



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله  
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم مالية ومحاسبة



المرجع: ...../2024

الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فرع: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

## مذكرة بعنوان:

# أثر التكاليف البيئية للمؤسسة على تسعير المنتجات دراسة حالة مركب مطاحن بني هارون

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص " مالية المؤسسة "

إشراف:

أ. فرحات هولي

إعداد الطلبة:

- دورصاف بوروني

- فاطمة الزهراء بودربالة

### لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	فرحات هولي
مناقشا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	

السنة الجامعية 2023/2024



# شكر وتقدير

الشكر الجزيل والحمد الكثير لله الموفق المعين.

الشكر الموصول لأستاذنا الدكتور " هولي فرحات " الذي أشرف على هذا العمل ولم يبخل بجهد أو نصيحة وكان مثالا للأستاذ الباحث والمعلم المتواضع.

كما نتقدم بالشكر الجزيل لأعضاء لجنة المناقشة الأفاضل على تفضله بقبول

مناقشة هذه المذكرة ومراجعتها.

ولا يفوتنا أن نشكر أيضا كل من وقف إلى جانبنا منذ بداية مسيرتنا الدراسية بالجامعة

وإلى كل من أسهم في إنجاز هذا العمل.

عسى الله أن يوفقنا لما فيه خير.

## إِهْدَاء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات  
الى من علمني العطاء والى من احمل اسمه بكل افتخار منبع القوة وسندي الرجل الذي  
علمني معنى الكفاح "أبي العزيز"  
إلى من تملك جنة تحت القدم وإلى معنى الحب والحنان المرآة التي غمرتني بالدعاء  
حتى أصل إلى النجاح "أمي الحبيبة"  
إلى أعمدة القلب والضمادات الروح، إلى من حبهم يعلو فوق كل حب، إلى نور المضيء  
الذي لا ينطفئ إخوتي وأخواتي "رندة، شهيناز، منصف، وأبنائهم: سيدال، تميم، لبيب  
إلى الغائب الحاضر في قلبي أخي "رمزي" أرجو من الله ان يرحمه برحمته الواسعة.  
إلى كل من كان عوناً وسنداً في هذا الطريق الاصدقاء الاوفياء رفقاء وأصحاب  
الشدائد والأزمات وبالأخص "فاطمة" زميلتي في اعداد مذكرة نجاحنا.  
الى جنود الخفاء الذين أكرموني بفضلهم وأحبوني بدون مقابل "امين" "زاكي" "رشيد"  
اهديكم نجاحي الذي لطالما تمنيته فالحمد لله على ما وهبني  
وأن يعينني ويجعلني مباركة أينما كنت.

"دورصاف"

## إهداء

بعد مسيرة دراسية دامت سنوات حملت في طيلتها الكثير من الصعوبات والمشقة والتعب، ها أنا اليوم أقف على عتبة تخرجي اقطف ثمار تعبي وارفع قبعتي بكل فخر، اللهم لك الحمد قبل ان ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا لأنك وفققتني على اتمام هذا العمل وتحقيق حلمي.  
أهدي هذا النجاح:

إلى الذي زين اسمي بأجمل الألقاب، من دعمني بلا حدود وأعطاني بلا مقابل إلى من علمني أن الدنيا كفاح وسلاحها العلم والمعرفة إلى من غرس في روحي مكارم الاخلاق داعمي الأول في مسيرتي وسندي وقوتي وملاذي بعد الله. إلى فخري واعتزازي "أبي العزيز" اطال الله في عمره إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واحتضني قلبها قبل يدها وسهلت لي الشدائد بدعائها. إلى القلب الحنون والشمعة التي كانت لي في الليالي المظلمات. سر قوتي ونجاحي ومصباح دربي الى وهج حياتي "أمي الغالية" حفظها الله الى ضلعي الثابت وأمان أيامي.

إلى ملهبي نجاحي السند من شدة عضدي بهم فكانوا لي ينابيع أرتوي منها. إلى خيرة أيامي وصفوتها.

إلى قرة عيني "أخي سيمو" وأخواتي "أميرة، بيسان، إيمان" إلى كل صديقاتي والشكر الخاص لـ "دورصاف" زميلتي في إعداد المذكرة لكل من كان عوناً وسنداً في هذا الطريق، أهديكم هذا الإنجاز وتمررة نجاحي الذي لطالما تمنيته،

ها أنا اليوم أتممت أول ثمراته راجية من الله تعالى أن ينفعني بما علمني وأن يعلمني ما أجهل ويجعله حجة لي لا علي.

"فاطمة الزهراء"

# فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	الاهداء
	الشكر
III-II	فهرس المحتويات
v	فهرس الأشكال والجداول
ب	المقدمة
<b>الفصل الأول: الإطار النظري للتكاليف البيئية</b>	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: التكاليف البيئية
3	المطلب الأول: ماهية التكاليف البيئية
10	المطلب الثاني: إدارة التكاليف البيئية
17	المطلب الثالث: طبيعة التكاليف البيئية
18	المبحث الثاني: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية
18	المطلب الأول: القياس المحاسبي
20	المطلب الثاني: متطلبات قياس التكاليف البيئية
22	المطلب الثالث: طرق ومداخل قياس التكاليف والعوائد
26	المبحث الثالث: ماهية التسعير المنتجات
26	المطلب الأول: ماهية تسعير المنتجات
29	المطلب الثاني: طرق التسعير والعوامل المؤثرة فيه
32	المطلب الثالث: علاقة التكاليف البيئية بسعر المنتجات
37	خلاصة
<b>الفصل الثاني: دراسة تطبيقية بمؤسسة مطاحن بني هارون -قرارم قوقة-</b>	
39	تمهيد
40	المبحث الأول: تقديم وتعريف المؤسسة
40	المطلب الأول: تعريف ونشأة المؤسسة
41	المطلب الثاني: أهداف وأهمية المؤسسة
43	المطلب الثالث: تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة
46	المبحث الثاني: منتجات وتكاليف المؤسسة
46	المطلب الأول: تشكيلة منتجات المؤسسة

48	المطلب الثاني: تكاليف المنتجات
49	المطلب الثالث: القوانين المشروعة في إطار حماية البيئة
51	المبحث الثالث: التسعير والتكاليف البيئية
51	المطلب الأول: طرق التسعير في المؤسسة
60	المطلب الثاني: الأنشطة البيئية في المؤسسة وتكاليفها
68	المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسات التطبيقية
70	خلاصة
72	الخاتمة
75	قائمة المراجع
79	قائمة الملاحق
	الملخص

# قائمة الأشكال و الجداول

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1-2	الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن بني هارون	45
2-2	مراحل انتاج الفرينة في المؤسسة	47
3-2	المرشح بالضغط	61
4-2	المصفاة ذات الضغط العكسي	62
5-2	مصفاة بأكامم للشفت	63
6-2	آلية تنظيف الغبار	64
7-2	مصفاة بتدفق هوائي	66
8-2	مصفاة التشغيل	67

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-2	جدول حسابات النتائج لمؤسسة مطاحن بني هارون	51-52
2-2	جدول تقسيم الأعباء غير المباشرة	53-54
3-2	حساب تكلفة الفرينة المعبأة في الأكياس	59
4-2	تكلفة الفرينة و النخالة بعد التوزيع	59-60

مقدمة

## مقدمة

## تمهيد:

أدى تسارع المؤسسات وتسبقها نحو السيطرة على موارد المجتمع والسعي لضمان أقصى الأرباح إلى إجهاد الطبيعة واستنزاف موارد هذه المجتمعات بصورة كبيرة جدا خلف أضرارا بيئية لا يمكن التغاضي عليها، حيث ظهرت أصوات أصيحت تنادي بضرورة ترشيد وتهديب تصرفات هذه المؤسسات والمحافظة على البيئة وضمان مصالح الأجيال القادمة. وهذا ما تجسد في ظهور مفهوم التنمية المستدامة الذي ينادي في شقه البيئي على المحافظة على البيئة وتقليل الكوارث التي أحدثها المؤسسات مثل التلوث واستنزاف الثروات.

انطلاقا مما سبق وجدت المؤسسات الاقتصادية نفسها أمام حتمية التكيف مع هذه الظروف الجديدة من خلال بناء استراتيجيات تقوم أساسا على التكيف مع البيئة والتعايش مع المجتمع، والسعي للحد من الظواهر السلبية التي أحدثها النشاط الإنساني وظهرت بذلك مفاهيم تسييرية جديدة، تعتمد هذه الفلسفة مثل المنتجات البيئية، المنتجات الخضراء، التكاليف البيئية والمحاسبة البيئية ... الخ. ولقد أدت هذه التحديات الداخلية والخارجية التي تواجهها المؤسسة والمسيرين إلى آثار على جوانب مختلفة بشكل سلبي أو إيجابي، ومن بين هذه الجوانب نجد عملية التسعير وقراراته والتي تلعب دور بارزا داخل المؤسسة، إذ يعتبر العنصر الوحيد الذي يخلق النقود وهو النشاط الذي تبنى عليه جميع قرارات المؤسسة.

حيث كان ولا يزال محور الدراسات الاكاديمية والمهنية لدى أغلب الباحثين ومن هنا جاءت هذه الدراسة كمحاولة للتعرف على العلاقة التي يمكن أن تظهر بين التكاليف البيئية عملية التسعير داخل المؤسسة.

## الإشكالية

تتضح معالم اشكالية الدراسة المطروحة في التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى تأثير التكاليف البيئية للمؤسسة على تسعير المنتجات؟ وما واقع هذا التأثير في مؤسسة

مطاحن بني هارون بالقرارم قوقة؟

وبناء على هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهية التكاليف البيئية؟
- ما المقصود بالقياس المحاسبي للتكاليف البيئية؟
- ما هي مداخل واتجاهات القياس المحاسبي للتكاليف البيئية؟
- ماهية تسعير المنتجات؟
- ما هو أثر التكاليف البيئية على قرار تسعير المنتجات؟
- هل التكاليف البيئية تساهم في زيادة سعر المنتج أو التقليل من حجم التكاليف الكلية وتخفيض السعر؟

- ما مدى تأثير التكاليف البيئية في مؤسسه مطاحن بني هارون على عملية تسعير منتجاتها؟

## الفرضيات

بناء على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية يمكن وضع الفرضيات التالية:  
الفرضية الرئيسية: تساهم التكاليف البيئية في الرفع من سعر المنتجات في السوق، وتندرج تحت هذه الفرضية مجموعة من الفرضيات الفرعية التالية:

- تساهم التكاليف البيئية في بناء صورة جيدة حول المؤسسة في المجتمع الذي تنشط فيه.
- هناك وعي من قبل مؤسسة مطاحن بني هارون بأهمية التكاليف البيئية داخل مصالحتها المختلفة.
- تبدل مؤسسة مطاحن بني هارون جهودا بيئية من اجل ضمان سلامة المحيط والمجتمع.
- يساهم تبني الأنشطة البيئية في زيادة أسعار منتجات مطاحن بني هارون.
- تبني المفاهيم البيئية يعود بمزايا عديدة على مؤسسة مطاحن بني هارون على المستوى الطويل.

## أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسات أهميتها من كونها تتناول كيفية مساهمة التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية بصفة عامة، وفي مؤسسه مطاحن بني هارون بصفه خاصة، كما تكمن أهميتها في مواكبتها للجهود التي تقوم بها الجهات العالمية لحماية البيئة، حيث تأتي في ظل مساعي الدولة الجزائرية للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة والتي تتضمن بعض بنودها اتفاقيات لحماية البيئة للدول الراغبة في الانضمام إلى عضوية هذه المنظمة.

## أسباب اختيار الموضوع

- الاهتمام الخاص بهذا الموضوع لارتباطه بمجال التخصص.
- حداثة الموضوع الذي يعتبر من أهم الأسباب التي دفعته لاختياره.

## منهج الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات صحة الفرضيات المقدمة وتحليل نتائجها اعتمدنا على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال جمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة، والاعتماد على الكتب والاطروحات الجامعية والمقالات التي تناولت هذا الموضوع، أما في الجانب التطبيقي اعتمدنا على المنهج التحليلي من أجل الإلمام بجوانب هذا الاسلوب.

## الدراسات السابقة

1- دراسة موح الصغير مريم بعنوان " دور محاسبة التكاليف البيئية في تحديد قرار التسعير " الدراسات المالية والمحاسبية وهي مقال في مجلة، المجلد الثامن العدد الأول سنة 2017، وقد هدفت الدراسة إلى توضيح العلاقة بين التكاليف المحاسبية وعملية التسعير، ومن النتائج التي توصلت إليها أن الربح لم يعد هو المؤشر الوحيد لقياس أداء المؤسسة، بل أصبح لزاما عليها تطوير نظامها المحاسبي لتصبح قادرة

على التعامل مع القضايا البيئية، وهذا راجع للآثار السلبية التي تحدثها أنشطة المؤسسة مما جعلها مسؤولة في الحفاظ على البيئة ومعالجة مخلفاتها، بل أصبحت المؤسسة مطالبة بإنتاج مواد صديقة للبيئة غير ضارة سواء على المحيط أو على المستهلك، مما جعلها تقوم بتبني مفهوم محاسبة التكاليف البيئية وقياس هذه الآثار وتحميلها على سعر منتجاتها. إلى أن هناك دراسات أثبتت أن قياس التكاليف البيئية يعطي للمؤسسة مكسب في تخفيض الآثار ومعالجة أسبابها قبل حدوثها، وكذا استخدام مواد أولية أقل ضررا على البيئة والترشيد في استغلال الموارد الطبيعية. كل هذه الأمور تخفض من التكاليف الكلية للمنتج مما يؤثر على السعر بتخفيضه مما يجعل التوجه البيئي توجه مربحا.

2-دراسة مختاري زهرة بعنوان " إدارة التكاليف البيئية كأداة لزيادة تنافسية المؤسسة " والمنشورة في مجلة معارف المجلد 13 العدد الأول سنة 2018، وتكمن أهمية الدراسة في توضيح أهمية الامتثال إلى القوانين الدولية الملزمة بالاهتمام بالبيئة. إذ تكون المؤسسة مجبرة على إدراج تكاليف البيئية جديدة، وعليه كان لزاما عليها ادارة التكاليف البيئية الخاصة بها، وإكساب المؤسسة خاصة تميزها عن باقي المؤسسات المنافسة وهذا يزيد من قدرتها التنافسية، ومن النتائج التي توصلنا إليها وجود أثر للتكاليف البيئية على تنافسية المؤسسة.

3-دراسة براهيم شراف بعنوان " أثر الإدارة البيئية على كفاءة المشاريع البيئية" أطروحة الدكتوراه غير منشورة، جامعة بسكرة، سنة 2017، وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق الإدارة البيئية في المشاريع الصناعية، والدور الذي يلعبه هذا التبني في الوصول الى تحقيق معدلات مقبولة من الكفاءة مشيرين إلى حالة مؤسسة الاسمنت ومشتقاته بالشلف، وقد خلصت هذه الدراسة إلى هناك أثر كلي لتبني الإدارة البيئية من خلال مدخل التكنولوجيا الأنظف في كفاءة المؤسسات.

4-دراسة بن دريس حليلة بعنوان " نظام الإدارة البيئية للمؤسسات الاقتصادية مطلب جوهري للموازنة بين الأداء البيئي والاقتصادي" والمنشورة بمجلة القانون العام الجزائري المقارن، المجلد الخامس، العدد الأول سنة 2019. وهدفت الدراسة هذه إلى توضيح أهمية البعد البيئي للمؤسسة الاقتصادية لمواجهة المنافسة وضمان استقرارها وبقائها، وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق نظام الإدارة البيئية في المؤسسات الاقتصادية لا يحسن ادائها البيئي فقط، بل يحقق لها عدة مكاسب تجارية واقتصادية إلى جانب المكاسب البيئية من خلال زيادة تنافسية المؤسسة في الأسواق لا سيما في الأسواق التي تفرض قيودا بيئية.

### هيكل الدراسة:

من أجل الامام بكافة جوانب هذا البحث قمنا بتقسيمه الى فصلين: الفصل الاول: بعنوان " الإطار المفاهيمي للتكاليف البيئية.

حيث نتناول في هذا الفصل من خلال تقسيمه الى ثلاث مباحث، نتطرق في المبحث الأول إلى الإطار النظري للتكاليف البيئية، أما المبحث الثاني سيتم التطرق الى القياس المحاسبي للتكاليف البيئية، أما المبحث الثالث فتم تطرق إلى ماهية تسعير المنتجات.

الفصل الثاني: بعنوان " دراسة ميدانية لمركب مطاحن بني هارون " حيث تناول هذا الفصل ثلاث مباحث، تطرقنا في المبحث الأول إلى تقديم عام لمؤسسة مطاحن بني هارون -القرارم قوقة- والمبحث الثاني منتجات وتكاليف مؤسسة مطاحن بني هارون، بالإضافة إلى المبحث الثالث الذي تناول التسعير والتكاليف البيئية.

### حدود الدراسة

تم اختيار مركب مطاحن بني هارون جوجل كراسه تطبيقيه ويرجع ذلك الى عدة أسباب: المجال المكاني: المؤسسة المختارة تنتمي الى قطاع له أثار سلبية على البيئة. المجال الزمني: تمت هذه الدراسة خلال السداسي الأول من سنة 2024 حيث تناول أهم تأثيرات التكاليف البيئية على أسعار المنتجات خلال سنة 2023.

الفصل الأول:  
الإطار المفاهيمي للتكاليف البيئية

## تمهيد:

شهد قطاع العمال تطورات متسارعة حتمت على المؤسسات تبني الاعتبارات البيئية بشكل متواصل من أجل تحسين الأداء البيئي، وبناء الاستراتيجية البعيدة المدى القائمة على توجهات التنمية المستدامة وأبعاد المسؤولية الاجتماعية، وهذا من أجل أن تضمن تحقيق أهداف الاستمرار والبقاء والنمو في الأسواق التي تتواجد فيها.

إن هذه الاعتبارات الجديدة انعكست على عدة مجالات وأنشطة داخل المؤسسة ومنها عملية التسعير داخل المؤسسة والتي تعتبر من أهم العمليات المحددة لفشل ونجاح أي مؤسسة.

إن ضمان استراتيجية تسعيرية فعالة يحتم على المؤسسة الإلمام بالالتزامات البيئية داخل وخارج المؤسسة وكذا طرق حساب تكلفه المنتج بما فيها حساب التكاليف البيئية وتحميلها على المنتج، لذلك على المؤسسات اليوم الإلمام بمفهوم التكاليف البيئية وطرق قياسها وعلاقتها بتسعير المنتجات.

ومن أجل الإلمام الجيد بالجوانب النظرية للعلاقة بين التكاليف البيئية وعملية التسعير تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث الثالث:

- المبحث الأول: التكاليف البيئية.
- المبحث الثاني: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية.
- المبحث الثالث: ماهية تسعير المنتجات.

## المبحث الأول: التكاليف البيئية

إن الاهتمام بالتكاليف البيئية في تزايد مستمر من المؤسسة إلى الأخرى كون إن العديد من المؤسسات اعتبرت إن التكاليف تجنب تلوث البيئة في حد ذاتها استثمارات صحيحة، والبعض الآخر اعتبر الاهتمام بالتكاليف البيئية قد يكون صحيح استراتيجيا من حيث محيط النمو الثقافي المركز على حماية البيئة وأخذت الاستثمارات المرتبطة بحماية البيئة في تزايد مستمر من قيمة الاستثمار الكلي في الدول الصناعية خلال هذا القرن، وبالتالي ينتج عنه تزايد في التكاليف البيئية مما جعلها محور اهتمام كل من المحاسب والمراجع، لما لها من تأثير كبير على أسعار منتجات المؤسسة وبالتالي على قدرتها على المنافسة.

### المطلب الأول: ماهية التكاليف البيئية

#### أولاً: تعريف التكاليف البيئية:

يندرج مصطلح التكلفة في عمومها ضمن المفاهيم المحاسبية وينصرف معناها إلى أنه يمثل تضحية اقتصادية تتحملها المنشأة نظير خدمة أو منفعة ضرورية لتحقيق أهداف المؤسسة وتستخدم طبقا للمعايير المقررة، ويمكن قياسها في شكل وحدات نقدية، ولذلك يمكن التنبؤ بها وتحديدها، وبالرغم من إن كل من التكلفة والضياع والخسارة يمثل تضحية اقتصادية بجزء من موارد المؤسسة إلى أنه يمكن التمييز بينها في وجوه عدة من بينها أن الضياع والخسارة غير ضروريتين إذا وفرت خدمة أو منفعة، وكان إنفاقها طبقا للمعايير الموضوعة سلفا.

**التعريف الأول:** يرى البعض أنها تشمل تكلفة الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط منشأة ما بطريقة مسؤولة بيئيا، فمثلا عن الكلف الأخرى التي تستدعيها الأهداف أو المتطلبات البيئية للمؤسسة.

**التعريف الثاني:** تعتبر التكاليف البيئية أثارا نقدية وغير نقدية حدثت بواسطة المنشأة أو المنظمة والناجمة عن الأنشطة المؤثرة في الجودة البيئية وتتمثل في التكاليف التقليدية والمستثمرة المحتملة والتكاليف الملموسة.

**التعريف الثالث:** يرتبط مفهوم التكاليف البيئية بمفهوم التكاليف الاجتماعية باعتبار إن التكاليف البيئية تعد أحد المكونات الفرعية للتكاليف الاجتماعية والتكاليف البيئية التي ترتبط بنشاط المؤسسة تنقسم إلى قسمين:

- تكاليف تتحملها المؤسسة نتيجة قيامها بتنفيذ البرامج والأنشطة الملزمة للمؤسسات بموجب قواعد وقوانين بيئية، أو ذلك التي تتحملها بصورة اختيارية لغرض حماية البيئة من الآثار الخارجية السلبية لنشاطها.

- تكاليف اجتماعية غير مباشرة، وتتمثل في التضحيات الاقتصادية التي تقع على المجتمع نتيجة الأضرار الناشئة عن ممارسة المؤسسة أنشطتها الضارة وخصوصا آثار التلوث بكافة أشكاله.

(مريم صغير موح، 2018-2019، ص ص 95-96).

### ثانياً: أهمية التكاليف البيئية:

- اكتسبت التكاليف البيئية أهميتها في عدة عوامل هي كالآتي:
- المفاضلة بين الأساليب البديلة، حيث أن توفر القياس الكمي أو التقني لهذه التكاليف يساعد على إجراء المقارنة بين البدائل المتاحة لاختيار البديل الأقل تكلفة.
  - توفير المعلومات اللازمة لتخطيط الإنفاق في مجال حماية البيئة سواء عن طريق إعداد الموازنات التخطيطية والمعايير مما يسهم بدوره في إحكام الرقابة على هذه العناصر.
  - تؤثر في دراسة جدوى برامج التحكم في التلوث، حيث يتم مقارنة تكاليف برامج التحكم في التأثيرات البيئية بالمنافع المحققة في هذه البرامج.
  - توفير المعلومات اللازمة لمقابلة احتياجات المحاسبة الضريبية، حيث يمكن للسلطات الضريبية أن تضع إعفاءات معينة للمؤسسات التي تقوم بدورها في حماية البيئة فضلاً عن السماح لها بالحصول على وفورات ضريبية.
  - تساهم في تحقيق مزايا تخفيض الطاقة وتحسين البيئة المحيطة سواء إذا كانت داخل المؤسسات أو خارجها.
  - رقابة وتخفيض تكاليف العتاد البيئي، مما يخفض من التكاليف الكلية للمؤسسات ويساعد في ترشيد الإدارة عند وضع السياسات واتخاذ القرارات، وبالتالي تحسين سمعة المؤسسات وقيمتها في السوق.
  - زيادة كفاءة استخدام عناصر مدخلات النشاط واختيار مدخلات التشغيل، التي تحسن مستوى الأداء البيئي. (محمد عباس بدوي، 2000، ص104)

### ثالثاً: أنواع التكاليف البيئية:

- تتحمل المؤسسات الصناعية مجموعه من بنود النفقات والتكاليف نتيجة التزامها بتطبيق مجموعه من الأنشطة التي من شأنها حماية البيئة من أضرار عناصر التلوث البيئي، يطلق عليها التكاليف البيئية أو التضحيات المادية التي تتحملها المؤسسات من أجل التوافق مع المعايير التي تنظم القوانين البيئية بالإضافة إلى تحقيق معدلات النمو المستهدفة والوصول إلى التنمية المستدامة، إلا انه لحدثة هذا النوع من التكاليف اختلف الباحثون في تصنيفها، واستعراض لهذه الآراء يمكن تقسيم التكاليف البيئية إلى الآتي:
- من حيث أسباب حدوثها وتحملها:

يمكن تقسيم التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات من حيث أسباب حدوثها إلى ثلاث مجموعات هي على النحو التالي: تكاليف تحدث لأسباب قانونية تنظيمية، لأسباب اجتماعية حضارية وتكاليف تحدث لأسباب خاصة بالمستهلك.

أ\_ **تكاليف تحدث لأسباب قانونية تنظيمية:** تتمثل في التضحيات التي تتحملها المؤسسات لأسباب متعلقة بالقوانين والتشريعات البيئية التي تفرض عليها لأجل حماية البيئة، وتسمى هذه النفقات بتكاليف التوافق مع

القوانين والتشريعات، مثل تلك المرتبطة بمعالجة وتصريف النفايات وبمنع الانبعاثات الضارة بالهواء وهذا النوع من النفقات يدخل ضمن مجموعه النفقات الإلزامية أو غير الاختيارية.

- تكاليف ملزمه قانونا (إجبارية): يطلق عليها تكاليف التوافق، فهي التكاليف البيئية الخاصة بالتوافق مع القوانين والتشريعات البيئية وتتمثل في الجزاءات والغرامات والتعويضات التي تدفعها المؤسسات نتيجة إخلالها بالنظام البيئي، وما يلزمها به القانون أو الجهات الرسمية ويمكن حصرها في الآتي:

\_ إزالة آثار التلوث وتعويض الجهات المتضررة منه.

- تكاليف وعدم تنفيذ قوانين البيئة وهي التكاليف التي تفرض على المؤسسات نتيجة لعدم التزامها ببعض النصوص القانونية البيئية مثل الغرامات تكاليف التي تصرف بناء على القيام بالالتزامات القانونية كالضرائب على معدات مكافحه التلوث.

• تكاليف غير ملزمه قانونا (اختيارية):

تتمثل فيما تتحمله المؤسسات بإرادتها في من تكاليف ترتبط بعمليات بيئية أكثر من تلك التي ينص عليها القانون، التي تدرك إن القيام بها يجعلها مميزة عن غيرها، وهي تكاليف الأنشطة التي تزاولها المؤسسات الصناعية بغرض قياس متابعة المصادر المحتملة للتلوث مثل أنشطه متابعة مستويات التلوث في الموارد المستخدمة و الأنشطة المكتبية المرتبطة بالتعاون مع الأجهزة البيئية المختلفة.

ب\_ تكاليف تحدث لأسباب اجتماعية وحضارية: التضحيات المرتبطة عن سعي المؤسسات لتحسين سمعتها وصورتها وتقوية علاقتها بالمجتمع كمؤسسات صديقة للبيئة، مما يزيد من قدرتها التنافسية وتسمى هذه النفقات بتكاليف السمعة والعلاقة الطيبة مع المجتمع، ومن أمثلتها تكاليف التقارير البيئية تكاليف المؤتمرات، تكاليف البرامج التحذيرية وتكاليف تنمية المناطق المحيطة بالمؤسسات.

ج\_ تكاليف تحدث لأسباب خاصة بالمستهلك: التكاليف التي تتحملها المؤسسات لتلبية رغبات المستهلك في استخدام منتجات صديقة للبيئة يسهل التخلص من تداولها وإعادة تدويرها تكلفه اختيار خامات صناعية لا تسبب ضرر للمستهلك من حيث المادة الزماني للارتفاع بالتكلفة تقسم تكاليف الأداء البيئي من هذه الزاوية إلى مجموعتين هما تكاليف بيئية رأسمالية وتكاليف بيئية جارية.

1\_ تكاليف بيئية رأسمالية: تشمل هذه المجموعة النفقات المرتبطة بشكل مباشر أو غير مباشر بالمنافع الاقتصادية التي تحققها المؤسسات في المستقبل، من خلال زيادة قدرة الأصول الأخرى التي تملكها، أو تحسين سلامتها وكفاءتها أو من خلال منع أو خفض التلوث البيئي المرجح إن يحدث نتيجة لعمليات تتم في المستقبل من خلال حفظ البيئة، من أمثلتها تكاليف تركيب فلاتر وتجهيزات في مصانع الاسمنت لمنع الانبعاثات.

2\_ تكاليف بيئية جارية: تتعلق هذه المجموعة بالفترة التي تحدث فيها التكاليف، إي أنها لا تسفر عن تحقيق منافع في المستقبل أو لا يكون ارتباطها بالمنافع المستقبلية وثيقا على درجة كافية، مما يسمح برسملتها ومن

أمثلتها تكاليف تشغيل وصيانة التجهيزات الرأسمالية المرتبطة بالبيئة، تكاليف القياسات والفحص للمدخلات، تكاليف معالجة النفايات، الغرامات والجزاء المترتبة عن عدم الالتزام بالنظم البيئية.

يعتبر هذا التوزيع لنفقات الأداء البيئي (رأسمالية جارية) ضروري لتحقيق سلامة تحميل النفقات على المنتوجات وعلى الفترات، حيث توزع المجموعة الأولى النفقات البيئية الرأسمالية على فترات الانتفاع منها في حين تحمل المجموعة الثانية (النفقات البيئية الجارية) على الفترات التي تسببت المنتوجات والأنشطة المرتبطة بها في حدوثها، كما إن التقرير والإفصاح عن التكاليف البيئية الرأسمالية يفيد من لهم اهتمام بتقويم المؤسسات والتعرف على مدى التزامها بدعم وتنمية البيئة، ذلك لأن الاستثمار المخطط في برامج حماية البيئة يعني استمرار تحسن صورتها وسمعتها، وبالتالي زيادة قدرتها على تحقيق الأرباح.

