جامعة يحي فارس المدية

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم: المالية و المحاسبة

الموضوع :

أثر إدراج التكاليف البيئية في القوائم المالية على جودة التقارير المالية

دراسة حالة مؤسسة صيدال فرع انتيبيوتيكال وحدة إنتاج المدية

مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة

تخصص : محاسبة

إعداد الطالبتين :

إلهام سحاري

- وسام لعروسي ديلمي

تحت إشراف الأستاذ :

حناشي مصطفى كمال

لجنة المناقشة	
زواق كمال	رئيسا
حناشي مصطفى كمال	مشرفا و مقررا
داود خيرة	عضوا مناقشا

السنة الجامعية : 2025-2026

الشكر

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين، سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين .وبعد .....يسعدني بعد رحلة بحث وعطاء أن أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان لكل من أنار لي درباً أو مد لي يد المساعدة لإتمام هذا البحث الأكاديمي .وأخص بالذكر والتقدير الأستاذ الفاضل حناشي مصطفى كمال، الذي تفضل بالإشراف على هذا العمل، فكان لنصائحه القيمة وتوجيهاته السديدة وصبره الأثر البالغ في توجيه مسار البحث وإخراجه على أكمل وجه، فجزاه الله عني كل خير .كما أتوجه بخالص عبارات الشكر والامتنان إلى الأستاذ شبوطي حكيم، تقديراً لجهوده الطيبة، دعمه المستمر، ونصائحه القيمة التي قدمها لي طوال فترة إنجاز هذه المذكرة .ويمتد شكري وثنائي إلى جميع أساتذتي الأفاضل، الذين لم يبخلوا علينا بعلمهم وتوجيهاتهم طيلة مشوارنا الدراسي .إلى رفقاء الدرب من زملاء وأصدقاء، وكل من أسهم بكلمة تشجيع أو مساندة معنوية، لكم مني أسمى عبارات العرفان .وفي الختام، أرفع آيات الحب والامتنان إلى عائلتي الكريمة، سند الحياة ومنبع القوة، على دعائهم المتواصل ودعمهم اللامحدود الذي كان الدافع الأكبر لي للنجاح .سائلاً المولى عز وجل أن يوفق الجميع ويبارك في جهودهم، وأن يوفقنا دائماً لما يحبه ويرضاه.

اهداء

الحمد لله الذي بنعمته تشرق العقول، وبتوفيقه تُذلل مسالك العلم والعمل، نحمده سبحانه حمد الشاكرين على نفاذ البصيرة، وتمام المنة، وتيسير السعي حتى بلوغ المرافئ .إلى من شقّ لي في دروب الحياة طريقاً من نور، وغرس في نفسي الأنفة والطموح، وكان لي سداً منيعاً وضياءً يستضاء به... أبي الغالي .إلى الروح الطاهرة التي نبتُّ في ظلها، والقلب الذي اتسع لأحلامي قبل أن تتسع لها الدنيا، من كانت دعواتها الساهرة في جوف الليل طوق نجاتي ودافع تقدمي...

أمي الحبيبة .إلى العَضُدِ والذخر، ومن اشتدّ به أزري في الملمات، فكان لي في رحلة الكفاح نِعم السند والرفيق... أخي العزيز .إلى منبت الأمل والمستقبل المشرق، الذين أرجو من الله أن يكتب لهم توفيقاً يفوق كل التوقعات...

إخوتي الصغار .إلى نفسي وذاتي؛ إلى تلك الروح التي أبت إلا الصمود، وصبرت على سهر الليالي وكَدّ الفكر، إلى نفسي التي استعذبت التعب شغفاً بالقمة، وتحملت مشاق الطريق لتصل بفضل الله إلى هذا التمام... أهديها تحية إجلالٍ وامتنان

لعروسي ديلمي

وسام

اهداء

إلى من كلّله الله بالهيبة والوقار، إلى السند المتين والقلب الكبير الذي أفنى عمره ليصنع لي طريقاً من نور، إلى والدي العزيز الذي رعاني، كبّرني، وعلّمني أن الصعاب تذوب أمام العزيمة.. إليك يا من أحمل اسمك بفخر واعتزاز، أهدي ثمرة هذا الجهد العظيم.

إلى نبع الحنان وملاذ الأمان، إلى من كانت دعواتها سياجاً يحميني في عتمة الليالي وبوصلةً تقودني نحو النجاح، إلى خالتي الغالية التي كانت لي أُمّاً ثانية بقلبها النقي وعطائها اللامحدود.

إلى الروح القريبة ورفيقة الدرب، من تقاسمت معي لحظات القلق والفرح، وكانت لي دائماً نِعم السند ونِعم الأخت التي لم تلدها أمي، إلى ابنة خالتي العزيزة.

إلى حصني المنيع ومصدر قوتي وأرضي الصلبة التي أستند عليها، إلى عائلتي الغالية فرداً فرداً، أنتم الدعامة الأساسية في مشواري ولكم ينتمي هذا الإنجاز.

إلى من جمعتني بهم مقاعد الدراسة وتقاسمنا معاً تعب الأيام وشغف المعرفة، إلى من كانوا لي إخوةً وأصدقاء أعتز بهم، زملائي وزميلاتي الأوفياء، لكم مني كل الحب والتقدير.

ها أنا اليوم أطوي صفحة من التعب، لأفتح آفاقاً جديدة من الأمل والتطلعات، بعد أن تلاشت غيوم السهر والانتظار وابتسم الأفق معلناً الوصول إلى قمة الإنجاز.

وآخر دعواهم أن الحمد لله رب العالمين

سحاري

الهام

مستخلص :

." تسعى هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور المحاسبة عن التكاليف البيئية في تحسين جودة التقارير المالية للمؤسسات، انطلاقاً من فرضية مفادها أن القوائم المالية التقليدية – التي تدمج التكاليف البيئية ضمن الأعباء العامة– تفتقر إلى الشفافية الكافية.

وفي هذا الإطار، تبرز أهمية إجراء التعديلات المحاسبية وإعادة إعداد قوائم 'معدلة بيئياً'، حيث أثبتت هذه الممارسة أن الفصل المحاسبي للتكاليف البيئية وعرضها بشكل مستقل يمنح تقارير المؤسسة جودة أعلى من حيث الواقعية والشمولية، والقدرة على عكس الأداء الحقيقي للمؤسسة. ولتحقيق أهداف الدراسة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي في تحليل البيانات المالية الصادرة عن المؤسسة، وذلك لإبراز دور المحاسبة عن التكاليف البيئية في تحديد طبيعة هذه التكاليف، وقياس مدى تأثيرها الفعلي على جودة المعلومات المحاسبية وموثوقيتها أمام أصحاب المصالح".

الكلمات المفتاحية : **التكاليف البيئية ;القوائم المالية ; التقارير المالية**

Abstract :

"This study aims to highlight the role of environmental cost accounting in enhancing the quality of corporate financial reporting. It is premised on the assumption that traditional financial statements—which consolidate environmental costs within general overheads—lack sufficient transparency.

In this context, the importance of performing accounting adjustments and preparing 'environmentally adjusted' statements becomes evident. Such practices have demonstrated that segregating environmental

costs and presenting them independently significantly improves the quality of reporting in terms of realism, comprehensiveness, and the ability to reflect the institution's true performance. To achieve the study's objectives, a descriptive approach was employed to analyze the organization's financial data. This serves to underscore the role of environmental cost accounting in classifying these costs and measuring their actual impact on the quality and reliability of accounting information for stakeholders."

Keywords: Environmental Costs, Financial Reporting, Financial Statements

فهرس المحتويات:

العنوان	الصفحة
قائمة الجداول	–
قائمة الأشكال	–
قائمة الملاحق	–
مقدمة عامة	أ–م
الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها	
تمهيد	**1**
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتكاليف البيئية في المحاسبة	**2**
المطلب 01: المفاهيم الأساسية للتكاليف البيئية	**2**
أولا :الاضرار التي تحدثها المؤسسة	**2**
ثانيا :تعريف التكاليف البيئية	
1. دوافع و أسباب الاهتمام بالتكاليف البيئية	**5**
2. أهمية التكاليف البيئية	**6**
المطلب 02: أسس تصنيف التكاليف البيئية	**6**
أنواع التكاليف البيئية	**6**
1. التبويب وفقا لنموذج الجودة	**6**
2. التبويب وفقا لنظام المحاسبة الإدارية البيئية	**7**
3. التبويب وفقا لخصائصها	**8**
4. حسب مدى الالتزام بالانشطة البيئية	**8**
5. التبويب وفقا لطبيعتها	**8**
6. التبويب وفقا لارتباطها بزمن الانتفاع	**8**
المطلب 03: أهمية إدماج التكاليف البيئية في النظام المحاسبي	**9**
أولا :مفهوم المحاسبة البيئية	**9**

ثانيا:اهداف المحاسبة البيئية	**10**
ثالثا: أهمية المحاسبة البيئية	**11**
رابعا:صعوبات تطبيق المحاسبة البيئية	**11**
خامسا:العلاقة بين المحاسبة البيئية و المسؤولية الاجتماعية	**12**
المبحث الثاني: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية	**14**
المطلب 01: ماهية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية	**14**
المطلب 02: متطلبات قياس التكاليف البيئية	**16**
أولا :عناصر قياس التكاليف البيئية	**17**
ثانيا :خطوات تحديد التكاليف البيئية	**18**
المطلب 03: طرق قياس التكاليف البيئية	**19**
أولا :الطرق التي تعتمد على الأسواق التقليدية	**19**
ثانيا :الطرق التي تعتمد على الأسواق الضمنية	**19**
المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية	**22**
المطلب 01: الإطار المفاهيمي للإفصاح عن التكاليف البيئية	**22**
أولا :مفهوم الإفصاح المحاسبي	**24**
ثانيا :مفهوم الإفصاح البيئي	**24**
ثالثا :اهداف الإفصاح البيئي	**24**
رابعا :اتجاهات و مجالات الإفصاح المحاسبي البيئي	**25**
المطلب 02: متطلبات الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية	**28**
أولا :متطلبات عامة	**28**
ثانيا :متطلبات خاصة	**28**
المطلب 03: أساليب الإدماج المحاسبي وفق المعايير المحاسبية	**29**
أولا :الإفصاح داخل القوائم المالية	**29**
ثانيا :الإفصاح خارج القوائم المالية	**29**
الفصل الثاني: جودة القوائم المالية وعلاقتها بالتكاليف البيئية	
تمهيد الفصل	**33**

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لجودة القوائم المالية	**34**
المطلب 01: مفهوم جودة القوائم المالية	**34**
أولا :تعاريف	**34**
ثانيا :أهمية جودة القوائم المالية	**36**
ثالثا :معايير جودة القوائم المالية	**37**
المطلب 02: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	**39**
أولا :القابلية للفهم	**39**
ثانيا :الملاءمة	**39**
ثالثا :الموثوقية	**41**
رابعا :القابلية للمقارنة	**41**
المطلب 03: محددات جودة القوائم المالية	**41**
أولا :دور الحوكمة و الإفصاح المحاسبي في تحقيق جودة القوائم المالية	**42**
ثانيا :مدى قدرة نظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة القوائم المالية	**53**
ثالثا :جودة المعلومات المالية وفق النظام المحاسبي المالي	**56**
رابعا :المراجعة الخارجية و اثرها على جودة القوائم المالية	**58**
المبحث الثاني: مؤشرات قياس جودة القوائم المالية	**62**
المطلب 01: مؤشرات جودة الأرباح	**62**
أولا :مفهوم جودة الارباح	**62**
ثانيا :العوامل المؤثرة في جودة الارباح	**63**
ثالثا :مقياس جودة الأرباح	**66**
المطلب 02: مؤشرات جودة المعلومات المحاسبية	**74**
أولا :الملاءمة	**74**
ثانيا :الشفافية في الافصاح لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية	**77**
المطلب 03: النماذج الكمية لقياس جودة القوائم المالية	**81**
أولا :نماذج قياس جودة الاستحقاقات و إدارة الأرباح	**81**
ثانيا :نموذج جونز الأصلي	**81**

ثالثا :نموذج جونز المعدل	**82**
رابعا :نموذج ديشو ودبتشيف	**82**
خامسا :نموذج بنيش	**82**
سادسا :نماذج الملاءمة القيمية	**82**
سابعا :مؤشرات التوقيتو فترات التدقيق	**82**
المبحث الثالث: أثر القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية على جودة القوائم المالية	**84**
المطلب 01: دور القياس البيئي في تحسين مصداقية القوائم المالية	**84**
أولا :تحسين دقة التقييم المالي	**84**
ثانيا :تقليل عدم تماثل المعلومات	**85**
المطلب 02: أثر الإفصاح البيئي على شفافية التقارير المالية	**85**
أولا : تعزيز ثقة المستثمرين	**86**
ثانيا :دعم قرارات أصحاب المصالح	**86**
المطلب 03: العلاقة بين المحاسبة البيئية وجودة القوائم المالية	**88**
أولا :اثر المعلومات البيئية على جودة الأرباح	**89**
ثانيا :دور التقارير البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاس	**90**
خلاصة الفصل	**91**
الفصل الثالث: دراسة حالة مجمع صيدال وحدة إنتاج المدية قياس التكاليف البيئية	
تمهيد	**92**
المبحث الأول: تقديم عام لمجمع صيدال فرع المضادات الحيوية	**93**
المطلب 01: تقديم مجمع صيدال	**93**
المطلب 02: خصائص مجمع صيدال، أهدافه، واستراتيجياته	**97**
المطلب 03: تقديم مجمع إنتاج المدية	**100**
المبحث الثاني: واقع المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية في مجمع صيدال	**106**
المطلب 01: طبيعة المصاريف البيئية في مؤسسة صيدال ومظاهر إدماجها	**106**
المطلب 02: التسوية المحاسبية وتعديل قائمة المركز المالي	**110**

المطلب 03: التسوية المحاسبية وتعديل قائمة جدول حسابات النتائج	**113**
المبحث الثالث: التحليل المقارن لمؤشرات جودة الأرباح وتأثير أثر التعديل على التقارير المالية	**117**
المطلب 01: قياس مؤشرات جودة الأرباح قبل التعديل المحاسبي	**117**
المطلب 02: إعادة حساب مقاييس جودة الأرباح بعد التعديل البيئي	**119**
المطلب 03: التحليل المقارن لمؤشرات جودة الأرباح وتقييم أثر الإدراج البيئي	**122**
خلاصة الفصل	**127**
الخاتمة	**128**
المصادر والمراجع	**133**
الملاحق	**141**

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	جدول جرد و فصل التكاليف البيئية المدمجة لعام 2024	124
02	جدول الاصول	125
03	جدول الخصوم	126
04	جدول حسابات النتائج	128

05	جدول القيم المعدلة بعد الاستبعاد و التصحيح	134
06	جدول شامل و ملخص لنتائج قياس مؤشرات جودة الارباح	136

قائمة الأشكال:

الرقم	**العنوان**	**الصفحة**
الشكل رقم 01	الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال	109
الشكل رقم 02	الهيكل التنظيمي لمقر الإنتاج –المدية	115

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	فاتورة المساهمة رقم 01/2024	159
02	فواتير اعمال التطهير رقم 2024/83 و رقم/2024 58	160
03	فواتير خاصة بتحليل عينات سائلة رقم 03/CV/2024/SSAD 63/CV/2024/SSAD	162
04	الدفتر الكبير	164

05	جدول حسابات النتائج 2024	167
06	الميزانية	169

مقدمـــــــة

مقدمة :

تشهد البيئة الاقتصادية المعاصرة تحولات جذرية تدفع المؤسسات الاقتصادية إلى تجاوز التوجه التقليدي الذي يركز فقط على تعظيم الأرباح المالية، متجاهلة الآثار الجانبية لأنشطتها. ومع تصاعد التحديات البيئية مثل التلوث، استنزاف الموارد الطبيعية، والتغير المناخي، أصبحت المسؤولية البيئية معياراً أساسياً لتقييم أداء المؤسسات واستدامتها. في هذا السياق، لم يعد بالإمكان فصل الحساب الاقتصادي عن المحاسبة البيئية، إذ بات من الضروري ترجمة الأعباء والتضحيات التي تتحملها المؤسسة لحماية البيئة أو لمعالجة الأضرار الناتجة عن عملياتها التشغيلية إلى أرقام ومعطيات محاسبية واضحة تعرف بـ "التكاليف البيئية."

و الإشكالية الأساسية ليس فقط في تحمل هذه التكاليف، بل في كيفية معالجتها محاسبياً والإفصاح عنها. فالإجراء التقليدي السائد غالباً ما يدمج هذه المصاريف ضمن التكاليف العامة والإدارية للمؤسسة، مما يعني تعتيم تفاصيلها ويؤدي إلى إضعاف دلالة القوائم المالية وقدرتها التنبؤية والرقابية. لذا يبرز التوجه الحديث الذي يدعو إلى فصل التكاليف البيئية وإدراجها بشكل مستقل وشفاف ضمن القوائم المالية، لما لذلك من أثر مباشر في رفع جودة التقارير المالية، عبر تعزيز خصائص المعلومات النوعية مثل الملائمة، الموثوقية، قابلية المقارنة، والشفافية، مما يساعدهم في تحسين عملية اتخاذ القرار .من قبل أصحاب المصالح كالمستثمرين والجهات التنظيمية والمجتمع المدني

إشكالية الدراسة

انطلاقاً من التوجهات المحاسبية الحديثة وضمن الواقع التطبيقي للمؤسسات الصناعية الجزائرية، وخاصة في قطاع الصناعات الصيدلانية الذي يرتبط نشاطه بتوليد مخلفات بيئية تتطلب معالجة خاصة، تتبلور الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة في السؤال التالي:

كيف يؤثر إدراج التكاليف البيئية في القوائم المالية على جودة التقارير المالية بمجمع صيدال لإنتاج الأدوية بالمدية؟"

وينبثق عن هذا السؤال الرئيسي عدة أسئلة فرعية منها:

ما هي متطلبات قياسها والإفصاح عنها؟

ما المقصود بجودة التقارير المالية ؟

ما هو واقع التعامل مع التكاليف البيئية في مجمع صيدال بوحدة المدية؟ وهل يؤدي عرضها بشكل مستقل بدلاً من دمجها التقليدي إلى تحسين جودة المعلومات والمؤشرات المالية للمؤسسة؟

فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى: يتيح النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية آليات واضحة لقياس التكاليف البيئية والإفصاح المستقل عنها، غير أن تنفيذ هذه الآليات يواجه تحديات عملية في الواقع التطبيقي للمؤسسات الجزائرية.

الفرضية الثانية: يتأثر مستوى جودة التقارير المالية، ممثلة في الملائمة والموثوقية والشفافية، بشكل إيجابي وطردي عند الالتزام بالإفصاح المحاسبي السليم عن الأداء والإنفاق البيئي.

الفرضية الثالثة: يؤدي الفصل المحاسبي للتكاليف البيئية وعرضها بشكل مستقل في القوائم المالية لمجمع صيدال بالمدية إلى تحسين ملموس في جودة التقارير المالية، مقارنة بالوضع الحالي الذي تدمج فيه هذه التكاليف ضمن الأعباء العامة.

أسباب اختيار الدراسة:

تنقسم دوافع اختيار هذا الموضوع إلى أسباب موضوعية وأخرى ذاتية:

1/ الأسباب الموضوعية:

حداثة وأهمية موضوع المحاسبة البيئية وقياس تكاليفها، إذ يمثل هذا مجال واجهة التطور في الممارسات المحاسبية المعاصرة على المستويين العالمي والمحلي.

حاجة البيئة الاقتصادية والأكاديمية في الجزائر إلى دراسات تطبيقية تربط بين المفاهيم البيئية والقوائم المالية الفعلية للمؤسسات الصناعية الكبرى.

توجه الدولة الجزائرية نحو تعزيز الرقابة البيئية وإلزام المؤسسات بتحمل المسؤولية المجتمعية، مما يستلزم وجود نظام معلومات محاسبي يدعم هذا التوجه.

2/ الأسباب الذاتية:

الارتباط الوثيق للموضوع بالتخصص الأكاديمي للبحث في مجال المحاسبة والمالية، والسعي لتطوير المعارف النظرية والتطبيقية حول كيفية تأثير القياسات المحاسبية الحديثة على دقة ومصداقية التقارير المالية.

الرغبة في تقديم دراسة تحليلية نقدية تخدم مجمع صيدال، حيث أجريت الدراسة، والمساهمة في تطوير نظام الإفصاح المحاسبي لديه وإبراز أثره على جودة الأرباح والتقارير المالية.

أهمية الدراسة

تمحورت الدراسة التطبيقية حول قياس وتحليل أثر إدراج التكاليف البيئية ضمن القوائم المالية لفرع لوحدة إنتاج المدية ، والوقوف على مدى مساهمة هذا الإدراج في رفع جودة التقارير المالية من خلال تعزيز الخصائص النوعية كالملائمة والتمثيل الصادق؛ حيث ركّز البحث على تتبع الالتزامات والأعباء المالية الناتجة عن الأنشطة التصنيعية الصيدلانية، واختبار مدى انعكاس الإفصاح عنها على دقة وموثوقية المؤشرات المحاسبية ومؤشرات جودة الأرباح المنعكسة في القوائم الختامية للمركب المحاسبي

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة عبر مسارها النظري والتطبيقي إلى تحقيق الأهداف التالية:

تأصيل المفاهيم المتعلقة بالتكاليف البيئية، وتحديد طرق قياسها، وأساليب الإفصاح عنها.

تحديد وضبط معايير ومؤشرات قياس جودة التقارير المالية، بما في ذلك النماذج الكمية والخصائص النوعية مثل جودة الأرباح.

تسليط الضوء على واقع الممارسة المحاسبية البيئية في مجمع صيدال بالمدية من خلال تحليل الوثائق الحقيقية كالمازانية و جدول حسابات النتائج.

تطوير نموذج مقترح لقياس جودة التقارير المالية في ظل دمج التكاليف البيئية جانباً، لمعادلة صياغتها بشكل مستقل لمعرفة أثر ذلك على الشفافية وقرارات المستثمرين

متغيرات الدراسة:

تتمحور هذه الدراسة حول مجموعة من المتغيرات الأساسية كما يلي:

المتغير المستقل: المحاسبة عن التكاليف البيئية (القياس والإفصاح)، والتي تشمل أبعاد التكاليف البيئية المختلفة (مثل: تكاليف منع التلوث، تكاليف معالجة النفايات والمخلفات، الغرامات والضرائب البيئية، وتكاليف إعادة التأهيل البيئي).

المتغير التابع: جودة التقارير المالية، والتي تُقاس من خلال خصائصها النوعية (مثل: الملائمة، التمثيل الصادق، القابلية للمقارنة، والشفافية).

حدود زمنية ومكانية:

تتحدد هذه الدراسة بجملة من الحدود التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تفسير النتائج كما يلي:

من حيث الزمان: تغطي الدراسة التطبيقية الفترة الممتدة من سنة 2023إلى سنة 2024، وذلك لمعرفة اثر ادراج التكاليف البيئية في القوائم المالية على جودة التقارير المالية

من حيث المكان: تم تطبيق هذه الدراسة على مستوى مجمع صيدال (مجمع وحدة الإنتاج بالمدية، نظراً لطبيعة نشاطها الصناعي الذي يرتبط بشكل Saidal – مباشر بإنتاج مخلفات وتكاليف بيئية، ولأنها تملك نظاماً محاسبياً يسمح بتتبع هذه البيانات.

دراسات سابقة:

دراسة "علون محمد لمين، زعرور نعيمة، عبد الحق سعدي" بعنوان "الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة ديوان الوطني للتطهير وحدة بسكرة": ضمن المحاولات البحثية الهادفة إلى تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) مع متطلبات المحاسبة البيئية. وسعت هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى الكشف عن واقع وآليات الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في المؤسسات الجزائرية، مع بيان تأثير هذا الإفصاح على تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية وتعزيز شفافيتها. وتبنى الباحثون المنهج الوصفي التحليلي لتأصيل المفاهيم النظرية للتكاليف البيئية، مدعماً بمنهج دراسة الحالة بالتطبيق على "الديوان الوطني للتطهير – وحدة بسكرة"، حيث ركز الجانب التطبيقي على تحليل القوائم المالية (الميزانية وحسابات النتائج) للفترة (2017-2018)، ومحاولة إجراء تعديلات محاسبية عليها من خلال عزل النفقات ذات الطابع البيئي عن بقية التكاليف التشغيلية العادية. وتوصلت الدراسة إلى أن المؤسسة محل الدراسة تتبع أسلوباً تقليدياً يفتقر إلى القياس المستقل؛ حيث تُدمج التكاليف البيئية (مثل نفقات أدوات الصيانة، وملابس الوقاية، وأجور عمال التطهير) ضمن التكاليف العامة دون أي فصل أو إفصاح بيئي مستقل. وأظهرت عملية إعادة تعديل القوائم المالية وإعداد قوائم "معدلة بيئياً" تبدلاً في المؤشرات المالية للمؤسسة تمثل في زيادة حجم الخسارة نتيجة التحميل الدقيق للتكاليف البيئية، إلا أن هذه القوائم المعدلة منحت تقارير المؤسسة جودة أعلى من حيث الواقعية، والشمولية، والقدرة على عكس الأداء الحقيقي مقارنة بالقوائم التقليدية. كما حددت الدراسة مجموعة من المعوقات التي تحول دون تطبيق المحاسبة البيئية، أبرزها نقص الوعي البيئي لدى الطاقم الإداري، وغياب معايير محلية ملزمة، ونقص الكفاءات

البشرية المؤهلة في مجال القياس والإفصاح البيئي، واختتمت بتأكيدها على ضرورة إلزام المؤسسات الاقتصادية بتبني سياسات واضحة للقياس والإفصاح البيئي[1].

[1] دراسة "علون محمد لمين، زعرور نعيمة، عبد الحق سعدي" بعنوان "الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة ديوان الوطني للتطهير وحدة بسكرة

دراسة "شراوطي خير الدين، محمد لمين علون، خديجة رفيف" (2022) بعنوان "أثر القياس والإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية[1]: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت بولاية البليدة" من الأبحاث الوجيهة في هذا المجال؛ حيث هدفت إلى تسليط الضوء على أثر الإفصاح والقياس المحاسبي للتكاليف البيئية على جودة القوائم المالية (الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، والثبات). ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات، اعتمد الباحثون على المنهج الوصفي في الأجزاء المرتبطة بالمفاهيم النظرية ، والمنهج التحليلي لمعرفة طبيعة الأثر،ب. وقد تم الاعتماد على استبيان موزع على عينة مكونة من الموظفين الإداريين والماليين والمحاسبين بالمؤسسة الصناعية للإسمنت بولاية البليدة، حيث تم توزيع 34 استمارة صالحة للتحليل الإحصائي، وجرى معالجتها بواسطة برنامج التحليل الإحصائي (SPSS V23) بالاعتماد على المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية، ومعامل الارتباط بيرسون لتحليل المحاور واختبار فرضيات الدراسة. وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للقياس والإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية بأبعادها المختلفة بمؤسسة الإسمنت بالبليدة، في حين أظهرت النتائج أن المؤسسة تواجه صعوبة كبيرة في عملية قياس التكاليف البيئية وفصلها بشكل مستقل، مما يدفعها إلى تحميل هذه التكاليف ضمنياً وغير منفصلة ضمن الحسابات العامة، ويعود هذا الضعف في الإفصاح المحاسبي البيئي بالمؤسسة أساساً إلى غياب المعايير والبنود المحاسبية الملزمة والقوانين الصارمة التي توضح كيفية إدراج هذا النوع من الإفصاح ضمن القوائم المالية بشكل مستقل.

[1]دراسة "شراوطي خير الدين، محمد لمين علون، خديجة رفيف" (2022) بعنوان "أثر القياس والإفصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية

اثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية على موثوقية وجودة التقارير المالية[1]: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية " (2022)، حيث سعى الباحثون من خلالها إلى تحديد مدى مساهمة إدراج والإفصاح عن التكاليف البيئية ضمن القوائم المالية في تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال الجزائرية. ولتحقيق هذا المسعى، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي باستعمال أداة الاستبيان التي وُزعت على عينة من الأكاديميين والمهنيين وتحليلها عبر برنامجSPSS وقد خلصت الدراسة في نهايتها إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح عن التكاليف البيئية ورفع جودة التقارير المالية، مؤكدةً أن إغفال هذه التكاليف يؤدي إلى تضخيم الأرباح وتضليل المستخدمين، بينما إدراجها يعزز الشفافية والموثوقية.

[1] اثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية على موثوقية وجودة التقارير المالية

"**انعكاسات قياس وإدراج التكاليف البيئية في القوائم المالية على جودة التقارير المالية في ظل المعايير الدولية للإبلاغ المالي(2024) "(IFRS)** ، والتي ركزت على معرفة كيف يساهم الالتزام بالمعايير الدولية عند إدراج التكاليف البيئية في تقديم صورة عادلة وصادقة للمستثمرين. وقد اعتمدت الدراسة على منهج دراسة الحالة بالتطبيق على قطاع الشركات الصناعية المدرجة في البورصة، حيث تم فحص قوائمها المالية ومقارنة جودة تقاريرها قبل وبعد تبني الإفصاح البيئي المعمق. وتوصلت النتائج إلى أن الشركات التي تفصل التكاليف البيئية عن التكاليف التقليدية تقدم تقارير مالية أكثر جودة وقابلية للمقارنة، مما يساهم بشكل فعال في تقليل ظاهرة عدم تماثل المعلومات بين إدارة المؤسسة والأطراف الخارجية[1].

[1] انعكاسات قياس وإدراج التكاليف البيئية في القوائم المالية على جودة التقارير المالية في ظل المعايير الدولية للإبلاغ المالي(2024) "(IFRS)

تتميز هذه الدراسة ب :

تتأسس القيمة المضافة والأصالة العلمية للدراسة الحالية في كونها تنفرد عن الكثير من الدراسات السابقة بميزتين منهجيتين وتطبيقيتين رئيسيتين؛ فمن جهة أولى، وعلى الصعيد المنهجي، تبتعد هذه الدراسة عن الأسلوب الاستقصائي التقليدي القائم على استطلاع آراء الموظفين عبر الاستبيانات، لتتبنى بدلاً من ذلك منهج (دراسة الحالة) التطبيقي والمعمق. حيث تم النزول ميدانياً إلى مجمع صيدال وفحص الوثائق والسجلات المحاسبية الفعلية، والاعتماد المباشر على معطيات 'الدفتر الكبير' والميزانيات والقوائم المالية لعام 2024، بالإضافة إلى جداول فصل التكاليف بيئيًا. وهو ما يمنح النتائج المتوصل إليها واقعية ودقة وموثوقية عالية ترتبط بواقع الممارسة المحاسبية الفعلية للمؤسسة محل الدراسة .ومن جهة ثانية، وعلى الصعيد التحليلي، تتجاوز هذه الدراسة الطرح النظري السائد في أغلب الأبحاث السابقة التي تكتفي بالربط الوصفي بين المحاسبة البيئية والخصائص النوعية للتقارير المالية (كالملائمة والموثوقية)، لتقدم مساهمة كمية وتطبيقية مبتكرة. ويتجلى ذلك بوضوح في المبحث الثالث من الفصل الثالث، حيث تم الانتقال من التوصيف النظري إلى التجسيد الرقمي من خلال إعادة حساب المقاييس وتعديل قائمة جدول حسابات النتائج لقياس الأثر رياضياً ومحاسبياً على جودة الأرباح والمؤشرات المالية. هذا الدمج بين الفحص الميداني الوثائقي والتحليل الكمي الرقمي هو ما يشكل الفجوة البحثية الفكرية التي تسعى الدراسة الحالية لتغطيتها في البيئة الأكاديمية والمهنية الجزائرية".

هيكل الدراسة:

الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتكاليف البيئية في المحاسبة

المبحث الثاني: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية

المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية

الفصل الثاني: جودة القوائم المالية وعلاقتها بالتكاليف البيئية

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لجودة القوائم المالية

المبحث الثاني: مؤشرات قياس جودة القوائم المالية

المبحث الثالث: أثر القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية على جودة القوائم المالية الفصل الثالث: دراسة حالة مجمع صيدال وحدة إنتاج المدية قياس التكاليف البيئية المبحث الأول: تقديم عام لمجمع صيدال فرع المضادات الحيوية

المبحث الثاني: واقع المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية في مجمع صيدال

المبحث الثالث: التحليل المقارن لمؤشرات جودة الأرباح وتأثير أثر التعديل على التقارير المالية

الفصل الأول: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها

تمهيد:

يمثل التطور المتسارع في الفكر المحاسبي استجابة حتمية للمتطلبات البيئية الحديثة حيث لم يعد كافياً للمؤسسات الاقتصادية أن تفصح عن أرباحها المالية بمعزل عن مسؤولياتها تجاه المحيط الذي تعمل فيه فالتحول من المحاسبة الداخلية إلى المحاسبة البيئية فرض على الفكر المحاسبي ضرورة إيجاد آليات دقيقة لتعريف وتصنيف ما يعرف بالتكاليف البيئية والتي أصبحت تشكل جزءاً جوهرياً من أعباء المؤسسة المعاصرة ولا يتوقف الأمر عند مجرد حصر هذه التكاليف بل يمتد ليشمل تحديات إجرائية تتعلق بعملية القياس المحاسبي أي كيفية تحويل الآثار البيئية النوعية إلى قيم كمية ومالية تدرج في الدفاتر والسجلات ومن هذا المنطلق يبرز الإفصاح المحاسبي كأداة تواصل استراتيجية تهدف الى إظهار الشفافية في التقارير المالية مما يعزز من مصداقية المؤسسة أمام الأطراف المهتمة وبناءً على ما سبق سنقوم في هذا الفصل بتسليط الضوء على هذه المفاهيم من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتكاليف البيئية في المحاسبة

المبحث الثاني: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية.

المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتكاليف البيئية في المحاسبة.

يحتل مفهوم التكاليف البيئية موقعاً محورياً في نظم المعلومات المحاسبية الحديثة، نظراً لما يمثله من أداة فعالة لترشيد القرارات الإدارية في ظل التوجه العالمي نحو التنمية المستدامة حيث يستوجب إدراج الأنشطة البيئية ضمن النطاق المحاسبي فهماً دقيقاً لطبيعة هذه التكاليف ودورها في تعزيز كفاءة الأداء التشغيلي للمؤسسة.

ومن هذا المنطلق يهدف هذا المبحث الى تأهيل الإطار المفاهيمي للتكاليف البيئية من خلال استعراض ماهيتها، وتحديد أنواعها بالإضافة الى توضيح الدور الحيوي الذي تلعبه المحاسبة البيئية كمنظومة معلوماتية تضمن إدراج البعد البيئي في صلب التقارير المالية والتشغيلية للمؤسسة.

المطلب الأول: المفاهيم الأساسية للتكاليف البيئية.

تفرز الأنشطة الإنتاجية للمؤسسة أثناء سعيها لتحقيق أهدافها آثاراً بيئية متنوعة تضعها في موضع مسؤولية أخلاقية وقانونية لمواجهة هذه الصعوبات أصبحت من الضروري استخدام التكاليف البيئية كوسيلة محاسبية أساسية للتعرف على هذه التأثيرات وقياس أعبائها المالية وبناءً على ذلك سنحاول في هذا المطلب استعراض الأضرار التي تخلفها المؤسسة في بيئتها وصولاً الى تأهيل مفهوم التكاليف البيئية وتحديد دورها في ترشيد الأداء المؤسسي.

أولا : الأضرار التي تحدثها المؤسسة في البيئة:

إن النشاط الاقتصادي بصفة عامة يتم أو يجرى داخل إطار محدد زماناً ومكاناً، وهو ما يعني أنه يتأثر بالبيئة الطبيعية التي تمثل الإطار العام للمجتمع الذي تمارس فيه المؤسسة نشاطها، سواء كان هذا النشاط في وحدات الإنتاج للأدوية أو توزيع المستلزمات الطبية. وينظر الى العلاقة بين أنشطة المؤسسات الصناعية أو التشوهات البيئية من ناحية أخرى من خلال ثلاث زوايا: أولها العلاقة بين العمليات الكيميائية ومختلف النفايات الناتجة

عنها، وتأثيراتها الطارئة في البيئة نتيجة هذه المخلفات وأخرى التكلفة الإجمالية المتعلقة بهذه التغيرات في البيئة.

لذلك أدركت المؤسسات الصناعية تماشياً مع الاهتمامات الدولية والوطنية هذا الارتباط الوثيق بين النشاط الصناعي والبيئة، وتركزت الاهتمامات في العمل على الرقابة الصارمة على الأنشطة الصناعية التي قد تُشكل خطورة على البيئة ومنها الصناعات الكيماوية.

وتوضح مظاهر الارتباط من خلال ما يلي:

انعكس النمو الكبير في نشاط المؤسسة وتوسع وحداتها الانتاجية على زيادة استهلاك الطاقة مما يترتب عليه الزيادة في الانبعاثات الغازية الناتجة عن احتراق الوقود في المصانع وهو ما يساهم في زيادة كميات الكربون.

كذلك كان لقيام الصناعات الكيماوية أثر كبير ومخاطر محتملة، في حال ما إذا تسربت بقايا هذه المواد الى الأوساط المائية أو التربة، مما يسبب اختلالاً في التوازن البيئي. وبالتالي فإن هذه الأنشطة تتسبب بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في بروز مشكلات بيئية.[1]

ثانيا: تعريف التكاليف البيئية:

يمكن تعريف التكاليف البيئية بأنها مجموعة عناصر من التكاليف المرتبطة ذات العلاقة برقابة وتحديد وتصحيح تلك الأخطاء التي تنجم عن تصرفات وقرارات سلبية ومحتملة على حياة الانسان والحيوان والنبات.

وقد قامت إحدى فرق العمل المتخصصة في التكاليف البيئية بتعريف التكاليف البيئية على أنها "المقارنة بين التكاليف الخارجية والداخلية باعتبارها أحد عناصر منظومة

[1] د. يوسف مريم – أ.د / بحياري فتيحة – استراتيجيات تبني المسؤولية البيئية في المؤسسة الاقتصادية – دراسة ميدانية – مجلة الحقوق والعلوم الانسانية مجلد 13 – العدد 36 (01) – ص ص 346.

نظام التكاليف الكامل للمنشأة، التي نشأت من علة فإنها تشمل الوقاية البيئية أو الضرر البيئي."

كما عرف مجمع المحاسبين القانونيين التكاليف البيئية "بأنها تشمل تكاليف الاجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط مؤسسة ما، فضلاً عن التكاليف الاخرى التي تستدعيها الأهداف والمتطلبات البيئية للمؤسسة."

كما تَنظُر المحاسبة المالية الى التكاليف البيئية على أنها تمكن الشركات من اعداد تقارير مالية للاستخدام المستثمرين والمقرضين وباقي المستفيدين من تلك التقارير، وذلك تطبيقاً لمبدأ الافصاح الذي نصت عليه كل من المبادئ العامة المحاسبية ومجلته المعايير المحاسبية المالية.

أما بالنسبة للمحاسبة الادارية فهي تنظر الى التكاليف البيئية على أنها عملية تعريف وتجميع وتحليل المعلومات أساسية لاغراض داخلية، لان الغرض من المحاسبة الادارية هو دعم لاتخاذ القرارات.[1]

كما عرف آدم موسى عبد الرحيم ياسين (2018) التكاليف البيئية على أنها "الآثار الناتجة عن الانشطة المجتمع والمؤسسات والافراد والتي تؤثر على جودة البيئة وهذه الآثار يمكن التعبير عنها في صورة نقدية وصورة غير نقدية وتشمل التكاليف المباشرة والتكاليف غير الملموسة والنتائج المالية التي تترتب على المؤسسة في المدى الطويل أو القصير"[2]

من خلال ما سبق يتبين لنا أن النظرة للتكاليف البيئية تختلف باختلاف الهدف منها فهي معلومات ضرورية للمستثمرين (خارجياً) للتأكد من التزام المنشأة بالقوانين وهي أداة للرقابة والتحليل (داخلياً) لمساعدة الادارة في تقليل الضياع في الموارد وبذلك نعتبر أن

[1] د. ابراهيم جابر السيد – محاسبة التلوث البيئي – دار غيداء للنشر والتوزيع الاردن – الطبعة الاولى – 2014 ص 98.

