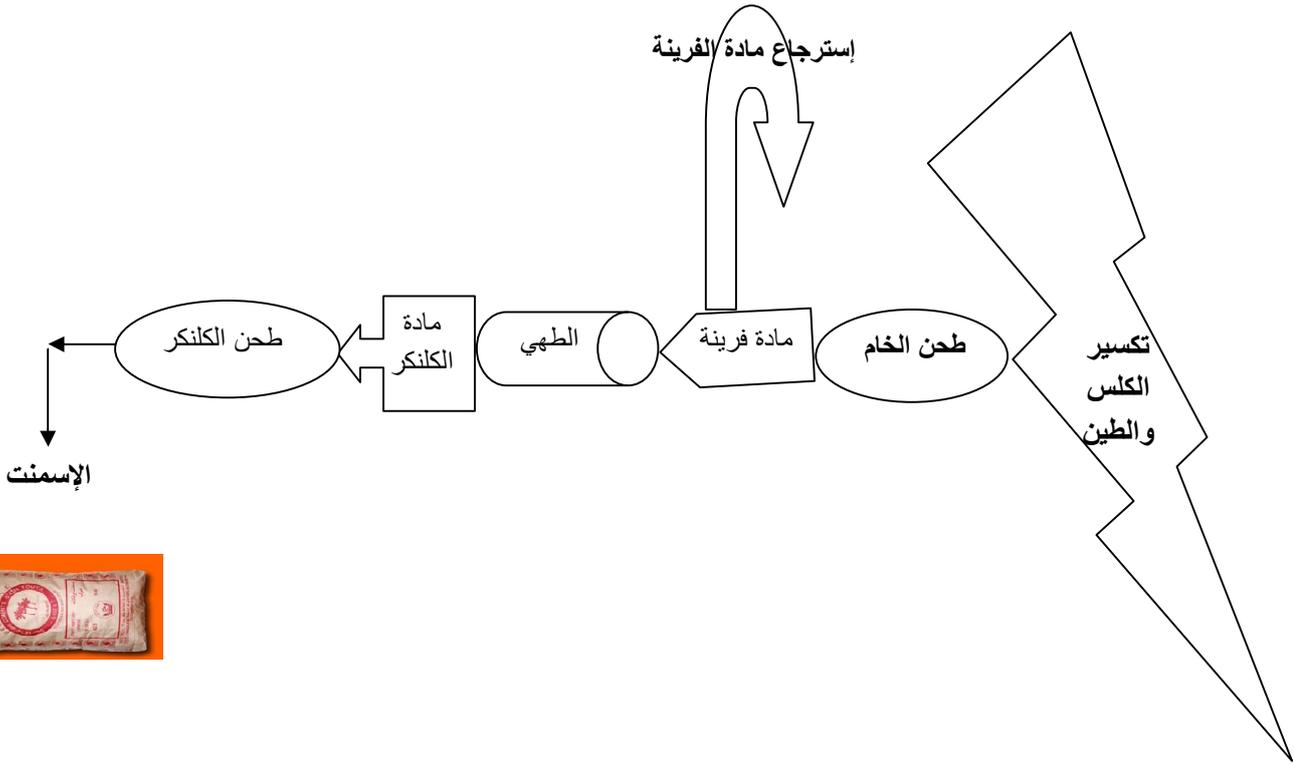
تعتبر شركة الإسمنت عين التوتة بباتنة فرعا من المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر (G.I.C.A) ، وتشمل الشركة على مديرية عامة بباتنة ووحدة إنتاجية بلدية تيلاطو، دائرة سقانة، على مسافة 50 كلم غرب باتنة، وتقع بمحاذاة الطريق الوطني رقم 28 الرابط بين دائرة عين التوتة ودائرة بريكة، وتبعد عن مقر دائرة عين التوتة بـ 15، وتقدر المساحة الإجمالية للشركة بـ 20 هكتار، والشركة مزودة بخطين كهربائيين ذوي الضغط العالي المقدر بـ 50 كيلو فولط وبأنبوب الغاز الطبيعي، وتقدر طاقة الإنتاج القصوى 1.000.000 طن سنويا، ويمر بالقرب من الشركة خط السكة الحديدية الذي يسمح بتسهيل توزيع مادة الإسمنت و خاصة مناطق الجنوب الجزائري عن طريق وحدتي التوزيع، بسكرة وتقرت. وتعتبر الشركة ذات أسهم برأسمال قدره 2.250.000.000 دج و تسيير الشركة من طرف مجلس إدارة.

منتجات الشركة تتمثل في: الرمل والحصى، الإسمنت البوريلاندي المركب 5, 42 (CPJ-CEM II/A)، الإسمنت المقاوم للأملاح ( 5, 42 (CPJ-CEM II/A)، الإسمنت البترولي (منتوج مستحدث بالإتفاق مع شركة سونطراك).

### الفرع الثاني : مراحل العملية الإنتاجية بشركة الإسمنت عين التوتة

تمر عملية الإنتاج في شركة الاسمنت عين التوتة بمجموعة مراحل، نوضحها في الشكل الموالي:

الشكل رقم (06) : مراحل عملية الإنتاج في شركة الإسمنت عين التوتة



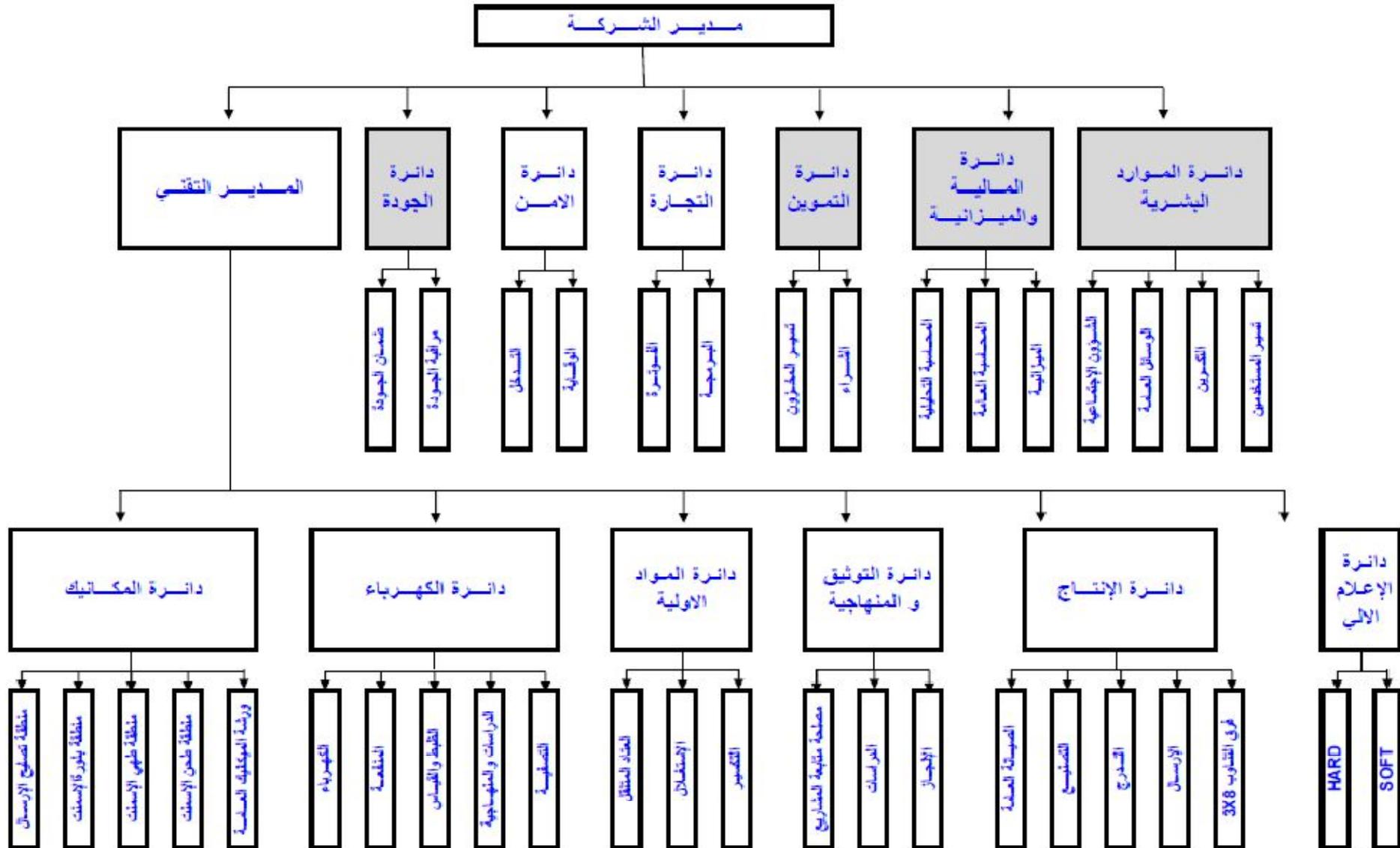
المصدر: من إعداد الطالب، بالاعتماد على شروحات مقدمة من طرف نائب رئيس دائرة الجودة والبيئة

يتضح من خلال الشكل السابق أن عملية الإنتاج بشركة الإسمنت عين التوتة تبدأ بمرحلة تكسير المواد الأولية (70% كلس، 30% طين) بإضافة مواد أخرى (جبس، معدن الحديد)، بعد ذلك تأتي مرحلة طحن الخليط يعطي مادة الفريئة (farine crue)، يتم استرجاع كمية كبيرة منها عن طريق المصافي ذات الأذرع، ثم تخضع لعملية الطهي ليعطينا مادة الكنكر، ثم يتم طحن هذه المدة من جديد لتعطينا إنتاج تام (الإسمنت) ليتم تخزينه في صوامع، ليتم إرساله في الأكياس، أو بشكل اسمنت سائب (en vrac)، ثم نقله عن طريق الشاحنات أو القطار.

### الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لشركة الإسمنت عين التوتة

إن الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة يبين تعدد المهام والمسؤوليات وكيفية توزيعها على مختلف المستويات، والشكل الموالي يتضمن الهيكل التنظيمي لشركة عن التوتة للاسمنت.

الشكل 07: الهيكل التنظيمي لشركة الاسمنت عين التوتة



- وهذه الدوائر يمكن ايجاز شرح مهامها في التالي:
- **دائرة الموارد البشرية:** وتضم مصلحة تسيير المستخدمين (الإشراف على التوظيف، منح عطل العمال، منح العلاوات و الأجور)، مصلحة التكوين (إعداد برنامج تكوين العمال للتحسين المستمر للمستوى)، مصلحة الوسائل العامة، الشؤون الاجتماعية.
  - **دائرة المالية و الميزانية:** من مهام هذه الدائرة، القيام بالعمليات المالية و المحاسبية (إعداد الميزانيات التقديرية، تقييم أصول و خصوم الشركة، تقييد عمليات الشركة).
  - **دائرة التموين:** تحتوي هذه الدائرة على مصلحة المشتريات التي تقوم بتمويل الشركة سواء تعلق الأمر بالتجهيزات الخاصة بالعملية الإنتاجية أي الآلات و قطع الغيار أو المواد الأولية المشتريات من خارج المصنع. كما تحتوي على مصلحة تسيير المخزونات.
  - **دائرة التجارة:** وتضم مصلحة البرمجة و الفوترة.
  - **دائرة الأمن:** والتي تتكفل بمهمة الأمن داخل المصنع وأمن العمال كما أنها تتكفل بهم في حالة الاصابة بمرض أو بحادث أثناء العمل، وتنقسم دائرة الأمن إلى قسمين : الوقاية و التدخل.
  - **دائرة الجودة و البيئة:** تهتم بمراقبة النوعية و البيئة وتنقسم إلى : مصلحة مراقبة الجودة و مصلحة ضمان الجودة.
  - **المدير التقني:** الذي يسهر على التنسيق بين مختلف المصالح التقنية التابعة لدائرة الإنتاج، دائرة الإعلام الآلي، دائرة التوثيق و المنهجية، دائرة المواد الأولية، دائرة الكهرباء، دائرة الميكانيك.

