



جامعة الشهيد حمزة لخضر الوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



تحت الرعاية السامية للسيد رئيس الجامعة
الأستاذ الدكتور عمر فرحاتي

الملتقى الوطني حول

إشكالية إستدامة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر



المحاور

- المحور الأول:** دراسة أشكال و وسائل دعم الدولة الجزائرية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- المحور الثاني:** الصعوبات والعراقيل التي تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر.
- المحور الثالث:** متطلبات استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- المحور الرابع:** المعايير المحاسبية الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- المحور الخامس:** دور الهيئات الحكومية في إستدامة المؤسسات.
- المحور السادس:** دور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ومسؤوليتها المتعلقة بالإستدامة البيئية.
- المحور السابع:** قياس مؤشرات إستدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- المحور الثامن:** الحلول والمقترحات لإستدامة المؤسسات الجزائرية

يومي

07/06

ديسمبر 2017

قاعة المحاضرات الكبرى ابوالقاسم سعد الله
بالقطب الجامعي بالشط



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي
كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير



الملتقى وطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

رئيس الملتقى	د. عوادي مصطفى
رئيس اللجنة العلمية	د. يونس الزين
مقرر اللجنة العلمية	د. رضا زهواني
رئيس اللجنة التنظيمية	د. موسى جديدي
نائب رئيس اللجنة التنظيمية	د. لعبيدي مهاوات
تاريخ إنعقاد الملتقى	يومي 06 و 07 ديسمبر 2017
البريد الإلكتروني للملتقى	Durabilite39@gmail.com

بطاقة معلومات المداخلة

القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعية		عنوان المداخلة
بسمة مناخ	جبار بوكثير	الإسم واللقب
طالبة دكتوراه	دكتوراه	المؤهل العلمي
أستاذة	أستاذ محاضر - أ -	الوظيفة
-	-	التخصص
جامعة أم البواقي	جامعة أم البواقي	المؤسسة
-	-	ملاحظات

القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعية

الملخص :

تعتبر المحاسبة البيئية أحدث مراحل التطور المحاسبي التي نشأت نتيجة زيادة الاهتمام بقضايا المحافظة على البيئة وحمايتها من مختلف الملوثات التي تؤدي إلى الإضرار بها وخاصة مع ظهور المشكلات البيئية وتفاقمها. وبما أن المؤسسات تساهم بشكل كبير في تفاقم هذه المشكلات فإنه يجب عليها الاعتراف بمسؤوليتها البيئية من خلال قياس تكاليفها البيئية والإفصاح عنها لتلبية احتياجات مختلف الأطراف المستفيدة من جهة، ومن جهة أخرى حتى تضمن البقاء والاستمرار في سوق المنافسة وبالتالي تعزيز ميزتها التنافسية في المحيط الذي تنشط فيه خاصة باعتبار البيئية كمصدر جديد للميزة التنافسية.

وتهدف هذه الدراسة إلى التعريف بالتكاليف البيئية وكيفية قياسها محاسبيا والإفصاح عنها إضافة إلى دورها في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات.

وخلصت الدراسة إلى جملة من التوصيات التي يجب على المؤسسات الالتزام بها حتى تتمكن من تفعيل عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها لاكساب هذه المؤسسات ميزة تنافسية تمكنها من البقاء والاستمرار.

الكلمات المفتاحية: البيئية، التلوث البيئي، التكاليف البيئية، المحاسبة البيئية، القياس المحاسبي البيئي، الإفصاح المحاسبي البيئي، الميزة التنافسية.

Abstract:

Environmental accounting is the latest stage of the evolution of accounting that have arisen as a result of increased interest in environmental conservation which care protection of pollution that may cause environmental problems. As the organizations significantly contribute to pollution, it must recognize environmental responsibility by measuring their environmental costs and disclosed it to meet the different needs of the stakeholders and to may stay and continue in the competition and Enhance their competitive advantage because environmental considered as a new source of competitive advantage.

This study aims to identify environmental costs and how organizations Measure and disclosure it to achieve their competitive advantage.

The study present many recommendations which help organizations to Measure and disclosure its environmental costs to achieve their competitive advantage.

Key words: environmental, environmental pollution, environmental costs, environmental accounting, environmental accounting measure, environmental accounting disclosure, competitive advantage.

مقدمة.

احتل موضوع البيئة وضرورة المحافظة عليها مكانة هامة في الوقت الحالي نظرا للوضعية المزرية التي آلت إليها والتي تزامنت أساسا مع التنمية الصناعية والحضرية وما نتج عنها من سوء استغلال للموارد الطبيعية وسرعة استنزافها. وباعتبار المؤسسات الاقتصادية أحد أهم الأطراف المسببة للتدهور البيئي فإنه يتوجب عليها الاهتمام بالاعتبارات البيئية ودمجها في استراتيجيات أعمالها وخططها وأهدافها خاصة مع تنامي ضغوطات الهيئات والجماعات الداعية لحماية البيئة والتي تطالب المؤسسات بإزالة أو منع أسباب التلوث الناجمة عن عملياتها التشغيلية، الأمر الذي أرغم العديد من المؤسسات على الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية.

وقد ترتب على ذلك نشأة عناصر جديدة من التكاليف، مما جعل الفكر المحاسبي يولي اهتماما خاصا بالمعلومات المالية المتعلقة بالمسؤولية البيئية بصورة سليمة وموضوعية في محاولة منه للتوصل إلى نظام محاسبي يتم من خلاله القياس والإفصاح المحاسبي عما يترتب على التزام المؤسسة بمسؤوليتها البيئية تحكمه معايير محاسبية مناسبة، ويعمل هذا النظام على توفير وتوصيل المعلومات اللازمة إلى الأطراف المعنية سواء داخل المؤسسة أو خارجها والمتعلقة بالنواحي البيئية التي تساعد في تقييم كفاءة المؤسسة فيما يتعلق باستخدام مواردها الاقتصادية ومدى التزامها بمسؤوليتها تجاه حماية البيئة من التلوث.

الأمر الذي أصبح ضروريا لضمان استمرارية المؤسسة وتحسين أدائها الاقتصادي والبيئي وبالتالي تعزيز ميزتها التنافسية في المحيط الذي تنشط فيه خاصة باعتبار البيئية كمصدر جديد للميزة التنافسية.

إشكالية البحث.

من خلال ما سبق تبلور الإشكالية التالية: ما مدى مساهمة عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في تحقيق الميزة التنافسية؟

ويتفرع عن هذه الإشكالية التساؤلات التالية:

1. كيف تتم محاسبة التكاليف البيئية؟
2. ما هي معوقات عملية الإفصاح عن التكاليف البيئية؟
3. كيف يساهم القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في تحقيق الميزة التنافسية؟

هيكل الدراسة:

محاولة لمعالجة هذه الإشكالية، تم تقسيم البحث إلى ثلاثة محاور على النحو التالي:

أولا: محاسبة التكاليف البيئية؛

ثانيا: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها؛

ثالثا: أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في تحقيق الميزة التنافسية.

المحور الأول: محاسبة التكاليف البيئية.

تعتبر محاسبة التكاليف البيئية أحد الاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي، والتي نالت اهتماما كبيرا لدى العديد من الباحثين والهيئات العلمية والجهات الحكومية. ويعتبر هذا الاهتمام نتيجة الضغوطات التي تمارسها الجهات الحكومية والجمعيات التي تهتم برفاهية المجتمع وكذلك عدم الإضرار بالبيئة.

أولاً: المفاهيم البيئية

تزايد الاهتمام بالبيئة وهذا لارتباطها الوثيق بحياة الإنسان والحيوان والنبات، مما يتوجب تحديد المفهوم الأشمل للبيئة وأهم المشاكل التي تتسبب في تدهورها

1. تعريف البيئة

تعرف البيئة بأنها: "مجموع الظروف والعوامل الخارجية التي تعيش فيها الكائنات الحية وتؤثر في العمليات الحيوية التي تقوم بها، وهي تشمل العناصر الطبيعية كالهواء والماء والتربة والموارد الطبيعية المختلفة والنشاطات البشرية كالصناعة والزراعة وال عمران وغيرها من النشاطات الأخرى".¹

2. تعريف التلوث البيئي

يقصد بالتلوث: "تلك التأثيرات السلبية على مكونات البيئة كالهواء والماء والأرض مما يؤدي إلى اختلال التوازن السائد فيها، ومن ثم فإن التلوث قد يكون هوائياً، مائياً أو أرضياً".²

1.2. مسببات التلوث

تنقسم أسباب التلوث البيئي إلى الآتي:³

- أ. **المسببات الصناعية:** يعتبر التلوث غير الطبيعي أخطر أنواع التلوث وقد تكون مصادره ثابتة أو متحركة.
 - **المصادر الثابتة:** وتشمل المنشآت الصناعية المختلفة كمحطات توليد الطاقة الكهربائية ومصانع الاسمنت والسماد والأصبغ والمعادن ومنشآت صناعة النفط والغاز الطبيعي، فضلاً عن مدافن النفايات وخاصة النفايات الطبية والنفايات الخطيرة ومحطات معالجة مياه الصرف الصحي والانبعثات الصادر عن الأجهزة والمعدات الكهربائية، والاستعمال غير الآمن والسليم للمبيدات والأسمدة العضوية والكيميائية. وغيرها من المسببات.
 - **المصادر المتحركة:** وتشمل وسائل النقل المختلفة مثل السيارات والمركبات والطائرات والسفن وغيرها، بحيث تطلق هذه الوسائل العديد من الغازات في الهواء المحيط فتلحق أضرار بصحة الإنسان والبيئة.