[2] علوان محمد كحيل – زعزوز نعيمة – عبد الحق سعدي– الافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وفق النظام المحاسبي المالي – دراسة حالة: ديوان الوطني للتطهير وحدة بسكرة – مجلة المنتدى للدراسات والابحاث الاقتصادية – المجلد 04 – العدد 01 – 2020 ص 64.

التكاليف البيئية هي حلقة وصل التي تضمن استمرار المؤسسة في ظل التشريعات البيئية الحديثة.

ثالثا:دوافع وأسباب الاهتمام بالتكاليف البيئية:

تواجه أنظمة الرقابة الحديثة تحديات كبيرة في تقييم الابتكار البيئي للمؤسسات الاقتصادية ويرجع ذلك أساساً الى قلة البيانات المحاسبية الخاصة بالعوائد والتكاليف البيئية، بالاضافة الى نقص وسائل الرقابة.

في هذا المجال، رغم ذلك هناك عدة أسباب جعلت من متابعة هذه التكاليف أمراً ضرورياً وأهمها:

البيانات المتعلقة بالأنشطة البيئية تتميز بأنها كمية ولها تأثير كبير على التزامات وأصول المنشأة وكذلك على تدفقاتها النقدية، لذلك من المهم أن تدرج هذه البيانات في التقارير المالية حتى لا تتعرض الأطراف المعنية لسوء الفهم أو التضليل.

لم تعد تكاليف حماية البيئة أعباء اجتماعية يتحملها المجتمع ككل، بل أصبحت أعباء مباشرة على المؤسسة نفسها، وهذا يتطلب وجود مؤشرات واضحة لقياس مستويات التلوث والمساهمة في التقارير البيئية على مستوى الوطني والعام.

تمكن القدرة على قياس التكاليف البيئية بشكل دقيق للمقارنة الخيارات التشغيلية المختلفة واختيار البديل أقل تكلفة والأكثر أماناً، مما يساهم في اعداد موازنات دقيقة ويعزز الرقابة على الانفاق الخاص بحماية البيئة.

توفير المعلومات المحاسبية البيئية اللازمة لمقابلة احتياجات المحاسبة الضريبية، بحيث يمكن للسلطات الضريبية وضع اعفاءات للمؤسسات التي تسهم بدورها في حماية البيئة.

دعم اتخاذ القرار وبناء السمعة[1].

[1] يحيى جمال اللولو، مدى مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، دراسة ميدانية تحليلية – رسالة ماجستير كلية التجارة – الجامعة الإسلامية – غزة فلسطين – 2016م ص 23.

رابعا:أهمية التكاليف البيئية:

تتجلى أهمية التكاليف البيئية في كونها الركيزة الأساسية لتطوير الأداء المؤسسي وتحقيق الالتزام البيئي ويمكن حصر هذه الأهمية في الابعاد التالية:

مساهمة في الحفاظ على الثروات الوطنية وتحقيق التوازن بين الكفاءة الاقتصادية وحماية الموارد الطبيعية مما يضمن تلبية احتياجات الجيل الحالي دون المساس بحقوق الاجيال القادمة.

توفير قاعدة بيانات دقيقة لنظام المحاسبة البيئية مما يساعد الادارة في رصد سياسات واضحة ومعالجة الارتفاع الملحوظ في تكاليف الحماية البيئية مع ضمان الافصاح الشفاف عن مسؤولية المؤسسة في تقاريرها.

العمل على اعطاء صورة حقيقية وواقعية عن الانشطة الاقتصادية حيث أن تجاهل هذه التكاليف يؤدي الى نتائج مالية مضللة تشوه صورة المنافع والارباح الفعلية للمؤسسة.[1]

المطلب الثاني: تصنيف التكاليف البيئية.

تتحمل المؤسسة عدة تكاليف بيئية ناتجة عن أنشطتها الاقتصادية وآثارها سلبية على البيئة التي تنشط فيها وتبوب وتصنف هذه التكاليف الى عدة معايير للتبويب.

أولا : أنواع التكاليف البيئية: يمكن حصر هذه التكاليف فيما يلي:

1-التبويب وفقاً لنموذج تكلفة الجودة:[2]

تكاليف المنع (منع التلوث البيئي): وهي تكاليف الانشطة التي تم تنفيذها لمنع حدوث التلوث من الاساس ومن هذه الانشطة ما يلي:

[1] علوان محمد خير – مرجع سبق ذكره ص 65.

[2] موزارين عبد المجيد – بربري محمد أمين – قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية في ظل التوجه نحو تحقيق التنمية المستدامة – مجلة العلوم الادارية والمالية – المجلد 01 – العدد 01 – سنة 2017 ص ص 31، 35 .

- اجراءات البحوث البيئية.
- تصميم منتجات صديقة للبيئة.
- اختيار موردين يلتزمون بالمعايير الخضراء.

تكاليف اكتشاف التلوث البيئي: وهي تكاليف فحص وقياس مدى التزام المؤسسة بالمعايير البيئية الملائمة وأنشطتها ما يلي:

- متابعة مستويات المواد الضارة المنبعثة داخل المؤسسة وخارجها.
- فحص المنتجات للتأكد من مطابقتها للمواصفات البيئية.
- تدريب العمال على التعامل مع المواد الضارة.

تكاليف الفشل في منع التلوث البيئي: وتهدف الى علاج وازالة المخلفات والاضرار البيئية المختلفة والتي حدثت بالفعل وتنقسم الى:

- **تكاليف فشل داخلي:** تكاليف معالجة الملوثات قبل خروجها للبيئة مثل صيانة معدات التخلص من التلوث.
- **تكاليف الفشل الخارجي:** تكاليف ناتجة بعد تسرب التلوث للبيئة مثل، الغرامات القانونية – تعويض المتضررين.

2-التبويب وفقاً لنظام المحاسبة الإدارية للبيئة:

تكاليف حماية البيئة وتشمل:

- تكاليف معالجة الانبعاثات السلبية.
- تكاليف الحد من التلوث.
- تكاليف معالجة مخلفات.

تكاليف دورة الحياة البيئية: تتمثل في جميع التكاليف من مرحلة التصميم المنتج وتحديد أسلوب انتاجه ثم مرحلة تسويقه.

3-التبويب وفقاً لخصائصها[1]:

حسب الالتزام بالمعايير والقوانين البيئية:

تكاليف الالتزام: وتشمل تكاليف الوقاية وتكلفة الفرصة البديلة.

تكاليف عدم الالتزام: وتشمل التعويضات والغرامات.

4-حسب مدى الالتزام بالأنشطة البيئية:

تكاليف بيئية اختيارية: وتتمثل فيما تتحمله المؤسسة بإرادتها من تكاليف ترتبط بعمليات بيئية أكثر من تلك التي ينص عليها القانون.

تكاليف بيئية اجبارية: وتسمى كذلك تكاليف التوافق وهي تكاليف خاصة بالتوافق مع القوانين والتشريعات البيئية.

5-التبويب وفقاً لطبيعتها:

التكاليف الاقتصادية: وتنقسم بدورها الى نوعين:

تكاليف مباشرة: كالتكاليف تشغيل معدات خفض التلوث وصيانتها.

تكاليف غير مباشرة: كالتعويضات.

التكاليف الاجتماعية: وتنقسم الى نوعين:

- تكاليف الاستخدام غير الرشيد للمواد والطاقة.
- التكاليف الناتجة عن اتلاف عناصر البيئة.

6-وفقاً لارتباطها بزمن الانتفاع:

التكاليف البيئية الجارية: وهي التكاليف التي تتحملها المؤسسة مقابل تنفيذ برامج حماية البيئة.

التكاليف البيئية الرأسمالية: وهي تكاليف تتحملها مقابل توفير المعدات والتجهيزات التي تساهم في الحد من التلوث.

[1] موزارين عبد المجيد ص 16

المطلب الثالث: أهمية ادماج التكاليف البيئية في النظام المحاسبي:

بعد تحديد ماهية التكاليف البيئية وأهم تصنيفاتها يستلزم الامر الانتقال الى الاطار العملي لآلية ادماجها ضمن النظام المحاسبي وبناءاً عليه، يخصص هذا المطلب لدراسة مفهوم المحاسبة البيئية من حيث تعريفها، أهدافها، وأبرز العقبات التي تقف أمام تطبيقها مع تحديد طبيعة علاقتها بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة.

أولا:مفهوم المحاسبة البيئية:

اختلفت وتعددت التعاريف التي تناولت المحاسبة البيئية.

عرفت على "أنها عملية التعرف على التكاليف البيئية وقياسها وتوزيعها ودمجها تلك التكاليف مع القرارات الاقتصادية وكذلك ايصال تلك المعلومات الى مستخدمي القوائم المالية للشركة"[1]

كما عرفت على "أنها نظام يهدف الى قياس وتسجيل والافصاح عن الانشطة ذات الاثر البيئي التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية، بما يتيح تقييم تكاليفها البيئية واستخدام تلك البيانات في دعم القرارات الادارية والالزامية الى الحد من الآثار السلبية على البيئة أو ازالتها، وذلك انسجاماً مع مبدأ من يلوث يدفع، وبما يحقق التوازن بين الاعتبارات الاقتصادية ومتطلبات الاستدامة".[2]

كما عرفتها وكالة حماية البيئة اليابانية: بأنها "آلية تمكن المؤسسات من القياس وتحليل والابلاغ عن التكاليف المتعلقة بحماية البيئة والتأثيرات الناجمة عن الانشطة الصناعية بشكل كمي (نقدي) أو غير كمي بقدر المستطاع للتعريف بالانشطة التي أنجزت

[1] خالد فالح جديعان – أثر الافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على أداء قرارات الاستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات – دراسة استطلاعية لآراء عينة من معدي التقارير المالية والمستثمرين في الشركات الصناعية – مجلة الادارة والاقتصاد عدد 91 – 2016م – ص 160 .

[2] عمور نبيل – مداح عبد الباسط – المحاسبة البيئية كآلية لتحقيق التنمية المستدامة في الجزائر: دراسة حالة مؤسسة تيفيركو ستيف – مجلة الميادين الاقتصادية المجلد 08 العدد 01 – 2021 ص 123 .

في سبيل تقليل التأثيرات البيئية السلبية مما يحسن من علاقة المؤسسة بالمجتمع في المدى البعيد وبالتالي تحسن الوضع المالي".[1]

كما عرفتها جمعية المحاسبين الاداريين الكندية بأنها: "تعيين التكاليف البيئية وتخصيصها لاخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الادارية، و توصيل المعلومات للاطراف المهتمة بالآثار البيئية، حملة الاسهم والمستندات والمديرون ومجالس الادارة والمستهلكون والموردون والمشرعون".

كما عرفت من قبل وزارة البيئة الامريكية بأنها: "تعريف وتحديد و تجميع وتحليل للافصاح عن المعلومات التكاليف البيئية".[2]

ومما سبق تبين لنا أن المحاسبة البيئية فرع من فروع المحاسبة المالية، حيث تقوم بقياس التكاليف الاقتصادية التي تخلفها أي شركة على البيئة تشمل كل من تكاليف للتنظيف، تكرير البقايا، الغرامات البيئية، الضرائب والترخيص، شراء تقنيات للحد من التلوث.

ثانيا:أهداف المحاسبة البيئية: تعتبر المحاسبة البيئية وسيلة لتحقيق مجموعة من الاهداف فيما يلي:

-**تكميم الأثر البيئي نقدياً:** توفير بيانات مالية دقيقة حول تكاليف ومنافع الأنشطة البيئية، مما يدعم الادارة في اتخاذ قرارات رشيدة بناءاً على مؤشرات كمية واضحة.

-**تفعيل الرقابة وتقييم الاداء :** دمج البعد البيئي في النظام المحاسبي لارساء رقابة مستمرة، تسمح بتقييم كفاءة الاداء البيئي وانعكاساته على النتائج المالية للاجمالية.

[1] تخريبين وليد – مسبوط هوارية – واقع استخدام المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية – دراسة حالة بالمؤسسة نفطال – تيارت – مجلة الوطنية للاقتصاد والتسيير – المجلد 15 – العدد 01 – سبتمبر 2022م – ص 05 .

[2] نعيمة زعرور – عبد الحق سليماني – واقع القياس المحاسبي عن التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة: مؤسسة الاسمنت لافارج – مجلة المنهل الاقتصادي – المجلد 3 – العدد 01 – 2020م – ص 33 .

-**تحديد التكلفة الحقيقية والامتثال:** ادراج التدفقات البيئية كعنصر أساسي ضمن تكاليف الانتاج، مما يضمن توجيه العملية الانتاجية ويبرهن على مدى التزام المؤسسة بالتشريعات القانونية السائدة.

توظيف الأرباح و توفير التكاليف:حساب و تسجيل المكاسب المادية و الأموال التي تم توفيرها نتيجة تطبيق الممارسات البيئية .

تعزيز الاستدامة المؤسسية: اظهار مدى مراعاة المنشأة للمحيط البيئي في أنشطتها الاستثمارية باعتبار ذلك ضمانة أساسية لاستمرارية نشاطها الاقتصادي وقبولها المجتمعي.[1]

ثالثا:أهمية المحاسبة البيئية:

- تساعد المديرين في اتخاذ قرارات تقلل من التكاليف والاعباء.
- توسيع نطاق تقييم وتحليل الاستثمارات ليشمل الآثار البيئية المحتملة.
- توفر فهماً أفضل للتكاليف البيئية وأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بدقة.
- تجاهل قياس التكاليف البيئية الناجمة عن التلوث قد يضلل مؤشرات الاداء ويضخم النتائج. كون المحاسبة البيئية ضرورية اجتماعياً فإن ذلك يفرض عليها ضرورة التفاعل مع مشكلة التلوث وتخاذ قرارها لأن تأخرها سيؤدي لتأخر هذا العلم مقارنة بالعلوم الاخرى مثل علم الاقتصاد والادارة.

تستمد المحاسبة وجودها من اعتراف المجتمع بأهميتها من خلال وظيفتي القياس والتوصيل للمعلومات المالية والاقتصادية مما يستلزم تلبية احتياجات المعلومات البيئية والاجتماعية الى جانب المعلومات المالية.[2]

رابعا:صعوبات تطبيق المحاسبة البيئية: نذكر منها:

[1] نعيمة زعزوع – عبد الحق سعيدب – مرجع سبق ذكره ص 33.

[2] شرواطي خير الدين – محمد لمين علوان – خديجة رفيق – أثر القياس والافصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية دراسة ميدانية لمؤسسة الاسمنت بولاية البليدة مجلة أداء المؤسسات الجزائرية – (ABER) المجلد 11 – العدد 01 – 2022 ص 150 .

- نقص الثقافة البيئية والادراك الحقيقي لاهمية البعد البيئي في النظم المالية.
- عدم وجود قوانين أو معايير ملزمة تدفع الشركات للاعتراف والتقييم الدقيق للتكاليف والالتزامات البيئية.
- التحدي في تحويل المؤشرات البيئية النوعية مثل نسبة التلوث الى قيم كمية نقدية دقيقة.
- الطبيعة غير المرئية أو المؤجلة للعديد من المخلفات البيئية، مما يصعب التنبؤ والتقدير الدقيق لتكاليفها المستقبلية.[1]

خامسا:العلاقة بين المحاسبة البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات:

لم يكن مفهوم المسؤولية الاجتماعية معروفاً بشكل واضح حيث كانت المنشآت تحاول جاهدة تعظيم أرباحها. ولكن مع النقد المستمر الحاصل لمفهوم تعظيم الارباح ظهرت بوادر تتبنى فيها المنشآت دوراً أكبر تجاه البيئة التي تعمل فيها.

وبهذا فقد عرفت المسؤولية الاجتماعية على أنها "التزام المنشأة تجاه المجتمع الذي تعمل فيه."

كما عرفت أيضاً من قبل المنظمة العالمية للتنمية على أنها نشاطات المنشأة لتحمل المسؤولية الناجمة عن أثر النشاطات التي تقوم بها على المجتمع والمحيط لتصبح نشاطاتها منسجمة مع منافع المجتمع والتنمية المستدامة ترتكز المسؤولية الاجتماعية على السلوك الاخلاقي احترام القوانين والادوات الحكومية وتدمج مع النشاطات اليومية للمنشأة.

وتكمن علاقة بين المحاسبة البيئية والمسؤولية الاجتماعية من خلال بعدين أساسيين:

1-**البعد البيئي**: هذا البعد يفرض على المؤسسة واجب حماية البيئة المحيطة بها وتقليل أثر التلوث الناتج عن نشاطها الانتاجي، لتحقيق ذلك يتعين على المؤسسة اتخاذ اجراءات ميدانية فعلية مثل معالجة النفايات، تعديل أو تحديث المعدات والآلات لتقليل حجم

[1] شرواطي خير الدين، مرجع سبق ذكره، ص 151.

الانبعاثات الضارة وغيرها من الانشطة التي تهدف الى تقليل الاضرار البيئية في هذا السياق تدخل المحاسبة البيئية كأداة محورية تقوم بتحديد هذه التكاليف بدقة وتجميعها وقياسها مالياً ونقدياً مما يمكن المؤسسة من متابعة نفقاتها البيئية وتحليلها ضمن اطار مالي واضح.

2-البعد الاقتصادي: يرتكز هذا البعد على ضرورة الحفاظ على ربحية المؤسسة واستمراريتها المالية أثناء تنفيذها لالتزامات البيئية، فالمسؤولية الاجتماعية لا تعني فقط تحمل الاعباء البيئية بل تتطلب أيضاً موازنة دقيقة بين حماية البيئة وتحقيق أرباح مستدامة تضمن استمرارية العمل، لضمان ذلك تحتاج المؤسسة الى نظام محاسبي متكامل ودقيق وهو المحاسبة البيئية يساعدها على قياس تكاليف الانشطة البيئية بشكل واضح وشفاف ويعكس هذه التكاليف في القوائم المالية، هذا الوضوح يوفر للادارة القدرة على اتخاذ القرارات مبنيه على معلومات مالية دقيقة.

ومنه نستخلص أن علاقة التي تربطهما هي علاقة تكامل وتطبيق فالجوانب البيئية والاقتصادية للمسؤولية الاجتماعية لا يمكن تحقيقها في أرض الواقع داخل المؤسسة الصناعية إلا من خلال المحاسبة البيئية.

والتي تعد بمثابة المترجم المالي والبرهان المادي والمسؤولية الاجتماعية المادي والدليل العلمي الذي يثبت التزام المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية حيث يحول الالتزامات النظرية الى أرقام وبيانات.[1]

[1] سبع عبد القادر – طهراوي دومة علي – بودخدخ كريم – الاستدامة البيئية للمؤسسات الصناعية – مجلة النمو الاقتصادي والمقاولاتية – المجلد 01 – العدد 01 – 2018 – ص ص 74، 80 .

المبحث الثاني: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية.

بعد تحديد المفاهيم المرتبطة بالتكاليف البيئية كخطوة أساسية لكنها تظل غير كافية مالم يتم ترجمتها الى معطيات كمية تعكس الواقع المالي للمؤسسة، من هذا المنطلق يشكل القياس المحاسبي الآلية التنفيذية التي تسمح بإدماج البعد البيئي في صلب النظام المحاسبي محولاً الاضرار والالتزامات الى قيم نقدية قابلة للتحليل والمقارنة وتتطلب هذه العملية الفنية ضبط التعاريف الاساسية لهذه التكاليف واستكشاف المداخل والطرق المنهجية لتقييمها نقداً وصولاً الى حصر المتطلبات التنظيمية والمحاسبية اللازمة لتجسيدها داخل القوائم المالية.

وبناءاً عليه نسعى من خلال هذا المبحث الى تسليط الضوء على الاطر النظرية والعلمية للقياس المحاسبي للتكاليف البيئية.

المطلب الاول: ماهية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية

ينظر الى القياس المحاسبي على أنه الاساس الذي يحول الانشطة الاقتصادية الى بيانات رقمية تعتبر عملية قياس التكاليف البيئية خطوة أساسية لتحديد وتقدير الاعباء والتضحيات البيئية التي تتحملها المؤسسة تمهيداً لادراجها في البيانات المالية وتعزيز شفافيتها.

أولاً: مفهوم القياس المحاسبي.

تعددت تعاريف عملية القياس المحاسبي والذي يرجع الى مدى تطور مفهوم عملية القياس المحاسبي من الناحية العلمية حيث وان اختلفت هذه التعاريف الى حد ما في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون:

-تعريف جمعية المحاسبين الامريكية: (AAA) عام 1966 وهو أكثر التعريفات تحديداً لعملية القياس المحاسبي "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الاعداد بالاحداث الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة."

-تعريف جمعية مجلس معايير المحاسبة المالية" :(FASB) القياس هو عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الاحداث وفقاً لقواعد محددة، كما أنه عملية مقارنة تهدف الى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار".[1]

ومنه فإن القياس المحاسبي هو ترجمة كمية للاحداث الاقتصادية وفق أطر قانونية بهدف توفير المعلومات.

ثانياً: مفهوم القياس المحاسبي للتكاليف البيئية.

عرف القياس المحاسبي البيئي بعدة تعاريف أهمها:

"تحديد القيم لجميع عناصر التكاليف المتولدة عن التزام المؤسسة بمسؤوليات بيئية معينة، سواء كان هذا الالتزام بغرض اختيارها أو جبراً بموجب القانون."

يعرف كذلك على أنه: "ترجمة لنشاط المؤسسة في البيئة بشكل كمي أو مالي يمكن بواسطتها الحصول على معلومات بيئية تفسر المستخدمين للقوائم المالية للمؤسسة". [2]

ويعرف بأنه: "عرض لمجموعة بنود المعلومات المتعلقة بأداء وأنشطة حماية الادارة البيئية للمؤسسة والآثار المترتبة عليها في الحاضر والمستقبل".[3]

من خلال ما سبق يمكننا استخلاص أن القياس المحاسبي البيئي ليس مجرد عملية تقنية روتينية بل هو نظام متكامل يهدف الى تحويل التأثيرات البيئية الناتجة عن نشاط المؤسسة من صورتها المادية (كالتلوث أو استهلاك الموارد) الى صورة نقدية ومالية قابلة للقياس والتحليل.

ثالثا:أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية:

تكمن أهميته فيما يلي:

---

[1] عبد المالك زين – القياس المحاسبي لبنود الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي – مجلة الاقتصاد والمال والاعمال – المجلد 04 – العدد 03 – سبتمبر 2020م – ص 241.

[2] موزارين عبد المجيد – مرجع سبق ذكره ص 35 .

[3] شرواطي خير الدين مرجع سبق ذكره ص 152 .

- المساهمة في اتخاذ القرارات من خلال المعلومات المتعلقة بأنشطة المؤسسة وأصحاب المصالح في المؤسسة.

ان وجود القياس البيئي بالمؤسسة يساعد في اجراءات المقارنة بين المؤسسات وبين القطاع العام والخاص وبالتالي العمل على تحسين توزيع الموارد بينهم.

توفير القياس المحاسبي بيانات بيئية تمكن من اجراء دراسات لمعرفة تفوق المؤسسة من عائد في المجتمع.

أما القياس من وجهة نظر المجتمع، فهو يمثل قيمة ما يتحمله المجتمع من تضحيات وما يصيبه من أضرار نتيجة النشاط الاقتصادي للمؤسسة، ويشمل ذلك الآثار السلبية الخارجية التي تصيب المجتمع من التلوث واهدار الموارد ويعتمد في ذلك على تكلفة الفرصة البديلة كأساس لعملية القياس.[1]

رابعا:الصعوبات التي تواجه قياس التكاليف البيئية: يواجه قياس التكاليف البيئية عدة صعوبات أهمها ما يلي:

- تحديد العلاقة السببية بين التصرف والضرر الناشئ عنه.
- تعدد المداخل الرئيسية للمحاسبة البيئية.
- التحديات المتعلقة بتحديد مجالات التكلفة البيئية.
- عدم وجود أجهزة متخصصة في قياس الضرر أو الرقابة على التلوث.[2]

مطلب الثاني:متطلبات قياس التكاليف البيئية

[1] مهاوات لعبيدي – القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الاداء البيئي – دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر – أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير – جامعة محمد خيضر – بسكرة – فيفري 2015 – ص 67 .

[2] موزارين عبد المجيد – مرجع سبق ذكره ص 36 .

نتطرق في هذا المطلب الى عناصر القياس للتكاليف البيئية و خطوات تحديد التكاليف البيئية

أولا: عناصر القياس للتكاليف البيئية:

تتمحور ركائز القياس المحاسبي في هذا الصدد حول ثلاثة عناصر محورية متكاملة:

1- ضبط وحصر الأنشطة الخاضعة للقياس: تعد الخطوة التأسيسية للعملية لقياس، إذ لا يمكن قياس ما لا يمكن تحديده. تهدف المحاسبة في جوهرها توفير مادة معلوماتية حقيقية.

ويشترط في هذه المرحلة توفر قاعدة بيانات متكاملة وشاملة حول هذه الأنشطة سواء كانت ذات أثر رجعي (مرتبطة بالماضي) أو آنية (في الحاضر) واستشراقية (تتعلق بالمستقبل) ولا يخلو هذا الإجراء من تحديات عملية بل أبرزها تكمن في استقراء وتقدير الظواهر المستقبلية التي ترتكز أساسا على الاجتهاد والتقدير الشخصي مما يقلل نسبيا من موضوعية القياس مقارنة بالأداء الفعلي المحقق وتتضاعف هذه الصعوبة عند غياب تحديد الدقيق للمستهدفات البيئية داخل المنشأة، أو تداخل الصلاحيات وعدم وضوح المسؤوليات التنفيذية الخاصة برسم وتطبيق تلك الأهداف.

2- اختيار و تحديد وحدة القياس الملائمة: وتعتبر النفوذ التي يتم التعامل بها هي وحدة القياس المحاسبي غير أن هذه الوحدة بمفردها تظل عاجزة عن استيعاب وتغطية كافة المتغيرات والظواهر البيئية المراد تقييمها فعلى سبيل المثال لا يمكن التعبير عن درجة الجودة النوعية للمنتج النهائي أو التغير في هذه الجودة على أساس نقدي، الأمر الذي يدفع بالممارس المحاسبي في مثل هذه الحالات إلى الاستعانة بالمقاييس العينية والمادية كبديل داعم ومكمل.

تحديد طرق القياس:

توجد عدة طرق للقياس يتم الاختيار من بينها بما يناسب مجالات وأهداف القياس المختلفة ومن أهم طرق ما يلي:

3- المنهج النقدي المالي: يعتمد على آليات أسعار التبادل في المعاملات المالية في البعد البيئي غالبا ما تكون الأسعار غير متوفرة أو غير دقيقة فيتم اللجوء إلى الاستخدام بدائل تقيمية غير مباشرة مثل طريقة التقييم البديل، أسلوب الاستقصاء الميداني.

المنهج الكمي: يركز على إعطاء قيم عددية ورقمية للظواهر البيئية وفق ضوابط ينقسم إلى ثلاث نظم قياس:

نظام القياس الترقيمي: ترتيب الأحداث حسب درجة احتوائها للخاصية المدروسة مثلا: أكبر وأصغر.

نظام القياس الفاصلي: قياس الانحراف عن المعايير القانونية مثل نسبة انبعاث أكسيد الزنك.

نظام القياس السلبي: تقييم الأداء الفعلي ومعدلات الحوادث أو الإصابات على مدى فترة زمنية.

المنهج الوصفي (النوعي): يعتمد على سرد والوصف الكيفي للمظاهر البيئية، سهل التطبيق وأقل تكلفة لكنه لا يقدم معلومات موضوعية قابلة للمقارنة ويستخدم عندما يصعب تطبيق القياس الكمي وهو أفضل من غياب المعلومات تماماً.[1]

ثانيا: خطوات تحديد التكاليف البيئية: يتم تحديد التكاليف البيئية عبر مجموعة من الخطوات يمكن توضيحها فيما يلي:

حساب التكاليف البيئية الأساسية يبدأ بحساب الوضع الابتدائي لحالة البيئة الى المؤسسة أو المنطقة المدروسة بعدما يتم قياس أي تغيرات في الحالة البيئية وتعتبر هذه التغيرات تكاليف إضافية مقارنة بالوضع الابتدائي.

يشمل التكاليف البيئية المباشرة: الأجور المباشرة المواد و الموارد المستخدمة.

المعدات المستخدمة

[1] – رفعت أحمد محمد البهي، قياس ورقابة تكاليف منع التلوث الناتج عن صناعة الطباعة في جمهورية مصر العربية، رسالة ماجيستر، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، مصر 1997،ص86

تشمل التكاليف غير المباشرة: إعداد التقارير البيئية – الرصد البيئي – مصاريف الترخيص.

قياس تكاليف تنفيذ القوانين والالتزامات السابقة مثل تنظيف مولدات من الانبعاث الضارة، تكاليف الإصابات الشخصية، تلف أو خسارة الآلات.

تكاليف ملموسة بدرجة أكبر (تكاليف خارجية): تشمل التعويضات التي تطالب ببها الإطراف الخارجية، الدعاوى القضائية ضد التلفيات الشخصية أو الملكية.[1]

المطلب 03: طرق قياس التكاليف البيئية

تعتبر طرق القياس التكاليف البيئية من أهم أدوات المحاسبة البيئية الحديثة حيث تهدف إلى تحديد وتقييم و تحليل الأعباء المالية التي تتحملها المنشأة نتيجة لتأثير أنشطتها على البيئة وتتمثل هذه الطرق فيما يلي:

أولاَ: الطرق التي تعتمد على الأسواق التقليدية: يستند هذا المدخل في قياس التكاليف البيئية إلى معطيات والمتغيرات السائدة في الأسواق التقليدية وذلك من خلال تطبيق الطرق التالية

طريقة الاستجابة أو التأثير: وهي طريقة غير مباشرة تعتمد على دراسة العلاقة بين كميات التلوث وأثرها على الموارد البشرية أو المادية مثل الآلات، ويرتكز هذا النوع من طرق على وجود علاقة سببية بين التلوث والأثر الناتج عليه. ومثالاَ على ذلك يكون قياس التكاليف المرضي الناتج عن التلوث من خلال قياس التكاليف المباشرة وغير المباشرة كالتالي:

تكاليف مباشرة: مثل تكاليف علاج الأمراض الناتجة عن التلوث (مستشفيات، مريض – رعاية صحية).

تكاليف غير مباشرة مثل فقدان الكفاءة الإنتاجية للشخص المصاب بسبب المرض.وتكاليف الوفاة المبكر الناتجة عن التلوث.

[1] – محمد عباس بدوي المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية مشروع– دار الجامعة للنشر – الطبعة الثانية – الاسكندرية مصر 2000،ص 146

ولتطبيق هذه الطريقة تحتاج الى بيانات حقيقية عن مستويات التلوث، تأثيرها على الصحة العامة، والآثار الاقتصادية.[1]

طريقة التأثير على الإنتاجية: وهي طريقة تعتمد على ملاحظة التغيرات في الإنتاجية الزراعية أو الصناعية نتيجة التلوث فعلى سبيل المثال يؤدي التلوث إلى تآكل التربة الزراعية وبتالي انخفاض إنتاجها. و حساب القيمة الاقتصادية لهذا التغير يتم حساب الانخفاض الكمي في الإنتاج وضربه في سعر الوحدة المنتجة (مثل سعر الطن من المجهول الزراعي)

طريقة تكاليف الاختلال: تستخدم لحساب تكلفة تعويض أو ترميم الأصول الطبيعية أو المادية المتدهورة بسبب التلوث أي حساب تكلفة الأصل المتأثر إلى حالته الأصلية أو استبداله بأصل جديد. مثل تكاليف ترميم مبنى متلوث وإعادة تأهيل الأراضي الزراعية المتأثرة وتتعرض هذه الطريقة إلى صعوبة التطبيق إذا كانت الأصول ذات قيمة تاريخية أو ثقافية يصعب تعويضها.

طريقة التكاليف الوقائية تقيس هذه الطريقة الفرق في تكلفة العيش بين المناطق الملوثة والمناطق النظيفة أي الفرق في تكاليف السكن في أماكن المعرضة لمخاطر بيئية مثل الإشعاعات أو التلوث مقارنة بالسكن في مناطق آمنة تعتبر هذه التكلفة مؤشراَ على التضحية الاقتصادية التي يتحملها الأفراد مقابل العيش في مكان آمن نسبياَ.

ثانيا:الطرق التي تعتمد على الأسواق الضمنية:

تعتمد هذه المجموعة من الطرق على فكرة ذكية وهي تحديد قيمة وأسعار بعض السلع أو الخدمات البيئية بشكل غير مباشر من خلال دراسة خصائصها ومميزاتها وذلك لأن هذه الخدمات لا يتم بيعها أو شراؤها بشكل مباشر ومستقل في الأسواق الحرة ومن أهم هذه الطرق نجد:

[1] – مريم صغير موح، أثر التكاليف البيئية على قرار التسعير في المؤسسات الإنتاجية " دراسة حالة " أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص محاسبة وتدقيق – جامعة الجزائر 3– السنة الجامعية 2018 – 2019 ص 111

طريقة قيمة العقارات: يتم تحديد قيمة العقارات بناءاً على عوامل مثل موقع العقار، الكثافة السكانية، نوعية الهواء، تأخذ بعين الاعتبار عوامل البيئية مثل الضوضاء والتلوث التي تؤثر سلباً على سعر العقار.

طريقة اختلاف الأجور: تعتمد على مقارنة الأجور في المناطق الأكثر تلوثاً مع المناطق الأقل تلوثاً، فالفرق في الأجور يعكس تكلفة التلوث التي يكملها الأفراد مثل الإصابة بالإمراض، وتعتبر هذه الطريقة من التعويض الآلي الذي يرغب الأفراد في الحصول عليه مقابل تحمل المخاطر البيئية.

ثالثا:الأسواق الافتراضية: تعتمد على استخدام استبيانات عشوائية للأفراد الذين يتعرضون للتلوث بحيث يسأل الأفراد عن مقدار غيثهم في الدفع بتجنب التدهور بيئي معين أو انخفاض في جودة الحياة تواجه هذه الطريقة[1]...

في تطبيقها بالدول النامية بسبب اختلاف المستويات المعيشية و الفرضيات الاجتماعية لكنها أكثر ملائمة في الدول المتقدمة حيث تكون الظروف الاقتصادية و الاجتماعية السائدة.

[1] – مريم صغير موح مرجع سبق ذكره ص 112

المبحث الثالث: الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية.

تعد التقارير المالية الواجهة الأساسية التي تعكس حقيقة الأداء الاقتصادي للمؤسسات الاقتصادية إلا أن اقتصار هذه التقارير على الجوانب المالية التقليدية لم يعد كافيا في ظل تنامي الضغوط البيئية وبناءً على ما تم تأصيله في المباحث السابقة بشأن ماهية التكاليف البيئية وكيفية قياسها كميا ونقديا تبرز الحاجة الملحة إلى إيجاد قنوات اتصال فعالة لنقل هذه البيانات إلى الأطراف المستفيدة وهنا تبرز أهمية الإفصاح المحاسبي البيئي باعتباره المرحلة النهائية والمتممة لعملية المحاسبية والمحدد الرئيسي لجودة الإبلاغ المالي حيث يسعى لترجمة مخرجات القياس إلى معلومات واضحة وقابلة للمقارنة، وتأسيساً على ذلك يستهدف هذا المبحث تسليط الضوء على الآليات النظرية والتطبيقية للإفصاح عن التكاليف البيئية بدءاً من ضبط إطاره المفاهيمي ومحدداته مرورا بالمتطلبات التي تحكم تفعيله ووصولا إلى استعراض أبرز أساليب المعتمدة لعرض هذه المعلومات.

المطلب الأول:

لا يمكن التعامل مع الإفصاح المحاسبي كأداة فعالة دون فهم واعي لطبيعته وأهدافه لذا أصبح من الضروري أولاً ضبط التعاريف والأسس.

أولاً: مفهوم الإفصاح المحاسبي.

يعد الإفصاح المحاسبي الركيزة التي تمنح القوائم المالية قيمتها النفعية فهو ليس مجرد إجراء تقني لعرض البيانات بل هو اللغة التي تترجم مخرجات النشاط المؤسسي إلى معلومات موثوقة يعتمد عليها أصحاب المصالح في اتخاذ قراراتهم الرشيدة و قد أصبح الإفصاح يمثل المرحلة التي يستطيع من خلالها المحاسبون التعبير عن جهودهم في توفير المعلومات اللازمة لجميع الأطراف المستفيدة ويُعرّف على أنه "عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول

المكملة في الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة اطلاع على الدفاتر وسجلات الشركة" وهو بذلك يجسد سياسة الإفصاح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمشروع لتجنب تضليلهم وضمان انتظام العمل في الأسواق المالية بالشكل الأمثل.[1]

كما تعددت وجهات نظر الباحثين في تحديد مفهوم الإفصاح المحاسبي.

حيث يرى العوامر (2014) أنه "التطور المعاصر لمصطلح النشر الذي يهدف للإبلاغ نتائج النشاط للمستفيدين."

بينما ركز ابن عيشي ودردوري (2017) على جودة المعلومات المقدمة وضرورة ملائمتها لاتخاذ القرار من قبل المستخدمين الداخليين والخارجيين.[2]

كما يعرف الضرغامي 2015 الإفصاح بأنه "توضيح وتبيان المركز المالي للوحدة الاقتصادية ونتائج نشاطها للأطراف المستفيدة من المعلومات على كافة طوائفهم طبقا لمتطلباتهم على أن يكون هذا التوضيح في متناول فهم هذه الطوائف وذلك من خلال أدوات الإفصاح المتاحة".[3]

[1] – جودي محمد رمزي – اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري – جامعة محمد خيضر بسكرة – يوم: 06 – 07 ماي 2012 ص 08.

[2] – مريم بن يوسف وآدم بن مسعود – أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي – دراسة تطبيقية مجلة الدراسات التجارية والاقتصادية المعاصرة – المجلد (04) – العدد (01) – 2021 ص 91.

[3] – محمد فاتح محمود بشير المغربي – التحليل المالي – الطبعة الأولى – الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي – المنامة البحرين – 2022 ص 75.

وبناءً على ما تقدم نرى بأن الإفصاح المحاسبي ليس مجرد عرض للأرقام بل هو عملية نظامية التي تهدف إلى تقديم معلومات مالية.

ثانياً: مفهوم الإفصاح البيئي

يعرّف الإفصاح البيئي على " أنه الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع المؤسسات إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات مضمون البيئي وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحقة بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك."

وكذلك يعرّف على أنه "العملية التي بمقتضاها يتم عرض المعلومات الخاصة بالالتزامات البيئية الناجمة عن ممارسة المؤسسة لأنشطتها، وبيان مدى استجابة المؤسسة لهذه الالتزامات حتى يتمكن أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات اللازمة لتخطيط والرقابة وتقييم الأداء".[1]

ثالثا : اهداف الإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية :

يمكن تقسيم أهداف الإفصاح على النحو التالي:

الأهداف الداخلية:

– الحفاظ على تنافسية المؤسسة مقارنة بالبيانات ألاخرى في السوق عبر تعزيز سمعتها لدى الأطراف المعنية بنشاطاتها الاقتصادية والاجتماعية.

– إظهار التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات الرسمية وغير الرسمية مما يمنح شرعية لنشاطاتها.

– تقديم قاعدة موثوقة تساعد مالكي المؤسسة والموظفين في تقييم فعالية الإجراءات الصعبة للحفاظ على البيئة بالإضافة إلى إصلاح الإدارة للتكاليف الإضافية المتعلقة بحماية البيئة.

[1] – علوان محمد أمين– زعرور نعيمة– عبد الحق سعدي– مرجع سبق ذكره ص 66.

– تعزيز الاستقرار النفسي والصحي للموظفين من خلال التزام المؤسسة بمعايير السلامة البيئية والحد من التلوث مما يقلل من معدلات دوران العمالة والتكاليف المرتبطة بها.

