



جامعة العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية، وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية قسم العلوم الاقتصادية

فرع: العلوم المالية

الرقم التسلسلي:...../ 2022

التخصص: مالية المؤسسة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

المذكرة موسومة ب :

أثر التكاليف البيئية على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة مؤسسة الإسمنت تبسة خلال الفترة (2010-2021)

إشراف الأستاذ (ة):

من إعداد:

- د. رفيق يوسف

- ليلي قيدوم

- منتصر سواحي

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
عطية عزالدين	استاذ محاضر -أ-	رئيسا
يوسف رفيق	استاذ محاضر -أ-	مشرفا ومقررا
قتال عبد العزيز	استاذ محاضر -أ-	عضوا مناقشا

السنة الجامعية : 2021- 2022



جامعة العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية، وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية قسم العلوم الاقتصادية

فرع: العلوم المالية

الرقم التسلسلي:...../ 2022

التخصص: مالية المؤسسة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

المذكرة موسومة ب :

أثر التكاليف البيئية على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة مؤسسة الإسمنت تبسة خلال الفترة (2010-2021)

إشراف الأستاذ (ة):

- د. رفيق يوسف

من إعداد:

- ليلى قيدوم

- منتصر سواحي

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
عطية عزالدين	أستاذ محاضر -أ-	رئيسا
يوسف رفيق	أستاذ محاضر -أ-	مشرفا ومقررا
قتال عبد العزيز	أستاذ محاضر -أ-	عضوا مناقشا

السنة الجامعية : 2021- 2022



إِهْدَاء

إلى أمي ثم أمي ثم أمي ... بارك الله في عمرها

إلى أبي العزيز ... أطال الله في عمره

إلى كل الإخوة والأخوات وكل أفراد العائلة ... حفظهم الله

إلى مصابيح العائلة: جنى الرتاج، يوسف، ليديا، لين، حسام، منى، يامن

عبد الودود، بيلسان، إلى مرتضى ومحمد

إلى كل الزملاء و الأصدقاء... أدامهم الله...

ليلى قيوم





إِهْدَاء

تنفيذا لقوله صلى الله عليه وسلم " من صنَع إليكم معروفاً فكافئوه، فإن لم تجدوا ما تكافئوا به فادعوا له حتى تروا أنكم قد كافأتموه "

وإن كان المعروف هنا العلم فإن من الأدب أن يلتزم الشخص منا بتقديم الشكر والثناء الجميل لمن أرشد وهدى ودل إلى طريق العلم.

لذا أتقدم بخالص شكري وتقديري؛

➤ إلى من وضع المولى - سبحانه وتعالى - الجنة تحت قدميها، ووقَّرها في كتابه العزيز...

(أمي الحبيبة).

➤ إلى من كان له الفضل الأوَّل في بلوغي التعليم العالي

(والدي الحبيب)، أطال الله في عُمره.

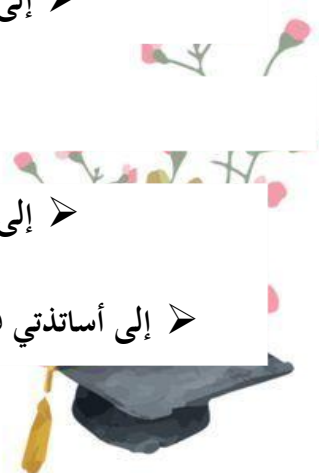
➤ إلى زوجتي ورفيقة الكفاح في مسيرة الحياة.

➤ إلى من أعتد عليهم في كل كبيرة وصغيرة.. حفظهم الله لي

(إخوتي).

➤ إلى أصدقائي ومعارفي الذين أجَّلهم واحترمهم.. كل باسمه.

➤ إلى أساتذتي في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير -جامعة تبسة-



شكركم

نرفع شكرنا بداية وختاما لله عز وجل على توفيقه لنا
لإنجاز هذا العمل

فالحمد لله حمدا كثيرا مباركا.

وبعد الشكر لله نتقدم بالامتنان والتقدير إلى الأستاذ المشرف " رفيق يوسف "

ونشكره على قبول الإشراف على هذا العمل،

وعلى كل ما قدمه لنا من تصويبات و توجيهات،

فلا نملك له جزاء بل له كل الشكر والثناء.

كما نشكر كل الأساتذة وأعضاء هيئة التدريس في كلية العلوم الاقتصادية

والتجارية و علوم التسيير.

نتوجه بالشكر أيضا إلى عمال ومسؤولي مؤسسة الإسمنت - تبسة SCT

الذين ساعدونا في الحصول على المعلومات .