¹ يونس إبراهيم أحمد مزيد، البيئة في الإسلام، الطبعة الأولى، دار حامد، الأردن، 2009، ص 34.

² محي محمد مسعد، الاتجاهات الحديثة في السياحة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص 16.

³ عادل مشعان ربيع، مشاكل بيئية معاصرة، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، 2008، ص 36-37.

ب. **المسببات الطبيعية:** وهي من فعل الطبيعة ولا دخل للإنسان في حدوثها وانتشارها، حيث يصعب التحكم بها ومنع حدوثها، وتشمل الانبعاثات الناتجة عن شدة أشعة الشمس والانبعاثات الناجمة عن تسرب الغاز الطبيعي وحوادث البراكين وحبوب اللقاح والإشعاعات المنطلقة من التربة والصخور.⁴

2.2. الآثار الاقتصادية للتلوث البيئي

يؤدي تلوث البيئة السليبي على توافر واستغلال الموارد الاقتصادية والنشاط الاقتصادي للفرد والمجتمع سواء في الاجل القصير أو في الأجل الطويل، وفيما يلي أهم الآثار الاقتصادية للتلوث البيئي:⁵

- انخفاض إنتاجية العامل بسبب الأمراض التي تصيبه جراء التعرض للتلوث؛
- التأثير السليبي على إنتاجية المحاصيل الزراعية مما يؤدي إلى نقص المعروض من المنتجات الغذائية وبالتالي زيادة مخاطر حدوث مجاعة في العالم؛
- تعدد حاجات الفرد نتيجة لظهور حاجات جديدة لا بد من إشباعها ليس بهدف تحقيق الرفاهية الاقتصادية، وإنما بهدف تقليل المعاناة، مثل النفقات الصحية اللازمة لعلاج الأمراض الناتجة عن التلوث أو الوقاية منه.

3. الإدارة البيئية كإحدى المعايير الدولية لحماية البيئة

نتيجة الاهتمام بالمحافظة على البيئة وحمايتها من مختلف الأضرار التي قد تتعرض لها، فإن الكثير من المؤسسات الاقتصادية تسعى لتطبيق نظم الإدارة البيئية.

1.3. تعريف الإدارة البيئية

تعرف الإدارة البيئية بأنها: "مجموعة من الأدوات الموجهة نحو العمل واتخاذ إجراءات المساعدة في صياغة إستراتيجيات لحماية البيئة وتعزيزها وصيانتها ومن ثم تنفيذ الاستراتيجيات ومراقبتها".⁶

كما تعرف على أنها: "إدارة الموارد الطبيعية والبشرية من أجل تحقيق التنمية المستدامة المتواصلة للإنسان والمجتمع بما يضمن تحسين جودة حياته وحياة الأجيال المستقبلية".⁷

2.3. أهمية اعتماد الإدارة البيئية في المؤسسة الصناعية

إن من أهم ما يحتم ظهور الإدارة البيئية في المؤسسات الصناعية مسألة تخصيص وتقسيم العمل التي أفرها الكثير من العلماء بالإضافة إلى مجموعة أخرى من الأسباب ندرج أهمها في الآتي:⁸

- تكون متابعة مصادر التلوث وحماية نوعية البيئة في المؤسسة الصناعية من مهام سلطة واحدة ومعينة، حيث تعد الكيان المؤسسي المعني بالقضايا البيئية للمؤسسة وعلى ذلك تكون كل تعاملات السلطة التنفيذية معه، فتحدد بذلك المسؤوليات في حالة التقصير؛

⁴ موفق عدنان الحميري، نبيل زعل الحوامدة، الجغرافيا السياحية في القرن الحادي والعشرون، الطبعة الأولى، دار حامد، الأردن، 2006، ص 238.

⁵ إيناس عبد الرحمن القبسي، دور المحاسبة البيئية في حماية البيئة والمجتمع، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد 11، ص 78.

⁶ عبد الرحيم علام، مقدمة في نظم الإدارة البيئية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2005، ص 3.

⁷ يوسف حجيم الطائي وآخرون، نظم إدارة الجودة في المنظمات الإنتاجية والخدمية، دار البازوري، الأردن، 2009، ص 371.

⁸ موسى عبد الناصر، رحمان أمال، الإدارة البيئية وآليات تفعيلها في المؤسسة الصناعية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، العدد 04، 2008، ص 70.

- تحقيق وفرة في التكاليف الرأسمالية وتكاليف تشغيل وحدات المعالجة؛
- القدرة على إجراء دراسات للتحكم في التلوث مع تحقيق هدف الربحية للمؤسسة الصناعية؛
- القدرة على إشراك الكفاءات الخارجية المتخصصة في تنفيذ برامج الإنتاج الأنظف؛
- وضع الإرشادات الخاصة بالنظافة العامة وحماية البيئة الداخلية.

3.3. مبادئ الإدارة البيئية

أخذت مرتكزات الإدارة البيئية مبادئ إدارة الجودة الشاملة بمنظور بيئي، ويمكن توضيحها في العناصر الآتية:⁹

- أ. إنزام الإدارة العليا:** يمثل إنزام الإدارة العليا بالجوانب البيئية حجر الأساس لتشييد إدارة بيئية تجسد السياسة والأهداف البيئية للمؤسسة، ويهيئ التنظيم اللازم لتحقيق ذلك، ويتجسد مفهوم الإنزام بالسياسة البيئية في ثلاثة جوانب رئيسية تتمثل في: الإنزام بالأنظمة والقوانين، الوقاية من التلوث والتحسين المستمر.
- ب. التركيز على العميل وإرضاءه:** إن الإدارة البيئية هي فلسفة إدارية موجهة نحو تحقيق ما يتناسب مع توقعات العملاء الداخليين والخارجيين وحصولهم على منتجات صديقة للبيئة، وقد توسع مفهوم العميل ليشمل الأشخاص أو الهيئات ذات العلاقة بالمؤسسة، الذين يؤثرون ويتأثرون بنشاطها، وقد أطلق عليهم الأطراف ذوي المصلحة.
- ج. العمل الجماعي:** تعد مشاركة العاملين عاملاً رئيسياً في تحديد وتنفيذ تطبيقات الوقاية من التلوث، كما أن استخدام مفهوم الفريق لبناء نظام الإدارة البيئية يعد طريقة سهلة لتحسين الإنزام وضمان تحقيق الأهداف والإجراءات.
- د. التحسين المستمر:** يعد التحسين المستمر أساس السياسة البيئية للمؤسسة حيث يشمل كل الأنشطة المعتمدة لتحقيق التميز في الأداء البيئي، من خلال الكفاءة والفاعلية في التعامل مع القضايا البيئية من أجل تقديم منافع إضافية إلى المؤسسة وعملائها.

4.3. مهام الإدارة البيئية

يمكن إجمال مهام الإدارة البيئية في العناصر التالية:¹⁰

- مراجعة الأوضاع البيئية الحالية والإشراف على تنفيذ الإجراءات التصحيحية الجديدة للمعالجة والحد من مصادر التلوث في الوحدات الإنتاجية، وتحقيق الإنزام بالقوانين واللوائح البيئية؛
- تنفيذ الإجراءات الوقائية في إطار خطة شاملة للإنتاج الأنظف وإدخال ضوابط جديدة للحد من التلوث بإجراءات قليلة أو عديمة التكلفة داخل المؤسسة، وكذلك تشجيع استخدام المواد غير المسببة للتلوث وإدخال تعديلات على المعدات وعلى تصميم المنتج للحد من انبعاث الملوثات؛
- زيادة الوعي البيئي لدى العمال وتقديم حوافز لتشجيع المبادرات الطوعية لمكافحة التلوث؛

⁹ صلاح الدين حسن السيسي، الاستراتيجيات الحديثة في إدارة الشركات: مقارنة بين الإدارة التقليدية وإدارة الجودة الشاملة، الطبعة الأولى، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2011، ص ص 387-389.

¹⁰ فاتح مجاهدي، شراف براهمي، الإدارة البيئية كمدخل لتحقيق تنافسية المؤسسة الصناعية الإشارة إلى حالي مؤسستي IBM و SONY، الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الشلف، ص ص 3-4.

- البحث عن فرص سوقية من خلال تقديم سلع وخدمات مصممة لتحسين جودة الحياة؛
- وضع قواعد تنظيمية جديدة تجعل من الأرض ملكا تنظيميا شرعيا لكل المؤسسات، وفهم هذا المنظور في المؤسسات الاقتصادية يجعل من حماية البيئة مصدرا لتنافسيتها.