الأهداف الخارجية:

– إظهار مسؤولية المؤسسة الاجتماعية ومساهمتها في تحمل الأعباء العامة للمجتمع.
– استخدام الإفصاح كأداة لإدارة التفاوض بين المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين الذين يمارسون ضغوطاً مثل المستهلكين والموردين والجمهور والجهات الاجتماعية.
– تقديم صورة واضحة عن جهود المؤسسة في حماية البيئة وضمان سلامة مواقع العمل من التلوث والهدر في المواد السامة مما يقلل من مسؤوليتها القانونية من الأضرار أو الإصابات التي قد تحدث على مؤسسات مماثلة.
– مساعدة مستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات تخطيط ورقابة وتقييم الأداء ودعم البحث والدراسات في مجال السلامة البيئية.
– تعزيز الرضا وثقة المستهلكين في جودة السلع والخدمات التي تقدمها المؤسسة.

ثالثا: أنواع الإفصاح المحاسبي:

تعددت أنواع الإفصاح المحاسبي تبعا للزاوية التي يُنظر من خلالها، ويمكن إجمال أهمها فيما يلي:

01- اتجاهات ومجالات الإفصاح المحاسبي البيئي.

تتعدد الزوايا التي يتم من خلالها استعراض الأداء البيئي للمؤسسات وتصنف كالتالي:

من حيث النطاق:

الإفصاح البيئي المحدود: يركز حصر على استعراض التكاليف الموجهة للجانب البيئي فقط.

الإفصاح البيئي الشامل: يمتد ليشمل تقييم الأثر المتبادل عبر إدراج التكاليف البيئية والمنافع المحققة منها معا.

من حيث الشكل والأسلوب:

التقارير الوصفية (النوعية): تعتمد على السرد اللفظي والنصوص الإنشائية وتُدعم بالنسب والإحصائيات لتوضيح الصورة.

التقارير الكمية: تُركز على البيانات الرقمية غير المالية الحجمية مثل: (حجم الانبعاثات، كمية الهدر والنفايات).

التقارير المالية: تُعبر عن الأداء البيئي بلغة المال والأرقام المحاسبية.

02- مجالات الإفصاح البيئي: تطالب المؤسسات الصناعية بالإفصاح عن أدائها البيئي في عدة محاور أساسية:

-حماية المنظومة البيئية المحيطة:

- الحد من التلوث الناجم عن الأنشطة التصنيعية والعمليات التشغيلية.
- إعداد الدراسات والبحوث الحديثة لتقليص الملوثات الصناعية.
- الحفاظ على الأراضي الزراعية وحمايتها من آثار التصنيع.
- ترشيد استهلاك الطاقة وتفعيل آليات إعادة التدوير والاستخدام الأمثل للموارد.
- إدارة النفايات الصناعية والتخلص منها بطرق آمنة وسليمة بيئياً لمنع التلوث.
- العناية بالمساحات الخضراء والجمالية المحيطة بالمنشأة وتطويرها.

-تطوير جودة المنتج وتأمين المستهلك:

- الالتزام بمعايير السلامة والجودة الشاملة للسلع المنتجة.
- إدراج إرشادات واضحة ومفهومة للمستخدم على المنتجات.

- تبني أساليب وقائية وعملية لضمان حماية المستهلك.
- الاهتمام بآراء وشكاوى ومقترحات جمهور المستهلكين.
- الاستثمار المالي في تحسين جودة خدمات المستهلكين.

-تنمية رأس المال البشري:

- الاستثمار في رفع كفاءة وقدرات ومهارات العاملين داخل المؤسسة.

-المسؤولية تجاه المجتمع المحلي:

- توفير وتوجيه الطاقات والإمكانيات اللازمة لخدمة المجتمع وتلبية تطلعات أصحاب المصلحة.[1]

ثانيا: آليات الإفصاح المحاسبي البيئي: تتم عملية نقل المعلومات البيئية إلى مجتمع والجهات المستفيدة عبر آليتين رئيسيتين:

01- **الإفصاح الاختياري:** وهو مبادرة ذاتية من إدارة المؤسسة للإفصاح عن المعلومات بيئية إضافية تتجاوز المتطلبات المعيارية الإلزامية، يسعى لمعالجة فجوة المعلومات بين الإدارة والمستثمرين لمنح الإدارة بالمعلومات واستغلالها لمصالحها الخاصة، ويساهم أيضاً في إبراز الصورة الإيجابية للمؤسسة مما ينعكس على تحسين أدائها البيئي ورفع أدائها الاقتصادي وتعزيز قيمتها السوقية وتنافسيتها في رأس المال.

02- **الإفصاح الإجباري:** وهو امتثال التام للمؤسسة بالقوانين واللوائح التنظيمية والتشريعات الإدارية السائدة في الأسواق المال، يتم إعداد هذا الإفصاح وتقديمه وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما في البيئة المهنية.[2]

[1] – بوزمان محمد أمير– بن عواق العربي– دور الإفصاح المحاسبي على التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي– مجلة التنمية الاقتصادية– العدد 06 ديسمبر 2018 ص 179.ص 180

المطلب الثاني: متطلبات الإفصاح المحاسبي

يقوم نجاح عملية الإفصاح البيئي في المؤسسات الاقتصادية على مجموعة من الركائز الأساسية والمقومات والتي تنقسم بشكل رئيسي إلى متطلبات عامة (تنظيمية وقانونية) ومتطلبات خاصة (مالية وفنية):

أولاً: متطلبات العامة:

- ضرورة وجود هيئات ونقابات مهنية قوية ومستقلة تتولى مسؤولية صياغة معايير محاسبية بيئية موحدة ومقبولة عموماً مع تفعيل آليات رقابية صارمة لضمان التزام المؤسسات بتطبيقها.
- تأسيس أجهزة ومؤسسات حكومية متخصصة لمتابعة تنفيذ القوانين البيئية، وامتلاك الصلاحيات الكاملة لفرض جزاءات رادعة (مالية وإدارية) على المنشآت المخالفة.
- تضافر جهود الدولة والمنظمة المهنية والمحاسبية لفرض الإفصاح البيئي كخطوة أولى على القطاعات ذات أثر البيئي الخطير والملوث بطبيعتها مثل صناعات البترولية تمهيدا لتعميمه على باقي القطاعات.
- اعتماد منهجيات وأساليب كمية وإحصائية متطورة بالاستعانة بالتقنيات الحديثة لقياس وحصر كافة التكاليف والمنافع الناتجة عن الأنشطة البيئية بدقة.
- التزام المؤسسات بالإعلان الصريح والواضح عن السياسات والمعالجة المحاسبية المتبعة في توجيه وتصنيف التكاليف والمنافع المرتبطة بالبعد البيئي.

ثانياً: متطلبات الخاصة: وتتمثل في:

01- **الإفصاح عن البيانات المالية البيئية:** وتشمل حصر وتبيان كافة التدفقات المالية المرتبطة بالبيئة مثل: تكاليف الاستثمار في التقنيات، نفقات معالجة النفايات والتخلص الآمن من الملوثات، الالتزامات والأعباء المالية الحالية والمستقبلية الناشئة عن الأضرار

البيئية بالإضافة إلى الإعانات والمنح والمزايا الاقتصادية التي تتحصل عليها المؤسسة نتيجة التزامها البيئي.

02- الإفصاح عن البيانات الكمية والفنية: تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تفصيلية حول الاستراتيجيات والسياسات الفنية والتشغيلية التي تطبقها المؤسسة للحد من التلوث مثل إعادة تدوير النفايات والاعتماد على مصادر الطاقة المتجددة كبديل للطاقة الكهربائية التقليدية ومقارنة نسب التلوث الحالية بالمعدلات والمعايير المسموح بها دوليا.[1]

المطلب الثالث: أساليب الإفصاح المحاسبي.

تتعدد الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسات الاقتصادية لعرض معلوماتها وتكاليفها البيئية وذلك استجابة لتباين اهتمامات المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية حيث تنقسم إلى مسارين أساسيين:[2]

أولاً: الإفصاح داخل القوائم المالية: يرتكز هذا الأسلوب على دمج وإدراج كافة البيانات المالية والكمية ذات الطبيعة الرقمية في متن القوائم المحاسبية الأساسية مما يجعل المعلومات البيئية والمالية متكاملة لتعكس صورة شاملة وحقيقية عن كفاءة أداء المؤسسة.

ثانياً: الإفصاح خارج القوائم المالية: يهدف هذا النمط إلى توحيد المفاهيم والدلالات البيئية وتوضيح معانيها لتصبح ذات نفع للمستخدمين. ويأخذ أشكالاً وقنوات متعددة:

01- **الإيضاحات والتفسيرات الهامشية:** تعد الهوامش الملحقة الأبرز في التقارير المالية الحديثة إذ تستغل كأداة تفسيرية لتقديم شروحات وافية حول الأحداث الاقتصادية والبيئية

[1]- أمحمدي فطوم – دراسة تحليلية لمتطلبات الإفصاح البيئي في الجزائر – مجلة إدارة أعمال والدراسات الاقتصادية – مجلة 07 – عدد 02 – ديسمبر 2021 ص 296.

[2] – مهاوات لعبيدي – مرجع سبق ذكره ص 93.

الحرجة. ويبرز دورها في الكشف عن الالتزامات البيئية الطارئة أو الخسائر غير مؤكدة التي قد تؤثر بصورة حتمية ومباشرة على المركز المالي للمنشأة.

02- **البيانات التكميلية المدرجة بين الأقواس:** يستخدم هذا الأسلوب لعرض البيانات التوضيحية بصلب التقارير المالية حيث يتم إدراج تفسيرات مقتضبة بين قوسين عقب بنود الميزانية العمومية مباشرة، بدلاً من تشتيت القارئ بالذهاب إلى جداول الملحقة أو الهوامش الطويلة.

الملاحق والجداول الإضافية المفصلة: نظراً لأن بنود القوائم المالية الأساسية تظهر عادة بصورة إجمالية ومختصرة، يصبح من الضروري تفصيل وتحليل مكوناتها بالتفصيل في جدول بيئي ملحق.

تقرير مجلس الإدارة: يعد هذا التقرير وثيقة إستراتيجية شاملة يرفعها مجلس الإدارة إلى الجمعية العامة للمساهمين بعد اعتماده ويُفترض أن يستعرض بوضوح الجوانب البيئية والاقتصادية التالية للمؤسسة:

- المنظومة التشريعية والقانونية البيئية التي تمتثل لها منشأة.
- الحوادث البيئية أو التغيرات الطارئة خلال السنة المالية وأثرها على النشاط.
- الرؤية المستقبلية والتوقعات لمدى استمرارية المؤسسة في ظل المتطلبات البيئية.
- الخطط الاستثمارية الحالية والمستقبلية المخصصة للنفقات الرأسمالية البيئية.
- شهادات الجودة والاعتماد البيئي الحاصلة عليها المؤسسة والمعايير المطلوبة للمحافظة عليها.
- القواعد والمبادئ المحاسبية المعتمدة في توجيه ومعالجة التكاليف والالتزامات البيئية.
- التقرير مراقب الحسابات: رغم أن تقرير مراجع الحسابات الخارجي ليس أداة إفصاح أصلية للبيانات المالية إلا أنه يشغل كصمام أمان للمصادقة على عدالة القوائم ومدى مطابقتها لواقع الأداء، وبالرغم من أن الواقع العملي يشير إلى ندرة إشارة مدققي الحسابات

للمعلومات البيئية في تقاريرهم التقليدية إلا أن دوره يظل جوهريا لتوثيق مدى التزام الإدارة بالطرق المحاسبية السليمة في إعداد تلك القوائم.

خلاصة الفصل:

في ختام هذا الفصل يمكننا القول إلى أن الانتقال بالممارسة المحاسبية من سياقها التقليدي المألوف إلى أفقها البيئي لم يعد ترفاً فكرياً، بل استجابة حتمية تفرضها المسؤوليات الملقاة على عاتق المؤسسات تجاه المجتمع. ولعل الخطوة الأساسية لضمان عدم تضليل مستخدمي القوائم المالية تكمن في تحديد وتخصيص التكاليف البيئية بشكل دقيق وقياسها بوضوح؛ الأمر الذي يمنح الإدارة والمستثمرين رؤية أكثر عمقاً وواقعية حول حقيقة الأعباء والالتزامات المالية للمؤسسة. كما يتضح لنا أن تزويد المنظومة المحاسبية في الوقت الراهن بآليات ترتكز على مبدأ الإفصاح، ودمج الأثر البيئي في التقارير السنوية، بات ضرورة ملحة لتقديم صورة عادلة وصادقة تعكس المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

الفصل الثاني: جودة القوائم المالية وعلاقتها بالتكاليف البيئية

تمهيد:

تشكّل القوائم المالية الركي الأساسية التي تعتمد عليها مختلف الأطراف في تقييم الكفاءة التشغيلية للمؤسسات وصياغة توجهاتها القرارية. حيث انه في ظل التعقد المتسارع الذي تشهده بيئة الأعمال المعاصرة، لم يعد المنظور التقليدي لإعداد هذه التقارير كافياً لتلبية تطلعات الأسواق؛ بل أضحى من المحوري أن ترتقي هذه المخرجات إلى مستويات متقدمة من الجودة والشفافية، عبر الالتزام الصارم بالخصائص النوعية للمعلومات والمحددات المعيارية والرقابية التي تفرضها أنظمة الحوكمة المؤسسية.

ومن جانب آخر، فرض البُعد البيئي نفسه كعنصر حاسم ومحدد رئيسي لاستدامة الكيانات الاقتصادية، الأمر الذي جعل من دراسة وآلية معالجة "التكاليف البيئية" مساراً حتمياً يرتبط بروابط وثيقة مع جودة الإفصاح المحاسبي ومصداقيته.

وتأسيساً على هذه المنطلقات، يهدف هذا الفصل إلى تفكيك الإطار النظري والمفاهيمي لجودة القوائم المالية، والوقوف على أبعادها المختلفة من خلال تقسيمه إلى المحاور الأساسية التالية:

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لجودة القوائم المالية.
- المبحث الثاني: مؤشرات قياس جودة القوائم المالية.
- المبحث الثالث: أثر القياس و الإفصاح عن التكاليف البيئية على جودة القوائم المالية.

المبحث الأول: الأطار المفاهيمي لجودة القوائم المالية

سنتطرق في هذا المبحث إلى جودة القوائم المالية من حيث مفهومها و معاييرها التي يجب توفيرها من اجل تحقيق هذه الجودة التي تعتبر في غاية الأهمية بالنسبة لمستقبل المالي للمؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم جودة القوائم المالية

في عصرنا هذا، تحولت المعلومات إلى أصل استراتيجي لا غنى عنه. لم يعد صمود المؤسسات ممكناً دون استيعاب تدفقات هائلة من البيانات وتخزينها وتحليلها، في حين يتوقف تفوقها على مدى قدرتها على اقتناص هذه المعلومات قبل منافسيها. ومع ذلك، فإن القيمة الحقيقية للمعلومة لا تكمن في وجودها فحسب، بل في مدى استيفائها لخصائص ومحددات معينة تضمن فاعليتها.

1- تعريف جودة القوائم المالية:

التعريف الأول: أن جودة المعلومات تتمثل في تلك السمات والضوابط التي تجعل من البيانات المحاسبية مادة نافعة وقابلة للتقييم. ويساهم تحديد هذه الخصائص في دعم صناع القرار عند صياغة المعايير المحاسبية، فضلاً عن تمكين معدّي القوائم والتقارير المالية من المفاضلة بين البدائل والأساليب المحاسبية المختلفة، واختيار الأكثر كفاءة منها لضمان دقة المخرجات ونوعيتها.[1]

[1] هوام جمعة، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مداخلة مقدمة ضمن فعالية الملتقى الوطني الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع رهنات وأفاق، المنعقدة بجامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، المنعقد يومي 11، 12 جانفي 2011، ص: 25.

التعريف الثاني: "يقصد بجودة المعلومات المحاسبية مدى الامتثال لقواعد والإجراءات التي يتم تطبيقها بانتظام واخلاص، بشكل يعكس حقيقة حسابات المؤسسة والأهمية النسبية للأحداث المسجلة".

يمثل مفهوم جودة المعلومات المحاسبية أحد أبرز المحاور المعاصرة التي تحظى باهتمام الهيئات العلمية والمهنية، نظراً لدوره الجوهري في رفع كفاءة القوائم المالية وتلبية متطلبات الإفصاح بما يخدم المصالح الاستثمارية. وقد تجسدت هذه الأهمية تاريخياً عندما أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) بيانه الثاني عام 1980 تحت عنوان 'الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية'، والذي شكّل حجر الأساس لتأصيل وتطوير أطر محاسبية تهدف إلى صياغة معايير عالمية موثوقة لإعداد التقارير المالية. وبشكل عام، تكمن الجودة في مدى المنفعة التي تقدمها هذه البيانات للمستفيدين، وهي منفعة مشروطة بنزاهة القوائم وخلوها من التضليل أو التحريف، فضلاً عن صياغتها وفقاً للمحددات القانونية، والرقابية، والمهنية، والفنية المعتمدة.[1]

التعريف الثالث: يقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات، التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة."

تتمحور جودة المعلومات في هذا النطاق حول مدى صدق وموثوقية البيانات التي تفصح عنها التقارير المالية، وقدرتها على تقديم قيمة مضافة للمستفيدين منها. ولكي تؤتي هذه المعلومات ثمارها وتتحقق الغاية من الاعتماد عليها، بات من الضروري تحصينها ضد أي شكل من أشكال التضليل أو التحريف، وصياغتها في إطار بيئة متكاملة تحكمها ضوابط

[1] زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2011/2012، ص42.43

قانونية، ورقابية، ومهنية، وفنية. وبناءً على هذا المفهوم، يمكن استعراض حزمة من المعايير والركائز الأساسية الكفيلة بضمان جودة المنتج المحاسبي.[1]

وتتأكد جودة المعلومات من خلال قيمتها السلوكية والتشغيلية، المتمثلة في قدرتها على توجيه صناع القرار وترشيد خياراتهم، بما يرفع كفاءة العملية الإدارية ويدفع بالمؤسسة نحو تحقيق أهدافها الاستراتيجية الشاملة. فالبيانات عالية الجودة هي المحرك الأساسي لرسم الخطط المستقبلية لمختلف الأنشطة، والأداة المحورية لمراقبة مستويات الأداء وضمان سيرها وفق المسار المستهدف، فضلاً عن دورها في رصد الانحرافات وتحليل مسبباتها لاتخاذ التدابير التصحيحية في الوقت المناسب. ومن هذا المنطلق الاستراتيجي، غدا من الضروري استعراض الخصائص الجوهرية التي تُمكّننا من الحكم على جودة المعلومة المحاسبية ومدى فاعليتها[2].

2-أهمية جودة القوائم المالية:

تعد جودة القوائم المالية من العوامل التي تؤثر بشكل مباشر على فعالية اتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل مستخدمي هذه القوائم، سواء كانوا مستثمرين، دائنين، أو جهات تنظيمية. وتكمن أهمية جودة القوائم المالية في النقاط التالية:[3]

---

[1] صبايحي نوال، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الثالث حول آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومات المحاسبية، المنعقدة جامعة الوادي، يومي 9 17-18 نوفمبر 2013 ، ص: 08.

[2] مداحى عثمان دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر 2008-2009 ، ص: 62، 63.

[3] بن الشيخ، س .(2025) .*مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية: دراسة حالة شركة الكهرباء والغاز سونلغاز – جانت* [مذكرة ماستر غير منشورة]. معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي المقاوم الشيخ آمود بن مختار – إيليزي . ص16-17

دعم اتخاذ القرارات الاستثمارية :توفر القوائم المالية عالية الجودة بيانات دقيقة وموثوقة تمكّن المستفيدين من تقييم الأداء المالي بدقة، واستشراف المخاطر المستقبلية المرتبطة بالمنشأة لبناء قراراتهم على أسس موضوعية.

تعزيز الشفافية والمصداقية :تضمن الجودة خلو التقارير المالية من التحريفات الجوهرية والتلاعب، مما يساهم بشكل مباشر في بناء جسور الثقة مع الأطراف الخارجية والجهات التنظيمية.

تسهيل الوصول إلى مصادر التمويل :تحظى الشركات الملتزمة بمعايير الجودة بأفضلية واضحة في جذب الاستثمارات الرأسمالية، وتكون أكثر مرونة في الحصول على القروض والتمويلات البنكية بشروط ومزايا تفضيلية.

الامتثال للمعايير المحاسبية المعتمدة :تعكس القوائم المالية المتميزة مدى انضباط المنشأة بالمعايير الدولية للتقارير المالية(IFRS) ، وهو ما يتيح أرضية مشتركة لمقارنة أدائها المالي مع نظيراتها من الشركات على المستويين المحلي والدولي.

تدعيم منظومة الحوكمة والرقابة الداخلية :يُعدّ إصدار تقارير مالية تتسم بأعلى مستويات الجودة مؤشراً قوياً على كفاءة بيئة الرقابة الداخلية في المنشأة، ويعكس وجود إدارة مالية رشيدة تلتزم بمبادئ المسؤولية والشفافية.

3- **معايير جودة القوائم المالية:** تعد ضرورية عند إعداد التقارير المالية،

و تشمل:[1]

المعايير القانونية :تسعى الهيئات والمنظمات المهنية في مختلف الدول إلى ترقية معايير جودة التقارير المالية وضمان الامتثال لها، وذلك عبر سن أطر تشريعية وقوانين تنظيمية واضحة تضبط ممارساتها. ويتكامل هذا الجانب القانوني مع تفعيل هياكل تنظيمية كفوءة داخل المنشآت، تتولى ضبط مسارات الأداء بما يتوافق مع البيئة القانونية الملزمة للشركات، لاسيما في الشق المتعلق بتقديم إفصاح كافٍ وشفاف عن نتائج أعمالها.

المعايير الرقابية :يُعدّ عنصر الرقابة ركيزة أساسية من ركائز العملية الإدارية التي يستند إليها كل من المستثمرين ومجالس الإدارة على حد سواء. ويرتبط نجاح هذا المحور بمدى تفعيل أدوار لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في ضبط المعالجات المحاسبية، فضلاً عن إشراك المساهمين والأطراف ذات المصلحة في تطبيق قواعد حوكمة الشركات وضمان الامتثال لها.

المعايير المهنية :تلتزم الهيئات والمجالس المحاسبية المتخصصة بصياغة معايير دقيقة للمحاسبة والمراجعة بهدف تقويم الأداء المهني وضبط مخرجاته. وقد ساهم هذا التوجه في بروز مفهوم "مساءلة الإدارة" من قِبل الملاك للاطمئنان على سلامة استثماراتهم، وهو ما عزز بدوره الحاجة الملحة لإعداد قوائم مالية موضوعية تتسم بأعلى درجات النزاهة والأمانة.

المعايير الفنية :يشكل توفير معايير فنية متطورة مدخلاً أساسياً للارتقاء بجودة المعلومات المحاسبية، وهو ما ينعكس طردياً على موثوقية التقارير المالية، ويعزز ثقة المساهمين والمستثمرين في القوائم المنشورة، مما يدفع نحو تنشيط حركة الاستثمار وتوسيع نطاقها.

[1] جرد نورالدين آيت محمد مراد قراءة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة بين منظور النظام المحاسبي المالي ومنظور المعايير المحاسبية الدولية مجلة البديل الاقتصادي، المجلد الخامس العدد الأول جامعة زيان عاشور الجلفة 139-138الجزائر، 2018، ص

هذا الأثر الإيجابي هو ما دفع المنظمات المهنية الدولية—وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي—(FASB) إلى إصدار بيئاتها التنظيمية لضبط الخصائص النوعية للمعلومات وحمايتها.

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الظاهرة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، حيث ان الخصائص النوعية الأساسية الأربعة وتتمثل فيما يلي:

1-القابلية للفهم: إن خاصية قابلية المعلومات للفهم والاستفادة تعتمد أساسا على مؤشرين مهمين:

- درجة الوضوح والبساطة والإفصاح في عرض المعلومات
- مستوى الوعي والإدراك والفهم لدى مستخدمي تلك المعلومات.

ولكي تكون المعلومات ذات فائدة ملموسة لابد من توفر التجانس بين هذين الشرطين لتحقيق الاستفادة والتأثير على متخذ القرار، ففي الوقت الذي يتطلب النزول في الشرط الأول، يستلزم الأمر في نفس الوقت الارتفاع بالشرط الثاني لتحقيق التوازن، وبالتالي تصبح المعلومات متمتعة بخاصية قابليتها للفهم والاستفادة. [1]

1/ الملاءمة :يشترط في المعلومات المحاسبية أن تكون ملائمة للاحتياجات الفعلية لصناع القرار حتى تكتسب قيمتها النفعية. وتتحقق هذه الخاصية عندما تؤثر البيانات بشكل مباشر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين، سواء عبر تمكينهم من قراءة الأحداث الماضية والحاضرة وتوقع المسارات المستقبلية، أو من خلال تثبيت وتقويم تقييماتهم السابقة. ويتجلى

[1] كمال عبد العزيز النقيب المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص: 93

في هذا السياق تداخل وثيق بين الدورين التنبؤي والتأكيدي للمعلومة؛ فالبيانات المتعلقة بالوضع الحالي لأصول المنشأة –على سبيل المثال– تمنح الإدارة القدرة على اقتناص الفرص ومواجهة التحديات الطارئة (دور تنبؤي)، وفي الوقت ذاته، تعمل هذه البيانات كأداة مرجعية للتحقق من دقة التقديرات السابقة الخاصة بهيكلة المؤسسة ونتائج عملياتها التشغيلية المخططة.[1]

وعادةً ما تُتخذ البيانات التاريخية المتعلقة بالمركز المالي والأداء السابق ركيزةً أساسية لاستشراف الأداء والملاءمة المالية للمنشأة في المستقبل، وهو ما يمس مصالح المستخدمين بشكل مباشر؛ لاسيما في تقييم عوائد الأسهم، ومدفوعات الأجور، وتحركات أسعار الأوراق المالية، فضلاً عن قياس قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها عند استحقاقها. ولا يشترط في المعلومات لكي تحمل قيمة تنبؤية أن تظهر في شكل تقديرات رقمية صريحة، بل إن هذه القدرة التنبؤية تشتق قيمتها من كفاءة الأسلوب الذي تُعرض به العمليات والأحداث المالية الماضية داخل القوائم. ومثال ذلك، أن القيمة التنبؤية لقائمة الدخل تزداد عمقاً وفائدة عندما يتم الفصل في الإفصاح بين البنود العادية والتشغيلية، وبين العناصر الاستثنائية وغير المتكررة للإيرادات والمصروفات.[2]

[3]كما تعرف الملاءمة بأنها القدرة على خدمة قرار معين، إما من خلال تخفيض حالة عدم المعرفة لدى متخذي القرار أو زيادة المعرفة لدى متخذي القرار بخصوص الموقف الذي يتخذ القرار بشأنه .

[1] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية .ص 94،95

[2] رضوان حلوة حنان واخرون، أسس المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص: 52

[3]

2/ الموثوقية (المصداقية) :ويُقصد بها سلامة المعلومات المحاسبية من الأخطاء الجوهرية والتحيز، بما يتيح للمستفيدين إمكانية الاعتماد عليها بثقة كبيانات تعكس الواقع المالي للمنشأة بصدق وأمانة. وتتحقق هذه الخاصية عندما تُعرض نتائج العمليات المالية وفقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية لا لمظهرها القانوني الفلسفي فحسب، شريطة أن تتسم بالحياد التام. كما يتطلب الالتزام بالموثوقية تبني تدابير احتياطية مرنة في حالات عدم اليقين عبر ممارسة سياسة "الحيطة والحذر"، جنباً إلى جنب مع تقديم عرض شامل ومتكامل للمعلومات في حدود الأهمية النسبية وتكلفة الإعداد، وضمان عدم حذف أي تفاصيل مهمة قد توجّه القرارات الاقتصادية للقراء أو تؤثر فيها[1].

3/ القابلية للمقارنة :تُتيح هذه الخاصية لمستخدمي التقارير المالية إجراء مقارنات دلالية بين القوائم المالية للمنشأة عبر فترات زمنية متعاقبة لتقييم منحنى أدائها، أو قياس مركزها المالي وأدائها التشغيلي مقارنة بالمنشآت الأخرى المنافسة، وهو ما يشكل ركيزة أساسية لاتخاذ قرارات استثمارية وتمويلية رشيدة. ولا يمكن تحقيق هذه القابلية إلا إذا التزمت المنشأة بالثبات والاتساق في تطبيق المبادئ والأسس المحاسبية ذاتها. وضماناً لتيسير هذه العملية التحليلية، تشترط معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) الإفصاح الإلزامي عن البيانات المقارنة للفترة السابقة لكل القيم الرقمية والإيضاحات المتممة الواردة في القوائم المالية، ما لم ينص معيار محدد على خلاف ذلك[2].

المطلب الثالث: محددات جودة القوائم المالية

بناءً على ما قدمناه في المبحث الأول، سنناقش في هذا المبحث كيف تساهم الحوكمة في رفع جودة القوائم المالية. ولتوضيح ذلك، سنتطرق أولاً إلى دور الإفصاح في تحسين

[1] حسين القاضي مأمون حمدان ، مبادئ المحاسبة، دار الزهران للنشر والتوزّيع، عمان، ص 274

[2] خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 55

جودة هذه القوائم، ثم نبين كيف تساعد الحوكمة في زيادة ثقة المستخدمين بها، وأخيراً، سنستعرض الدور الفعلي الذي تلعبه آليات الحوكمة المختلفة لتحقيق هذه الجودة

أولا- دور الحوكمة والإفصاح المحاسبي في تحقيق جودة القوائم المالية

1/ دور الإفصاح في تحقيق جودة القوائم المالية: أكدت الدراسات والأبحاث المحاسبية أن المعلومات الواردة في القوائم المالية هي أحد المصادر الأساسية التي يعتمد عليها الجميع لاتخاذ القرارات. ولكي تحقق هذه المعلومات الفائدة المرجوة منها، يجب أن تكون ذات جودة عالية، وتتميز بالملائمة لمتطلبات المستخدمين، فضلاً عن تقديمها في الوقت المناسب وبشكل حديث.[1]

إفصاح كضمان للشفافية في تحقيق جودة القوائم المالية: تتحقق الشفافية في القوائم المالية من خلال تبني الإفصاح الشامل، وتقديم عرض عادل للمعلومات الضرورية التي يحتاجها المستخدمون لبناء قراراتهم. فالإفصاح المحاسبي يضمن وضوح البيانات، وهذا الوضوح يقود مباشرة إلى رفع جودة المعلومات الواردة في التقارير المالية، مما يساهم في النهاية في حماية مصالح المساهمين وكافة الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة.

دور الإفصاح في تحقيق عنصر الملائمة والمصداقية: تهدف الملاءمة إلى تقديم معلومات محاسبية ذات قيمة نفعية تُعين المستخدمين على اتخاذ قرارات استثمارية رشيدة. وتزداد قدرة المستثمر على استيعاب هذه المعلومات كلما عُرضت بأسلوب مبسط يتماشى مع خلفيته المعرفية، ويُسهل مقارنتها بالبيانات المشابهة. ويرتبط هذا الفهم مباشرة بشكل القوائم المالية وطريقة تنسيقها. وفي هذا الصدد، أشار المعيار المحاسبي الدولي الأول إلى ضرورة اختيار السياسات المحاسبية الأكثر ملاءمة لظروف المنشأة لضمان العرض العادل

[1] عبد العزيز قتال ورفيق يوسفي، دور الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في التشخيص المالي لمؤسسة الرويبة للمشروبات، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، العدد1، المجلد3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2016. ص.21

لمركزها المالي. كما أكدت المعايير الدولية ذات الصلة (مثل معيار التدفقات النقدية والإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة) أن وضوح القوائم يرتكز أساساً على الإفصاح الصريح عن كافة السياسات المحاسبية المتبعة في إعدادها.

كما تعكس المصداقية مدى إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية باعتبارها تعبيراً صادقاً وأميناً عن الأحداث الاقتصادية الفعلية. ولكي تكتسب المعلومات هذه الخاصية، يجب أن تستند إلى قواعد قياس موضوعية يمكن التحقق من صحتها وتدقيقها، شريطة أن تكون منزهة تماماً عن الأخطاء الجوهرية والتحيز في وصف وقياس المعاملات المالية.

1/ دور الحوكمة في تحقيق الثقة بالقوائم المالية: سنتطرق لمعرفة أثر الحوكمة على جودة القوائم المالية، من خلال معرفة انعكاسات الحوكمة على الإفصاح وتحقيق الثقة بالقوائم المالية.

أ.انعكاسات الحوكمة على الإفصاح في القوائم المالية: يسهم وجود نظام إفصاح قوي في ترسيخ الشفافية الحقيقية داخل الشركات المدرجة في السوق، وهو أمر أساسي لتمكين المساهمين من ممارسة حقوقهم بناءً على أسس معرفية مدروسة. وتؤكد التجارب العملية أن الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المالية يمثلان أداة قوية لضبط سلوك الشركات وحماية حقوق المستثمرين؛ فالإفصاح الكافي وفي الوقت المناسب يساعد في جذب رؤوس الأموال وتعزيز الثقة في الأسواق المالية.

وتزداد أهمية هذا الإفصاح مع حاجة الشركات المتزايدة للتمويل عبر بورصات الأسهم والسندات. لذلك، يُعد الإفصاح شرطاً جوهرياً لتأسيس أسواق المال وتطويرها، والتي غالباً ما تشرف عليها هيئات مهنية أو حكومية تُلزم الشركات باتباع قوانين وقواعد محددة. تهدف هذه الرقابة إلى منح المعلومات المحاسبية المنشورة مصداقية عالية لدى المساهمين والمستفيدين، مما يجعلها ذات قيمة ومنفعة حقيقية لجميع أطراف العملية الاستثمارية.

ولكي يحظى الاعتماد على هذه المعلومات بالموثوقية والقبول، يتعين عليها أن تعكس بدقة وصدق الواقع الفعلي للأحداث والظواهر المالية، وأن تكون قابلة للإثبات والتحقق من سلامتها وصحتها بشكل موضوعي. كما يشترط فيها أن تتسم بالحياد التام وتقدم الحقائق كاملة دون نقصان أو تحيز، مع ضمان قابليتها للمقارنة والفهم من خلال الثبات والاتساق في تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية عبر الفترات المختلفة[1].

أ.مساهمة الحوكمة في تحقيق الثقة في القوائم المالية: تلعب الحوكمة دوراً هاماً ومحورياً في إضفاء طابع الثقة على القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات، ويمكن تلخيص هذا الدور في النقاط التالية[2]:

الارتباط الوثيق بالشفافية :ترتبط متطلبات حوكمة الشركات بشكل مباشر بمدى الالتزام بتطبيق الإفصاح المحاسبي والشفافية في عرض البيانات.

الاهتمام الدولي بالآليات المحاسبية :ركزت جهود المنظمات الدولية عند تطوير مبادئ الحوكمة على دعم الآليات المحاسبية والرقابية بصفة عامة، والتركيز على الشفافية بصفة خاصة.

تعزيز الخصائص الجوهرية للمعلومات :تسعى الحوكمة إلى ترقية جودة المعلومة المحاسبية وضمان موثوقيتها من خلال التأكيد على مبادئ الوضوح والقابلية للمقارنة.

توظيف التكنولوجيا لخدمة القرار :تسهم الحوكمة في استغلال البرمجيات والتقنيات الحديثة، مما يتيح لصناع القرار الحصول على المعلومات بسرعة وكفاءة تلبّي احتياجاتهم.

[1] هوام جمعة ونوال لعشوري مرجع سبق ذكره.2010

[2] وئام مالح، دور حوكمة الشركات في تحقيق الثقة في المعلومة المحاسبية، مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية، العدد 01، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2016،ص.21

حماية سلامة البيانات :تلعب التكنولوجيا (تحت مظلة الحوكمة) دوراً فعالاً في إضفاء الثقة على القوائم المالية من خلال التصدي للمخاطر والأخطاء التي قد تؤثر سلباً على جودتها وصحتها.

1/ دور آليات الحوكمة في تحقيق جودة القوائم المالية: تؤدي حوكمة الشركات دوراً حيوياً في معالجة المشكلات والأزمات التي تواجه المنشآت، وذلك بالاعتماد على حزمة من الأدوات الرقابية. وتنقسم هذه الأدوات إلى آليات حوكمة داخلية وأخرى خارجية، يمكن استعراضها وفهم طبيعتها كالتالي:

أ.مساهمة مجلس الإدارة في تحسين جودة القوائم المالية:يُعد مجلس الإدارة الهيئة العليا لإدارة المنشأة، وهو المسؤول الأول عن مراقبة تنفيذ الأهداف الاستراتيجية التي تحددها الجمعية العامة للمساهمين. ونظراً لأن المجلس يعمل كوكيل عن المساهمين ومسؤول أمامهم، فإن أحكام الوكالة الواردة في القانون المدني تسري عليه بالكامل. وامتداداً لهذا الدور الرقابي، يتحمل مجلس الإدارة المسؤولية الجنائية والقانونية عن أي تحريف، تزوير، أو تضليل في المعلومات والبيانات المالية الصادرة عن المؤسسة، مما يجعله خط الدفاع الأول لضمان جودة القوائم المالية ونزاهتها.[1]

ولذلك، يعتمد نظام الحوكمة على حزمة من الآليات الداخلية والخارجية، يأتي في مقدمتها مجلس الإدارة كأداة أساسية لضبط وتوجيه سلوكيات الإدارة التنفيذية، حيث يتولى ممارسة الرقابة على مستويين رئيسيين كما أوضح كل من غوبتا ($Gupta, 1987$) وتوسكيسو .($Toskissow, 1989$) ويمثل المستوى الأول الرقابة المالية التي يقوم بها المديرون الخارجيون المستقلون، وتتركز مهمتهم الأساسية في مراجعة البيانات والتأكد من صحتها لمنح القوائم المحاسبية مصداقية أكبر، بينما يتمثل المستوى الثاني في الرقابة

[1] سميحة فوزية، تقييم مبادئ الحوكمة في جمهورية مصر العربية، المركز المصري للدراسات

الاستراتيجية التي تتابع مدى توافق خطط المسيرين مع الاستراتيجية العامة المعتمدة؛ وهو جانب يتميز فيه المديرون الداخليون بحكم معايشتهم اليومية لتفاصيل العمل، مما يلغي لديهم مشكلة عدم تماثل المعلومات، على عكس المديرين الخارجيين الذين تنصبّ جهودهم على التحقق الرقابي والمالي[1].

كما ركزت حوكمة الشركات في إرشادات مبدئها السادس الخاص بمسؤوليات مجلس الإدارة على أنه يجب ضمان نزاهة حسابات الشركة ونظم إعداد قوائمها المالية، وذلك من خلال[2]:

مراعاة والتزام مجلس الإدارة بالقوانين والتشريعات المنظمة، وضمان سلامة المعاملات المالية والقوائم المحاسبية وما تتضمنه من بيانات، مع تفعيل الرقابة الفعالة عليها وإدارة المخاطر المرتبطة بها.

توفير الدعم والحماية الكاملة لكل من لجنة التدقيق، وإدارة التدقيق الداخلي، والمراجع الخارجي، وتسهيل سبل اتصال هذه الجهات الرقابية بالمجلس وفتح قنوات النقاش معها.

العمل على إيجاد تمثيل مناسب للأعضاء المستقلين (أو المستفيدين) داخل مجلس الإدارة، ومنحهم الصلاحيات اللازمة لمراقبة أداء الشركة المالي والإداري والأخلاقي، مع إلزام الإدارة التنفيذية بتنفيذ كافة السياسات والقرارات المنبثقة عن المجلس.

إلزام مجلس الإدارة بالإقرار الصريح عن مسؤولياته في تأسيس نظام متكامل للرقابة الداخلية، مع ضرورة توقيع رئيس المجلس على التقارير المالية السنوية.

[1] ر ياض زلاسي، مرجع سبق ذكره ، ص.92

[2] سميحة فوزية، مرجع سبق ذكره

الفصل التام بين وظيفتي رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي في الشركات المساهمة لمنع تعارض المصالح.

تحفيز مجلس الإدارة على مناقشة القضايا والمواضيع الأخلاقية، وتطوير الأدوات والإجراءات المناسبة لخلق بيئة عمل مهنية وأخلاقية وتطبيقها بفاعلية.