### المطلب الثاني: الاهتمامات البيئية في شركة الاسمنت عين التوتة

- اهتمت الشركة بحماية البيئة حيث قامت بأعمال في مجال الأداء البيئي وهي كما يلي:
1. تحصلت الشركة على شهادة الأيزو 14001: 2004 في 10 أكتوبر 2005 والأيزو 9001: 2000 في 21 ماي 2003، و الجائزة الجزائرية للجودة سنة 2004، و علامة تاج الوطنية في 16 فيفري 2004، ومعيار إدارة الصحة و السلامة المهنية 2007-18001 OHSAS.
  2. تقوم الشركة كل سنة بشراء تجهيزات بغرض حماية البيئة .
  3. تهدف الشركة من خلال الإنفاق البيئي إلى تحقيق عوائد اقتصادية واجتماعية لها من أهمها:
    - تحسين صورة الشركة أمام المجتمع وذلك من خلال نفقاتها في مجال حماية البيئة وذلك من أجل تخفيض معدلات الأغبرة المنبعثة من المصنع.
    - استرجاع كمية معتبرة من مادة الفرينة والكلينكر كانت تذهب على شكل أغبرة مما يؤدي إلى الزيادة في إنتاجها.
    - تعمل الشركة على اقتصاد استهلاك المياه، حتى يتمكن السكان المجاورين للمصنع من تلبية حاجياتهم من الماء.
    - الزيادة في إنتاج مادة الإسمنت.

من خلال إنفاق الشركة في المجال البيئي، نتج عنه تحقيق عوائد مالية معتبرة يمكن اعتبارها عوائد بيئية ما يعادل 10% من رقم الأعمال.

- إعادة تدوير النفايات مما يسمح لها بتحقيق عائد مالي إضافي ويمكن اعتبارها عوائد بيئية.
- تقنتي الشركة معدات تتميز بأحدث التكنولوجيات وذلك من أجل ترشيد إستهلاك الكهرباء والغاز.

## المبحث الثالث: الأداء والإفصاح البيئي في شركة عين التوتة للإسمنت (الواقع والأثر)

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى تحديد الأدوات التي تم من خلالها جمع مختلف بيانات الدراسة الميدانية ثم تحديد عينة البحث وخصائصها بالإضافة إلى تحديد الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة الميدانية. وبعد تفريغ النتائج تم تحليلها وتفسيرها.

### المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

تم الاعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، بالاعتماد على مجموعة من الأدوات (المقابلة، الملاحظة، وتحليل الوثائق). وفي هذا المطلب سنوضح الآليات التي تمت بها معالجة الدراسة.

### الفرع الأول: أدوات جمع البيانات الميدانية

هدفت هذه الدراسة إلى إثبات العلاقة بين كل من الإفصاح البيئي والأداء البيئي، حيث أخذت على عاتقها محاولة توضيح طرق الإفصاح عن الأداء البيئي في شركة عين التوتة للإسمنت وطبيعة التقارير التي تتم فيها عملية الإفصاح، كما تم قياس متغير الأداء البيئي من خلال ثلاث أبعاد وهي كالاتي:

**البعد الأول: الأثر البيئي** وذلك من ناحية الإنبعاثات والتلوثات والمخلفات والنفايات الناتجة عن نشاط الشركة، ومدى خطرها وسميتها، وكذلك استخدام الطاقة فيها. وتعد هي المؤشرات التي اعتمدت في قياس هذا البعد.

**البعد الثاني: الإمتثال التنظيمي** والذي يتمثل في رسوم المخلفات، المراجعين وعددهم، القوانين البيئية ومدى الإلتزام بها. وتعد هي المؤشرات التي اعتمدت في قياس هذا البعد.

**البعد الثالث: العمليات التنظيمية** وتخص المحاسبة البيئية، التقارير البيئية، نظام الإدارة البيئية. وتعد هي المؤشرات التي اعتمدت في قياس هذا البعد.

وذلك بالاعتماد على مجموعة من الأدوات لجمع بيانات الدراسة الميدانية ويمكن ذكرها كما يلي:

### أولاً: المقابلة

تمثل المقابلة أحد أهم الأدوات المستخدمة في جمع بيانات الدراسة الميدانية ولقد تم استخدام هذه الأداة في الحصول على عدة معلومات ومن بينها:

أ. معلومات عن نشاط الشركة.

ب. معلومات عن الأداء البيئي والإفصاح عنه في الشركة.

ج. أسئلة تم طرحها في استمارة المقابلة لأشخاص محددین ، تمسهم جوانب الدراسة، وقد جاءت في مجموعتين:

**المجموعة الأولى:** تمحورت حول ثلاث محاور كالاتي:

**المحور الأول:** اشتمل على 8 عبارات تخص مدى الاهتمام بحماية البيئة في الشركة.

**المحور الثاني:** ويتضمن 11 عبارة تتعلق بالإفصاح عن الأداء البيئي ومدى التزام الشركة به.  
**المحور الثالث:** ويتضمن 15 عبارة تتعلق بالمعوقات التي تحول دون إفصاح الشركة عن أدائها البيئي.  
**المجموعة الثانية:** تخص الارتباط بين الإفصاح البيئي و الأداء البيئي من وجهة نظر بعض الإطارات المعنيين بمتغيرات الدراسة، وقد تمحورت بدورها حول ثلاث محاور وفق نموذج الدراسة المعتمد:  
**المحور الأول:** إشتمل على 12 عبارة تخص علاقة الإفصاح البيئي و الأثر البيئي .  
**المحور الثاني:** إشتمل على 4 عبارات تخص علاقة الإفصاح البيئي بالإمتثال التنظيمي.  
**المحور الثالث:** إشتمل على 14 عبارة تخص علاقة الإفصاح البيئي بالعمليات التنظيمية.  
**ثانيا: الوثائق الإدارية**

وتم الاعتماد عليها في معرفة الهيكل التنظيمي ومختلف المعلومات التي تخص الشركة ونشاطها، بالإضافة إلى معرفة نوعية نظام الإدارة البيئية المطبق بالشركة من خلال الشهادات التي تحصلت عليها على إثر تطبيقها لهذه الأنظمة والذي يخصنا في هذا الإطار هو (الإيزو) 14001:2004 . والذي يعد آخر إصدار للمنظمة العالمية للتقييس في مجال حماية البيئة والذي كان في سنة 2004. كما تم الاطلاع على القوانين والتقارير المتعلقة بالشركة في جانب الأداء البيئي، ومجموعة وثائق وإحصائيات أخرى تخص جوانب البحث.

#### **الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة**

مجتمع الدراسة يتمثل في العاملين في مصنع الاسمنت بعين التوتة، أما العينة المختارة فقد كانت عينة قصدية استهدفنا فيها إطارات في الشركة لهم دراية بالموضوع، حيث أن عملهم مرتبط بمتغيرات الدراسة، وتمثلوا في كل من إطارات بدائرة المالية والميزانية، دائرة الجودة، دائرة التموين، دائرة الموارد البشرية، دائرة التوثيق والمنهجية، دائرة التجارة حيث كان عدد المستهدفين 15 إطارا، تم التعامل مع 9 منهم، نظرا لإنشغال البعض منهم وعدم تواجد آخرين خلال فترة التربص، كما أنه لم تجر مقابلات مع إطارات دائرة المالية والميزانية إلا مع إطار واحد.

### المطلب الثاني: واقع الأداء البيئي والإفصاح البيئي في شركة عين التوتة للإسمنت

سنقوم في هذا المطلب بعرض وتحليل الاجابات المتحصل عليها من عينة الدراسة وكذلك تحليل الوثائق المتحصل عليها بإستخراج المعلومات اللازمة لتحليل و تفسير إجابات المبحوثين.

### الفرع الأول: واقع الأداء البيئي في شركة عين التوتة للإسمنت

من خلال المقابلة التي تمت مع إطارات الشركة أكدوا على أن تطبيق نظام الإدارة البيئية يدخل ضمن أولويات الشركة وهذا من خلال السياسة البيئية التي تنتهجها في إطار تحسين أدائها البيئي، وذلك من خلال تبنيتها للقوانين التي جاءت في إطار تخفيض الانبعاثات والمتمثلة في الغبار، والشركة سارت قدما في هذا الإطار، وكذلك من ناحية تسيير النفايات أين صار لها نمط خاص في هذا الإطار، و الجدول التالي يقدم إجابات المبحوثين حول محور الإهتمام بحماية البيئة.

### الجدول رقم(4): إجابات المبحوثين حول محور الإهتمام بحماية البيئة

لا	نعم	العبارة
0	9	1. تولي الشركة اهتمام للاعتبارات البيئية
0	9	2. تدمج الشركة الاعتبارات البيئية في تقييم أدائها ومردوديتها
0	9	3. تدرج الشركة التأثيرات البيئية عند قيامها بالتدقيق المالي
0	9	4. تحترم الشركة أنظمة الجودة البيئية
0	9	5. الشركة متحصلة على شهادات الايزو المتعلقة بالجانب البيئي
0	9	6. تحرص الشركة على تقليل المخاطر البيئية في المحيط الذي تنشط فيه
0	9	7. تسعى الشركة إلى تجميل وتشجير المنطقة التي تنشط فيها
0	9	8. تبذل الشركة جهودا في إطار ترشيد استهلاكها الطاقوي وتضع سياسات له

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على إجابات المبحوثين في المقابلة

حسب إجابات المبحوثين فإن الشركة تولي اهتماما بجانب حماية البيئة و ذلك من خلال التحسين المستمر من جانب الجودة و البيئة، و الزيادة المستمرة لكمية الإنتاج من سنة إلى أخرى. كما أن الشركة متحصلة على الإيزو 14001 منذ سنة 2005 والمراحل والمجهودات التي مرت بها قبل وبعد ما تحصلت على الشهادة، كما يتجلى من إجابات المبحوثين أن الشركة تحرص على التقليل من المخاطر البيئية في محيطها وهذا واضح من خلال الإنجازات التي قامت بها من خلال استبدال المصافي بأخرى أكثر امتصاصا للغبار و الغازات المنبعثة، كما تسعى الشركة من خلال إجابات المبحوثين إلى تجميل و تشجير المحيط العام للمصنع والذي يظهر من خلال دعم محافظة الغابات(ملحق رقم 09) بأنواع مختلفة من الأشجار، بالإضافة إلى الإتفاقية المبرمة بين الشركة والمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية الأوراس،

أما في ما يخص جهود الشركة في إطار استهلاك الطاقة فإنها تتبع أحدث التكنولوجيا من أجل ترشيد استهلاك الغاز و الكهرباء و الماء و هذا للمحافظة على الموارد الطبيعية و التخفيض من التكاليف. و يبرز اهتمام الشركة بحماية البيئة من خلال النقاط التالية:

1-قيامها بـ:

أ. تم استبدال مرشحين(مصفايتين) كهربائيين بمصافي ذات أذرع والتي لا يتعدى انبعاث الغبار فيها ب  $10 \text{ mg/nm}^3$ .

ب. تم تجديد مصافي في خطي الانتاجي. بالإضافة إلى تجديد مصفايتين لتصفية غازات الفرنان الدواران.

ج. في سنة 2011 تم استبدال مصفايتين كهربائيتين بمصفايتين ذات أذرع في الطاحونتين ذات الكريات، بإسترجاع الغبار المتطاير (فرينة مادة نصف مصنعة) وإعادة تدويره.

د. اقتناء غرفة لهب من النوع الحديث (brûleurs nouvelle génération) والذي يعمل عن طريق خلط كمية من الغاز وكمية من الهواء وذلك بهدف تقليل كمية الغاز المستهلكة.