من حيث علاقة التكاليف البيئية بدورة حياة المنتج: طبقا لهذا المعيار يمكن اعتبار التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسات خلال دورة حياة المنتج، جميع التكاليف من مرحلة تصميم المنتج وتحديد خطوات وأسلوب إنتاجه ثم مرحلة تسويقه والتخلص منه في حال كان من المنتجات التي تخلف نفايات وعليه يمكن تقسيم التكاليف وفقا لهذا المدخل إلى ثلاث مجموعات هيكل نفقات بيئية قبل الانتاج نفقات بيئية دوريه خلال مرحله التشغيل وتكاليف بيئية بعدية.

أ\_ تكاليف بيئية قبل الإنتاج: تشمل جميع التضحيات التي تتحملها المؤسسات في مرحلة ما قبل الإنتاج أو تشمل أو تشغيل النظام تتمثل أساسا في تكاليف تجهيز المنتج وتصميمه تحديد العمليات المناسبة لتحقيق جوده الأداء البيئي المستهدفة توصيف المدخلان وتقويم بدائل تجهيزات وإجراءات حماية البيئة هذه المجموعة من التكاليف البيئية يجب التركيز عليها من خلال دراستها وتخطيطها حصرها وفصلها عن غيرها من التكاليف التي تكون سابقة لمرحلة الانتاج الامر الذي يدعم عملية تقويم كفاءة وفعالية تكاليف الاداء البيئي.

ب\_ نفقات بيئية دورية: خلال مراحل التشغيل تتضمن هذه المجموعة ما تتحملة المؤسسات خلال مراحل انتاج وتسويق المنتج لأجل تحسين مستوى الاداء البيئي من امثلها تكاليف الفحص والقياس والتقويم تكاليف تشغيل وصيانة الأجهزة والمعدات المرتبطة او الخاصة برفع مستوى كفاءة الاداء البيئي يجب على المؤسسات التركيز على هذا النوع من التكاليف البيئية التي تساهم في عملية تقويم الاداء البيئي للفترات المختلفة من جهة وكذا قرارات التغيير وربحيه المنتجات من جهة اخرى.

ج\_ تكاليف بيئية بعدية: تشمل التكاليف البيئية البعدية جميع التضحيات المؤكدة والمحتملة الحدوث مستقبلا والمترتبة عن المستوى الاداء البيئي للمؤسسات الصناعية مثل تكاليف معالجة النفايات او التخلص منها تكاليف فك اجهزه ومعدات بيئية انتهى الغرض منها اضافه الى تكاليف التوافق البيئي والالتزام بالتشريعات البيئية التي لم تطبق بعد ويتوقع تطبيقها مستقبلا تمثل هذه المجموعة من التكاليف في التكاليف في كثير من الصناعات مثل الصناعة صناعه الكيمياويات والغازات السامه نسبه كبيره من تكلفه الاداء البيئي خلال دورة حياة المنتج لذا يكون من الضروري دراستها وحصرها والتقرير عنها لان عدم مراعاتها

وخاصة فيما تعلق بالمنتجات الجديدة قد يؤدي الى اختيار بدائل غير اقتصادية واهمال تلك التي قد تكون اكثر ربحية من حيث ارتباط التكاليف بأنشطة الاداء البيئي يمكن تقسيم الأنشطة المتعلقة بحماية البيئة وتحسين مستوى الاداء البيئي للمؤسسات الى مجموعتين رئيسيتين تشمل الاولى منها الأنشطة التي تهدف الى رقابة الاداء البيئي ومنع حدوث أضرار بيئية في حين تضم الثانية الأنشطة التي تعمل على معالجة تلك الأضرار.

\_ تكاليف رقابة الأداء البيئي تضم هذه الفئة جميع النفقات التي تتحملها المؤسسات لأجل منع او تقليل التأثيرات البيئية والمترتبة عن قيامها بأنشطتها المؤثرة في البيئة التي تنقسم بدورها إلى نوعين أساسيين من التكاليف هما تكاليف المنع وتكاليف أنشطه القياس والتقييم تكاليف المنع تشمل تكاليف الأنشطة التي تصمم للعمل على تجنب حدوث اثار سلبية تضر بالبيئة سواء كان ذلك في مرحله ما قبل الإنتاج أو في مراحل الإنتاج والتعبئة وكذا التسويق وحتى وصول المنتج للمستهلك تعتبر تكاليف المنع هذه من التكاليف التي تضيف قيمه لما يترتب من تخفيض للتكاليف الأخرى ذات العلاقة بالأداء البيئي مما يساهم في زيادة إرباح المؤسسات الصناعية وتعزيز قدراتها التنافسية تكاليف أنشطه القياس والتقييم تتمثل في تكاليف الأنشطة التي تهدف إلى متابعه المصادر المختلفة للأضرار البيئية قياسها والتقرير عنها مثل تكاليف متابعه وقياس مستويات الانبعاثات الضارة داخل وخارج المؤسسات سواء تمت هذه العمليات عن طريق مراقب داخلي أو عن طريق جهات ومعامل خارجي كما يمكن إن تشمل هذه المجموعة تكاليف الأنشطة المكتبية المرتبطة بالتعاون مع الجهات الأجهزة الخاصة بحماية البيئة.

\_ تكاليف الفشل في رقابة الأداء البيئي تمثل جميع التضحيات سواء الحالية منها أو المستقبلية الهادفة لأزاله وعلاج الأضرار البيئية الناجمة عن ممارسه المؤسسات الصناعية لأنشطتها المؤثرة في البيئة التي يمكنها منعها من خلال أنشطه رقابة البيئي تتضمن هذه التكاليف نوعين رئيسيين من التكاليف هما التكاليف الصريحة والتكاليف الضمنية بتتبع محاولات التعريف وتصنيف التكاليف البيئية يلاحظ وجود اتفاق بين كثير من الباحثين على تقسيم التكاليف البيئية إلى مجموعتين هما تكاليف المنعم وتكاليف المعالجة أو التخلص تكاليف المنع تشمل تكاليف الإدارة البيئية والعمالة والخدمات الخارجية التي تتحملها المؤسسات الصناعية لحماية البيئة ومنع التأثيرات السلبية لأنشطتها على المجتمع الداخلي من أفراد عاملين وكذا المجتمع الخارجي وأصحاب المصالح فيها تتضمن أيضا تكاليف البحث والتطوير الهاتف لمنع التلوث والتخفيف من تأثيراته بالنسبة للبيئة البيئية من تكاليف استخدام التكنولوجيا النظيفة في مختلف الأنشطة الاقتصادية التي تتحدد بالفرق بين تكلفه تكنولوجيا الإنتاج العادية وتكنولوجيا الإنتاج النظيفة تشتمل كذلك على جزء رأسمالي ممثلا في فرق التكاليف الاستثمارية التي تتحملها المؤسسات للحصول على تكنولوجيا الإنتاج الأنظف وجزء خارجي يخص فروق التكاليف التشغيلية التي تتحملها المؤسسات الصناعية لإنتاج منتجات صديقه للبيئة تكاليف المعالجة التخلص تتضمن تكاليف معالجه الانبعاث والتخلص من النفايات ومعالجة الأضرار البيئية

المرتتبة عن ممارسة المؤسسات الصناعية لأنشطتها المؤثرة في البيئة أضافه إلى تكاليف اهتلاك المعدات ذات الصلة بالبيئة تكليف العمالة والمواد المستخدمة وما يترتب عن الآثار السلبية الأنشطة من التزامات تتحملها المؤسسات بما فيها نفقات التأمين ضد المخاطر البيئية يذهب اتجاه آخر لتصنيف التكاليف البيئية التي ستعملها المؤسسات الصناعية إلى ثلاث فئات رئيسيه الفئة الأولى وتضم تكاليف التخلص من النفايات التقليدية تكاليف علاج الانبعاثات صيانة المعدات وتكاليف التأمين الفئة الثانية تخص تكاليف الوقاية البيئية وتكاليفه اليد العاملة الفئة الثالثة وهي تضم تلك التكاليف المتعلقة بنظام الإدارة البيئية تكاليف تحدث داخل مواقع النشاط المسببة للإضرار البيئية تكاليف الرقابة التكنولوجية للآثار البيئية الناجمة عن أنشطه المؤسسات الصناعية، تكاليف تقليل انبعاثات للتخلص من النفايات أو معالجتها تكاليف منع الآثار البيئية الضارة الحماية البيئية وتكاليف الحماية الصحية تكاليف توثيق جوانب مصادر الخطر البيئية تكاليف التأمين والمخصصات المتعلقة بالالتزامات البيئية إن جميع التقسيمات السابقة ورغم اختلاف معاييرها وتصنيفاتها فهي تساهم في التعرف على التكاليف البيئية بشكل أكثر دقه كما إن جميعها يصب في مجال الحد من التلوث البيئي أو تجنب التأثيرات السلبية الناجمة عنه. (سعيد سيف حنان، 2013/ 2014 ص 34،39)

#### رابعا: أسباب التكاليف البيئية:

- إن الاهتمام بتحديد وقياس التكاليف البيئية يعد من الظواهر الحديثة نسبيا، حيث يشير التتبع التاريخي إلى أن المؤسسات لم تكن تولي الاهتمام للآثار السلبية، وخاصة تلك المتعلقة بالتلوث البيئي ويرجع ذلك إلى:
- الاعتقاد بأن الموارد الطبيعية لا نهائية ولن تتضب مهما وقع عليها من اعتداءات.
  - ارتفاع تكاليف إزالة مظاهر التلوث، الأمر الذي دفع الإدارة في المؤسسات الصناعية إلى عدم الاهتمام بها وخصوصا في ظل عدم وجود قوانين بيئية منظمة تحمي البيئة من مخاطر الاعتداء عليها أو في ظل عدم تأصيل مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات اتجاه البيئة.
  - كما أن التجارب في مجال الرقابة على البيئة ما زالت محدودة بالنسبة لكثير من الأجهزة الرقابية، فهي تواجه العديد من الصعوبات التي تحد من قيامها بوظائفها، من بينها افتقار هذا المجال إلى محاسبة بيئية وإلى معلومات ذات الصلة بتكاليف ومنافع البيئة، وغياب وظيفة تدقيق أداء المشاريع البيئية وتقييمها لكن مع تزايد الاهتمام بالشؤون البيئية وتوجه هدف المجتمع نحو خلق واقع بيئي متوازن لتحقيق الاستقرار والسلامة البيئية، المؤسسات أصبحت مطالبة بضرورة الاهتمام بالبيئة والتكاليف المرتبطة بها. ومن أهم الأسباب والعوامل التي أدت لضرورة الاهتمام بهذه التكاليف ما يلي:
  - أسباب قانونية تنظيمية:

تزايد الاهتمام الدولي بالمحافظة على البيئة بهدف ضمان حقوق الأجيال المستقبلية القادمة، وإصدار التشريعات التي تؤكد على حتمية إخضاع الآثار البيئية السلبية لأنشطه المؤسسات للقياس بغرض رقابة هذه

الأثار وتخفيض للحد الأدنى، فالالتزام بهدف التشريعات من شأنه أن يؤدي لخلق أنشطة بيئية داخل المؤسسات والتي ينجم عنها تكاليف بيئية.

- أسباب اجتماعية:

الأسباب المتعلقة بتوقعات المجتمع اتجاه المؤسسات الصناعية، والتي تنتج من زيادة وعيه واهتمامه بالبيئة وإدراكه للآثار الناجمة عن ممارسة الأنشطة الاقتصادية المؤثرة في عناصر النظام البيئي حيث تستشعر الدول والمجتمعات أهمية الحفاظ على البيئة والموارد الطبيعية، ما يدفع بالمؤسسات التي تعمل بأسلوب صديق للبيئة إلى أن تتحمل تكاليف بيئية.

- أسباب خاصة بالمستهلك:

تتعلق باحتياجات ورغبات المستهلك في استخدام منتجات غير ضاره بالبيئة، إذ يحتاج المستهلك في الوقت الحاضر إلى شراء منتج يسهل التخلص منه أو إعادة تدويره، مما يدفع المنتجين إلى مراعاة ذلك عند الإنتاج والتسويق، الأمر الذي ينشأ عنه تكاليف بيئية مختلفة.

- أسباب خاصة بالمؤسسات:

أسباب متعلقة باحتياجات ومتطلبات الإدارة لتمكينها من القيام بوظيفتي التخطيط والرقابة. إضافة إلى الأسباب السابقة الذكر، هناك عوامل أخرى متعددة تبين دوافع ومبررات اهتمام المؤسسات بدراسة التكاليف البيئية نذكر منها الاتي الطبيعة الكمية المالية للكثير من المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية التي تؤثر تأثيرا جوهريا على أصول المؤسسات نفقاتها والتزاماتها تغيير وجهه النظر السائدة حول تكاليف المحافظة على البيئة والتي كانت تعتبرها تكاليف اجتماعية يتحملها المجتمع إلى كونها تكاليف تحصلها المؤسسات عدم اشتغال القوائم المالية على المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية الحاجة إلى المساهمة في إعداد تقرير تكاليف التلوث على المستوى القومي والذي يساهم في الحصول على المؤشرات التي تمكن من متابعة التلوث الناجم عن الأنشطة المختلفة الضغوط التي تمارسها الأطراف المختلفة على الحكومات والمؤسسات الاقتصادية بهدف المحافظة على البيئة وحمايتها من مختلف الأضرار التي تتعرض لها والتأكيد على إجراء التقييم البيئي المبدئي للمشاريع لتصميم وتنفيذ نظام حماية البيئة يمكن المؤسسات من القيام بالتدقيق البيئي والإفصاح عن تكاليف التلوث البيئية وعن المنافع الاجتماعية من خلال البيانات التي تنشرها هذه المؤسسات التزايد المستمر للتكاليف البيئية فقد قدرت منظمه الحماية البيئية إن الشركات الأمريكية صرفت ما يزيد عن 100 بليون دولار على هذه الأنشطة في عام 1990 وما يقارب 200 بليون دولار عام 1995، زيادة معدلات التلوث ومن ثم كبر حجم الالتزامات البيئية التي تشكل جزءا من التكاليف الكلية لمؤسسات الصناعية تعتبر التكلفة البيئية الناشئة عن الالتزام البيئي كالتلوث احد أهم البنود الواجب أخذها في الاعتبار عند تقييم الربحية طويلة المدى للسلع والخدمات، يعد العامل البيئي من أكثر العوامل أهمية للوصول لمزايا التنافسية خصوصا في ظل الاهتمام المتزايد من قبل الفئات المختلفة في المجتمع والأطراف ذات الصلة بالمؤسسات الصناعية النواحي البيئية والمعلومات المالية

وغير المالية تحديد مدى إمكانية تحقيق المؤسسات الصناعية لأهدافها الاستراتيجية من خلال تقديم منتج ذو جودة عالية بسعر مناسب وغير ضار للبيئة، إن فهم التكاليف البيئية يساعد في دعم نظام الإدارة البيئية التي تسعى الكثير من المؤسسات لتطويره كوسيلة للحصول على شهادة الأيزو 14,01 المتعلقة بالبيئة والتي طورتها المنظمة الدولية للمعايير، (فارس جميل حسين الصوفي، حسن فليح مفلح القطيش جهاد قراقيش، 2012).

## المطلب الثاني: إدارة التكاليف البيئية

### أولاً: تعريف الإدارة البيئية

تحدد مفاهيم الإدارة البيئية طبقاً لتصنيفها حيث تعرف بأنها "عملية التخطيط وتنظيم وقيادة ورقابة الأنشطة والموارد الطبيعية من كائنات حية وغير حية في نظام بيئي معين، لتحقيق هدف معين بكفاية وفعالية، مع ضمان استمرار النظام البيئي في أداء وظائفه".

وقد عرف Walley وآخرون الإدارة البيئية بأنها ' تشمل كل الجهود لتقليل التأثير البيئي السالب لمنتجات المؤسسة والالتزام بالتشريعات البيئية، كما أنها تتضمن مفاضلة بين الأداء البيئي والأداء الاقتصادي، ويعرف Sheldon Mark yoxon الإدارة البيئية بأنها " إدارة أنشطة المؤسسات سواء الإنتاجية أو الخدمية، والتي يمكن أن يكون لها تأثير على البيئة، ومن ثم فهي لا تهدف إلى إدارة البيئة بطريقة مباشرة ولكن تركز على التفاعل بين المؤسسة والبيئة".

أما المليجي فقد عرفها بأنها " التقليل من التأثير على البيئة من الأنشطة أو المنتجات أو الخدمات وتحسين من كفاءة العمليات وتوفير النفقات، وتحافظ على الموارد وتقلل المخلفات البيئية".

ومن خلال التعاريف السابقة، يمكن تعريف الإدارة البيئية على أنها " الهيكل الوظيفي اللازم لوضع التخطيط وممارسة المسؤوليات والإجراءات والعمليات، وإمكانية تطوير وتنفيذ وإنجاز ومراجعة ومتابعة السياسة البيئية، بهدف تحسين أداء المؤسسة الانتاجية وخفض أثارها البيئية السلبية، ومحاولة منع تلك الآثار أو الإقلال منها كهدف رئيسي للإدارة" ومن هذا التعريف نجد أن هناك خصائص تمكن الإدارة البيئية من أداء وظيفتها بشكل متكامل، وتتمثل فيما يلي:

- قبول الإدارة التعامل مع المتغيرات بصفقتها جزء محوري من نشاطها.
- الانسجام والتلاحم بين المنظمة والتعامل مع الغير.
- القدرة على فهم وتحليل واستيعاب تكنولوجيا المعلومات والاتصالات.
- القدرة على التفاعل بين موارد المؤسسة والاتجاه بها في التعامل وصولاً إلى المستويات أو القدرات التنفسية مع الغير.
- الأخذ في الاعتبار ميزة فعاليات إدارة الوقت في مواجهة الأعمال المطروحة.
- تنمية روح بناء فريق العمل للجمعية لضمان المشاركة بين الجميع.
- العمل على إنجاز أداء الأعمال من منظور الجودة الكلية أو الشاملة.

- القدرة على استثمار رأس المال البشري في الإبداع والابتكار الفعال.
- الاقتراب من المؤسسات المماثلة لدراسة تجاربها والاستفادة منها، أما فيما يخص مستويات الإدارة البيئية فمن خلال التعريفات السابقة يمكن تصنيف مستويين هما:

**1\_ الإدارة البيئية على المستوى الوطني:** وتعني الإدارة البيئية الوطنية، ويقصد بها بعض العلماء "مجموعة من الأدوات الديناميكية الموجهة نحو العمل واتخاذ إجراءات للمساعدة في صياغة استراتيجيات لحماية البيئة وتعزيزها وصيانتها ومن ثم تنفيذ تلك الاستراتيجيات ومراقبتها".

ومن خلال هذا التعريف نلاحظ أنه عرض العلاقة بين الإدارة البيئية والاستراتيجية البيئية، موضحاً مكونات الإدارة البيئية الفعالة دون تحديد الجهة المنوط بها استخدام تلك الأدوات لتنفيذ الاستراتيجية ومراقبتها.

وقد عرف دليل برنامج الأمم المتحدة للإدارة البيئية والتنمية المستدامة بأنها هي " الاستراتيجية التي يتم فيها تنظيم الأنشطة الإنسانية، التي تؤثر في البيئة بهدف زيادة الرخاء الاجتماعي إلى الحد الأقصى، ومنع المشاكل المحتملة أو تخفيضها بمعالجة أسبابها الجذرية، كما يمكن تعريف الإدارة البيئية تعريفاً شاملاً وذلك من خلال بأنها " تنطوي على التخطيط البيئي السليم والذي يتماشى مع خطة التنمية الحضارية التي تؤدي إلى بيئة أفضل للأجيال القادمة، وهناك أدوات للإدارة البيئية في إطار التنمية المستدامة يمكن استخدامها لتحقيقها. ويقتصر التعريف على إيجاد علاقة بين التخطيط البيئي وخطط التنمية دون بقية عناصر الإدارة البيئية مع الإشارة لأدوات تحقيقها.

**2\_ الإدارة البيئية على مستوى المؤسسات:** وتعني الإدارة البيئية على مستوى المؤسسات بآليات توافقها مع الاشتراطات البيئية، ويعرفها بعض العلماء بأنها "الهيكل الوظيفي للمؤسسة والتخطيط والمسؤوليات والممارسات العملية والإجراءات والعمليات وإمكانيات التطوير وتنفيذ وانجاز ومراجعة ومتابعة السياسة البيئية بهدف تحسين أداء المؤسسة وخفض أثارها البيئية السيئة، ومحاولة منع تلك الآثار تماماً كهدف رئيسي للإدارة البيئية وتساعد الإدارة البيئية المؤسسات على الاقتراب بطريقة مباشرة من تحقيق الأغراض البيئية باعتبارها جزءاً أساسياً من سياستها وذلك من خلال تطبيق الأدوات الرئيسية التالية:

- التشريعات والتطبيق الجبري لها.

- الوعي والصورة والسمعة.

- المنافسة أو التمويل.

ويعرفها بعض العلماء بأنها "مدخل منظم للتنمية وصيانة الموارد التي تمكن من تكامل وقاية البيئة وحمايتها حتى تصبح منوالاً للحياة، وتحقيق السياسة الاستراتيجية المنشودة للمستقبل القريب والبعيد. وتتطلب الإدارة البيئية على مستوى المؤسسي توافر استراتيجية الإدارة البيئية المناسبة على مستوى المؤسسة. وفي كل الأحوال فإن الإدارة البيئية الكفؤة تتطلب تأكيد الاستغلال الأمثل للموارد وتعظيم المنافع وتجنب تقليل

الإنتاجية. والإدارة البيئية تستلزم المنع أو التقليل من الآثار السلبية للأنشطة الإنسانية. فبالإضافة للنمو السكاني فإن جميع الأنشطة تؤدي إلى التأثير على الأنظمة البيئية بشكل أو بآخر، والآثار البيئية تكون عادة على عدة مستويات محلية وإقليمية وعالمية، حيث أن المشاكل البيئية الناتجة عن الأنشطة التي لا تعرف الحدود بين الدول، وهي ليست بمعزل عن بعضها البعض ولكنها متداخلة القطاعات والمنهجية ولها مسببات عامه مشتركة (إصاق حيزية، 2015، 2016، ص ص 46-49).

### ثانياً: أهمية إدارة التكاليف البيئية

يمكن توضيحها فيما يلي:

- تساهم في مراقبة مستويات التلوث ومدى انتشاره وتتخذ الإجراءات بالتنسيق مع المنظمات المختلفة.
  - تقوم بمتابعة مصدر التلوث وحماية نوعية البيئة في المشروع الصناعي وتتعامل مباشرة مع السلطة التنفيذية، ومنه تحديد المسؤوليات في حالة التقصير.
  - تحقيق وفورات في التكاليف الرأسمالية وتكاليف التشغيل وحدات المعالجة.
  - القدرة على إجراء دراسات للتحكم في التلوث مع تحقيق هدف الربحية للمشروع الصناعي.
  - القدرة على إشراك الكفاءات الخارجية المتخصصة في تنفيذ برامج الإنتاج الأنظف.
  - وضع الإرشادات الخاصة بالنظافة العامة وحماية البيئة الداخلية.
  - رصد نوعية البيئة في المشروع على نحو أفضل.
- وتظهر أهميتها بشكل واضح لأنها ترافق دورة حياة المشروع، فالاعتبارات البيئية لا بد وان تدخل ضمن دراسات الجدوى الاقتصادية للمشاريع، فهي جزء أساسي من عمليات التحضير التي تسبق الدراسة الأولية وتستمر معه خلال التخطيط البيئي وفي طور التنفيذ فان عمل الإدارة البيئية لا يتوقف، حيث تعمل على مراقبة وتحليل الإصدارات الناتجة عن المشروع وكذلك النفايات كي لا تتجاوزَه.
- (سامية جلال سعد، 2005، ص 235).

### ثالثاً: أهداف إدارة التكاليف البيئية:

- تهدف الإدارة البيئية سواء كانت عملية إجرائية إدارة وظيفة أو كنظام إلى تحقيق ما يلي:
  - تحقيق الإنتاج النظيف والإنتاج الأنظف حتى يتوافق مع المعايير البيئية المحلية والعالمية.
  - تضمين الاعتبارات البيئية عند اتخاذ أي قرار إنتاجي، تسويقي، تمويلي، تطويري.
  - إحداث التكامل بين النظم الإدارية والأنظمة التنفيذية المتعلقة رأسياً وأفقياً.
  - تطبيق المعايير القياسية لجودة البيئة.
  - تطبيق مبدأ إدارة الجودة الشاملة والتنمية المتواصلة.
  - التوافق مع القوانين والتشريعات المحلية والعالمية، لضمان الاستمرار في الصناعة وفي الأسواق.
- بالإضافة إلى الأهداف التالية:

- الارتقاء بالمهارات لحل المشكلات البيئية وتطوير ظروف العمل.
- تبني سياسة بيئية مناسبة بتطبيق وتنفيذ القوانين واللوائح والنظم البيئية.
- إعداد النظام والأساليب الاقتصادية للحفاظ على البيئة والمساهمة في تعظيم العائد الاقتصادي.
- تحقيق حماية المستهلك في توفير المتطلبات البيئية اللازمة للإنتاج السلع والخدمات.
- إعداد نظم وطرق المراقبة والرصد لمستويات التلوث ومتابعتها لدعم القدرة التنافسية الناتجة عن المنتجات النظيفة بيئياً والتي أصبحت في تزايد ونمو مستمرين على المستوى العالمي.
- التعرف على المتطلبات التشريعية والجوانب البيئية المرتبطة بنشاطات ومنتجات وخدمات المشروع.
- تنمية الالتزام الإدارة والعاملين نحو حماية البيئة مع تحديد المهام الخاصة بالمسؤولية.
- تشجيع التخطيط البيئي ليغطي كل نشاطات المشروع بدءاً من طلب المواد الخام حتى توزيع المنتجات.
- تشجيع الموردين على إقامة نظام للإدارة البيئية لمنشأتهم.
- القدرة على مواجهة المنافسين.
- العمل على إدارة الأزمات بفعالية.
- رفع الروح المعنوية للعاملين وتحسين صورة العمل.
- من الأهداف التي كانت وراء تقديم طريقة مشتركة لنظام الإدارة البيئية على المستوى الدولي نذكر:
- وضع مجموعة اجراءات يجري بموجبها تحديد الرضوخ والالتزام بالأنظمة والتعليمات والضغوط الاجتماعية.
- مساعدة المنشأة على إدارة وتقويم الفعالية البيئية الخاصة بأنشطتها ومنتجاتها وخدماتها.
- تحسين الاداء البيئي في مجال التصنيع.
- تحقيق الانسجام بين المقاييس الوطنية والإقليمية بغية تسهيل التبادل التجاري.
- مضاعفة المصادقية وتحسين القدرة التنافسية.
- ايجاد لغة مشتركة للإدارة البيئية على المستوى العالمي. (براهيمي شراف، 2016، ص ص 47-48).

#### رابعا: دوافع تبني الإدارة البيئية:

- خلق التلوث الذي تطرحه المؤسسات الصناعية مشاكل اتجاه قوانين حماية البيئة ومشاكل ذات بعد اقتصادي اتجاه المتعاملين معها، في ظل زيادة الاهتمام العالمي بالمنتجات البيئية، فكانت نظم الإدارة البيئية الاستراتيجية الأفضل للمؤسسة للتوثيق بين المكاسب البيئية والاقتصادية لها.
- أ- دوافع تبني الإدارة البيئية في المؤسسات الاقتصادية: أصبح تبني نظام الإدارة البيئية مطلباً جوهرياً للعديد من الجهات الخارجية ذات المصلحة، فزيادة الضغوط من قبل التشريعات البيئية المتلاحقة، وكذا من مختلف فئات المجتمع قد غيرت من اسلوب الاعمال فالمستهلكون والعملاء وحملة الأسهم أصبحوا يطالبون بان تكون المنتجات والخدمات المقدمة من قبل المؤسسات الاقتصادية صديقه للبيئة ومن

ثمة فإنه من الضروري ان تكون توجه المؤسسة يتم بوضع خطط وسياسات تشمل المراحل الإنتاجية كافة انطلاقا من الحصول على المواد الأولية وصولا الى المنتج النهائي اخذين بعين الاعتبار كلا من تقييم الاثار البيئية للمؤسسة والتكاليف البيئية الناجمة عن كيفية استخدام الموارد والطرق المتبعة للتحكم في التلوث وفيما يلي أهم العوامل التي دفعت إلى تبني نظام الإدارة البيئية:

- ظهور فكرة التنمية المستدامة يعتبر تقرير "بروتلاند" الشهير "مستقبلنا للجميع" لسنة 1987 المرجع الفكري لنظام الإدارة البيئية، حيث اعتبر أن الاهداف التي تؤدي إلى تحقيق النمو الاقتصادي للمؤسسة لا يتعارض مع توفير شروط حماية البيئة، بل أنهما مكملان لبعضهم البعض.

- تطور الوعي البيئي: ساهم تطور الوعي البيئي في تشكل جماعات بيئية ضاغطة على المنظمات ودفع هذه الأخيرة لاتخاذ التدابير اللازمة لمنع التلوث وحماية البيئة، وأدركت تلك المنظمات ان تبني مواصفات دولية لأنظمة إدارة البيئة سيمكنها من التوافق مع التشريعات البيئية.

- تطور التشريعات البيئية: شهدت التشريعات البيئية تطورا ملحوظا منذ سبعينيات القرن الماضي كنتيجة لقرارات مؤتمر استكهولم لسنة 1972، فتم اصدار قوانين لحماية مجالس البيئة، دفع هذا التطور ظهور نظام الادارة البيئية في المؤسسات الاقتصادية للتسهيل على هذه المؤسسات التوافق مع تلك التشريعات.