ونظراً لتزايد حجم الأعمال والأعباء التي يقوم بها مجلس الإدارة، كان من الضروري تشكيل لجان متخصصة تابعة له، وفي مقدمتها "لجان التدقيق"، لما لها من أثر بارز في تفعيل آليات حوكمة الشركات، وبالتالي تحسين جودة القوائم والتقارير المالية وما تحتويه من معلومات محاسبية.

إسهام لجان المراجعة في تحقيق جودة القوائم المالية: [1]

أظهرت العديد من الدراسات العلمية في الولايات المتحدة الأمريكية أن إنشاء لجان المراجعة (التدقيق) داخل الشركات يؤدي مباشرة إلى رفع جودة المعلومات والتقارير المحاسبية الموجهة للأطراف الخارجية. فوجود لجنة مستقلة تشرف على إعداد التقارير المالية، وتدعم استقلالية المراجع الخارجي ودوره، وتتحقق من الالتزام بمبادئ الحوكمة؛ يسهم بالضرورة في تعزيز ثقة المستثمرين والجهات الخارجية التي تبني قراراتها على هذه البيانات المنشورة. والأكثر من ذلك، أصبحت العديد من البورصات المالية العالمية تلزم الشركات المدرجة بها بأن تصدر لجنة التدقيق تقريراً خاصاً بها يُرفق بالتقارير المالية وتقرير المراجع الخارجي، بهدف تعزيز جودة المعلومات ومصداقيتها. كما يقع على عاتق لجنة

[1] جميل أحمد ومحمد سفير، تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والافصاح، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والاداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضر، بسكرة06،07 ماي ،2012 ص12

المراجعة مسؤولية التأكد من كفاية الإفصاحات المحاسبية، وضمان إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

ويمكن تلخيص أثر لجنة التدقيق على جودة القوائم المالية في المزايا التالية[1]:

تعزيز الشفافية والقدرة التنافسية :توفير الشفافية في القوائم والتقارير المالية للشركات، مما يسهم بشكل مباشر في دعم قدراتها التنافسية في السوق.

ترشيد وقت مجلس الإدارة :تنظيم واستغلال وقت المجلس بكفاءة عبر تجنب الخوض في التفاصيل الفنية التي تم حسمها ومناقشتها مسبقاً على مستوى لجان التدقيق، مما يتيح له التركيز على المتغيرات الاستراتيجية المؤثرة في اتخاذ القرارات.

تسهيل الحصول على التمويل بمرونة :كسب ثقة البنوك والجهات المقرضة في بيئة الرقابة الداخلية ومصداقية التقارير المالية، مما يقلل من مطالبتهم للشركات بضمانات إضافية أو شروط تمويلية معقدة.

تدعيم استقلالية المدقق الخارجي :تعزيز دور واستقلال المدقق الخارجي من خلال تقديم ضمانات تلتزم بموجبها الإدارة ومجلس الإدارة بأخذ ملاحظاته وتوصياته بعين الاعتبار والعمل بها.

أ- مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين جودة القوائم المالية:

المراجعة الداخلية: تُعد هذه الوظيفة نشاطاً تقييمياً داخلياً ومستقلاً يتبع لإدارة المؤسسة، ويهدف إلى فحص ومتابعة سلامة نظم الرقابة الداخلية، بما في ذلك الرقابة المحاسبية. وتكمن غايتها الأساسية في تقييم مدى التزام كافة الإدارات بالسياسات والخطط الموضوعة

[1] هوام مجعة ونوال لعشوري، مرجع سبق ذكره، ص. 20

من قِبل الإدارة العليا، بالإضافة إلى التأكد من كفاءة وحسن استغلال الموارد المتاحة للمنشأة بما يضمن تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة.[1]

اقتصر دور المراجعة الداخلية في بداياته على الجانب المحاسبي التقليدي، والمتمثل في التحقق من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء والدفاتر المحاسبية. وتزامناً مع اتساع حجم المشروعات وتزايد تعقيداتها، ظهرت حاجة ملحة لتطوير هذه الوظيفة وتوسيع نطاق عملها؛ فلم تعد مجرد أداة فحص لاحق، بل تحولت إلى أداة استراتيجية لتقييم مدى فاعلية النظم الرقابية المطبقة، وإمداد الإدارة بالمعلومات التحليلية اللازمة. وبذلك، أصبحت المراجعة الداخلية قناة اتصال وتبادل محورية تربط بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا.

نظراً لأن المعلومات المحاسبية أصبحت الركيزة الأساسية التي يُعتمد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة، فقد غدت الحاجة إلى توفير تأكيد كافٍ وموثوق حول مصداقية هذه البيانات أمراً ضرورياً لا غنى عنه. وهنا يبرز الدور الجوهري للمدقق الداخلي، حيث يُعد رأيه المهني والتقييمي حول القوائم المالية للمنشأة مقياساً حيوياً يُستدل به على مدى صحة ومصداقية تلك البيانات، مما يمنح الأطراف المستفيدة الثقة الكاملة للاعتماد عليها في شتى المجالات الاقتصادية والاستثمارية.

تُعد القوائم والتقارير المالية الوعاء الأساسي للمعلومات المحاسبية التي تعكس بدقة نتائج نشاط الشركة ومركزها المالي الحقيقي. وفي هذا السياق، يتجلى دور المدقق في هذا السياق من خلال التحقق أولاً من صحة ودقة البيانات الواردة في القوائم المالية، عبر فحص وتدقيق العناصر المدينة والدائنة، وضمان توجيهها محاسبياً بشكل سليم، مع مراجعة كافة

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000 ص61

العمليات التي أدت إلى استخراج تلك الأرقام. كما يتولى المدقق فحص وتبويب هذه القوائم والتقارير لتسهيل مهمة التدقيق بشقيه الداخلي والخارجي، وضمان سلامة وملائمة عرض المعلومات بما يلبي احتياجات مختلف المستخدمين. ويمتد دوره ليشمل التحقق من استيفاء التوقيعات والاعتمادات اللازمة من المسؤولين، والتأكد من تصحيح أي أخطاء يتم اكتشافها وإعادة إعداد القوائم المتأثرة بها، فضلاً عن مراجعة عدد القوائم المعدة والتأكد من إرفاق كافة الملاحق والإيضاحات التفسيرية الضرورية التي تبسط المفاهيم وتزيل الغموض أمام قراء القوائم ومستخدميها.

أ- مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية:

التدقيق الخارجي كآلية لدعم جودة القوائم المالية: يُعد التدقيق الخارجي من الآليات الخارجية الفعالة لإنجاح حوكمة الشركات؛ كونه يقلص أو يقضي على تعارض المصالح بين المساهمين والإدارة، ويسهم في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية. ويتضح الدور المحوري للمدقق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية من خلال فحصه الدقيق للحسابات باعتباره طرفاً متخصصاً ونزيهاً، ومحايداً لا مصلحة له في تحريف الحقائق؛ مما يمكنه من التحقق من مصداقية البيانات ومدى التزامها بفرضيات التدقيق والمبادئ المحاسبية والقوانين السارية، لتظهر القوائم في النهاية بصورة واقعية خالية من الأخطاء الجوهرية والغش. ومن هنا ينبثق مفهوم جودة القوائم المالية الذي يعكس سلامتها وصحتها ودقتها. وعلاوة على ذلك، يشكل تقرير المدقق الخارجي أداة ضغط مهنية على الإدارة لرفع كفاءة الأداء المحاسبي والالتزام بإرشادات الحوكمة؛ حيث تكمن القيمة الأساسية لهذا التقرير في منح المستخدمين الخارجيين أرضية صلبة من الثقة والاعتماد على القوائم المالية المدعومة برأي فني محايد يضمن جودتها ومصداقيتها.

ويمكن تلخيص دور التدقيق الخارجي فيما يلي: [1]

- **تعزيز الموثوقية وكفاءة الرقابة** :زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية الخاضعة للتدقيق، والتحقق من جودة معلوماتها، إلى جانب رفع فعالية نظام الرقابة الداخلية في الشركة.
- **دعم القدرات التنافسية والحصة السوقية** :إكساب الشركة ميزة تنافسية قوية في السوق بفضل توفر الشفافية والموثوقية في قوائمها المالية، مما يدعم برامج خفض التكلفة، والارتقاء بجودة المنتجات، وزيادة الحصة التسويقية.
- **تنشيط الأداء في البورصة** :جذب المزيد من المستثمرين والمتعاملين في السوق المالي، مما ينعكس إيجاباً على ارتفاع حجم التداول وتحسن أسعار أسهم الشركة.
- **الالتزام بالمعايير والمبادئ المحاسبية** :ربط جودة القوائم المالية بكفاءة عملية التدقيق نفسها، ومدى الالتزام بتطبيق المعايير والأساليب المحاسبية المتعارف عليها ($GAAP$).
- **اكتشاف الأخطاء والانحرافات الجوهرية** :فحص الدفاتر والسجلات للكشف عن أي أخطاء أو تجاوزات، سواء كانت متعمدة أو غير متعمدة، وتصحيحها للحصول على بيانات مالية سليمة ونزيهة.
- **دعم عملية اتخاذ القرارات** :تدقيق البيانات المالية لإنتاج معلومات محاسبية دقيقة وصحيحة، يمكن لمختلف الأطراف الاعتماد عليها بثقة تامة عند اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

[1] أمال بن حورة لعربي، مساهمة التدقيق المحاسبي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية، الملتقى الوطني حول المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، 30 أكتوبر 2017 ص10-11

- **التحقق من كفاءة النظام المحاسبي** :فحص سلامة البيانات المستخدمة داخلياً، وتقييم مدى نجاح النظام المحاسبي في تحقيق أهدافه بدقة وبما يخدم مصلحة المنشأة.

دور لجان المراجعة في تحقيق جودة القوائم المالية: تعني الجودة هنا الوضوح والشفافية وتوافر المعلومات في الوقت المناسب للاستفادة منها بشكل صحيح، ويتم تقسيم مستوى جودة القوائم من خلال:

- حجم الدعاوى القضائية التي يرفعها حملة الأسهم ضد مجلس الإدارة نتيجة وجود أخطاء أو مخالفات جوهرية في القوائم المالية.
- الدعاوى والإجراءات القانونية المرفوعة من قِبل هيئة سوق المال بسبب مخالفة مجلس الإدارة لقواعد القيد ومعايير العرض والإفصاح المحاسبي.
- معدل تغيير المراجعين الخارجيين الناجم عن الخلافات مع الإدارة حول السياسات المحاسبية المتبعة، أو طبيعة الملاحظات والتحفظات التي يتم إبداؤها على القوائم.
- قيام لجنة المراجعة بدراسة وفحص القوائم المالية السنوية والدورية قبل رفعها إلى مجلس الإدارة، وإبداء الرأي الفني فيها وفي التقارير الصادرة عن المراجعين الداخلي والخارجي، مما يضمن تزويد المجلس بتقارير أكثر دقة وشفافية تحقق جودة التقارير والقوائم المالية المنشورة للشركة.

ومن الأمور التي تبين أن للجان المراجعة دوراً بالغ الأهمية في تحقيق جودة القوائم المالية، هي تلك الواجبات والمهام التي تقوم بها والخاصة بالقوائم المالية، وتتمثل في:

- القيام بمناقشة القوائم المالية مع الإدارة العليا بصفة مستمرة.

- التحقق من أن جميع الأمور والملاحظات التي أثارها كل من المراجع الداخلي والخارجي قد أُخذت بعين الاعتبار وتمت معالجتها بشكل سليم.
- ممارسة لجنة المراجعة لهذه التدقيقات والتحقيقات لضمان موافقة مجلس الإدارة على القوائم المالية، لما تضفيه عليها من جودة وموثوقية.
- التأكد التام من سلامة القوائم المالية وخلوها من أي مجال للتحريف الجوهري أو التلاعب.
- الاستناد إلى الدراسات العلمية التي أكدت هذا الدور، مثل دراسة دوروثي (Dorothy)التي توصلت إلى وجود علاقة ارتباط قوي وموجب بين فاعلية لجنة المراجعة ومستوى جودة القوائم المالية.

وفي الأخير يجب أن نؤكد على أن لجان المراجعة في الشركات لها الدور الكبير في إرساء دعائم حوكمة الشركات وتحقيق جودة القوائم المالية.

ثانيا – مدى قدرة نظام الرقابة الداخلية على تحسين جودة القوائم المالية

يساهم نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة وبالتالي الحصول على معلومات محاسبية خالية من الأخطاء ومنه قوائم مالية صحيح.

1-فعالية نظام الرقابة الداخلية وعلاقتها بجودة القوائم المالية:

يُمثل نظام الرقابة الداخلية جدار الحماية الأول والركيزة الأساسية لمنع أي تلاعب أو احتيال في التقارير المالية. ومن هذا المنطلق، تبرز حاجة المستثمرين الملحّة للاطلاع على نتائج تقييم كفاءة هذا النظام؛ مما يضع على عاتق الإدارة مسؤولية مباشرة ومستمرة في تطبيق وتطوير آليات رقابية صارمة تشرف على إعداد القوائم

المالية. ولتحقيق ذلك، يصبح من الضروري إيجاد معايير ومقاييس واضحة يمكن الاستناد إليها لقياس مدى فاعلية هذه الرقابة، بالتوازي مع تقديم ضمانات معقولة وموثوقة تُفيد بأن جميع العمليات المالية والمحاسبية قد تمت بموافقة واعتماد إدارة المؤسسة.

ومن جانب آخر، يتعدى دور المدقق الخارجي مجرد المراجعة السطحية، إذ يتعين عليه استيعاب وفهم كافة مكونات هيكل الرقابة الداخلية لتخطيط عملية التدقيق بشكل سليم. بناءً على هذا الفهم، يلتزم المدقق بتضمين تقريره النهائي أي ثغرات أو نقاط ضعف جوهرية قد تشوب النظام الرقابي للمؤسسة.

وللحفاظ على جودة القوائم المالية، يمكن أن تساهم فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في منع الغش والتلاعب عن طريق:

- إذا كان نظام الرقابة الداخلية ذو فاعلية، فإنه يلتزم بتقييم المخاطر المحتملة لظهور الغش وتحديد كيفية إدارة هذه المخاطر والحد منها.
- تبيان وتوضيح مخاطر الغش بدقة عند إجراء عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- يُفترض أن يتسم نظام الرقابة الداخلية بالمعرفة والخبرة الكافية التي تُمكّنه من رصد حالات الغش وكشفها.
- فحص وتقييم أي مؤشرات أو دلالات على الغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية التدقيق[1].

2-دور نظام الرقابة الداخلية الفعال في تحسين جودة القوائم المالية:

[1] عدي صفاء, الدين فاضل، قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على القوائم المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتورا، كلية الإدارة والاقتصاد العراق.، ص .21

- يساهم نظام الرقابة الداخلية الفعال في تحسين جودة القوائم المالية، وذلك من خلال الكشف عن الأخطاء الجوهرية التي قد تتضمنها هذه القوائم.
- تساهم الرقابة الداخلية في اكتشاف ما قد تحتويه الدفاتر والسجلات من أخطاء، سواء كانت متعمدة أو غير مقصودة، مما يضمن الحصول على معلومات محاسبية دقيقة وخالية من العيوب.
- يعمل نظام الرقابة الداخلية على حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال، ويُعدّ هذا الدور ركيزة هامة ورئيسية من ركائزه.
- يتم تقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بناءً على مدى تحقيقه لأهدافه المنشودة، والتي تأتي في مقدمتها دقة المعلومات المحاسبية... ويعمل نظام الرقابة الداخلية على حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال، ويعتبر هذا دوراً هاماً ورئيسياً.
- يساهم نظام الرقابة الداخلية في تدقيق البيانات وفحصها، الأمر الذي يتيح الحصول على معلومات محاسبية موثوقة يمكن الاعتماد عليها بثقة في اتخاذ القرارات.
- يعمل نظام الرقابة الداخلية على التحقق من صحة ومصداقية المعلومات والبيانات المستخدمة والمُتداولة داخل المؤسسة.
- يعمل نظام الرقابة الداخلية على فحص وتقييم مدى سلامة الهيكل الرقابي في المؤسسة، ومدى قدرته على تحقيق أهدافه، وفي طليعتها ضمان دقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي للمؤسسة.

3-علاقة أبعاد الرقابة الداخلية (الفحص، التحقيق، التقرير) بجودة معلومات القوائم المالية:

يرتبط تحليل دور الرقابة الداخلية في ترقية جودة معلومات القوائم المالية بتحليل الدور الوظيفي لكل بُعد من الأبعاد التالية:

أ. **الفحص المحاسبي** :ويتمثل في التحقق من سلامة قياس العمليات المالية التي جرى تسجيلها، وتحليلها، وتبويبها؛ أي أنه يركز على تدقيق القياس المحاسبي (الكمي والنقدي) للأحداث الاقتصادية المرتبطة بنشاط المؤسسة. ويُعد الفحص آلية أساسية لتقييم مدى الالتزام بالمعايير والطرق المحاسبية من جهة، ومصداقية المعلومات المستخرجة من جهة أخرى. وتتجسد هذه المعايير في محددات رئيسية هي: ملاءمة المعلومات، وقابليتها للتدقيق، والموضوعية وعدم التحيز في التسجيل، فضلاً عن قابلية البيانات للقياس الكمي.

ب.التحقيق المحاسبي :ويقصد به تمكين الأطراف المعنية من الحكم على مدى صلاحية وموثوقية القوائم المالية (من حيث ملاءمتها وحيادها)، باعتبارها تعبيراً صادقاً وعادلاً عن نتائج أعمال المؤسسة خلال فترة زمنية محددة.

ج.لتقرير :وهو المرحلة التي يتم فيها بلورة نتائج عمليتي الفحص والتحقيق وصياغتها في تقرير مكتوب وموثق يُرفع إلى مستخدمي القوائم المالية؛ حيث إن عملية التحقيق المحاسبي هي التي تقود في النهاية إلى كشف مدى الشفافية والموضوعية التي تتمتع بها تلك القوائم[1].

ثالثا – جودة المعلومات المالية وفق النظام المحاسبي المالي:

وقد حدد النظام المحاسبي المالي، من خلال إطاره التصوري، أربع خصائص نوعية يضمن توافرها ترقية المعلومات المنشورة في القوائم المالية إلى مستويات جودة عالية تلبي تطلعات الأطراف المستفيدة منها، وتتمثل هذه الخصائص في: الملائمة (أو الدلالة)، والمصداقية (أو الدقة)، والقابلية للمقارنة، بالإضافة إلى الوضوح (أو القابلية للفهم). ويؤكد

[1] عدي صفاء الدين فاضل،مرجع سبق ذكر., ص .22

هذا التحديد أن الغاية الأساسية من تبني هذا النظام — المتوافق مع معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية — (IAS/IFRS) تكمن في توفير بيئة معلوماتية خدمية تدعم مستخدمي القوائم المالية وتُمكّنهم من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة ومبنية على أسس سليمة[1].

وقد استُمد الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مباشرة من الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية .(IASB) وتكريساً لهذا التوجه، جرى إدراج هذا الإطار ضمن المنظومة المحاسبية الوطنية بموجب المادة السادسة من القانون رقم 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي [2].(SCF)

يستند إعداد القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي إلى مرتكزات وقواعد محاسبية حديثة، تضمن إمداد الأطراف المعنية ببيانات شاملة ومتنوعة تجسد بدقة الواقع المالي والاقتصادي للمؤسسة. ويأتي تبويب بنود الميزانية من أصول والتزامات إلى عناصر جارية وأخرى غير جارية ليمثل قيمة مضافة للمؤسسة؛ بالنظر إلى ما يتيحه من معلومات مستحدثة وغنية تخدم عملية اتخاذ القرارات وتدعمها. وفي السياق ذاته، يكتسب جدول تدفقات الخزينة أهمية بالغة نظراً لفاعليته في تتبع حركية السيولة النقدية صعوداً وهبوطاً، مكثفاً بذلك الأثر النقدي المباشر لمختلف وظائف المؤسسة، سواء كانت أنشطة استغلالية، استثمارية، أو تمويلية.

ولتحقيق الاستفادة القصوى من القوائم المالية، يصبح من الضروري إخضاع محتواها المعلوماتي لأدوات وأساليب التحليل المالي المتنوعة، بهدف استخلاص مؤشرات مفيدة

[1] 1 بوزوينة هجيرة الإصلاح المحاسبي بالجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية لاتخاذ القرار في ظل المعايير الدولية. أطروحة دكتوراه . قسم العلوم التجارية جامعة البليدة 2 الجزائر.،2018 صفحة 49)

[2] مرحوم محمد الحبيب الإطار الفكري للنظام المحاسبي المالي الجزائري. تلمسان الجزائر: النشر الجامعي الجديد.،2020 صفحة 117

وملائمة تدعم عملية اتخاذ القرارات. فالأرقام والبيانات الصماء المدرجة في التقارير المالية لا يمكن الاعتماد عليها بصورتها الأولية المطلقة، بل تكمن قيمتها الحقيقية في معالجتها وتحويلها إلى معلومات دلالية ومفسّرة يستند إليها مستخدمو القوائم المالية برؤية واضحة.

رابعا – المراجعة الخارجية وأثرها على جودة القوائم المالية

تُمثّل مراجعة القوائم المالية الركيزة الأساسية لعملية التدقيق الخارجي؛ حيث تسعى إلى تقديم رأي مهني ومحايد يعكس مدى مصداقية القوائم المالية، وقدرتها على تصوير المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، ونتائج أعمالها، وتدفقاتها النقدية بدقة. ويستند هذا التقييم إلى مدى توافق البيانات مع المعايير المحاسبية المعتمدة والمقبولة عموماً. ويأتي هذا الرأي ليوفر لجمهور المستخدمين تأكيداً معقولاً يضمن خلو التقارير المالية من أي تحريفات جوهرية أو مؤثرة، ويثبت اتساقها التام مع المبادئ المحاسبية المستقرة.

1/ المراجعة الخارجية كمعيار لضمان جودة القوائم المالية تُظهر الديناميكية الاقتصادية المعاصرة اعتماداً كبيرا على القوائم المالية كركيزة أساسية لصنع القرارات الاستثمارية والتشغيلية بمختلف مستوياتها. ونظراً لهذه المكانة الحيوية، غدا التحقق من مصداقية هذه البيانات وإضفاء الموثوقية عليها ضرورة ملحة؛ ومن هنا تكتسب عملية المراجعة الخارجية المستقلة أهميتها البالغة لكافة الأطراف والجهات المستفيدة من التقارير المالية. وفي هذا السياق، يتولى المراجع الخارجي صياغة خلاصات فحصِهِ وما توصل إليه من نتائج في قالب "تقرير رسمي" يعكس نتاج إجراءات تدقيقية صارمة ومنهجية، تُنفذ بواسطة فريق عمل مؤهل ومصنّف مهنياً في هذا المجال[1].

[1] ، بلعيد وردة، اثر اليات الحوكمة على جودة التقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، في العلوم الاقتصادية ،كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، ص109

ومن هذا المنطلق، يبرز دور للمراجع الخارجي في الحد من تداعيات الممارسات الاحتيالية والتلاعبات المالية التي قد توهن من عدالة التقارير المحاسبية. إن القيمة المضافة التي يضفيها التدقيق على المؤسسة تتجسد في ترقية جودة المعلومات المالية ورفع كفاءتها الاستخدامية؛ وذلك عبر تقديم رأي فني محايد يصدّق على سلامة الدفاتر المحاسبية ودقتها. ومن خلال هذا الفحص الدقيق والمنهجي، يضمن المراجع التزام المؤسسة بالمعايير والأطر القانونية السارية، مما يتيح تقديم صورة صادقة تعكس واقعها المالي الفعلي بعيداً عن أي تضخيم أو تحريف. إن هذه "الجودة" الناتجة عن التدقيق تمنح الضوء الأخضر لمتخذي القرار؛ إذ يستندون بثقة تامة إلى تقرير المراجع بوصفه طرفاً مؤهلاً، نزيهاً، ومستقلاً لا مصلحة له في حجب الحقائق أو توجيه القرارات الاستثمارية والتمويلية وجهة مغلوطة.[1]

2/ مسؤوليات المراجع الخارجي ونطاق فحص القوائم المالية: يتمحور هدف عملية التدقيق حول صياغة رأي مهني ومستقل يحدد مدى عدالة القوائم المالية ومصداقيتها في تصوير الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة، تماشياً مع المبادئ والمعايير المحاسبية المستقرة. وفي هذا الإطار، تتحدد المسؤولية القانونية والمهنية للمراجع الخارجي في استقصاء وجمع كافة الأدلة والقرائن والإثباتات الكافية التي تبني قناعته المهنية حول سلامة البيانات المنشورة وخلوها من الأخطاء المؤثرة. ولتحقيق هذه الغاية وفق معايير المراجعة المتعارف عليها، يتعين على المراجع الالتزام بتنفيذ كافة مراحل العملية التدقيقية بأعلى درجات الكفاءة والفعالية المنهجية.

وفي هذا السياق، أوجب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عبر معاييره الميدانية، وتحديداً المعيار الأول منها، ضرورة التخطيط الملائم لعملية التدقيق والإشراف

[1] بوخالفة وسيلة،" دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية"، مذكرة ماستر، قسم العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2012/2013، ص 15.

الدقيق على المساعدين. وتأسيساً على ذلك، يتجلى دور المراجع الخارجي في فحص القوائم المالية وتقييمها من خلال المحاور المنهجية التالية:

أ- **التحقق من دقة وصحة البيانات المالية**

ويتأتى ذلك من خلال التدقيق التفصيلي لـ:

- الحسابات والمدونات الدائنة والمدينة التي تشكل الهيكل البنائي للقوائم المالية.
- سلامة التوجيه والمعالجة المحاسبية لكل عنصر وضمان إدراجة في القائمة الصحيحة.
- العمليات والرياضيات الحسابية التي أفضت إلى الأرقام والنتائج النهائية الظاهرة في التقارير.

ب- **تقييم سلامة التبويب والعرض المالي**

يباشر المراجع مراجعة وتبويب القوائم المالية لضمان تحقيق غايتين أساسيتين[1]:

- اتساق طريقة العرض وملاءمتها الفنية داخل التقارير.
- تلبية الاحتياجات المعلوماتية لمختلف الأطراف والمستفيدين من هذه القوائم.

أ- **الرقابة الإجرائية والتعديلات المحاسبية**

- **التوثيق والاعتماد** :التأكد من استيفاء كافة التوقيعات الرسمية من قبل المسؤولين عن إعداد القوائم واعتمادها قانوناً.

[1] بلعيد وردة، مرجع سبق ذكره ص110-111

- **معالجة الأخطاء** :في حال اكتشاف أخطاء تستدعي التعديل، يتعين على المراجع تتبع عملية التصحيح، والتحقق من إعادة تصوير القوائم المتأثرة لإظهار أثر التعديل بوضوح.

ب. فحص الأرصدة المدورة والالتزامات المستمرة

- **الأرصدة الافتتاحية** :تدقيق الأرصدة المنقولة من ميزانية السنة المالية السابقة، وتحليل التسويات والمطابقات التي طرأت عليها عبر حسابات الأستاذ، مع تركيز خاص على بنود حقوق الملكية لما لها من أثر جوهري في تحديد المركز المالي للمؤسسة.
- **الحد الأدنى للمرفقات والإفصاحات** :التحقق من إعداد الحد الأدنى المطلوب من القوائم الأساسية، وضمان إرفاق كافة الإيضاحات والمذكرات التفسيرية التي ترفع من مستوى شفافية البيانات، وتساعد المستخدمين على فهم المؤشرات المالية بدقة.

المبحث الثاني: مؤشرات قياس جودة القوائم المالية

بناءً على ما تم تأصيله حول دور المراجعة الخارجية وماهية جودة الأرباح، يستلزم الأمر تحديد أدوات موضوعية للحكم على سلامة التقارير؛ ومن هنا يأتي هذا المبحث ليتناول أبرز المؤشرات والنماذج العلمية المستخدمة في قياس جودة القوائم المالية وضمان خلوها من التشويه.

المطلب الأول: مؤشرات جودة الأرباح

وتأسيساً على ما سبق، غدا مفهوم جودة الأرباح محط اهتمام واسع في الفكر المحاسبي المعاصر باعتباره المعيار الأساسي لتقييم كفاءة التقارير المالية، وهو ما نستعرضه تفصيلاً فيما يلي:

1/ مفهوم جودة الأرباح:

تعبّر جودة الأرباح عن مدى تطابق الأرباح المُعلنة في التقارير المالية مع النتائج الاقتصادية الحقيقية للمؤسسة. وتتمثل هذه الجودة في قدرة الأرباح المحققة على الاستدامة لفترات زمنية طويلة، مما يجعلها مقياساً موثوقاً للتنبؤ بالتدفقات المالية المستقبلية. كما تُعرف بأنها مستوى كفاءة ودقة المعلومات المتاحة التي تتيح للمستثمرين والمحللين تقييم الأداء التشغيلي الراهن والمستقبلي، وتقدير القيمة السوقية العادلة للمنشأة. وعموماً، تشير جودة الأرباح إلى تلك العوائد المتولدة أساساً من النشاط التشغيلي الرئيسي للمؤسسة، والمصحوبة بتدفقات نقدية فعلية أو مؤكدة في المستقبل المنظور؛ بحيث تبتعد تماماً عن

المبالغات التقديرية أو الأرقام الاحتمالية، وتخلو من الأرباح الرأسمالية العارضة الناتجة عن بيع الأصول الثابتة، أو تلك الناتجة عن تأثيرات خارجية عابرة كالتضخم[1].

أما من منظور التحليل المالي، فإن جودة الأرباح ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمدى قدرة البيانات الحالية على توفير قاعدة صلبة لتقييم كفاءة المؤسسة والتنبؤ بمسارها المستقبلي؛ إذ تُصنّف الأرباح بأنها عالية الجودة عندما تعبّر بدقة عن نتاج النشاط التشغيلي الفعلي، وتصلح كأداة موضوعية لتقدير القيمة السوقية العادلة للمنشأة. وتأسيساً على ما تقدّم، يمكن القول إن جودة الأرباح تتجسد في تلك النتائج المالية المُعلنة التي تعكس الواقع الحقيقي للأداء الاقتصادي المستدام للمؤسسة، وبما يتيح لمتخذي القرار صياغة توقعات مستقبلية موثوقة[2].

2/ العوامل المؤثرة في جودة الأرباح:

تخضع جودة الأرباح إلى عدة عوامل ومنها: [3]

جودة المعايير المحاسبية المطبقة :تؤدي المعايير المحاسبية المحكمة دوراً حاسماً في ضبط بيئة التقارير المالية؛ إذ يسهم حزم وتشدد هذه المعايير في تضييق الخناق على الممارسات الانتهازية للإدارة الرامية إلى التلاعب بالنتائج أو إدارة الأرباح، مما ينعكس إيجاباً على جودة وموثوقية الأرقام المعلنة. وعلاوة على ذلك، يشكل التباين بين الأطر المحاسبية المحلية والمعايير الدولية عاملاً محركاً في هذا السياق؛ فالشركات التي تتوافق

[1] أحمد بن محمد السلمان، تطور جودة المعلومات المحاسبية دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة بين عامي 2001 و 2008، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، المجلد 11، العدد الثاني، 2012، ص: 41-42

[2] Patricia M. Dechow, Catherine M. Schrand, earnings quality, the research foundation of CFA institute, USA, Issue 3, Volume 2004, P: 05.

[3] عبد الناصر إبراهيم نور، حنان العواودة، إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية – دراسة اختبارية على الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، بحث مقدم إلى المؤتمر الدولي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية للفترة ما بين 22 – 24 / 4 / 2015

معاييرها مع المبادئ الدولية للتقارير المالية تبدي عادةً ميلاً أقل نحو ممارسات تمهيد الدخل والتلاعب المحاسبي مقارنة بنظيراتها التي تتبع أطراً محلية أقل مرونة أو حزماً.

هيكل الملكية وتركيبة حملة الأسهم :تلعب بنية الملكية وتشكيل مجلس الإدارة دوراً رادعاً للممارسات المحاسبية الموجّهة؛ إذ تتقلص وتتحجم ممارسات إدارة الأرباح بشكل ملحوظ في الشركات التي ترتفع فيها نسبة الأعضاء المستقلين داخل مجالس إداراتها، نظراً لتفعيل وظيفة الرقابة والحوكمة. وفي السياق ذاته، توجد علاقة طردية وموجبة بين نسبة الأسهم التي يمتلكها أعضاء مجلس الإدارة وبين الارتقاء بجودة الأرباح، حيث يسهم هذا التملك في تصفية التعارض المصالحي وتوجيه الإدارة نحو تقديم تقارير مالية صادقة تعكس الأداء الفعلي للمؤسسة دون تزييف.

هيكل ملكية الدولة والسيطرة السيادية :تتأثر جودة التقارير المالية بالبيئة السياسية والاقتصادية الحاكمة للمؤسسات؛ ففي البلدان ذات التوجه الاشتراكي (مثل الصين)، غالباً ما تفرض الدولة سيطرتها على حصص ونسب مؤثرة من أسهم الشركات. وتُشير الأدبيات إلى أن تراجع نسبة سيطرة وتأثير المساهمين العاديين (القطاع الخاص أو الأفراد) لأقل من النصف يساهم في خفض جودة الأرباح داخل هذه الشركات؛ حيث يؤول توجيه الأداء المالي في هذه الحالة لخدمة أهداف وغايات سياسية أو تنموية عامة للدولة، بدلاً من التركيز على كفاءة الأداء التشغيلي والربحية الفعلية للمؤسسة.

حجم وتأثير مجلس الإدارة :يمتد تأثير الحوكمة الداخلية إلى البنية العددية للمجلس؛ حيث تُشير الدراسات إلى وجود علاقة طردية وموجبة بين زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة وبين تنامي معدلات التلاعب في القوائم المالية. ويُعزى هذا الارتباط إلى أن تضخم حجم المجلس قد يؤدي إلى ترهل التنسيق والرقابة وتشتت المسؤوليات، مما يرفع من احتمالية لجوء الإدارة

إلى ممارسات توجيه الأرباح والتحريف المحاسبي، وهو ما ينعكس سلباً . في نهاية المطاف . على جودة الأرباح ومصداقيتها.

دور وفعالية لجنة التدقيق :تُعد لجنة التدقيق صمام الأمان الداخلي لضمان سلامة التقارير المالية؛ إذ تُظهر الأدبيات المحاسبية علاقة طردية وموجبة بين تكثيف عدد اجتماعات هذه اللجنة وبين ارتقاء جودة الأرباح. ويعكس هذا الارتباط أن تفعيل دور لجنة التدقيق، ودعمها بزيادة عدد أعضائها المؤهلين، يعزز من قدرتها التفتيشية والرقابية، مما يسهم بشكل مباشر في كبح جماح الممارسات الانتهازية للإدارة، وتحسين موثوقية وجودة البيانات المالية المفصح عنها.

إضافة إلى ما سبق يمكن أن تتأثر جودة الأرباح بعوامل أخرى تذكر منها:

مفهوم وطبيعة إدارة الأرباح :تتحقق ممارسات إدارة الأرباح عبر الاختيار الموجّه للسياسات والبدائل المحاسبية من قِبل الإدارة، مدفوعةً بأهدافها وغاياتها الذاتية؛ إذ غالباً ما تُوظَّف هذه الأساليب لتضليل المساهمين والشركاء وسائر مستخدمي القوائم المالية. وتأسيساً على ذلك، يمكن تعريف إدارة الأرباح بأنها حزمة من الأنشطة والآليات والإجراءات التي تنتهجها إدارة المؤسسة لتعظيم منافعها الخاصة وتحقيق مكاسب نفعية عابرة بغض النظر عن مدى مشروعيتها؛ وذلك عبر استغلال الهوامش المرنة المتاحة في المبادئ والمعايير المحاسبية، أو حتى تجاوزها والخروج عنها في بعض الأحيان[1].

أبعاد الإفصاح المحاسبي ومحدداته :تتسم العلاقة بين الإفصاح والسرية المعلوماتية بالارتباط الوثيق والتعقيد؛ إذ يؤدي غياب الإفصاح السليم والممنهج والشفاف إلى تهيئة بيئة خصبة للتعتيم على العمليات المشبوهة، مما يمهد الطريق لنشوء ممارسات الغش، والاحتيال

[1] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، إدارة الأرباح وعوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015 ، ص: 13

المالي، والسرقة. ومن جانب آخر، تبرز معضلة التكلفة الاقتصادية التي تتحملها المنشأة نتيجة تبني سياسات إفصاح موسعة مقارنة بالمنافع والمردودات المتوقعة منها. وتأسيساً على ذلك، يخضع الإفصاح لـ "محدد التكلفة والمنفعة"، حيث لا يمكن تبرير النفقات الموجهة لتطوير قنوات الإفصاح دون تحقيق عوائد معلوماتية نسبية ومعقولة للمستفيدين. ومن هذا المنطلق، فإن ترشيد وتخفيض تكاليف عملية الإفصاح ينعكس بشكل مباشر على كمية ونوعية المخرجات المعلوماتية، مما قد يدفع الإدارة في كثير من الأحيان إلى حجب بعض البيانات الحيوية وتصنيفها كمعلومات سرية،[1] وهو ما يلقي بظلاله سلباً على دقة إعداد القوائم المالية وعرضها.

1-مقياس جودة الأرباح:

ينطوي تقييم جودة الأرباح على استخدام مصفوفة من المقاييس والأدوات المنهجية التي تهدف إلى فحص وتفكيك مكونات الدخل المعلن. وكما تم التأصيل له سابقاً في الإطار المفهومي، فإن جودة الأرباح ترتكز على أبعاد حيوية؛ أبرزها قدرة الأرباح على الاستمرارية والديمومة، ومدى تعبيرها الصادق عن الواقع التشغيلي الفعلي للمؤسسة، فضلاً عن صلاحيتها كقاعدة بيانات موثوقة للتنبؤ بالأداء المالي المستقبلي. وبناءً على هذه الأبعاد المتداخلة، اعتمد الفكر المحاسبي والمالي عدة مؤشرات ونماذج تطبيقية لقياس هذه الجودة، نوضحها تفصيلاً على النحو التالي:

[1] إبراهيم جابر السيد الإفصاح المالي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارة العربية داخل البلاد العربية، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، :2014، ص61

مقياس استمرارية الأرباح:

يستند هذا المؤشر إلى خصائص السلاسل الزمنية لبيانات الدخل المرتبطة بجودة الأرباح، والتي تمتد لتشمل أبعاد الاستمرارية، والتذبذب، والقدرة التنبؤية.[1] ويُقصد باستمرارية الأرباح مدى قدرة الأرباح الحالية والمحققة على الثبات والارتباط بالأرباح المستقبلية؛ حيث يُنظر إلى الأرباح المستدامة تاريخياً على أنها أرباح ذات جودة مرتفعة[2] لخلوها من التغيرات العرضية .

ولقياس هذه الخاصية كمياً، صاغ الفكر المحاسبي نموذج الانحدار الذاتي الذي يربط أرباح الفترة الحالية بأرباح الفترة السابقة، وذلك وفقاً للمعادلة التالية[3]:

$$Et= \alpha+\beta Et-1+ \varepsilon$$

حيث إن:

حيث أن(Et) هي الأرباح الحالية للمؤسسة، و(Et−1)هي الأرباح الماضية للمؤسسة.

من خلال معالم نموذج الانحدار الذاتي المذكور سابقاً، يتم الاعتماد على المعامل (β)كمؤشر جوهري للحكم على جودة المعلومات المحاسبية؛ فكلما ارتفعت قيمة هذا

[1] احمد بن محمد السلمان، مرجع سبق ذكره، ص: 44.

[2] كرار سليم عبد الزهرة حميدي، قياس مستوى جودة الأرباح المحاسبية ومدى تأثرها بمحددات هيكل الملكية – دراسة تطبيقية في عينة من المصارف التجارية العراقية الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة المثنى، العراق، المجلد 6، :العدد 3،2016، ص140

[3] عبد الناصر إبراهيم نور حنان العواودة، مرجع سبق ذكره

المعامل واقتربت من الواحد الصحيح، دلّ ذلك على قوة الرابطة التنبؤية بين الأرباح الماضية والحالية، وبالتالي ارتقاء استمرارية وجودة الأرباح.