هـ. مشروع في طور الإنجاز، مفاده تبديل نظام نقل الإسمنت من طاحونة الإسمنت إلى حاويات التخزين من نظام ضخ الإسمنت بالضغط العالي إلى نظام نقل الإسمنت بحاويات ذات سلسلة إلى مكان التخزين، وذلك لهدفين: الأول لتفادي التوقفات من أجل الصيانة وذلك لوجود كمية من الرطوبة في الهواء المضغوط و التي تعمل مع تفاعلها مع الإسمنت إلى تحجر في القنوات الناقلة هذا ما يجبر المسيرين على التوقف لنزع الإنسداد الحاصل في القنوات، والهدف الثاني هو ترشيد إستهلاك الكهرباء.

و. مشروع في طور الدراسة مفاده تغيير طريقة تبريد مادة الكلنكر الخارجة من الفرن إلى نظام خزان مائي تحت الأرض و هذا من أجل دائما الإقتصاد في كمية إستهلاك الماء.

2- تقوم الشركة باحترام الشروط التي يملها القانون والنصوص الأخرى المنظمة لحماية البيئة والمنتج. مثالها المرسوم التنفيذي رقم 06-138 المؤرخ في 15 أفريل 2006 الذي ينظم انبعاث الغاز والدخان والبخار والجزيئات السائلة والصلبة في الجو وكذا الشروط التي تتم فيها مراقبتها. والقانون الجزائري NA442.

3- متابعة تحسيس وتكوين المستخدمين في مجال الجودة وحماية البيئة.

4 - متابعة برنامج التجديد والاستثمار الهادف إلى التقليل من حدة التلوث والمحافظة على الموارد الطبيعية.

4- قام المصنع بتحديد الجوانب البيئية الهامة وكذا الأثر البيئي كالاتي :

**الجدول رقم(5) : الجوانب البيئية وآثارها**

الجانب البيئي	المجال	الأثر البيئي
استخراج المواد الأولية عملية خلط المواد الأولية عملية طحن الفريضة	الهواء	تلويث الجو
اصدار الضجة في عملية الطحن ،القطع،طهي الفريضة	الضوضاء	ايعاء العمال،إزعاج السكان المجاورين للمصنع
الاستهلاك الكبير للغاز في طهي الفريضة إستهلاك الكهرباء (مطاحن،فرنان،محركات ضخمة لضخ الإسمنت في حاويات التخزين).	الطاقة	استنزاف الموارد الطبيعية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على وثائق الشركة

6- من بين أهداف وبرامج الشركة تخفيض الإنبعاثات (الغبار) إلى أقل من  $10 \text{ mg/nm}^3$  وبرنامج تسيير النفايات وتصنيفها وإعادة تدويرها أو بيعها كجزء من إستراتيجيتها البيئية، حيث تمر على مراحل وهي:

أ. **تصنيف النفايات:** وذلك من خلال تحديدها وترميزها بأرقام، وتوضيح مصدرها، ثم تحديد كميتها، ويتم هذا التصنيف وفقا للقانون رقم 01-19 المؤرخ في 12-12-2001 المتعلق بتسيير النفايات. وفي الجدول التالي نوضح كيف يتم تصنيف النفايات في الشركة:

**الجدول رقم(6) : تصنيف النفايات في شركة الاسمنت عين التوتة**

التصنيف	النفاية
DS نفايات خاصة	نفايات الفريضة، بطاقات ومكونات الكترونية، خرطوشات آلة الطباعة، نفايات الاسمنت، الآجر المستعمل، أكياس الاسمنت الممزقة...
DSD نفايات خاصة خطرة	قماش التنظيف الملوث، نفايات نشاط العلاج(الإبر، القطن)، الأدوية التالفة، البطاريات، الزيوت والشحوم المستعملة، المرشحات(الزيت، الغاز)، مرشحات الهواء الملوثة، مواد يستعمل فيها الأمونيوم، الطلاء، العجين، الغراء..
DMA نفايات منزلية ومشابهاتها	الورق والورق المقوى، أغلفة بلاستيكية غير ملوثة، أجزاء حديدية صغيرة، نفايات المطبخ، العتاد الميكانيكي التالف، المطاط، الخشب، أسلاك كهربائية معدنية...
DI النفايات الهامدة	نفايات البناء

المصدر: دائرة الجودة بالشركة.

ب. فرز النفايات وفقا لنوعها.

ج. تخزين النفايات في الأماكن المخصصة لها.

د. معالجة النفايات وتكون وفق خمس طرق:

- التخلي: حيث يتم بيعها لشركات الاسترجاع شرط أن تكون معتمدة من طرف الدولة، مثالها خرطوشات الطباعة التي تعاد للمورد، الزيوت المستعملة تباع لـ شركة نفطال (NAFTAL)، البطاريات تباع لـ المؤسسة الوطنية للمكثجات الكهروكيميائية (ENPEC).

- إعادة التدوير: كالزيوت والشحوم المستعملة.

- الحرق: كالأوراق المكتبية والابز والقطن، الادوية الفاسدة...

- الاسترجاع: مثل العتاد الميكانيكي التالف، البطاقات والمكونات الالكترونية..

- الرمي في القمامة: الورق، علب التصبير الملقاة من المطاعم، مخلفات البناء..

ه. متابعة النفايات: وتكون من طرف مسؤول المعالجة من المرحلة الأولى إلى المرحلة النهائية.

7- تم تخصيص 23% من رقم الأعمال للمحافظة على البيئة منذ سنة 2006، وتم تعيين مسؤول لادارة الجودة والبيئة ومنحه السلطة للتدقيق والتأكد من وضع نظام الإدارة البيئية بما يتوافق مع خلية الجودة والبيئة.

8- يقوم مسؤول الجودة والبيئة بمتابعة كل العمليات والإجراءات الداخلية من ثم يقوم بمقارنة مع ما هو مخطط مع المنجز فعليا لتصحيح الاختلالات ان وجدت ورفع مستوى الأداء إلى الأحسن.

9- بالنسبة للتدقيق الداخلي فالشركة خصصت لذلك موظفين وإطارات يقومون بهذا مرة أو مرتين في السنة.

10- أما المراجعة فتقوم بها الإدارة العليا دوريا مرتين في السنة وذلك لمعرفة مدى تحقق الأهداف مع مراعاة شكاوى الزبائن أثناء المراجعة.

11- تحصلت الشركة على شهادة الأيزو 14001: 2004 في 10 أكتوبر 2005 والأيزو 9001: 2000 في 21 ماي 2003 .

من خلال هذه النقاط التي تم تحصيلها عن طريق المقابلات التي تمت مع اطارات الشركة بدائرة الجودة، العاملين بدائرة الإنتاج ودائرة الميكانيك فانه ينتج لنا أن شركة الاسمنت بعين التوتة تهتم بمسؤوليتها البيئية وتسعى سعيا حثيثا لتحسين أدائها البيئي مواكبة للتطورات المختلفة ورغبة منها في استدامة تجديد على شهادة الأيزو في المجال وكذلك تطبيق القوانين المتعلقة بذلك.

إذن من خلال إجابات المبحوثين نستنتج أن الشركة تهتم بحماية البيئة وهذا ما يجب على التساؤل الدراسة الأول.

### الفرع الثاني: واقع الإفصاح البيئي في شركة عين التوتة للإسمنت

من خلال المقابلة التي تمت مع إدارات الشركة من أجل معرفة مدى تطبيق الإفصاح البيئي فيها قمنا بطرح مجموعة من الأسئلة، والتي دعمت بمجموعة مقترحات حول ما يتم الإفصاح عنه ومكان تواجد هذا الإفصاح، وهذا ما سنوضحه في الجدول التالي:

الجدول رقم(7): إجابات المبحوثين حول محور الإفصاح البيئي

لا	نعم	العبرة
0	9	1. تدرج الشركة الجوانب البيئية في المحاسبة
1	8	2. تخضع الشركة لمراجعة خاصة بمكافحة التلوث البيئي وتفصح عنها
0	9	3. تقوم الشركة بالإفصاح عن عمليات المعالجة والتخزين والتخلص من النفايات
3	6	4. تتضمن القوائم المالية البيانات الكمية المتعلقة بالأداء البيئي.
2	7	5. تستخدم الشركة الأسلوب الوصفي في الإفصاح عن أدائها البيئي
0	9	6. تعد الشركة تقارير خاصة ومفصلة عن أدائها البيئي
7	2	7. تنشر الشركة عبر شبكة الانترنت معلومات عن أدائها البيئي
5	4	8. تفصح الشركة عن مبادراتها في معالجة التلوث الناجم عن أعمالها لزيائنها المهمين
5	4	9. تفصح الشركة عن مبادراتها في معالجة التلوث الناجم عن أعمالها لمورديها
5	4	10. تفصح الشركة عن مبادراتها في معالجة التلوث الناجم عن أعمالها للمجتمع الذي يتأثر بمخلفاتها
2	7	11. تفصح الشركة عن تكاليف الآلات المستخدمة للحد من التلوث البيئي

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على إجابات المبحوثين في المقابلة

من خلال هذا الجدول يتضح أن أغلب الإجابات تفيد أن الشركة تقوم بالإفصاح إلا أنه هناك تبايناً في بعض الإجابات بين المبحوثين.

حيث أن القوائم المالية تتضمن البيانات الكمية المتعلقة بالأداء البيئي، نرى أن المبحوثين الذين أجابوا بـ لا لم يكن ذلك في مجال تخصصهم، و من خلال إطلاعنا على وثائق الشركة تبين أنها تقوم بتقارير دورية أو عند الطلب مع مديرية البيئة على كمية و نوع النفايات، نسبة الغبار و الغازات المنبعثة في الجو.

أما في ما يخص إفصاحها عن الأداء البيئي على موقع الأنترنت الخاص بالشركة فإن أغلت المبحوثين قاموا بنفي ذلك، باستثناء اثنين منهم لاعتقادهم أن عرض الشهادات المتحصل عليها الإيزو 14001 والإيزو 9001، وشهادة المعهد الوطني للتقييس الخاصة بعلامة تاج، شهادة شرفية من وزارة الصناعة، يعني الإفصاح عن الأداء البيئي للشركة وهذا غير كافي.

أما عن الإفصاح البيئي للزبائن والموردين والمجتمع السكاني القريب فإن المبحوثين انقسموا بين مقر بالإفصاح و منفيين له، وبعد الإطلاع على بعض وثائق الشركة لا توجد أي وثيقة تثبت وجود إفصاح بيئي للزبائن والموردين وسكان المنطقة، بالنسبة لتكاليف الآلات المستخدمة للحد من التلوث البيئي فإن أغلب المبحوثين يقرون بوجود إفصاح عن هذه التكاليف، و ذلك يظهر في تقارير الإنجازات المستقبلية وطور الإنجاز ونسبة التقدم فيها و المشاريع التي تم إنجازها ، والغازات المفصح عنها في التقارير الخاصة بقياس نسبة الانبعاثات في الجو .

من خلال آراء المبحوثين عن الإفصاح البيئي نستنتج أن الشركة تقوم بالإفصاح عن تقارير كمية ووصفية، تتعلق باستهلاك الطاقة والمواد، وكمية الانبعاثات الجوية الملوثة والنفائات، وهذا تطبيقا لمتطلبات التصريحات المفروضة من مديرية البيئة، والإجراءات التي تقوم بها في إطار تطبيق نظام الإدارة البيئية ومراجعتة، ولا تظهر الجوانب البيئية في القوائم المالية أي لا يوجد حسابات فرعية مخصصة للجوانب البيئية، كما لم تتضمن التقارير معلومات عن الانعكاسات الإيجابية لاهتمام الشركة بأدائها البيئي بإبراز المنافع والوفورات التي حققتها في هذا الإطار، فمثلا عند تحليل تطور استهلاك الطاقة والمواد لم يتم الإشارة إلى أن من أسباب انخفاض الاستهلاك يعود إلى الوفورات في المواد والطاقة الناتجة عن استخدام التكنولوجيا الصديقة للبيئة.