4. سلسلة الايزو 14000

تعرف سلسلة الايزو 14000 بأنها: " مجموعة من المتطلبات تحتم بتكوين نظام إدارة بيئية يمكن تطبيقه في جميع أنواع وأحجام المؤسسات ويتكيف مع مختلف الظروف، تهدف إلى تدعيم عملية حماية البيئة ومنع التلوث".¹¹

1.4. مكونات سلسلة الايزو 14000

تشتمل سلسلة الأيزو 14000 على مجموعة من المقاييس الإرشادية باستثناء مواصفة الايزو 14001، فهي المواصفة الإلزامية الوحيدة التي تقدم للمؤسسات المتطلبات الخاصة بنظام الإدارة البيئية، أما بقية المقاييس فهي إرشادية تستخدمها المؤسسات للتأثير على جوانب العمل المتعلقة بمسؤولياتها البيئية. ومما يلاحظ عليه أن سلسلة مواصفات الايزو 14000 لعام 1996 كانت 21 مواصفة بينما المحدثه لعام 2004 تشتمل على 16 مواصفة وذلك بسبب دمج بعض المواصفات مع سلسلة مواصفات الايزو المتعلقة بإدارة الجودة ISO 9000.¹²

ويمكن توضيح هذه المجموعات في النقاط التالية:¹³

- أ. **مجموعة الإدارة البيئية:** تمثل هذه المجموعة نقطة البداية للمؤسسات التي تريد اعتماد نظام الإدارة البيئية، حيث يزودها بالمتطلبات والإرشادات العامة عن كيفية إنشاء وإستعمال مواصفة نظام الإدارة البيئية.
- ب. **مجموعة المراجعات البيئية:** تضم هذه المجموعة الوثائق الجوهرية التي توجه مديري المؤسسات ومروؤوسهم نحو إقامة وإدامة وتدقيق وإجراء تحسينات مستمرة لنظام الإدارة البيئية.
- ج. **مجموعة الملصقات البيئية:** تعمل هذه المجموعة على تزويد المستهلك بمعلومات مفيدة وموثقة ذات مصداقية عالية، كما تساعد على إتخاذ قرارات الشراء.
- د. **مجموعة تقييم الأداء البيئي:** تركز هذه المجموعة على مدى فعالية أداء المؤسسات من الناحية البيئية من جميع الجوانب.
- هـ. **مجموعة تقييم دورة حياة المنتج:** تعمل هذه المجموعة على تحليل التأثيرات السلبية على البيئة، كما تحتوي على إرشادات عن استخدام دراسات دورة حياة المنتج التي تمد المؤسسة بمعلومات عن كيفية خفض الأثر البيئي الناتج عن نشاطها.
- و. **مجموعة المصطلحات المتعلقة بنظام البيئة:** تحتوي هذه المجموعة على كافة المصطلحات والتعاريف والمفردات المتعلقة بالإدارة البيئية.

¹¹ أحمد نزار النوري، ثامر البكري، التسويق الأخضر، دار اليازوري، الأردن، 2009، ص 66.

¹² مؤيد عبد الحسين الفضل، يوسف حجيم الطائي، إدارة الجودة الشاملة من المستهلك إلى المستهلك منهج كمي، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، الأردن، 2004، ص 308.

¹³ طارق راشي، الاستخدام المتكامل للمواصفات العالمية (الايزو) في المؤسسة الاقتصادية لتحقيق التنمية المستدامة، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة سطيف، الجزائر، 2011، ص ص 158-159.

ز. مجموعة تقييم المؤثرات البيئية في مواصفات المنتجات: تهدف هذه المجموعة إلى وضع مجموعة من الإرشادات لكيفية إدخال الاعتبارات البيئية عند تصميم المنتجات الجديدة أو تعديلها.

ثانيا: التكاليف البيئية

1. تعريف التكاليف البيئية

تعرف التكاليف البيئية على أنها: "التكاليف التي تتعلق بالتدهور الفعلي أو المحتمل للموارد الطبيعية والبيئية الناشئة عن الأنشطة الاقتصادية"¹⁴.

وتعرف أيضا بأنها: "المبالغ التي يتم إنفاقها نتيجة التزام المؤسسة ببعض المسؤوليات الاجتماعية أو تطبيقا لقوانين تفرضها الحكومة"¹⁵.

وتعرف كذلك بأنها: "مجموعة من عناصر التكاليف ذات العلاقة برقابة وتحديد وتصحيح تلك الأخطاء التي تنجم عن تصرفات وقرارات سلبية ومحملة على حياة الإنسان والحيوان والنبات، وذلك يشمل العوامل الملوثة للماء والهواء والتربة"¹⁶.

2. أسباب تحقق التكاليف البيئية

هناك عدة أسباب تؤدي إلى نشوء التكاليف البيئية وهي:¹⁷

أ. الأسباب القانونية التنظيمية: وهي أسباب تتعلق بالقوانين البيئية التي أصبحت مفروضة على المؤسسات وكذلك التعليمات الحكومية التي تقضي بفرض اشتراطات خاصة واجبة الإلتزام لحماية البيئة، حيث أصبح الإلتزام بتلك القوانين والتعليمات يؤدي إلى تحقيق التكاليف البيئية، ويطلق عليها تكاليف التوافق مع التشريعات والقوانين.

ب. الأسباب الاجتماعية: هي أسباب تتعلق بتوقعات المجتمع تجاه المؤسسات، حيث تهتم المجتمعات اليوم بأهمية الحفاظ على البيئة والموارد الطبيعية، وبالتالي فإن المؤسسات التي تعمل بأسلوب صديق للبيئة عليها أن تتحمل تكاليف بيئية تساعد على زيادة شهرتها.

ج. الأسباب الخاصة بالمستهلك والأعمال: تتعلق باحتياجات ومتطلبات المستهلك بشأن استخدام منتجات غير ضارة بالبيئة، فالمستهلك يرغب في شراء منتج يسهل التخلص منه أو إعادة تدويره مما يدفع المنتجين إلى مراعاة ذلك عند الإنتاج أو التسويق وينتج عنه تكاليف بيئية مختلفة، وهذه التكاليف تطوعية أو اختيارية لأنها تعتبر كمبادرة من المؤسسة لتحقيق متطلبات المستهلك أو خلق شهرة بيئية.

3. أسباب الاهتمام بالتكاليف البيئية

تمثل الأسباب التي تدعو للاهتمام بالتكاليف البيئية فيما يلي:¹⁸

¹⁴ إبراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص 17.

¹⁵ خليل إبراهيم رجب الحمداي، التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية: نموذج مقترح، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، يومي 22 و23 نوفمبر 2011، ص 209.

¹⁶ فارس جميل حسين الصوي وآخرون، أهمية التكاليف والإفصاح البيئي في ترشيد القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 29، 2012، ص 220.

¹⁷ فضيل فارس، حمزة ضويبي، المحاسبة البيئية كآلية لدعم وتحسين الأداء البيئي في ظل المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، يومي 22 و23 نوفمبر 2011، ص ص 249-250.

أ. التزايد المستمر للتكاليف البيئية، فقد قدرت منظمة الحماية البيئية أن الشركات الأمريكية صرفت ما يزيد عن 100 بليون دولار على هذه الأنشطة في عام 1990 وما يقارب 200 بليون دولار في عام 1995.

ب. أن شركات التخلص من النفايات الصلبة كانت تأخذ ما يقارب 2.5 دولار لكل طن في العام 1978 في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد أصبحت تأخذ في العام 1988 ما يقارب 200 دولار لكل طن.

وتشير إحدى الدراسات التي تبنتها وكالة حماية البيئة الأمريكية إلى أهمية التركيز على المحاسبة البيئية ومحاسبة التكاليف البيئية لأن الكثير من التكاليف البيئية يمكن تخفيضها أو حتى تجنبها نهائيا نظرا لكون هذه التكاليف لا تضيف أية قيمة للمنتجات، كما يؤدي ذلك إلى تحسين الأداء البيئي للمؤسسة بالإضافة إلى توفير معلومات أدق للمؤسسة عن التكاليف البيئية وتسعير منتجاتها وتحقيق المنافسة لمنتجات المؤسسة من خلال الإعلان والترويج لمنتجات ذات مواصفات بيئية أفضل.

كما أن فهم التكاليف البيئية يساعد في دعم نظام الإدارة البيئية التي تسعى الكثير من الشركات على تطويره كوسيلة للحصول على شهادة الأيزو 14001 المتعلقة بالبيئة والتي طورتها المنظمة الدولية للمعايير.

4. أنواع التكاليف البيئية

تختلف الطريقة التي تصنف بها التكاليف البيئية حسب الغرض من استخدامها ومنها:¹⁹

1.4. من حيث طبيعتها

تنقسم التكاليف البيئية حسب هذا المعيار إلى:

1.1.4 تكاليف بيئية رأسمالية: هي التي تنفقها المؤسسات على المرافق والمنشآت الصناعية للتخفيف من حادة المؤثرات الضارة على البيئة، كالألات التي يتم شراؤها لاستخدامها في معالجة التلوث البيئي كتخفيض أو معالجة الانبعاثات البيئية الضارة مثل انبعاث الهواء الفاسد.