**ب-أليات وتفعيل الإدارة البيئية في المؤسسات الاقتصادية:** يتم تفعيل الإدارة البيئية في المؤسسات الاقتصادية من خلال تحقيق اهداف الانتاج في صيغته العالمية الجديدة، وهو ما يعرف بالانتاج الانظف وهذا الاخير لا يكون الا بألية تقييم دورة حياة المنتج البيئي في المؤسسة لينتهي بعملية العنونة البيئية للمنتج وادارة المخلفات.

عرف برنامج الامم المتحدة للبيئة الانتاج الانظف على انه: "تطبيق متواصل لاستراتيجية بيئية وقائية متكاملة على العمليات والمنتجات من أجل تقليل المخاطر المتصلة بالإنسان والبيئة" يصحب عملية الانتاج الانظف في الدراسة لدورة حياة المنتج في الاطار البيئي من خلال استخراج المواد الخام ونقلها وتخزينها ثم عمليات التصنيع في الوحدات الإنتاجية واستخدام المنتجات، ثم اعادة تدويرها او التخلص منها بطريقة آمنة بيئيا، وتتبع هذه السلسلة عملية العنونة البيئية و إدارة المخلفات، وهذه الأخيرة تعد من اشهر المعايير البيئية في مجال التجارة الدولية، ويقصد بها تلك العلامات التي يتم وضعها على المنتج بهدف اعلام المستهلك بمدى ملائمة للبيئة عن غيره من المنتجات الاخرى المدرجة ضمن نفس الفئة السلعية، أما ادارة المخلفات فتكون بمعالجة النفايات ومخلفات عن طريق ما يعرف بأسلوب "تسلسل إدارة النفايات".

وعليه فالعمليات السالف ذكرها تمر عبر مراحل حددتها المنظمة العالمية للتقييس كمتطلبات لتفعيل نظام الإدارة البيئية في المؤسسات الاقتصادية ليسهل على هذه الأخيرة تطبيقها وتتمثل هذه الخطوات فيما يلي:

-مرحلة وضع السياسة البيئية: والمقصود بهذه الأخيرة هو توضيح المبادئ والاهداف المتعلقة بالأداء البيئي لمؤسسة الاقتصادية، والتي من خلالها يتحدد إطار عملها البيئي، ورسم السياسة البيئية يقع على عاتق الإدارة العليا في المؤسسة اين توضح مدى التزامها باحترامها للبيئة في كل عملياتها.

- مرحلة التخطيط: يتم من خلاله تحديد الجوانب البيئية وحصري اكثرها اهميه ثم تحديد متطلبات القانونية التي تتوافق معها، واعداد برنامج عمل لإنجازها.

- مرحلة التنفيذ: تتضمن هذه المرحلة تحديد الهيكل التنظيمي للإدارة البيئية من خلال تحديد المهام والمسؤوليات بإضافة الى رفع مهارات العمال الذين ينتج عن اعمالهم تأثيرات بيئية، ايضا يتم في هذه المرحلة توثيق نظام الإدارة البيئية كقاعدة بيانات مرجعية والرقابة عليها حتى تكون المؤسسة على استعداد للاستجابة للطوارئ.

- مرحلة اجراءات الفحص والتصحيح: تعمل هذه المرحلة في فحص مدى توافق نشاطات المؤسسة مع ما هو مخطط له في المجال البيئي مع القيام بالإجراءات التصحيحية في حالة عدم المطابقة.

-مرحلة المراجعة الإدارية: تعد المرحلة الأخيرة في مراحل الإدارة البيئية تعمل هذه المرحلة على القيام بعملية المراجعة الدورية لضمان استمرار العمل بالمرحل السابقة ومدى الحاجة لتغيير السياسات والاهداف البيئية. (راشي طارق، 2010 2011، ص 254)

#### خامسا: مبادئ الإدارة البيئية:

وتتمثل فيما يلي:

- مبدأ الإدارة المتكاملة: أي تكامل السياسات والبرامج والخبرات بشكل كامل في كل الاعمال، كونها عنصر اساسي للإدارة في كل وظائفها.

- تثقيف العاملين: يجب ان يتم الاهتمام بتثقيف العاملين وتدريبهم بصفة مستمرة، والمامهم بالمعرفة والتكنولوجيا والكفاءة بدرجة كبيرة، حتى يزيد المستوى التثقيفي والتعرف على التكنولوجيا العالمية، بما يمكن من أداء العمل بأسلوب بيئي، ويكون كل عامل مسؤول عن أداء عمله حتى يمكن مواجهه التحديات العالمية مع وجوب الاهتمام بأن يشارك العاملين في وضع البرامج البيئية، لأن مشاركتهم تحقق الفعالية في تنفيذ البرامج وبالتالي تحقيق الخطط البيئية المطلوبة.

- عملية التطوير: ويعني الاستمرار في تطوير السياسات والبرامج والاداء البيئي، في ظل التغيرات التي تحدث واهداف المؤسسة، ولذا يجب ان تتسم الخطط والسياسات بالمرونة لمواجهة التغيرات التي قد تطرأ دون أن يحدث تغيير او تعديل جذري في الخطط والسياسات الموضوعية.

- الأفضلية المشتركة: اي التعرف على إدارة بيئية تكون هي الافضل وبالتالي تكون اداة لتحقيق تطور المرغوب وذلك بغرض عمل السياسات والبرامج وممارسة العمل في التشغيل.

- التقييم المسبق: اي تقييم التأثيرات البيئية قبل البدء او القيام باي مشروع، بحيث لا يتم وضع اي آلات او معدات في موقع العمل قبل القيام بدراسة وتقييم الاثر البيئي للمشروع.
- المنتجات والخدمات: ويعني هذا المبدأ ان تقوم المؤسسة بتطوير المنتجات والخدمات بشكل لا يؤثر سلبيا على البيئة، وبحيث تكون هذه المنتجات والخدمات آمنة بيئيا عند الاستخدام وايضا آمنة عند استهلاكها للطاقة والموارد الطبيعية مع امكانية تدوير هذه المنتجات، وإعادة استخدامها او التخلص منها بصورة آمنة.
- إسداد النصح للمستهلك: يجب العمل على تقديم النصح سواء للمستهلك او الموزع او المواطنين، حتى يكون على علم وإدراك بماهية المنتجات الخضراء، وعن عملية الاستخدام الآمن والنقل والتخزين والتخلص النهائي من المنتجات.
- محطات تشغيل المخلفات والتشغيل نفسه: ويعني تصميم محطات تشغيل آمنة وتطوير المحطات القائمة لتعمل بشكل آمن مع الأخذ في الاعتبار الاستخدام الآمن لكل من الطاقة والمواد الخام، مع تقليل حجم التأثيرات السلبية الضارة للمخلفات الصلبة، والتخلص الامن لبقاياها.
- الابحاث: وهو يعني القيام بدراسات عن التأثيرات البيئية واستهلاك المواد الخام والمنتجات وعمليات تشغيل المخلفات وغيرها يجب ان يقدم الدعم والتشجيع لهذه الابحاث والدراسات والاستفادة منها عمليا (تطبيقيا) بما يحقق النفع المطلوب والاداء الافضل.
- مبدأ الاحتراس (الوقاية): فالبيئة حق مكتسب والجميع يشترك فيه ويجب أن نتعاون جميعا للحفاظ على البيئة والحد من التأثيرات السلبية على المحيط الحيوي الذي نعيش فيه، لذا يجب الاتجاه لاستخدام منتجات او خدمات نظيفة بيئيا لمنع حدوث اي تدهور بيئي.
- المقاولون والمتعهدون: وهم من يقوموا بتبني مبادئ الإدارة البيئية، ولذا يجب تشجيعهم على تبني هذه المبادئ.
- نقل التكنولوجيا: على المؤسسات أن تتسلح دائما بالتكنولوجيا العالية، بحيث تكون على استعداد دائم لحالات الطوارئ والاطار الموجودة، بما يتوافق مع الخدمات المقدمة لحالات الطوارئ والتعاون مع السلطات ذات الصلة والمجتمع بغرض التعرف على التأثيرات السلبية المحتمل حدوثها.
- المساهمة في الجهود العامة: ويعني هذا المبدأ مثلا المساهمة في نقل التكنولوجيا البيئية وطرق الإدارة بين القطاع الصناعي والقطاع العام.
- تشجيع الحوار المقترح مع العاملين: يعني تشجيع الحوار مع العاملين والمواطنين لمعرفة اهتماماتهم والعمل على اشراكهم في وضع البرامج البيئية.
- الالتزام وتقديم التقارير: يهدف هذا المبدأ الى قياس الاداء البيئي والقيام بفحص بيئي منتظم وتقييم مدى التزام المؤسسة بالالتزامات والمبادئ البيئية على ان يتم تقديم المعلومات بصفة دورية إلى كل من مجلس إدارة المؤسسة وحملة الأسهم والعاملين والكل يعمل من أجل تحسين الاداء البيئي.

### المطلب الثالث: طبيعة التكاليف البيئية

يمكن تبويب التكاليف البيئية وفقا لما يلي:

#### اولا: تبويب التكاليف البيئية وفقا للأنشطة:

ان تبويب التكاليف البيئية وفقا للأنشطة تتمثل فيما يلي:

**1-تكاليف وانشطة المنع:** وتشمل تكاليف تتحملها الشركة نتيجة القيام بأنشطة هدفها خفض او ازالة الاسباب المؤدية لأثار بيئية سلبية في المستقبل، مثل التكاليف الخاصة بإعادة تصميم العمليات الإنتاجية بحيث لا يتم استخدام مواد سامة او ضارة بالبيئة، وعلى ان لا ينتج عن العملية الإنتاجية اي مخلفات غازية او صلبة ضارة بالبيئة.

**2-تكاليف أنشطة الحصر والقياس:** وتشمل تكاليف الأنشطة التي تمارسها الشركة بغرض التخلص من الاضرار البيئية التي حدثت نتيجة فشل الشركة في منعها وحصرها، مثل تكاليف معالجة المخلفات الإنتاجية الضارة بالبيئة سواء كانت (سائلة، غازية، صلبة) وكذلك الغرامات المترتبة من الاعلى مخالفة الشركة للمنظمات البيئية.

#### ثانيا: تبويب التكاليف البيئية وفقا لارتباطها بالمنتجات:

يشير الى أن تبويب التكاليف البيئية وفقا لارتباطها بالمنتجات يتمثل فيما يلي:

**1-التكاليف العادية وتكاليف التشغيل:** وتشمل التكاليف المرتبطة بالمنتجات وتشمل المواد الخام وتكاليف استخدام المباني والمعدات وتكاليف التشغيل والعمالة والطاقة والتدريب.

**2-التكاليف القانونية والتشريعية:** وتشمل التكاليف التي تتكبدها الشركة لقاء الانصياع للتشريعات الحكومية مثل نفقات التقارير الاعلام، التصاريح والمراقبة والاختبارات والتدريب والفحص.

**3-التكاليف المحتملة:** وتشمل تكاليف العقوبات والغرامات والتسويات المالية الناتجة عن الحوادث البيئية والاصابات الشخصية، وتدمير الممتلكات.

#### ثالثا: التكاليف البيئية من حيث الوضوح:

يشير كل من "Satish etal" إلى أن التكاليف البيئية من حيث الوضوح تقسم الى ما يلي:

**1-التكاليف الصريحة:** وهي التكاليف المتعلقة بالامتثال للقوانين والتشريعات الحكومية مثل تكاليف تركيب وصيانة معدات مراقبه التلوث وتكاليف معالجه التلوث الجوي والذي ينتج من دخان المصانع واستخدام مدخلات اقل تلوثا في العمليات الإنتاجية للحد من الانبعاث الانبعاثات الملوثة في الجو.

**2-التكاليف الضمنية:** وهي التكاليف التي تتضمنها حسابات اخرى ولها تأثير على اجمالي التكاليف خاصه في الصناعات الكيماوية والورق والحديد والصلب. (عبد الناصر نور، 2011، ص ص 36-39).

## المبحث الثاني: القياس المحاسبي للتكاليف البيئية

يعتبر القياس المحاسبي البيئي ذلك القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الناشئة عن ممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي، ويتم ذلك من خلال تجميع وتبويب وتحليل وتسجيل هذه المعلومات الاقتصادية حتى يتم إعداد الحسابات الختامية للنشاط في نهاية الفترة المالية.

### المطلب الأول: القياس المحاسبي

#### أولاً: تعريف القياس المحاسبي البيئي:

تعددت التعاريف المقدمة للقياس المحاسبي البيئي ويتمثل أهمها في:

**التعريف الأول:** يقصد بالقياس المحاسبي البيئي تحديد قيم لجميع عناصر التكاليف الناجمة عن التزام المؤسسة بمسئوليتها الاجتماعية والبيئية، سواء كان هذا الالتزام اختيارياً أو اجبارياً.

يتضح من التعريف السابق أن القياس هو تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية وهذا يعني ضرورة إثبات الأصول الثابتة البيئية بقائمه المركز المالي من خلال مقابلة الإيرادات بالمصروفات، حيث أن العمليات البيئية يترتب عليها تكاليف بيئية لإزالة التأثيرات التي تحدثها المؤسسة نتيجة ممارسة أنشطتها، فإنه يطبق عليها مفهوم القياس حيث أنها أحداث اقتصادية تؤثر على قيم القوائم المالية، ويتم استخدام طرق واجراءات محاسبة للأحداث البيئية لتسجيلها سواء بشكل اجباري او اختياري حتى تظهر انعكاساتها داخل القوائم المالية من شأنها منع الأضرار البيئية والاجتماعية الناتجة عن نشاطات المؤسسة الإنتاجية او الخدماتية او التخفيف منها.

**التعريف الثاني:** القياس المحاسبي البيئي هو "ترجمة لنشاط المؤسسة في البيئة بشكل كمي أو مالي بواسطتها الحصول على معلومات بيئية تفسر للمستخدمين القوائم المالية للمؤسسة".

يتضح من التعريف السابق أن القياس المحاسبية البيئي هو فرع من فروع المحاسبة البيئية، فهو ترجمة للمعلومات المتعلقة بأنشطة المؤسسة ذات التأثير البيئي في التقارير المالية أو التقارير المستقلة، وأن القياس يشمل التكاليف البيئية بإضافة الى عناصر أخرى متعلقة بأنشطة البيئة كالأصول، المنافع والالتزامات البيئية، بهدف تزويد الأطراف الداخلية وفئات المحيط الخارجي للمؤسسة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات ومراقبة الأداء البيئي للمؤسسة وتقييمه.

يتضح من التعريفين السابقين أن القياس المحاسبي البيئي يعتبر أحد دعائم الإطار العلمي للمحاسبة البيئية، حيث أنه هو مقدار ما تتحمله المؤسسة من تكاليف نتيجة لالتزامها ومسئوليتها اتجاه البيئة المحيطة بها، ويمكن أن يكون هذا الالتزام اختياري او اجباري بموجب القانون، وبالتالي فالقياس يكون على أساس التكلفة الفعلية. (عبد الرزاق شحادة قاسم، 2010، ص 11).

#### ثانياً: خصائص القياس المحاسبي البيئي:

يتميز القياس المحاسبي البيئي بجملة من الخصائص تتمثل في:

- يقوم بالقياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الناشئة عن الأنشطة الاقتصادية.
- يحدد المركز المالي، وذلك من خلال تحديد قيم بنود قائمة الدخل.
- ضرورة إثبات الأصول الثابتة البيئية بقائمة المركز المالي من خلال تحديد قيمها الحقيقية.
- يتميز باستخدام الطرق واجراءات محاسبية للأحداث البيئية وتسجيلها للوصول إلى اظهار انعكاساتها داخل القوائم المالية. (خالد حسن محمد سالم، 2008، ص 74).

### ثالثا: أهمية القياس المحاسبي البيئي:

تكمن أهميته بالنسبة للمؤسسة فيما يلي:

- يساهم في اتخاذ القرارات من خلال المعلومات المتعلقة بأنشطة المؤسسة وأصحاب المصالح فيها.
- إن عدم قياس الأنشطة البيئية للمؤسسة يؤدي الى عدم معرفة الآثار المختلفة لممارسة النشاط في البيئة، وبالتالي التأثير على القرارات لحماية البيئة من الآثار السلبية الضارة بها.
- إن وجود القياس المحاسبي البيئي بالمؤسسة يساعد في اجراءات المقارنة بين المؤسسات وبين القطاع العام والخاص، وبالتالي العمل على تحسين وتوزيع الموارد بينهم.
- إن توفير القياس المحاسبي البيئي لبيانات بيئية تمكن من إجراء دراسات للجدوى البيئية لمعرفة تحقيق المؤسسة من عائد في المجتمع.
- إن أمانة عرض البيانات المحاسبية تتطلب أخذ جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وبالتالي توفير معلومات عن نشاطها البيئي يمكن من التقرير عنه محاسبيا.
- وتكمن أهميته بالنسبة للمجتمع فيما يلي:  
هو يمثل قيمة ما يتحمله المجتمع من تضحيات وما يصيبه من أضرار نتيجة النشاط الاقتصادي للمؤسسة، ويترجم ذلك الآثار السلبية الخارجية التي تصيب المجتمع من التلوث وإهدار الموارد ويعتمد ذلك على تكلفة الفرصة البديلة كأساس لعملية القياس. (نجلاء محمد مديح العاصي، 2001، ص 45).

### رابعا: اهداف ودوافع الاهتمام بالقياس المحاسبي البيئي:

إن الهدف من القياس المحاسبي البيئي يكمن في انتاج معلومات عن نشاط المؤسسة الاقتصادية، وتوفير هذه المعلومات في صورة ملأمة لذوي الحاجة إليها، من خلال إثبات العمليات التي تقوم بها في الدفاتر اليومية والشهرية والسنوية، إضافة إلى القيام بإعداد القوائم المالية التي تلخص الوضعية المالية لهذه المؤسسات.

انطلاقا من وجهه النظر الاقتصادية التي تعد البيئة وعاء شاملا لعناصر الثروة الطبيعية، أصبح الاهتمام بالبيئة نشاطا رئيسيا، خاصة ما يتعلق بالموارد المتجددة وغير المتجددة، الأمر الذي خلق الحاجة و الدفع إلى ضرورة البحث عن الأساليب التي من شأنها تحقيق التوازن الأمثل بين نمو كل من الموارد ونمو السكان

إذ تستهدف هذه الأساليب إلى تحقيق معدلات من التنمية في الموارد المتاحة، بما يتجاوز معدلات النمو السكاني، مما يؤدي إلى توفير احتياجات الأجيال القادمة من هذه الموارد، وهذا ما يطلق عليه بمصطلح التنمية المستدامة، وتمخض عن هذا المفهوم ظهور مفهوم جديد للإدارة سمي بالإدارة البيئية انبثق عنه بروز نظام الإدارة البيئية (EMS) Environment. Management Système يمكن اعتبار هذا التطور بين أهم دوافع الاهتمام بالقياس المحاسبي البيئي، نظرا لما يسببه تبني هذه التطورات من تكاليف المؤسسات وإيرادات تؤثر على نتيجة نشاطها، لذلك فإنه من الضروري عند قياس التلوث البيئي أو معالجة التلوث الصناعي أن يكون للمؤسسات والحكومة معايير ومؤشرات تسعى إلى تطبيقها في سبيل تحقيق أهداف واضحة في مجال البيئة، وذلك من خلال فرضها لقوانين وسياسات على المؤسسات الصناعية قصد تجسيد ضوابط تقييم الأثر البيئي (عبد الهادي الرفاعي، باسل الاسعد، 2015، ص 93).

#### المطلب الثاني: متطلبات قياس التكاليف البيئية:

##### أولا: أهمية قياس التكاليف البيئية وأثار عدم قياسها:

1-1: أهمية قياس التكاليف البيئية: اهتمت الدراسات بأهمية قياس التكاليف البيئية وذلك للأسباب التالية: (أيمن صابر سيد علي، 2008، ص 290).

- توفير المعلومات للمؤسسات الصناعية للمساعدة في عمل برامج لتخفيض التكاليف بهدف المشاركة في تحسين الأداء البيئي، والتقرير عنها لتوضيح مدى الاستجابة والالتزام بالقوانين البيئية بالشكل الذي يؤدي إلى صورة المؤسسة.
- ترشيد قرارات تحديد نوع المنتج واختيار المواد الخام المستخدمة وتصميم المنتج وطريقة التصنيع واختيار الأسلوب المناسب للتخلص من المخلفات الخطرة.
- مساعدة المؤسسة في إعداد مؤشرات أنشطتها المختلفة واللازمة لتحقيق الرقابة على عناصر التلوث المختلفة واتخاذ القرارات الملائمة لخفض معدلات هذا التلوث أو الحد منها. (القاضي محمد بهاء الدين بديع، أكتوبر 2002، ص 482).
- التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات، وبالتالي تحقيق المقابلة السليمة بين إيرادات وتكاليف هذه المنتجات وأيضا المساهمة في ترشيد قرارات التسعير والقياس الدقيقة لتكلفة كل منتج على مستوى الأقسام المختلفة مما يؤدي إلى تحسين ربحية المؤسسة وتحسين سمعتها في سوق المال. (أحمد فرعلي محمد حسن، ص 15).
- تحديد وقياس المنافع البيئية التي يمكن أن تحققها المؤسسة من خلال برامجها وأنشطتها المختلفة لحماية البيئة من أضرار نشاطها الصناعي، وما تتحمله من تكاليف في سبيل إنجاز هذه البرامج والأنشطة.
- استفادة المجتمع والجهات الحكومية من قيام المؤسسات بتحديد وقياس التكاليف البيئية بهدف تخفيض التكاليف الاجتماعية الخارجية للتلوث الصناعي مثل تكاليف الفحص والرقابة والمعالجة البيئية.

## 1-2: الآثار السلبية لعدم قياس التكاليف البيئية:

- أوضحت بعض الدراسات المحاسبية أن عدم الاهتمام بقياس وتقييم التكاليف البيئية يؤدي إلى الآثار البيئية السلبية التالية: (أيمن صابر سيد علي، 2008، ص 291).
- قلة مستويات جودة الأداء البيئي، يؤدي إلى فقدان المؤسسة لسمعتها كمؤسسة صديقة للبيئة، مما يترتب عليه تبعات قانونية واجتماعية وتحمل المؤسسة بتضحيات كبيرة.
  - تراجع التقنيات الإنتاجية وتفاقم المشكلات البيئية بدرجة لا تجد معها المؤسسات الإنتاجية الملوثة أية بدائل تتيح لها التوافق مع اللوائح والقوانين البيئية الصارمة، وتكون الطريقة الوحيدة هي إعادة الهيكلة الكاملة لتكنولوجيا الإنتاج.
  - تراجع القدرة التنافسية والاداء التسويقي (سواء المحلي أو الخارجي)، وانخفاض الحصة السوقية للمؤسسة بسبب ارتفاع تكاليف الإنتاج نتيجة الاستخدام الغير الرشيد للمدخلات.
  - اتخاذ قرارات غير رشيدة في عمليات الشراء، نتيجة عدم اختيار المورد المناسب للحصول على المواد الخام المتوافقة مع البيئة، وبالتالي إنتاج منتجات غير مطابقة للمواصفات البيئية.
  - زيادة تكاليف الرعاية الصحية للعاملين بالمؤسسة، نتيجة عدم الاهتمام بالمتطلبات البيئية الآمنة مما يؤدي الى انخفاض انتاجية العامل بسبب الأمراض التي تصيبه وأيضا زيادة معدل دوران العمالة والتقاعد المبكر والمطالبة بالتعويضات، بالإضافة الى عدم القدرة على اجتذاب العمالة الماهرة.

## ثانيا: صعوبة قياس التكاليف البيئية

يرى البعض أن هناك بعض الصعوبات التي تظهر عند تحديد وقياس التكاليف البيئية والتقارير عن نتائجها في الواقع الفعلي وهي: (عبد العليم صبحي، عبد الحميد نايل، 2005، ص ص 78-79)

## 2-1: صعوبة حصر عناصر التكاليف البيئية:

والمشكل تنبع من أن الالتزام البيئي للمؤسسة هو النشاط المولد لواقعة الإنفاق والمتسبب في حدوث عناصر التكاليف البيئية هو في حد ذاته مفهوم غير محدد ولم يتفق على ابعاده بشكل قاطع من وجهة النظر العملية، ولا شك أن عدم القدرة على الوصول إلى اتفاق محدد حول ماهية الالتزام البيئي وحقيقة عناصره إنما يعني تلقائيا عدم القدرة على تحديد عناصر التكاليف البيئية المتولدة عنها وقياسها والتقارير عنها بشكل دقيق.

## 2-2: صعوبة فصل التكاليف البيئية عن الاقتصادية والاجتماعية:

إن التداخل بين الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية يؤدي إلى إحدى المشكلات الأساسية المرتبطة بعملية قياس الاداء البيئي للمؤسسات بشكل موضوعي، فعلى سبيل المثال تكاليف البحوث والتطوير بهدف زيادة درجة أمان المنتج، من الممكن اعتبارها تكاليف اجتماعية لازمة لخلق نوع من الرخاء والإشباع عن منتجات المؤسسة داخل نفوس العملاء، كما يمكن اعتبارها تكاليف بيئية تهدف إلى سلامة العميل عند

استخدام المنتجات وتمكينه من إعادة تدوير المخلفات لهذه المنتجات، كما يمكن في نفس الوقت اعتبارها تكاليف اقتصادية لازمة لإعطاء دفعة تنافسية للمنتج وزيادة نصيبه في السوق يهدف إلى تعظيم ربحية المؤسسة.

### 2-3: صعوبة ربط التكاليف بالعوائد البيئية:

عادة ما يكون من الصعب الحكم على فعاليات وكفاءة التكاليف البيئية بسبب صعوبة ربط هذه التكاليف بالعوائد البيئية، أو بعبارة أخرى صعوبة مقابلة تكاليف الأداء البيئي خلال فترة زمنية معينة بالعوائد البيئية المتولدة عن الاداء خلال نفس الفترة، فالعوائد البيئية تتسم بخاصيتين هما:

- عادة لا يمكن التعبير عنها بوحدات القياس النقدي وإنما يناسبها القياس الوصفي.
- طول الفترة الزمنية بين تاريخ واقعة حدوث التكلفة والعائد المحقق منها.

### 2-4: الصعوبات الأخرى:

هناك صعوبات أخرى تواجه قياس التكاليف البيئية ونوضحها فيما يلي: (عزة السيد سيد أحمد، ص ص 67-68).

- صعوبة التحديد الدقيق لأضرار البيئة الناتجة عن النشاط الاقتصادي للمؤسسة.
- ليس من السهل تقديم القيم المالية لكل الأضرار البيئية إذ أن بعضها قد يكون له قيمة سوقية مثل خسائر الثروة السمكية والسياحة، البعض الآخر ليس له قيمة سوقية مثل الأضرار بالصحة الإنسانية نتيجة التلوث.
- إن بعض الأضرار البيئية لا يمكن علاجها أو إصلاحها خاصة تلك التي تهدد الإنسان في حياته ووجوده، ومن ثم لا تدخل هذه الأضرار في ميزان التكلفة والعائد مثل حالات الموت المفاجئ نتيجة الإصابة بسرطان الرئة نتيجة التلوث.
- صعوبة تحديد العلاقة بين الملوثات والأضرار التي نشأت عنها بحيث أن هذا الضرر ينتج عن هذا التلوث.

- بعض الملوثات لا يظهر أثره إلا في الأجل الطويل.

### المطلب الثالث: طرق ومداخل قياس التكاليف والعوائد:

أولاً: طرق القياس المحاسبي للتكاليف البيئية: (لصاق حيزية، 2015-2016، ص ص 137-138)

#### 1- الطرق المعتمدة على الأسواق التقليدية:

1-1: طريقة الاستجابة أو التأثير: تعد طريقة دراسة علاقات الاستجابة لكميات التلوث من الطرق غير المباشرة، حيث تعتمد على تقدير العلاقات بين التعرض لكميات التلوث وأثرها على الأصول البشرية أو المادية، كالمباني والآلات والمعدات ويرتكز هذا النوع من الطرق على وجود علاقة سببية بين التلوث والأثر الذي يحدثه على الثروة البشرية والمادية والطبيعية.

**1-2: طريقة التأثير على الإنتاجية:** تعتمد هذه الطريقة على أساس ملاحظة التغيير المادي في الانتاج المرتبط بتغيرات معينة بالبيئة، فيمكن أن يؤدي تلوث الهواء للتأثير سلبا على الإنتاجية الزراعية أي انخفاض الإنتاج كما ونوعا، وقد يؤدي التلوث الى تآكل التربة الزراعية وبالتالي انخفاض في انتاجيتها ولحساب القيمة الاقتصادية لهذا التغيير أو الانخفاض في الإنتاجية يتم ضرب مقدار الانخفاض في الإنتاجية الزراعية كميا في سعر الطن المباع.

**1-3: طريقة تكاليف الإحلال:** قد ينتج عن التلوث وتدهور البيئة الإضرار بالأصول والموارد المختلفة كالأراضي الزراعية والعقارات، وفي هذه الحالة يمكن حساب تلك التأثيرات ماليا عن طريق حساب تكاليف إحلال الأصل المتأثر أو تكاليف إرجاعه الى حالته الأصلية التي كان عليها مثل تكاليف إحلال أو ترميم مبنى متأثر بتلوث الهواء، إلا أنه يصعب تطبيق هذه الطريقة في حالة ما إذا كانت الأصول المتأثرة هي اصول ذات قيمة تاريخية أو ثقافية.

**1-4: طريقة التكاليف الوقائية:** وتتمثل في الفرق بين تكلفة الإنفاق على السكن في أماكن خطرة بإشعاعات نووية أو معرضة لكوارث بيئية أو تلوث في الهواء، وبين السكن في أماكن أكثر أمن ونظافة من حيث الهواء والمكان، وتعد هذه التكلفة مؤشرا على التضحية الاقتصادية مقابل الإقامة في مكان أمن بيئيا.