إذن ومن خلال إجابات المبحوثين نستنتج أن الشركة تفصح عن الأداء البيئي في تقارير وصفية و كمية مستقلة والتي تخص مجالات معينة لكنها لا تظهر في قوائمها المالية، وهذا ما يجيب على التساؤل الثاني للدراسة.

#### الفرع الثالث: معوقات الإفصاح البيئي في شركة عين التوتة للإسمنت

في إطار المقابلة التي تمت مع المبحوثين، حاولنا من خلالها إستنباط أهم المعوقات التي تحول دون إفصاح شركة عين التوتة للإسمنت عن أدائها البيئي، وسنوضح آراءهم من خلال التالي:

الجدول رقم(8) إجابات المبحوثين حول محور معوقات الإفصاح البيئي

لا	نعم	العبارة
6	3	1. الشركة لا تدرك أهمية دمج الاعتبارات البيئية محاسبيا
7	2	2. الشركة لا تعمل على تحديد تكاليف ومنافع الأنشطة البيئية التي تقوم بها
5	4	3. تعتقد الشركة أن تصريحها عن أدائها البيئي سيؤثر سلبا على سمعتها
6	3	4. إدارة الشركة لا تركز على المعلومات المالية المتعلقة بالأداء البيئي
5	4	5. البيانات المتعلقة بالأداء البيئي غير كافية وغير متنوعة
2	7	6. قياس التكاليف والمنافع البيئية يتميز بالصعوبة والتعقيد
0	9	7. جمع المعلومات البيئية مكلف ولا فائدة مالية منه بالنسبة لإدارة الشركة
0	9	8. التغيير في الآلات والمعدات والتكنولوجيا مرتفع التكلفة بالنسبة للشركة
2	7	9. الشركة ترى أن طبيعة نشاطها لا تجعل منها صديقة للبيئة مهما كانت خسائرها المالية في هذا المجال
6	3	10. النظام المحاسبي المعتمد لا يسمح بإدراج المعلومات البيئية فيه
4	5	11. غياب نصوص قانونية تلزم الشركة بتقديم ونشر تقارير مالية بيئية.
4	5	12. غياب الضغط من أطراف خارجية لتقديم معلومات مالية بيئية عن الشركة.
3	6	13. قلة الحوافز الحكومية للمؤسسات نظير قيامها بالمحاسبة والإفصاح البيئي.
1	8	14. عدم وجود مؤسسات تقوم بتكوين مهنين مؤهلين في مجال المحاسبة والتدقيق البيئي.
1	8	15. غياب معايير وإرشادات موحدة للإفصاح عن الأداء البيئي على المستوى الدولي.

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على إجابات المبحوثين في المقابلة

من خلال إجابة المبحوثين الواردة في الجدول يتضح ما يلي:

- أن جمع المعلومات البيئية مكلف ولا فائدة مالية منه بالنسبة لإدارة الشركة
- أن التغيير في الآلات والمعدات والتكنولوجيا مرتفع التكلفة هذا ما يجعل الشركة تعرض عن الاستثمار في هذا المجال ويتضح ذلك عدم قيام الشركة بتغيير مصافي في قسم إنتاج الإسمنت لأن ذلك لا يخص فقط المصافي بل يتبعه عدة ورشات ومحركات يتم تغييرها تكلف تقريبا ربع تكلفة المصنع، لذلك الشركة تسعى إلى دراسة المشروع في المستقبل.
- عدم وجود مؤسسات تقوم بتكوين مهنين مؤهلين في مجال المحاسبة والتدقيق البيئي مع غياب معايير وإرشادات موحدة للإفصاح عن الأداء البيئي على المستوى الدولي، هذا يؤدي إلى قلة وجود إطارات مكونين في مجال المحاسبة البيئية.
- أن الشركة تعمل على تحديد تكاليف ومنافع الأنشطة البيئية التي تقوم بها بإستثناء إجابتين أقروا عكس ذلك، كذلك نفس النتيجة بالنسبة لقياس التكاليف والمنافع البيئية يتميز بالصعوبة والتعقيد وذلك راجع إلى

نقص الكفاءات في المجال البيئي مع نقص أجهزة قياس المادة الخام المسترجعة و كمية إنبعاثات الغبار والغازات في الجو ونسبة تلوث التربة لأنها تشمل الشركة و المحيط الخارجي لها وهذا من الصعب قياس مدى الأضرار المترتبة عن تطاير الإنبعاثات.

- كما أكد أغلب المبحوثين على قلة الحوافز الحكومية للشركة نظير قيامها بالمحاسبة والإفصاح البيئي وذلك راجع إلى أن الشركة اقتصادية وتملك ميزانية مستقلة وتحقق أرباح يمكن إعادة استثمار جزء منها في المجال البيئي، أما بقية المبحوثين و المقدره نسبتهم بـ 33 % أجابوا أنه توجد حوافز حكومية نظرا أنهم يرون أن إعانات محافظة الغابات في امداد الشركة بالأشجار يعد تحفيز وتشجيع في المجال البيئي.

- في ما يخص النصوص القانونية التي تلزم الشركة بتقديم ونشر تقارير مالية بيئية 60% من المبحوثين يقرون بعدم وجود مثل هذه القوانين، و40% منهم أجابوا بوجود القوانين التي تلزم الشركة بتقديم و نشر تقارير مالية بيئية وهذا غير واضح في القوانين الخاصة بالبيئة ما عدا التقارير التي تخص كمية الإنبعاثات أو نوعية و كمية النفايات المتخلص منها و المرسله إلى مصلحة الضرائب أو مديرية البيئة.

- أما عن إعتقاد الشركة أن تصريحها عن أدائها البيئي سيؤثر سلبا على سمعتها فكانت 60% من إجابات المبحوثين يرون أن الشركة تعتقد أن تصريحها عن أدائها البيئي سيؤثر سلبا على سمعتها لأن في وجهة نظرهم أن الشركة لم تصل إلى أداء بيئي أمثل ويعد الإفصاح البيئي في نظرهم يعطي صورة سيئة عنها، أما بقية المبحوثين و التي تصل نسبتهم 40% فيعتبرون أن الشركة عندما تصفح بيئيا يزيد من سمعة الشركة لأن الإفصاح البيئي يوضح التطورات المنجزة في المجال البيئي.

- أما فيما يخص أن الشركة لا تدرك أهمية دمج الإعتبارات البيئية محاسبا، إتجهت اجابات المبحوثين في أغلبهم إلى أن الشركة تدرك إدراكا واسعا حول أهمية دمج الاعتبارات البيئية في الجانب المحاسبي، حيث أنه من وجهة نظرهم أن كل ما تقوم به في هذا الاطار من عمليات استثمارية أو تشجير أو ترشيد للطاقة كله يقيد ضمن الجداول المحاسبية لدى الشركة، أما نسبة 33% الذين أجابوا بعدم ادراك الشركة لأهمية دمج الاعتبارات البيئية محاسبيا فقد جاء من منطلق أنهم يرون أنها جزء من العمليات المحاسبية وليس دمجا للاعتبارات البيئية وفي إطار هذه الدراسة فهذا هو الرأي الأصوب إذ أن وضع المعطيات المختلفة بحماية البيئة على أساس أنها تكاليف فقط في جوانب معينة دون التصريح بأنها جاءت من منطلق حماية البيئة لا يعد إفصاحا عن الأداء البيئي.

- الشركة ترى أن طبيعة نشاطها لا تجعل منها صديقة للبيئة مهما كانت خسائرها المالية في هذا المجال، أغلب إجابات المبحوثين تؤكد أن الشركة مهما قامت بمجهودات في المجال البيئي فلا يمكنها أن تكون صديقة للبيئة بشكل كبير.

- أما عن النظام المحاسبي المعتمد لا يسمح بإدراج المعلومات البيئية فيه فإن 66% من المبحوثين يقرون أن هذا النظام المحاسبي المطبق يسمح بإدراج المعلومات البيئية وهذا لعدم دراية المبحوثين بالجانب المحاسبي، و33% منهم يقرون عكس ذلك، لأن النظام المحاسبي المالي الجديد و المطبق منذ سنة 2010 ، والذي يلزم بوضع حسابات رئيسية بالنسبة لكل الحسابات، ولا يلزم بوضع حسابات فرعية تتعلق بالإستثمارات البيئية

أو التكاليف البيئية أوفي ما يخص المنافع البيئية، وقد تأكدنا من ذلك عند الإطلاع على القوائم المالية إلا في سجل واحد وهو دفتر الأستاذ (Grand Livre) تظهر فيه حسابات فرعية تخص الجانب البيئي.

- غياب الضغط من أطراف خارجية لتقديم معلومات مالية بيئية عن الشركة، هنا كانت إجابات المبحوثين بنسبة 60% كانت اتجاهاتهم على أنه لا توجد أطراف خارجية تجبر الشركة لتقديم معلومات مالية تخص الجانب البيئي، أما نسبة 40% يقرون على وجود جهات خارجية و المتمثلة في مصلحة الضرائب.

وبالتالي فإن إجابات المبحوثين عن العبارات المتعلقة بالتساؤل الثالث تؤكد وجود معوقات تمنع المؤسسة من الإفصاح عن أدائها البيئي، وتتمثل في غياب النصوص القانونية التي تلزم الشركة على تقديم ونشر تقارير مالية بيئية؛ وغياب الضغط من أطراف خارجية لتقديم معلومات مالية بيئية عن الشركة؛ عدم تضمن التشريعات المحاسبية والمالية متطلبات للمحاسبة عن الأداء البيئي، رغم أن التقارير المستقلة تتوفر فيها المعلومات الكمية و الوصفية.

#### المطلب الثالث: أثر الإفصاح البيئي في تحسين الأداء البيئي لشركة عين التوتة للإسمنت

تم قياس أثر الإفصاح البيئي في تحسين الأداء البيئي من خلال الأبعاد التي صممت وفق الدراسة النظرية التي تمثلت في:

- أثر الإفصاح البيئي في تحسين الأثر البيئي لشركة عين التوتة للإسمنت
- أثر الإفصاح البيئي في تحسين الامتثال التنظيمي لشركة عين التوتة للإسمنت
- أثر الإفصاح البيئي في تحسين العمليات التنظيمية لشركة عين التوتة للإسمنت

#### الفرع الأول: أثر الإفصاح البيئي في تحسين الأثر البيئي لشركة عين التوتة للإسمنت

كانت إجابات المبحوثين حول الأثر المتوقع للإفصاح البيئي في تحسين الأثر البيئي كما هو وارد في الجدول التالي:

جدول رقم(9): إجابات المبحوثين حول محور الإفصاح و علاقته بالأثر البيئي

لا	نعم	العبارة
0	9	1. تؤدي عملية الإفصاح البيئي إلى تلبية إحتياجات المستهلكين بالمنتجات الصديقة للبيئة وبمعايير الجودة البيئية المناسبة
0	9	2. تؤدي عملية الإفصاح البيئي إلى تحسين في نوعية المنتجات من خلال تخفيض الآثار البيئية
0	9	3. تؤدي عملية الإفصاح البيئي إلى إزالة الأنشطة التي تؤثر على قيمة المنتج بيئيا
0	9	4. تؤدي عملية الإفصاح البيئي إلى تقديم منتجات ذات جودة عالية
0	9	5. تؤدي عملية الإفصاح البيئي إلى الاستغلال الأمثل للموجودات البيئية
0	9	6. تؤدي عملية الإفصاح البيئي إلى تحسين الأداء البيئي للمؤسسة من خلال العمليات الإنتاجية التي تقلل حجم ومستوى التلوث
0	9	7. تؤدي عملية الإفصاح البيئي إلى ترشيد الاستهلاك الموارد(الماء، الكهرباء والغاز)
0	9	8. تؤدي عملية الإفصاح البيئي إلى تأكيد ومداومة عمليات إعادة التدوير للنفايات والمخلفات
2	7	9. تؤدي عملية الإفصاح البيئي إلى زيادة قدرة المنتج على المنافسة
2	7	10. تؤدي عملية الإفصاح البيئي إلى تقديم منتجات ذات مدة حياة أطول
1	8	11. تؤدي عملية الإفصاح البيئي إلى تقليل الانبعاثات والمواد السامة
0	9	12. تؤدي عملية الإفصاح البيئي إلى تطوير منتجات وعمليات ذات كفاءة بيئية