2.1.4 تكاليف بيئية تشغيلية: هي التي تتحملها المؤسسات في سبيل المحافظة على البيئة من التلوث الذي تسببه نتيجة عملياتها الإنتاجية، مثل رواتب العاملين في مجال حماية البيئة، تكاليف المستلزمات السلعية والخدمية وتكاليف البحث والتطوير في مجال حماية البيئة.

2.4. من الناحية الرقابية

تنقسم التكاليف البيئية من الناحية الرقابية إلى:

1.2.4 تكاليف رقابة التلوث: تتكون من:

أ. **تكاليف المنع:** وتمثل تكاليف منع حدوث الآثار الناتجة عن عمليات التصنيع التي تسبب التلوث، كإعادة تصميم العمليات الإنتاجية بحيث لا يمت استخدام مواد ملوثة أو ضارة بالبيئة وتكلفة استبدال مصادر الطاقة بأنواع أقل تلويثا.

¹⁸ فارس جميل حسين الصوفي وآخرون، مرجع سابق، ص 221.

¹⁹ حذام فالج جيجان، أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تروشي قرارات الاستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات: دراسة استطلاعية لأراء عينة من معدي

التقارير المالية والمستثمرين في الشركات الصناعية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 91، 2012، ص 107.

ب. تكاليف التقييم: وتعلق بتكاليف اكتشاف الانحرافات في مستوى التلوث مقارنة بالمستويات والمواصفات المحددة من الجهات المعنية وتشمل تكاليف فحص واختبار المواد المستخدمة والآثار البيئية الناتجة عنها للتأكد من مطابقتها للمواصفات المطلوبة، أي أنها تتعلق بالأنشطة اللازمة لمراقبة المصادر المسببة للتلوث البيئي.

2.2.4. تكلفة الفشل من رقابة التلوث: وتتكون من:

أ. تكاليف الفشل الداخلي: وتعلق بتكاليف علاج وإزالة المخلفات وتنظيف الموقع بعد عمليات التصنيع .

ب. تكاليف الفشل الخارجي: وتتمثل بالتكاليف التي تحدث في حالات حدوث أضرار للمجتمع، يترتب عليها تعويضات وغرامات بالإضافة إلى تكلفة الفرص الضائعة، والمتمثلة في خسارة هامش المساهمة نتيجة لنقص المبيعات أو انخفاض الحصة السوقية.

3.4. من حيث مصدر التكلفة

تنقسم التكاليف البيئية حسب هذا المعيار إلى:

1.3.4. التكاليف البيئية الداخلية: وهي التكاليف التي تقع داخل نطاق المؤسسة كالتكاليف المتعلقة بإدارة النفايات واستهلاك الطاقة .

2.3.4. التكاليف البيئية الخارجية: وهي التكاليف التي تقع خارج نطاق المؤسسة كالتكاليف المتعلقة بتلوث الماء واليابسة والهواء.

ثالثا: المحاسبة البيئية

1. تعريف المحاسبة البيئية

تعرف المحاسبة البيئية بموجب IFAC بأنها: "إدارة الأداء البيئي والاقتصادي من خلال تهيئة وتطوير نظم محاسبية ملائمة تتعلق بالبيئة وتطبيقها . وتتضمن عادة عملية التقرير والتدقيق المحاسبي بالإضافة إلى احتوائه على عمليات تكلفة دورة الحياة والمحاسبة عن التكلفة الكلية وتقييم المنافع والتخطيط الإستراتيجي لإدارة البيئة".²⁰

كما تعرف بأنها: "عملية تحديد وقياس وتخصيص التكاليف البيئية سواء الداخلية أو الخارجية أو كليهما، بهدف توفير معلومات للمستخدمين الداخليين والخارجيين".²¹

2. مفاهيم ذات علاقة بالمحاسبة البيئية

فيما يتعلق بالمفاهيم ذات العلاقة بالمحاسبة البيئية فقد حددت وكالة حماية البيئة الأمريكية أن المحاسبة البيئية وعلى المستوى الجزئي تتضمن كل ما يتعلق بالمحاسبة عن البيئة سواء من الناحية المالية، التدقيق، إعداد التقارير والمحاسبة الإدارية، وقسمت الوكالة المفاهيم طبقا لعلاقتها بالبيئة كما يلي:²²

أ. المحاسبة المالية البيئية: وتهدف إلى الإفصاح عن البعد البيئي في القوائم المالية المنشورة في نهاية الفترة.

²⁰ هادي رضا الصفار، المحاسبة عن البيئة المستدامة، المؤتمر العلمي الدولي السنوي السادس بعنوان: "أخلاقيات الأعمال وجمع المعرفة"، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، 17-19 أبريل، 2006، ص 08.

²¹ عبد الصاحب نجم عبد، حولة حيسن همدان، التأثيرات البيئية لنشاط الوحدات الاقتصادية وانعكاساتها على المحاسبة والاقتصاد، مجلة المنصور، العدد 15، 2011، ص 11.

²² إيناس عبد الرحمن القيسي، مرجع سابق، ص ص 86-87.

ب. **المحاسبة الإدارية البيئية:** وتعني إدارة الأداء الاقتصادي والبيئي من خلال تطوير وتنفيذ أنظمة وتطبيقات محاسبية ذات علاقة بالبيئة من ضمنها تكاليف دورة الحياة، تحديد قيمة المنافع، التخطيط الإستراتيجي وما إلى ذلك مما يدخل في إدارة البيئة.

ج. **المحاسبة البيئية المحلية:** يستخدم هذا المصطلح عادة للإشارة إلى عملية إعداد الحسابات على أساس البيانات المادية فقط، ويعبر بذلك عن نوع من أنواع المحاسبة البيئية التي تركز على محاسبة الموارد الطبيعية على مستوى الإدارة المحلية، وخاصة فيما يتعلق بوضع الخطط لإدارة الموجودات على المستوى المحلي بهدف تقييم دورة حياة الموجودات المادية.

د. **محاسبة الموارد الطبيعية:** عرف هذا المصطلح في المحاسبة بعد دمج البعد البيئي في نظام الحسابات القومية حيث تم التركيز فيه على الموجودات الطبيعية وتناقض قيم هذه الموجودات، وذلك بهدف الحصول على مؤشرات اقتصادية معدلة كما في مؤشر الدخل القومي الإجمالي البيئي.

هـ. **محاسبة التكاليف البيئية:** هنا يتم التركيز على التكاليف البيئية بهدف الوصول إلى محاسبة التكاليف أي تحديد وتقييم وتخصيص كل من التكاليف التقليدية والتكاليف البيئية والتكاليف الاجتماعية على العمليات، المنتجات والنشاطات، وينطوي على ذلك أن هناك تكاليف يتوجب على من يساهم في تلويث البيئة أن يدفعها لأنه بخلاف ذلك سيتحمل مثل هذه التكاليف أطراف خارجية أخرى وهذا ما يطلق عليه بالتكاليف البيئية الخارجية، وبالتالي سنجد بعدد من التكاليف البيئية هما التكاليف التي تتأثر بشكل مباشر بمعنى تكاليف خاصة على المؤسسات أن تتحملها، أما الثاني فيتضمن التكاليف الخاصة بالفرد والمجتمع والبيئة والتي عادة ما تكون خارج سيطرة المؤسسة وهي التكاليف الاجتماعية.

3. أهمية المحاسبة البيئية

للمحاسبة البيئية أهمية بالغة في مساعدة المؤسسات، تتمثل فيما يلي:²³

- مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات التي من شأنها تخفيض التكاليف والأعباء البيئية؛
- توسيع نطاق عملية التقييم وتحليل الاستثمار لكي يشمل الآثار البيئية المحتملة؛
- التوصل إلى فهم أفضل للتكاليف البيئية وأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بدقة؛
- المساعدة في تطوير وتشغيل نظام إداري بيئي للوحدة ككل؛
- كون المحاسبة علما اجتماعيا فإن ذلك يفرض عليها ضرورة التفاعل مع مشكلة تلوث البيئة ونفاذ مواردها لأن تأخرها سيؤدي لتأخر هذا العلم مقارنة بالعلوم الأخرى مثل علم الاقتصاد والإدارة؛
- تستمد المحاسبة وجودها من اعتراف المجتمع بنتائجها من خلال وظيفتي القياس والتوصيل للمعلومات المالية والاقتصادية للمجتمع واستمرار الطلب على خدمات مهنة المحاسبة والتدقيق مما يستلزم تلبية الاحتياجات المتزايدة للمعلومات البيئية والاجتماعية بجانب المعلومات المالية؛
- إن تجاهل قياس التكاليف البيئية الناتجة عن التلوث البيئي من شأنه أن يضل العديد من مؤشرات قياس الأداء ويضخم النتائج؛
- ترشيد القرارات الإدارية وضمان دقة المعلومات المحاسبية التي على أساسها يتم صنع القرارات الإدارية من خلال المساعدة على المفاضلة بين البدائل الإدارية وعند المفاضلة بين الالتزام وعدم الالتزام بالبرامج البيئية.