## **2- الطرق المعتمدة على الاسواق الضمنية:**

**1-2: طريقة قيمة العقارات:** يتم تحديد قيمة العقارات بمزايا الموقع لهذا العقار والكثافة السكانية والمنظر الذي يطل عليه ونوعية الهواء، ويمثل سعر العقار محصلة القيم السابقة مجتمعة، وبافتراض ثبات العوامل السابقة ما عدا العوامل البيئية يتم تحديد التأثير البيئي على سعر العقار ممثلا في الضوضاء والتلوث في سعر العقار، حيث تنخفض قيمة العقار كلما زادت التأثيرات البيئية السلبية المحيطة به.

**2-2: طريقة اختلافات الأجور:** تتشابه هذه الطريقة مع طريقة قيمة العقارات في أسسها النظرية، ولكن تختلف عنها في تحديد مدى القبول لدى الأفراد بزيادة الأجور والتعرض لمخاطر صحية نتيجة التلوث كالإصابة بالأمراض المختلفة المرتبطة بالتعرض للتلوث والوفاة المبكرة مقابل زيادة الأجر، ومقارنة هذه الأجور بالمناطق الأقل تلوثا، حيث يمكن يمثل الفرق بين القيمتين تكلفة التلوث الذي يرغب الأفراد في تحملها مقابل تحمل مخاطر التلوث وما ينتج عنه من أضرار.

## **3- الطرق المعتمدة على الاسواق الافتراضية:**

تعتمد هذه الطرق على استخدام الاستبيانات العشوائية على الأفراد الذين يتعرضون أو يحتمل تعرضهم للتلوث، ويسألون فيها عن مدى رغبتهم في الدفع لتجنب تدهور بيئي ما، وانخفاض معين في نوعية الهواء أو قد يسألون عن حجم التعويض الذي يرغبون في قبوله من أجل السماح بقبول انخفاض معين ويعاب على هذه الطرق صعوبة تطبيقها في الدول النامية، وتعد أكثر ملائمة في التطبيق بالدول المتقدمة لاختلاف المستوى المعيشي للأفراد وتفضيلاتهم الاجتماعية.

ثانيا: **مداخل قياس التكاليف البيئية:** نميز مدخلين الأول هو مدخل القياس الكمي ذو المضمون الواحد والثاني مدخل القياس متعدد الأبعاد نلخصها على النحو التالي: (محمد عباس بدوي، 2000، ص ص 144-155).

**1: مدخل القياس الكمي ذي المضمون الواحد:** يقوم هذا المدخل على قياس الظواهر كميًا بمقياس موحد يعكس خاصية مشتركة بينهما، بحيث يمكن أن تتوافر للمعلومات الناتجة عن القياس خاصية التجميع الرياضي، ويتم التفريق بين اتجاهين في خصوص القياس أو المضمون الواحد هما:

**1-1: القياس باستخدام وحدة المنفعة الاجتماعية:** والذي يعتمد على محاولة قياس درجة المنفعة أو الإشباع كميًا في صورة وحدات منفعة تسمى وحدات منفعة اجتماعية.

**1-2: القياس باستخدام وحدة النقد:** (محمد عباس بدوي مرجع سابق، ص 147)

ويعتمد على قياس الأثار البيئية بوحدات نقدية وللتغلب على صعوبة القياس النقدي للأثار البيئية يتم الاستناد الى بعض طرق التقدير غير المباشرة ومنها:

أ- **طريقة التقييم البديل:** وفيها يتم الإعتماد على قيمة الأشياء والظواهر البديلة التي يتوقع منطقيًا أنها تتضمن بالتقريب نفس المنافع أو التضحيات لأشياء أو الظواهر موضوع القياس.

ب- **طريقة الإستقصاء:** وتعتمد هذه الطريقة على تحليل البيانات التي يتم الحصول عليها من الفئات الاجتماعية المتأثرة بالأداء البيئي موضوع القياس بشرط أن تكون تلك الفئات على دراية بكافة التأثيرات التي تقع عليهم بسبب هذا الاداء، وأن تكون قادرة على التعبير عن هذه التأثيرات في صورة نقدية.

ت- **طريقة تكلفة التصحيح أو التجنب:** تستخدم هذه الطريقة لقياس العمليات البيئي التي ينتج عنها تأثيرات ضارة على نوعية الحياة، حيث يتم تقدير هذه الأضرار على أساس المبالغ اللازمة لتصحيح الضرر او المبالغ اللازمة للمعدات والأجهزة الضرورية لتجنبه.

**2: مدخل القياس متعدد الأبعاد:** يقوم على قياس الاشياء والظواهر بأساليب ومقاييس مختلفة توفر معلومات تعكس تباين وتعدد ابعاد خصائص الاشياء والظواهر موضوع القياس وذلك دون التقييد بأسلوب قياس معين او بنظام قياس محدد او الاعتماد على مقياس وحيد ويتبع في ذلك اسلوبين هما: (محمد عباس بدوي، المرجع السابق، ص ص 152-156).

**1-2: أسلوب القياس الكمي متعدد الأبعاد:** يعرف القياس الكمي بأنه تعيين أعداد الأشياء أو الأحداث طبقاً لقواعد محددة، حيث تختلف صورة المعلومات التي تعكس نتائج القياس الكمي باختلاف نظام القياس المستخدم إذ تشتمل أنظمة القياس التالية:

- **نظام القياس الترتيبي:** تقوم على ترتيب الأشياء أو الأحداث وإعطائها رتبا وفق أكبر أو أصغر ما تحتويه من الخاصية محل القياس، فمثلا يكون قياس أثر التلوث الذي تحدثه عمليات المؤسسة على أساس ترتيب العناصر المسببة للتلوث طبقاً لشدة تأثيرها على الحالة الصحية.

- **نظام القياس الفاصلي:** يستخدم هذا النظام في مجال العمليات البيئية لتحديد الانحراف في تأثيرات بعض العمليات البيئية عن المعايير المحددة قانوناً، مثال ذلك زيادة أدخنة أكسيد الزنك المنبعثة في الهواء عن المعدل المحدد قانوناً بمقدار 0.05 ملغ/م<sup>3</sup>.
- **نظام القياس النسبي:** يقوم على أساس قياس العلاقات البيئي بين الأشياء ويستخدم نتائج الأداء البيئي في بعض الحالات، مثل تحديد معدل تكرار الإصابة الذي يوضح مدى تعدد الإصابات التي تلحق بالعمالين بالمشروع خلال فترة زمنية معينة، كأن تكون 45 إصابة لكل مليون ساعة عمل.
- 2-2: أسلوب القياس الوصفي:** تقوم على التوصيف الإنشائي لخصائص أو مظاهر شيء أو حدث معين، بحيث يمكن لقارئ التوصيف تخيل هذه الخصائص أو المظاهر كما تتعكس على الشيء والحدث على الطبيعة، وتعتبر من أسهل الأساليب التي يمكن تطبيقها في مجال القياس البيئي وأقلها تكلفة، فهو يعتمد على وصف الأنشطة البيئية للمشروع بأسلوب روائي لا يخضع لقواعد محددة، إلا أن الاعتماد عليه بصفة مطلقة في مجال القياس البيئي لا يوفر معلومات موضوعية عن الأداء البيئي للمؤسسة، ولذلك ينبغي أن يقتصر استخدامه في الحالات التي يستحيل فيها القياس الكمي، ففي هذه الحالات فقط تعتبر المعلومات الوصفية عن الاداء البيئي للمؤسسات أفضل من عدم وجود معلومات.

### المبحث الثالث: ماهية تسعير المنتجات

#### المطلب الأول: ماهية تسعير المنتجات:

أولاً: تعريف السعر: من المنظور التسويقي يعتبر السعر أحد المحددات الرئيسية لقيمة السلعة أو المنتج وتتحدد هذه القيمة في السوق على أساس المنفعة المدركة من جانب المشتري لهذه السلع أو الخدمات وكذلك على أساس الثمن الذي يجب على المشتري دفعه في مقابل الحصول على المنفعة، وبذلك يتضح أن العلاقة بين المنفعة والسعر هي التي تحدد القيمة، حيث كلما زادت مستويات المنفعة المدركة من جانب المشتري بالمقارنة بالسعر الواجب دفعه كلما زادت قيمة السلع لدى المشتري، وبالتالي زادت درجة استعداده للشراء أو تكرار عملية الشراء ومن ناحية أخرى فكلما زاد السعر عن المنفعة المدركة كلما انخفضت قيمة السلع لدى المشتري.

من المنظور الاقتصادي فإن السعر يرتبط أيضا بكل من المنفعة والقيمة حيث يرى الاقتصاديون أن المنفعة هي مواصفات المنتج التي تحقق له الإشباع لاحتياجاته. والقيمة هي التعبير عن المنتج والتي يمكن قياسها من خلال السعر الواجب على المشتري دفعه للحصول على المنفعة المرغوبة، أي أنه من المنظور الاقتصادي يمكن اعتبار السعر القيمة النقدية للسلعة أو الخدمة كما تحدد في السوق. (مريم صغير موح، ص887)

ويعرف بأنه مبلغ من النقود يتم دفعه في مقابل الحصول على منتج محدد "سلعة أو خدمة" أما السعر بالمفهوم الواسع فهو مجموع القيم التي يتم دفعها في مقابل الحصول على المنافع التي تتحقق من امتلاك أو استخدام المنتج.

فيما ذهب كوتلر وزملائه " Kotler Étal " إلى تعريف السعر بأنه كمية النقد المدفوعة مقابل سلعة أو خدمة أو كم من القيم التي يبادلها المستهلك بالنقد من أجل الحصول على المنافع التي يحملها المنتج المستعمل من قبل المستهلك، ويركز هذا التعريف على كمية النقد المدفوعة من أجل الحصول على المنافع، فهو يربط بين المنفعة المتوقعة والنقد المدفوع من قبل المشتري للمنتج.

وبناء على ما ورد فإن السعر بمعناه البسيط هو انعكاس لقيمة شيء خلال فترة زمنية معينة. ومنه يمكن القول أنه: تكلفة الإنتاج مضافا إليها هامش الربح المرغوب في تحقيقه. (بلغيتي مولاي عبد المالك خيضاوي عدنان، 2019-2020، ص 12)

#### ثانياً: أهمية عملية تسعير المنتجات:

تتعدى أهمية التسعير المؤسسة الاقتصادية لتشمل المستهلك والمجتمع على حد سواء لتشمل ويمكن تلخيص أهمية هذه العملية في:

1- أهمية التسعير بالنسبة للمشتري: يعد السعر عنصراً مؤثراً في القدرة الشرائية للمشتري كونه جزءاً مستقلاً من الدخل الحقيقي، ومؤثر أيضاً في حجم مشترياته المعبر عن حجم الإشباع المطلوب له أو

لعائلته، وقد يتم التعبير عنه أيضا بعدد الوحدات النقدية المدفوعة لكنه يقاس بالكم الذي يمكنه من شراء عدد من السلع والخدمات، ولذلك فإن المستهلك يقارن بينما بحوزته من الدخل النقدي وبين السعر الذي يشتري به ويتطلب دفع مبالغ من أجل الحصول على السلعة أو الخدمة المشتراة، وقد يضطر في الكثير من الأحيان أن يقلص بعض مشترياته نتيجة أسعار السلع والخدمات التي يرغب بها، لكن أسعارها قد تفوق قدرته في تحقيق الموازنة بين ما يملكه من دخل و ما يتطلبه من استقطاعات من ذلك الدخل لتغطية كافة المشتريات، وبالتالي فإن مستوى الإشباع لحاجات المستهلك سوف تتأثر نتيجة للسعر، وقد يلجأ البعض في بعض هذه الحالة إلى البحث عن بدائل تكون أقل سعر أو إعادة سلم الأولويات في ترتيب الحاجات الضرورية والشبه الضرورية والكمالية وصولا إلى الموازنة المطلوبة بين حجم الدخل الذي بحوزته والأسعار المقررة لشراء السلع والخدمات، وبذلك فإن مستوى الرفاهية الفرد سوف تتأثر بالأسعار السائدة في السوق في فترة زمنية معينة، ومن الجدير بالإشارة إلى أن الدخل النقدي لا يعبر عن الدخل الحقيقي كون الأسعار هي المؤشر الذي يعكس حجم الدخل الحقيقي والذي يعبر عنه بحجم السلع والخدمات التي يستطيع الحصول عليها مقارنة بما لديه من دخل نقدي وهذا يختلف من زمن لآخر ومن سوق لآخر وفقا للأسعار الجارية من حيث الزمان والمكان. (عبدالية شرف الدين، مازوني أيوب، 2021-2022، ص ص 7-8).

## 2- أهمية التسعير بالنسبة للمنشأة: للسعر أهمية كبيرة بالنسبة للمنشآت، وذلك للأسباب التالية:

- السعر أسهل عناصر المزيج التسويقي تغيرا وتعديلا لمقابلة الطلب أو تصرفات المنافسين.
  - يعد ارتفاع السعر مؤشرا على الجودة من وجهة نظر فئة من المستهلكين فقد بينت بعض الدراسات أن هناك علاقة إيجابية بين السعر والجودة.
  - هناك علاقة بين السعر ومقدار إيرادات المؤسسة لا نها إذا لم تحقق إيرادات أو أرباحا معينة لا تستطيع الاستمرار.
  - يعد السعر أحد مجالات التنافس بين المؤسسات.
- (عبدالية شرف الدين، مازوني أيوب، 2021-2022، ص 8).

## 3- البعد الاجتماعي للسعر: يتجسد من خلال تأثير ودور السعر في المجتمع ويعبر عن قيمة المنتجات من وجهة نظر المجتمع بأشكال متعددة وذلك من خلال:

-السعر يساهم في خلق المنافسة وبروز العقلانية في التعامل مع المجتمع وذلك بتحديد الأسعار التي تأخذ حاجات المجتمع بالاعتبار، إضافة إلى دوره في تحقيق التوازن بين العرض والطلب، بحيث يقلص الفائض في العرض أو يزيد في الطلب، مما يفتح المجال أمام أفراد المجتمع إلى الاختيار والعقلانية في قرارات الشراء للمنتجات في السوق إضافة إلى استثمار الموارد الاجتماعية ومنع الهدر في الموارد والاستثمار غير الكفء لها من خلال الية السعر والعرض والطلب، وتساهم الأسعار المرنة في تحقيق المثالية في الأداء الاقتصادي. (عبدالية شرف الدين، مازوني أيوب، 2021-2022، ص 8).

### ثالثاً: أهداف التسعير:

لا يحدد سعر المنتج إلا بعد أن يتم تحديد الهدف النهائي الذي ترغب الإدارة الوصول إليه وتحقيقه من خلال عملية تسعير هذا المنتج وأهداف التسعير هي أهداف وظيفية وتشغيلية واستراتيجية للمنظمة، تشكل عملية وضع أهداف التسعير للسلعة أو الخدمة المهمة الأساسية للمخططين الاستراتيجيين. ذلك أن تحديد أهداف التسعير بوضوح وبشكل مرن تساعد المخططين لوضع الاطر النظرية والسياسات الواقعية الخاصة بالتسعير.

ويمكن تلخيص أهداف عملية التسعير فيما يلي: (العسكري محمد، 2000، ص 21).

**1- أهداف البقاء:** يعتبر هدف البقاء أو الاستمرار الهدف العام الأول لكافة المؤسسات بالرغم من أن بعض المؤسسات قد تتحمل بعض الخسائر في البداية من أجل ضمان استمرارها وبقائها، وتقوم المؤسسات بوضع أسعار مرنة يمكن تعديلها إذا استجبت أية ظروف مستجدة، على سبيل المثال قد تضطر مؤسسة ما تنتج سلعة استهلاكية إلى تخفيض السعر إلى الحد الذي يمكن أن تتساوى مع التكاليف الكلية للوحدة الواحدة، وذلك من أجل ضمان هدف البقاء، وبشكل عام يعتبر هدف البقاء والاستمرار هو الهدف الأساسي و الأول الذي تشتق منه باقي الأهداف الخاصة بالسعر.

**2- الربح:** يعد تحقيق الربح من الأهداف الجوهرية في المؤسسة الاقتصادية ولتيم ذلك يجري تقدير الطلب وإجمالي التكاليف عند أسعار مختلفة ويختار السعر الذي يقود إلى تعظيم الربح الحالي أو التدفق النقدي أو العائد على الاستثمار.

والسعر هو الوسيلة الاستراتيجية التي تستخدمها الإدارة لتحقيق الربح الذي تصبوا إليه، وتختلف الأهداف الربحية في شكلها من منظمة إلى أخرى إلا أن جوهرها واحد على سبيل المثال نجد الحالات التالية:

- يستخدم السعر في بعض المؤسسات من أجل تعظيم الربح الإجمالي وإظهار قدرتها في مجال البيع والمتاجرة.

- تلجأ بعض المؤسسات إلى استخدام السعر في تحقيق الأرباح النقدية واسترداد النقد، فيتم استخدام عملية التسعير بصورة تشجع على الدفع النقدي.

- تعتمد بعض المؤسسات إلى استخدام السعر بصورة تؤدي إلى تعظيم معدل العائد على الاستثمار.

- يستخدم السعر أحيانا كأداة لتعظيم معدل العائد على المبيعات.

- كما توجد هناك مؤسسات تستخدم السعر كأداة لتعظيم معدل العائد على التكاليف. (مريم صغير موح،

2018-2019، ص ص 147-148).

**3- الحصة السوقية:** يقصد بها تلك العلاقة بين المبيعات المحققة لسلعة أو خدمة معينة منسوبا للمبيعات الكلية لكافة المؤسسات التي تبيع نفس السلعة او الخدمة، وبناء عليه تقوم المؤسسات بالسعي لتحقيق

حصص سوقية محددة وبنسب معينة كهدف لابد من تحقيقه من خلال ممارسة كافة الأنشطة السوقية الموضوعة للمساعدة في الوصول الى الهدف.

**4- التدفق النقدي:** كما يعتبر ضمان التدفق النقدي الداخلي للمؤسسة من الأهداف الرئيسية التي تسعى لتحقيقها إدارات عديدة ومنها إدارتي التسويق والمالية، وذلك للوفاء بالالتزامات المترتبة على المؤسسة نتيجة عملية الإنتاج والتشغيل والتسويق وغيرها، كما يعتبر تحقيق أهداف التدفق النقدي بمستويات محددة وسيلة فعالة و أساسية للمؤسسات لاسترجاع أكبر جزء ممكن من التكاليف التي يتم التعهد بدفعها للمتعاملين معها، وخلال فترات زمنية متفق عليها كما قد يكون التدفق النقدي كهدف للتسعير هاما، ففي بعض المواقف حيث الالتزامات حتمية و لابد من الوفاء بها ضمن التوقيت المتفق عليه وقد لا يكون ملحا إذا كانت فترات السداد بالالتزامات تأخذ فترات زمنية أطول.

وبشكل عام لابد أن يتوفر للمؤسسات إدارات خبيرة وفعالة لإدارة التدفقات النقدية أو السيولة فيها، وذلك من أجل ضمان استخدام الأموال المتوفرة بفعالية وربحية. (محمد ابراهيم عبيدات، 2008، ص 23).

**5- مواجهة المنافسة:** تقوم المؤسسة باستخدام التسعير كأداة أساسية لمواجهة منافسيها بطريقة ذكية لا توقع المؤسسة في فخ المنافسة، بحيث أنها لا تخفض السعر لدرجة الدخول في حرب أسعار هي غير قادرة على مواجهتها، كما أنها لا ترفع السعر إلى درجة نفور الزبائن من منتجاتها وبهذا هي تخسر حصة سوقية وعائد مالي معتبر، والمنافسة لا تعتبر في مجمل الأحيان تهديدا بالنسبة للمنظمة بل هي دافع لتقديم الأفضل سواء كان من ناحية المنتج وذلك بتقديمه بأحسن جودة وسعر تنافسي أو من الناحية التسويقية وذلك بتشجيع الطلب بحملات اعلانية للمنتج.

**المطلب الثاني: طرق التسعير والعوامل المؤثرة فيه.**

**أولاً: طرق التسعير:**

تستخدم المنظمات الصحية عدة طرق في تحديد أسعار خدماتها تتمثل أهمها في:

**1- التسعير على أساس التكلفة:** تعتمد هذه الطريقة على عنصر التكلفة كأساس لتحديد السعر حيث تبدأ بتحديد تكلفة تقديم الخدمة ثم المصاريف الإدارية للحصول على التكلفة الإجمالية مضافا إليها معدل من الربح، وهذا يتحدد تبعا لظروف السوق ليصبح:

سعر البيع = التكاليف الكلية + هامش الربح

السعر = تكلفة الإنتاج + تكلفة التسويق + التكلفة الإدارية + هامش من الربح

ومن جهة النظر المنظمات الصحية في الهادفة للربح، فإن وضع الاسعار على أساس التكلفة الكلية تحقق لهما هدف البقاء ولكن قد تحتاج الى توسيع الخدمات، أو تقوم باقتناء معدات تتماشى مع التطور التكنولوجي أو استبدال معدات أصبحت باطلة الاستعمال، وهذا يتطلب أن يكون الربح كافي لتغطية أو استبدال الموجودات الحالية لتحسين الحالة الصحية للمجتمع. (رزقي نور الهدى، 2021، ص 78).

2-التسعير على أساس نوعية الطلب: يقوم هذا التسعير بطريقة التمييز في الأسعار ويعني ذلك أن تقديم الخدمات الصحية يمكن أن تكون بأكثر من سعر لها وتعتمد على الأسس التالية:

- المكان الذي يلعب دورا كبيرا في تحديد الأسعار المختلفة لخدمة صحية معينة كالقيام بالتحاليل والكشوف تختلف أسعارها من مكان لآخر.
- الخدمة من خلال تحديد الأسعار المختلفة لخدمة معينة بسبب وجود اختلافات طفيفة لتلك الخدمات.
- العمليات الجراحية المختلفة.

(رزقي نور الهدى، 2021، ص78).

3-التسعير على اساس المنافسة: تقوم المنظمات الصحية بوضع أسعارها وفق الأسعار التي يفرضها المنافسون، أي وفق بيئة يشهد فيها التنافس والتي تظهر فيها المنظمات الصحية بمختلف أنواعها سواء في القطاع العام أو الخاص، والتي تعمل جنبا إلى جنب في وضع سياسات تسعيرية متشابهة وباستخدام هذه الطريقة تعمل المستشفيات على تثبيت أسعارها في مستوى أسعار المنظمات التي تقدم نفس الخدمة، وتنفيذ هذه الطريقة يتطلب من المستشفى الحصول على المعلومات حول أسعار المنافسين. إن الصفة المميزة في المنظمة الصحية وفق هذه الطريقة لا تبحث عن إقامة علاقة دائمة بين الأسعار والتكاليف والطلب لكون التكلفة والطلب يتغيران، وبالتالي أي تغيير يحدث في كل من التكلفة أو الطلب سيؤثر على تحديد الاسعار، لكن في ظل المنافسة تحاول المنظمة الحفاظ على أسعارها. (رزقي نور الهدى، 2021، ص 79).

#### ثانيا: العوامل المؤثرة في قرارات التسعير:

قرارات التسعير كغيرها من القرارات التسويقية تتأثر بعوامل كثيرة منها داخلية واخرى خارجية، فالسعر يتقرر بناء على هذه العوامل:

1- **العوامل الداخلية:** يقصد بها العناصر ذات الصلة بالمؤسسة والتي تكون السيطرة عليها أكبر مما هو

عليه الحال في العوامل الخارجية، ولكن تبقى السيطرة نسبية في مجال تحكم المنشأة بالسعر وأبرزها:

أ- **الاهداف:** قبل تحديد سعر المنتج على مخطط السعر معرفة ما الذي تهدف إليه استراتيجية التسويق فهل تهدف الى تعزيز الربحية أم استرجاع أكبر كمية من النقد أم أنها تهدف إلى توسيع الحصة السوقية.

ب- **الكلفة:** تسعى جميع المنظمات الى تغطية تكاليف (الشراء، الإنتاج، التوزيع...) وهذا من خلال تحديد أسعار تحقق مردودا جيدا لمجهودهم ومجازفتهم بالمقابل أيضا نجدها تسعى إلى تقليص تكاليف انتاجها على الاخذ بعين الاعتبار عامل الجودة.

ت- **اعتبارات المنظمة:** على المنظمة أن تحدد من يجب عليه وضع السعر لمنتجاتها وهي عادة من اختصاص الإدارة العليا، أما في المنظمات الكبيرة يكون من اختصاص مدراء الخطوط الإنتاجية.

ث- استراتيجية المزيج التسويقي: يجب تنسيق قرار التسعير وكل من تصميم المنتج، التوزيع، الترويج وهذا بغية وضع برنامج تسويقي مؤثر ومتماسك. (عبدالية شرف الدين، ومازوني ايوب، 2021 ص14).

2- العوامل الخارجية: تكون عادة خارج نطاق المؤسسة وهي خارجية تلعب دورا مؤثرا في تحديد السعر وقرارات تسعير المنتج والتي لا يمكن لمتخذ قرار السعر تجاهلها ومن بين أبرزها:

أ- السوق والطلب: الحدود العليا للأسعار ونذكر هنا أن حرية التسعير بالنسبة للبائع تتنوع وتحدد باختلاف الأسواق مثل: الأسواق في حالة منافسة، المنافسة الاحتكارية، المنتجات الاحتكارية ... إلخ.

ب- النواحي القانونية: عند تحديد الأسعار يراعي الجانب القانوني فقد تفرض الدولة بعض الحدود والشروط القانونية التي يجب أن تلتزم بها المنظمات بهدف حماية المستهلك والمجتمع.

ت- النواحي الاقتصادية: هناك بعض العوامل الاقتصادية التي لها الأثر البالغ على استراتيجية المنظمة التسعيرية، حيث نجد أن هناك تأثير مباشر على كلفة الإنتاج مثل: الحركات الاقتصادية النشيطة، التضخم، أسعار الفائدة .... (عبدالية شرف ومازوني ايوب، 2021-2022 ص 15).

#### ثالثا-أنواع التسعير:

هناك عدة أنواع من الأسعار بإمكان المؤسسة الاقتصادية اعتماد أحدها وهي كالاتي:

1- التسعير حسب التقاليد الجارية: يتم تسعير السلع والخدمات وفق هذه الطريقة من خلال وضع سعر محدد وثابت نسبيا، قد يكون مرتفع أو منخفض شريطة أن يتغير بتغير الظروف المحيطة بعمل المؤسسة التسويقية المطبقة لهذا النوع من أنواع التسعير.

بشكل عام يهدف هذا التسعير الى تعميق المدركات الحسية وحالات الانتماء والمصادقية للسلعة أو الخدمة المقدمة من وجهة نظر المشتريين وعبر فترات زمنية طويلة. إلى أنه قد تفرض بعض الظروف الاقتصادية أو المناخية على هذه المؤسسات إجراء بعض التعديلات الطفيفة على أسعارها. (مريم موح صغير، 2018/2019، ص152)

2- التسعير أو السعر النفسي: يقوم هذا النوع من الأسعار على أساس تشجيع الأنماط الشرائية المرتكزة على عوامل أو ردود فعل نفسية وعاطفية، يجري تطبيق هذا النوع في محلات التجزئة والتي تتعامل مباشرة مع المشتريين، بينما يقل استخدام هذا النوع من التسعير بالنسبة للسلع الصناعية وعقلانية، وذلك بسبب المخاطر المالية والاستثمارية الهائلة فيها، تلجأ العديد من الشركات إلى استخدام هذا الأسلوب في التسعير لاعتقادهم بأنه يؤدي إلى بيع وحدات أكثر من السلعة بالإضافة إلى أنه يعجل من اتخاذ القرارات الشرائية. (مريم موح صغير، 2018-2019، ص 152).

3- التسعير المهني: يطبق هذا التسعير على أصحاب المهن مثل: الأطباء والمحامين والمهندسين وغيرهم. يدرك أصحاب هذه المهن أنه يجب أن ترتبط أجورهم أو أسعارهم بالخدمات التي يقدمونها بشكل مباشر

بالوقت أو الجهد والتكلفة التي تبذل مع العميل وبدلاً من ذلك فإنهم يرون فرض تسعيرة إجبارية بغض النظر عن الاعتبارات المصاحبة لأداء الخدمة، ويرتبط هذا النوع من التسعير ببعض الأمور المرتبطة بأداب وأخلاقيات المهنة. (مريم موح صغير، 2019-2018، ص153).

4- **التسعير الرمزي:** يهدف وضع السعر الرمزي لسلاسل أو خدمة ما إلى إحداث سمعة عالية عن جودتها ومواصفاتها ومنافعها في أذهان المشتريين والمستهلكين في الأسواق المستهدفة. تركز فرضية التسعير الرمزي على أساس أن هناك علاقة طردية بين السعر والجودة أو المكانة العملية للسلعة، وذلك في أذهان المستهلكين كما أن استخدام السعر الرمزي مرتبط إلى حد كبير بمواقف أو اتجاهات المشتريين نحو التكاليف المتوقعة للماركات السلعية أو الخدماتية.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن التأثير المتوقع لهذا النوع من التسعير قد يكون كبيراً، وخاصة على المشتريين من ذوي الدخل العالي. (مريم موح صغير، 2019-2018، ص153)

5- **التسعير حسب الخطوط:** يرتكز هذا النوع من التسعير على أساس عدة مستويات من الأسعار لعدة نوعيات أو النخب من الماركات السلعية أو الخدماتية، على سبيل المثال قد يتوفر محل التجزئة لبيع الملابس الرجالية على عدة نوعيات أو مستويات من الجودة للبدل الرجالية والتي يتم بيعها بأسعار متفاوتة تتفق ومستوى الجودة أو النوعية لكل خط. (مريم موح صغير، 2019-2018، ص 153).