وفي محاولة لتطوير أطر القياس، صاغ الفكر المحاسبي نماذج أكثر عمقاً وتطوراً تفترض تفكيك صافي الدخل إلى مكوناته الأساسية، وهي: التدفقات النقدية والمستحقات المحاسبية. ومن أبرز هذه النماذج الفنية، نموذج قياس إجمالي المستحقات عبر التغيرات الهيكلية في المركز المالي، والذي يُعبر عنه بالمعادلة التالية:

$$| TACC | = \Delta WC + \Delta NCO + \Delta FIN$$

حيث أن | TACC | هي القيمة المطلقة لاجمالي المستحقات، و ΔWC هي التغير في صافي رأس المال العامل، و ΔNCO هي التغير في صافي الاصتل التشغيلية غري المتداولة، و ΔFIN هي اتغير في الالتزامات المالية على المؤسسة.

ويستند المنطق التحليلي لهذا النموذج إلى فرضية التوازن المالي؛ حيث يُعد توازن طرفي المعادلة وتطابقهما دليلاً على موضوعية المعالجات المحاسبية واتساقها، وهو ما يعكس بالتبعية الارتفاع في جودة الأرباح المحققة. وفي المقابل، فإن لجوء الإدارة إلى ممارسات إدارة الأرباح يؤدي بشكل مباشر إلى إحداث تشوه في التقديرات المحاسبية، مما ينجم عنه فجوة واختلال بين طرفي المعادلة، وهو ما يشكل مؤشراً جلياً على تراجع جودة الأرباح المحاسبية وفقدان التقارير المالية لموثوقيتها.

مقياس استمرارية التدفقات النقدية: يستمد هذا المقياس فلسفته التحليلية من طبيعة العلاقة العضوية التي تربط بين التدفقات النقدية، والمستحقات المحاسبية، وصافي الدخل. [1]فمن المنظور المالي، قد تُفصح المؤسسة عن أرقام أرباح مرتفعة في قائمة دخلها، وتنعكس في

[1] احمد بن محمد السلمان، مرجع سبق ذكره، ص: 44.

جانب حقوق الملكية بالميزانية، إلا أنه لا تتوفر بالمقابل السيولة النقدية الكافية والمكافئة لهذا الرقم؛ نظراً لتوجه تلك التدفقات لتغطية التزامات تشغيلية أو توزيعات أرباح حتمية لتفادي الإضرار بالمركز المالي للمنشأة. فالمؤسسة الناجحة في الواقع العملي هي التي يتوفر لديها تدفق مستمر من الأموال السائلة اللازمة لتمويل احتياجاتها وتسيير فعالياتها التشغيلية بانتظام[1] .وتأسيساً على ذلك، لا يمكن الاعتماد على الرقم الإجمالي لصافي الدخل كأداة قياس مطلقة ومعصومة من الخطأ؛ بل إن من أساسيات القراءة الفنية للقوائم المالية عدم الاكتفاء بالرقم الظاهري للأرباح، وإنما تفكيكه لمعرفة مصادره ومكوناته الهيكلية. وفي هذا السياق، ينبغي التركيز على قياس حصة الأرباح المتولدة من النشاط التشغيلي (الأساسي) للمؤسسة، وعدم الاغترار بالأرباح الطافية الناتجة عن مصادر استثمارية عرضية أو عمليات استثنائية غير متكررة. إن تحليل الأنشطة التشغيلية يوفر عمقاً معلوماتياً يساهم بفعالية في فهم الدور الذي تلعبه المستحقات المحاسبية، ويكشف النقاب عن أي ممارسات تضليلية قد تشوه وضوح المعلومات؛ ولهذا السبب، تُعد كل من قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية أداة متكاملة لا غنى عن أحدهما لتفسير الأخرى وتحديد الجودة الحقيقية للأرباح.

وتأسيساً على ذلك، يغدو من الضروري الجمع بين النسب المالية القائمة على أساس الاستحقاق والنسب المستندة إلى أساس التدفقات النقدية جنباً إلى جنب عند تقييم جودة الأرباح، لا سيما في المؤسسات الصناعية ذات الكثافة الرأسمالية؛ إذ إن اعتماد مستخدمي القوائم المالية على مؤشرات قائمتي الدخل والتدفقات النقدية معاً، يمنحهم رؤية أعمق وأدق من الاعتماد المنفرد على قائمة الدخل، خاصة عند صياغة القرارات الاستثمارية من قِبل المستثمرين. فمن المسلّم به مالياً أن استدامة أي مؤسسة ونجاحها مرهونان بتحقيق توازن

[1] محمد الفاتح محمود المغربي، إدارة المنشآت المالية المتخصصة، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص: 248

استراتيجي بين هدفي الربحية والسيولة؛ حيث تُشير **الربحية** إلى القدرة الكسبية للمنشأة كما تعكسها قائمة الدخل، في حين تُعبر **السيولة** عن مدى توفر النقدية الجاهزة للوفاء بالالتزامات والموجبات المالية عند حلول آجال استحقاقها كما تظهرها قائمة التدفقات النقدي[1]

.

وبناءً على هذا التلازم العضوي، كلما تنامى التدفق النقدي التشغيلي الموجب الذي تولده المؤسسة خلال الفترة المالية، ارتفعت بالتبعية جودة أرباحها المحاسبية والعكس صحيح. [2]وفي هذا الإطار، يُستخدم مؤشر "الاقتراب من النقد "كمعيار كمي لقياس هذه الجودة؛ بحيث كلما تماثلت الأرباح المحاسبية مع التدفقات النقدية الفعلية، ارتفعت درجة موثوقيتها وعبرت عن أداء حقيقي. ويُحسب هذا المؤشر من خلال قسمة نسبة التدفقات النقدية التشغيلية إلى إجمالي الأصول، على نسبة صافي الدخل إلى إجمالي الأصول؛ وكلما اقتربت القيمة الناتجة من الواحد الصحيح، دلّ ذلك على ارتقاء جودة الأرباح، وتُصاغ دالة القياس رياضياً على النحو التالي: [3]

$$EQ = \frac{OCF/_{TA}}{NI/_{TA}}$$

حيث أن EQ هي جودة الأرباح المحاسبية و OCF هي التدفقات النقدية التشغيلية، و TA هي إجمالي الأصول، و NI هي صافي الربح المحاسبي.

[1] عباس حميد يحي التميمي، استقلال جمعة وجر، دور مؤشرات قائمة التدفقات النقدية في تقييم جودة الأرباح، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية العراق السنة 36 العدد 95، 2013 ، ص: 104

[2] شعيب شنوف التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2011.ص182

[3] عبد الناصر إبراهيم نور حنان العواودة مرجع سابق ذكره

ومن المقاييس المعتمدة أيضا لتقييم جودة الأرباح من خلال التدفقات النقدية جند نوعية المستحقات التي [1] يقصد بها الفرق بني التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية والأرباح المحققة من النشاط حيث يتم [2] تقييمها من خلال العلاقة:

$$\text{نوعية المستحقات} = \frac{\text{الأرباح –التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية}}{\text{متوسط إجمالي الأصول}}$$

كلما انخفضت قيمة نوعية المستحقات دل ذلك على ارتفاع في جودة أرابح المفصح عنها، والعكس بالعكس.

ومن وجهة نظر أخرى، يتم الاعتماد على النسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية في قياس جودة الأرباح، ويمكن إبراز تلك النسب بالآتي:

- نسبة كفاية التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، والتي تُقاس من خلال قسمة التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية على التدفقات النقدية الخارجة منها،
- ونسبة دليل النشاط التشغيلي، المستخرجة عبر قسمة صافي التدفق النقدي التشغيلي على صافي الربح التشغيلي، بالإضافة إلى نسبة التدفق النقدي التشغيلي، وتحسب من خلال قسمة التدفق النقدي التشغيلي على صافي المبيعات،
- ونسبة صافي التدفق النقدي التشغيلي إلى الأصول، والتي تتحدد بقسمة صافي التدفق النقدي التشغيلي على إجمالي الأصول الكلية.

[1] OF EARNINGS: ASSESSING THE MEASURES OF QUALITYGregory D Lyimo, EVIDENCE FROM INDIA, european journal of accounting auditing and finance research, Vol 2. No 6. P: 19.

[2] IBID P: 22.

- وأخيراً نسبة حصة السهم العادي من التدفق التشغيلي، وتُقاس بطرح التوزيعات النقدية للأسهم الممتازة من صافي التدفقات التشغيلية، ثم قسمة الناتج على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة[1].

عدم وجود ممارسات إدارة الأرباح: تعمد بعض الإدارات المالية في بعض المنشآت إلى التلاعب بأرقام قائمتي الدخل والمركز المالي عبر تبني آليات إدارة الأرباح؛ ومن أبرز الممارسات المحاسبية الشائعة في هذا الصدد قيام بعض المؤسسات . على سبيل المثال . بتسجيل الإيرادات والمصروفات في غير فتراتها المالية الحقيقية، وهو ما يُعد من أكثر صور التجاوز انتشاراً في بيئة المحاسبة المالية. [2]وتأسيساً على ذلك، فإن جودة الأرباح المحاسبية تتحقق بشكل موضوعي في حال خلوها تماماً من هذه الممارسات التوجيهية، ومن هنا يبرز اختبار مدى وجود ممارسات إدارة الأرباح كأداة جوهرية لقياس جودتها؛ حيث ارتكزت العديد من الدراسات المحاسبية على هذا المفهوم لتطوير نماذج قياس متقدمة تعتمد على تفكيك إجمالي المستحقات واستخلاص نسبة المستحقات الاختيارية (التقديرية) منها؛ إذ كلما انخفضت حدة ممارسات إدارة الأرباح . متمثلة في تدني مستوى المستحقات التقديرية والخاضعة لتصرف الإدارة . كلما دلّ ذلك على ارتقاء جودة وموثوقية الأرباح المفصح عنها[3] .

ويمكن استخدام "نسبة ميلر" كأداة مالية لاكتشاف التلاعب في الأرباح؛ إذ تكون قيمتها صفراً في حالة عدم وجود أي ممارسات توجيهية، بينما يُشير اختلاف قيمتها عن الصفر

[1] كرار سليم عبد الزهرة حميدي .مرجع سبق ذكره، ص: .140

[2] وليد محمد الشباني، مبادئ المحاسبة والتقرير المالي، الطبعة الأولى العبيكان للنشر، الرياض، السعودية، 2014، ص: 10

[3] عبد الناصر إبراهيم نور حنان العواودة مرجع سابق ذكره

إلى وجود مؤشرات حيوية على تلاعب الإدارة في أرقام الأرباح المعلنة. وتُحتسب هذه النسبة وفقاً للمركّب الرياضي الآتي[1] :

$$EM= (\Delta WC / CFO) t-0 - (\Delta WC / CFO) t-1$$

حيث أن EM :إدارة الأرباح، Δ WCالتغير في صافي رأس المال العامل، CFOالتدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية، -0 tالسنة الحالية، -1 tالسنة السابقة .

ووفق العالقة السابقة فإن إذا اختلفت قيمة EM عن الصفر كان ذلك مؤشرا على وجود تلاعب في رقم الأرباح المعدة وفقا أساس الاستحقاق.

ومن وجهات النظر المنهجية لقياس ممارسات إدارة الأرباح، تلك التي تعتمد على مفهوم المستحقات المحاسبية ؛ والتي تُعبر عن مجموع الإيرادات والمصروفات المدرجة في قائمة الدخل دون أن تصاحبها تدفقات نقدية فعلية خلال الفترة المالية. [2]وفي هذا السياق، يبرز فارق جوهري بين إدارة المستحقات والأنشطة التلاعبية؛ إذ تقع إدارة المستحقات ضمن نطاق ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً .وإن كانت الإدارة تحاول توظيفها لإضفاء نوع من الغموض أو جعلها قناعاً يحجب الأداء الاقتصادي الحقيقي للمنشأة، في حين أن الأنشطة التلاعبية والاحتيالية تقع في معظمها خارج إطار هذه المعايير والمبادئ المقبولة، مستهدفةً تحريف مخرجات النظام المحاسبي المتمثلة في التقارير المالية. [3]

[1] الرفاعي إبراهيم مبارك، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، قسم المحاسبة، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية، يوم 18 ماي 2010

[2] فداوي أمينة، نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الاستراتيجية والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم الجزائر، المجلد 3 العدد 5 31 جويلية 2013 ، ص: 124

[3] عباس حميد يحي التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص31

وتأسيساً على ذلك، يتم قياس جودة الأرباح من خلال فحص وتحديد أثر "المستحقات غير الطبيعية" في الدخل؛ فنظراً لأن الأرباح المحاسبية تتكون من شقين هما التدفقات النقدية والمستحقات، ولأن الشق الأخير يتطلب بالضرورة إجراء تقديرات واجتهادات شخصية من قِبل الإدارة، فإنه كلما ارتفعت المكونات النقدية في الأرباح اتسمت هذه الأرباح بموثوقية وجودة عالية نسبياً. وينطلق استخدام المستحقات غير الطبيعية كمقياس للجودة من فرضية مفادها أن هذه المستحقات تخضع بالكامل لسيطرة إدارة المؤسسة وتوجيهها؛ وبالتالي، فإن ارتفاع قيمتها يُعد مؤشراً قاطعاً على انخراط الإدارة في ممارسات التلاعب وتراجع جودة الأرباح المفصح عنها.[1]

المطلب الثاني: مؤشرات جودة المعلومات المحاسبية :

أولا –الملائمة: يرتبط مفهوم ملاءمة المعلومات المحاسبية ارتباطاً وثيقاً بمدى نفعيتها للمستفيدين الخارجيين؛ فهي تكتسب قيمتها الحقيقية عندما تُعينهم على تقييم خياراتهم الاستثمارية بدقة، سواء باتخاذ قرار الاستمرار في علاقتهم الحالية مع المنشأة أو التوجه نحو بناء شراكات جديدة، شريطة أن تتكامل مع بقية الخصائص النوعية التي تجعل من البيانات المالية مادة ذات قيمة عمليّة. ومن هذا المنطلق، يمكن القول إن المعلومات الملائمة هي تلك التي تترك أثراً واضحاً في سلوك متخذ القرار الاقتصادي وتوجهه، من خلال مساعدته على قراءة الأحداث الماضية وفهم الواقع الجاري واستشراف المسارات المستقبلية، مع الأخذ في الاعتبار طبيعة هذه المعلومات وحدود أهميتها النسبية. وتطبيقاً على بيئة التقارير المالية، فإن المحك الأساسي لملاءمة المعلومة يكمن في قدرتها على

[1] ابتهاج إسماعيل يعقوب علي عبد الرضا طاهر، العوامل المؤثرة بجودة الأرباح ودورها في تعزيز قرارات المستثمر دراسة ميدانية في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية العراق السنة 37 العدد 101، 2014 ، ص: 246

إحداث تغيير حقيقي في مسار القرار، وذلك عبر تمكين المستخدمين من صياغة توقعات واضحة وتأكيدها بشأن المخرجات الاقتصادية المرتقبة[1].

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن تلخص اهم العناصر التي ترتبط بالملاءمة فيما يلي:

بناءً على التعاريف السابقة، يمكن تلخيص أهم الركائز والمؤشرات المرتبطة بخاصية الملاءمة في النقاط التالية:

1- **القدرة التنبؤي :(Predictive Value)** وتتحقق عندما تُعين المعلومات الملائمة مستخدمي القوائم المالية على صياغة تصورات واضحة واستشراف مآلات الأحداث، سواء كانت ماضية أو حاضرة أو مستقبلية. فالمعلومات المحاسبية تكتسب قيمتها وتؤثر في صناعة القرار بقدر ما ترفعه من قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالمسارات الاقتصادية القادمة.

2- **القيمة التأكيدية أو التغذية العكسية :(Confirmatory / Feedback Value)** وتظهر أهميتها في قدرة المعلومات على تقييم وتصحيح التوقعات الأولية التي بناها متخذ القرار سابقاً. ومن النماذج العملية للمعلومات المحاسبية التي تدعم هذا الجانب؛ إصدار التقارير القطاعية (حسب الأقسام) لنتائج الفترات المالية، ونشر القوائم المالية الربع سنوية؛ إذ تُعد هذه الأخيرة دليلاً ملموساً على التغذية الراجعة كونها تُمهد للتنبؤ بالأرباح السنوية الإجمالية قبل انقضاء العام[2].

كما تتيح هذه الخاصية (البُعد الرقابي) فرصة الاستفادة والتعلم من القرارات السابقة، من خلال تراكم الخبرات الناتجة عن المتابعة وإعادة التقييم المستمر للتحقق من سلامة تلك

[1] عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990ء من ص 199 – 200، من من 199-200.

[2] طلال الحجاوي وريان نعوم المحاسبة المالية 1 ، جهينة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأول، 2007، من 51

القرارات أو تعديلها عند الضرورة. وترتكز الفكرة الجوهرية للتغذية الراجعة على المقارنة النظامية بين ما تم التخطيط والتنبؤ به وبين ما أُنجز فعلياً على أرض الواقع، مما يسمح برصد الانحرافات وتقويمها، وهو ما يجسد مفهوم التقييم المستمر للوصول إلى تحسين مستدام[1].

3- **التوقيت المناسب :(Timeliness)** من الركائز الأساسية لضمان نفعية المعلومات المحاسبية وملاءمتها، هو إتاحتها للمستفيدين في الوقت الملائم الذي يُمكّنهم من بناء تنبؤاتهم وصياغة قراراتهم الاقتصادية بناءً على معطيات حديثة، دون الاكتفاء ببيانات الفترات السابقة الفاقدة لقيمتها الآنية. وفي الواقع، فإن مفهوم الملاءمة يرتبط بنيوياً بعامل الزمن؛ إذ يُعد التوقيت محدداً حاسماً في عملية نشر التقارير السنوية. وبناءً على ذلك، يصبح من الضروري تجميع البيانات المالية وتلخيصها وإصدارها بأسرع وقت ممكن، لضمان تزويد السوق بمعلومات طازجة تواكب الاحتياجات التنبؤية والقرارية[2].

وتأسيساً على ما سبق، يمكن صياغة تعريف أدق للتوقيت المناسب بأنه: توفير المعلومات وتأمين وصولها إلى المستخدمين في حينها، وقبل أن تفقد جدارتها النفعية وقدرتها على توجيه القرار وتعديل السلوك. فمن البديهي أن المعلومات المحاسبية إذا لم تُبح في وقت الحاجة إليها، فإنها ستفقد بالضرورة وزنها وأثرها في بيئة الأعمال، خاصة وأن النوافذ الزمنية المتاحة لصناع القرار تكون دوماً محددة ومحكومة بآجال معينة. وتجدر الإشارة هنا إلى أن مدى مرونة التوقيت تتباين تبعاً لطبيعة القرار نفسه؛ فبعض التوجهات

[1] عنوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبة الإطار الفكري والتطبيقات العملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2005 ، ص75

[2] الدون ساندريكسن النظرية المحاسبية، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الرابعة، 2005، ص129

الاستثمارية والتشغيلية تتطلب استجابة سريعة وسرعة فائقة في تدفق المعلومات مقارنة بغيرها من القرارات[1].

ثانيا- الشفافية في الإفصاح لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية:

1- **شفافية في المعلومات المحاسبية:** و تتمثل فيما يلي: [2]

شفافية المدخلات:

على مستوى المدخلات، يبرز تأثير وحاجة جوهرية لضمان جودة البيانات ومدى خلوها من الأخطاء الجسيمة، فضلاً عن اكتمالها وصلاحيتها الزمنية؛ إذ يتعين أن تكون هذه البيانات مستمدة من مصادر موثوقة، وأن يتم إدراجها وتغذيتها في النظام في الوقت المناسب لضمان مواكبتها للمستجدات المالية. كما يشترط أن تستند هذه المدخلات إلى مستندات إثبات حقيقية وقانونية بعيداً عن أي عمليات أو وثائق وهمية، وتكمن الأهمية الاستراتيجية لسلامة المدخلات في كونها الحجر الأساس والركيزة الأولى التي ينطلق منها النظام المحاسبي بكامله، والتي تُحدد بالتبعية مدى دقة وصحة كافة المخرجات والتقارير المالية اللاحقة.

شفافية المعالجات:

في ظل بيئة الشفافية المالية، غالباً ما تتسم آليات معالجة البيانات ونظم التغذية العكسية (الراجعة) المتاحة للإدارة والمستخدمين الداخليين للمعلومات بمستوى عالٍ من الإثراء والشمولية المعرفية؛ نظراً لامتلاكهم القدرة على الوصول إلى البيانات بأفضل خصائصها ونوعيتها التشغيلية. وعلى النقيض من ذلك، فإن الأطراف والمطلعين الخارجيين يفتقرون

[1] رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري والتطبيقات العملية، مرجع سابق، ص ص 192 - 193

[2] طلال محمود علي الحجاوي محمد آل فتح الله الشفافية في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، دار الأيام للنشر.(2017)، عمان الأردن ص62-63

إلى هذا الحجم من التفاصيل والدقة؛ وهو ما يؤصل بوضوح لوجود فجوة معلوماتية جوهرية بين مُعدّي التقارير المالية ومستخدميها الخارجيين، وهي الظاهرة الشائعة في الفكر المالي والمحاسبي بمصطلح "عدم تماثل المعلومات"

شفافية المخرجات:

تتمثل الخصائص المعبّرة عن مستوى الشفافية في مخرجات النظام المحاسبي في مجمل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؛ إذ تستند مصداقية التقارير المالية بشكل أساسي إلى حياديتها وموضوعيتها وعدم تحيزها، وهو الأمر الجوهري الذي يتعين على مراقب الحسابات (المدقق الخارجي) التأكيد عليه والتحقق منه، نظراً لأن المعلومات المتحيزة تفقد موثوقيتها ولا يمكن الاعتماد عليها في تقييم الأداء. وعلاوة على ذلك، يجب أن تتمتع هذه المخرجات بدرجة عالية من الأمانة في العرض، والوضوح التام لكافة فئات مستخدميها؛ فالبيانات المالية إذا اتسمت بالغموض وعدم القابلية للفهم، ينتفي بالتبعية وجه الاستفادة منها، وتصبح غير ملائمة أو قادرة على تلبية الاحتياجات الاستشرافية لمتخذي القرارات الاستثمارية والاقتصادية.

2- خصائص الشفافية في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

تُعرف المعلومات المحاسبية الجيدة بأنها تلك البيانات الأكثر فاعلية وفائدة في مجال ترشيد وصناعة القرارات الاقتصادية؛ حيث يُقصد بـ "جودة المعلومات" حزمة الخصائص والسمات الجوهرية التي تحكم كفاءة المنتج المحاسبي المفصح عنه. وعادةً ما يُعبر عن هذا المفهوم بمدى الدقة والموضوعية التي تتصف بها البيانات عند تمثيلها للأحداث التاريخية، والحاضر التشغيلي، والتوقعات الاستشرافية؛ ولا شك أنه كلما تعززت هذه الدقة، ارتفعت جودة المعلومات وقيمتها في التعبير عن الحقائق والتنبؤات. وبالرغم من الأهمية البالغة لمحدد الدقة، فإن تحقيقه بشكل مطلق يظل أمراً تعذر بلوغه في الواقع العملي؛ نظراً

لأن القرارات بطبيعتها ترتكز على آفاق مستقبلية محفوفة بحالة من "عدم التأكد"، وهو ما يضطر الإدارة غالباً إلى التضحية بجزء من الدقة التفصيلية في سبيل تحقيق خاصية "الملائمة الزمنية" لتوفير البيانات في الوقت المناسب؛ وتأسيساً على ذلك، فإن توفر هذه الخصائص النوعية ومتعددة الأبعاد يمنح التقارير المالية المفصح عنها مصداقية واعتمادية أعلى لدى جموع المستفيدين ومتخذي القرارات.

وتتمثل هذه الخصائص في: [1]

- الوضوح
- سعة الانتشار
- اقل ما يمكن من السرية
- التطوعية في تقديم المعلومات
- تكامل أو اكتمال المعلومات
- كفاءة المعلومات
- الدقة والصدق في تقديم
- توقيت المعلومة
- سهولة الوصول إلى المعلومة
- المرونة.

3- تحقيق جودة المعلومات المحاسبية من خلال الشفافية في الإفصاح:

[1] طلال محمود علي الحجاوي هدى امين عليوي الجميلي قياس درجة الشفافية في الإفصاح المحاسبي للشركات الصناعية، دار الأيام، عمان، الأردن: (2017)، ص 111-112

يتأسس الارتقاء بمستوى جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها على تفعيل أبعاد الشفافية في الإفصاح، والانتقال بها من مستوياتها الدنيا المقتصرة على الامتثال الشكلي إلى المستوى المثالي الذي يجسد جوهر مبدأ الإفصاح الكامل(Full\ Disclosure) ؛ ويتحقق هذا التحول النوعي بالاعتماد على مقومات الشفافية في الإفصاح والتي تتبلور عملياً عبر مرحلتين متكاملتين[1]:

أ المرحلة الأولى:

تتمثل المرحلة الأولى في الارتقاء بمستوى الإفصاح من حده الأدنى المتسم بانعدام الشفافية، والوصول به إلى المستوى المتاح والمقبول من الوضوح والعلانية، وذلك من خلال العمل على تحقيق ثلاثة شروط ومحددات جوهرية؛ أولها الالتزام الصارم بالمبادئ والأصول المحاسبية المتعارف عليها والتي تضمن موثوقية القياس، وثانيها صياغة وتفعيل السياسات الإدارية الرشيدة الداعمة لبيئة حوكمة الشركات، وثالثها تفعيل لوائح الإشراف والرقابة الصارمة وتطوير أدلة التدقيق الفعالة؛ حيث تتكامل هذه الشروط الثلاثة معاً لتشكل بيئة عمل تنظيمية متماسكة تطرد ممارسات التعتيم وتؤسس لشفافية الإفصاح المالي.

ب- **المرحلة الثانية:**

وتنصرف المرحلة الثانية إلى الارتقاء بمستوى الإفصاح من حدوده المتاحة والمقبولة حالياً، والتوجه به نحو المستوى الطموح الذي يقترب بالمنشأة من التطبيق المثالي لجوهر مبدأ الإفصاح الكامل (Full Disclosure) مستهدفةً بذلك تحقيق أعلى درجات الشفافية في العرض والارتقاء بجودة المعلومات المحاسبية المحققة، ويتمحور بلوغ هذا المستوى المتقدم حول ركائز أساسية تتكامل فيما بينها، وتتمثل في الالتزام الصارم والتام بقواعد السلوك المهني الحاكمة للأداء، والامتثال للمنظومة المتكاملة من المعايير والقوانين

[1] طلال محمود علي الججاوي، محمد آل فتح الله، مرجع سابق، ص .160-161

والتشريعات المنظمة للمهنة، جنباً إلى جنب مع التحلي بالقيم الأخلاقية الرفيعة كالصدق والنزاهة والعدالة والأمانة في عرض وتوصيل الحقائق المالية، وصولاً إلى الهدف الاستراتيجي الأسمى والمتمثل في خلق وتأسيس بيئة محاسبية ملائمة تمتاز بحس أخلاقي وتنظيمي رفيع؛ بحيث تصبح هذه القيم السلوكية والمهنية عُرفاً سائداً وثقافة مؤسسية راسخة تُمثل هي القاعدة العامة، في حين يغدو الفساد أو الانحراف المالي هو الاستثناء النادر الطرد.

المطلب الثالث: النماذج الكمية لقياس جودة القوائم المالية

تُعد النماذج الكمية لقياس جودة القوائم المالية أدوات إحصائية ورياضية تعتمد على البيانات المحاسبية لتقييم مدى دقة وشفافية المعلومات المفصح عنها. تلعب هذه النماذج دوراً حيوياً للمستثمرين والمحللين في استبعاد احتمالية "إدارة الأرباح (Earnings Management) " والتأكد من تمثيل القوائم للواقع الاقتصادي الحقيقي للشركات.

فيما يلي أبرز وأهم النماذج الكمية المستخدمة في الأبحاث والدراسات الأكاديمية والمهنية:[1]

أولا – نماذج قياس جودة الاستحقاقات وإدارة الأرباح (Accruals Quality & Earnings Management) : تقيس هذه النماذج حجم "الاستحقاقات التقديرية" التي تقوم الإدارة بتعديلها في دفاترها لبيان ما إذا كانت الشركة تتلاعب بأرباحها.

ثانيا – نموذج جونز الأصلي (Jones Model 1991) :يُعد حجر الزاوية في كشف إدارة الأرباح؛ يفصل هذا النموذج الاستحقاقات إلى قسمين (تقديرية وغير تقديرية) عبر

[1] Ferdy van Beest, Geert Braam, and Suzanne Boelens, "Quality of Financial Reporting: Measuring Qualitative Characteristics," *NICE Working Paper* 09-108 (Nijmegen: Radboud University Nijmegen, 2009), p

استخدام معادلة تعتمد على التغيرات في إيرادات المبيعات (Δ REV) وحجم الأصول الثابتة (PPE).

ثالثا – نموذج جونز المعدل : (Modified Jones Mode) تم تطويره لاحقاً لمعالجة بعض عيوب النموذج الأصلي، حيث يقوم بتعديل قيمة التغير في الإيرادات بقيمة التغير في حسابات العملاء (الذمم المدينة) لتقليل أخطاء القياس، ويُعتبر النموذج الأكثر شيوعاً عالمياً في اكتشاف التلاعب المالي.

رابعا– نموذج ديشو ودبتشيف : (Dechow and Dichev Model)يقيس جودة الأرباح بناءً على مدى قدرة الاستحقاقات على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية. فكلما ارتفعت الانحرافات والتباينات في هذه الاستحقاقات، انخفضت جودة القوائم المالية.

خامسا – نموذج بنيش :(Beneish M–Score) عبارة عن معادلة رياضية تتكون من 8 نسب مالية رئيسية تقوم بحساب احتمالية قيام الشركة بالتلاعب المالي أو تضخيم الأرباح، حيث تعطي نتائج سلبية تدل على مخاطر عالية عندما تتجاوز درجات معينة.

سادسا – نماذج الملاءمة القيمية (Value Relevance Models) نموذج أوث :(Ohlson Model)يعتمد هذا النموذج الكمي على العلاقة بين الأرقام المحاسبية (مثل: القيمة الدفترية، وربحية السهم) والقيمة السوقية لأسهم الشركة في البورصة.

في حال كان هناك ارتباط إحصائي قوي بين التغير في أرقام القوائم المالية والتغير في سعر السهم في السوق، فإن هذا يعكس تمثيلاً صادقاً لواقع الشركة وجودة عالية في القوائم.

سابعا – مؤشرات التوقيت وفترات التدقيق (Timeliness & Audit Lag) تُقاس الجودة كمياً بحساب عدد الأيام التي تستغرقها الشركات لإصدار تقاريرها المالية بعد نهاية السنة المالية(Earnings Announcement Lag) ، بالإضافة إلى طول فترة التدقيق الخارجي

.(Audit Delay)كلما طالت هذه الفترات، زادت احتمالية وجود مشكلات مالية أو عدم كفاءة في إعداد التقارير.

المبحث الثالث: اثر القياس و الافصاح عن التكاليف البيئية على جودة القوائم المالية

يُشكل القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية ركيزة جوهرية في المحاسبة المعاصرة؛ إذ يُسهم في تعزيز شفافية القوائم المالية ودقة احتساب التكاليف، مما يوفّر معلومات موثوقة تُمكّن أصحاب المصلحة من تقييم الأداء البيئي والمالي المستدام للمؤسسة بكفاءة.

المطلب الاول: دور القياس البيئي في تحسين مصداقية القوائم المالية

في ظل التوجه العالمي نحو التنمية المستدامة، لم يعد الأداء المالي التقليدي كافياً لتقييم نجاح المنشآت؛ حيث برز القياس البيئي كأداة استراتيجية لترجمة التفاعلات البيئية إلى مؤشرات مالية، مما يُسهم في إضفاء الشفافية والمصداقية على القوائم المالية أمام الأطراف ذات المصلحة.

اولا – تحسين دقة التقييم المالي:يعمل القياس البيئي على رصد التكاليف والالتزامات البيئية التي غالباً ما تُهمل في المحاسبة التقليدية و يكمن دوره في تحسين دقة التقييم المالي من خلال: [1]

- **ترشيد القرارات الإدارية** :مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات الكفيلة بتخفيض التكاليف والأعباء البيئية للمنشأة.
- **دقة التسعير والتقييم** :تعميق فهم التكاليف البيئية المرتبطة بالعمليات، مما يتيح تسعير المنتجات بشكل دقيق وموضوعي.
- **دعم الحوكمة البيئية** :المساهمة الفعالة في بناء وتشغيل نظام إدارة بيئية متكامل على مستوى الوحدة الاقتصادية ككل.

[1] عبد الهادي منصو ر الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية – دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت لأوراق المالية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2011، ص28

- **تجويد مؤشرات الأداء** :تفادي تضليل مؤشرات قياس الأداء وتضخيم الأرباح الناتج عن تجاهل تكاليف التلوث البيئي.
- **توسيع النطاق الاستثماري** :تحسين كفاءة التقييم المالي وتحليل الاستثمارات عبر إدراج الآثار البيئية المحتملة ضمن الحسابات.[1]

ثانيا – تقليل عدم تماثل المعلومات: تنشأ مشكلة عدم تماثل المعلومات عندما يمتلك المديرون بيانات دقيقة عن المخاطر البيئية للشركة لا يعلم عنها المستثمرون شيئاً، أو نتيجة التباين بين المؤشرات البيئية الحالية المحققة وتلك المتنبأ بها؛., و يساهم القياس البيئي في سد هذه الفجوة من خلال:

- توسيع نطاق عملية التقييم وتحليل الاستثمار لكي يشمل الآثار البيئية المحتملة.
- تجاهل قياس التكاليف البيئية الناتجة عن التلوث البيئي يضلل مؤشرات قياس الأداء ويضخم النتائج، وبالتالي يؤدي إلى عدم تماثل المعلومات.
- تستمد المحاسبة وجودها من اعتراف المجتمع بنتائجها، من خلال وظيفيتي القياس والتوصيل للمعلومات المالية والاقتصادية.
- استمرار الطلب على خدمات مهنة المحاسبة والتدقيق يستلزم تلبية الاحتياجات المتزايدة للمعلومات البيئية والاجتماعية إلى جانب المعلومات المالية.[2]

المطلب الثاني: أثر الافصاح البيئي على شفافية التقارير المالية

تمثل الشفافية حجر الزاوية في جودة المعلومات المحاسبية، وهي تعني الوضوح التام في عرض المعلومات المالية وغير المالية بما يضمن عدم تضليل المستخدمين. الإفصاح

[1] عبد المجيد ,م .(2017) .قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية في ظل التوجه نحو تحقيق التنمية المستدامة .مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي الجزائر

[2] سعداني نسرين.)2022(. مساهمة المحاسبة البيئية في استدامة المؤسسات الاقتصادية. مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر أكاديمي . العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الوادي الجزائر: جامعة الشهيد حمه لخضر.

البيئي هو الكشف عن التكاليف، الالتزامات، والأصول البيئية التي تؤثر بشكل مباشر على المركز المالي للشركة. وهو مجموعة من بنود المعلومات التي تتعلق بإدارة البيئية للمنشأة والآثار المترتبة عليها في الحاضر والمستقبل.[1]

اولا – تعزيز ثقة المستثمرين: يعتبر المستثمرون الإفصاح البيئي مقياساً لجودة الإدارة وقدرتها على استشراف المخاطر، مما يجعلها أقل عرضة للفضيحة أو الغرامات القانونية المفاجئة. و ذلك من خلال:

- الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية يوفر احتياجات الأطراف المتعددة لمستخدمي المعلومات المحاسبية.[2]
- ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بتقييم مدي وفاء المؤسسة بمسؤولياتها اتجاه المحافظة على البيئة[3]

ثانيا – دعم قرارات اصحاب المصالح:

يعد الإفصاح حجر الزاوية في توجيه ودعم قرارات أصحاب المصالح حيث يوفر المعلومات الشفافة والدقيقة التي تقلل من حالة عدم اليقين والمخاطر.

[1] عزيز، محمد، 2018 دور الافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العراقية"،)مجلة التمني للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المثني، المجلد الثامن، العدد الرابع ص160

[2] (محمد، حامد طبلة،)1996("دراسة تحليلية للجوانب المحاسبية لمشكلة تلوث البيئة")مجلة الدراسات والبحوث التجارية، مصر، كلية التجارة ببنها، العدد الأول ص132.)

[3] (عبد الحليم، نادية راضي،)2005م(،" دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور المنظمات في التنمية المستدامة "،)مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الثاني، 21ديسمبر 2005م، جامعة الأزهر ص ص 400-441)

- تلبية الاحتياجات المتزايدة لمستخدمي القوائم والتقارير المالية من المعلومات المتعلقة بالالتزامات البيئية للمؤسسة في ظل تعدد هؤلاء المستخدمين وتباين المعلومات والبيانات اللازمة لهم.
- يعد الإفصاح وسيلة للتفاوض بين أصحاب حقوق الملكية والغير ممن يمارس ضغوطاً على المؤسسة كالمستهلكين والموردين والجمهور والهيئات الاجتماعية الأخرى.
- كسب رضاء وقناعة المستهلكين بما تطرحه المنظمة من سلع وخدمات في السوق بالتالي زيادة الإقبال على منتجاتها
- المحافظة على المركز التنافسي للمؤسسة بالبيئة المماثلة في السوق من خلال تحسين سمعتها تجاه الأطراف ذات العلاقة بنشاطها الاقتصادي والاجتماعي
- يساعد مستخدمي المعلومات على اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، فضلاً عن تطوير البحوث والدراسات في مجال سلامة البيئة وخدمة المجتمع [1]
- التزام المنظمة بإجراءات سلامة البيئة وحمايتها من التلوث يساهم في خلق حالة من الاستقرار النفسي والصحي للعاملين فيها، مما يقلل من حدة دوران اليد العاملة

والتكاليف المرتبطة به.

- يوفر الإفصاح قاعدة جيدة للبيانات والمعلومات يمكن أن تخدم مالكي الشركة والعاملين فيها فيما يتعلق بكفاءة الإجراءات المتخذة للمحافظة على سلامة

[1] (عوادي، مصطفي،)2018(، "الملتقي الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"،)جامعة الشهيد حمة لخضير، الوادي210-212) .)

البيئة، فضلاً عن إطلاع الإدارة على حجم التكاليف الإضافية التي تتحملها في حماية البيئة. [1]

- يساعد الإفصاح عن الآثار الاقتصادية لتلوث البيئة في التحليل والتنبؤ بكفاءة الموارد الاقتصادية للدولة في ضوء المتغيرات البيئية، مما يؤدي إلى زيادة ثقة المجتمع في المؤسسات التي تفي بمسؤولياتها البيئية وتشجيعها على تنمية وتطوير أنشطتها، وفي المقابل زيادة الضغط على المؤسسات التي لا تعمل على الوفاء بمسؤولياتها البيئية. [2]
- .توفير المعلومات المناسبة لمقابلة احتياجات المحاسبة البيئية الضريبية [3]
- التعرض لضغوطات من طرف هيئات الضرائب، لأن معظم الدول تفرض ضرائب بيئية مثل ضرائب استهلاك الطاقة والانبعاثات الغازية، كما أنها تقدم إعفاءات
- ضريبية للمؤسسات التي تقوم بالتقليل من تلويثها للبيئة. [4]

المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة البيئية و جودة القوائم المالية

توجد علاقة طردية قوية بين تطبيق المحاسبة البيئية (بما تشمله من قياس وإفصاح) ورفع جودة القوائم المالية، حيث تزيد من شفافية، موثوقية، وقابلية المقارنة للمعلومات.

---

[1] (Michael John Jones ,"Accounting For environment Towards a theoretical perspective For environmental Accounting and Reporting", Accounting Forum Journal ,No34, 2010,P130.

[2] (عبد الحليم، نادية راضي،)، مرجع سبق ذكره ، ص400.