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على إجابات المبحوثين في المقابلة

صبت أغلب آراء المبحوثين حول علاقة الإفصاح البيئي ببعد الأثر البيئي كأحد أبعاد الأداء البيئي، في أن هناك ارتباطا وتأثيرا عاليا بينهما إذ أن الإفصاح البيئي سيجعل المؤسسة تلتزم بالضوابط والمعايير التي تجعل من منتجها صديقا للبيئة في كامل دورة حياته (منذ استخراج المادة الأولية إلى ما بعد البيع) وهذا ما سيحقق رضا أصحاب المصلحة ما يجعل القدرة التنافسية للمؤسسة أعلى. والمؤسسة عموما منذ أن اتجهت إلى الإفصاح البيئي وبعد تبنيتها لنظام إدارة البيئة صارت تحاول ترشيد استهلاكها الطاقوي بشكل أعلى وبطرق عدة ، ومن خلال الجدول التالي يمكن توضيح مدى تمكن المؤسسة من ترشيد استهلاكها الطاقوي منذ سنة 2011 إلى سنة 2016:

جدول رقم (10): الإستهلاك المقدر والحقيقي للطاقة (2011-2016)

السنة الإستهلاك	2011	2012	2013	2015	2016
الحقيقي من الكهرباء	186 711 563,25	305 598 100,80	236 566 409,94	229 550 338,80	236 670 771,60
الحقيقي من الغاز	76 514 305,65	138 512 324,50	110 712 680,14	110 202 383,00	104 367 100,10
المقدر من الكهرباء	219 240 000	247 500 000	221 676 000	221 676 000	221 676 000
المقدر من الغاز	114 514 400	88 263 861	112 714 000	112 714 000	112 714 000
الكهرباء % ح / م	85,16%	123,47%	106,72%	103,55%	106,76%
الغاز % ح / م	66,82%	156,93%	98,22%	97,77%	92,59%

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

هذا الجدول الذي يوضح مدى تحقق أهداف المؤسسة من ناحية تكلفة الاستهلاك الطاقوي وفقا للميزانية المقدرة، والذي تم اعتماده في الدراسة لمعرفة مساعي المؤسسة للترشيد الطاقوي وما حققته في هذا الإطار، ومن خلال هذا الجدول نلاحظ أن تقديرات المؤسسة بالنسبة للغاز منذ سنة 2012 ثابتة لكن نسبة تحقق الأهداف في تحسن، ما يعني أن استهلاك الغاز في تناقص لأننا نعلم أن سعر الغاز في هذه الفترة في الجزائر لم يتغير، بالتالي فالتناقص الحاصل في تكاليف الغاز بالنسبة للميزانية المقدرة لكل سنة يظهر ان المؤسسة رشدت استهلاك الغاز، أما بالنسبة للكهرباء فهناك تأرجح منذ سنة 2012 رغم أنه بدوره شهد تناقصا منذ السنة الأنفة الذكر إلا انه تأرجح بين السنوات الثلاث الباقية ارتفاعا وانخفاضا. ورغم ذلك فهو يقارب تحقق الأهداف المرجوة، بالتالي فالمؤسسة استطاعت إلى حد كبير ترشيد استهلاكها الطاقوي بشكل كبير منذ أن صارت حماية البيئة هدفا أساسيا لها. وقد اعتمدت من أجل تخفيض استهلاك الكهرباء على اقتناء محركات غير مترامنة مع تحويل التردد (moteurs asynchrone avec variateur de fréquence) وذلك من أجل استقرار التيار الكهربائي، واستعمال بطاريات التكتيف (batterie de condensateur) والتي تقوم من خلالها بتخفيض استهلاك الكهرباء عند بداية تشغيل (الفرن، المطحنة) لأنها في هذه المرحلة تستهلك كمية كبيرة من الطاقة الكهربائية، وبالتالي فإن هذه البطاريات هي التي تولد هذه الطاقة الكبيرة عند التشغيل أين استهدفت المؤسسة تخفيض الاستهلاك الطاقوي للموسم 2011-2012 بمقدار 110 k.wh، كما استهدفت في نفس الموسم تخفيض ما مقداره 870 Kcal/kg من الغاز من خلال اقتناء فوهة لهب من النوع الحديث (brûleurs nouvelle génération) والتي تعمل عن طريق خلط كمية من الغاز وكمية من الهواء وذلك بهدف تقليل كمية الغاز المستهلكة.

بالنسبة للنفايات تستهدف المؤسسة إعادة تدوير المواد (الاسمنت) بنسبة 100% من خلال استعمال الوسائل الكافية لاسترجاع الاسمنت، كما تستهدف المؤسسة تسيير النفايات الخاصة بالخطرة بأكفأ الطرق وذلك من خلال القيام ببيع البطاريات المستعملة بالبحث عن المشتريين المتخصصين في هذا القطاع، ووضع وتنفيذ

اتفاقيات بيع والتصريح عنها للدولة في اطار المرسوم التنفيذي 05-315 المؤرخ في 10 سبتمبر 2005. أما بالنسبة للموارد الطبيعية فقد تم تخفيض استهلاك الماء بنسبة 2% عن طريق احتساب الكميات المستهلكة منه، ووضع مؤشر متابعة شهري، كما هدفت إلى السيطرة على استهلاك الوقود من خلال احترام النسب الموضحة في الميزانية، وذلك عن طريق وضع مؤشرات متابعة شهريا.

كما تحاول المؤسسة السيطرة على الانبعاثات في البيئة الطبيعية من حيث تحقيق نسبة 0 % من تسرب الزيوت، عن طريق إعداد مكان مناسب للشاحنات لعمليات الصيانة، وإعداد أماكن مخصصة للزيوت المستعملة. وكذلك الصيانة الدائمة لحواجز الماء/ الزيت، وكذلك التحليل لفترات للمخلفات.

فيما يخص المخلفات الجوية تسعى المؤسسة إلى التخفيض منها قدر الامكان وذلك فيما يتعلق بتخفيض انبعاثات الغبار ، حيث تقوم بتجديد نظام التصفية في منطقة رحي الكلنكير la zone broyage clinker . وهذا وغيره ما أثبتته إجابات المبحوثين حول الإفصاح البيئي وعلاقته بالأثر البيئي، إذ أن المبحوثين اتجهوا إلى أن الإفصاح البيئي سيؤدي إلى تحسين الأداء البيئي من خلال التصريحات المختلفة للمؤسسة عن الانبعاثات الناتجة عن نشاطها وخطرها وسميتها، وكذلك استخدام الطاقة وترشيدها. وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى والتي تنص على أنه: "توجد علاقة بين الإفصاح البيئي والأثر البيئي".

#### الفرع الثاني: أثر الإفصاح البيئي في تحسين الامتثال التنظيمي لشركة عين التوتة للإسمنت

حيث كانت إجابات المبحوثين حول أثر الإفصاح البيئي في تحسين الامتثال التنظيمي كما هو مقدم في الجدول التالي:

الجدول رقم(11): إجابات المبحوثين حول محور الإفصاح وعلاقته بالامتثال التنظيمي

لا	نعم	العبارة
0	9	13. تؤدي عملية الإفصاح البيئي إلى تخفيض الضرائب البيئية
2	7	14. تؤدي عملية الإفصاح البيئي إلى تخفيض تكلفة المواد الخام
1	8	15. تؤدي عملية الإفصاح البيئي إلى زيادة الأرباح والعوائد المالية
0	9	16. تؤدي عملية الإفصاح البيئي إلى زيادة معدل العائد على الاستثمارات البيئية

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على إجابات المبحوثين في المقابلة

يوضح الجدول أن أفراد العينة متفقون على أن الإفصاح يؤدي إلى تخفيض الضرائب البيئية وتخفيض تكلفة المواد الخام وكذلك زيادة الأرباح والعوائد وأيضا زيادة معدل العائد على الاستثمارات، فالاهتمام بالجانب التشريعي يجعل المؤسسة تخفض من حجم التلوث حتى لا تدفع ضريبة أكثر وتستنثر في آلات

ومعدات بيئية تساعد في التحسين من الأداء البيئي وبالتالي التخفيض من التكاليف والرفع من العوائد، وهذا ما تؤكدُه العملية الحسابية البسيطة التي توضح القيمة المحققة من استرجاع الفريضة عند استعمال

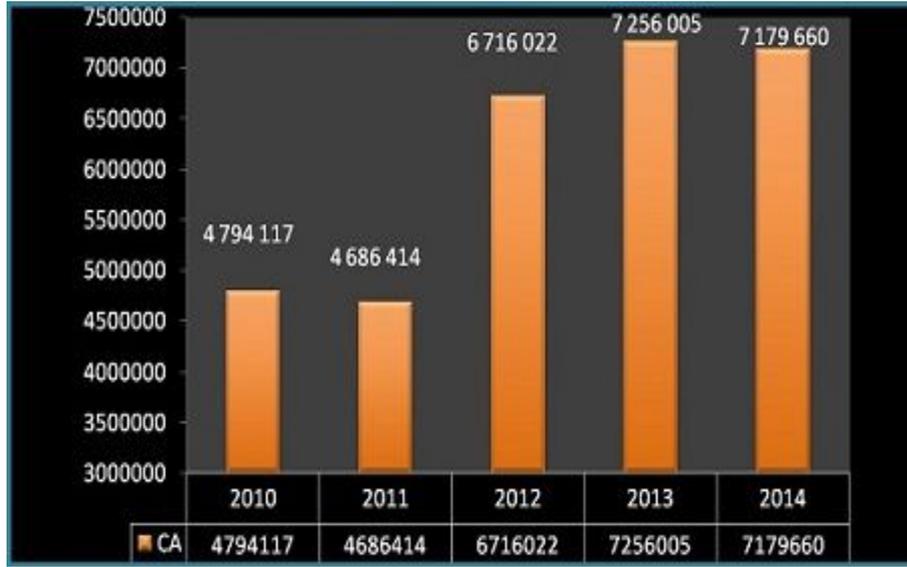
المصفاة ذات الاذرع (les filtres à manches) للتقليل من الإنبعاثات الملوثة للبيئة ، وتتم عملية الحساب كالاتي:

- الكمية المسترجعة هي 576 طن من مادة الفريضة يوميا
  - لدينا : 60 طن من مادة الفريضة يعطينا 64 طن كلنكر
  - بتطبيق العلاقة الثلاثية نجد : 576 طن من مادة الفريضة يوميا يعطينا 614 طن من مادة الكلنكر
  - لدينا: 1 طن من مادة الكلنكر يعطينا 1,34 طن من الإسمنت
  - بتطبيق العلاقة الثلاثية نجد : 614 طن من مادة الكلنكر يعطينا 822,76 طن من الإسمنت
- و هذه الكمية تقدر قيمتها النقدية بـ 6.746.550 دج بإعتبار سعر الوحدة من الإسمنت في فترة الدراسة بـ 410دج.

وقد كان تركيب (les filtres à manches) سنة 2011 وهذا ما أثبه فعليا إنعكاسه على النتيجة المالية التي قدرت بـ 720.716 مليون دينار جزائري بينما سنة 2012 بعد تركيب الجهاز صارت 2.491.762 مليون دينار جزائري.

باعتبار سنة 2011 سنة مرجعية، (من خلال الشكل أدناه) نلاحظ أن نسبة الزيادة في رقم الأعمال سنة 2012 ارتفعت بمعدل 43,31% مقارنة بسنة 2011 (وما قبلها) ، وذلك راجع لأداء التجهيزات الجديدة، أما سنة 2013 زادت الوتيرة الإنتاجية للشركة بنسبة 8,04% مقارنة بنسبة 2012 وهذا راجع للتحكم الجيد في التجهيزات الجديدة، أما سنة 2014 انخفضت وتيرة الإنتاج بنسبة ضئيلة تقدر بـ (-1,05%) مقارنة بسنة 2013 وهذا راجع لعطب أصاب الفرن الذي يعتبر احد الأجهزة المهمة للإنتاج الاسمنت مما أدى إلى توقف العملية الإنتاجية قرابة شهرين.