و نشكر كل من قدم لنا النصيحة وأعاننا ولو بكلمة من قريب أو بعيد.

فالشكر الجزيل لكم جميعا.

متتصر

ليلي

الملخص:

تهدف الدراسة إلى معرفة آثار التكاليف البيئية على المردودية المالية بالمؤسسات الصناعية الجزائرية، مع التركيز على حالة قطاع صناعة الإسمنت بتبسة، نتيجة التغيرات الجديدة لأنظمة المحاسبة المالية وكذا المعايير المحاسبية الدولية من جهة، والضغوطات التي تتعرض لها المؤسسة من تلوث محيطها البيئي من جهة أخرى.

تم اسقاط الدراسة على مؤسسة الإسمنت- تبسة، من خلال تحليل المردودية، ومعدلات النمو في المؤسسة، و ذلك خلال الفترة 2010-2021. و توصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين التكاليف البيئية والمردودية المالية في مؤسسة الإسمنت- تبسة، حيث قامت المؤسسة خلال الفترة 2010-2021 باستثمارات بيئية أهمها تركيب مصفاة ذات أذرع، ومصفاة هوائية، واعتماد محطة لتصفية مياه الصرف، تسير النفايات ومصاريف أخرى متعلقة بالجانب البيئي، مما حقق لها زيادة في رقم الأعمال و من ثم تحقيق مردودية مرضية.

الكلمات المفتاحية: التكاليف البيئية، محاسبة التكاليف البيئية، المردودية المالية.

Abstract:

the study aims to know the effects of environmental costs on the financial profitability of the Algerian industrial establishments , with a focus on the state of the cement industry in Tebessa , as a result of the new change to the financial accounting system as well as international accounting standards on the one hand , and the pressures that the institution is exposed to from pollution of its environmental surroundings on the other hand .

the study was projected on the Tebessa cement corporation, by analyzing the profitability and growth rates of the establishment during the period 2010-2021.

the study concluded that there is a relationship between the environmental costs and the financial profitability in the Tebessa cements corporation during the period 2010-2021.

the corporation made environmental investments , the most important of which were the installation of a refinery with arms an air filter , the adoption of sewage purification plant , waste management and other expenses related to the environmental aspect , which led to an increase in the number of business and thus a satisfactory profitability .

keywords: environmental costs, environmental costs accounting ; financial profitability

قائمة المحتويات

III	الإهداء.....
V	الشكر.....
VI	الملخص.....
VII	قائمة المحتويات.....
VII	قائمة الجداول.....
IX	قائمة الأشكال البيانية.....
X	قائمة الملاحق.....
XI	قائمة الاختصارات والرموز.....
أ	مقدمة.....
1	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية...
3	المبحث الأول: الأدبيات النظرية للتكاليف البيئية والمردودية المالية.....
37	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية.....
47	الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت تبسة.....
49	المبحث الأول: تقديم مؤسسة الإسمنت - تبسة.....
58	المبحث الثاني: التكاليف البيئية في مؤسسة الإسمنت - تبسة.....
83	خاتمة.....
89	قائمة المراجع.....
95	قائمة الملاحق.....
123	الفهرس.....

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	معدلات المردودية المالية	36
02	نقاط التشابه الاختلاف بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة	44
03	يوضح المساهمات في رأسمال في مؤسسة إسمنت -تبسة	49
04	التقسيم الوظيفي في مؤسسة الإسمنت -تبسة والمهام الموكلة لكل وظيفة	54-57
05	يوضح الفرق بين طريقة التفجير التقليدية والطريقة الحديثة	60
06	يعرض إنتاج وتخزين المخلفات في مؤسسة الإسمنت -تبسة لسنة 2021	60-61
07	استهلاك الماء لمؤسسة الإسمنت - تبسة في خلال الفترة 2010-2021	63
08	تطور استهلاك الطاقة لمؤسسة الإسمنت - تبسة خلال الفترة 2010-2021	65
09	تطور الإنتاجية لمؤسسة الإسمنت -تبسة خلال الفترة 2010-2021	70
10	تطور المبيعات لمؤسسة الإسمنت -تبسة خلال الفترة 2010-2021	71-72
11	تطور الأرباح لمؤسسة الإسمنت -تبسة خلال الفترة 2010-2021	73-74
12	تطور القيمة المضافة لمؤسسة الإسمنت - تبسة خلال الفترة 2010-2021	76
13	تطور العائد على رأس المال المستثمر لمؤسسة الإسمنت - تبسة خلال الفترة 2010-2021	77-78
11	تطور نسبة المردودية لمؤسسة الإسمنت - تبسة خلال الفترة 2010-2021	79