[3] (بدوي، محمد عباس،)2000(، "محاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية")دار جامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية ص 88)

[4] (عمار محمد حسين، هيثم محسن كريم، **العلاقة بين الإفصاح عن التكاليف البيئية والآثار الاقتصادية والاجتماعية،** مجلة الدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة بابل، المجلد 10 ، العدد 03 ، 2018 ، ص. 222 :)

الإفصاح عن التكاليف البيئية يقلل التضليل ويظهر الصورة الحقيقية للالتزامات، مما يعزز الثقة لدى المستثمرين والمستخدمين.

اولا – اثر المعلومات البيئية على جودة الارباح

جودة الأرباح تعني أن الأرباح المعلنة تعكس الأداء الفعلي للشركة وقابلة للاستمرار في المستقبل. تؤثر المعلومات البيئية عليها كالتالي:

- القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية يعبر عن العمليات والأحداث البيئية التي تقوم بها المؤسسة بالشكل الذي يمكن للمستخدم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات التي يراها مناسبة.
- الإفصاح عن التكاليف البيئية يساعد متخذي القرارات على التنبؤ بالأداء البيئي المستقبلي للمؤسسات في ظل المخاطر المحيطة ببيئة عمل تلك المؤسسات. [1]
- تساعد على إدماج التكاليف البيئية من ضمن تكاليف المؤسسة الأمر الذي يساعد
- في تسعير المنتجات التسعير المناسب.
- تساعد على تخفيض تكلفة وتحسين الجودة البيئية، – الأمر الذي يساعد المؤسسة على اتخاذ قراراتها بشكل أكثر ملائمة
- تساعد على إعداد دراسات الجدوى والموازنات الرأسمالية – وذلك من حيث معرفة آثار النشاط الاستثماري المراد استثماره على البيئة.
- قياس وتحليل التكاليف البيئية يساعد الإدارة على إدخال تلك التكاليف ضمن متغيرات اتخاذ القرارات.

[1] أمينة حفاصة، عباس فرحات، **دور القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 08 ، العدد 02 ، الجزائر،2017

- يساعد القياس والتقرير عن التكاليف البيئية في ترشيد عملية اتخاذ القرارات المبنية على الحقائق..
- إلمام المؤسسات بتكاليفها البيئية الكاملة لتشغيل أعمالها يسهم في تقدير المخاطر حيال القرار الاستثماري.
- تساعد على اتخاذ القرارات بشأن التوزيع الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة[1] .

ثانيا – دور التقارير البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

تعمل التقارير البيئية كأداة "فلترة" وتطوير للمعلومات المحاسبية التقليدية من خلال:

- قياس وتحليل التكاليف البيئية في تحديد التكلفة النهائية للمنتج أو الخدمة يساهم في زيادة فعالية المعلومات المحاسبية.
- قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية يعطي معلومات محاسبية صحيحة وسهلة لمستخدميها لاتخاذ القرارات.
- القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية الماضية، الحاضرة والمستقبلية يؤدي إلى زيادة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية، وبالتالي توفير معلومات محاسبية تتسم بالدقة، الأمر الذي يؤدي إلى الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية[2].
- تساعد دراسة وتحليل التكاليف البيئية على التقليل من التزامات المؤسسات التي قد تترتب على الإضرار بالبيئة[3].

[1] لعبيدي مهاوات، **مرجع سبق ذكره**، ص103

[2] أمينة حفاصة، عباس فرحات، مرجع سبق ذكره ص(907)

[3] حنان سعدي سياف، حنان سعدي سياف، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية دراسة حالة مؤسسة الأسمنت حامية بوزيان SCHB – قسنطينة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الإخوة – منتوري قسنطينة ، الجزائر، – – 2013 – 2014 – 2013 – 2014 ص39–

خلاصة الفصل:

في ختام هذا الفصل، يمكننا استخلاص جملة من النتائج المحورية التي تؤصل للعلاقة المتشابكة بين جودة التقارير المالية والأبعاد البيئية والرقابية للمؤسسة، و قد تبيّن أولاً أن جودة القوائم المالية لا تقف عند حدود كونها التزاماً قانونياً أو إجرائياً مفروضاً على المنشأة، بل هي ركيزة بنيوية أساسية تهدف إلى بناء جسور الثقة مع مجتمع المستثمرين وتسهيل تدفقات التمويل، شريطة أن تستند هذه القوائم إلى أطر معيارية رصينة ونظم حوكمة ورقابة داخلية فعالة. وتكاملاً مع هذا الطرح، اتضح أن القيمة النفعية للمعلومات المحاسبية تظل مشروطة بمدى ترجمتها الفسيولوجية للخصائص النوعية إذ إن البيانات المالية مهما بلغت دقتها الرقمية، تفقد ميزتها النفعية وقدرتها على توجيه القرار إذا ما اتسمت بالتعقيد أو أُتيحت في توقيت غير مناسب.

ومن جانب آخر، يتأكد دور جودة الأرباح كمؤشر استراتيجي يعكس الكفاءة التشغيلية والنزاهة الإدارية للمؤسسة؛ حيث تساهم المؤشرات الدالة عليها في منح أصحاب المصالح رؤية صادقة حول الاستدامة المالية بعيداً عن الممارسات التضليلية أو أدوات إدارة الأرباح.

وأخيراً، كشفت الدراسة النظرية في هذا الفصل عن وجود علاقة تبادلية وتكاملية وثيقة بين جودة التقارير المالية والبُعد البيئي للمنظمة؛ ففي الوقت الذي يسهم فيه الإفصاح عن التكاليف البيئية في رفع مستويات الشفافية والمصداقية أمام الأطراف الخارجية، فإن كفاءة النظام المحاسبي وجودته تضمن قياس ورصد هذه المؤشرات البيئية بدقة وموضوعية، وهو ما يثمر في نهاية المطاف قرارات استثمارية أرشد وتقييماً مالياً أكثر شمولاً يخدم مصالح جميع الشركاء.

الفصل الثالث: دراسة حالة مجمع صيدال وحدة إنتاج المدية قياس التكاليف البيئية

تمهيد:

بعد أن تم استعراض الإطار النظري والمفاهيمي للقياس والإفصاح عن التكاليف البيئية وتأثيرها على جودة القوائم المالية في الفصول السابقة، يأتي هذا الفصل ليجسد تلك المفاهيم في واقع ممارسات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. يهدف هذا الفصل إلى الانتقال من التنظير إلى التطبيق، من خلال تسليط الضوء على "دراسة حالة مجمع صيدال – وحدة إنتاج المدية"، كنموذج رائد في القطاع الصيدلاني.

يسعى هذا الفصل إلى فحص واقع المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية داخل مجمع صيدال، وتحديد طبيعة المصاريف المرتبطة بالبيئة ومظاهر إدماجها في النظام المحاسبي للمؤسسة. كما يركز على إجراء تسويات محاسبية عملية على قائمة المركز المالي وجدول حسابات النتائج، وذلك لغرض قياس مدى تأثير الإدراج البيئي على مؤشرات جودة الأرباح والتقارير المالية بشكل عام.

ولتحقيق هذه الغايات، تم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية: يتناول الأول تقديماً عاماً للمجمع، بينما يخصص الثاني لتحليل واقع المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية، في حين يركز المبحث الثالث على التحليل المقارن لمؤشرات جودة الأرباح قبل وبعد التعديل المحاسبي، مما يتيح لنا تقييم الأثر الفعلي للإدراج البيئي على دقة التقارير المالية للمؤسسة محل الدراسة.

المبحث الأول: تقديم عام لمجمع صيدال فرع المضادات الحيوية

يعدّ مجمع صيدال أحد أبرز الصروح الاقتصادية الرائدة والركائز الأساسية المتخصصة في قطاع الصناعات الصيدلانية على الصعيد الوطني. وبالرغم من اشتداد البيئة التنافسية وظهور فاعلين خواص وأجانب في هذا المجال الاستراتيجي، إلا أن المجمع تمكّن من الحفاظ على مكانته الريادية واستقراره في السوق. ويعود هذا التميز بصفة مباشرة إلى كفاءة وحنكة القيادات الإدارية والكوادر البشرية التي يزخر بها مجمع صيدال عموماً، وفرع المضادات الحيوية على وجه الخصوص، مما ساهم في تعزيز قدرته التنافسية وضمان ديمومة نموه وتطوره وسط التحديات الاقتصادية الراهنة.

المطلب الأول: تقديم مجمع صيدال (نشأته وهيكله التنظيمي)

أولاً: نشأة مجمع صيدال

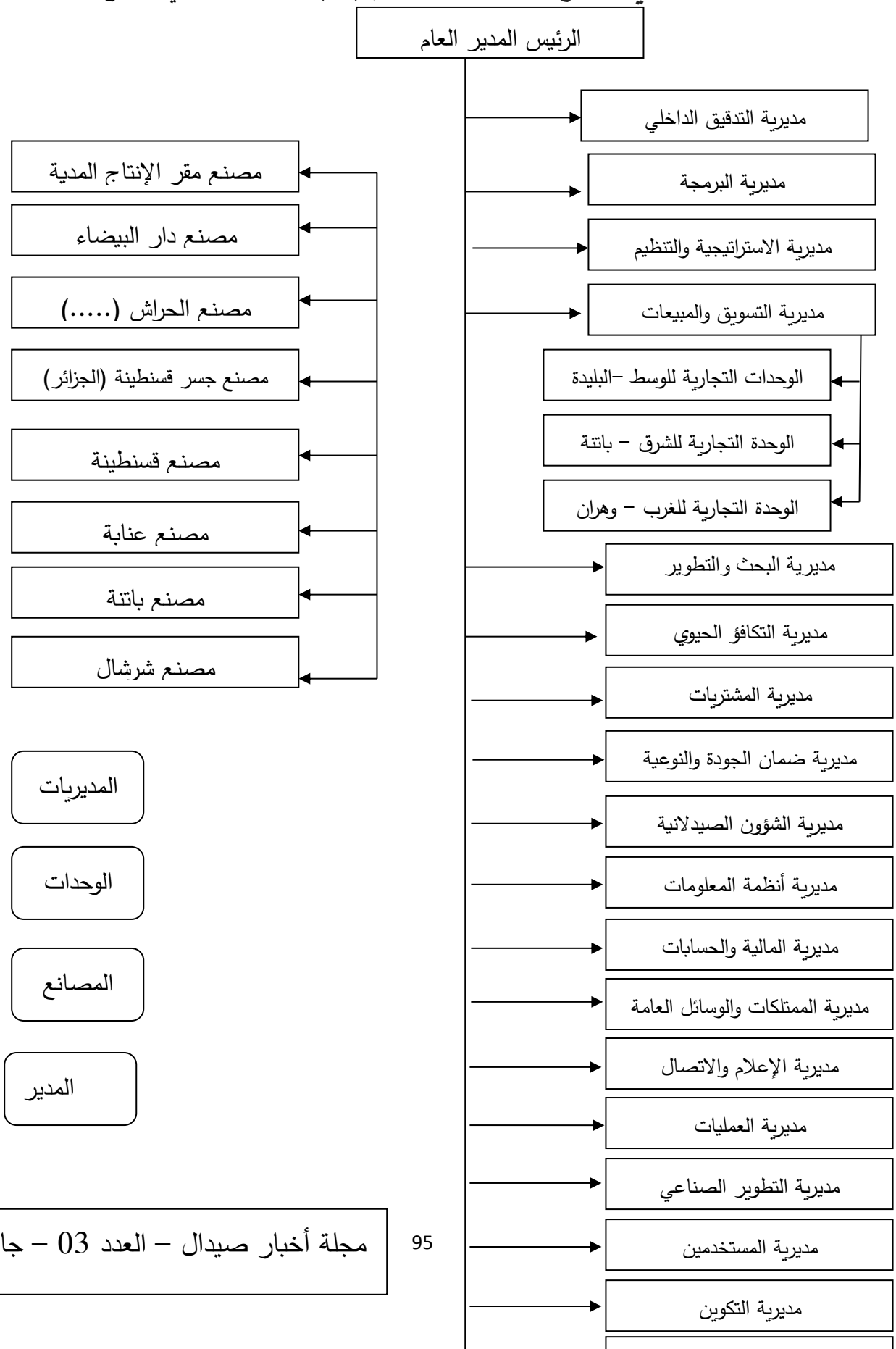
مرّ مجمع صيدال خلال مسيرته التاريخية بعدة مراحل وتحولات هيكلية جوهرية يمكن إجمال أبرز محطاتها فيما يلي:

- **في 10 أفريل 1963:** تأسست الصيدلية المركزية الجزائرية(PCA) ، وتم المصادقة على قانونها الأساسي بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 6/77 المؤرخ في 23 جانفي 1977، والذي نص على احتكار الدولة لاستيراد وتوزيع وإنتاج المنتجات الصيدلانية الموجهة للاستعمال البشري. كما شهدت هذه المرحلة إنشاء وحدة إنتاج بالحراش، واسترجاع وحدة بيوتيك (Biotic) سنة 1971، بالإضافة إلى استرجاع فرع فارمال (Pharmal) سنة 1975.
- **في سنة 1982:** تم تحويل اسم الصيدلية المركزية الجزائرية إلى المؤسسة الوطنية للإنتاج الصيدلاني، وتحولت لاحقاً لتأخذ اسم مؤسسة صيدال (ENPP) .

- **في سنة 1989:** في إطار سياسة إعادة هيكلة المؤسسات العمومية، تحولت مؤسسة صيدال إلى مؤسسة عمومية اقتصادية ذات استقلالية في التسيير، وفي سنة 1993 طرأت بعض التعديلات القانونية على طابعها التنظيمي.
- **في سنة 1997:** خضعت المؤسسة لعملية إعادة هيكلة صناعية واسعة، أسفرت عن تحولها إلى مجمع صناعي متكامل.
- **في سنة 1999:** خطى المجمع خطوة استراتيجية هامة بدخوله البورصة الجزائرية (بورصة الجزائر).[1]

[1] مقابلة مع السيد فهيص محمد رئيس مصلحة مركز الاعلام الالي و التوثيق مجمع صيدال فرع المضادات الحيوية باللمدية 06 ماي 2026 على الساعة 11

ثانياً: الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال الشكل رقم (01): الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال



يتشكل الهيكل التنظيمي العام لمجمع صيدال (وفقاً للتحديثات والتعيينات المعتمدة من طرف المديرية العامة والمصادق عليها من قبل مجلس الإدارة) من سلطة عليا يمثلها **الرئيس المدير العام** والذي يعتبر مركز القيادة والتسيير للمجمع، ويتولى رسم الاستراتيجيات العامة وإصدار القرارات والتوجيهات المحققة للأهداف المسطرة.

يضم النموذج التنظيمي الجديد للمديرية العامة 18 مديرية عامة تتوزع وظائفها على النحو التالي:

1.مديرية المالية والمحاسبة: تحليل ومراقبة وتدقيق حسابات المجمع مع السهر على المراجعة الدائمة والقيام بالتحاليل وتصحيح الانحرافات في الوقت المناسب.

2.مديرية التدقيق الداخلي: مهمتها تصميم استراتيجية المجمع وسياسات التسيير وقيادة مختلف عمليات التصميم.

3.مديرية الإعلام والاتصال: تُعنى بمتابعة الهياكل التنظيمية والبرامج ونظم المعلومات بما يتوافق مع السياسة التنظيمية للمجمع ككل.

4.مديرية المستخدمين: لتوفير الأمن الداخلي والخارجي للحفاظ على سلامة الممتلكات والعمال وكل ما يخص الموارد البشرية في المجمع.

5.مديرية الشؤون الصيدلانية: تضمن العمل بالتوجيهات اللازمة لتحسين المنتجات الصيدلانية، وهي على علاقة مباشرة بمركز البحث والتطوير قصد تكوين منتجات جديدة ذات جودة عالية.

6.مديرية مركز البحث والتطوير: مُكَلَّفة بالتصميم والتخطيط والبحث والدراسة لتطوير منتجات المجمع والإبداع الصيدلاني.

7.مديرية التسويق والمبيعات: تهدف لدراسة السوق قصد تقديم تحسينات على منتجات المجمع وضمان التوزيع الجيد لها، والتكفل ببناء استراتيجية تسويقية في السوق المحلي والأجنبي لإعطاء صورة جيدة للمجمع.

8.مديرية ضمان الجودة والنوعية: لتحقيق الجودة والنوعية في المنتجات والنشاطات الخاصة بصناعة الأدوية، ومتابعة حصول المجمع على شهادات الجودة العالمية (ISO)

9.مديرية البرمجة.

10. **مديرية الاستراتيجيات والتنظيم.**
11. **مديرية التكافؤ الحيوي.**
12. **مديرية المشتريات.**
13. **مديرية أنظمة المعلومات.**
14. **مديرية الممتلكات والوسائل العامة.**
15. **مديرية العمليات.**
16. **مديرية التطوير الصناعي.**
17. **مديرية التكوين.**
18. **مديرية الشؤون القانونية.**

بالإضافة إلى هذه المديريات، يشرف المجمع على عدة مصانع ووحدات تجارية (مثل: مصنع مقر الإنتاج المدية، مصنع دار البيضاء، مصنع الحراش، مصنع جسر قسنطينة، مصنع قسنطينة، مصنع عنابة، مصنع باتنة، مصنع شرشال، والوحدات التجارية للوسط، الشرق والغرب).

المطلب الثاني: خصائص مجمع صيدال، أهدافه واستراتيجيته

أولاً: خصائص مجمع صيدال

يمكن تصنيف أهم الخصائص والسمات الاستراتيجية التي تميز مجمع صيدال فيما يلي:

- الاعتماد العالي على الطاقات والقدرات العلمية ذات الكفاءة والروح العملية العالية[1].

[1]

- امتلاك رصيد معتبر من الخبرات المكتسبة على مدار أكثر من 40 سنة من النشاط والعمل المستمر.
- اكتساب مهارات عالية وتكنولوجيا متقدمة في صناعة مختلف أشكال وأصناف المنتجات الصيدلانية.
- دخول المجمع للبورصة وتحقيقه لمجموعة أهداف تتعلق بمستوى الإنتاج وحجم الأعمال.
- امتلاك المجمع لمراكز بحث متطورة ومخابر تحليل حديثة تعتمد على تقنيات تكنولوجية متقدمة.
- التخصص النوعي والزيادة في توفير المنتجات الطبية الحيوية.

ثانياً: مهام وأهداف مجمع صيدال

تتمثل الأهداف الأساسية والمهام المنوطة بمجمع صيدال في النقاط التالية:

- توسيع وتنويع تشكيلة المنتجات الدوائية لتلبية احتياجات السوق الوطنية المتزايدة سنوياً، وذلك عبر إنشاء خطوط ووحدات إنتاجية جديدة ومتطورة.
- تقديم أدوية جنيسة ذات تنافسية عالية من حيث الجودة والسعر، وترقية النشاطات التسويقية وضمان معايير الجودة الشاملة.
- ضمان الاستقلالية المالية والاستدامة للمجمع، والعمل على الحفاظ على توازنه المالي وتدعيم القدرة التنافسية لمنتجاته محلياً ودولياً.
- تطوير وتنمية الموارد البشرية والفاعلية المهنية من خلال التدريب والتكوين المستمر.
- التركيز على الاستفادة القصوى من البحث العلمي بالتعاون مع كليات الصيدلة ومراكز البحوث الأجنبية، للحد من حجم الواردات وتوسيع الاستثمارات.
- الولوج إلى الأسواق الدولية عبر تفعيل استراتيجيات التصدير وتسويق المنتجات الصيدلانية والمواد الكيميائية (سواء كمنتجات نصف مصنعة أو تامة الصنع) الموجهة للاستعمال البشري والبيطري.

– تحقيق رضا المستهلك والزبائن كهدف محوري مستدام من خلال تبني سياسة صارمة لتسيير الجودة والنوعية.

وبناءً على هذه المهام، يباشر المجمع برنامج عمل موجه نحو: إنتاج الأساس الفعال للمضادات الحيوية، المراقبة الاستراتيجية لجميع الفروع والتكيف معها، تأمين الجودة ومراقبة تحليل وتركيب الدواء، وزيادة رضا المستهلك النهائي.

ثالثا: استراتيجية مجمع صيدال

تتمحور الاستراتيجية العامة للمجمع حول أربعة محاور أساسية:

1. **رفع القدرة الإنتاجية وتحسين الجودة والنوعية:** بالاعتماد على وسائل إنتاج حديثة وطرق تسيير فعالة، وتكثيف عمليات البحث والتطوير والاستفادة من التكنولوجيا المتطورة
2. **تنويع مصادر التمويل:** للحصول على تمويلات إضافية من خلال الرفع من رأسمال المجمع عن طريق الخوصصة الجزئية والدخول الفعال في البورصة.
3. **تفعيل الرقابة والحوكمة:** بإجراءات رقابية صارمة تشمل كل المستويات (بما فيها المتعاملون الخواص) للمحافظة على ممتلكات المجمع وحماية منتجاته وسمعته التجارية، من خلال تشكيل لجان متخصصة تسهر على ذلك.
4. **تكثيف الجهود التسويقية:** بالقيام بدراسات سوقية شاملة ومعمقة تمس كل الجوانب لتعزيز الحصة السوقية للمجمع.[1]

[11] مقابلة مع السيد فهيص محمد رئيس مصلحة مركز الاعلام الالي و التوثيق مجمع صيدال فرع المضادات الحيوية باللمدية 06 ماي 2026 على الساعة 11

المطلب الثالث: تقديم مجمع إنتاج المدية

أولاً: نشأة وتعريف موقع إنتاج المدية

يعتبر مقر الإنتاج بالمدية التابع لمجمع صيدال مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم (ش.م.ع.إ)، ويقدر رأس ماله الاجتماعي بـ 2.5 مليار دينار جزائري. تم إنشاء هذا الصرح الصناعي سنة 1984، وحصل على شهادة الجودة العالمية إيزو 9002 سنة 1994، ثم شهادة الجودة إيزو 9001 نسخة 2000 الممنوحة من طرف الجمعية الفرنسية للتدقيق والجودة.

ويمكن تلخيص المعطيات التعريفية والفنية للمقر كالتالي:

- **العنوان:** طريق الخميس، ص.ب 33 المدية، الجزائر.
- **رقم السجل التجاري:** 26/0800B342357
- **رقم الحساب البنكي:** ق.ش.ج المدية رقم: 00400110401707760184/
- **المساحة:** يقع المقر على بعد 100 كلم جنوب الجزائر العاصمة، ويتربع على مساحة إجمالية تقدر بـ 33 هكتاراً.

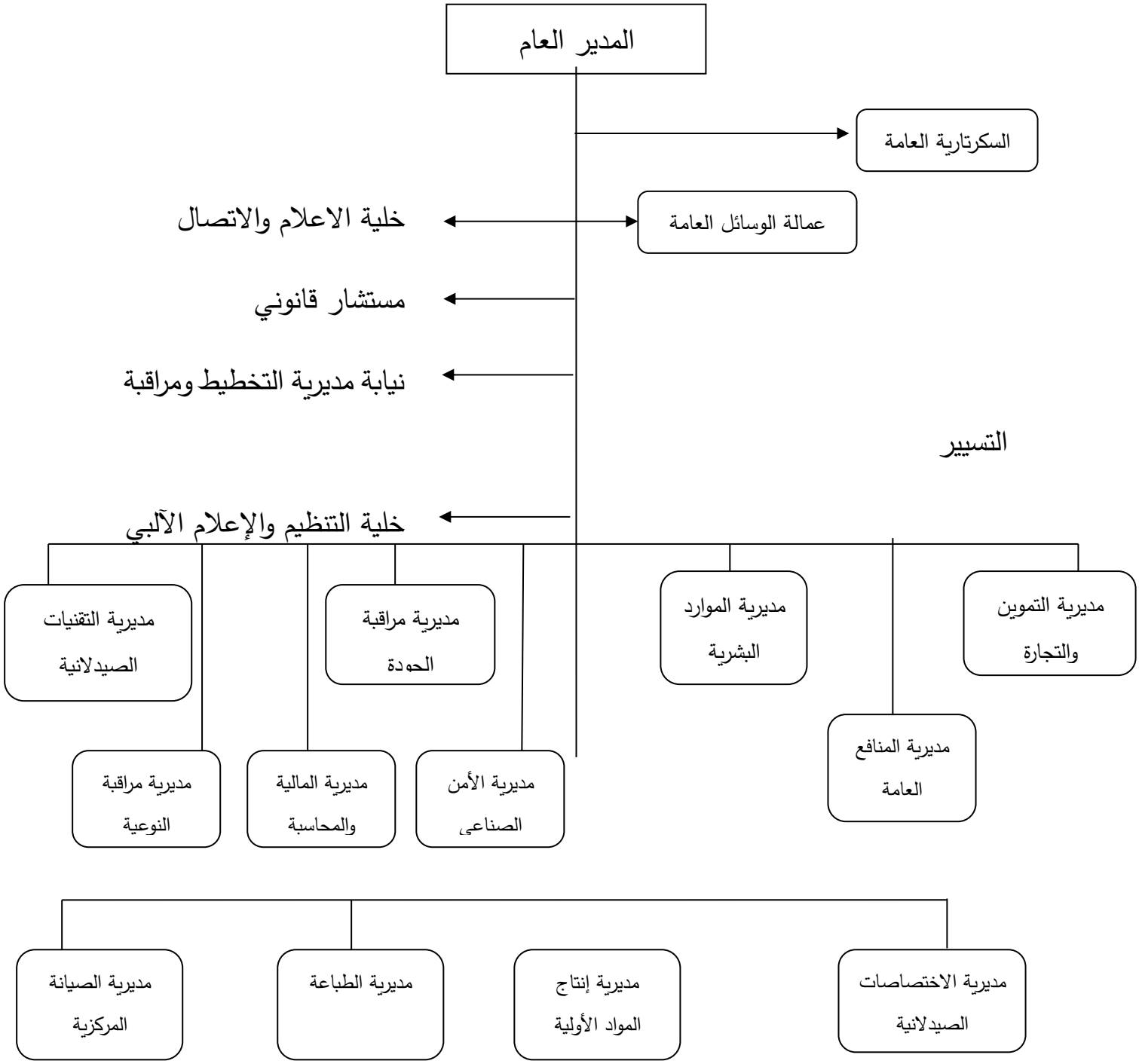
يحتوي المركب الصناعي على عدة عمارات ووحدات أساسية أبرزها:

- عمارتان لإنتاج منتجات تامة الصنع متخصصة صيدلانياً (الأولى مكرسة لعائلة البنيسيلينية والأخرى للمنتجات غير البنيسيلينية).
- عمارة مخصصة لإنتاج المواد الأولية بالتجزئة عن طريق التركيب الكيميائي انطلاقاً من المنتجات المخمرة.
- عمارة لتصنيع الأدوية المخمرة باستعمال طريقة التجزئة.
- مطبعة عامة داخلية لتلبية مختلف وظائف التعبئة، التغليف والخدمات الورقية للمركب.

بدأ المركب نشاطه الإنتاجي الفعلي سنة 1988، وتخصص في صناعة الأشكال الصيدلانية الجنيسة التالية: الحقن، الكبسولات، المراهم، المشروبات، الأقراص، والمساحيق.

ثانياً: الهيكل التنظيمي لمقر إنتاج المدية وصلاحياته

الشكل رقم 02: الهيكل التنظيمي لمقر الإنتاج –المدية



يتميز الهيكل التنظيمي لموقع المدية بوجود المدير العام على رأس الموقع، وتساعده في أداء مهامه مجموعة من الخلايا والمديريات المساعدة والأساسية توضح مهامها كالآتي:

1.الإدارة العامة والمديريات المساعدة:

- **الرئيس المدير العام للموقع:** يتولى وضع السياسات والخطط المنبثقة من الاستراتيجيات العامة للمجمع على المدى القصير، المتوسط والبعيد لضمان النمو الاقتصادي وتوسيع الفرع.
- **خلية الإعلام والاتصال:** مكلفة بوضع خطط اتصال داخلية للمقر تتناسب مع التوجهات الإعلامية العامة للمجمع.
- **خلية التنظيم والإعلام الآلي:** تتابع تكييف الهياكل ونظم المعلومات مع السياسات التنظيمية.
- **المساعد القانوني:** يتكفل بالدفاع عن مصالح المقر ومتابعة القضايا القانونية والقضائية.
- **مساعد العلاقات الخارجية:** مكلف بتحضير الملفات المرتبطة بالمهام الخارجية وتقديم المعطيات حول المنافسة والزبائن والموردين والشركاء.
- **خلية المشاريع:** مهمتها متابعة إنجاز المشاريع الجديدة داخل المقر وخاصة مشاريع الشراكة.
- **مديرية الوسائل العامة:** على عاتقها مسؤولية تزويد الوحدة بالوسائل المكتبية والأجهزة، وسائل التنظيف، وتسيير حظيرة النقل.
- **المساعد المكلف بالبيئة:** يسهر على تطبيق السياسات البيئية المعتمدة من طرف المقر على جميع المستويات.
- **خلية التدقيق والمراجعة والتحليل الشامل:** مهمتها الرقابة الداخلية وتدقيق الحسابات ووضع لوحات القيادة الخاصة بتسيير الموقع.

2. المديريات الأساسية والتنفيذية:

- **مديرية التقنيات الصيدلانية:** تضمن تطبيق القواعد التقنية والإدارية بهدف حماية الصحة.
- **مديرية الاختصاصات الصيدلانية:** تهدف لإنتاج مختلف أنواع الأدوية بالجودة والكمية المحددتين.
- **مديرية مراقبة النوعية:** مهمتها ضمان الرقابة على إنتاج المواد الأولية ومراقبة نوعية المنتجات تامة الصنع.
- **مديرية الصنع المركزية:** تسهر على الحفاظ على آلات المصنع للمساعدة في العملية الإنتاجية والقيام بالصيانة الدورية وتصليح الآلات المعطلة.
- **المديرية المالية والمحاسبية:** تقوم بالتسيير المالي للمؤسسة، إدارة التدفقات النقدية، إنجاز عمليات الخزينة، التعامل مع الموردين، والمحاسبة العامة للمخزونات.
- **مديرية الموارد البشرية:** تتولى تكوين العمال، مراجعة تنظيم الهياكل بالمركب، التسيير الفعلي للأجور والعطل والمرض، ضبط وتحسين كيفيات التسيير، واختيار وتعيين العمال وترقيتهم.
- **مديرية التموين والتجارة:** تقوم بشراء المواد الأولية وقطع الغيار، مواد التعليب، مستهلكات المخابر، والتفاوض مع الموردين وتثبيت عقود الشراء.
- **مديرية المخابر:** مهمتها القيام بتحليل الأدوية ومراقبة النوعية وضمان الجودة.
- **مديرية الطباعة:** تقوم بإنجاز كل وسائل الطباعة المستعملة في الإنتاج مثل الغلافات، وأوراق كيفية استعمال الدواء(NOTICE) ، وطباعة منشورات الزبائن وتلبية حاجات المركب.
- **مديرية إنتاج المواد الأولية:** تقوم بإنتاج المواد الأولية التي تدخل في إنتاج الأدوية مثل البنسيلين ومراقبة الإنتاج والتحكم (Ampicilline) والأمبيسيلين (Amoxicilline)

الأموكسيسيلين (Pénicilline) فيه وتسويقه محلياً ودولياً (إيطاليا، الهند، الصين، الأردن وغيرها).

ثالثاً: أهداف مقر إنتاج المدية

تتعدد أهداف الفرع بالمدية وتنقسم إلى أهداف اقتصادية واجتماعية كما يلي:

1- الأهداف الاقتصادية:

- زيادة المردودية لأجل المنافسة، وتطوير البحث والابتكار في شتى المجالات الصيدلانية.
- تحقيق أقصى ربح وتنمية رأس المال الصافي للوصول إلى الاستقلالية المالية التامة.
- الاندماج الكلي والتام في سياسة اقتصاد السوق والتحكم في مسار المنافسة من خلال:
  - تحسين نظام التموين باللجوء إلى تدقيق الحسابات والتصديق عليها للممولين المحليين والأجانب.
  - تحسين وتطوير جهاز الإنتاج والاستغلال الأمثل للقدرات الإنتاجية للمنتجات ذات الاستهلاك الواسع.
  - تطوير وترقية السياسة التسويقية للمنتجات.
  - تحسين العلاقات المهنية والتجارية مع الزبائن.
  - إدخال وعصرنة شبكة المعلوماتية في تسيير مختلف الهياكل

.

2- الأهداف الاجتماعية:

- توفير مناصب شغل جديدة والمساهمة في تقليص البطالة.
- تحسين مستوى الرواتب والأجور حسب الوظائف والكفاءة مع العمال.
- منح حوافز مادية ومعنوية وتشجيعية للعمال لرفع معنوياتهم وزيادة أدائهم.
- تقديم المساهمة المالية والاجتماعية لدعم الاستقرار.

– ترقية العمال وفتح آفاق التطوير المهني داخل المركب[1].

[11] مقابلة مع السيد فهيص محمد رئيس مصلحة مركز الاعلام الالي و التوثيق مجمع صيدال فرع المضادات الحيوية باللمدية 06 ماي 2026 على الساعة 11

المبحث الثاني: واقع المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية في مجمع صيدال

دراسة حالة مطبقة على موقع الإنتاج بمجمع صيدال – فرع المدية (للسنة المالية 2024)

تمهيد المبحث:

يستوجب التحليل الأكاديمي الواقع المعالجة المحاسبية البيئية الانتقال من الأطر النظرية والمفاهيمية العامة إلى واقع الممارسة الميدانية داخل الكيانات الاقتصادية. ويهدف هذا المبحث إلى تسليط الضوء على الواقع التطبيقي لكيفية معالجة المصاريف المرتبطة بالبيئة محاسبياً داخل مجمع صيدال (صيدال – موقع الإنتاج بالمدية)، وذلك بالاستناد المباشر إلى القوائم المالية الفعلية والوثائق المحاسبية الداخلية المستخرجة من المؤسسة للسنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2024 (مثل الدفتر الكبير، جدول حسابات النتائج، والميزانية)، متبعين تدرجاً أكاديمياً يبدأ بفرز وتصنيف هذه التكاليف، ثم تتبع آليات القيد المحاسبي اليومي، وصولاً إلى فحص انعكاساتها الحالية على مخرجات النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: طبيعة المصاريف البيئية في مؤسسة صيدال ومظاهر إدماجها

تتحمل مؤسسة صيدال (موقع الإنتاج بالمدية) مجموعة من الأعباء والمصاريف الناتجة عن التزاماتها القانونية والتعاقدية لحماية البيئة وتسيير النفايات وتطهير المحيط، وتتنوع هذه التكاليف بحسب طبيعتها والجهة المستفيدة أو المنفذة لها. ومن خلال فحص الوثائق الفنية والاتفاقيات المبرمة، يمكن حصر وتصنيف المصاريف البيئية الفعلية للمؤسسة لعام 2024 كما يلي:

أولاً: الضرائب والرسوم ذات الطابع البيئي (الأعباء القانونية)

تمثل الرسوم المفروضة قانوناً من طرف الدولة على النشاط الصناعي للمؤسسة نتيجة الانبعاثات وتلوث الهواء المقترن بالعمليات الإنتاجية للمواد الصيدلانية. وتدفع هذه المبالغ بصفة دورية وإلزامية إلى إدارة الضرائب تحت مسمى "الرسوم البيئية للتلوث"، وتعتبر تكلفة بيئية خارجية تفرضها البيئة التشريعية الجزائرية وفقاً لمبدأ "الملوث الدامج"(Polluter Pays Principle).

ثانياً: الخدمات الخارجية والداخلية لتنظيف المحيط البيئي

تلتزم المؤسسة بالمحافظة على بيئة داخلية وخارجية نظيفة عبر إبرام اتفاقيات تجارية وصناعية مع مؤسسات متخصصة. وتظهر الوثائق الداخلية للمؤسسة عقداً استراتيجياً مع مؤسسة خارجية للقيام بأعمال البيئة والنظافة داخل الوحدات، وتشمل تنظيف المحيط الداخلي، صيانة المساحات الخضراء، وإزالة الشوائب والأشواك المسندة للمؤسسة. وحسب العقد المبرم الممتد لسنة كاملة، تبلغ التكلفة الإجمالية السنوية لهذه الاتفاقية ما قيمته 13050194.50 دج .(انظر الملحق 01)

ثالثاً: اتفاقيات التطهير البيئي ومجاري المياه

نظراً لطبيعة المخلفات السائلة للمصنع، ترتبط صيدال باتفاقية دورية مع "الديوان الوطني للتطهير بالمدية (ONA)، وتتمحور هذه الاتفاقية حول تنظيف المجاري المائية والقنوات الصيدلانية والصناعية، بالإضافة إلى تسريع الانسدادات الناتجة عن تراكم المواد الكيميائية والعضوية لضمان عدم تسرب الملوثات للمياه الجوفية، حيث يتم تنفيذ هذه العمليات عبر طلبات منفصلة (Bon de commande) تعدها وحدة الإنتاج بحسب الحاجة الفعلية

والانسدادات الظاهرة، وتصدر مقابلها فواتير مستقلة تظهر في الحسابات الختامية للمؤسسة (انظر الفواتير الملحقة 02)

رابعاً: اتفاقيات إدارة ومعالجة النفايات الخطرة

تمثل الزيوت المستعملة والمخلفات البترولية والمعدنية لآلات إنتاج الأدوية خطراً بيئياً جسيماً. لهذا، أبرمت صيدال اتفاقية مع "المؤسسة الوطنية للبيئة والتنمية المستدامة " (DIVINDUS/EGREA)، وتتعلق هذه الاتفاقية بنقل، شحن، ورمي وتدوير الزيوت وملحقاتها الصناعية وفق معايير صارمة تمنع التلوث الكيميائي للتربة والجو(انظر الملحق 03)

آليات التسجيل المحاسبي للتكاليف البيئية في الدفاتر الإلزامية للمؤسسة:

تخضع المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية في مؤسسة صيدال لاحكام النظام المحاسبي المالي حيث لا يتم تخصيص حسابات مستقلة للتكاليف البيئية انما يتم ادماجها ضمن الحسابات العادية للمؤسسة و تسجيلها وفق طبيعتها الاقتصاديو و لمتابعة حركة هذه التكاليف و تفاصيل ارصدتها القيادية قبل ترحيلها النهائي يمكن الاعتماد على تفاصيل الدفتر الكبير الموضح في الملحق رقم 04 و الذي يبرز حركة الحسابات المعنية بالتكاليف البيئية مثل

حساب الخدمات الخارجية (حساب 61) الحساب الفرعي 615000 (صيانة وتصليحات ورعاية)

- **حساب الخدمات الخارجية الأخرى (حساب 62) بالتحديد الحساب الفرعي 622900 (أجور الوسطاء والأتعاب والمصاريف الأخرى**
- **حساب الضرائب والرسوم (حساب 64):** يدخل لتقييد رسوم التلوث وانبعاثات الهواء المدفوعة لمصالح الضرائب بصفة دورية.

النماذج التطبيقية للقيود المحاسبية المنفذة في اليومية (وفق وثائق صيدال الختامية):

تتم المعالجة المحاسبية على مرحلتين أساسيتين هما: مرحلة إثبات التكلفة (الاستحقاق بناءً على الفاتورة) ومرحلة التسديد البنكي، وتظهر القيود القياسية المطبقة في المؤسسة كالآتي:

1. قيد انبعاث فاتورة تطهير المحيط والنقابات (مثال اتفاقية مؤسسة DIVINDUS)

مدين (دج)	دائن (دج)	رقم الحساب	البيان والشرح
13.050.194.50		622900	أجور الوسطاء والأتعاب البيئية (DIVINDUS)
	13.050.194.50	401000	حساب الموردين (إثبات التزام الدين بموجب فاتورة (701)

2. قيد تسديد التكلفة البيئية للمورد عن طريق البنك:

مدين (دج)	دائن (دج)	رقم الحساب	البيان والشرح
13.050.194.50		401000	حساب الموردين (إقفال حساب المورد)
	13.050.194.50	512000	حساب البنك والمؤسسات المالية (تسديد الفاتورة بنكيا)

ومن أجل تبيان الأثر الحقيقي لهذه التكاليف وتصحيح العرض المالي، سيتم في المطلبين التاليين جرد وفصل هذه التكاليف المدمجة وإعادة صياغة القوائم المالية وفق الوضعية المقترحة المفصولة) للمقارنة بين واقع الإدماج الحالي وواقع الفصل المستقل.