الشكل رقم(08): تطور رقم الأعمال لشركة عين التوتة للإسمنت (2010-2014)



La source : <https://www.scimat.dz/?action=presentation&lang=ar>, consulté le 28/04/2017, à 10 :00.

أما بالنسبة للاستثمارات فإن المؤسسة صارت تحاول ما أمكن الاستثمار في معدات وتجهيزات تتلاءم وحماية البيئة وترشيد الاستهلاك الطاقوي مثالها المصفاة ذات الأذرع السابقة الذكر والتي كلفت المؤسسة 130 مليون دينار جزائري ، غرفة لهب من النوع الحديث بقيمة 110 مليون دينار جزائري، وبطاريات تكثيف تقدر قيمتها بـ 45 دينار جزائري، بالإضافة إلى القيام بعمليات التشجير (إقتناء 800 شجرة في بداية سنة 2017) .

من خلال عرض وتحليل إجابات المبحوثين في المقابلة فإننا نقبل الفرضية الثانية والتي تنص على أن: "الإفصاح البيئي يؤدي إلى تحقيق الامتثال التنظيمي".

الفرع الثالث: أثر الإفصاح البيئي في تحسين العمليات التنظيمية لشركة عين التوتة للأسمنت حيث كانت إجابات المبحوثين حول أثر الإفصاح البيئي في تحسين العمليات التنظيمية كما هو مقدم في الجدول التالي:

الجدول رقم(12): إجابات المبحوثين حول محور الإفصاح وعلاقته بالعمليات التنظيمية

لا	نعم	العبارة
0	9	17. تؤدي عملية الإفصاح البيئي إلى تسهيل تجديد نظام الإدارة البيئية فيها (ISO14000)
0	9	18. تساعد عملية الإفصاح البيئي على توضيح المبادئ والأهداف المتعلقة بالأداء البيئي
0	9	19. تساعد عملية الإفصاح البيئي على تحديد إطار العمل البيئي
1	8	20. تساعد عملية الإفصاح البيئي على تحديد الجوانب البيئية وحصص الأكثر أهمية فيها
1	8	21. تساعد عملية الإفصاح البيئي إلى تحديد المتطلبات القانونية التي تتوافق مع السياسات البيئية
1	8	22. تساعد عملية الإفصاح البيئي على إعداد برنامج عمل بيئي وفق ما هو مطلوب
0	9	23. تضمن عملية الإفصاح البيئي القيام بتوثيق الأدوار والمسؤوليات والواجبات المتعلقة بالأداء البيئي
0	9	24. تؤدي عملية الإفصاح البيئي إلى تدريب العاملين وتكوينهم في المجال البيئي
0	9	25. تؤدي عملية الإفصاح البيئي إلى وضع اجراءات تزيد وعي العاملين بالمجالات والمخاطر البيئية
0	9	26. تؤدي عملية الإفصاح البيئي إلى زيادة المراجعات الداخلية والإدارية في الجوانب البيئية
0	9	27. تؤدي عملية الإفصاح البيئي إلى زيادة المراجعات الخارجية في الإطار البيئي
0	9	28. تؤدي عملية الإفصاح البيئي إلى رفع تقارير بشكل دائم للجهات الحكومية المختصة في المجال البيئي
0	9	29. تؤدي عملية الإفصاح البيئي إلى متابعة الأداء البيئي وتصحيحه في حالة وجود خلل
0	9	30. تؤدي عملية الإفصاح البيئي إلى إجراء عمليات التحسين المستمر في الأداء البيئي

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على إجابات المبحوثين في المقابلة

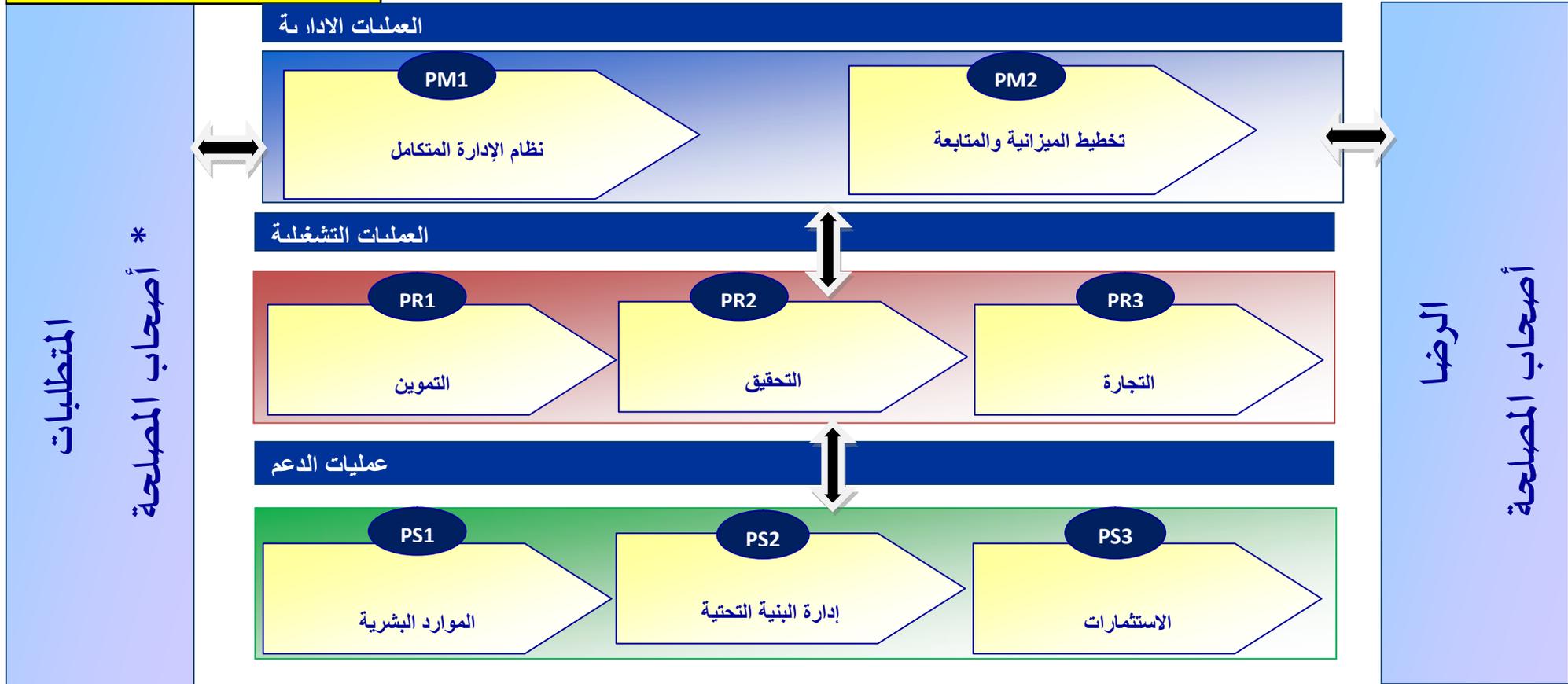
من خلال الجدول يتضح أن أفراد العينة الذين أجريت معهم المقابلة في عمومهم يتفقون على أن وجود الإفصاح عن الأداء البيئي سيؤدي إلى تحسين الأداء البيئي من خلال العمليات التنظيمية، ذلك أن عبارات هذا البعد جاءت مرتبطة ارتباطا وثيقا بالأيزو 14001 ومتطلباته، حيث نجد أنهم يتفقون اتفاقا كليا

على أن عملية الإفصاح البيئي ستسهل تجديد الحصول على شهادة الايزو 14001، فالشركة بتبنيها للـ ISO14001 نظام الإدارة البيئية SME (système de management environnemental) والذي استحدث بنظام الإدارة المتكامل SMI (système de management intégré) والذي تشرف على مراجعته لكل ثلاث سنوات ( AFAQ- AFNOR ) (الجمعية الفرنسية للجودة-التقييس) مجبرة على القيام بمجموعة من العمليات التنظيمية التي تقسم بين العمليات الادارية والتشغيلية والداعمة والتي الهدف منها الوصول إلى تحقيق رضا أصحاب المصلحة (وهذا موضح في الشكل التالي).

الشكل رقم(09): خريطة عمليات مؤسسة الاسمنت (إنتاج، تجهيز وتسويق الاسمنت والحصى)

العمليات الأساسية:

المهام التشغيلية



La source : **Groupe Industriel Des Ciments D'algerie : Societe Des Ciments De Aïn Touta** , Manuel Qualité, Environnement, Santé & Sécurité au travail, 10 Décembre 2014.P16

وهذه العمليات ستكون ميسرة وبسيطة ان قامت الشركة بالافصاح عن الأداء البيئي بمعنى ان الشركة لن تضطر كل ثلاث سنوات (عند تجديد الحصول على الشهادة) إلى عملية إعادة مراجعة الحسابات والاستثمارات وكذلك العمليات التي تقوم بها في إطار تحسين أدائها البيئي بل ستكون جاهزة للاطلاع من طرف المراجعين ما يسهل إجراءات الحصول على الشهادة في كل مرة. كما نجد من خلال التداخلات الموجودة بين العمليات الادارية والتشغيلية والداعمة في شركة عين توتة للاسمنت وفقا لـ SMI أن الشركة يجب أن تحدد مواردها المالية، المراجعة الإدارية التي قامت بها، احتياجات الموارد البشرية للتكوين، الموارد البشرية ذات الكفاءة والتي قامت بالتكوين في إطار الجودة والبيئة وكذلك سلامة العاملين، التنبؤ بالمبيعات، احتياجات الزبائن، تجديد الاستثمارات.. كل هذه التداخلات مطلوب القيام بها ومعرفتها كمطلب أساسي للحصول على الشهادة بالتالي المطلوب الإفصاح عنها وهذا ما سيعزز تحسين الأداء البيئي في إطار العمليات التنظيمية (وهذا موضح في الملحق رقم 03).

كما وأن آراء المبحوثين اتجهت إلى أن عملية الإفصاح البيئي جعلت الشركة تعمل على تحديد الجوانب البيئية وحصر أكثرها أهمية، نظرا لأن الشركة تقوم بتحديد الجوانب البيئية وأثرها وكذلك القائمة التي تنتمي إليها مع تحديد المعايير الترجيحية لذلك من أجل معرفة إجمالي توجه هذا الجانب البيئي (الملحق رقم 04). وهذا الحصر للجوانب البيئية لم تكن لتقوم به لولا إفصاحها عن أدائها البيئي للدولة وللمراجعين الخارجيين. وبحكم أن الشركة تتبنى نظام الإدارة المتكامل فهي ملزمة بصحة وسلامة العاملين ما يجعلها تكثف عمليات التوعية بالمجالات والمخاطر البيئية، حيث يتم شرح عمليات تصنيف النفايات بالنسبة لهم، وكذلك مختلف ملابس العمل الوقائية ومدى أهميتها والذي تكلف به دائرة الأمن . وهي ملزمة بالإفصاح عن ذلك للمراجعين.