6- **التسعير الترويجي:** لا يمكن الفصل بين الترويج وعملية التسعير لتداخل وتكامل الأهداف التي يسعى كل منهما لتحقيقها على سبيل المثال قد يتم تسعير بعض السلع والخدمات إما حسب تكلفتها الفعلية لا نتاجها وتسويقها، أو أقل من تكلفتها الفعلية، عملياً المقصود من هذا الأسلوب في التسعير إلى زيادة كل من حجم المبيعات في الأجل القصير بالإضافة إلى محاولة كسب عملاء أو مشتريين جدد للماركة موضوع الاهتمام ولتحفيزهم لشراء الماركة السلعية أو الخدمية لفترات زمنية أطول.

ويتبع هذا النوع من التسعير تسعير السلع والخدمات في مناسبات شخصية وعائلية أو وطنية محددة، حيث تقوم الشركات بتصميم وتنفيذ الحملات الترويجية عن طريق عرض أسعار تطبق فقط في هذا الموسم وبهدف زيادة المبيعات الكلية من الماركة السلعية أو الخدمية موضوع الاهتمام. (مريم موح صغير، 2019-2018، ص154).

### المطلب الثالث: علاقة التكاليف البيئية بسعر المنتجات

#### أولاً: علاقة محاسبة التكاليف بسعر البيع:

تعتبر محاسبة التكاليف من أهم المواضيع في المحاسبة داخل المؤسسة، إذ تعد ركيزة لا غنى عنها في ترشيد القرارات وتوفير المعلومات للإدارة بخصوص مختلف التكاليف التي تتحملها المؤسسة وقد أثبتت محاسبة التكاليف منذ استخدامها أول مرة في المؤسسات الصناعية دورها في المساعدة في اتخاذ مختلف القرارات خاصة في مجال التسعير وهذا تبعاً لتطورات التي لحقتها والمرونة التي اكتسبتها، فبوجود نظام

محاسبة تكاليف فعال يتيح للمسير امكانية تحديد مختلف التكاليف بغرض بناء القاعدة الأساسية لأسعار (سعر مرجعي) والتحكم المرجعي فيها بما يقتضي التعامل مختلف التغيرات، فضلا عن المرونة في تحديد الأسعار المناسبة لمنتجات المؤسسة لغرض تسويقها وافساح المجال لاستخدام مختلف أساليب السعيرية لمجابهة المنافسة بما يمكن من رسم سياسة تسعيرية ناجحة. وبما أن قرار تحديد سعر البيع للمنتج لا يقتصر على كونه مجرد قرار تسويقي أو تمويلي فقط، بل يعتمد على كل الأنشطة ويعكس غالبا قدرة المؤسسة في التحكم الجيد في مختلف تكاليفها، والإيرادات الداخلية وتحديد كمية الطلب على منتجاتها لذا يجب على متخذ قرار التسعير الإلمام التام بكيفية حساب المنتج والقدرة على منافسة وتبرير النتائج المتوصل إليها، وهذا راجع الى كون التكلفة مرجع للسعر فمن خلال المعلومات تبين لنا مدى قوة الرابط بين محاسبة التكاليف وسياسة التسعير، حيث تعتمد هذه الأخيرة كمرجع من أجل اتخاذ قرار سليم ورسم سياسة تسعير ناجحة تساهم في تطوير المؤسسة .

**ثانيا- النظرة التقليدية والنظرة الحديثة لأثر التكاليف البيئية على قرار التسعير:** (مريم موح صغير، 2017، ص ص: 75-76).

### **1- النظرة التقليدية لأثر التكاليف على قرار التسعير:**

**1-1: دور إجراءات حماية البيئة في استقرار الأسعار:** إن تعليمات وقيود حماية البيئة وكذلك الرسوم والضرائب البيئي وبقية أدوات السياسة البيئية إضافة إلى إجراءات حماية البيئة الطوعية سوف تتسبب بتكاليف إضافية، وستجد المصانع نفسها مدفوعة أو مضطرة للقيام باستثمارات اضافية تتمثل في نقص قيمة المعدات والتجهيزات البيئي المستهلكة وذات التكلفة العالية، وستنتقل هذه التكاليف الإضافية إلى أسعار المنتجات آجلا أم عاجلا.

تؤثر إجراءات السياسة البيئية الحكومية تأثيرا كبيرا على الأسعار في بعض الفروع الصناعية وفي حالة بعض المنتجات التي تكون في بعض متقلة بشكل كبير للبيئة، ويمكن أن يؤدي ذلك الى انخفاض القدرة التنفسية في الفروع المعينة ويقود ذلك إلى الحد من الإنتاج أو ربما توقفه هذا التأثير لإجراءات حماية البيئة قد يظهر على شكل نقص في عرض بعض المنتجات وبالتالي تتجه أسعارها نحو الارتفاع.

قامت منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD) بأجراء دراسة حول تأثير إجراءات حماية البيئة على الأسعار وقد قدر ارتفاع الأسعار الناجم عن إجراءات حماية البيئة ب 0.4% في الولايات المتحدة الأمريكية عند مستوى تضخم 9.2% متوسط ارتفاع العام للأسعار وفي اليابان ب 0.5% وفي هولندا 0.35%، أما النمسا فحققت ارتفاع ب 0.2% وفي فرنسا وإيطاليا 0.1% سنويا، وذلك خلال الفترة 1973-1990.

**1-2: التأثير المباشر للتكاليف البيئية على السعر:** يعتبر مدخل التسعير على أساس التكلفة من أكثر المداخل انتشارا وباعتبار أن التكلفة البيئي هي جزء من تكاليف المؤسسة سواء كانت الثابتة أو المتغيرة فهي بهذا تؤثر على السعر وبصفة مباشرة، وسنلاحظ مع الأساليب القادمة لاستخدام التكاليف في تحديد السعر

أنه كلما زادت التكاليف زاد بالضرورة قيمة السعر أي علاقة طردية تجعل من التكاليف البيئية عبئاً جديداً على المؤسسة تحوله مباشرة إلى الزبون في شكل علاوة سعرية على أن يكون منتجها صديقاً للبيئة سواء كانت هذه التكاليف مفروضة بالقوانين والتنظيمات أو هي مسؤولية بيئية واجتماعية اختيارية من المؤسسة.

**1-3: التأثير غير المباشر للتكاليف البيئية على السعر:** المنتجات الخضراء عادة ما تحمل إضافة سعرية بسبب التكاليف الإضافية الخاصة بجعل المنتج صالحاً من الناحية البيئية لأن المنتجات الخضراء عادة ما تتطلب جهوداً وتكاليف كبيرة في مجال البحث والتطوير والتعديل في الأساليب الإنتاجية بما ينسجم مع هدف الاستخدام الكفء للطاقة، وتقليل التلف والضياع في استعمال المواد الأولية، تسبق هذه الزيادات في الأسعار الدراسات المعمقة لأجزاء السوق للتعرف على مدى تقبلها للزيادة، ومن بين هذه الدراسات ما قامت به شركته فيليبس الإلكترونية على مجموعة من زبائنهم وتوصلت الدراسة على أن الزبائن مستعدين لتحمل الزيادة في السعر في حالة ترافق التعديلات البيئية التي تجري على المنتج مع المنافع التقليدية لهم أو بعبارة أخرى أن يكون المنتج بنفس معايير الجودة الأولى مع خاصيته الجديدة وهو كونه منتج صديق للبيئة.

إن قرار التسعير يجب أن يكون قائم على أسس تراعي وجهه نظر الزبون إذ إن المستهلك هو الذي سيقدر في نهاية المطاف فيما إذا كان السعر سعراً مناسباً أم لا، والذبون عندما يشتري منتجاً ما فإنه فعلياً يقوم بمبادلة شيء ما له قيمة وهو السعر بشيء آخر له قيمة وهي منافع استخدام أو امتلاك المنتج.

إن التسعير الفاعل الذي يراعي وجهه نظر الزبون يجب أن يقوم على فهم واضح وتقدير دقيق للقيمة التي يجب أن يدفعها هذا الزبون في مقابل الحصول على المنافع المتحققة من جراء شراء المنتج أو استخدامه وأغلب المنتجات تتضمن جوانب ملموسة وجوانب غير ملموسة ومن السهل على المنظمة أن تقيس الجوانب الملموسة في منتجاتها إلا أنه يصعب تحديد الجوانب الغير ملموسة، ويتباين إدراك هذه الجوانب من مستهلك إلى آخر، ومنه على المؤسسة دراسة هذه المدركات وتحليلها للوصول إلى تحديد مناسب للأسعار، إلى أنها تبقى نسبية.

وهناك ثلاثة احتمالات لمدركات الزبون حول السلعة والمنافع التي سيتحصل عليها من وراء المنتج وهي:

- أن يدرك الزبون أن سعر المنتج أقل من المنافع المتحققة من استعماله أو امتلاكه وفي هذه الحالة فإن الزبون سوف يشتري هذا المنتج.

- أن يدرك الزبون أن سعر المنتج أعلى متوافق مع ما يتحقق من منافع من هذا المنتج ولن يكون السعر عائفاً أمامه.

- أن يدرك الزبون أن سعر المنتج أعلى من المنافع المتحققة من شراء هذا المنتج وهذا فإن الأغلب هو أن يمتنع الزبون عن شراء هذا المنتج.

## 2: النظرة الحديثة لأثر التكاليف البيئية على قرار التسعير:

2-1: التسعير الأخضر: التسعير الأخضر هو عملية تحديد السعر في ضوء سياسة المؤسسة المتعلقة بالاعتبارات البيئية سواء التي تفرضها اللوائح والقوانين البيئية أو مبادرة المؤسسة إلى ما هو أبعد منها ومنه فالتسعير الأخضر هو عملية فرض علاوة سعرية على المنتجات الخضراء على الزبائن جراء مراعاة المطالب البيئية في استخراج مواردها، عملية التصنيع واستهلاك الطاقة الأنظف، تغليفها، نقلها أو طرق تدويرها والتخلص منها وكذا تكاليف البحث والتطوير.

2-2: تأثير التكاليف البيئية على السعر الأخضر: إن قرار تحول المؤسسة نشاطها من نشاط مضر للبيئة إلى نشاط صديق للبيئة بمنتجات خضراء يمكنها من تحقيق تخفيضاً في التكاليف عند قيامها بالتحول إلى المنتجات الخضراء أم بإدخال منتجات جديدة أو محسنة، وأحياناً أخرى إدخال عمليات وتكنولوجيا جديدة وأن الابتكار الأخضر الذي يأتي بمنتجات جديدة وكذلك بأسواق جديدة يمثل حالة من حالات الربح أو المجموع الإيجابي للطرفين المؤسسة والبيئة، على سبيل المثال شركة الخطوط الجوية التي تحولت إلى استخدام الحد الأدنى من المواد الكيماوية مع الماء المضغوط ضغطاً عالياً لتنظيف الطائرات بدلاً من ثاني كلوريد الميثان ومزيج الفينول، وهي بذلك تتجنب استخدام المواد الكيميائية، ومن ثم معالجتها ونفس الشيء يمكن قوله مع ما يطلق عليه التكنولوجيا الفضلى المتاحة دون تكلفة زائدة فهي تعظيم قيمة المنتجات من خلال تحضيرها دون أن تنفق الشركة تكلفة إضافية بل وأنها قد تقتصر تكاليف سابقة مثل الرقابة على التلوث امتثالاً للقانون تكلفه خطة الطوارئ، ضرائب بعض المواد كالكربون ويمكنها الاقتصاد بالطاقة فتحقق مزايا جديدة في مجال التكلفة ومجال البيئة وفي هذه الحالة لا تكون المؤسسة بحاجة إلى رفع أسعارها على المنتجات الخضراء.

2-3: إيجابيات وسلبيات التسعير الأخضر: إن التسعير الأخضر هو مرحلة مهمة في الحد من المخرجات البيئية وفي استيعاب البيئة ضمن عوامل وآليات السوق.

### أ- مزايا التسعير الأخضر:

- حماية البيئة من خلال الحد من الهدر وعدم الكفاءة في استخدام الموارد الطبيعية بدون عناية والأنظمة البيئية بطريقة مجانية وكتكاليف خارجية.
- زياد وعي الزبون حيث ان تساؤلات الزبون حول أية علاوة سعرية ستكون سبباً في حصوله على معلومات بيئية جديدة.
- زيادة ولاء العاملين فهؤلاء يفضلون العمل والاستمرار في مؤسساتهم التي تتميز بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية.
- توسيع مسؤولية المؤسسة إلى القضايا البيئية والاجتماعية يساهم في تطوير علاقات ايجابية مع أطراف عديدة من أصحاب المصلحة.

- يساهم التسعير الأخضر بتنشيط دورة العلاقات العامة في الشركة من أجل تحسين صورتها وسمعتها لدى الزبائن.
- ب- سلبيات التسعير الأخضر: بالرغم من الميزات السابقة للتسعير إلى أنه لا يخلو من السلبيات ومنها:
  - حسب قوانين السوق فإن العلاوة السعرية جراء التسعير الأخضر تؤدي إلى زيادة سعر السلعة، وهذا ما يؤدي إلى خفض الطلب على السلعة.
  - حالات الخداع المحتملة وذلك بان يتم تحميل الزبون علاوة التسعير الأخضر دون أن يحصل في المقابل على شيء حقيقي من المؤسسة، أي أن التسعير الأخضر يصبح مجرد كلفة بدون إنشاء قيمة يمكن أن يشعر بها الزبون.
  - إن المؤسسات قد تجد نفسها ضحية للتسعير الأخضر إذا لم تدرس جيدا عروض الشركات المنافسة.

### خلاصة:

شملت الدراسة في هذا الفصل الإطار النظري للتكاليف البيئية ولتحقيق هذا الهدف تناولنا في هذا الفصل كلا من الإطار المفاهيمي للتكاليف البيئية، وتعرفنا على القياس المحاسبي ومختلف متطلبات قياسه، وعرفنا أن القياس البيئي هو ترجمة لنشاط المؤسسات في البيئة بشكل كمي أو مالي، كما أن عملية قياس التكاليف البيئية تواجهها العديد من الصعوبات سواء في تحديد من قام بالتلوث، وما هي حدوده أو آثاره. كما تناولنا في هذه الدراسة في عملية التسعير التي تعتبر إحدى أهم عناصر المزيج التسويقي أهمية في المؤسسات الاقتصادية، وهو المصدر الرئيسي للربح والحصول على التدفقات النقدية الداخلة، وعلى هذا الأساس فقد تم تناوله في العديد من الجوانب المحاسبية والتسويقية من قبل الباحثين لأن الحصول على سياسة تسعير ناجحة يضمن تحقيق العديد من المزايا، ربحية واستراتيجية تضمن المرونة في اتخاذ القرارات التنافسية، الشيء الذي يحقق لها أهداف الاستمرار والبقاء والنمو.

الفصل الثاني:

دراسة ميدانية لمركب مطاحن بني هارون

**تمهيد:**

بعدما تعرفنا في الفصل الأول على مختلف المفاهيم والجوانب النظرية للتكاليف البيئية وتسعير المنتجات، سنقوم في هذا الفصل بتجسيد ما تم التطرق إليه في الجانب النظري على إحدى المؤسسات الجزائرية من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها في مؤسسة مطاحن بني هارون بالقرارم قوقة قصد معرفة أثر التكاليف البيئية على تسعير المنتجات ولقد قسمنا هذا الفصل الى ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن بني هارون
- المبحث الثاني: منتجات والتكاليف المؤسسة
- المبحث الثالث: التسعير والتكاليف البيئية

### المبحث الأول: تقديم وتعريف المؤسسة

#### المطلب الأول: تعريف ونشأة المؤسسة (قطاع نشاط)

#### أولاً-تعريف الوحدة الإنتاجية والتجارية بني هارون:

تعتبر الوحدة الإنتاجية والتجارية مؤسسة عمومية اقتصادية يتمثل نشاطها الأساسي في تحويل المادة الأولية والتي هي القمح اللين إلى فرينة التي تستعمل بدورها كمادة أولية في صناعات مختلفة تقوم بها مؤسسات أخرى؛ وهذه المؤسسة تابعة لمؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها تتعامل هذه المؤسسة مع الزبائن العاديين لتزويدهم بالفرينة والنخالة كما تتعامل مع المؤسسات الخاصة؛ وتتعامل مع التجار والمهنيين كذلك تقوم هذه المؤسسة بتزويد المخازن بالفرينة لصناعة الخبز والحلويات.

#### ثانياً-نشأة الوحدة الإنتاجية والتجارية:

تأسست المؤسسة الأم '80/58110' في 22 ماي 1965 مقرها الجزائر العاصمة وفي سنة 1982 في إطار إعادة هيكلة المؤسسات الوطنية أنشأت فروع وهذا نظرا للدور الذي تلعبه المؤسسة في دعم وتمويل خزينة الاقتصاد الوطني ومن بين هذه الفروع: الرياض الجزائر؛ الرياض سطيف، الرياض سيدي بلعباس؛ الرياض تيارت؛ الرياض قسنطينة.

وهذه الأخيرة الرياض قسنطينة والتي أصبحت تسمى سميد قسنطينة تضم 11 ولاية كغيرها من الوحدات بعد تخلي الجزائر عن النظام الاشتراكي والتوجه نحو اقتصاد السوق أعادت الدولة إعادة هيكلة هذه المؤسسات؛ حيث عرفت سميد قسنطينة تقسيمات جديدة على شركات فرعية والشركات الفرعية قسمت إلى تسع مطاحن من بينها مطاحن بني هارون بالقرارم قوقة أنشأ سنة 1977 وكان مقرها ولاية ميله وقد ضمت هذه المديرية وحدتين هما:

-الوحدة الإنتاجية التجارية القرارم قوقة؛

-الوحدة الإنتاجية والتجارية فرجيوة.

وفي 10 جانفي 1998 أعيدت الهيكلة لفرع بني هارون ميله فتم تغيير مكان المديرية العامة من ولاية ميله إلى الوحدة الإنتاجية والتجارية بالقرارم قوقة وهذه الأخيرة تم تحويل اسمها من رياض إلى سميد.

#### 1. الموقع والمساحة:

تقع الوحدة الإنتاجية التجارية في بلدية القرارم التابعة لولاية ميله والواقعة على الطريق الوطني رقم 27 الرابط بين ولايتي جيجل وقسنطينة.

مساحتها الاجمالية تقدر ب 7 هكتارات منها 5 هكتارات عبارة عن اراضي غير مبنية، 2 هكتار

تمثل المساحة المبنية (مصنع وسكنات للموظفين).

تحمل الوحدة الرمز التسلسلي التالي: 431281

ومعناه:

43 يمثل رقم الولاية (ولاية ميله)

12 يمثل شهر ديسمبر وهو الشهر الذي بدأت فيه المؤسسة نشاطها.

81 السنة التي انطلقت فيها العملية الانتاجية اول مرة.

2. رأس مال المؤسسة:

يقدر رأس مال المؤسسة ب 600.000.000.00 دج

المطلب الثاني: أهداف وأهمية المؤسسة

اولا: أهداف المؤسسة:

تسعى المؤسسة لجعل منتجاتها (الفرينة والنخالة) ذات جودة عالية وثمان معقول وهذا لإرضاء المستهلك بالدرجة الأولى وأيضا لمواجهة المنافسة القوية للخواص في نفس المجال؛ وتهدف كذلك لتحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

1- الأهداف الاقتصادية:

- تحقيق الربح: إن إستمرار المؤسسة في الوجود لا يمكن أن يتم إلا إذا استطاعت أن تحقق مستوى من الربح يضمن لها إمكانية رفع رأسمالها؛ وبالتالي توسيع نشاطها أمام المؤسسات الأخرى في نفس القطاع الاقتصادي لذا يعتبر الربح من المعايير الأساسية لها.

- تحقيق متطلبات المجتمع: إن تحقيق مؤسسة مطاحن بني هارون لغايتها يمر عبر عملية تصريف وبيع إنتاجها من الفرينة والنخالة والدقيق لتغطية التكاليف المتعلقة بذلك؛ وعندئذ القيام بعملية البيع فهي بذلك تغطي طلبات المجتمع الموجودة به.

- ترشيد الانتاج: يتم ذلك بالاستعمال الرشيد والعقلاني لوسائل الإنتاج ورفع إنتاجيتها بواسطة التخطيط الجيد والدقيق للإنتاج والتوزيع؛ بالإضافة إلى مراقبة تنفيذ هذه الخطط أو البرامج وبذلك فإن المؤسسة تسعى إلى تفادي الوقوع في مشاكل اقتصادية ومالية.

2- الأهداف الاجتماعية:

- ضمان مستوى مقبول من الأجور: حيث يعتبر العمال في المؤسسة من المستفيدين الأوائل» إذ

يتقاضون أجور مقابل عملهم بها؛ ويعتبر هذا المقابل حق مضمون قانونا وشرعا.

- تحسين مستوى المعيشة للعمال: إن التطور السريع الذي تعرفه المجتمعات في الميدان التكنولوجي يجعل العمال أكثر حاجة إلى تلبية رغبات تتزايد باستمرار بظهور منتجات بالإضافة إلى التطور الحضاري لهم؛ والذي يغير أذواقهم ويحسنها؛ وذلك بتحسين الإنتاج وتوفير إمكانيات مادية ومالية أكثر للعمال من جهة؛ ولمؤسساتهم من جهة أخرى.

-توفير وسائل ترفيهية وثقافية: تعمل المؤسسة على اعتياد عمالها على الاستفادة من الوسائل الترفيهية والثقافية لهم ولأولادهم؛ كتنظيم رحلات نظرا لما لهذا الجانب من تأثير على العمال وشعورهم بالرضاء وبالتالي تحسين نوعية عملهم ودرجة أدائهم داخل المؤسسة.

-تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى: مع التطور السريع الذي تشهده وسائل الإنتاج وتزايد تعقيدها فإن المؤسسة تجد نفسها مجبرة على تدريب عمالها الجدد تدريباً كفيلاً بإعطائهم إمكانية استعمال هذه الوسائل بشكل يسمح باستغلالها عقلانياً، كما أن عمالها القدامى قد يجدون أنفسهم أمام آلات لا يعرفون تشغيلها أحياناً مما يضطر بالمؤسسة إلى إعادة تدريبهم عليها.

### ثانياً: أهمية المؤسسة:

إن وجود المؤسسة داخل المجتمع أي في حيز زمني ومكاني يجعلها تؤثر وتتأثر به من خلال هذا التأثير تظهر لنا أهمية مطاحن بني هارون والمصنفة في نوعين هما:

1-الأهمية الاقتصادية: إضافة للآثار الاجتماعية التي سبق ذكرها للمؤسسة؛ هذه الأخيرة لها أهمية اقتصادية تمكنها من تغيير وجهة الاقتصاد الوطني والتي تكمن فيما يلي:

-ظهور منشآت تجارية جديدة: بحيث أن زيادة عدد السكان في منطقة أو مدينة يؤدي إلى ظهور مؤسسة أو مجموعة من الفروع التابعة الجديدة؛ وبالتالي ضرورة القيام بإعداد منشأة تجارية جديدة لتلبية حاجات العمال الجدد؛ وتلبية مختلف مرافق الحياة الضرورية.

-التأثير على الاستهلاك: إن سياسات البيع التي تتبعها المؤسسة تؤثر على استهلاك المجتمع فزيادة المبيعات وتنوعها تؤدي إلى المنافسة وبالتالي انخفاض الأسعار مع تنوع السلع وهذا ما يفيد العمال.

-الاستعمال المنزلي: أهمية هذه المؤسسة تظهر في استعمال السميد والغرينة في صناعة الخبز الذي يعتبر مادة أساسية كما توفر حاجات الإنسان الضرورية مدى الحياة؛ وكذلك استعمالها من طرف محلات الحلويات والعجائن؛ إضافة إلى البقايا أو ما يعرف بالنخالة فهي تستعمل كغذاء أو علف للحيوانات.

2-الأهمية الاجتماعية: يمكن حصرها فيما يلي: توفير الشغل أي إن إنشاء مطاحن بني هارون يعمل على توفير مناصب شغل وهذا ما يسمح بامتصاص البطالة من المجتمع؛ كذلك التأثير على الأجور ف للمؤسسة دور هام في تحديد الأجور بقوة استقطابها لليد العاملة.'

تقوم بإعداد الميزانية المالية الحسابية؛ كما تقوم شهرياً بتحرير دفتر الأستاذ، ميزان المراجعة؛ جدول النتائج؛ وتقوم بمراقبة صحة المعلومات القادمة من كل المصالح والتأكد من صحة الأرقام والقيام بالتسجيلات المحاسبية.

### المطلب الثالث: تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة

إن الهيكل التنظيمي لكل مؤسسة يعتبر المرآة العاكسة لها حيث يمكن معرفة مختلف المديرية والمصالح وعلاقتها بعضها البعض.

وسنقدم شرحا مختصرا لأهم المصالح المكونة للهيكل التنظيمي للوحدة:

**1- مصلحة المستخدمين:** لهذه المصلحة دور كبير وفعال داخل المؤسسة لأنها تعمل على تنظيم الحركات النهائية للمستخدمين؛ حيث تشرف على العمال في جميع المجالات وذلك ابتداء من دخولهم إلى العمل إلى غاية خروجهم منه؛ كالتوقف عن العمل أو الوفاة أو الإحالة على التقاعد؛ كما تعمل هذه المصلحة على إعداد ملفات تحتوي على جميع المعلومات الخاصة بالعمال بما فيها قسيمة الأجور -

**2- مصلحة التجارة:** إن الدور الأول والأخير لهذه المصلحة هو تسويق منتجات الوحدة؛ وتعد شبكة لتوزيع وتسويق الوحدة وتغطية السوق بمختلف المتطلبات من الفرينة؛ ويعد هذا الدور ثانوي بينما دورها الأساسي هو تموينه بالمواد المنتجة داخل الوحدة.

**3- مصلحة الأمن الوقائي:** هي مصلحة وقائية تسهر على نظافة المحيط؛ وتوفر الحماية الدائمة للعمال من الحوادث والأخطار التي يتعرض لها العمال أثناء العمل؛ تقديم الإسعافات اللازمة والضرورية لتحقيق الأمن داخل الوحدة؛ وبذلك مراقبة حركات العمال المبين فيها ساعات الدخول والخروج.

**4- مصلحة المشتريات:** هي المصلحة التي تقوم بشراء كل المتطلبات ومستلزمات العمال والآلات وكذا تموين الوحدة بقطع غيار؛ ومواد التعبئة والتغليف بالإضافة إلى المادة الأولية " القمح اللين " ولها علاقة خارجية متمثلة في الموردين وذلك باتفاق الطرفين من حيث السعر النوعية؛ وعلاقة داخلية مع مصلحة الصيانة والإنتاج والمحاسبة.

**5- مصلحة الإنتاج:** وهي بمثابة القلب النابض بالنسبة للمؤسسة حيث تعتبر من أهم المصالح؛ وهي العضو المحرك بهاء وهذا راجع لكون الوحدة الإنتاجية يتمثل دورها في إنتاج وتحويل المادة الأولية (القمح اللين) إلى منتج نهائي؛ ونظرا لعدم كفاية المنتج المحلي للوحدة تضطر إلى استيراد المادة الأولية من البلدان الأوروبية والأمريكية بنسبة 9680 من طرف شركة. وتنقسم هذه المصلحة إلى 3 فروع:

- فرع استقبال الحبوب: وهو استقبال المادة الأولية (القمح)؛ ولكن قبل عملية التحويل لابد أن يمر على المخبر حيث يوجد به موظفين مختصين في الكيمياء والفيزياء؛ بالإضافة إلى الآلات المختصة من أجل إجراء تجارب حول المنتج والمادة الأولية، ويوجد مرحلتين يجب أن يمر القمح عليها:

#### - المرحلة الأولى :

عملية التنظيف: تنظف عدد من الآلات الحبوب وتفصل الأتربة وغير ذلك من الشوائب المختلطة بالحبوب.

### -المرحلة الثانية :

عملية التكييف: بعد الانتهاء من عملية التنظيف يأتي الآن عملية التكييف المتمثلة في وضع القمح اللين في الماء وذلك للحصول على الرطوبة اللازمة؛ وبما أنها تختلف من نوع إلى آخر فنجد أن نسبة رطوبة القمح المحلي من 0,8 % إلى 10 %، أما الأجنبي فنسبته تكون من 11 % إلى 13 %.

- فرع الطحن: تمثل حبة القمح المادة الخام للدقيق؛ وتتكون حبة القمح من غطاء صلب يسمى القشرة (النخالة) وجزء طري داخلي منتفخ يسمى (الأندوسبرم) وجزء صغير يسمى الجنين ولصنع الفرينة يقوم الطاحنون بفصل السويداء عن القشرة ثم يتم طحن السويداء إلى فرينة ناعمة؛ وفي نهاية الطحن يتحول 75 % من القمح إلى فرينة والجزء المتبقي يباع علفا للحيوانات في شكل نخالة.

-فرع الشحن: في هذا الفرع تتم عملية ملئ الأكياس بالمنتوج وشحنها حيث سعة الكيس الواحد هي 5 كلغ و25 كلغ؛ لكن الأكثر طلبا في الوحدة هو الكيس ذو 50 كلغ. وتقدر الوحدة الانتاجية للمصنع بـ 600 قنطار في اليوم تقريبا.