²³ طه عليوي ناصر، هشام هاشم الخفاف، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات: دراسة استطلاعية لآراء عينة

من المنشآت الصناعية بمدينة الموصل، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 92، 2012، ص 70.

المحور الثاني: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها.

نتيجة اهتمام مستخدمي المعلومات المالية بالآثار الاقتصادية الخطيرة للتلوث، ومع تزايد الضغوطات الرامية لحماية البيئة أصبح ضروريا على المؤسسات الاعتراف وقياس التكاليف البيئية والإفصاح عنها في ظل مسؤوليتها عما تسببه للبيئة من أضرار بسبب ممارستها لنشاطها الاقتصادي.

أولا: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية

1. مفهوم القياس المحاسبي للتكاليف البيئية

يعرف القياس المحاسبي عموما حسب لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) بأنه: "تحديد القيم النقدية للعناصر التي تظهر بها القوائم المالية والتي ستظهر بها في قائمة المركز المالي وبيان الدخل، ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس".²⁴

أما القياس المحاسبي البيئي فيقصد به: "تحديد قيم لجميع عناصر التكاليف المتولدة عن التزام المؤسسة بمسؤوليات اجتماعية وبيئية معينة، سواء كان هذا الالتزام بمحض اختيارها أو بموجب القانون".²⁵

2. متطلبات تطبيق القياس المحاسبي البيئي

تمثل المتطلبات المحاسبية الواجب توافرها للتمكن من قياس التكاليف البيئية في:²⁶

- تضمين السجلات والدفاتر المحاسبية للحسابات المتعلقة بالإفصاح على حماية البيئة؛
- تضمين التكاليف المعيارية معايير تكاليف حماية البيئة وفق دراسات وتوصيات اللجان الفنية المختصة؛
- تضمين الموازنات التخطيطية موازنة الإفصاح لحماية البيئة بنوعيتها (الجارية والرأسمالية)؛
- تضمين قوائم الحسابات الختامية قائمة بالتكاليف البيئية حتى تساعد المراجع على القيام بعملية المراجعة والمصادقة على أعمال المؤسسة فيما يتعلق بحماية البيئة.

ثانيا: الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية

1. مفهوم الإفصاح المحاسبي البيئي

قبل التطرق لمفهوم الإفصاح المحاسبي البيئي سيتم أولا تعريف الإفصاح المحاسبي عموما وذكر أهم أنواعه.

يعرف الإفصاح المحاسبي على أنه: "عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت وصفية أو كمية في القوائم المالية أو الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية التي لا تملك سلطة الإفصاح على الدفاتر والسجلات بالمؤسسة".²⁷

²⁴ سعيدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي دراسة عينة من المؤسسات، رسالة دكتوراه، غير منشورة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015، ص 130.

²⁵ عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 01، 2010، ص 283.

²⁶ نجوى عبد الصمد، المحاسبة عن الأداء البيئي: دراسة تطبيقية في المؤسسات الجزائرية المتحصلة على شهادة الأيزو 14001، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة باتنة، الجزائر، 2015، ص 93.

²⁷ صديقي مسعود، صديقي فؤاد، انعكاس النظام المحاسبي المالي (SCF) على سياسات الإفصاح في الجزائر، الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 05-06/05/2013، ص 03.

أما الإفصاح المحاسبي البيئي فيعرف على أنه: "العملية التي يتم بمقتضاها عرض المعلومات الخاصة بالالتزامات البيئية الناتجة عن ممارسة المؤسسة لأنشطتها اليومية، وبيان مدى استجابة المؤسسة لهذه الالتزامات حتى يتمكن أصحاب المصالح المختلفة من الحصول على المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء".²⁸

ويعرف أيضا بأنه: "تحديد وقياس الأنشطة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية للمؤسسة وعرضها في تقارير معبرة عن المعلومات المطلوبة لتحقيق الرقابة والرفاهية الاجتماعية من قبل النظام المحاسبي لأي مؤسسة اقتصادية".²⁹

2. أنواع الإفصاح المحاسبي البيئي

يوجد نوعان للإفصاح المحاسبي البيئي هما:³⁰

أ. الإفصاح الإلزامي: يتطلب هذا النوع من الإفصاح ضرورة توضيح معلومات الأداء البيئي الخاصة بتأثيرات نشاط المؤسسة على البيئة وإجراءاتها فيما يتعلق بحماية وتحسين البيئة من أخطاء التلوث. وتعتبر هذه الإجراءات أمثالا لمجموعة من القوانين والتشريعات البيئية المحددة من طرف جهات حكومية أو منظمات مهنية تلزم المؤسسة العمل على حماية واستدامة البيئة.

ب. الإفصاح الطوعي (الاختياري): يتم هذا النوع من الإفصاح بشكل اختياري، وتلتزم المؤسسة به وفقا لقرارات إدارية داخلية مرتبطة بالمؤسسة ذاتها، ويتم بموجبه إعلام مستخدمي البيانات المالية عن مدى مساهمة المؤسسة بالمحافظة على البيئة من التلوث والتدهور البيئي استنادا إلى مجموعة من العوامل منها القيم والمبادئ الأخلاقية، العرف، مستوى الوعي البيئي وثقافة المؤسسة...

3. دوافع الإفصاح المحاسبي البيئي

يمكن تحديد أهم دوافع المؤسسات للإفصاح عن أنشطتها ومساهماتها البيئية فيما يلي:³¹

- محاولة توضيح مدى مساهمة المؤسسة في تحسين البيئة والسياسات والتقنيات التي تستخدمها لتخفيف حجم الأضرار البيئية التي تسبب بها خاصة المؤسسات الصناعية منها، وذلك بهدف تحسين صورتها لدى الأطراف المحيطة بها؛
- تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة من خلال التوسع في نطاق التقارير السنوية والفصلية وتوفير معلومات تحظى باهتمام العديد من مستخدمي التقارير والتي ما من شك في أنها ستعزز القدرة التنافسية للمؤسسة مقارنة بالمؤسسات التي لا تفصح عن مساهماتها البيئية؛
- استخدام الإفصاح كوسيلة لإعلام المجتمع ككل أن المؤسسة تقوم بالإفصاح التطوعي عن المعلومات البيئية؛
- الوفاء بالواجبات الأخلاقية تجاه أصحاب المصالح والمجتمع بصورة عامة؛
- تزويد أصحاب الملكية وأصحاب المصالح بالمعلومات عن حجم التكاليف التي تحملتها للوفاء بالتزاماتها البيئية؛
- مواجهة وسائل الإعلام المضادة في حالة وقوع كوارث بيئية من خلال الإفصاح عن أدائها البيئي وعدم مساهمتها في وقوع تلك الكوارث؛

²⁸ إيناس عبد الرحمن القيسي، مرجع سابق، ص 90.

²⁹ غسان فلاح المطارنة، مدى التزام الشركات الصناعية الأردنية المساهمة بالإفصاح عن الأداء البيئي محاسبيا، دورية الإداري، العدد 113، جوان 2008، ص 158.

³⁰ ناظم شعلان جبار، تحليل البيانات المحاسبية عن الأداء البيئي وأثره في حماية البيئة ووقايتها من التلوث، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 13، العدد 04، 2011، ص 60.

³¹ لقمان محمد أيوب الدباغ، شكر محمود مصطفى، ياسمين أكرم حاسم الدباغ، تحليل الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في دول مجلس التعاون الخليجي، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 40، 2012، ص 180-181.

- إتاحة الفرصة لبناء علاقات أفضل بين المؤسسة وفعات المجتمع المختلفة مثل الجهات الحكومية، حملة الأسهم، العاملين الزبائن، الموردين، الممولين وجماعات الضغط والتي تعد ذات تأثير قوي خاصة في بلدان أوروبا والولايات المتحدة.