المطلب الثاني: التسوية المحاسبية وتعديل قائمة المركز المالي

لغرض الإفصاح المستقل وتحقيق الشفافية البيئية، تم جرد وفصل الأعباء والتكاليف البيئية التي كانت مدمجة في الحسابات العامة لعام 2024 يوضح الجدول التالي تفاصيل جرد التكاليف المدمجة التي تم تحديدها وفصلها بناءً على الفواتير الرسمية الصادرة عن الهيئات التنظيمية والشركاء:

جدول جرد وفصل التكاليف البيئية المدمجة لعام 2024:

رقم الحساب الأصلي	رقم الفاتورة والجهة المصدرة	البيان والخدمة البيئية المقدمة	المبلغ المدمج (دج) شامل الرسوم TTC
622900	فاتورة 001/2024- DIVINDUS-ZI	المساهمة في تسيير وتنظيف وتطهير المنطقة الصناعية بالمدية	13.050.194.50
615900	فاتورة 58/2024- الديوان الوطني للتطهير ONA	تنظيف هيدروميكانيكي ويدوي لشبكات التطهير وإخلاء النفايات	151.130.00
622900	فاتورة 83/2024- الديوان الوطني للتطهير ONA	نقل فريق التدخل لتنظيف شبكات التطهير والصرف الصحي بالوحدة	121.380.00
622900	فاتورة C/2024/SSAD/03 V- المرصد البيئي ONEDD	تحاليل مخبرية للمقاييس السائلة المتدفقة (DBO5، DCO، MES، الزيوت، PH)	28.679.00
إجمالي التكاليف البيئية التي تم فصلها وتحديدها بدقة لعام 2024			13.351.383.50

بناء على عملية الفصل المحاسبي المذكورة، تم إعادة ترجمة الميزانية المالية (الأصول والخصوم) لوحدة صيدال بالمدية لتظهر الأثر المباشر على بنود المركز المالي، ومقارنة السنة المالية 2023 (N−1) مع السنة المالية 2024 (N) في وضعيتها الحالية المدمجة ووضعيتها المقترحة (المفصولة):

أولا: جدول الأصول (ACTIF)- المبالغ الصافية بالدينار الجزائري

الأصول (ACTIF)	سنة 2023 الصافي	سنة 2024 الإجمالي	الاهتلاكات والمؤونات 2024	سنة 2024 الصافي
تثبيتات معنوية	67.634.478.93	254.412.045.43	203.626.186.23	50.725.859.20
الأراضي	125.595.400.00	125.595.400.00	0.00	125.595.400.00
المباني	28.308.622.11	3.166.822.031.23	3.098.118.212.98	68.703.818.25
تثبيتات عينية أخرى	504.581.747.87	9.351.406.340.00	8.546.583.501.76	804.822.838.24
تثبيتات قيد الإنجاز	176.927.934.61	175.485.862.48	0.00	175.485.862.48
تثبيتات مالية وأصول أخرى	50.558.530.80	61.461.602.05	0.00	61.461.602.05
مجموع الأصول غير الجارية	953.606.714.32	13.135.183.285.19	11.848.387.900.97	1.286.795.384 22.
المخزونات والمنتجات قيد الصنع	2.362.191.082.09	2.439.103.747.54	164.253.717.27	2.274.850.030 27.

الزبائن والحسابات الملحقة	98.785.39	325.596.015.81	318.962.441.14	6.633.574.67
المدينون الآخرون والضرائب	8.462.021.63	152.282.67	0.00	152.282.67
الخزينة (أموال متوفرة)	3.168.662.27	10.609.747.85	0.00	10.609.747.85
مجموع الأصول الجارية	2.373.920.551.38	2.775.461.713.87	483.216.158.41	2.292.254.55546.
المجموع العام للأصول (Total Général Actif)	3.327.527.265.70	15.591.044.999.06	12.331.604.059.38	3.579.040.93968.

ثانيا: جدول الخصوم (Passif) – بالدينار الجزائري:

الخصوم	سنة 2023 (N-1)	سنة 2024 (N)
فوارق إعادة التقييم (Ecarts de Réévaluation)	614.898.378.10	614.898.378.10
النتيجة الصافية للدورة (الربح الصافي)	283.927.368.06	261.386.873.45
حساب بين الوحدات والمجمعات (Inter Unités)	1.601.145.056.73	1.743.601.502.42
إجمالي الأموال الخاصة (Total 1)	2.499.970.802.89	2.619.886.753.97
المؤونات والمنتجات المحتسبة مسبقا	219.473.381.70	269.319.189.25

إجمالي الخصوم غير الجارية (Total 2)	219.473.381.70	269.319.189.25
الموردون والحسابات الملحقة (Fournisseurs)	484.849.549.89	578.798.879.83
الضرائب المستحقة	56.854.492.83	30.456.910.00
الديون الأخرى للتشغيل	66.379.042.39	80.579.206.63
إجمالي الخصوم الجارية (Total 3)	608.083.085.11	689.834.996.46
المجموع الإجمالي للخصوم (إجمالي الأموال الخاصة والخصوم)	3.327.527.269.70	3.579.040.939.68

المطلب الثالث: التسوية المحاسبية وتعديل قائمة جدول حسابات النتائج

لإظهار الأثر الدقيق لعملية الفصل على الأداء المالي للمؤسسة، نستعرض معادلة الفصل المحاسبي المستهدفة بناءً على حجم الخدمات الخارجية والاستهلاكات لعام 2024:

معادلة الفصل المحاسبي المستهدفة:

حجم الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى قبل الفصل لعام 2024: 206.901.330.15 دج.

التكاليف البيئية المستبعدة والموجهة للإفصاح المستقل: 13.351.383.50 دج.

الخدمات الخارجية المعدلة بعد استبعاد التكاليف البيئية: 193.549.946.65 دج.

يعرض الجدول التالي جدول حسابات النتائج لموقع صيدال بالمدية مترجما بالكامل، مع ابراز عمودين العام 2024 الأول يمثل الوضعية الحالية (التكاليف مدمجة)، والثاني يمثل الوضعية المقترحة بعد الفصل المستقل للتكاليف البيئية لبيان مدى تأثيرها على البنود التشغيلية:

جدول حسابات النتائج (Compte de Résultat) – بالدينار الجزائري:

البيان (compte de résultat)	سنة 2023 (N-1)	سنة 2024 (N) الوضعية الحالية: مدمجة	سنة 2024 (N) الوضعية المقترحة: مفصولة
المبيعات والمنتجات الملحقة	2.537.357.60	16.106.905.21	16.106.905.21
الإنتاج المخزن (تغير المخزونات)	3.555.723.535.72	4.087.708.862.11	4.087.708.862.11
إنتاج السنة المالية -1	3.558.260.893.32	4.103.815.767.32	4.103.815.767.32
المشتريات المستهلكة	2.053.363.959.59	2.390.593.817.23	2.390.593.817.23
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	134.891.033.52	206.901.330.15	193.549.946.65
أعباء بيئية مستهدفة ومفصولة (مستحدث)	0.00	0.00	13.351.383.50
استهلاك السنة المالية – 2	2.188.254.993.11	2.597.495.147.38	2.597.495.147.38

إجمالي القيمة المضافة للاستغلال–3(2–1)	1.370.005.900.21	1.506.320.619.94	1.506.320.619.94
أعباء المستخدمين (الموظفين)	866.105.621.81	1.011.189.542.46	1.011.189.542.46
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	66.600.876.75	58.910.632.14	58.910.632.14
الفائض الإجمالي للاستغلال	437.299.401.65	436.220.445.34	436.220.445.34
منتجات عملياتية أخرى	821.277.45	16.221.018.92	16.221.018.92
أعباء عملياتية أخرى	14.628.535.44	6.065.867.59	6.065.867.59
مخصصات الاهتلاكات والتدني والمؤونات	133.259.209.98	187.027.829.53	187.027.829.53
النتيجة العملياتية	290.323.933.58	259.347.767.14	259.347.767.14
المنتجات المالية	9.949.380.96	9.994.818.20	9.994.818.20
الأعباء المالية	28.949.124.41	18.298.783.14	18.298.783.14

النتيجة المالية	−18.999.743.45	−8.303.964.94	−8.303.964.94
النتيجة العادية قبل الضريبة	271.233.190.23	251.043.802.20	251.043.802.20
الضرائب المؤجلة والضرائب على النتائج	−12.694.177.83	−10.343.071.25	−10.343.071.25
صافي ربح الأنشطة العادية	283.927.368.06	261.386.873.45	261.386.873.45

المبحث الثالث: التحليل المقارن لمؤشرات جودة الأرباح وتقييم أثر التعديل على جودة التقارير المالية

(دراسة حالة مجمع صيدال – موقع المدية)

تمهيد المبحث:

بناءً على ما تم تأسيسه وتأصيله في المطلبين السابقين، ينتقل هذا المبحث إلى مرحلة متقدمة من الدراسة التطبيقية بهدف تجميع وربط نتائج القياس قبل وبعد التعديل المحاسبي البيئي.

يسعى هذا الفصل إلى تقديم تحليل تفسيري ومقارن شامل للمخرجات الرقمية، بغرض إظهار الأثر الحقيقي المباشر لفصل وتحديد التكاليف والالتزامات البيئية وإدراجها بشكل مستقل في القوائم المالية، ومدى انعكاس ذلك استراتيجياً على تحسين جودة الأرباح ورفع الخصائص النوعية للتقارير المالية الصادرة عن مجمع صيدال بموقع المدية لعام 2024.

المطلب الأول: قياس مؤشرات جودة الأرباح قبل التعديل المحاسبي (الوضعية التقليدية المدمجة)

تم في هذا المطلب قياس جودة الأرباح بالاعتماد على البيانات المالية التقليدية للمؤسسة لعام 2024، حيث كانت التكاليف البيئية مدمجة وضمنية داخل الحسابات الفرعية للأعباء العادية، ودون وجود أي إفصاح أو تخصيص مستقل للالتزامات والمخصصات البيئية. وقد تلخصت مخرجات القياس الرياضي والمحاسبي فيما يلي:

1- مقياس استمرارية الأرباح والتدفقات النقدية:(EQ)

تم تطبيق الصيغة المحاسبية التقليدية القائمة على نسبة تدفق النقدي التشغيلي (CFO)إلى صافي ربح الدورة قبل التعديل، حيث بلغ التدفق النقدي التشغيلي 448,414,702.98 دج وصافي الربح DA:261,386,873.45

EQ=261.386.873.45/448.414.702.98=1.715

التفسير الإحصائي والأكاديمي:

تشير النتيجة البالغة 1.715 (وهي أكبر من الواحد الصحيح) ظاهرياً إلى أن أرباح المؤسسة المحققة لعام 2024 تتميز بدرجة استمرارية وجودة عالية من الناحية الظاهرية، نظراً لأن كل دينار جزائري من الأرباح الدفترية مغطى بما يعادل 1.71 دينار من التدفقات النقدية الحقيقية المتولدة من الاستغلال.

2- قياس إدارة الأرباح عبر جودة المستحقات:(Accruals Quality)

يعتمد هذا النموذج على حساب النسبة المئوية للمستحقات المحتجزة مقارنة بمتوسط إجمالي الأصول، بالصيغة التالية:

نوعية المستحقات = (الربح الصافي – التدفق النقدي التشغيلي)/ متوسط إجمالي الأصول

حيث بلغ متوسط إجمالي الأصول للسنتين (2023 - 2024) قيمة DA.9,619,086,134.38

نوعية المستحقات= (448.414.702.98 – 261.386.873.45) /9.619.086.134.38=0.0194

التفسير الإحصائي والأكاديمي:

إن ظهور قيمة المستحقات بالإشارة السالبة (−0.0194) وقربها الشديد من الصفر يعكس ظاهرياً انخفاض ممارسات إدارة الأرباح النقدية قبل التعديل. ويعود هذا الانخفاض أساساً إلى ثِقَل مخصصات الاهتلاكات الخاصة بالاستثمارات الهيكلية الضخمة التي باشرها المجمع في موقع المدية لعام 2024.

3- تطبيق نموذج نسبة ميلر (Miller Ratio) لاكتشاف التلاعب بالنتائج:

يستخدم نموذج نسبة ميلر (EM) لقياس جودة الأرباح عبر تتبع التغير الحاصل في رأس المال العامل مقارنة بالنقدي التشغيلي، ووفق المعادلة المعتمدة تبين ما يلي:

$$0t-1(DWC/CFO)Tem=(DWC/CFO)=$$

التفسير الإحصائي والأكاديمي:

أظهر التغير في رأس المال العامل استقراراً نسبياً في بنود المخزونات والزبائن مقارنة بحجم الاستثمارات في الأصول الثابتة، مما جعل النسبة تؤول محاسبياً إلى قيمة تقترب من الصفر المطلق EM) =(0 ، وهو ما يعد دليلاً قطعياً وفق الأدبيات المحاسبية على خلو الأرباح المعدة على أساس الاستحقاق من المؤشرات الأولية للتلاعب المحاسبي المتعمد من قبل إدارة المؤسسة قبل إدراج البعد البيئي مستقبلاً.

المطلب الثاني: إعادة حساب مقاييس جودة الأرباح بعد التعديل البيئي (إدراج وفصل التكاليف البيئية)

في هذا المطلب، تمت إعادة هندسة وحساب المؤشرات المالية بعد تفعيل إجراء الفصل والإفصاح المستقل للتكاليف والالتزامات البيئية. حيث تم حصر الأعباء البيئية الحقيقية (مثل: تكاليف التخلص الآمن من النفايات الصيدلانية، صيانة فلاتر التلوث، رسوم حماية البيئة) وتحديد مخصصات بيئية استثنائية والتزامات لتفكيك التثبيتات وتعديل

مخصصات المباني والمنشآت لتصل إلى 12,331,604,059.38 DA ضمن الخصوم غير الجارية. وقد تلخصت القيم المعدلة بعد الاستبعاد والتصحيح في الجدول التالي:

المؤشر المحاسبي المعدل	القيمة بعد التعديل البيئي (N 2024)	ملاحظات التعديل المحاسبي البيئي
صافي نتيجة الدورة (Résultat Net)	261,386,873.45 D	بقيت ثابتة اسمياً مع إعادة توجيه وتصنيف الأعباء وتوزيعها.
مجموع الاهلاكات والمؤونات المتراكمة للخصوم	12,331,604,059.38 DA	تشمل مخصصات تدهور البيئة وتفكيك التثبيتات المستحدثة.
	15,591,044,999.06 D	بعد تسوية الأصول الصافية المرتبطة بالتثبيتات العينية البيئية.
التدفق النقدي التشغيلي المعدل (Adjusted CFO / OCF)	398,520,410.15 DA	تم تخفيضه بعد استقطاع المدفوعات النقدية الفعلية للتكاليف البيئية الجارية.

1- مقياس استمرارية التدفقات النقدية المعدل (EQadj):

/NI = 398.520.410.15/261.386.873.45= 1.524adj= OCFadjEQ

التحليل والمقارنة المحاسبية:

نلاحظ أن مؤشر جودة الأرباح انخفض من 1.715 (قبل التعديل) إلى 1.524 بعد التعديل، يعكس هذا الانخفاض القيمة الحقيقية وغير المضخمة للأرباح المستدامة؛

وعلى الرغم من أن النسبة لا تزال أكبر من الواحد (وهو مؤشر إيجابي جداً)، إلا أن النسبة المعدلة تُعد أكثر واقعية وموثوقية.

وتنقد التقرير المالي من التضليل المحاسبي الناتج عن دمج الأعباء البيئية الحتمية.

2- قياس جودة المستحقات بعد التعديل:({Adjusted Accruals Quality}

بإدراج الالتزامات والمؤونات البيئية المستحدثة في جدول الخصوم والميزانية، يتم إعادة حساب جودة المستحقات عبر ربط الفارق بين النتيجة والتدفق النقدي بمتوسط إجمالي الأصول المعدل:

نوعية المستحقات المعدلة = (261.386.873.45−398.520.410.15) / 0.00879− = 15.591.044.999.96

التحليل والمقارنة المحاسبية:

تحركت النسبة المحاسبية من 0.0194− إلى قيمة أقرب بكثير من الصفر المطلق وهي (0.00879−). أكاديمياً، كلما اقتربت هذه النسبة من الصفر بعد التعديل، دلّ ذلك على أن التقارير المالية أصبحت تعرض مستويات أعلى من التمثيل الصادق والشفافية،

حيث تم تقييد المستحقات التقديرية العشوائية وحصرها في نطاق الأعباء المبررة بيئياً وهيكلياً.

3-مؤشر نموذج ميلر المعدل لاكتشاف التلاعب بالنتائج:{SEMadj}

بناءً على ثبات الأصول المتداولة الأساسية والتصنيف الواضح للالتزامات البيئية قصيرة وطويلة الأجل في الميزانية الجديدة المعدلة، أعاد حساب التغير في رأس المال العامل التشغيلي البيئي، لتؤكد النتيجة التالية:

=0adjEM

التحليل والمقارنة المحاسبية:

يؤكد استقرار نموذج ميلر عند مستويات قريبة جداً من الصفر أن عملية إعادة الهيكلة والإفصاح عن التكاليف البيئية لم يكن الهدف منها ممارسة أي نوع من تجميل الحسابات، بل جاء كإجراء تصحيحي لرفع جودة وكفاءة الإفصاح المحاسبي (Earnings Management).

المطلب الثالث: التحليل المقارن لمؤشرات جودة الأرباح وتقييم أثر الإدراج البيئي

يهدف هذا المطلب الاستراتيجي إلى تفسير التغيرات الحاصلة في المؤشرات المحاسبية وإبراز الأثر الاستراتيجي لإدراج المحاسبة البيئية في رفع الخصائص النوعية والجوهرية للتقارير المالية الصادرة عن المؤسسة محل الدراسة.

جدول شامل وملخص لنتائج قياس مؤشرات جودة الأرباح (قبل وبعد التعديل):

المؤشر الرياضي المحاسبي	الوضعية قبل التعديل (اعباء مدمجة)	الوضعية بعد التعديل (اعباء مفصولة)	اتجاه التغيير وسلوكه المالي والاكاديمي
مقياس استمرارية الارباح والتدفقات (SEQS)	1.715	1.524	انخفاض مبرر نحو الواقعية المحاسبية وحذف التضخم

			الظاهري (-0.191)
مؤشر جودة ونوعية المستحقات (AQ)	0.0194-	0.00879-	اقتراب ايجابي ملحوظ من الصفر المطلق (+0.01061) يعكس دقة التمثيل
نموذج نسبة ميلر لإدارة الارباح (SEMS)	0=	0=	استقرار وتطابق تام، مما ينفي وجود أي ممارسات تلاعب انتهازية

أولاً: التحليل التفسيري التفصيلي لتغير المؤشرات

1- تحليل الانخفاض في مقياس استمرارية الأرباح:

تشير النتائج إلى أن نسبة تغطية التدفق النقدي التشغيلي لصافي أرباح الدورة انخفضت. الأثر المحاسبي هنا يوضح أن النسبة السابقة (1.715) كانت تعبر عن أرباح "مضخمة ظاهرياً" نتيجة إغفال ودمج الأعباء البيئية وتأجيل الاعتراف بها. أما بعد التعديل، فأصبحت الأرباح تعبر عن التدفق المستدام الحقيقي، مما يؤكد القوة المالية للمؤسسة ويزود المستخدمين بمعلومات ذات قدرة تنبؤية عالية خالية من المبالغة.

2- تحليل التحسن في مؤشر جودة المستحقات:

تحرك مؤشر جودة المستحقات نحو الصفر. الأثر المحاسبي يثبت أن فصل التكاليف البيئية والمؤونات البيئية المستحدثة أدى إلى حصر المستحقات وضبطها، مما خفّض من حجم المستحقات الاختيارية والتقديرية التي كانت تدمجها الإدارة سابقاً ضمن حسابات الأعباء المتنوعة. هذا الانتقال يثبت أن جودة الأرباح قد ارتفعت بشكل جوهري نتيجة انخفاض الضوضاء المحاسبية.(Accounting Noise)

3- تحليل نموذج نسبة ميلر:

أظهرت النتائج بقاء نموذج ميلر قريباً من الصفر في الحالتين دون حدوث طفرات غير طبيعية في رأس المال العامل التشغيلي الفعلي. الأثر المحاسبي يعطي دلالة قاطعة للمنافسين والمستثمرين بأن إعادة هيكلة القوائم المالية لإظهار البعد البيئي لم يكن تلاعباً محاسبياً أو ممارسة تجميلية للنتائج، بل كانت عملية إصلاحية هيكلية تهدف للامتثال لمتطلبات الإفصاح الشامل والصادق فقط.

ثانياً: تقييم أثر إدراج التكاليف البيئية على جودة التقارير المالية

بناءً على التحليل المقارن السابق للمؤشرات، يمكننا تحديد انعكاس هذا الإدراج المحاسبي على الخصائص النوعية للتقارير المالية الصادرة عن المؤسسة في النقاط الاستراتيجية التالية:

1. تعزيز خاصية الملائمة :(Relevance)

أصبحت التقارير المالية بعد التعديل تملك قدرة أعلى على مساعدة الأطراف الخارجية والداخلية في بناء التوقعات المستقبلية الدقيقة حول التدفقات النقدية الصافية، وتجنب المفاجآت المرتبطة بالغرامات البيئية أو أعباء التطهير الحتمية.

2. رفع مستوى التمثيل الصادق والشفافية :(Faithful Representation)

إن الانتقال بمؤشر جودة المستحقات ليكون أقرب للصفر يثبت أن القوائم المالية باتت تعبر بصدق وحيادية عن العمليات التشغيلية للمؤسسة دون إخفاء للتأثيرات البيئية السلبية أو الإيجابية لنشاطها الصناعي الدوائي.

3. دعم خاصية القابلية للمقارنة :(Comparability)

من خلال الفصل الدقيق للتكاليف البيئية، يمكن مقارنة الأداء البيئي والمالي لمجمع صيدال مع نظرائه من المجمعات الصناعية الدولية والمحلية التي تطبق معايير المحاسبة الخضراء وتفصح عن التزاماتها المستدامة.

يتضح جلياً أن الأثر المحاسبي لإدراج التكاليف البيئية في القوائم المالية يتجاوز مجرد التسجيل الرقمي البسيط ليحدث تحولاً نوعياً في جودة وموثوقية التقارير المالية؛ فقد أثبتت المقارنة الرقمية والتحليل السلوكي للمؤشرات أن دمج التكاليف يحجب البيانات الحقيقية ويضعف جودة الأرباح، بينما إدراجها وإظهارها بصفة مستقلة ومفصلة يضبط المستحقات، ويقرب الأرباح الظاهرية من التدفقات النقدية الفعلية.

وعليه، فإن هذه النتائج التطبيقية تقدم دليلاً عملياً وقاطعاً على صحة فرضيات المذكرة، وتؤكد على ضرورة توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ولاسيما ذات الأثر البيئي كمجمع صيدال، نحو تبني هذا النموذج الإصلاحي للإفصاح البيئي لرفع كفاءة تقاريرها المالية وجذب الاستثمارات المستدامة.

خلاصة الفصل :

إن عملية القياس والإفصاح السليم عن التكاليف البيئية داخل وحدة صيدال بالمدية لم تعد مجرد إجراء تكميلي، بل هي أداة تصحيحية جوهرية تضمن تمثيلاً صادقاً للمركز المالي وتدعم جودة المعلومات المحاسبية المتضمنة في التقارير النهائية للمؤسسة، وهو ما يثبت صحة الفرضيات التي بنيت عليها هذه الدراسة.

خاتمة

الخاتمة

ختاماً، تناول هذا البحث دراسة تحليلية للإطار النظري والتطبيقي للقياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها، وعلاقتها المباشرة بجودة القوائم المالية، مع تطبيق ذلك على حالة مجمع صيدال (وحدة إنتاج المدية). وقد لخصت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات حيث أن دمج التكاليف البيئية في النظام المحاسبي ليس مجرد إجراء تنظيمي، بل هو ركيزة أساسية لتعزيز شفافية التقارير المالية وتحسين جودتها، بما يضمن تقديم صورة صادقة للمستثمرين والأطراف ذات العلاقة عن الأداء البيئي والمالي للمؤسسة. كما تبين أن القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية يعزز من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، لا سيما الملائمة والمصداقية، مما يسهم في رفع كفاءة اتخاذ القرارات الاقتصادية حيث أظهرت الدراسة الميدانية في مجمع صيدال (وحدة إنتاج المدية) وجود تباين في مؤشرات جودة الأرباح قبل وبعد إدراج التعديلات المحاسبية المرتبطة بالتكاليف البيئية، مما يؤكد أن تجاهل هذه التكاليف قد يؤدي إلى تضليل في تقييم الأداء المالي للمؤسسة. رغم الفوائد المحققة، لا تزال هناك تحديات كبيرة تواجه المؤسسات في ظل غياب معايير محاسبية موحدة ومُلزمة للإفصاح عن التكاليف البيئية، وهو ما يتطلب جهداً أكبر من الهيئات المهنية لتطوير إطار تنظيمي يواكب التطورات البيئية والاقتصادية .

أولاً: النتائج المتوصل إليها

أثبتت الدراسة أن الإدراج المستقل للتكاليف البيئية يحقق تحولاً نوعياً في دقة التقارير المالية للمؤسسة:

- **تحسين جودة الأرباح:** تبين أن دمج التكاليف البيئية ضمن الأعباء العادية يؤدي إلى تضخم ظاهري في الأرباح؛ وبفصلها، أصبحت الأرباح أكثر واقعية وموثوقية، حيث انخفض مقياس استمرارية الأرباح (EQ) من **1.715** إلى **1.524**، وهو ما يعبر عن تدفق مستدام حقيقي.
- **تعزيز التمثيل الصادق:** تحسنت جودة المستحقات (AQ) وتحركت نحو الصفر (من **-0.0194** إلى **-0.00879**)، مما يثبت ارتفاع مستوى الشفافية وانخفاض "الضوضاء المحاسبية".
- **نفي ممارسات التلاعب:** أكد نموذج "ميلر" (SEMs) أن إعادة الهيكلة المحاسبية للإفصاح البيئي لم تكن تجميلاً للحسابات، بل إجراءً إصلاحياً للامتثال لمتطلبات الإفصاح الصادق.

ثانياً: التوصيات والمقترحات

بناءً على النتائج، يوصى بالآتي:

- ضرورة تبني مجمع صيدال والمؤسسات الصناعية أنظمة محاسبية تخصص حسابات مستقلة للتكاليف البيئية بدلاً من دمجها في الحسابات العادية.

- إدراج مؤشرات الاستدامة والبيئة ضمن التقارير المالية السنوية لتحقيق جودة أعلى ومواكبة المعايير الدولية.
- ضرورة قيام الهيئات المهنية في الجزائر بتطوير إطار تنظيمي موحد ومُلزم للإفصاح عن التكاليف البيئية، لتسهيل المقارنة بين أداء المؤسسات.

ثالثاً: الصعوبات التي واجهت البحث

على الرغم من النتائج الإيجابية، واجهت الدراسة تحديات ميدانية وأكاديمية، منها:

- افتقار النظام المحاسبي المالي (SCF) المعمول به حالياً لحسابات مستقلة مخصصة حصراً للطبيعة البيئية، مما جعل من الضروري القيام بعملية "فرز وجرد" يدوية ومعقدة للتكاليف من الدفاتر العادية.
- صعوبة عزل الأعباء البيئية الحقيقية عن المصاريف التشغيلية العادية نظراً لذوبانها داخل حسابات مثل الخدمات الخارجية (حساب 61) وأجور الوسطاء والأتعاب (حساب 62).

التحقق من الفرضيات:

الفرضية 01: تم التأكد من أنه بالرغم من إتاحة النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية لآليات واضحة للقياس والإفصاح البيئي، إلا أن تنفيذها واجه تحديات عمليّة وصعوبات في الواقع التطبيقي داخل مجمع صيدال. إذ تبيّن أن الممارسة المحاسبية الحالية لا تفرد حسابات مستقلة خاصة بالتكاليف البيئية بل تدمجها ضمن الأعباء العادية للخدمات

الخارجية، مما يؤدي إلى صعوبة تتبع وحصر التكلفة الحقيقية الموجهة للنشاط البيئي بشكل مستقل.

• **الفرضية 02:** تبيّن أن جودة التقارير المالية (الملائمة، الموثوقية، والشفافية) ترتبط طردياً بالالتزام بالإفصاح المحاسبي المستقل عن الإنفاق البيئي. وبالمقابل، أدى الاعتماد على نموذج الإدماج الحالي في صيدال إلى معاملة هذه التكاليف كأعباء تشغيلية واقتصادية عامة، وهو تصنيف تقليدي يحدّ جزئياً من إبراز الأثر البيئي الحقيقي في القوائم المالية للمؤسسة

•**الفرضية 03:** أثبتت الدراسة أن الفصل المحاسبي للتكاليف البيئية وعرضها بشكل مستقل يؤدي فعلياً إلى تحسين ملموس في جودة التقارير المالية لمجمع صيدال مقارنة بالوضع الحالي المدمج. إذ تبين أن نموذج (الوضعية المدمجة) يساهم في عدم دقة القياس الفعلي للأرباح التشغيلية الصافية وقصور الإفصاح عن بعض الالتزامات المستقبلية، مما يجعل عملية الفصل ضرورية لتعزيز خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق في القوائم المالية

رابعاً: آفاق البحث المستقبلية

تفتح هذه الدراسة الباب أمام مسارات بحثية جديدة، منها:

- **التوسع في القياس:** دراسة أثر الإفصاح البيئي على القيمة السوقية لأسهم المؤسسات الصناعية في بورصة الجزائر.

- **المقارنة القطاعية:** إجراء دراسات مقارنة بين مؤسسات تنشط في قطاعات أخرى (غير الصيدلانية) لتحديد مدى اختلاف طبيعة التكاليف البيئية وتأثيرها على جودة التقارير المالية.
- **تطوير النماذج:** تطوير نماذج كمية محلية تتنبأ بالمخاطر البيئية وتحولها إلى التزامات مالية واضحة في القوائم المالية.

.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية

الكتب:

1. إبراهيم جابر السيد، الإفصاح المالي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارة العربية داخل البلاد العربية، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014
2. إبراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، دار غيداء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2014
3. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000
4. حسين القاضي مأمون حمدان، مبادئ المحاسبة، دار الزهران للنشر والتوزّيع، عمان .
5. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008
6. رضوان حلوة حنان واخرون، أسس المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
7. الدون ساندريكسن، النظرية المحاسبية، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، المكتب الجامعي الحديث، 2005 .
8. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية .
9. طلال الحجاوي وريان نعوم، المحاسبة المالية 1، جهينة للنشر والتوزيع، عمان، 2007 .
10. طلال محمود علي الحجاوي ومحمد آل فتح الله، الشفافية في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، دار الأيام للنشر، عمان، 2017

11. عنوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبة الإطار الفكري والتطبيقات العملية، دار وائل للنشر، عمان، 2005.
12. مرحوم محمد الحبيب، الإطار الفكري للنظام المحاسبي المالي الجزائري، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، 2020 .
13. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل، الكويت، 1990.
14. كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، دار وائل للنشر، عمان، 2004
15. محمد الفاتح محمود المغربي، إدارة المنشآت المالية المتخصصة، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، 2016.
16. شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث طبقا للمعايير الدولية للإبلاغ الماليIFRS ، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
17. وليد محمد الشباني، مبادئ المحاسبة والتقرير المالي، العبيكان للنشر، الرياض، 2014 .

المجلات والمذكرات:

1. أحمد بن محمد السلمان، تطور جودة المعلومات المحاسبية دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة بين عامي 2001 و 2008، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، المجلد 11، العدد الثاني، 2012 .
2. ابتهاج إسماعيل يعقوب علي عبد الرضا طاهر، العوامل المؤثرة بجودة الأرباح ودورها في تعزيز قرارات المستثمر دراسة ميدانية في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية العراق، السنة 37، العدد 101، 2014 .

3. أمال بن حورة لعربي، مساهمة التدقيق المحاسبي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية، الملتقى الوطني حول المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، جامعة يحي فارس، المدية، 30 أكتوبر 2017 .
4. أمحمدي فطوم، دراسة تحليلية لمتطلبات الإفصاح البيئي في الجزائر، مجلة إدارة أعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 07، العدد 02، ديسمبر 2021 .
5. بلعيد وردة، اثر اليات الحوكمة على جودة التقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ، في العلوم الاقتصادية ،كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة
6. أمينة حفاصة، عباس فرحات، دور القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 08، العدد 02، الجزائر، 2017 .
7. بن الشيخ، س .(2025) .مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية: دراسة حالة شركة الكهرباء والغاز سونلغاز – جانت [مذكرة ماستر غير منشورة] .
8. بوزمان محمد أمير، بن عواق العربي، دور الإفصاح المحاسبي على التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي، مجلة التنمية الاقتصادية، العدد 06، ديسمبر 2018 .
9. بوزوينة هجيرة، الإصلاح المحاسبي بالجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية لاتخاذ القرار في ظل المعايير الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة البليدة 2، 2018 .
10. بوخالفة وسيلة، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013/2012 .
11. تخريبين وليد، مسبوط هوارية، واقع استخدام المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية – دراسة حالة بالمؤسسة نفطال – تيارت، المجلة الوطنية للاقتصاد والتسيير، المجلد 15، العدد 01، سبتمبر 2022م.

12. جرد نورالدين آيت محمد مراد، قراءة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد الخامس، العدد الأول، جامعة زيان عاشور الجلفة، 2018 .
13. جودي محمد رمزي، اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012 .
14. جميل أحمد ومحمد سفير، تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والافصاح، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012 .
15. حنان سعدي سياف، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية، مذكرة ماجستير، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة، 2013-2014 .
16. خالد فالح جديعان، أثر الافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية على أداء قرارات الاستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات، مجلة الادارة والاقتصاد، عدد 91، 2016م.
17. د. يوسف مريم، أ.د / بحياري فتيحة، استراتيجيات تبني المسؤولية البيئية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، مجلد 13، العدد 36 (01).
18. رفعت أحمد محمد البهي، قياس ورقابة تكاليف منع التلوث الناتج عن صناعة الطباعة في جمهورية مصر العربية، رسالة ماجيستر، جامعة عين شمس، 1997 .
19. الرفاعي إبراهيم مبارك، جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، جامعة الملك سعود، 2010 .
20. زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012/2011 .

21. زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة شركة إليانس للتأمينات الجزائرية، رسالة ماجيستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012 .
22. سعداني نسرين، (2022)، مساهمة المحاسبة البيئية في استدامة المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي .
23. سبع عبد القادر، طهراوي دومة علي، بودخدخ كريم، الاستدامة البيئية للمؤسسات الصناعية، مجلة النمو الاقتصادي والمقاولاتية، المجلد 01، العدد 01، 2018.
24. سميحة فوزية، تقييم مبادئ الحوكمة في جمهورية مصر العربية، المركز المصري للدراسات .
25. شرواطي خير الدين، محمد لمين علوان، خديجة رفيق، أثر القياس والافصاح المحاسبي البيئي على جودة القوائم المالية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية (ABER)، المجلد 11، العدد 01، 2022.
26. صبايحي نوال، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، جامعة الوادي، 2013 .
27. عمار محمد حسين، هيثم محسن كريم، العلاقة بين الإفصاح عن التكاليف البيئية والآثار الاقتصادية والاجتماعية، مجلة الدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة بابل، 2018 .
28. عبد الحليم، نادية راضي، (2005م)، "دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الأزهر .
29. عبد الناصر إبراهيم نور، حنان العواودة، إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية، المؤتمر الدولي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، 2015 .

30. عبد الهادي منصور الدوسري، أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2011 .
31. عبد العزيز قتال ورفيق يوسفي، دور الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في التشخيص المالي، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الوادي، 2016 .
32. عبد المجيد، (2017)، قياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي .
33. عبد المالك زين، القياس المحاسبي لبنود الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة الاقتصاد والمال والاعمال، المجلد 04، العدد 03، سبتمبر 2020م.
34. عدي صفاء الدين فاضل، قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على القوائم المالية، أطروحة دكتوراه، العراق .
35. عباس حميد يحي التميمي، استقلال جمعة وجر، دور مؤشرات قائمة التدفقات النقدية في تقييم جودة الأرباح، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، 2013 .
36. عزيز، محمد، (2018)، "دور الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العراقية"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة المثنى .
37. عوادي، مصطفي، (2018)، "الملتقي الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي .
38. عمور نبيل، مداح عبد الباسط، المحاسبة البيئية كآلية لتحقيق التنمية المستدامة في الجزائر، مجلة الميادين الاقتصادية، المجلد 08، العدد 01، 2021،.
39. علوان محمد كحيل، زعزوز نعيمة، عبد الحق سعدي، الافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وفق النظام المحاسبي المالي – دراسة حالة: ديوان الوطني للتطهير وحدة بسكرة، مجلة المنتدى للدراسات والابحاث الاقتصادية، المجلد 04، العدد 01، 2020،.

40. فداوي أمينة، نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الاستراتيجية والتنمية، جامعة مستغانم، 2013 .
41. كرار سليم عبد الزهرة حميدي، قياس مستوى جودة الأرباح المحاسبية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، 2016 .
42. لعبيدي مهاوات، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015 .
43. مداحي عثمان، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2008-2009 .
44. مريم بن يوسف وآدم بن مسعود، أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي، مجلة الدراسات التجارية والاقتصادية المعاصرة، 2021 .
45. مريم صغير موح، أثر التكاليف البيئية على قرار التسعير في المؤسسات الإنتاجية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2018-2019 .
46. مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الاداء البيئي، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، فيفري 2015 ..
47. محمد فاتح محمود بشير المغربي، التحليل المالي، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامعي، البحرين، 2022 .
48. محمد، حامد طبلة، (1996)، "دراسة تحليلية للجوانب المحاسبية لمشكلة تلوث البيئة"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، مصر .
49. موزارين عبد المجيد، بربري محمد أمين، قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية في ظل التوجه نحو تحقيق التنمية المستدامة، مجلة العلوم الادارية والمالية، المجلد 01، العدد 01، سنة 2017

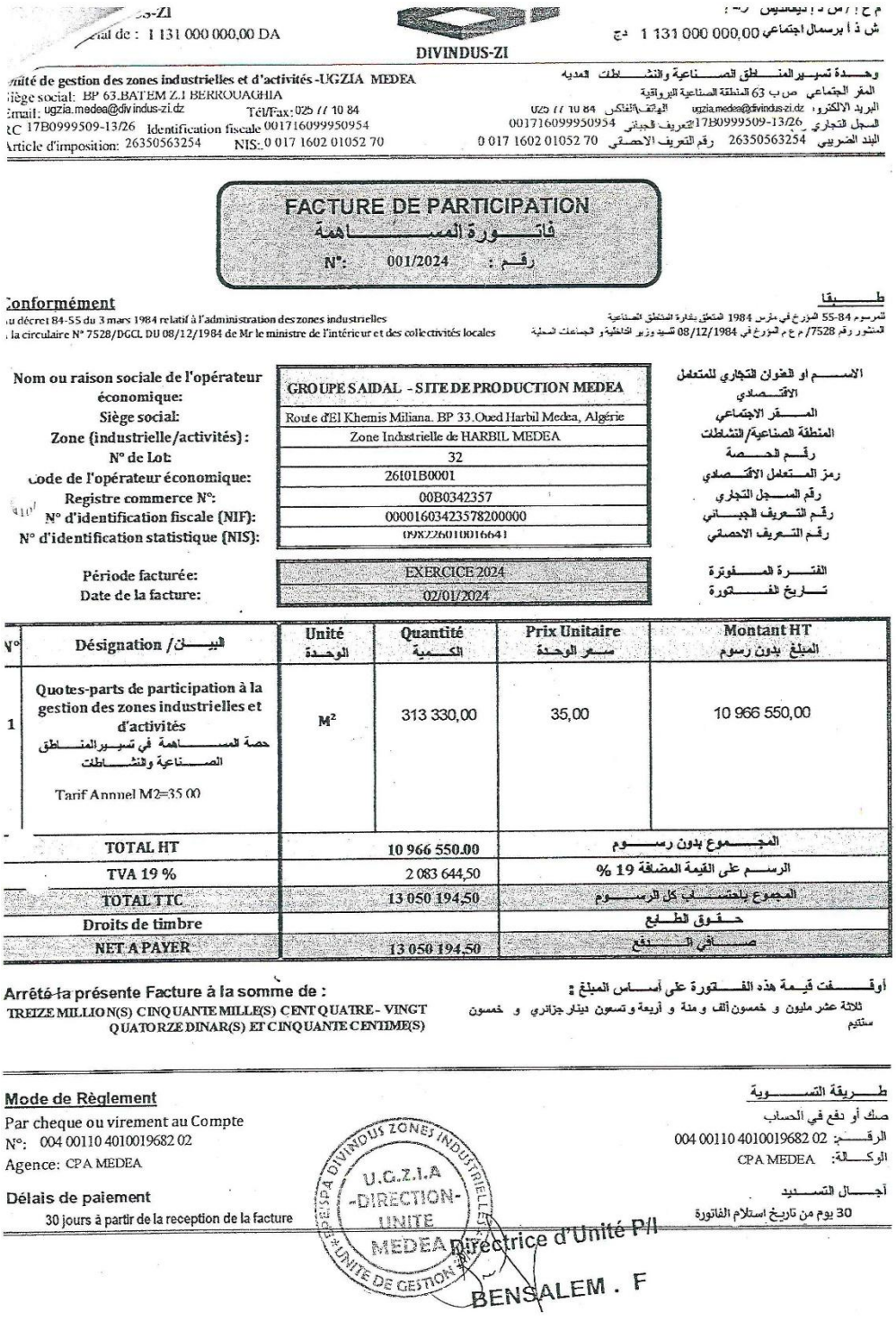
50. نعيمة زعرور، عبد الحق سليماني، واقع القياس المحاسبي عن التكاليف البيئية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حالة: مؤسسة الاسمنت لافارج، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 3، العدد 01، 2020م، ص 33.
51. هوام جمعة، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2011 .
52. هوام جمعة ونوال لعشوري، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية، جامعة العربي بن مهيدي، 2010 .
53. وئام مالح، دور حوكمة الشركات في تحقيق الثقة في المعلومة المحاسبية، مجلة الأفاق للدراسات الاقتصادية، جامعة العربي التبسي، 2016 .
54. يحيى جمال اللولو، مدى مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين، 2016م، ص 23.