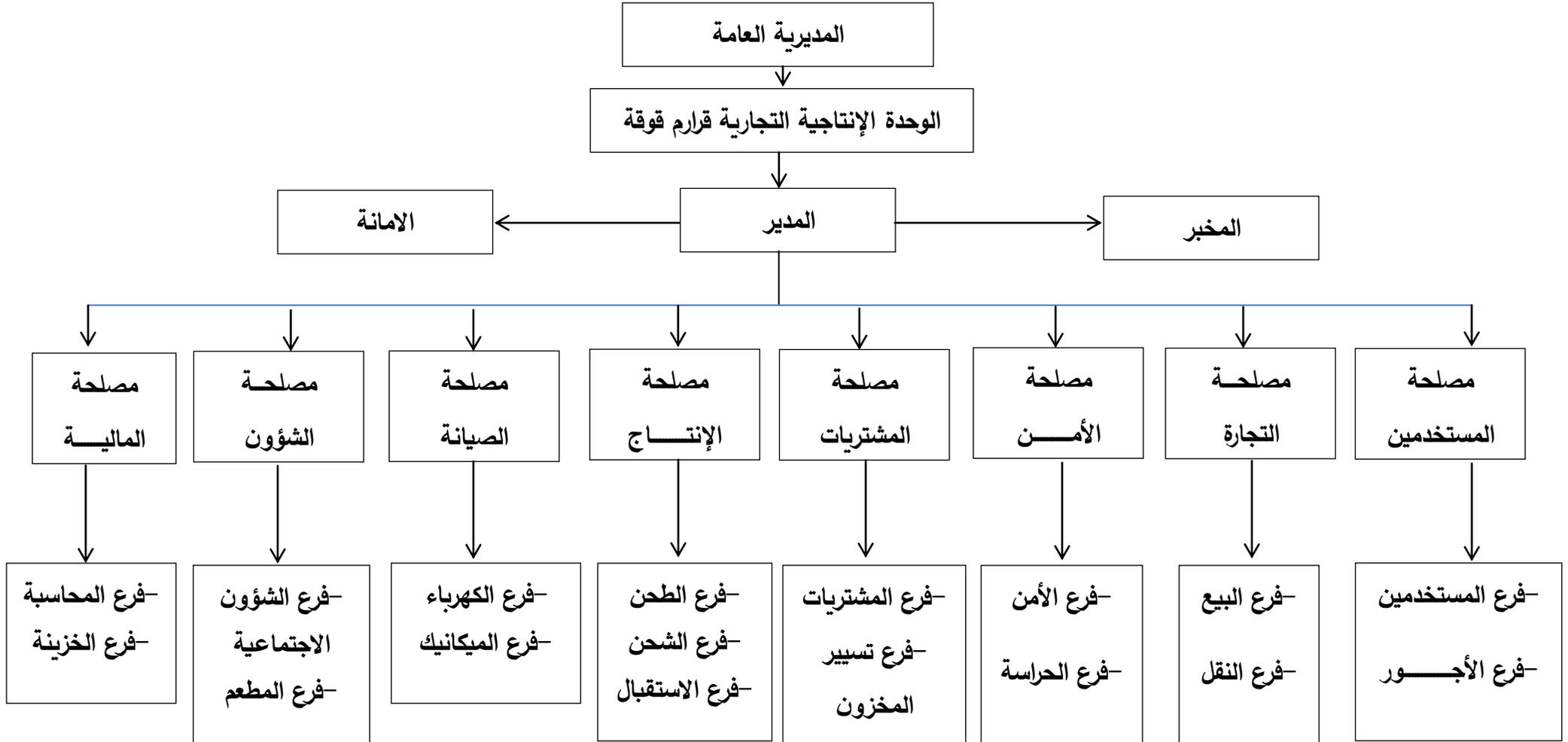
6-مصلحة الصيانة: تعتبر هذه المصلحة كجهاز وقائي يتصل مباشرة بمصلحة الإنتاج؛ وتعمل جاهدة على التسيير الجيد للآلات الإنتاجية ولواحها لتفادي أي مشكل تقني يتسبب في إعاقة حركة الإنتاج مما يؤثر على مردود من حيث الكم والكيف؛ ولهذه المصلحة علاقة بمصلحة المشتريات؛ هذه الأخيرة توفر قطع الغيار اللازمة والخاصة بالصيانة والميكانيك؛ أما علاقتها بمصلحة المحاسبة فهي محدودة جدا.

7-مصلحة الشؤون الاجتماعية: هي المصلحة التي تحافظ على حقوق العمال وتدافع عنهم وتعمل على تحسين وضعيتها والرفع من مستواهم المعيشي؛ وتوفير الشروط والوسائل اللازمة لتحقيق ذلك.

8-مصلحة المحاسبة والمالية: هي ملتقي لكل المصالح السابقة الذكر تعتبر المحطة الأخيرة لكل الوثائق المتداولة في المؤسسة؛ تسجل كل حركات الوثائق التي تستعملها وتعتبر كنظام للتسيير المالي والمحاسبي للوحدة الإنتاجية والتجارية؛ وهي تعمل على المراقبة الدقيقة لجميع المعلومات المحاسبية؛ حيث تسجلها في دفاتر يومية تقوم بإعداد الميزانية المالية المحاسبية؛ كما تقوم شهريا بتحرير دفتر الأستاذ، ميزان المراجعة؛ جدول النتائج؛ وتقوم بمراقبة صحة المعلومات القادمة من كل المصالح والتأكد من الأرقام والقيام بالتسجيلات المحاسبية لوجود الوثائق التالية: وثيقة الطلبية؛ وثيقة الإدخال والإخراج الفاتورة.

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الشكل: (1-2): الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: وثائق المؤسسة

### المبحث الثاني: منتجات وتكاليف المؤسسة

سنحاول في هذا المبحث التطرق لأهم منتجات المؤسسة ومراحل إنتاج منتج الفرينة، بالإضافة إلى حساب سعر التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة، ونظرا لافتقار المؤسسة على نظام معلوماتي محاسبي يختص بالتكاليف سنحاول الاعتماد على بيانات وتقارير المحاسبة العامة لاستخراج المعلومات اللازمة التي تساعدنا في حساب التكلفة بالاعتماد على طريقة التكاليف الكلية.

### المطلب الأول: تشكيلة منتجات المؤسسة

يتمثل نشاط المؤسسة في تحويل المادة الأولية المتمثلة في القمح اللين إلى إنتاج تام الصنع المتمثل في الفرينة بالإضافة إلى منتج ثانوي متمثل في النخالة والذي يحقق هو الآخر رقم أعمال موجب يساهم في زيادة ربح المؤسسة، وتتمثل منتجات المؤسسة فيما يلي:

- الفرينة: تنتج مؤسسة مطاحن بني هارون مادة الفرينة والتي تعبئ في أكياس مختلفة الأحجام منها ذات حجم: 50 كغ، 25 كغ، 5 كغ، 2 كغ، 1 كغ.
- السميد: تنتج المؤسسة ثلاثة أنواع من السميد منها: الممتاز، العادي، السميد الموجه لصناعة العجائن، ويعبئ السميد في أكياس ذات: 10 كغ، 25 كغ، 50 كغ.
- النخالة: تعبئ في أكياس ذات: 50 كغ.

وتتم عملية إنتاج المنتج النهائي من خلال عدة مراحل تمر بها المادة الأولية وذلك للحصول على منتج ذو جودة عالية ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- 1- مرحلة استلام المادة الأولية: حيث تقوم الشاحنات بإفراغ حمولتها على مستوى المخازن، وينتج عن هذه العملية انبعاث للغبار والتربة، وهنا يقوم معمل تحاليل الجودة باختبار الحبوب عن طريق قياس درجة رطوبتها، ودرجة نقائها باستخدام مجموعة من الآلات.
- 2- مرحلة التنظيف الأولي: في هذه المرحلة تقوم آلات تنظيف خاصة بإزالة الأوساخ الملتصقة بالحبوب كما يعمل فراز آلي هوائي على فم فصل الشوائب التي تكون أكبر أو أصغر من الحبوب.
- 3- مرحلة فرز وتخزين المواد الخام: تنقل الحبوب إلى مصفاة تقوم بفصل المواد الغريبة وهي مزودة بمراوح سحب إلى نطاق الهواء النظيف، حيث يمر تيار هوائي على الحبوب أثناء نقلها لإزالة الأتربة والغبار.
- 4- مرحلة إرسال القمح إلى الخلايا على مستوى المطاحن: يتم فيها إرسال القمح إلى خلايا التخزين الموجودة في المطحنة.
- 5- مرحلة إعادة التنظيف وتبليل القمح: تبلل الحبوب لتيسير فصل سويداء البذرة عن القشرة.

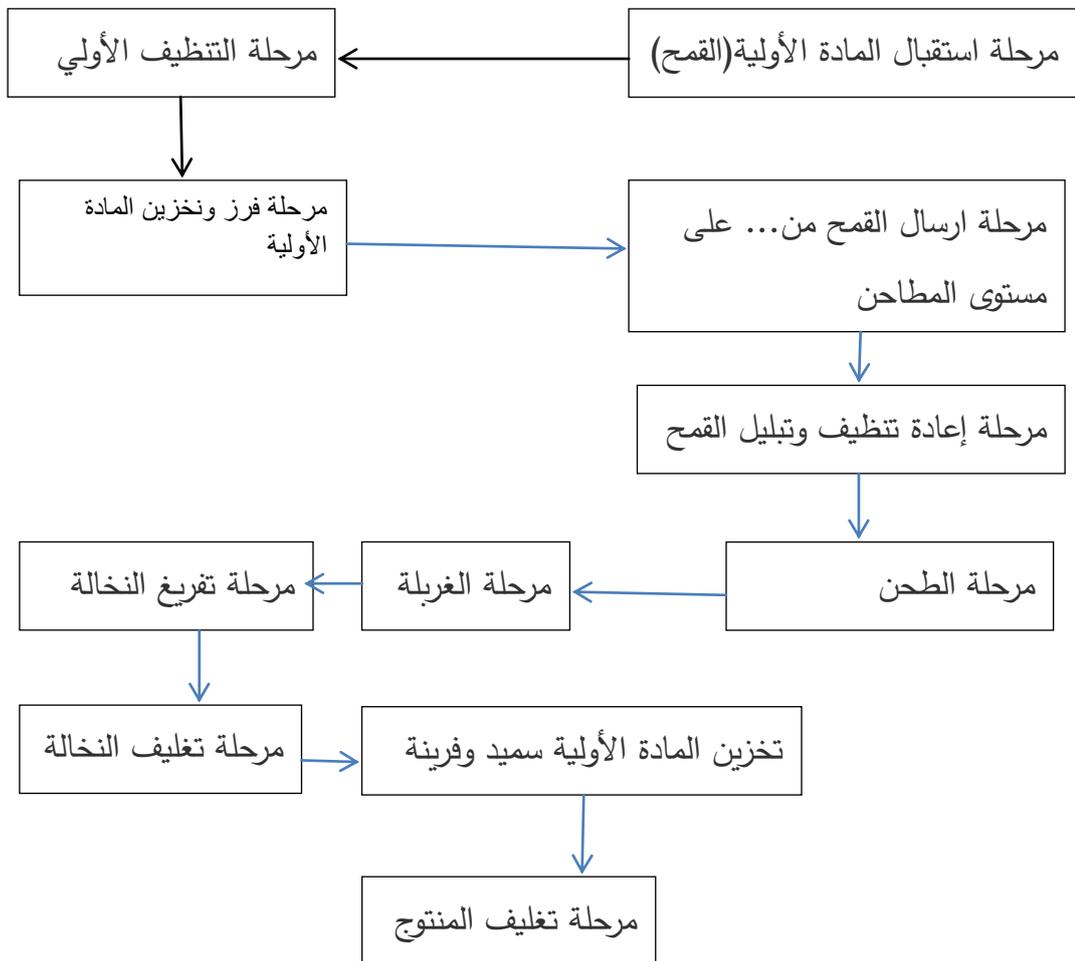
6- مرحلة الطحن: يتم استخدام الآلات الطحن وتتم عملية الطحن عدة مرات للحصول على النوعية المطلوبة.

7- مرحلة الغربلة: في هذه المرحلة يتم فصل الفرينة والنخالة باستخدام آلات مخصصة لذلك.

8- مرحلة التغليف: في هذه المرحلة يوضع المنتج النهائي في أكياس.

ويمكن تلخيص هذه المراحل وفق الشكل التالي:

الشكل رقم 2-2: مراحل إنتاج الفرينة في المؤسسة



المصدر: وثائق المؤسسة.

### المطلب الثاني: تكاليف المنتجات

تتمثل التكاليف في مختلف العناصر التي تؤدي إلى إنتاج المنتج النهائي من مادة الفرينة وهي كالاتي:

#### 1- المادة الأولية (القمح بنوعيه الصلب واللين) واللوازم والمواد الاستهلاكية الأخرى:

القمح اللين والصلب؛ حيث يستخدم القمح اللين في إنتاج الفرينة والنقح الصلب في إنتاج السميد وتحصل عليه المؤسسة عن طريق الديوان الوطني للحبوب Oaic الذي بدوره يقوم بجمعه من الفلاحين أو عن طريق الاستيراد؛ ويقوم ببيعه للمطاحن بأسعار مدعمة وهي: القمح اللين 1285 دج والقمح الصلب 2280 دج.

الأكياس: تحصل عليها المؤسسة من خلال إجراء مناقصات لشراء الأكياس من مؤسسات وطنية ك TONIC EMBALLAGE و EMBAG الخ.

الخيط: تقتنيه المؤسسة من السوق المحلية بالكلغ.

البطاقات: تقوم بطباعتهم في مطبعة خاصة

الماء المستعمل في معالجة القمح: تتحصل عليه المؤسسة من الجزائرية للمياه.

استهلاكات أخرى: كموايد التنظيف والخردوات والمازوت والبنزين لتشغيل معدات النقل وقطع غيار المطحنة والكهرباء لتشغيل المطحنة.

#### 2- أجور المستخدمين:

وهي الاجر القاعدي إضافة الى كل العلاوات والتعويضات التي يتم منحها للعمال مقابل القيام بالمهام الموكلة إليهم إضافة الى الاقتطاعات المدفوعة للضمان الاجتماعي 26%:

-مصاريف الايجار : تتمثل في كراء مختلف نقاط البيع وما يتم استهلاكه من كهرباء وماء وصيانة.

#### 3-خدمات:

-صيانة واصلاحات: وهي عبارة عن أعمال الصيانة التي تقوم بها المؤسسة في حالة وجود أعطاب كترميم بنايات واصلاحات في معدات النقل والآلات الأخرى.

-خدمات أخرى: تتمثل في خدمات الهاتف والبريد والانترنت ومصاريف شحن وتفريغ السلع ومصاريف نقل القمح ومختلف المتعاملين الآخرين كمحافظي الحسابات والمحامين ومصاريف الإشهار.

#### 4-ضرائب ورسوم غير مسترجعة:

مثل الضريبة العقارية وضريبة التلوث والرسم على لنشاط المهني والرسوم والضرائب المختلفة الأخرى.

#### 5-المصاريف المالية:

وهي مختلف المصاريف البنكية مثل حقوق استخراج كشف الحسابات وتحويل الصكوك.

## 6- حقوق الاستغلال:

وهي عبارة عن الحقوق المتعلقة باستغلال براءات الاختراع والبرامج المختلفة كبرنامج المحاسبة وبرنامج الفوترة والأجور وتسيير المخزون .....الخ

## 7- مصاريف مختلفة:

تتمثل في مختلف التأمينات لموجودات المؤسسة من بنايات مختلفة وتجهيزات ومعدات نقل، إضافة الى مختلف الإعانات والمساعدات المقدمة للنوادي الرياضية والجمعيات.

## 8 -مخصصات الاهتلاكات والمؤونات:

وهي عبارة عن اهتلاك استثمارات المؤسسة خلال الدورة والمؤونات التي قامت المؤسسة بتشكيلها لمواجهة أخطار معينة مثل انخفاض قيمة مخزونات وزبائن.

## المطلب الثالث: القوانين المشرعة في إطار حماية البيئة

لقد تم إصدار مجموعة من القوانين البيئية التي شملت المجال البيئي من كل جانب، والتي تهدف إلى حماية البيئة والمحافظة عليها نورد أهمها فيما يلي:

- قانون رقم 01-19 المتعلق بتسيير النفايات ومراقبته.
  - قانون رقم 01-20 المتعلق بتهيئة الإقليم وتنميته.
  - قانون 02-02 المتعلق بحماية الساحل وتنميته وتهيئته.
  - قانون 03-01 المتعلق بحماية البيئة في طار التنمية المستدامة.
- بالإضافة إلى القوانين السابقة نذكر نصوص تشريعية أخرى في السياق ذاته تتمثل في:
- المرسوم التنفيذي رقم 06-198 المؤرخ في 31 ماي 2006 الذي يضبط التنظيم المطبق على المؤسسات المصنفة لحماية البيئة؛
  - المرسوم التنفيذي رقم 07-144 المؤرخ 02 جمادى الأولى عام 1428 الموافق 19 ماي سنة 2007 يحدد قائمة المنشآت المصنفة لحماية البيئة؛
  - المرسوم التنفيذي رقم 07-145 المؤرخ في 19 ماي 2007 يحدد مجال تطبيق ومحتوى وكيفيات المصادقة على دراسة وموجز التأثير على البيئة؛
  - المرسوم التنفيذي رقم 09-336 المؤرخ في 20 أكتوبر 2009 المتعلق بالرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة.
  - المرسوم التنفيذي رقم 93-184 المؤرخ في 07 صفر 1414 الموافق ل 27 جويلية سنة 1992.

ينظم إثارة الضجيج. وطبقا للمادة 09 فقد ورد أن الآليات المستعملة في الورشات المزودة بمحركات إنفجارية أو ذات الاشتعال الداخلي وكذا كاسرات الخرسانة والمطارق الثاقبة ومولدات الكهرباء ذات قوة

كبيرة. والمجمعات والظاغطات الهوائية ومضخات ضاغطة، يجب أن تزود بجهاز كاتم للصوت أو لتخفيض الضجيج عندما تستعمل على بعد يقل عن 50 متر من المحلات ذات الاستعمال السكني أو من أماكن العمل.

- المرسوم التنفيذي 06-138 المؤرخ يوم 15 أبريل سنة 2006 والمنظم للانبعاثات من الغاز، الدخان والفضلات السائلة والصلبة وكذلك لشروط الرقابة عليها.
- المرسوم التنفيذي 07-299 المؤرخ يوم 27 سبتمبر 2007 المحدد لإجراءات تطبيق الرسم التكميلي الخاص بالانبعاثات في الهواء ذات مصدر صناعي.
- المرسوم التنفيذي 07-300 المؤرخ في 27 سبتمبر 2007 المحدد لإجراءات تطبيق الرسم التكميلي الخاص بالمياه الصناعية المستعملة.

### المبحث الثالث: التسعير والتكاليف البيئية

#### المطلب الأول: طرق التسعير في المؤسسة

تقوم المؤسسة بحساب التكاليف اعتمادا على طريقة الاقسام المتجانسة وتحسب بأخذ معطيات المركب الصناعي التجاري كاملا وليس كل وحدة على حدى؛ ر تمر هذه العملية بعدة مراحل نوجزها فيما يلي:

المرحلة الاولى: التقسيم الاولى والثانوي للأعباء:

#### • التقسيم الاول:

يتم في هذه المرحلة تقسيم الاعباء الى صنفين:

الصنف الاول نجد فيه الاقسام الرئيسية les sections principales وهي:

- قسم التموين approvisionnement

- قسم الانتاج production

- قسم التوزيع distribution

الصنف الثاني نجد فيه الاقسام الثانوية les sections auxiliaires وهي:

- قسم الادارة administration

- قسم الصيانة maintenance

أخذنا كعينة للدراسة جدول حسابات النتائج للمركب الصناعي التجاري بني هارون والذي يضم وحدتي

القرارم وفرجيوية اضافة الى المديرية العامة للمركب من جانفي إلى أفريل 2023 • كان كما يلي:

#### الجدول رقم: 1-2: جدول حسابات النتائج لمؤسسة مطاحن بني هارون

اسم الحساب	المبلغ الصافي أفريل 2023	المبلغ الصافي من 2023/01/01 إلى 2023/04/30
أرقم الاعمال	245.066.577.82	1.117.244.486,88
مبيعات السلع	760.694.73	5.833.599.13
مبيعات المنتجات تامة الصنع	244.305.883.09	1.107.416.187.75
مبيعات المنتجات بين المجمعات	00	3.994.700.00
الإنتاج المثبت	00	00
اعانات الاستغلال	405.090.91	476.545,64
تنازلات بين المركبات الصناعية CIC	15.069.000,00	85.790.852,03
1-انتاج الدورة		
مشتري مستهلكة	197.460.498.00	909.491.948,34
2-استهلاك الدورة	20.925.302.19	17.644.421,25

الفصل الثاني: .....دراسة ميدانية لمركب مطاحن بني هارون

306.481.743.60	60.784.754.19	3=1-2 القيمة المضافة للاستغلال
105.856.175.82	25.507.727.04	أعباء المستخدمين
4.599.229.66	401.254.75	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
		4-الفائض الإجمالي عن الاستغلال
3.081.301.51	558.662,09	الإيرادات العملياتية الأخرى
00	00	الأعباء العملياتية الأخرى
35.810.211,46	8.814.894.27	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات
00	00	الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات
163.297.428.17	26.619.540.22	5-النتيجة العملياتية
00	00	الإيرادات المالية
00	00	الأعباء المالية
00	00	6-النتيجة المالية
163.297.428.17	26.619.540.22	7=5+6 النتيجة العادية قبل الضريبة
00	00	الضرائب المستحقة على النتيجة العادية
00	00	الضرائب المؤجلة على النتيجة العادية
1.236.699.414.70	264.268.736.47	مجموع إيرادات الأنشطة العادية
1.073.401.986.53	237.649.196.25	مجموع أعباء الأنشطة العادية
163.297.428.17	26.619.540.22	8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية
00	00	العناصر غير العادية -الإيرادات-
00	00	العناصر غير العادية -الأعباء-
00	00	9-النتيجة غير العادية
163.297.428.17	26.619.540.22	10-النتيجة الصافية للدورة المالية

المصدر: من اعداد الطلبة

الجدول رقم: (2-2): جدول تقسيم الأعباء غير مباشرة

التقسيم الأولي	المبلغ	الأقسام الثانوية			الأقسام الرئيسية		
		الإدارة	الصيانة	التمويل	الإنتاج		التوزيع
					مطحنة الفرينة	مطحنة السميد	
مشتريات مستهلكة نسبة التقسيم	21.613.168.89	216.131.69	1.080.658.44	108.065.84	6.159.753.13	10.698.518.60	3.350.041.18
خدمات نسبة التقسيم	17.644.421.25	3.352.440.04	2.646.663.49	1.235.109.49	1.587.997.91	882.221.06	7.939.989.56
أعباء مستخدمين نسبة التقسيم	105.856.175.82	38.108.223.30	9.527.055.82	2.058.561.76	20.112.673.41	19.054.111.65	17.995.549.89
ضرائب نسبة التقسيم	4.599.229.66						4.599.229.66
أعباء مالية نسبة التقسيم	--	1.432.408.46					
أقساط الإهلاك	35.810.211.46	1.432.408.46	235.102.11	716.204.23	16.472.697.27	10.743.063.44	6.087.735.95

الفصل الثاني: .....دراسة ميدانية لمركب مطاحن بني هارون

نسبة التقسيم							
المبالغ بعد التقسيم الأولى	185.523.207.08	43.109.203.48	13.612.479.57	3.117.941.32	44.333.121.72	41.377.914.75	39.972.546.24
التقسيم الثاني	قسم الإدارة	43.109.203.48	862.184.07	5.173.104.42	23.278.969.88	13.794.945.11	
	قسم الصيانة	13.612.479.57	544.499.19	1.361.247.96	7.350.738.97	4.355.993.46	
المبلغ بعد التقسيم الثاني				4.524.624.57	50.867.474.10	72.007.623.60	58.123.484.81
وحدة القياس				مشتريات القمح Qx	الطحن Qx	الطحن Qx	المبيعات Qx بالقنطار
عدد الوحدات بالقنطار				434.709	172.647	260.567	432.612
التكاليف الغير مباشرة للقسم				10.41	294.63	276.35	134.35

المصدر: من اعداد الطلبة

\*مشتريات مستهلكة les achats consommés :21.613.168,89دج  
(عند أخذ جدول الحسابات نجد فيه أن قيمة المشتريات المستهلكة هي 34، 909.491.948دج، نقوم بطرح قيمة السلع التي يأتي بها من المركبات الاخرى لإعادة بيعها وهي 6.288.390.09 دج ونطرح أيضا قيمة القمح الصلب والقمح اللين وقيمة مواد التعليب والتغليف لأنه سوف يتم دمجها في المراحل اللاحقة، وبالتالي يتم طرح ما قيمته 887.878.779,45 دج من المشتريات المستهلكة).

- خدمات service : 17.664.421,25 د ج.
  - اعباء ضرائب frais du personnel :105.856.175,82دج
  - ضرائب impôt : 4.599.229,66
  - أعباء مالية frais finances : لاشيء
  - أقساط اهتلاك dotation aux amortissements : 35.810.211,46 دج
  - مجموع الاعباء المعنية بالتقسيم هو 185.523.207,08دج.
- يتم تقسيم هذه الاعباء بنسب مضبوطة على كل الأقسام الثانوية (إدارة وصيانة) والرئيسية (تموين ونتاج وتوزيع) فكانت النتائج كما يلي:

- إدارة مالية: 109.203,48 3 دج.
  - صيانة: 213.612.479,57 دج.
  - تموين: 3.117.941,32دج.
  - إنتاج production : 1 -مطحنة الفربنة (minoterie): 72، 44.333.121 دج.
  - 2-مطحنة السميد (semoulerie) : 41.377.914,75 دج
  - توزيع distribution : 39:972.546,24 دج
- التقسيم الثاني: تتم فيه عملية إعادة توزيع مجموع أعباء الأقسام الثانوية ( les sections auxiliaire ) والمتمثلة في قسمي الإدارة والصيانة على الاقسام الرئيسية.
- بعد عملية توزيع الأعباء يصبح مجموع الاعباء كالتالي:
- اعباء قسم التموين = 3.117.941,32+862.184.07+544.499,18-4.524.624,57 دج
  - اعباء قسم الانتاج:
- فربنة= 33.121,72+96 5.173.104.42+44.3، 47-50.867.474,10 دج
- سميد= 41.377.91+23.278.969,88 4,75-72.007.623,60+ 7.350.738,97 دج
- أعباء قسم التوزيع:
- 13.794.945,1 + 4.355.993,46 = 58.123.484,81 دج

مع العلم أن مشتريات القمح في الفترة من 01 جانفي 2023 الى 30 أفريل 2023 بلغت 434 709 قنطار ومنه:

$$\frac{\text{مجموع تكاليف القسم}}{\text{كمية القمح اللين المطحونة}} = \text{التكلفة الغير مباشرة لقسم التموين}$$

$$\text{التكلفة الغير مباشرة لقسم التموين} = \frac{4\,524\,624.57}{434\,709} = 10.41 \text{ دج}$$

لدينا كمية القمح اللين المطحونة في هذه الفترة هو 172647 قنطار

$$\frac{\text{مجموع تكاليف القسم}}{\text{كمية القمح اللين المطحونة}} = \text{التكلفة الغير مباشرة لقسم إنتاج الفرينة}$$

$$\text{التكلفة الغير مباشرة لقسم إنتاج الفرينة} = \frac{50\,867\,474.10}{172\,647} = 294.63 \text{ دج}$$

$$\frac{\text{مجموع تكاليف القسم}}{\text{كمية القمح الصلب المطحونة}} = \text{التكلفة الغير مباشرة لقسم إنتاج السميد}$$

$$\text{التكلفة الغير مباشرة لقسم إنتاج السميد} = \frac{260\,567}{276.35} \text{ دج}$$

كمية المبيعات من كل الأصناف هي 432612 قنطار.

$$\frac{\text{مجموع تكاليف القسم}}{\text{كمية المبيعات}} = \text{التكلفة الغير مباشرة لقسم التوزيع}$$

$$\text{التكلفة الغير مباشرة لقسم التوزيع} = \frac{58\,123\,484.81}{432\,612} = 134.35 \text{ دج}$$

المرحلة الثانية: حساب تكلفة شراء القمح

لدينا سعر شراء القمح هو:

القمح الصلب: 2280.00 دج

القمح اللين: 1285.00 دج

تكلفة شراء القمح الصلب = سعر شراء القمح الصلب + التكلفة الغير مباشرة لقسم التموين

$$10.41 + 2280 =$$

$$= 2290.41 \text{ دج}$$

تكلفة شراء القمح اللين = سعر شراء القمح اللين + التكلفة الغير مباشرة لقسم التموين

$$10.41 + 1285 =$$

$$1295.41 \text{ دج} =$$

المرحلة الثالثة: حساب تكلفة الإنتاج للقمح الصلب والقمح اللين (مرحلة دخول القمح الى المصنع للطحن)

تكلفة القمح اللين المطحون = تكلفة شراء التمخ اللين + التكلفة الغير مباشرة لقسم انتاج الفريئة

$$\text{تكلفة القمح اللين المطحون} = 1295.41 + 294.63 = 1590.04 \text{ دج.}$$

تكلفة القمح الصلب المطحون = تكلفة شراء القمح الصلب + التكلفة الغير مباشرة لقسم انتاج السميد

$$\text{تكلفة القمح الصلب المطحون} = 2290.41 + 276.35 = 2566.76 \text{ دج}$$

المرحلة الرابعة: حساب تكلفة الإنتاج للمنتجات الرئيسية والثانوية مفرطة (دون تعليب وتغليف)

لدينا عند القيام بعملية طحن القمح اللين ينتج لنا 75 % من الفريئة و 25 % من النخالة

تكلفة التمخ اللين عند القيام بعملية الطحن = 0.75 \* تكلفة إنتاج الفريئة غير معلبة + 0.25 \* تكلفة النخالة غير معلبة.

$$CBTE = ((0.75 * CFV) + (0.25 * CSTV))$$

علما ان:

CBTE : تكلفة القمح اللين عند الطحن

CFV : تكلفة إنتاج الفريئة غير معلبة

CSTV : تكلفة إنتاج النخالة غير معلبة

ولدينا:

سعر بيع القنطار من الفريئة عند خرجها من المصنع هو 2132.02 دج

سعر بيع القنطار من النخالة خارج الرسم عند الخروج من المصنع هو 1800.00 دج

ولدينا:

سعر الفريئة = تكلفة الفريئة + هامش ربح الفريئة

سعر النخالة = تكلفة النخالة + هامش ربح النخالة

$$\text{نسبة هامش ربح الفريئة} = 100 * \frac{\text{هامش ربح الفريئة}}{\text{سعر الفريئة}}$$

$$\text{نسبة هامش ربح النخالة} = 100 * \frac{\text{هامش ربح النخالة}}{\text{سعر النخالة}}$$

باعتبار أن نسبة هامش الربح في الرينة هي نفسها في النخالة

$$100 * \frac{\text{هامش ربح النخالة}}{\text{سعر النخالة}} - 100 * \frac{\text{هامش ربح الفريئة}}{\text{سعر الفريئة}}$$

ومنه:

$$1,1845 = \frac{2132.02}{1800} = \frac{\text{تكلفة الفريضة}}{\text{تكلفة النخالة}} \frac{\text{سعر الفريضة}}{\text{سعر النخالة}}$$

تكلفة الفريضة = تكلفة النخالة  $\times$  1.1845 ..... (1)

تكلفة القمح اللين المطحون = 0.75  $\times$  تكلفة الفريضة + 0.25  $\times$  تكلفة النخالة ..... (2)  
بمطابقة (1) و (2) نجد:

تكلفة القمح اللين المطحون = 0.75  $\times$  (تكلفة النخالة  $\times$  1.1845) + 0.25  $\times$  تكلفة النخالة

$$1590.04 = \text{تكلفة النخالة} \times 1.1383$$

$$\text{تكلفة النخالة} = \frac{1590.04}{1.1383} = 1396.80 \text{ دج.}$$

\*تكلفة النخالة بدون تغليف وتعليب = 1396.80 دج

-حساب تكلفة الفريضة بدون تغليف وتعليب

$$1590.04 = 0.75 \times \text{تكلفة الفريضة بدون تغليف وتعليب} + 0.25 \times 1396.80$$

$$349.20 = 0.75 \times \text{تكلفة الفريضة بدون تغليف وتعليب} + 349.20$$

$$1590.04 - 349.20 = 0.75 \times \text{تكلفة الفريضة بدون تغليف وتعليب}$$

$$1654.45 = \frac{1240.84}{0.75} = \text{تكلفة الفريضة دون تغليف وتعليب}$$

\*تكلفة الفريضة بدون تغليف وتعليب = 1654.45 دج

المرحلة الخامسة: حساب تكلفة إنتاج الفريضة معبأة

في هذه المرحلة نقوم بأخذ تكلفة إنتاج الفريضة والنخالة بدون تغليف وتعليب ونضيف إليها تكاليف....