عموما ومن خلال إجابات المبحوثين حول التوثيق، والمتطلبات القانونية والمراجعات... فقد كانت موافقتهم على أهمية الإفصاح البيئي في الإلتزام بها نابع من أن تبني الشركة لنظام الإدارة المتكامل الجودة، البيئة، صحة وسلامة العاملين (ISO 9001 :2008, ISO 14001 :2004 et OHSAS 18001 : 2007) يجعلها تلتزم بـ<sup>1</sup>:

- مطابقة التشريعات والقوانين الملائمة لنشاط الشركة، بالإضافة إلى احترام المتطلبات
- الوقاية من التلوث البيئي وذلك بـ:
  - تخفيض الانبعاثات الجوية والمحافظة على الموارد الطبيعية
  - السيطرة على تسيير النفايات
- الاستماع إلى أصحاب المصلحة بشكل دائم
- تعزيز منتجاتها بالعلامة TEDJ الوطنية
- ضمان وجود موارد بشرية ذات كفاءة

<sup>1</sup> - Groupe Industriel Des Ciments D'algerie : Societe Des Ciments De Aïn Touta , Manuel Qualité, Environnement, Santé & Sécurité au travail, 10 Décembre 2014.P16

- حماية صحة وسلامة السلع والأفراد
- إدارة المخاطر عن طريق:
  - السيطرة على الضوضاء
  - التخلص من الغبار

وبالنسبة لعمليات المراجعة فالشركة تقوم بالمراجعة الداخلية والخارجية وهذه الأخيرة مثالها مراجعة مكتب الدراسات للاستشارة في الوقاية والحماية والضمان والأمن، Cabinet de Conseil en Prévention, Protection, Sureté et Sécurité، ومراجعة من طرف *AFAQ- AFNOR*، من أجل تجديد الحصول على الشهادة كل ثلاث سنوات من أجل ضمان التحسين المستمر و هذا ما هو موضح في الشكل التالي:

شكل رقم(10) : تطور مسار البيئة والجودة لشركة الإسمنت عين التوتة



La source : <http://www.scimat.dz/?action=presentation&lang=ar>, consulté 01/05/2017

- يبين الشكل مسار الشركة في التحسين المستمر في مجال الجودة والبيئة والصحة والسلامة كمايلي:
- عام 2000 تم حصول الشركة على شهادة لضمان الجودة 1994: ISO2002 .
  - عام 2001 تم حصول الشركة على شهادة التاج للمنتج Ciment 42,5A من هيئة التقييس الجزائري وهي كشهادة شرفية تمنح من طرف هيئة التقييس الجزائرية، و ذلك تعبيراً على المجهودات التي تقوم بها شركة عين التوتة للإسمنت في إنتاجها لمختلف أنواع الإسمنت بالجودة المطلوبة.
  - عام 2002-2003 تم حصول الشركة على شهادة نظام الإدارة للجودة 2000: ISO9001.

- عام 2004 تم حصول الشركة للمرة الثانية على شهادة التاج من مؤسسة التقييس الجزائرية للمنتج Ciment 32,5A، و ذلك دليل على جودة المنتجات التي تعمل هذه المؤسسة على إنتاجها.
- عام 2005 تم حصول المؤسسة على الشهادة المشتركة للجودة و البيئة (أي مؤسسة تحصل على شهادة الجودة يمكنها الحصول على شهادة البيئة، وذلك بعد التطابق مع متطلبات هذه الشهادة و ما هو موجود في المؤسسة).
- عام 2008-2012 عملت الشركة للحصول على شهادة الصحة و الأمن *OHSAS 18001* وذلك للتكامل بين سياسة الجودة-الأمن-والبيئة.
- من اجل مراقبة المخلفات السائلة والانبعاثات الجوية وقياسها تعاقدت الشركة مع المرصد الوطني للبيئة والتنمية المستدامة *Observation National De L'environnement Et De Développement Durable* (O.N.E.D.D) في أفريل 2015.

إذن من خلال ما تم التوصل إليه فان الإفصاح البيئي يؤدي إلى تحسين العمليات التنظيمية كبعد من أبعاد تحسين الأداء البيئي. وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

### خلاصة الفصل:

بعد القيام بمحاولة تطبيق الدراسة على شركة عين التوتة للاسمنت لتحديد توجهاتها في حماية البيئة ومدى تحسنها في المجال، بالإضافة إلى محاولة معرفة مدى تأثير الإفصاح البيئي على تحسين الأداء البيئي لهذه الشركة، فقد توصلنا من خلال المقابلات مع إطارات المؤسسة في المجالات المعنية بالدراسة، وكذلك من خلال الاطلاع والتحليل لوثائق المؤسسة إلى أن الشركة منذ تبنيها لنظام الإدارة البيئية وكذلك منذ بداية التزامها بالتشريعات والقوانين الجزائرية في الإطار البيئي صارت تفصح للأطراف المعنية والتي تهتم بالمجال (المتمثلة لحد الآن في الحكومة والجهات الدولية المعنية) عن أدائها البيئي، رغم أن هذا الإفصاح مازال في شكله التقليدي ولم يدخل ضمن الأطر المحاسبية في وثائق المؤسسة. وقد أسهم هذا بشكل كبير في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة إذ تبنت العديد من المشاريع الاستثمارية التي تخفض من درجات التلوث، وتحاول جاهدة الالتزام بما هي مطالبة به تجاه المجتمع وحماية بيئته.

خاتمة

## خاتمة

هدف موضوع الدراسة إلى محاولة التعرف على مدى التزام المؤسسات الصناعية بالإفصاح عن أدائها البيئي وأثره على تحسين هذا الأخير في شركة الاسمنت عين التوتة ، بصفتها من المؤسسات الناشطة في مجال صناعي ذو تأثير وحساسية بيئية بالغة الأهمية. قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية والميدانية وقد توصلنا من خلالهما إلى النتائج التالية:

### نتائج الدراسة النظرية والميدانية

#### 1. نتائج الدراسة النظرية

- البعد البيئي ليس دخيلا على الحوكمة بل هو مجسد لها ويعد من آلياتها في إطار المسؤولية الاجتماعية.
- إنطلق مفهوم التنمية المستدامة من فكرة حماية البيئة توازيا مع السعي لتحقيق التنمية الاقتصادية، ثم أصبح البعد البيئي أحد أبعاد التنمية المستدامة إلى جانب الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية فيما بعد.
- يعتبر الإفصاح عن الأداء البيئي ركيزة من ركائز المحافظة على البيئية ومؤشر ذو اتجاهين فهو يوضح ما إذا كانت المؤسسات الصناعية مدركة للقضايا التي قد تؤثر في بقائها واستمرارها ومن جهة أخرى يمثل مقياسا لمستخدمي القوائم المالية المترتبة عليها من جهة أخرى.
- التقارير البيئية في الجزائر وفق النصوص القانونية تخص فقط المؤسسات ذات التأثير المهم على البيئة، وأنها تعنى ببعد واحد فحسب من أبعاد الأداء البيئي للمؤسسة ولا تغطي الأداء البيئي الشامل، إضافة إلى تركيزها على المعلومات البيئية غير المالية (الوصفية والكمية).
- في إطار التشريعات الجزائرية فإن هناك إلزامية إعداد وتقديم التقرير وليس إلزامية نشره سواء من قبل المؤسسة المعنية بالتقرير أم الهيئة التي يرفع إليها التقرير. غير أن المعلومات عن الأداء البيئي وفقها تقدم في صورة تقارير بيئية مستقلة وليس ضمن القوائم المالية.

#### 2. نتائج الدراسة الميدانية:

- في ظل غياب نصوص قانونية تنص بوضوح على وجوب قيام المؤسسات الجزائرية بالإفصاح عن أدائها البيئي في القوائم المالية، فإن الإفصاح البيئي الإلزامي يتم فقط في صورة تقارير بيئية تكون مؤسسات معينة ملزمة بتسليمها إلى السلطات الإدارية، وأن هذه التقارير تُعد وتقدم كتقارير مستقلة عن التقارير المالية. ولقد تعددت هذه التقارير وتوعدت من نواحي مختلفة، منها: المؤسسات المعنية بها؛ الجهة التي يرفع إليها التقرير؛ المحتوى والمدة التي يغطيها التقرير؛ مدى الالتزام بنشرها.
- أن أبرز المعوقات التي تحد من تطبيق الإفصاح عن الأداء البيئي ترتبط بالمحيط الخارجي، وتتمثل في غياب النصوص القانونية التي تلزم المؤسسة على تقديم ونشر تقارير مالية بيئية، غياب الضغط من أطراف خارجية

لتقديم معلومات مالية بيئية عن المؤسسة، عدم تضمن التشريعات المحاسبية والمالية متطلبات للمحاسبة عن الأداء البيئي.

- هناك العديد من المعوقات التي تحد من قيام المؤسسة محل الدراسة من الإفصاح عن أدائها البيئي وأبرزها قلة البرامج التدريبية والتوعوية للتعريف بمتطلبات الإفصاح البيئي.
- عدم وجود قوانين ملزمة للإفصاح عن الأداء البيئي وصعوبة قياس التكاليف البيئية.
- عدم انسجام النظام المحاسبي المتبع في الشركة مع المتغيرات المستجدة في البيئة الاقتصادية والاجتماعية الجديدة، وبشكل خاص ضعف هذا النظام في تحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي.
- عدم التمكن من حصر كافة المعلومات المتعلقة بالتكاليف البيئية.
- تبذل الشركة محل الدراسة مجهودات معتبرة جدا في التخفيض من التلوث وحماية البيئة وذلك انطلاقا من استراتيجياتها المتبعة في تسيير النفايات وتبنيها لنظام الإدارة البيئية والتزامها بالقوانين والتشريعات التي توجهها في ذلك.
- الشركة ملتزمة بالمراجعة الداخلية والخارجية فيها، لأن تدقيق نظام الإدارة البيئية من طرف AFAQ-AFNOR يلزمها بالتحسين المستمر في الأداء البيئي ومدى الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية الواجبة التطبيق.

#### نتائج اختبار الفرضيات:

- الفرضية الأولى:** أشارت الدراسة الميدانية إلى تأكيد الفرضية الأولى التي تقرر أنه توجد علاقة بين الإفصاح البيئي والأثر البيئي.
- الفرضية الثانية:** أشارت الدراسة الميدانية إلى تأكيد الفرضية الثانية التي تقرر على أن الإفصاح البيئي يؤدي إلى تحقيق الامتثال التنظيمي.
- الفرضية الثالثة:** أشارت الدراسة الميدانية إلى تأكيد الفرضية الثالثة و التي تنص أن الإفصاح البيئي يؤدي إلى تحسين العمليات التنظيمية كبعد من أبعاد تحسين الأداء البيئي.

**المقترحات:** بعد الاطلاع على النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة، فإننا نقترح بـ:

- إدراج البعد البيئي في القوائم المالية، وإعادة النظر في مدونة الحسابات لكي تتضمن حسابات البعد البيئي، وذلك من خلال تقسيم بعض الحسابات الرئيسية إلى حسابات فرعية وثانوية تخص الأداء البيئي دون الخروج عن الإطار المحاسبي للنظام المحاسبي المالي، لتسهيل عملية المراجعة البيئية.
- إدراج ملصقات مواصفة الإيزو 14001 في منتجات الشركة من أجل إضفاء ميزة تنافسية لها عن باقي الشركات المنافسة.
- ضرورة استحداث استثمارات جديدة ذات طابع بيئي، من أجل المضي قدما نحو تحسين الأداء البيئي.