4. أهداف الإفصاح المحاسبي البيئي

يمكن تقسيم أهداف الإفصاح المحاسبي البيئي على النحو التالي:³²

- أ. أهداف داخلية على مستوى المؤسسة: تتركز هذه الأهداف بما يأتي:
 - المحافظة على المركز التنافسي للمؤسسة إزاء المؤسسات المماثلة في السوق من خلال تحسين سمعتها تجاه الأطراف ذات العلاقة بنشاطاتها الاقتصادية والاجتماعية؛
 - إظهار إذعان المؤسسة للقوانين والتشريعات الحكومية وغير الحكومية مما يضمن على وجودها صفة شرعية لنشاطاتها؛
 - يوفر الإفصاح قاعدة جيدة للبيانات والمعلومات يمكن أن تخدم مالكي المؤسسة والعاملين فيها فيما يتعلق بكفاءة الإجراءات المتخذة للمحافظة على سلامة البيئة، فضلا عن إطلاع الإدارة على حجم التكاليف الإضافية التي تتحملها في حماية البيئة؛
 - التزام المؤسسة بإجراءات سلامة البيئة وحمايتها من التلوث يساهم في خلق حالة من الاستقرار النفسي والصحي للعاملين فيها، مما يقلل من حدة دوران العمل والتكاليف المرتبطة به.
- ب. أهداف خارجية: ويمكن أن تتلخص هذه الأهداف على النحو الآتي:
 - إظهار التزام المؤسسة بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية ومشاركتها في تحمل الأعباء العامة للمجتمع؛
 - يعد الإفصاح وسيلة لإدارة التفاوض بين أصحاب حقوق الملكية والغير ممن يمارس ضغوطا على المؤسسة كالمستهلكين والموردين والجمهور والهيئات الاجتماعية الأخرى؛
 - يعتبر انعكاس لنشاطات وفعاليات المؤسسة في مجال حماية البيئة وسلامة مواقع عملها من التلوث والهدر في المواد السامة مما يخلي مسؤوليتها القانونية إزاء الأضرار والإصابات التي قد تسببها مؤسسات أخرى مماثلة؛
 - يساعد الإفصاح عن الأنشطة البيئية مستخدمي المعلومات على اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء فضلا عن تطوير البحوث والدراسات في مجال سلامة البيئة؛
 - كسب رضا وقناعة المستهلكين بما تطرحه المؤسسة من سلع وخدمات في السوق.

5. أساليب الإفصاح المحاسبي البيئي

تنقسم أساليب الإفصاح المحاسبي البيئي إلى ثلاث مجالات على النحو التالي:³³

- أ. الإفصاح في صورة تقارير بيئية مستقلة: بمعنى أن تكون هناك تقارير مستقلة عن الإفصاح البيئي، وقد تكون هذه التقارير وصفية وقد يكون بعضها مخصصا لعرض التكاليف البيئية فيما يخص بعضها الآخر لعرض المنافع.
- ب. الإفصاح ضمن القوائم المالية التقليدية: حيث يكون الإفصاح عن المعلومات البيئية موبا في تقرير واحد من خلال القوائم المالية وملحقاتها التي ينتجها النظام المحاسبي في المؤسسة.
- ج. الإفصاح في تقارير الإدارة: حيث يقتصر الإفصاح المحاسبي البيئي في التقرير السنوب للمؤسسة أو في تقرير مجلس الإدارة، ويتم ذلك في جزء مستقل من التقارير السابقة.

³² إيناس عبد الرحمن القيسي، مرجع سابق، ص 92-93.

³³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 160-161.

6. متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي

هناك العديد من المتطلبات التي ينبغي توفرها ويتوجب إظهارها في القوائم المالية حتى تتلاءم مع الطبيعة المميزة للمعلومات الاجتماعية والبيئية وهذه المتطلبات تتلخص بما يلي:³⁴

أ. استحداث حد أدنى من القواعد التي تلاءم طبيعة النظام المحاسبي الذي يقوم بإنتاج مخرجات محاسبية لأغراض اجتماعية بيئية وليست اقتصادية فحسب، ومنها ما يلي:

- الملائمة للغرض الاجتماعي والبيئي بتوحي البساطة والدقة والوضوح؛
- الإفصاح عن كافة الأنشطة الاجتماعية والبيئية للوحدة الاقتصادية والتي تختلف من مؤسسة لأخرى ومن وقت لآخر في نفس المؤسسة؛
- توحيد الممارسة البيئية والاجتماعية في المؤسسات المماثلة؛
- قابلية القوائم المالية للمراجعة الخارجية.

ب. استحداث المعايير الملائمة للتقدير المحاسبي الاجتماعي والبيئي: هناك العديد من وجهات النظر التي تناولت موضوع الإفصاح عن البيانات المحاسبية البيئية وأهمها:

- أن يتم إلحاق نظام المحاسبة البيئية والبيانات المحاسبية البيئية بالنظام التقليدي للمحاسبة المالية؛
- أن يكون هناك نظام محاسبي بيئي مستقل وذلك حتى لا يتم الاكتفاء بالملاحظات والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية المنشورة.

7. العوامل المؤثرة على درجة الإفصاح المحاسبي البيئي

هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على درجة الإفصاح عن المعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية للوحدة الاقتصادية وتتمثل هذه العوامل في الآتي:³⁵

أ. **عوامل بيئية:** تختلف التقارير المنشورة من دولة إلى أخرى لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية وعوامل أخرى ناتجة عن حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية وأثر المؤسسات الاقتصادية عليها بهدف المقارنة بين هذه المؤسسات الاقتصادية مع بعضها وتحديد المسؤولية المترتبة عن أنشطتها.

ب. **عوامل تتعلق بالمعلومات:** تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها وأهم هذه الصفات هي:

- أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها أغلب المستفيدين منها؛
- أن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات عند الاستفادة منها؛
- قابليتها للتحقق والمقارنة، وفي هذا الصدد أثار لجنة معايير المحاسبة الأمريكية أن المعلومات الواردة بالتقارير المالية ليست إلا أداة مثل أية أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها.

³⁴ فارس جميل حسين الصوي وآخرون، مرجع سابق، ص 226.

³⁵ نجوى عبد الصمد، مرجع سابق، ص 72.

ج. عوامل تتعلق بالمؤسسة الاقتصادية: هذه المجموعة من العوامل ترتبط بالوحدة الاقتصادية مثل حجم المؤسسة، طبيعة النشاط الذي تمارسه، مستوى التأثير الذي تتركه على البيئة، أنواع المنتجات التي تنتجها، عدد المساهمين، إلى من العوامل.

8. مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي البيئي

تتمثل أهم مشكلات القياس والإفصاح عن الأنشطة البيئية فيما يلي:³⁶

- عدم تحديد أنشطة معينة للوفاء بمسؤوليات المؤسسة وتركها للتقدير الشخصي، الأمر الذي يؤدي إلى عدم الاهتمام بتوقعات الأطراف المختلفة للمجتمع، وكذلك عدم وجود حصر لتكاليف الأنشطة البيئية؛
- استبعاد بعض الأنشطة البيئية الإجبارية وقصرها على الأنشطة الاختيارية، الأمر الذي لا يتماشى مع المفهوم المنطقي للمسؤولية الاجتماعية البيئية؛
- صعوبة القياس النقدي للمنافع البيئية؛
- صعوبة القياس الكمي المباشر لبعض التكاليف البيئية وبالتالي صعوبة ترجمتها إلى قيم نقدية.

المحور الثالث: أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في تحقيق الميزة التنافسية.

أدركت المؤسسات في ظل التنافس القائم في السوق الذي تجاوز التنافس السعري والجودة، بأنها ملزمة بانتهاج توجه بيئي جديد في مسار عملها، هذا التوجه هو ذلك التعبير الميداني والتطبيقي لأعمال المؤسسات لكي تبقى وتستمر وتمتع بالقبول والرضا من قبل مختلف الأطراف المحيطة بالمؤسسة.

أولاً: الميزة التنافسية

1. تعريف الميزة التنافسية

تعرف الميزة التنافسية بأنها: تلك التي تنشأ بمجرد توصل المؤسسة إلى اكتشاف طرق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين، حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الاكتشاف ميدانياً، وبمعنى آخر بمجرد إحداث عملية إبداع بمفهومه الواسع.³⁷ وتعرف كذلك بأنها: "العوامل المستخدمة من قبل المؤسسة للوصول إلى مخرجات تفوق مخرجات المنافسين في سوق المنتجات".³⁸

2. أنواع الميزة التنافسية

تنقسم الميزة التنافسية إلى ثلاثة أنواع أساسية هي:

أ. **ميزة التكلفة الأقل:** نقول عن مؤسسة ما أنها تحوز ميزة التكلفة الأقل إذا كانت تكاليفها المتراكمة بالأنشطة المنتجة للقيمة أقل من نظيراتها لدى منافسيها.³⁹

ب. **ميزة التميز:** تتميز المؤسسة عن منافسيها عندما يكون بمقدورها الحيازة على خصائص فريدة تجعل الزبون يتعلق بها.⁴⁰

³⁶ فارس جميل حسين الصوي وآخرون، مرجع سابق، ص 227-229.

³⁷ M. Porter, **Avantage concurrentiel des Nations**, Inter Edition, 1993, p 48.

³⁸ هاشم فوزي العبادي، جليل كاظم العارضي، **نظم إدارة المعلومات "منظور استراتيجي"**، دار الصفاء، الأردن، 2012، ص 200.

³⁹ بوشناق عمار، **الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية: مصادرها، تنميتها، تطويرها**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002، ص 15-16.

⁴⁰ بريس فايزة، **دور الكفاءات المحورية في تدعيم الميزة التنافسية**، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة البلدة، الجزائر، 2005، ص 29.