علما أن أسعار الأكياس التي يوضع بها المنتج هي كالتالي:

$$\text{كيس 100 كلغ} = 35.50 \text{ دج}$$

$$\text{كيس 50 كلغ} = 25.95 \text{ دج}$$

$$\text{كيس 25 كلغ} = 20.50 \text{ دج}$$

$$\text{كيس 10 كلغ} = 28.50 \text{ دج}$$

$$\text{كيس 05 كلغ} = 19.10 \text{ دج}$$

$$\text{كيس 02 كلغ} = 3.53 \text{ دج}$$

$$\text{كيس 01 كلغ} = 3 \text{ دج}$$

تكلفة الفريضة المعبأة = تكلفة إنتاج الفريضة غير معبأة في أكياس + مصاريف التعبئة في أكياس

نقوم بحسابها في الجدول التالي:

الجدول رقم: (2-3): حساب تكلفة الفريئة المعبأة في الأكياس

نوع المنتج	سعر الكيس	عدد الأكياس للفنطار	ثمن تغليب الفنطار	تكلفة لفريئة أو النخالة بدون تغليف وتغليب	تكلفة الفريئة معبأة في أكياس
فريئة 50 كغ	25.95	2	51.90	1654.45	1706.35
فريئة 25 كغ	20.50	4	82.00	1654.45	1736.45
فريئة 10 كغ	28.50	10	285	1654.45	1939.45
فريئة 05 كغ	19.10	20	382	1654.45	2036.45
فريئة 02 كغ	3.53	50	176.5	1654.45	1830.95
فريئة 01 كغ	3	100	300	1654.45	1954.45
نخالة غير معبأة	0	0	0	1396.80	1396.80
نخالة معبأة 100 كغ	35.50	1	35.50	1396.80	1432.30

المصدر: من اعداد الطلبة

المرحلة الخامسة: حساب تكلفة انتاج الفريئة والنخالة بعد عملية التوزيع

في هذه المرحلة نقوم بأخذ تكلفة الإنتاج المعبأة ونضيف إليها مصاريف التوزيع، مع العلم أن التكلفة الغير مباشرة لقسم التوزيع هي: 134.35 دج

تكلفة الفريئة الموزعة = تكلفة الفريئة المعبأة في أكياس + التكلفة الغير مباشرة لقسم التوزيع

تكلفة النخالة الموزعة = تكلفة الفريئة المعبأة أو المباعرة غير المعبأة + التكلفة الغير مباشرة لقسم التوزيع

نقوم بحسابها في الجدول التالي:

الجدول رقم: (2-4): تكلفة الفريئة والنخالة بعد التوزيع

نوع المنتج	تكلفة المنتج معبأ في أكياس	تكلفة التوزيع	تكلفة الفريئة أو النخالة بعد التوزيع
فريئة 50 كغ	1706.35	134.35	1840.70
فريئة 25 كغ	1736.45	134.35	1870.80
فريئة 10 كغ	1939.45	134.35	2073.80

الفصل الثاني: .....دراسة تطبيقية لمطاحن بني هارون

2170.80	134.35	2036.45	فرينة 05 كغ
1965.30	134.35	1830.95	فرينة 02 كغ
1654.45	134.35	1954.45	فرينة 01 كغ
1531.15	134.35	1396.80	نخالة غير معبأة
1566.65	134.35	1432.30	نخالة معبأة 100 كغ

المصدر: من اعداد الطلبة

**المطلب الثاني: الأنشطة البيئية في المؤسسة وتكاليفها**

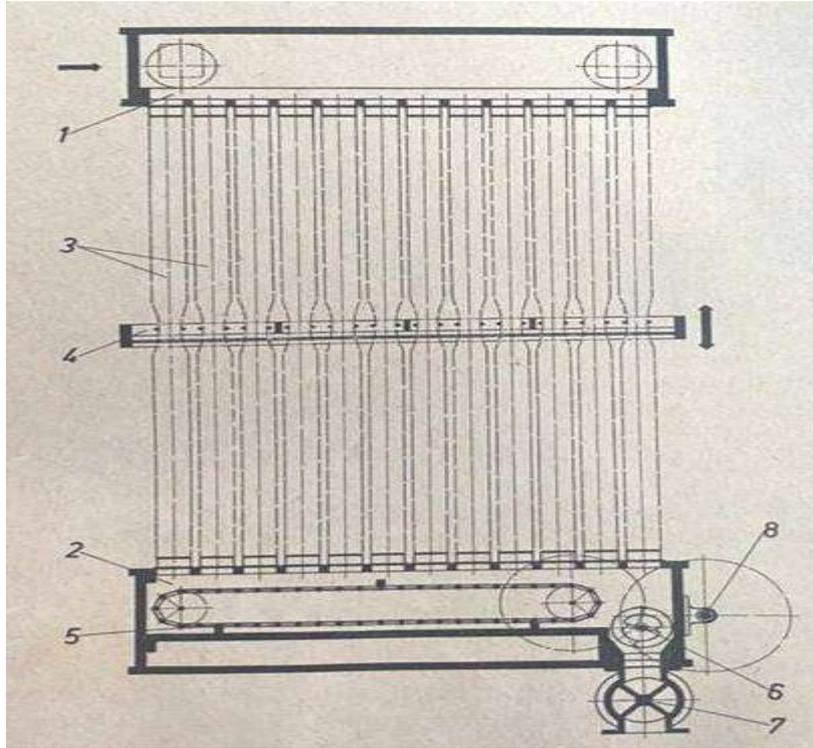
أولاً: إجراءات الحد من التلوث البيئي

**1-المرشح بالضغط:**

المرشح بالضغط يتكون من صندوقين مستطيلين بينهما يتم تعليق الأكمام الفلتر عمودياً. تكون الصناديق من الخشب أو الفولاذ. تكون الأكمام من القطن أو نسيج النايلون حسب الخليط المراد تصفيته يتراوح قطر الأكمام بين 85 و160 ملم.

يتم توزيع الهواء الغباري القادم من المروحة بشكل منتظم في الصندوق العلوي للهواء وفي الأكمام المختلفة، يمر الهواء النقي خلال الأكمام ويتسرب بحرية! بينما تتراكم الغبار جزئياً على الجدار الداخلي للأكمام ويسقط جزئياً في الصندوق الجامع السفلي. يستخدم رف التنظيف المحرك بحركة رأسية بواسطة نظام سلاسل لتنظيف الأكمام. يسبب انخفاضاً في المقطع وبالتالي يولد احتكاكاً مستمراً يفصل الغبار عن الجدار الداخلي ويجعله يسقط نحو الأسفل، يحتوي صندوق الجمع على سلسلة محرك تحمّل أعمدة تقود:

الشكل رقم: (2-3): المرشح بالضغط



1. صندوق الهواء العلوي
2. صندوق الجمع
3. الأكمام
4. رف التنظيف
5. سلسلة بأعمدة مع نظام محرك
6. مسامير الدورات
7. بوابة الإغلاق
8. المحرك

**2-المصفاة ذات الضغط العكسي (Golffeto)**

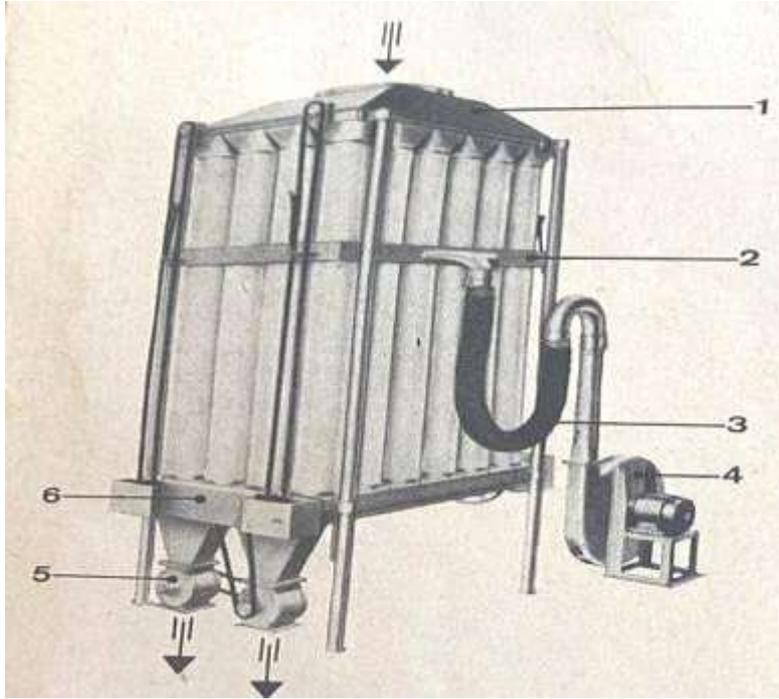
تعتبر المصفاة ذات الضغط العكسي وحدة مستقلة من مختلف الأبعاد تحتوي على 8 إلى 32 أكمام يتم بناء الإطار والصناديق من الصلب. صنع الأكمام وفقا للخليط الذي يجب تصفيته من القطن أو الأورلون أو الدرلون أو النايلون.

يتم إدخال خليط الهواء والغبار المراد تصفيته في الصندوق العلوي ويتم توزيعه على الأكمام المثبتة عن طريق الأطقم المشدودة. يمر الهواء عبر الأكمام الفاصلة إلى الخارج بينما يلتصق الغبار بالداخل. يتحرك إطار حامل الفوهات من الأعلى إلى الأسفل ومن الأسفل إلى الأعلى ويشكل وعاء محكم الإغلاق يتم من خلاله طرد الهواء المضغوط الناتج عن المروحة عالية الضغط من خلال الفوهات الحلقية في الأكمام. تشكل خليط الغبار يتم إخراج الغبار الملتصق بالجدران ثم يسقط في الصندوق الجامع السفلي.

يحتوي الصندوق الجامع على برغي استخراج مستقل لكل صف من الأكمام. وحسب أبعاد هذه البراغي.

يمكن استخراج الغبار من خلال مصفاة واحدة أو اثنتين مع الاحتفاظ بالهواء المضغوط.

الشكل رقم: (2-4): المصفاة ذات الضغط العكسي (Golfeto)



1. الصندوق العلوي للهواء
2. إطار حامل الفوهات
3. خرطوم مرن
4. مروحة عالية الضغط
5. قفل المصفاة
6. صندوق جامع مع مسامير الاستخراج

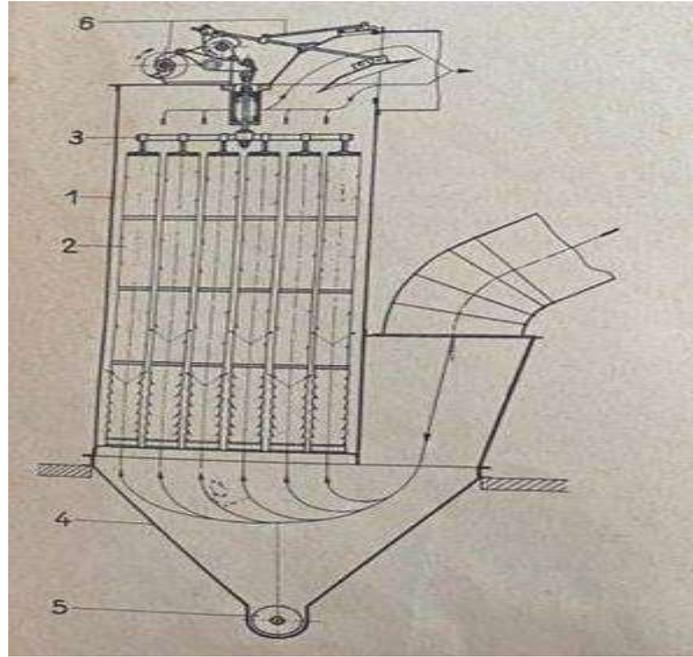
### 3-مصفاة الأكمام بالشفط :

على العكس من فلتر الأكمام بالضغط: يتم وضع فلتر الأكمام بالشفط بين آلة الشفط والمروحة وبالتالي. يتم توجيه الهواء المشفوط بالقوة من خلال الفلتر. يتكون هذا الأخير من صندوق مكون من عدة أجزاء مع قنوات ربط: والأكمام مع جهاز تثبيتها: وجهاز تنظيف الغبار. والحزام الناقل والقواعد الجامعة مع البراغي والقفل.

يتضمن الصندوق المعدني بنا على أبعاد الفلتر من 2 إلى 8 أجزاء ويحتوي على أبواب بإغلاق محكم. يتم توجيه كل جزء فوفي بقناة ربط مع صمام تحويل (صمام هواء). يتم تشغيل صمام النفخ الموجود في الجزء العلوي على القناة الرابطة في نفس الوقت مع صمام الهواء. تتكون الأكمام من نسيج قطن عالي الجودة وتتميز بقطر يبلغ 130 ملم.

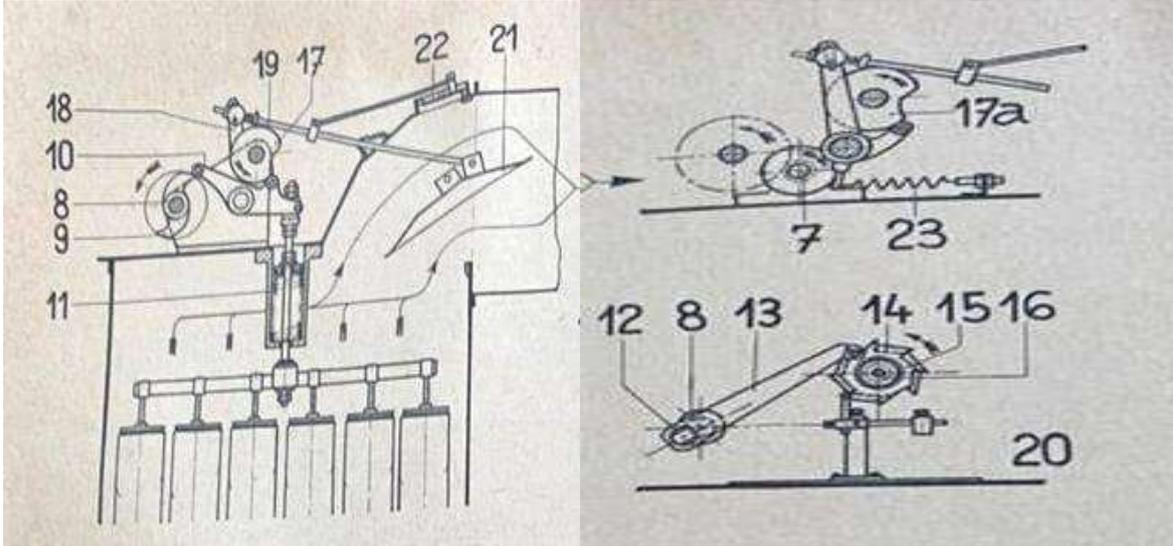
ولتجنب ضغط الهواء المنفوخ عن طريق فرضها وإغلاقها، يتم خياطة حلقات من الأسلاك الفولاذية في القماش، يتم ربط الأطراف السفلية الحرة للأكمام بواسطة تجهيزات بالقاعدة الثابتة التي تجعلها محكمة جانبيًا، تعلق الأطراف العلوية مع غطاء الإغلاق بها على شبكة فولاذية تتحرك بواسطة جهاز ميكانيكي. يمكن فك الأطراف السفلية والعلوية للأكمام بسهولة في حالة الفحص أو التنظيف العرضي. يشمل جهاز تنظيف الغبار.

الشكل رقم: (2-5): مصفاة بأكمام للشفط



1. صندوق المصفاة
2. مقبض التصفية
3. تعليق المقابض
4. قمع
5. برغي جامع

الشكل رقم: (2-6): آلية تنظيف الغبار



6. آلية تنظيف الغبار وجهاز التحكم

7. تروس

8. عمود الكامات

9. كامات مزدوجة

10. مقبض توتير الربيع

11. ربيع الضغط

12. ذراع

13. مقبض القفل

14. عجلة التروس الحرة

15. عجلة التروس الثابتة

يحتوي الطرف الآخر من عمود الكام على قضيب يقوم بتشغيل الرافعة الحركية، يتصل هذا الأخير بعجلة التروس ويدير بإيقاع معين العمود التحكم الثاني. يقوم هذا العمود بدوره بتنفيذ دورة دورية متقطعة. من خلال قرص الكام المثبت عليه. يقوم بتحريك رافعة توتر الربيع من جهة لتشد الربيع الضاغط ومن جهة أخرى يقوم بتشغيل عن طريق رافعة وعصا الصمامات الهوائية والتنظيف. يتم توجيه جهاز الاحتجاز خلف عجلة التروس للحفاظ على وضع الرافعة الحرة عندما تمر قضيب التوتر على التروس. يتم تشغيل فتح وإغلاق الصمام الهوائي وصمام التنظيف عن طريق العصا من خلال قرص الكام الثاني الذي يجب ضبط تقسيمه على الحافة على العمود التحكم بالطريقة الصحيحة تماما مثل قرص الكام لجهاز الإزالة يحدث تبديل الصمامين الهوائيين في نفس الوقت الذي يبدأ فيه تسلسل الضربات الثمانية للمقابض.

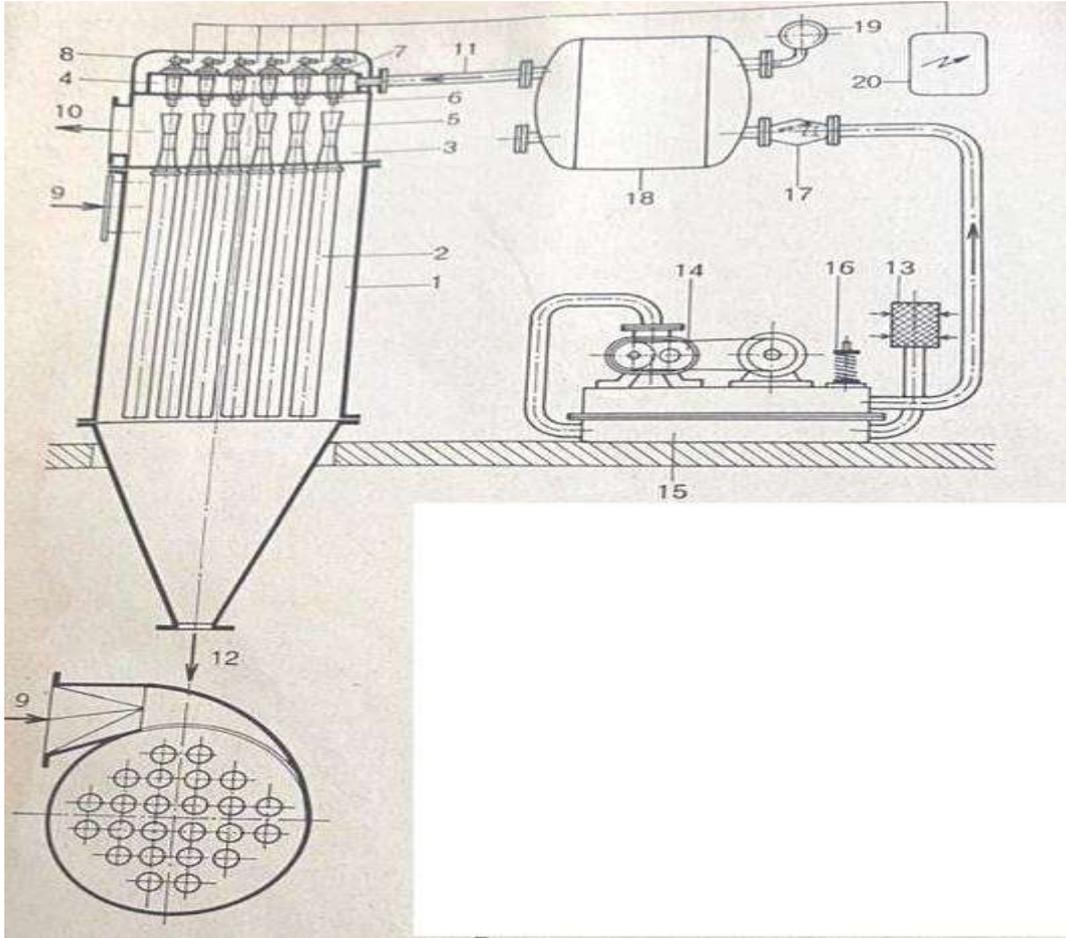
يجب أن يتم شد الرافعة الأفقية للصمام السفلي مسبقا في الوضع الذي يكون فيه الصمام الهوائي مغلقا تماما والصمام التنظيف مفتوحا تماما.

#### **4-مصفاة بتدفق هوائي:**

تستخدم هذه المصفاة في أنظمة الشفط كمصفاة ضغط شفط وفراغ للهواء. يتم بناء الفلتر بنفس الطريقة المستخدمة في الإعصار، أي بدخول الهواء الغباري بزاوية في الجزء الأعلى الأسطواني والجزء السفلي المخروطي لخروج الغبار المرشح الداخل يحتوي حسب الأداء والأبعاد على أربعة إلى ثمانية وأربعين كم لا توجد أجزاء ميكانيكية متحركة. **التشغيل:** عند دخول الهواء الغباري إلى الأكمام الفلترية. يترك الغبار على السطح الخارجي للأكمام. يتم الهروب الهواء المنقى من الداخل للأعلى بشكل عمودي. تكون الأكمام مجهزة بشبك داعم لتجنب ضغطها من خلال مرور الهواء. في نهاية الأكمام من جهة الخروج: يتم وضع أنبوب فينتوري يوفر مقاومة ضعيفة: جا لمرور الهواء. يضل هذا الهواء إلى الغرفة النقية ويغادر الفلتر مباشرة إلى الخارج أو من خلال مروحة الشفط. لتنظيف الأكمام. يتم تنظيفها بانتظام بنفث نفثات قصيرة جدا ولكن قوي جدا عبر أنبوب فينتوري. يمر هذا النفث الهوائي عبر الكم من الأعلى إلى الأسفل بتيار معاكس.

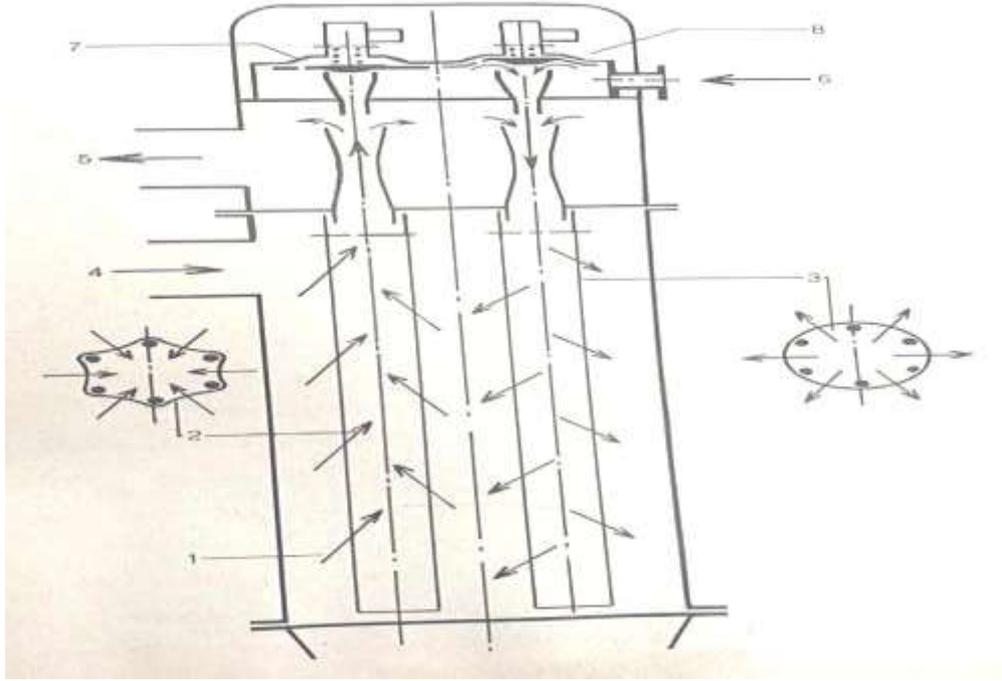
تتمدد الأكمام بشكل مفاجئ ويتم طرد الغبار الملتصق بالوجه الخارجي؛ ويتم تنظيف المسام في نفس الوقت بتيار الهواء من الداخل إلى الخارج.

الشكل رقم: (2-7): مصفاة بتدفق هوائي



1. كارتير للمرشح
2. مقبض التصفية
3. غرفة الهواء المنقى
4. غرفة الفوهات
5. أنبوب فينتوري
6. فوهة الحقن
7. صمام كهرومغناطيسي
8. غطاء الإغلاق
9. مدخل الهواء الغباري
10. مخرج الهواء المنقى

الشكل رقم: (2-8): مصفاة التشغيل



1. غطاء المرشح
2. كمية تصفية خلال فترة التصفية
3. كمية تصفية خلال فترة التنظيف
4. مدخل الهواء الملوث بالغبار
5. مخرج الهواء النظيف
6. مدخل الهواء للتنظيف
7. صمام مغلق
8. صمام مفتوح

تفتح وتغلق بشكل منفصل بواسطة جهاز تحكم آلي. تتحكم كل صمام كهرومغناطيسي في فتح وإغلاق فوهات الحقن باستخدام أغشية. مدة التنظيف لكل منفذ لا تتجاوز جزء من الثانية، بينما يستغرق إجمالي وتيرة التنظيف من نصف دقيقة إلى ثلاث دقائق للفواصل الكلية (على سبيل المثال في مطاحن الكسارات) وثلاث دقائق إلى اثني عشرة دقيقة للشفت وأنظمة المطاحن الهوائية.

### ثانيا: الضرائب والرسوم البيئية

#### 1-1- تعريف الضرائب البيئية:

لقد عرفت الضريبة البيئية لأول مرة من خلال الاقتصادي Cecil arthur pigou (1959/1877) الذي كان يعمل بروفييسور الاقتصاد السياسي بجامعة كامبريدج في الفترة ما بين 1908 و1944 وفي كتابه "اقتصاديات الرفاه" الذي نشره في عام اقترح فرض ضريبة كوسيلة مناسبة لمكافحة التلوث. تعرف الضرائب البيئية على انها نوع من الادوات الاقتصادية لمعالجة المشاكل البيئية وهي مصممة لاستيعاب التكاليف البيئية وتوفير الحوافز الاقتصادية للأشخاص والشركات والشركات لتعزيز الأنشطة المستدامة بيئيا، بحيث أن إسقاط وصف البيئة على الضرائب في حالة ما إذا كانت وعاءها أو ما ينوب عنه عبارة عن وحدة طبيعية.

#### 1-2- أهداف الضرائب البيئية:

يتمثل الهدف الرئيسي للضرائب البيئية في الحد من إنتاج واستهلاك المواد الملوثة بالإضافة الى الأهداف التالية:

- بالنسبة للمنتجين قد تلعب تلك الضرائب دورا محفزا للإبتكار عندما تصبح الطاقة والمياه والمواد الخام وكذلك النفايات الصلبة والسائلة والغازية خاضعة للتكليف الضريبي فسوف يطور دافعوا الضرائب طرقا جديدة للإنتاج والنقل والاسكان واستخدام الطاقة.