### آفاق الدراسة:

- أثر تحسين الأداء البيئي على التكاليف في المؤسسات الصناعية.
- قياس المنافع والتكاليف البيئية في المؤسسات الصناعية.
- الإفصاح البيئي و أثره على أداء المؤسسة (من منظور بطاقة الأداء المتوازن).
- دور الإفصاح المحاسبي البيئي في تحسين تنافسية المؤسسة .
- دور الإفصاح المحاسبي البيئي في تحقيق الجودة الشاملة.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### المراجع باللغة العربية

#### الكتب:

- (1) الحناوي عصام ، الموسوعة العربية: المعرفة من أجل التنمية المستدامة، المجلد الثاني، البعد البيئي، بيروت، لبنان، 2006
- (2) الخضير محسن أحمد ، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2005
- (3) برني لطيفة، موسي عبد الناصر، أثر تمكين العاملين في تحسين الأداء الاجتماعي للمؤسسات الإستشفائية، نور النشر، ألمانيا، 2016.
- (4) تودورو ميشيل بو، التنمية الاقتصادية، ترجمة محمود حسن حسني، محمود حامد محمود عبد الرزاق، دار المريخ، الرياض، 2006.
- (5) تشارلس د-كولستارد، الاقتصاد البيئي، ترجمة أحمد يوسف عبد الخير، الجزء الأول، النشر العلمي والمطابع، الرياض، 2005.
- (6) دليل إرشادي حول المسؤولية المجتمعية ، المواصفة القياسية الدولية أيزو 26000 ، سويسرا، 2010
- (7) فوسلر كلود، جيمس بيتر ، إدارة البيئة من أجل جودة الحياة، ترجمة علا أحمد صلاح، مركز الخبرات الفنية للإدارة- بميك -، مصر، 2001
- (8) مندور أحمد محمد، نعمه الله أحمد رمضان. المشكلات الاقتصادية للموارد البيئية. مصر: مؤسسة شباب الجامعة. 1996.
- (9) رمضان محمد مقلد، أحمد رمضان نعمه الله، عفاف عبد العزيز، اقتصاديات الموارد والبيئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

#### الرسائل:

- (10) العايب عبد الرحمن، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2011.
- (11) العليمات نوفان حامد محمد ، القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية و الإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية حالة تطبيقية على شركة مصفاة البترول الأردنية العامة المساهمة المحدودة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ، تخصص محاسبة ، كلية الإقتصاد ، جامعة دمشق، 2010.

- 12) برني لطيفة، دور الإدارة البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية: دراسة حالة مؤسسة EN.I.CA.BISKRA، مذكرة مقدمة لإستكمال لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة بسكرة، 2007.
- 13) سعدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية: دراسة حالة مؤسسة الإسمت حامة بوزيان قسنطينة، مذكرة مقدمة لإستكمال لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير، علوم التسيير، تخصص لإدارة مالية، جامعة قسنطينة، 2014.
- 14) عبد الصمد نجوى ، المحاسبة عن الأداء البيئي: دراسة تطبيقية في المؤسسات الجزائرية المتحصلة على شهادة الأيزو 14001، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، قسم علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة باتنة 1، 2015.
- 15) عامر رياض حامد يوسف ، تطوير منهجية لتقييم الأثر البيئي بما يتلائم مع حاجات المجتمع الفلسطيني التنموية والبيئية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2005.
- 16) غلاي نسيم، الحوكمة والمسؤولية الإجتماعية للشركات، دراسة حالة بعض مؤسسات تلمسان، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه : مدرسة الدكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص حوكمة المؤسسات، جامعة تلمسان 2015.
- 17) مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي: دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015.
- 18) السعيد زينات، دور الضرائب والرسوم البيئية في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر-دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بالمسيلة-، مذكرة ماجستير، جامعة المسيلة، 2016.
- 19) دغقل فاطمة، تطبيق نظم الإدارة البيئية في مؤسسات الاسمنت الجزائرية -واقع وآفاق-، أطروحة دكتوراه الطور الثالث، جامعة مسيلة، 2017.
- 20) صالح موسي محمد عبد الله ، الوعي البيئي ودوره في تطبيق الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وأثره على قرارات المستثمر في سوق عمان المالي، أطروحة دكتوراه، جامعة الجنان، لبنان، 2015.

#### المجلات:

- 21) الجبوري عامر عبد الرزاق عبد المحسن، الإستراتيجية التقنية والميزة التنافسية في الألفية الثالثة: مدخل القيمة المضافة، دراسة نظرية، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، مجلد 32، العدد 100، 2012.

- (22) الجنابي معاد خلف ابراهيم ، إمكانية تقويم الأداء البيئي في المنشآت الصناعية ومجالات التفعيل: دراسة استطلاعية في منشآت صناعية في مدينة بيجي، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 1، العدد 2، 2011.
- (23) الحاج حسن، اقتصاديات البيئة، سلسلة دورية تعنى بقضايا التنمية في الأقطار العربية، 2004.
- (24) الرفاعي عبد الهادي ، اسعد باسل ، بطيخ الهام ، التلوث البيئي الناجم عن الصناعة الثقيلة وإمكانية قياسه محاسيبيا: دراسة تطبيقية على شركة مصفاة بانياس لتكرير النفط، مجلة جامعة تشرين العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 30 العدد 3، 2008.
- (25) الشعباني صالح ابراهيم يونس، خالص حسن يوسف الناصر، دور الإفصاح البيئي في دعم التنمية المستدامة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 93، 2012.
- (26) الطاهر عادل البهلول حميدان، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الاهلية للاسمنت بليبيا: دراسة استطلاعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد 27، العدد الأول، 2011.
- (27) العايب عبد الرحمان، مساهمة إدماج البعد الاجتماعي للتنمية المستدامة في تطوير إدارة الموارد البشرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: حالة المؤسسة الاقتصادية العمومية للتوظيف وفنون الطباعة-برج بوعريريج، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 11، بسكرة، 2012.
- (28) الطيب الوافي، الريادة في الأداء البيئي: شركة نوكيا أنموذجا، مجلة الباحث، ورقلة، العدد 11، 2012.
- (29) جبار ناظم شعلان، تحليل البيانات المحاسبية عن الأداء البيئي وأثره في حماية البيئة ووقايتها من التلوث، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 13، العدد 4 ، 2011.
- (30) عبد الحلیم نادية راضي ، دمج مؤشرات الاداء البيئي في بطاقة الاداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد (21)، العدد (2). 2005 .
- (31) عبد الرحمن نجلاء ابراهيم يحي ، دور الآليات الداخلية للحوكمة في تحسين الإفصاح والتقرير عن المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الاعمال السعوديه، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد (1)، العدد (2) 2013.
- (32) عبد الرحمن نجلاء ابراهيم يحي ، دور الآليات الداخلية للحوكمة في تحسين الإفصاح والتقرير عن المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الاعمال السعوديه، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد الأول، العدد الثاني، 2013.
- (33) عبد السيد ناظم حسن، سلطان إياد شاكر، يوسف زينب جبار، المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد: دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب، مجلة التقني، العراق، المجلد 22، العدد 5، 2009.

- (34) كاظم هدى جبار، عبد الوهاب صباح ، تأثير التكاليف البيئية وتكاليف الجودة في تحقيق بعض أبعاد الميزة التنافسية، مجلة التقني، المجلد السادس والعشرون ، العدد الرابع،(2013)
- (35) كيرزان فاتن حنا، مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة (دراسة مقارنة)، المنارة، المجلد 19، العدد 4. 2012
- (36) عبد السيد ناظم حسن، اياد شاكر سلطان، زينب جبار يوسف ، المحاسبة البيئية: الإطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في النظام المحاسبي الموحد(دراسة تطبيقية في شركة مصافي الجنوب)، مجلة التقني، العراق، المجلد 22، العدد 5، 2009.
- (37) الشحادة عبد الرزاق قاسم ، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية – المجلد - 26 العدد الأول، 2010.
- (38) جيجان هدام فالح، أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في ترشيد القرارات الاستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركة، دراسة استطلاعية لأراء عينة من معدي التقارير المالية والمستثمرين في الشركات الصناعية، مجلة الاقتصاد والإدارة ، العراق، العدد 2012، 91.
- الملتقيات:**
- (39) بروش زين الدين ، دهيمي جابر ، دور نظام الإدارة البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات : دراسة حالة شركة الاسمنت. مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية :نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي، المنعقد بجامعة ورقلة ، 22 و 23 نوفمبر 2011.
- (40) بن عمارة نوال ،المحاسبة عن الأداء البيئي: الآفاق والمعوقات، مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية :نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، المنعقد بجامعة ورقلة ، 22 و 23 نوفمبر 2011.
- (41) رجب خليل إبراهيم، يحيى زياد هاشم، دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها، المؤتمر العلمي السنوي الدولي، السابع "إدارة المخاطر و اقتصاد المعرفة"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة الزيتونة الأردنية، 16-18 أبريل 2007.
- (42) محمد زيدان، محمد يعقوبي، الآثار البيئية لنشاط شركات البترول العالمية ومدى تحملها لمسئوليتها تجاه البيئة الملتقى الدولي الثالث حول: منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، جامعة بشار، فيفري 2012.
- (43) محمد بن بوزيان، علي بن الضب، أثر الإفصاح البيئي على تكلفة رأس المال، المؤتمر العلمي الدولي حول: سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، نوفمبر 2012.

## الجرائد الرسمية والتقارير:

(44) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 05-240، والمتعلق بكيفية تعيين مندوب للبيئة، المؤرخ في 28 جوان 2005.

(45) ريكوبير روبنز، كشف البيانات المتعلقة بتأثير الشركات على المجتمع: الاتجاهات والقضايا الراهنة، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، جنيف، سويسرا، 2004.

## المواقع الالكترونية:

(46) بن ساسي الياس، بن عزوز ايمان، الحوكمة والمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة الاقتصادية: العلاقة والأهداف، محملة من الموقع:

يوم [http://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/bitstream/123456789/7621/1/benssassi\\_ilyes.pdf](http://dspace.univ-ouargla.dz/jspui/bitstream/123456789/7621/1/benssassi_ilyes.pdf)  
2016/12/23

(47) يوسف محمد حسن، محددات الحوكمة ومعاييرها: مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر، بنك الاستثمار القومي، 2007. حملت من الموقع: [road.net/uploads/news/7wkmt\\_alshrkat.doc](http://road.net/uploads/news/7wkmt_alshrkat.doc)، يوم: 2016/12/24

(48) السياسة البيئية، تم الاطلاع عليه بتاريخ: 2017/05/20، على الموقع:  
<http://www.madinahairport.com/ar-AR/about-tibah/Pages/environmental-policy.aspx>

(49) الخدمات البيئية، تم الاطلاع عليه بتاريخ: 2017/05/20، على الموقع:  
<https://www.orange.eg/ar/about/company-overview/social-responsibility/environment/environment>

## المراجع باللغة الفرنسية:

### الكتب:

1. Richard Welford(1999), **Corporate environmental management**, Earthscan Publications ltd. London

### المقالات:

2. BRAN Florina, **Measures of Environmental Performance**, Review of International Comparative Management, Volume 12, Issue 5. 2011
3. Delmas Magali, Vered Doctori Blass, **Measuring Corporate Environmental Performance: the Trade-Offs of Sustainability Ratings** Business Strategy and the Environment Bus. Strat. Env. **19**, 245–260. 2010

4. Germain Christophe et Trébuçq Stéphane, **La performance globale de l'entreprise et son pilotage: quelques réflexions**, Semaine sociale Lamy, 2004
5. Turki Ahmed ,**COMMENT MESURER :LA PERFORMANCE ENVIRONNEMENTALE?** Gestion; 34, 1 , (Spring2009).
6. *Wood Donna J., Corporate Social Performance Revisited ,Academy of Management Review, Vol. 16, No. 4, 1991*

المواقع الإلكترونية:

7. ISO ,**Discovering IS026000** , disponible en ligne ; [www.iso.org](http://www.iso.org), consulté le 01/12/2016. 12 :24
8. Justice Dwight W., Corporate social responsibility: Challenges and opportunities for trade unionists, Corporate Codes of Conduct, Cornell University ILR School, 2002, <http://digitalcommons.ilr.cornell.edu/codes>, consulté le 02/12/2016 à 15 :36
9. **TRUST IN - European training partnership on sustainable innovation , history and definitions of eco-efficiency, sur le site web:** [http://prepare-net.com/sites/default/files/history\\_and\\_definition\\_of\\_eco-efficiency.pdf](http://prepare-net.com/sites/default/files/history_and_definition_of_eco-efficiency.pdf). Consulté le 23/12/2016 à 11:23

التقارير:

10. Groupe Industriel Des Ciments D'algerie : Societe Des Ciments De Aïn Touta , **Manuel Qualité, Environnement, Santé & Sécurité au travail**, 10 Décembre 2014
11. <http://www.scimat.dz/?action=presentation&lang=ar>, consulté 01/05/2017

الملاحق