المراجع الأجنبية:

1. Michael John Jones, "Accounting For environment Towards a theoretical perspective For environmental Accounting and Reporting", Accounting Forum Journal, No 34, 2010.
2. Patricia M. Dechow, Catherine M. Schrand, earnings quality, the research foundation of CFA institute, USA, Issue 3, Volume 2004.

قائمة الملاحق

الملحق رقم (01): فاتورة المساهمة



-ZI
ital de : 1 131 000 000,00 DA

م ح : / س د : ديمانديس ر.ـ :
ش ذ أ برسمال اجتماعي 1 131 000 000,00 دج

DIVINDUS-ZI

ité de gestion des zones industrielles et d'activités -UGZIA MEDEA
Siège social: BP 63.BATEM Z.I BERROUAGHIA
Email: ugzia.medea@divindus-zi.dz Tél/Fax: 025 77 10 84
RC 17B0999509-13/26 Identification fiscale 001716099950954
Article d'imposition: 26350563254 NIS: 0 017 1602 01052 70

وحـــدة تسيـــير المنـــاطق الصـــناعية والنشـــاطات المديه
المقر الجتماعي ص ب 63 المنطقة الصناعية البيواقية
البريد الالكتروني ugzia.medea@divindus-zi.dz الهاتف\الفاكس 025 77 10 84
السجل التجاري 17B0999509-13/26 التعريف الجبائي 001716099950954
البند الضريبي 26350563254 رقم التعريف الاحصائي 0 017 1602 01052 70

FACTURE DE PARTICIPATION
فاتـــورة المســـاهمة
N°: 001/2024 رقـم :

Conformément
au décret 84-55 du 3 mars 1984 relatif à l'administration des zones industrielles
la circulaire N° 7528/DGCL DU 08/12/1984 de Mr le ministre de l'intérieur et des collectivités locales

طـــبقا
لمرسوم 84-55 المؤرخ في مارس 1984 المتعلق بإدارة المناطق الصناعية
المنشور رقم 7528/ م ج م المؤرخ في 08/12/1984 للسيد وزير الداخلية و الجماعات المحلية

Nom ou raison sociale de l'opérateur économique:	GROUPE SAIDAL - SITE DE PRODUCTION MEDEA	الاســـم او العنوان التجاري للمتعامل الاقتـــصادي
Siège social:	Route d'El Khemis Miliana. BP 33.Oued Harbil Medea, Algérie	المـــقر الاجتماعي
Zone (industrielle/activités):	Zone Industrielle de HARBIL MEDEA	المنطقة الصناعية/ النشاطات
N° de Lot:	32	رقـم الحـــصة
Code de l'opérateur économique:	26I01B0001	رمز المـتعامل الاقتـصادي
Registre commerce N°:	00B0342357	رقم المـــجل التجاري
N° d'identification fiscale (NIF):	000016034235782000000	رقـم التـعريف الجبـــائي
N° d'identification statistique (NIS):	09X2260100016641	رقـم التـعريف الاحصائي
Période facturée:	EXERCICE 2024	الفتـــرة المـــفوترة
Date de la facture:	02/01/2024	تـــاريخ الفـــاتورة

N°	Désignation / البيـــان	Unité الوحدة	Quantité الكـــمية	Prix Unitaire ســعر الوحدة	Montant HT المبلغ بدون رسوم
1	Quotes-parts de participation à la gestion des zones industrielles et d'activités حصة المســـــاهمة في تسـيـير المنـــاطق الصـــناعية والنشـــاطات Tarif Annuel M2=35 00	M²	313 330,00	35,00	10 966 550,00
	TOTAL HT		10 966 550.00		المجـــموع بدون رســـوم
	TVA 19 %		2 083 644,50		الرســـم على القيمة المضافة 19 %
	TOTAL TTC		13 050 194,50		المجموع باحتســـاب كل الرســـوم
	Droits de timbre				حـــقوق الطـــابع
	NET A PAYER		13 050 194,50		صـــافي المـــدفع

Arrêté la présente Facture à la somme de :
TREIZE MILLION(S) CINQUANTE MILLE(S) CENT QUATRE - VINGT QUATORZE DINAR(S) ET CINQUANTE CENTIME(S)

أوقـــفت قيـمة هذه الفـــاتورة على أســـاس المبلغ :
ثلاثة عشر مليون و خمسون ألف و مئة و أربعة و تسعون دينار جزائري و خمسون سنتيم

Mode de Règlement
Par cheque ou virement au Compte
N°: 004 00110 4010019682 02
Agence: CPA MEDEA

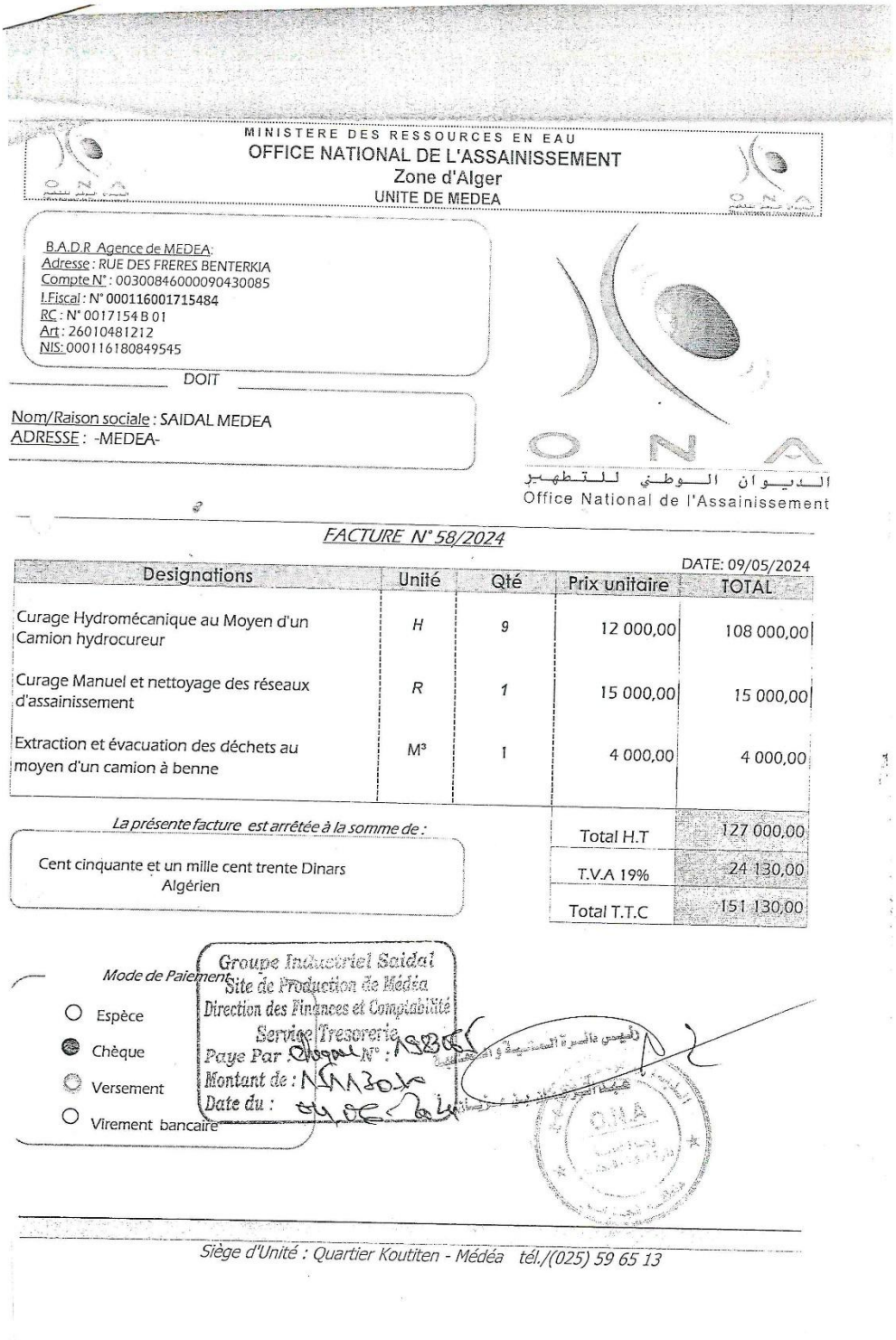
طـــريقة التســـوية
صك أو دفع في الحساب
الرقـــم: 004 00110 4010019682 02
الوكـــالة: CPA MEDEA

Délais de paiement
30 jours à partir de la reception de la facture

أجـــال التســـديد
30 يوم من تاريخ استلام الفاتورة

U.G.Z.I.A -DIRECTION-UNITE MEDEA
Directrice d'Unité P/I
BENSALEM . F

الملحق رقم (02): فواتير أعمال التطهير



MINISTERE DES RESSOURCES EN EAU
OFFICE NATIONAL DE L'ASSAINISSEMENT
Zone d'Alger
UNITE DE MEDEA

B.A.D.R Agence de MEDEA:
Adresse : RUE DES FRERES BENTERKIA
Compte N° : 00300846000090430085
I.Fiscal : N° 000116001715484
RC : N° 0017154 B 01
Art : 26010481212
NIS: 000116180849545

DOIT

Nom/Raison sociale : SAIDAL MEDEA
ADRESSE : -MEDEA-

ONA
الديوان الوطني للتطهير
Office National de l'Assainissement

FACTURE N° 58/2024

DATE: 09/05/2024

Designations	Unité	Qté	Prix unitaire	TOTAL
Curage Hydromécanique au Moyen d'un Camion hydrocureur	H	9	12 000,00	108 000,00
Curage Manuel et nettoyage des réseaux d'assainissement	R	1	15 000,00	15 000,00
Extraction et évacuation des déchets au moyen d'un camion à benne	M³	1	4 000,00	4 000,00

La présente facture est arrêtée à la somme de :

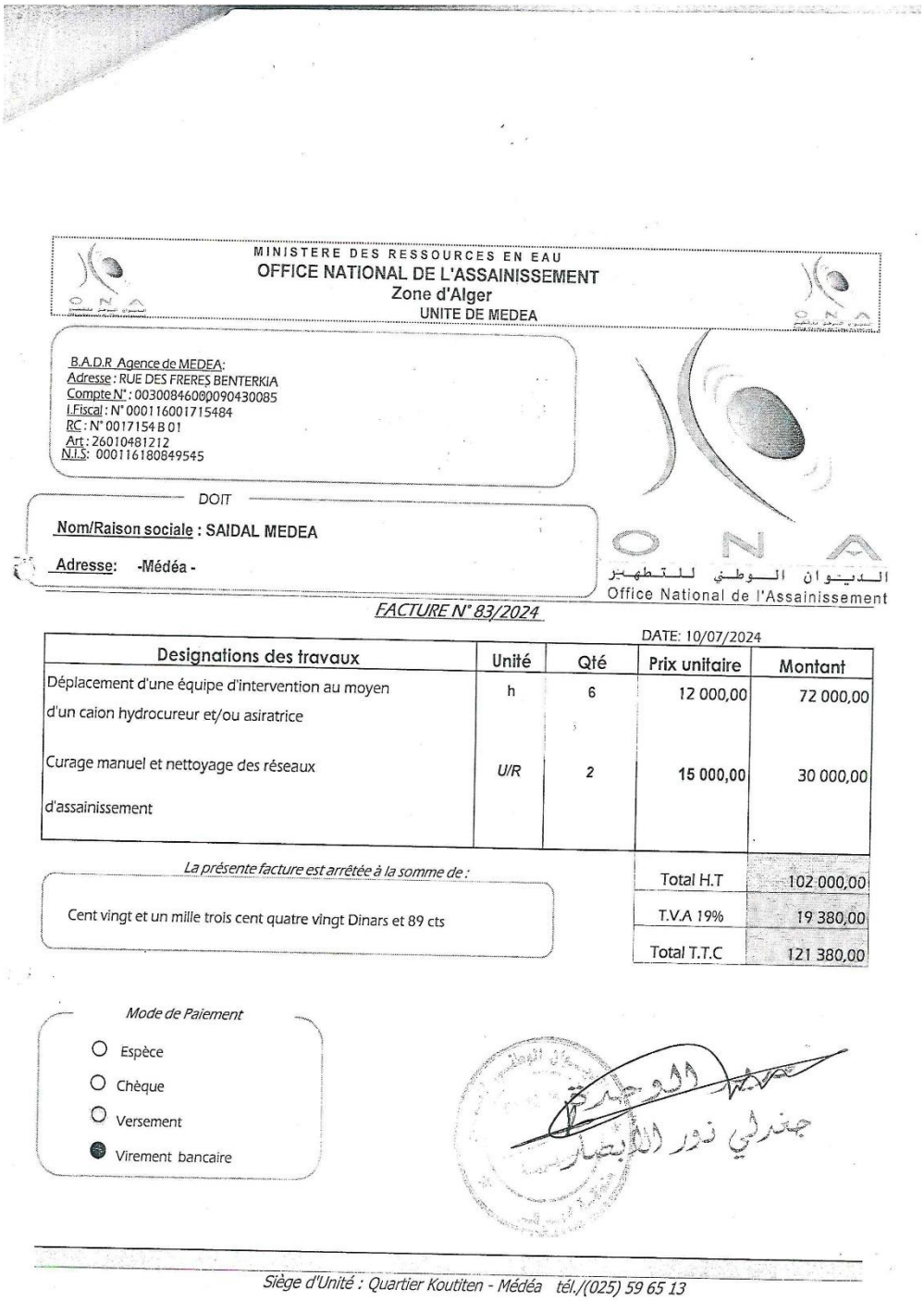
Cent cinquante et un mille cent trente Dinars Algérien

Total H.T	127 000,00
T.V.A 19%	24 130,00
Total T.T.C	151 130,00

Mode de Paiement
- ○ Espèce
- ◉ Chèque
- ○ Versement
- ○ Virement bancaire

Groupe Industriel Saidal
Site de Production de Médéa
Direction des Finances et Comptabilité
Service Trésorerie
Paye Par : Chèque N° : 1386
Montant de : 151130
Date du :

Siège d'Unité : Quartier Koutiten - Médéa tél./(025) 59 65 13



MINISTERE DES RESSOURCES EN EAU
OFFICE NATIONAL DE L'ASSAINISSEMENT
Zone d'Alger
UNITE DE MEDEA

B.A.D.R Agence de MEDEA:
Adresse : RUE DES FRERES BENTERKIA
Compte N° : 00300846000090430085
I.Fiscal : N° 000116001715484
RC : N° 0017154 B 01
Art : 26010481212
N.I.S: 000116180849545

DOIT

Nom/Raison sociale : SAIDAL MEDEA

Adresse: -Médéa -

O N A
الديوان الوطني للتطهير
Office National de l'Assainissement

FACTURE N° 83/2024

DATE: 10/07/2024

Designations des travaux	Unité	Qté	Prix unitaire	Montant
Déplacement d'une équipe d'intervention au moyen d'un caion hydrocureur et/ou asiratrice	h	6	12 000,00	72 000,00
Curage manuel et nettoyage des réseaux d'assainissement	U/R	2	15 000,00	30 000,00

La présente facture est arrêtée à la somme de :

Cent vingt et un mille trois cent quatre vingt Dinars et 89 cts

Total H.T	102 000,00
T.V.A 19%	19 380,00
Total T.T.C	121 380,00

Mode de Paiement

- ○ Espèce
- ○ Chèque
- ○ Versement
- ● Virement bancaire

جندلي نور الأبصار

Siège d'Unité : Quartier Koutiten - Médéa tél./(025) 59 65 13

الملحق رقم (03): فواتير خاصة بتحليل عينات سائلة

Ministère de l'Environnement et des Energies Renouvelables
Observatoire National de l'Environnement et du Développement Durable

DIRECTIONGENERALE
Tel/Fax : 027 36 51 30
Email : ss.aindefla@onedd.org

RC : 02 B 0021250 NIS : 0002160710150 73 N° Article : 1605 5504010
Capital : donation initiale NIF : 00021600 2125054 Mat Fiscal : 0002 160 790 336 43
Compte : BA N° : 004 00161 4010001521/40 Agence Bab el Oued Mira

Ain Defla le, 19/06/2024

FACTURE N° 63/CV/2024/SSAD

Client : GROUPE SAIDAL (Site de production - Médéa).
Adresse : Route Nationale N°18 BP 33-Médéa
Bulletin d'analyse N° : 67/2024 du 19/06/2024
Convention N° : 16/05/2022.

Type d'échantillon	Désignation	Prix unitaire (DA)	Quantité	Total HT
Liquide	Echantillonnage Déplacement Prélèvement	45Kmm*100DA 1600.00	01	4500.00 1600.00
	MES	3600.00	01	3600.00
	DCO	5000.00	01	5000.00
	DBO_5	5000.00	01	5000.00
	Huiles et graisses	3600.00	01	3600.00
	pH	400.00	01	400.00
	Température	400.00	01	400.00
			Montant en HT(DA)	**24 100.00**
			TVA 19%	**4 579.00**
			Montant TTC(DA)	**28 679.00**

Arrêtée la présente facture à la somme de : Vingt huit mille six cent soixante dix neuf Din
Algériens. (28679.00 DA en TTC)

Groupe Industriel Saidal
Site de Production de Médéa
Direction des Finances et Comptabilité
Service Tresorerie
Paye Par : CNEP N° : 198352
Montant de : 28679.00
Date du : 22/09/2024

Ministère de l'Environnement et des Energies Renouvelables
Observatoire National de l'Environnement et du Développement Durable

DIRECTIONGENERALE
Tel/Fax : 027 56 51 30
Email : ss.aindefla@onedd.org

RC : 02 B 0021250 NIS : 0002160710150 73 N° Article : 1605 5504010
Capital : dotation initiale NIF : 00021600 2125054 Mat Fiscal : 0002 160 790 336 43
Compte CPA N° : 004 00161 4010001521/40 Agence Bab el Oued Mira

Ain Defla le, 26/02/2024

FACTURE N° 03/CV/2024/SSAD

Client : GROUPE SAIDAL (Site de production - Médéa).
Adresse : Route Nationale N°18 BP 33-Médéa
Bulletin d'analyse N° : 04/2024 du 26/02/2024
Convention N° : 16/05/2022.

Type d'échantillon	Désignation	Prix unitaire (DA)	Quantité	Total HT
Lquide	Echantillonnage Déplacement Prélèvement	45Kmm*100DA 1600.00	01	4500.00 1600.00
	MES	3600.00	01	3600.00
	DCO	5000.00	01	5000.00
	DBO_5	5000.00	01	5000.00
	Huiles et graisses	3600.00	01	3600.00
	pH	400.00	01	400.00
	Température	400.00	01	400.00
			Montant en HT(DA)	**24 100.00**
			TVA 19%	**4 579.00**
			Montant TTC(DA)	**28 679.00**

Arrêtée la présente facture à la somme de : Vingt huit mille six cent soixante dix neuf Dinars Algériens. **(28679.00 DA en TTC)**

Groupe Industriel Saidal
Site de Production de Médéa
Direction des Finances et Comptabilité
Service Tresorerie
Payé Par chèque N° : 1983042
Montant de : 28679,00
Date du :

Mr HADJADJ Riad
Directeur De Sécurité
Site de Production Médéa
Groupe Industriel SAIDAL

الملحق رقم (04): الدفتر الكبير

صيدال
SAIDAL
Site de production de Médéa

GRAND LIVRE

Type Edition : **DEFINITIVE**

Du : 01/01/202< Au : 31/12/999<

Page 1
Date 18/05/20<
Heure 10:16:11
Utilisateur A1TM

Compte: **615900** **Autres Entretiens et réparation**

Date	JO	Pièce	Libelle	N° Doc	Debit	Credit	Solde
30/ 6/2024	62	601	FACT N?58 ONA MEDEA		151 130.00		
30/ 9/2024	48	914	BP N?114 KORTBI A/RAHMANE		1 400.00		
30/ 9/2024	48	914	BP N?70 REBIAI KRALED		5 800.00		
30/ 9/2024	62	905	FACT N?14 BOUKHARI RACHID		128 401.00		
31/10/2024	48	1005	BP N?124 DESAK		400.00		
30/11/2024	48	1104	BP N?12 HADJ MEHAMEDI HAMZA		500.00		
30/11/2024	48	1105	BP N?53 KOUMICHE MOHAMED		100.00		
30/11/2024	48	1107	BP N?137 ABDELKADER TIRASSE		5 000.00		
30/11/2024	48	1107	BP N?153 ABDELKADER TIRASSE		5 000.00		
30/11/2024	48	1107	BP N?183 ABDELKADER TIRASSE		2 500.00		
			Total Cumulé ----------		300 231.00		300 231.00 D

y- PCA/- 1ère. → 6/04/2024 ENVIRONNEMENT

صيدال
SAIDAL
Site de production de Médéa

GRAND LIVRE

Type Edition : **DEFINITIVE**

Du : 01/01/2024 Au : 31/12/9999

Page 2
Date 18/05/20
Heure 10:16:39
Utilisateur A1TM

Compte: 622900 **Autres rémunérations**

Date	JO	Pièce	Libelle	N° Doc	Debit	Credit	Solde
30/ 6/2024	48	602	B P N?02 BAGDADI MED RACHID		3 000.00		
30/ 6/2024	48	602	B P N?03 BAGDADI MED RACHID		3 000.00		
30/ 6/2024	48	602	B P N?16 SLIMANI ABDELAZIZ		200.00		
30/ 6/2024	48	605	BP AHMED YOUSSEFI MOHAMED		3 000.00		
30/ 6/2024	48	605	BP AHMED YOUSSEFI MOHAMED		2 000.00		
30/ 6/2024	48	605	BP AHMED YOUSSEFI MOHAMED		3 000.00		
30/ 6/2024	48	607	BP N?02 BACHDADI MOHAMED RACHID		450.00		
30/ 6/2024	48	608	BP N?18 NAGHDADI KHALED		2 160.00		
30/ 6/2024	48	608	BP N?02 BACHDADI MOHAMED RACHID		2 400.00		
30/ 6/2024	49	183	B P LE 10/06/24 SID AHMED BENKHOU		5 000.00		
30/ 6/2024	62	605	FACT N?168 EPWG CET		40 859.84		
30/ 6/2024	62	607	FACT N?01 BACHENE MED		44 000.00		
30/ 6/2024	62	607	FACT N?01 RCAD INGENIERIE		59 500.00		
30/ 6/2024	62	607	FACT N?01 DIVINDUS		13 050 194.50		
30/ 6/2024	81	626	FACT N?01/24 DIVINDUS			6 525 097.25	
30/ 7/2024	49	224	SARL SABIE IMPORT EXPORT		1 190.00		
30/ 7/2024	49	233	OULD TURKI WALID		3 700.00		
31/ 7/2024	62	701	FACT N?231 EPWG CET MEDEA		17 878.56		
31/ 7/2024	62	703	FACT N?83 ONA MEDEA		121 380.00		
31/ 7/2024	62	703	FACT N?11 BOUKERRAS N/EDDINE		38 556.00		
31/ 7/2024	62	703	FACT N?12 BOUKERRAS		69 615.00		
31/ 7/2024	81	710	FACT 24 DIVINDUS 2EME SEM 2024		6 525 097.25		
30/ 8/2024	49	251	OUACHENE FAYCAL		2 450.00		
31/ 8/2024	62	801	FACT N?01 BENADDA A/REZAK		90 000.00		
31/ 8/2024	62	801	FACT N?258 EPWG CET MEDEA		104 458.20		
3/ 9/2024	50	713	A/D N 004885 CARAMAC COT 07/202		2 800.00		
30/ 9/2024	48	902	BP N?03 MOHAMED RACHID BAGHDADI		150.00		
30/ 9/2024	48	904	BP N?05 MOHAMED RACHID BEGHEDAD		5 500.00		
30/ 9/2024	48	904	BP N?02 MOHAMED RACHID BEGHEDAD		5 000.00		
30/ 9/2024	48	906	B POUR N?10 MED RACHID BEGHEDADI		800.00		
30/ 9/2024	48	907	BP N?03 MOHAMED RACHID BECHEDAD		1 400.00		
30/ 9/2024	48	908	BP N?39 DESAK		300.00		
30/ 9/2024	48	909	BP N?05 MOHAMED RACHID BAGHEDAD		400.00		
30/ 9/2024	48	909	BP N?05 MOHAMED RACHID BEGHEDAD		2 900.00		
30/ 9/2024	48	910	BP N?04 MOHAMED RACHID BAGHEDAD		2 300.00		

صيدال
SAIDAL
Site de production de Médéa

GRAND LIVRE

Type Edition : **DEFINITIVE** Du : 01/01/2024 Au : 31/12/9999

Page 3
Date 18/05/20
Heure 10:16:39
Utilisateur A1TM

Compte: **622900** **Autres rémunérations**

Date	JO	Pièce	Libelle	N° Doc	Debit	Credit	Solde
30/ 9/2024	49	263	TIMYAOUSSINE MOHAMED		1 524.00		
30/ 9/2024	62	901	FACT N?01 ESSBO ORAN		600 000.00		
30/ 9/2024	62	904	FACT N?01 MOKEDDEM FOUAD		119 000.00		
30/ 9/2024	62	904	FACT N?27 SCTV RAFIK		2 512.55		
30/ 9/2024	62	904	FACT N?25 SCTV RAFIK		17 898.65		
30/ 9/2024	62	904	FACT N?02 MOKEDDEAM FOUAD		339 626.00		
30/ 9/2024	62	904	FACT N?03 MOKEDDEM FOUAD		71 400.00		
30/ 9/2024	62	907	FACT N?63 ONDD A DEFLA		28 679.00		
16/10/2024	50	851	CH N 1983414 SORP BLIDA		2 200.00		
16/10/2024	50	852	CH N 1983415 SORP BLIDA		2 200.00		
23/10/2024	50	859	CH N?1983417 CNRC MEDEA		6 144.00		
30/10/2024	62	1001	FACT N?03 ESSBO ORAN		375 000.00		
31/10/2024	48	1005	FACT N?431240514997 SONELGAZ		7 335.07		
25/11/2024	50	951	A D N?4945 CAARAMA		5 000.00		
30/11/2024	48	1103	FACT N?431240815066 ELECTRICITE ET		5 200.63		
30/11/2024	48	1106	BP N?A12456 ALGERIENNE DES EAUX		3 061.80		
30/11/2024	49	364	CNRC ANTENNE MEDEA		8 000.00		
30/11/2024	49	381	BENKHOUCHA SID AHMED		4 500.00		
30/11/2024	49	382	BENKHOUCHA SID AHMED		5 000.00		
30/11/2024	62	1101	FACT N?310 CET MEDEA		12 356.96		
2/12/2024	50	1003	A/D N 004949 VIR F/CAARAMA		2 000.00		
29/12/2024	50	1056	A/D N 004979 CAARAMA		2 000.00		
30/12/2024	49	419	BP DU10/12/24 HAMZA HADJ		400.00		
31/12/2024	48	1207	BP N?02 BEGHEDADI MED RACHID		600.00		
31/12/2024	48	1207	BP N?26 HAMZA HADJ MHAMEDI		400.00		
31/12/2024	49	442	SIDAHMED BEN KHOUCHA		9 000.00		
			Total Cumulé ----------		24 007 928.06	6 525 097.25	17 482 830.81 D

الملحق رقم (05): جدول حسابات النتائج 2024

صيدال
SAIDAL
Site de production de Médéa

GRAND LIVRE

Type Edition : **DEFINITIVE** Du : 01/01/202 Au : 31/12/9999

Page 1
Date 18/05/20
Heure 10:16:39
Utilisateur A1TM

Compte: 622900 **Autres rémunérations**

Date	JO	Pièce	Libelle	N° Doc	Debit	Credit	Solde
31/ 1/2024	62	101	FACT N?455 ETS CET MEDEA		64 640.80		
31/ 1/2024	62	101	FACT N?740 ETS CET MEDEA		65 975.60		
31/ 1/2024	62	101	FACT N?583 ETS CET MEDEA		75 803.00		
31/ 1/2024	62	102	FACT N?075 SARL MOUAFKI		22 235.51		
31/ 1/2024	62	104	FACT N?01/23 EURL STONE MART		70 130.00		
31/ 1/2024	62	104	FACT N?15 BELHANICHE F		35 250.00		
31/ 1/2024	62	105	FACT N?03 BOUKERRAS CATERING	µ	85 204.00		
28/ 2/2024	48	202	FACT N?AI2456 ADE MEDEA		689.86		
28/ 2/2024	48	203	B P DU 31/01/24 NAFTAL		200.00		
28/ 2/2024	48	204	B P N?26 DES IMPRITION		840.00		
28/ 2/2024	48	208	B P DU14/02/24 BOUADDA MOHAMED		6 800.00		
28/ 2/2024	49	71	BON POUR DU 18/02/24 ADALI MED		4 000.00		
29/ 2/2024	62	203	FACT N?07 EURL BOUKERRAS		111 384.00		
29/ 2/2024	62	203	FACT N?04 EURL BOUKERRAS		21 420.00		
29/ 2/2024	62	203	FACT N?220 ENACT		115 168.20		
31/ 3/2024	62	303	FACT N?379 ENACT		36 509.20		
31/ 3/2024	62	303	FACT N?01 MOUFKI MED AMINE		25 000.00		
31/ 3/2024	62	304	FACT N?09 BOUKERRAS		37 604.00		
31/ 3/2024	62	304	FACT N?AL2456 ADE		1 673.71		
31/ 3/2024	62	304	FACT 1ER TRIMESTRE SONELGAZ		10 794.17		
30/ 4/2024	48	401	B P N?23264 SEKNDER SALAH		4 320.00		
30/ 4/2024	48	401	B N?12 SKENDER SALAH		240.00		
30/ 4/2024	48	402	B P N?077 MEHAMEDI HAMZA		200.00		
30/ 4/2024	48	404	B P DU 09/04/24 NAFTAL		200.00		
30/ 4/2024	49	120	B P N?01 BEGHDADI MED		3 550.00		
30/ 5/2024	49	145	BON POUR DU 15/05/24 OUCHEN BAYA		2 800.00		
30/ 5/2024	49	152	BON POUR DU 21/05/24 BENKKOUCHA S		3 000.00		
30/ 5/2024	62	501	FACT N?01 MOKEDDEM FOUAD		50 000.00		
31/ 5/2024	18	501	A ECR N?503 FACT N?14 DINO'S		514 675.00		
31/ 5/2024	62	507	FACT N?03 BOUKERRAS N/EDDINE		21 420.00		
31/ 5/2024	62	507	FACT N?04 BOUKERRAS N/EDDINE		32 844.00		
31/ 5/2024	62	507	FACT N?15 GEZAZI MED EL AMINE		705 000.00		
31/ 5/2024	62	509	FACT N?03 ONEDD AIN DEFLA		28 679.00		
30/ 6/2024	48	602	B P N?01 BEGDADI MED RACHID		4 000.00		

GROUPE SAIDAL SITE DE PRODUCTION DE MEDEA
000016034235782

Date : 18/05/2026
Heure 10:33:14
Utilisateur A1TM

COMPTE DE RESULTAT

Période du : 01/01/2024 Au : 31/12/2024

Type Edition : DEFINITIVE

	NOTE	N (2024)	N-1 (2023)
VENTES ET PRODUITS ANNEXES		16 106 905.21	2 537 357.60
PRESTATIONS DE TRANSPORT			
VARIATION STOCKS PRODUITS FINIS ET EN COURS		4 087 708 862.11	3 555 723 535.72
PRODUCTION IMMOBILISéE			
SUBVENTIONS D'EXPLOITATION			
CESSIONS MATIèRES PREMIèRES			
CESSIONS PRODUITS FINIS			
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		4 103 815 767.32	3 558 260 893.32
ACHATS CONSOMMES		2 390 593 817.23	2 053 363 959.59
CESSIONS MATIèRES PREMIèRES			
CESSIONS PRODUITS			
SERVICES EXTéRIEURS ET AUTRES CONSOMMATIONS		206 901 330.15	134 891 033.52
II- CONSOMMATIONS DE L'EXERCICE		2 597 495 147.38	2 188 254 993.11
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		1 506 320 619.94	1 370 005 900.21
CHARGES DE PERSONNEL		1 011 189 542.46	866 105 621.81
IMPOTS , TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES		58 910 632.14	66 600 876.75
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		436 220 445.34	437 299 401.65
CESSIONS PRODUITS			
AUTRES PRODUITS OPéRATIONNELS		16 221 018.92	821 277.45
AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES		6 065 867.59	14 628 535.44
CESSIONS CHARGES			
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS , PROVISIONS ET PERTES DE		187 027 829.53	133 259 209.98
REPRISES SUR PERTES DE VALEUR ET PROVISIONS			
V - RESULTAT OPERATIONNEL		259 347 767.14	290 232 933.68
PRODUITS FINANCIERS		9 994 818.20	9 949 380.96
CHARGES FINANCIèRES		18 298 783.14	28 949 124.41
VI - RESULTAT FINANCIER		-8 303 964.94	-18 999 743.45
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V + VI)		251 043 802.20	271 233 190.23
IMPOTS EXIGIBLES SUR RESULTATS ORDINAIRES			
IMPOTS DIFFERES (VARIATIONS) SUR RESULTATS ORDINAIRES		-10 343 071.25	-12 694 177.83
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		4 130 031 604.44	3 569 031 551.73
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		3 868 644 730.99	3 285 104 183.67
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		261 386 873.45	283 927 368.06
ELéMENTS EXTRAORDINAIRES (PRODUITS) (A PRéCISER)			
ELEMENTS EXTRAORDINAIRES (CHARGES) (A PRECISER)			
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
RESULTAT MINORITAIRE			
PART DANS LE RESULTAT DANS STES MISES EN EQUIVALENCES			
IIX- RESULTAT MINORITAIRE			
IIIX- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		261 386 873.45	283 927 368.06

الملحق رقم (06): الميزانية

GROUPE SAIDAL SITE DE PRODUCTION DE MEDEA
000016034235782

Date : 18/05/2026
Heure: 10:32:01
Utilisateur A1TM

BILAN

Période 01/01/2024 au 31/12/2024

Type Edition : DEFINITIVE

ACTIF	Note	N (2024) BRUT	N (2024) AMORT. PROV.	N (2024) Net	N-1 (2023) Net
ACTIFS NON COURANTS					
ECART D'ACQUISITION (OU GOODWILL)					
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES		254 412 045.43	203 686 186.23	50 725 859.20	67 634 478.93
IMMOBILISATIONS CORPORELLES					
TERRAINS		125 595 404.00		125 595 404.00	125 595 404.00
BATIMENTS		3 166 822 031.23	3 098 118 212.98	68 703 818.25	28 308 622.11
AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELL		9 351 406 340.00	8 546 583 501.76	804 822 838.24	504 581 747.87
IMMOBILISATIONS EN CONCESSION					
IMMOBILISATIONS ENCOURS		175 485 862.48		175 485 862.48	176 927 934.61
IMMOBILISATIONS FINANCIèRES					
TITRES MIS EN éQUIVALENCE - ENTREP					
AUTRES PARTICIPATIONS ET CRéANCES					
AUTRES TITRES IMMOBILISéS					
PRETS ET AUTRES ACTIFS FINANCIERS		3 042 250.00		3 042 250.00	2 482 250.00
IMPOTS DIFFERES ACTIF		58 419 352.05		58 419 352.05	48 076 280.80
TOTAL ACTIF NON COURAN		13 135 183 285.19	11 848 387 900.97	1 286 795 384.22	953 606 718.32
ACTIF COURANT					
STOCKS ET ENCOURS		2 439 103 747.54	164 253 717.27	2 274 850 030.27	2 362 191 082.09
CRéANCES ET EMPLOIS ASSIMILéS					
CLIENTS		325 596 015.81	318 962 441.14	6 633 574.67	98 785.39
AUTRES DEBITEURS		152 202.67		152 202.67	2 300 620.38
IMPOTS					6 161 401.25
AUTRES ACTIFS COURANTS					
DISPONIBILITéS ET ASSIMILéS					
PLACEMENTS ET AUTRES ACTIFS FINAI					
TRESORERIE		10 609 747.85		10 609 747.85	3 168 662.27
TOTAL ACTIF COURANT		2 775 461 713.87	483 216 158.41	2 292 245 555.46	2 373 920 551.38
TOTAL GENERAL ACTIF		15 910 644 999.06	12 331 604 059.38	3 579 040 939.68	3 327 527 269.70

GROUPE SAIDAL SITE DE PRODUCTION DE MEDEA
000016034235782

Date : 18/05/2026
Heure: 10:32:21
Utilisateur A1TM

BILAN

Période 01/01/2024 au 31/12/2024

Type Edition : DEFINITIVE

PASSIF	NOTE	N (2024)	N-1 (2023)
CAPITAUX PROPRES			
AUTRES FOND PROPRES			
CAPITAL éMIS (OU COMPTE DE L'EXPLOITANT)			
DOTATION DE L'ETAT			
CAPITAL NON APPELé			
PRIMES ET RESERVES -(RéSERVES CONSOLIDéES)			
ECARTS DE RééVALUATION		614 898 378.10	614 898 378.10
ECART D'éQUIVALENCE			
Resultat Net		261 386 873.45	283 927 368.06
AUTRES CAPITAUX PROPRES - REPORT A NOUVEAU			
INTER UNITES		1 743 601 502.42	1 601 145 056.73
TOTAL I		2 619 886 753.97	2 499 970 802.89
PASSIFS NON COURANTS			
EMPRUNTS ET DETTES FINANCIERES			
IMPOTS (DIFFERES ET PROVISIONNES)			
AUTRES DETTES NON COURANTES			
PROVISIONS ET PRODUITS COMPTABILISES D'AVANCE		269 319 189.25	219 473 381.70
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		269 319 189.25	219 473 381.70
PASSIFS COURANTS			
FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES		578 798 879.83	484 849 549.89
IMPOTS		30 456 910.00	56 854 492.83
AUTRES DETTES		80 579 206.63	66 379 042.39
TRESORERIE PASSIF			
TOTAL PASSIFS COURANTS III		689 834 996.46	608 083 085.11
TOTAL GENERAL PASSIF		3 579 040 939.68	3 327 527 269.70