ج. ميزة الجودة: عرفها juran بأنها "الالتزام بالمتطلبات"، أما crosby فيعرفها بأنها "الملائمة للاستخدام، ويضيف deming بأنها "تحقق انعدام العيوب وأن يعمل كل فرد بشكل صحيح من المرة الأولى لتلبية احتياجات وتوقعات المستفيد حاضرا ومستقبلا".⁴¹

3. مصادر الميزة التنافسية

تنقسم مصادر الميزة التنافسية إلى:

أ. التفكير الاستراتيجي وسيلة لبناء ميزة تنافسية: يمكن أن تعتمد المنظمة على إحدى الاستراتيجيات العامة للتنافس والمتمثلة في كل من قيادة التكلفة، استراتيجية التميز واستراتيجية التركيز، والمقصود بالتفكير الاستراتيجي هنا لا يتوقف عند هذا المستوى، وإنما يأخذ التفكير الإيجابي للمؤسسة الذي يضمن لها النجاح والبقاء ومن ثمة التفوق لأنه اقتناص للفرص من أجل استغلالها واجتناب التهديدات الممكنة التعرض لها.⁴²

ب. الإطار الوطني: إن الإطار الوطني الجيد للمؤسسات يتيح لها القدرة على الحيازة على ميزة أو مزايا تنافسية لذلك نجد مؤسسات بعض الدول متفوقة ورائدة في قطاع نشاطها عن بعض المؤسسات في الدول الأخرى، بحيث تمتلك الدولة عوامل الإنتاج الضرورية والمتمثلة في الموارد البشرية، الفيزيائية، المصرفية، والمالية. فالحيازة على هذه الموارد يلعب دورا مهما في الحيازة على ميزة تنافسية قوية.⁴³

ج. مدخل الموارد لبناء ميزة تنافسية: إذا كان امتلاك استراتيجية جيدة يدعم الميزة التنافسية، فإنه لا بد من وجود الموارد والكفاءات العالية لضمان النجاح، لأن المنافسة لم تعد تقتصر على وضع الاستراتيجيات التنافسية، بل امتدت إلى ضرورة البحث والتطوير بصفة مستمرة بالاعتماد على الموارد والكفاءات.⁴⁴

4. الاستراتيجيات التنافسية العامة

تعرف الاستراتيجيات التنافسية بأنها: "كافة التحركات والمداخل التي تتبناها المؤسسة بهدف جذب الزبائن، تحمل الضغط التنافسي وتحسين مركزها التنافسي من خلال الصراع مع المنافسين وتحقيق الميزة التنافسية".⁴⁵ وتسمى بالاستراتيجيات التنافسية العامة لإمكانية تطبيقها من قبل المؤسسات بغض النظر عن طبيعة نشاطها. ويمكن توضيح أكثر هذه الاستراتيجيات شيوعا فيما يلي:

أ. استراتيجية قيادة التكلفة: يمكن للمؤسسة أن تحقق الميزة التنافسية إذا استطاعت تخفيض تكلفتها، بحيث يمكنها البيع بأسعار أقل من المنافسين في السوق بأكمله وهذا ما يجعلها في موقف قيادي، وهذا الأخير يمكنها من تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح.⁴⁶

وتتمثل الاستراتيجيات الأخرى فيما يلي:⁴⁷

⁴¹ مديحة بنحوش، دور إستراتيجية التعويضات في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة الباحث، العدد 12، 2013، ص 152.

⁴² مزياني نور الدين، بلاسكة صالح، التخطيط الفعال للموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية، الملتقى الوطني الثاني حول تسيير الموارد البشرية، جامعة بسكرة، 2013، ص 09.

⁴³ نفس المرجع السابق، ص 10.

⁴⁴ بريس فايزة، مرجع سابق، ص 29.

⁴⁵ محي الدين قطب، الخيار الاستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية، دار الحامد، الأردن، 2012، ص ص 100-101.

⁴⁶ حسن محمد أحمد مختار، الإدارة الاستراتيجية "المفاهيم، النماذج"، الشركة العربية المتحدة، مصر، 2009، ص ص 197-198.

⁴⁷ محي الدين قطب، مرجع سابق، ص ص 105-106.

ب. استراتيجية التميز: يمكن للمؤسسة أن تحقق لنفسها مركزا تنافسيا مميذا من خلال خلق درجة عالية من تميز منتجاتها عن ما يقدمه المنافسون في السوق ككل، وهي استراتيجية موجهة للسوق الكبير.

ج. استراتيجية التركيز: تتمثل الفكرة الأساسية في هذه الاستراتيجية في اختيار مجال تنافسي محدود داخل قطاع الصناعة الذي تعمل ضمنه المؤسسة، ومن ثمة استخدام مداخل تحقيق الميزة التنافسية سواء المستندة إلى التكلفة أو التي تستهدف التميز.

ثانيا: الاستراتيجيات البيئية

تعرف الاستراتيجيات البيئية بأنها تلك التي تصمم لإيجاد فرص النجاح الاقتصادي طويل الأجل والمنسجم مع حماية النظام البيئي، وبالتالي فإنها تهدف لتقديم الفوائد التنافسية المتعلقة بتحقيق التوفير في التكاليف أو اختلاف السوق أو تنويعه أو كليهما معا. ويمكن للمؤسسة أن تحقق ميزة تنافسية من الأداء البيئي الذي يميزها عن المنافسين، ولا يتحقق هذا إلا من خلال الاستراتيجية المستدامة، والتي تعني أخذ المدير الاستراتيجي البيئية في منحنى قراراته بحيث تصمم هذه الاستراتيجيات بهدف تقديم الفوائد التنافسية التي تحقق التوفير في التكاليف.⁴⁸

وتحدد هذه الاستراتيجيات بنوعين بناء على الفوائد التنافسية التقليدية لها، هما:⁴⁹

1. استراتيجيات مقادة بالسوق: حيث تتمتع المؤسسة بفوائد تنافسية ناجمة عن الاختلافات البيئية عن منافسيها وذلك عن طريق إحدى الفرص:

- إعادة تصميم السلع بحيث تكون حساسة بيئيا، أو تطوير سلع جديدة تكون حساسة بيئيا؛
- الدخول إلى أسواق جديدة تكون حساسة بيئيا؛
- إعادة تصميم غلاف السلع حتى تكون صديقة للبيئة؛
- التكامل بين الجهود البيئية ونشاطات الإعلان والترويج.

2. استراتيجيات مقادة بالعمليات

وتطبق هذه الأخيرة من خلال تخفيض التكاليف عن طريق التحسين في العمليات الإنتاجية للمؤسسة الناتجة عن توفير الطاقة، حفظ ووقاية الموارد وتخفيض التلوث والنفايات، وتشتمل على:

- تحسين الرقابة على التلوث وترتيب الإهدار والنفايات؛
- استعمال الموارد التي يعاد إنتاجها من مصادر داخلية أو خارجية (إعادة التدوير)؛
- إعادة تصميم عمليات الإنتاج حتى تكون أقل تلوثا وأكثر كفاءة في استعمال الموارد والطاقة؛
- استعمال مصادر الطاقة القابلة للتجدد في عمليات الإنتاج.

ثالثا: أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في تحقيق الميزة التنافسية

في ضوء التطورات الهائلة في تكنولوجيا التصنيع وزيادة حدة المنافسة والتوجه نحو التكنولوجيا النظيفة ومع ظهور جمعيات حماية المستهلك، أدى ذلك إلى زيادة الوعي البيئي لدى المستهلكين بالتركيز على شراء المنتجات الصديقة للبيئة. وقد شكل ذلك تهديدا

⁴⁸ سليمة غدير أحمد، سلمى كبحلي عائشة، دور الاداء البيئي في الرفع من تنافسية المؤسسات الاقتصادية، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، يومي 22 و23 نوفمبر 2011، ص 712.

⁴⁹ نفس المرجع السابق، ص 713.

للمؤسسات الصناعية بفقد حصصها التسويقية، مما يؤثر على قدرتها على الاستمرار والبقاء في سوق المنافسة. وهذا ما دفع المؤسسات إلى الاهتمام بالقضايا البيئية والإفصاح عن أداؤها البيئي في التقارير المالية.⁵⁰

ذلك لأن تحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي وتحديد قياستها بصورة صحيحة وتحميلها على النشاطات المسببة لها ثم على المنتجات، يسهم في التحديد الصحيح لتكلفة هذه المنتجات، ومن ثم تحديد المقابلة السليمة بين إيرادات المنتجات وتكاليفها، وهذا بدوره يسهم في ترشيد قرارات التسعير والقياس الصحيح لتكلفة كل منتج على مستوى المؤسسة، وكل ذلك يؤدي في النهاية إلى تحسين أرباح المنظمة وحصتها السوقية على المدى الطويل. كما أن الاهتمام بدراسة تكاليف الأداء البيئي وقياسه يساعد في تحسين هذا الأداء الذي يؤثر بدوره في تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة ويحسن أيضا من سمعتها ومن ثم تحسين قيمتها التنافسية.⁵¹

خاتمة.

كنتيجة لما سبق يمكن القول بأن مسؤولية المؤسسة نحو البيئة التي تعمل فيها، لا يمكن أن تكون من خلال ما تنتجه من سلع أو ما تقدمه من خدمات فقط، بل أصبحت هذه المسؤولية تتمثل في عدم إلحاق الضرر بها، من خلال البحث عن الطرق والنظم التي تمكنها من تقليل هذا التلوث ومن ثم المحافظة على البيئة.