- الرفع من الإيرادات التي يمكن استخدامها لتحسين البيئة، ولمنح الحوافز للآخرين للقيام بذلك، أو لتخفيض بعض الاعمال الاخرى ذات التكلفة الأعلى مثل ضرائب العمل بهدف زيادة العمالة والرفاه الاقتصادي، وتتحمل المؤسسة ضريبة بيئية قدرها 54 مليون دينار جزائري.

#### المطلب الثالث: تحليل نتائج الدراسة التطبيقية

اهتمام المؤسسة بالجانب البيئي له آثار على الجوانب المحاسبية داخل المؤسسة، سواء في محاسبة التكاليف او في عملية تسعير المنتجات، وهذا ما أكدته عدة دراسات منها دراسة مريم موح صغير بعنوان «دور محاسبة التكاليف البيئية في تحديد قرار التسعير في المؤسسة الإنتاجية» ودراسة دور محاسبة التكاليف في تحديد سعر البيع في المؤسسة الاقتصادية، وهنا تبرز عدة جهات نظر لأثر التكاليف البيئية على سعر بيع المنتج. فعلى المدى القصير نلاحظ أن تعتمد الكثير من المؤسسات في تسعير منتجاتها على طريقة حساب التكلفة الإجمالية وإضافة هامش ربح معين، إلا أن هذه الطريقة قد تبرز زيادة كبيرة في أسعار المنتجات لأن لها قيمة إضافية (مواد أولية بديلة، الحفاظ على الجودة، تكنولوجيا بيئية.... الخ) عن سابقتها من المنتجات، وهنا لا بد أن تتأكد المؤسسات بأن السعر المحدد لا بد أن يقبل من طرف المستهلكين وهم يشعرون بأن هناك قيمة مضافة سيحصلون عليها و هو ما يستدعي بالمؤسسات اعتماد أساليب الترويج خاصة العروض التجارية للمتميزة لكسب رضا وولاء.

ومن خلال ما تم تناوله في الجانب التطبيقي في مؤسسه مطاحن بني هارون فان المؤسسة لديها بعض الجهود فيما يخص الاهتمام بالبيئة والتلوث وتحمل بعض التكاليف البيئية ومن النتائج المتوصل اليها في المجال التطبيقي نذكر ما يلي:

- تملك المؤسسة بعد الجهود في مجال مكافحة التلوث البيئي، يعتمد أساسا على استخدام بعض المصافي التي تقوم بتنقية الهواء من الغبار والمحافظة على سلامة المحيط، بالإضافة الى محاولة التكيف مع الجهود الوطنية وتوجه الدولة القائم على حماية البيئة.
- تعتبر تكاليف استيراد وتركيب المصافي التكاليف مرتفعة مقارنة بميزانية المؤسسة بالإضافة إلى تكلفة الاستيراد، وتكلفة الجمركة على نشاط المؤسسة.
- تتحمل المؤسسة براء البيئية ناتجة عن تلوث المحيط والمفروض من قبل المصالح الضريبية كل هذه التكاليف هي التكاليف تقوم المؤسسة بتحميلها على الى المستهلك النهائي تقوم المؤسسات باحتساب التكاليف البيئية كجزء من المصاريف غير المباشرة للمنتجات عن طريق الرقابة ومتابعة هيكل التكاليف وتطورها من التحكم في سعر المنتجات، وترشيد الجزء المتزايد منها بغية التحكم أكثر في سعر المنتجات.
- تعتمد المؤسسة على طريقة التسعير القائمة على سعر التكلفة مع مراعاة السعر المدعم لمادة السميد من شأنه التقليل من أثار التكاليف البيئية على سعر هذه المادة.
- نقص الوعي بالنسبة للمستهلك الجزائري يجعله يرفض تحمل التكاليف الإضافية للمنتجات، مما يفقد المؤسسة بعض من المرونة التنافسية، ويؤثر على مسارها الاستراتيجي.
- بالرغم من الفائدة الإيجابية للتسعير على المدى الطويل من خلال بناء صورة جيدة على المؤسسة في المجتمع، والذي تنشط فيه إلى أن انخفاض الوعي البيئي للمستهلك الجزائري يجعل الجهود المبذولة من قبل المؤسسة في هذا المجال ذات فعالية أقل.

**خلاصة:**

التكاليف البيئية في مؤسسة مطاحن بني هارون، أثرها على عملية تسعير منتجاتها في السوق، حيث تناولنا في البداية أهم الجهود المبذولة من قبل هذه المؤسسة في سبيل حماية البيئة والمحافظة عليها مع دراسة أهم التكاليف المصاحبة لتلك الجهود البيئية.

وفي الاخير تناولنا عملية التسعير داخل المؤسسة والطرق المتبعة فيه، مع تحديد أهم العوامل المؤثرة عليها مع توضيح العلاقة بين هذه العملية والتكاليف البيئية سواء على المدى الطويل أو القصير، وهنا يمكن القول إن جهود المؤسسة البيئية تبقى دون المستوى المطلوب رغم تزايد الوعي بأهمية هذا البعد داخل المؤسسة، لأن ذلك يتطلب مواجهة تحديات كبيرة في سبيل تحقيق الهدف البيئي، ومنها ارتفاع التكلفة المنتجات وأسعارها على المدى القصير وعدم إدراك المستهلك لأهمية البعد البيئي على المدى البعيد.

الأختامسة

## خاتمة:

توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة بين عملية التسعير داخل المؤسسة وأثر التكاليف البيئية عليها، وذلك بتناول الجوانب النظرية للمفهومين مع تسليط الضوء على أهم الدراسات النظرية التي تناولت هذه العلاقة بالتحليل والدراسة، وذلك لمعرفة الأثر الحقيقي للتكاليف البيئية باعتبارها من المواضيع الحديثة، على أحد أهم مفاتيح نجاح المؤسسة في بيئة الأعمال المعاصرة. كما حاولنا ومن خلال الدراسة التطبيقية بمؤسسة مطاحن بني هارون إسقاط الجوانب النظرية على المؤسسة واكتشاف أهم الجهود البيئية والتوجهات الحديثة للمؤسسة الجزائرية في مجال حماية البيئة والمحافظة على المحيط الخارجي، وأثر ذلك على توجهاتها السوقية والتنافسية في الأسواق التي تنشط فيها.

مع مقارنة النتائج التطبيقية المتوصل إليها في دراستنا مع نتائج الدراسات السابقة ومن أهم النتائج المتوصل إليها نذكر ما يلي:

## أولاً: النتائج النظرية:

توصلنا من خلال الدراسة النظرية الى النتائج التالية:

- التكاليف البيئية هي الآثار الإيجابية والسلبية للنشاط المؤسسة على البيئة التي تنشط فيها.
- يعتبر الاهتمام بالجانب البيئي ضرورة حتمية في ظل تزايد الوعي العالمي والوطني بأهمية المحافظة على البيئة وحمايتها من السلوك الإنساني العدواني عليها.
- تساعد عملية الاهتمام بالبيئة المؤسسة من تحسين صورتها مع المجتمع الذي تنشط فيه.
- تعتبر التكاليف البيئية تكلفة نقدية تتحملها المؤسسة بالإضافة إلى التكاليف المباشرة التي تدخل في حساب سعر المنتج.
- تترك التكاليف البيئية أثر سلبي على سعر المنتج على المدى القصير، حيث تؤدي إلى ارتفاع تكلفة الصنع ومنه ارتفاع سعر البيع. وهذا من شأنه أن يقلص من المرونة التسعيرية للمؤسسة في الأسواق.
- تعتبر الجهود البيئية للمؤسسة عامل مهم في تحسين صورتها في المجتمع، مما من شأنه أن يحسن من صورتها لدى الزبون ومنه ضمان تنافسية أكبر على المدى البعيد.

## ثانياً: النتائج التطبيقية:

نذكر ما يلي:

- تمتلك مؤسسة مطاحن هارون تشكيلة متنوعة من المنتجات الموجهة أساساً لسوق المواد الغذائية وأعلاف الأنعام.
- تتبع مؤسسة بني هارون طريقة التسعير على أساس التكلفة زائد هامش ربح، ويعتبر إحدى الطرق المتبعة في التسعير عند انخفاض المنافسة، أو وجود مرونة سعر منخفضة.

- مؤسسة مطاحن بني هارون تقوم باهتمام بالأنشطة البيئية كمحاولة منها للإندماج في التوجه العام للدولة بتشجيع المؤسسات على زيادة الوعي البيئي.
- تتحمل مؤسسة مطاحن بني هارون ضرائب سنوية ناتجة عن التلوث البيئي لمنتجاتها في المحيط الذي تنشط فيه.
- بالرغم من الجهود المبذولة من قبل مطاحن بني هارون في المجال البيئي، إلى أنها تبقى جهود ضعيفة ولا ترقى إلى المستوى المطلوب.
- يتأثر سعر المنتج في مؤسسة بني هارون بالتكاليف البيئية التي تواجهها المؤسسة إذ يعتبر كتكلفة غير مباشرة.
- نقص الوعي بأهمية البعد البيئي لدى المستهلك يحد نوع ما من توجه المؤسسة على المدى الطويل.

### ثالثا: التوصيات

- من بين التوصيات التي خلصت إليها الدراسة ما يلي:
- ضرورة زيادة الاهتمام بالتوجهات البيئية من قبل المؤسسات الجزائرية، لأن المحافظة على البيئة مسؤولية جميع الأطراف في المجتمع.
- ضرورة ترشيد النفقات الاستثمارية في المجال البيئي من أجل تقليل أثر ذلك على سعر المنتج في المدى القصير.
- ضرورة توعية المستهلك بأهمية البعد البيئي ومساهمته في زيادة فعالية التوجهات البيئية للمؤسسة.
- ضرورة الاستثمار أكثر في التكنولوجيا النظيفة من شأنه تقليل التكاليف البيئية وتحقيق نتائج فعالة في مجال المحافظة على البيئة.
- ضرورة رسكلة المحاسبين داخل المؤسسات على عمليات المتعلقة بالتكاليف البيئية والافصاح المحاسبي.

### رابعا: آفاق الدراسة

- من بين المواضيع التي يمكن طرحها للدراسة مستقبلا نقترح ما يلي:
- أثر الإفصاح المحاسبي على التكاليف البيئية على قرارات التسعير في المؤسسة.
- دور التكنولوجيا النظيفة في تعزيز البعد البيئي في المؤسسة الاقتصادية.
- القياس المحاسبي للتكاليف البيئية وأثرها على أبعاد المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة.

# قائمة المراجع

المراجع

أولاً: الكتب:

- أحمد فرغلي محمد حسن، البيئة والتنمية المستدامة الإطار المعرفي والتقييم المحاسبي، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث في العلوم والبحوث في العلوم الهندسية، مشروع الطرق المؤدية الى التعليم العالي كلية الهندسة جامعه القاهرة الطبعة الأولى، مارس 2007.
- محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة للنشر، الطبعة 2، الإسكندرية، مصر، 2000.
- العسكري، محمد، التسويق الصناعي، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، سنة 2000.
- محمد، ابراهيم عبيدات، اساسيات التسعير في التسويق المعاصر، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- سامية جلال سعد، الادارة البيئية المتكاملة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة 2005.

ثانياً: المجلات

- أيمن صابر سيد علي، مدخل محاسبي مقترح لقياس وتقييم الأداء البعد البيئي في مصر دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي كلية التجارة جامعة عين شمس العدد الثاني ديسمبر 2008.
- عبد الرزاق شحادة قاسم، القياس المحاسبي للتكاليف والأداء البيئي، الشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 01، سوريا، 2010.
- عبد الناصر نور، محاسبة البيئية وأثرها على الإنتاجية، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 109.
- عبد الهادي الرفاعي، باسل أسعد، التلوث البيئي الناجم عن الصناعة الثقيلة وإمكانية قياسها محاسبياً، مجلة البحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 30 العدد 3، سوريا، 2008.
- فارس جميل حسين الصوفي، حسن فليح مفلح القطيش، جهاد قراقيش، أهمية التكاليف والإفصاح البيئي في ترشيد القرارات الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 02.

## قائمة المراجع

- القاضي محمد بهاء الدين بديع، دراسة تحليلية لمشكلات نظام معلومات المحاسبة الإدارية البيئية مع التطبيق على قطاع الأعمال في مصر، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 4، أكتوبر، 2002.
- رزقي نور الهدى، آلية التسعير ضمن المزيج التسويقي وأثره على أداء المستشفيات -دراسة تحليلية-مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 1، سنة 2021.

### ثالثا: الرسائل والأطروحات

- براهيم شراف، أثر الإدارة البيئية على كفاءة المشاريع الصناعية، أطروحة الدكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017.
- خالد حسن محمد سالم، تأثير القياس المحاسبي على تكاليف حماية البيئة على قرار الاستثمار، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، قسم العلوم التجارية، جامعة عين شمس القاهرة 2008.
- راشي طارق، الاستخدام المتكامل للمواصفات العالمية "الايزو" في المؤسسات الاقتصادية لتحقيق التنمية المستدامة، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2010-2011.
- سعدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة، 2014.
- عبد الحميد صبحي، عبد الحميد نايل، قياس وتحليل فعالية التكاليف البيئية في صناعة الأدوية رسالة ماجستير، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعه عين شمس، 2005.
- عزة السيد سيد أحمد، المعالجة المحاسبية والضريبة للتكاليف البيئية للمشروعات، دراسة ميدانية مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية التجارة جامعة حلوان.
- لصاق حيزية، أثار تطبيق القياس المحاسبي للتكاليف البيئية على التنمية المستدامة، أطروحة الدكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2016.
- مريم موح صغير، أثر التكاليف البيئية على قرار التسعير، أطروحة الدكتوراه، جامعة ال جزائر 3، 2019.
- نجلاء محمد مديح العاصي، دور المحاسبة البيئية في زيادة فعالية التقييم والأداء في منظمات الأعمال، دراسة تحليلية ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس القاهرة، 2001.

## قائمة المراجع

- بلغيتي مولاي عبد المالك، خيضاوي عدنان، دور محاسبة التكاليف في تحديد سعر البيع في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي، جامعة ادرار، 2019-2020.
- عبادلية شرف الدين، مازوني أيوب، نظام التسعير وتأثيره على المردودية المالية للمؤسسة، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة قالمة، 2021-2022.

قائمة الملاحق

## قائمة الملاحق

### ملحق 1: ضريبة التلوث البيئي

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
République Algérienne Démocratique Et Populaire

وزارة البيئة  
مديرية البيئة لولاية ميلة  
مصلحة البيئة الحضارية والصناعية :  
رقم : 0169 / م ب ح ص / م ب / 2023

ميلة في : 07 جوان 2023

الرسم على النشاطات الملوثة و الخطيرة على البيئة  
إشعار بالدفع  
- نشاط 2022 -

الاسم : مطاحن بني هارون -وحدة القوارم قوطة  
العنوان : ص.ب رقم 196 الطريق الوطني 27 القروم  
النشاط: المطاحن ومخازن الحبوب Minoteries  
رقم فصل النشاط : 2126/A-W  
الرسم القاعدي: 270.000,00 دج  
المعامل: 2  
الرسم السنوي 540.000,00 دج

\*المراجع القانونية للإشعار:

- المادة 117 من القانون رقم 91-25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 والمتضمن قانون المالية لسنة 1992، المعدلة بموجب أحكام المادة 61 من القانون رقم 17-11 المؤرخ في 27 ديسمبر 2017 والمتضمن قانون المالية لسنة 2018.
- المواد 88-89-90-91-92-93-94 من القانون رقم 19-14 المؤرخ في 11 ديسمبر 2019 والمتضمن قانون المالية لسنة 2020.
- المواد 14-15-16-17-18-19-20 من المرسوم التنفيذي رقم 93-46 المؤرخ في 6 فيفري 1993 الذي يحدد آجال دفع النفقات و تحصيل الأرباح بالائتمادات و الهبات التنفيذية و إجراءات قبول القيم المتعددة.
- المرسوم التنفيذي رقم 06-104 المؤرخ في 28 فيفري 2006 الذي يحدد قائمة النفقات بما في ذلك النفقات الخاصة المحطرة.
- المرسوم التنفيذي رقم 06-198 المؤرخ في 31 ماي 2006 الذي يحدد التنظيم لتطبيق على المؤسسات المصنعة لحماية البيئة.
- المرسوم التنفيذي رقم 07-144 المؤرخ في 19 ماي 2007 الذي يحدد قائمة المنشآت المصنعة لحماية البيئة.
- المرسوم التنفيذي رقم 09-336 المؤرخ في 20 أكتوبر 2009 المتعلق بالرسم على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة.
- المنشور الوزاري المشترك رقم 01 المؤرخ في 08 ماي 2002 المتعلق بالرسم البيئي.

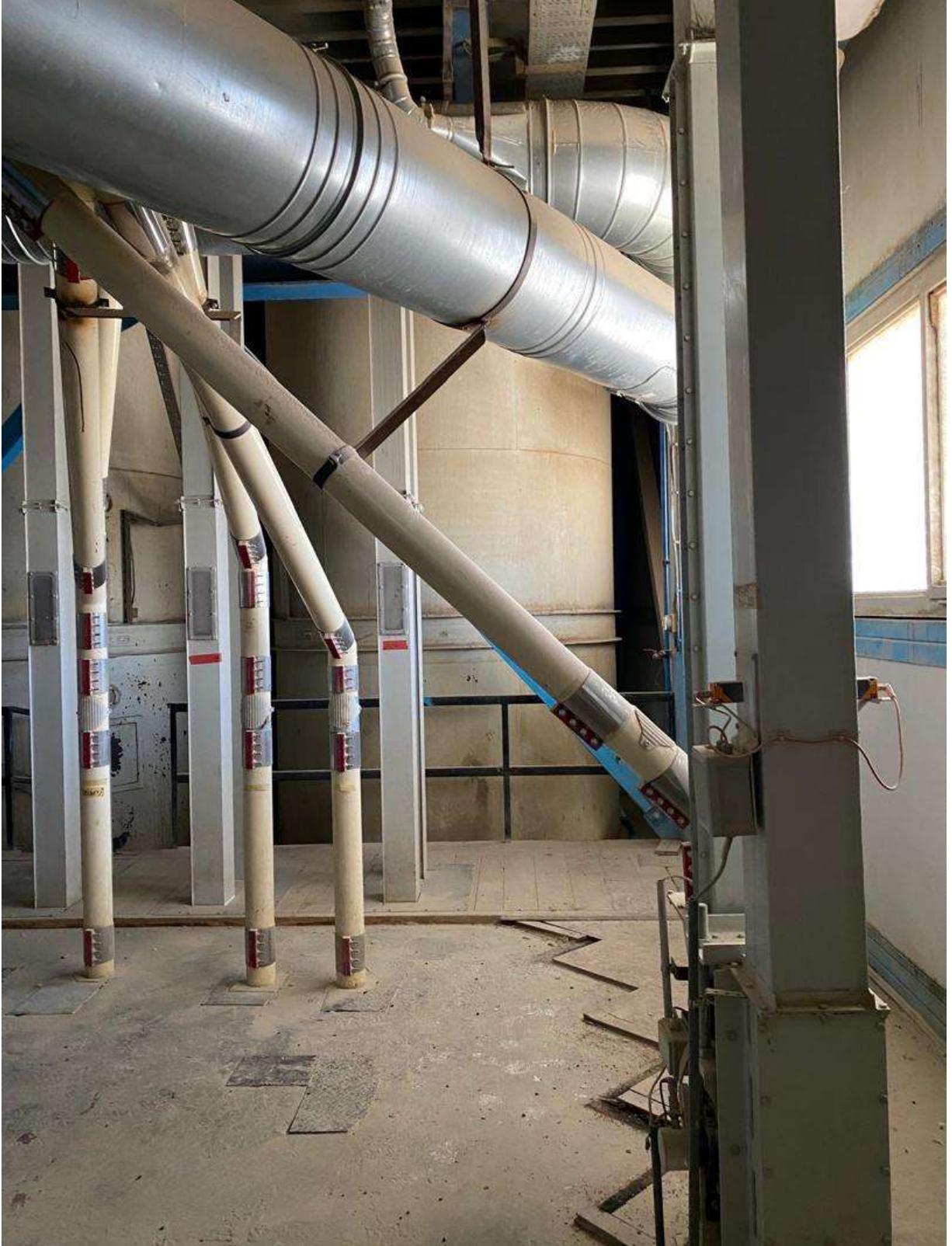
\*تاريخ وضع قيد التحصيل: .....  
\*تاريخ وجوب الأداء: 08/05/2023

عن الوكيل وبتدوين منها  
مديرة المصلحة  
السيد محمد بن حجة



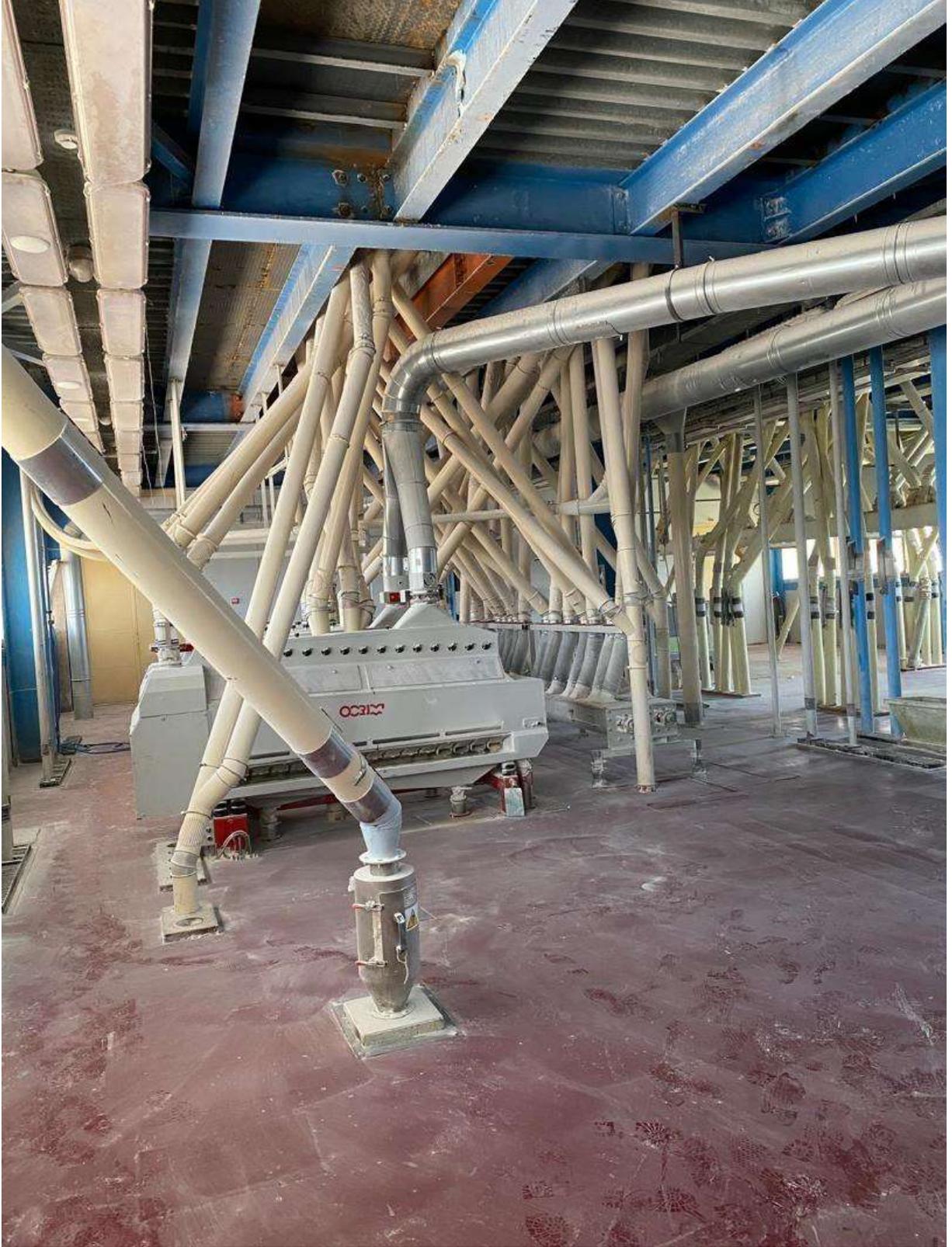
## قائمة الملاحق

### الملحق 02: مصفاة بتدفق هوائي



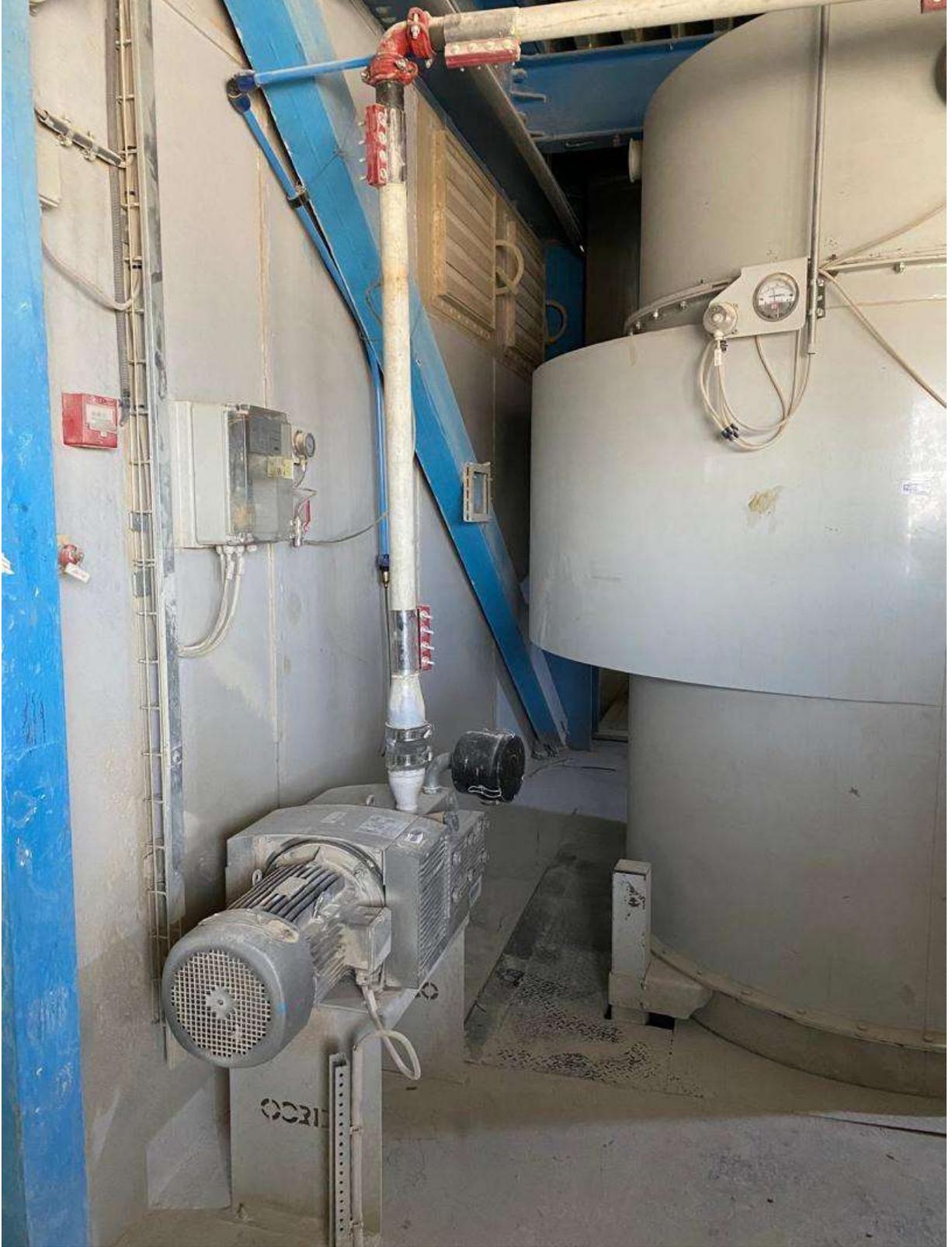
## قائمة الملاحق

### الملحق 03: مصفاة الاكمام بالشفط



## قائمة الملاحق

### الملحق 04 : مصفاة ذات الضغط العكسي



## قائمة الملاحق

الملحق 05: مصفاة المرشح بالضغط



## قائمة الملاحق

### الملحق 06: مصفاة تنظيف الغبار



## الملخص

تهدف هذه الدراسة الى تسليط الضوء على أهمية العلاقة بين التكاليف البيئية في المؤسسة الاقتصادية والقرارات التسعيرية، وذلك بتطبيق على مؤسسة مطاحن بني هارون بالقرارم قوقة، وذلك من خلال التطرق لأهم الجهود البيئية المبذولة من طرف هذه المؤسسة، وكذا التكاليف المترتبة على ذلك ومحاولة ربط ذلك بالاستراتيجية التسعيرية. ومن النتائج المتوصل إليها وجود علاقة بين التكاليف البيئية والسعر حيث تزيد من تكلفة الإنتاج على المدى القصير، ولكن لها عوائد إيجابية على صورة المؤسسة على المدى الطويل مما يؤدي إلى خفض الاسعار.

**الكلمات المفتاحية:** التكاليف البيئية.

### **Abstract :**

This study aims to shed light on the importance of the relationship between environmental costs in the economic institution and pricing decisions, by applying it to the Bani Haroun Mills Corporation in Grarem Gouga, by addressing the most important environmental efforts made by this institution, as well as the costs resulting from that and trying to link this to the strategy. Pricing. Among the results reached is that there is a relationship between environmental costs and price, as it increases the cost of production in the short term, but has positive returns on the image of the organization in the long term, which leads to lower prices.