ولكي تحقق المؤسسة ذلك فإنها تتحمل مجموعة من التكاليف التي تزيد عما كانت تتحمله في إنجاز العمليات الإنتاجية المعتادة، هذه التكاليف أصطلح على تسميتها بالتكاليف البيئية.

ونتيجة لظهور هذه العناصر الجديدة والمتتمثلة في التكاليف البيئية، فإنه يتوجب على المؤسسات القيام بقياس هذه التكاليف والإفصاح عنها، وهذا من أجل توفير البيانات والمعلومات اللازمة وبالشكل الذي يلائم احتياجات مستعمليها سواء من داخل المؤسسة أو خارجها، إضافة لكون ذلك يعزز من ميزتها التنافسية ويضمن بقاءها واستمراريتها في المحيط الذي تنشط فيه باعتبار البيئة مصدر جديد للميزة التنافسية.

بناء على ما تقدم يمكن اقتراح جملة من التوصيات تتمثل في الآتي:

- ضرورة نشر ثقافة حماية البيئة بين مختلف أفراد المؤسسات خاصة أصحاب القرارات منهم؛
- تعديل التشريعات والمعايير المحاسبية التقليدية من خلال دمج الاعتبارات البيئية فيها؛
- سن القوانين التي تلزم المؤسسات على قياس تكاليفها البيئية والإفصاح عنها؛
- ضرورة اهتمام المؤسسات بالجانب البيئي من خلال اعتماد الإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية ضمن قوائم وتقارير خاصة ومستقلة عن القوائم المالية التقليدية لتسهيل عملية الرقابة والتدقيق البيئي؛
- ضرورة الاهتمام بتطوير مؤهلات وخبرات المحاسبين بما يتفق مع متطلبات حماية البيئة، وبما يمكنهم من تطبيق المحاسبة البيئية من خلال إلحاقهم بالدورات التدريبية المتخصصة ومن خلال الاستعانة بالخبراء في المجال، وكذلك المدققين حتى يتمكنوا من الفحص والتقرير عن مدى التزام المؤسسات بمسؤوليتها البيئية؛
- تقديم التحفيزات بمختلف أنواعها للمؤسسات التي تقيس تكاليفها البيئية تفصح عنها؛

⁵⁰ حزام فالج جيجان، مرجع سابق، ص 110.

⁵¹ عبد الرزاق قاسم الشحادة، مرجع سابق، ص 286.

- تحديث وتطوير مناهج التعليم المرتبطة بالحاسبة والتدقيق في الجامعات بما يتفق مع حماية البيئة، من خلال نماذج تطبيقية ونظرية موضوعة بشكل محكم.

قائمة المراجع:

أولا: الكتب

1. إبراهيم جابر السيد، محاسبة التلوث البيئي، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن، 2014؛
2. أحمد نزار النوري، ثامر البكري، التسويق الأخضر، دار اليازوري، الأردن، 2009؛
3. حسن محمد أحمد مختار، الإدارة الاستراتيجية "المفاهيم، النماذج"، الشركة العربية المتحدة، مصر، 2009؛
4. صلاح الدين حسن السيسى، الاستراتيجيات الحديثة في إدارة الشركات: مقارنة بين الإدارة التقليدية وإدارة الجودة الشاملة، الطبعة الأولى، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2011؛
5. عادل مشعان ربيع، مشاكل بيئية معاصرة، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، 2008؛
6. عبد الرحيم علام، مقدمة في نظم الإدارة البيئية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2005؛
7. محي الدين قطب، الخيار الاستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية، دار الحامد، الأردن، 2012؛
8. محي محمد مسعد، الاتجاهات الحديثة في السياحة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008؛
9. موفق عدنان الحميري، نبيل زعل الحوامدة، الجغرافيا السياحية في القرن الحادي والعشرون، الطبعة الأولى، دار حامد، الأردن، 2006؛
10. مؤيد عبد الحسين الفضل، يوسف حجيم الطائي، إدارة الجودة الشاملة من المستهلك إلى المستهلك منهج كمي، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، الأردن، 2004؛
11. هاشم فوزي العبادي، جليل كاظم العارضي، نظم إدارة المعلومات "منظور استراتيجي"، دار الصفاء، الأردن، 2012؛
12. يوسف حجيم الطائي وآخرون، نظم إدارة الجودة في المنظمات الإنتاجية والخدمية، دار اليازوري، الأردن، 2009؛
13. يونس إبراهيم أحمد مزيد، البيئة في الإسلام، الطبعة الأولى، دار حامد، الأردن، 2009؛

14. M. Porter, Avantage concurrentiel des Nations, Inter Edition, 1993.

ثانيا: الدوريات والمجلات

1. إناس عبد الرحمن القيسي، دور المحاسبة البيئية في حماية البيئة والمجتمع، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد 11؛
2. حذام فالج جيجان، أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في ترشي قرارات الاستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات: دراسة استطلاعية لأراء عينة من معدي التقارير المالية والمستثمرين في الشركات الصناعية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 91، 2012؛
3. طه عليوي ناصر، هشام هاشم الخفاف، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات: دراسة استطلاعية لأراء عينة من المنشآت الصناعية بمدينة الموصل، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 92، 2012؛
4. عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 01، 2010؛
5. عبد الصاحب نجم عبد، حولة حيسن حمدان، التأثيرات البيئية لنشاط الوحدات الاقتصادية وانعكاساتها على المحاسبة والاقتصاد، مجلة المنصور، العدد 15، 2011؛
6. غسان فلاح المطارنة، مدى التزام الشركات الصناعية الأردنية المساهمة بالإفصاح عن الأداء البيئي محاسبيا، دورية الإداري، العدد 113، جوان 2008؛
7. فارس جميل حسين الصوفي، حسن فليح مفلح القطيش، جهاد قراقيش، أهمية التكاليف والإفصاح البيئي في ترشيح القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 29، 2012؛
8. لقمان محمد أيوب الدباغ، شكر محمود مصطفى، ياسمين أكرم جاسم الدباغ، تحليل الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في دول مجلس التعاون الخليجي، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 40، 2012؛
9. مديحة بخوش، دور إستراتيجية التعويضات في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة الباحث، العدد 12، 2013؛
10. موسى عبد الناصر، رحمان أمال، الإدارة البيئية وآليات تفعيلها في المؤسسة الصناعية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، العدد 04، 2008؛

11. ناظم شعلان جبار، تحليل البيانات المحاسبية عن الأداء البيئي وأثره في حماية البيئة ووقايتها من التلوث، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 13، العدد 04، 2011.

ثالثا: المذكرات

1. بريش فايزة، دور الكفاءات المحورية في تدعيم الميزة التنافسية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة البليدة، الجزائر، 2005؛
2. بوشناق عمار، الميزة التنافسية في المؤسسات الاقتصادية : مصادرها، تمهيتها، تطويرها، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002؛
3. سعدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي دراسة عينة من المؤسسات، رسالة دكتوراه، غير منشورة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015؛
4. طارق راشي، الاستخدام المتكامل للمواصفات العالمية (الايزو) في المؤسسة الاقتصادية لتحقيق التنمية المستدامة، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة سطيف، الجزائر، 2011؛
5. نجوى عبد الصمد، المحاسبة عن الأداء البيئي: دراسة تطبيقية في المؤسسات الجزائرية المتحصلة على شهادة الأيزو 14001، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة باتنة، الجزائر، 2015.

رابعا: الملتقيات والمؤتمرات العلمية

1. خليل إبراهيم رجب الحمداني، التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية: نموذج مقترح، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، يومي 22 و 23 نوفمبر 2011؛
2. سليمة غدير أحمد، سلمى كحلي عائشة، دور الاداء البيئي في الرفع من تنافسية المؤسسات الاقتصادية، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، يومي 22 و 23 نوفمبر 2011؛
3. صديقي مسعود، صديقي فؤاد، انعكاس النظام المحاسبي المالي (SCF) على سياسات الإفصاح في الجزائر، الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 05-06/05/2013؛
4. فاتح مجاهدي، شراف براهيم، الإدارة البيئية كمدخل لتحقيق تنافسية المؤسسة الصناعية الإشارة إلى حالتي مؤسستي IBM و SONY، الملتقى الدولي الرابع حول: المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة الشلف؛
5. فضيل فارس، حمزة ضويفي، المحاسبة البيئية كآلية لدعم وتحسين الأداء البيئي في ظل المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة، يومي 22 و 23 نوفمبر 2011؛
6. مزياي نور الدين، بلاسكة صالح، التخطيط الفعال للموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية، الملتقى الوطني الثاني حول تسيير الموارد البشرية، جامعة بسكرة، 2013؛
7. هادي رضا الصفار، المحاسبة عن البيئة المستدامة، المؤتمر العلمي الدولي السنوي السادس بعنوان: "أخلاقيات الأعمال ومجتمع المعرفة"، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، 17-19 أبريل، 2006.