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	مفهوم التكلفة في الفكر المحاسبي	04
02	وظائف محاسبة التكاليف	09
03	مزايا استخدام نظام المحاسبة البيئية	16
04	موقع المصنع الإسمنت- تبسة بالنسبة لمصادر المواد الأولية	51
05	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت تبسة	53
06	يوضح تطور كمية استهلاك الماء في مؤسسة الإسمنت -تبسة خلال للفترة 2010-2021	64
07	يوضح تطور تكلفة استهلاك الماء في مؤسسة الإسمنت- تبسة خلال للفترة 2010-2021	64
08	يوضح تطور استهلاك الطاقة لمؤسسة الإسمنت- تبسة خلال الفترة 2010- 2021	66
09	يوضح تطور تكلفة استهلاك الطاقة في مؤسسة الإسمنت- تبسة خلال الفترة 2010-2021	67
10	يوضح تطور الإنتاجية لمؤسسة الإسمنت- تبسة خلال الفترة 2010-2021	71
11	يوضح تطور المبيعات لمؤسسة الإسمنت- تبسة خلال الفترة 2010-2021	73
12	يوضح تطور الأرباح الصافية لمؤسسة الإسمنت- تبسة خلال الفترة 2010- 2021	75
13	يوضح تطور القيمة المضافة لمؤسسة الإسمنت -تبسة خلال الفترة 2010- 2021	77
14	تطور العائد على رأس المال المستثمر لمؤسسة الإسمنت- تبسة خلال الفترة 2010-2021	79
15	يوضح تطور نسبة المردودية لمؤسسة الإسمنت -تبسة خلال الفترة 2010- 2021	81

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
01	اتفاقية التريص مصنع الإسمنت- تبسة 2/1	95
02	اتفاقية التريص مصنع الإسمنت- تبسة 2/2	96
03	صورة لواجهة مؤسسة الإسمنت- تبسة	97
04	صورة للمصفاة ذات الأذرع	98
05	صورة توضح الغبار قبل وبعد تركيب المصفاة ذات الأذرع	99
06	صورة للمصفاة الهوائية	100
07	صورة لمحطة تصفية المياه	101
08	صورة للألواح الشمسية	102
09	صورة لمعدات الرصد الذاتي للانبعاثات الجوية	103
10	بطاقة تسيير المصفاة ذات الأذرع	104
11	بطاقة تسيير المصفاة الهوائية	105
12	بطاقة تسيير محطة تصفية مياه الصرف الصحي	106
13	استدعاء(01) من المديرية العامة للضرائب لتسديد مبلغ الضريبة	107
14	استدعاء(02) من المديرية العامة للضرائب لتسديد مبلغ الضريبة	108
15	استدعاء(03) من المديرية العامة للضرائب لتسديد مبلغ الضريبة	109
16	جدول النتائج لمؤسسة الإسمنت تبسة لسنة 2010	110
17	جدول النتائج لمؤسسة الإسمنت تبسة لسنة 2011	111
18	جدول النتائج لمؤسسة الإسمنت تبسة لسنة 2012	112
19	جدول النتائج لمؤسسة الإسمنت تبسة لسنة 2013	113
20	جدول النتائج لمؤسسة الإسمنت تبسة لسنة 2014	114
21	جدول النتائج لمؤسسة الإسمنت تبسة لسنة 2015	115
22	جدول النتائج لمؤسسة الإسمنت تبسة لسنة 2016	116
23	جدول النتائج لمؤسسة الإسمنت تبسة لسنة 2017	117
24	جدول النتائج لمؤسسة الإسمنت تبسة لسنة 2018	118
25	جدول النتائج لمؤسسة الإسمنت تبسة لسنة 2019	119
26	جدول النتائج لمؤسسة الإسمنت تبسة لسنة 2020	120
27	جدول النتائج لمؤسسة الإسمنت تبسة لسنة 2021	121
28	الأموال الخاصة لمؤسسة الإسمنت تبسة من 2010 إلى 2021	122

قائمة المختصرات والرموز

AICPA	American Institute of certified Public Accountants
AAA	American Accounting Association
NACA	National Association of Cost Accountants
Ré	Rentabilité économique
RC	Rentabilité commerciale
RF	Rentabilité financière
ISO	International Organization For Standardization
SCT	Société des Ciments de tebessa
GICA	Groupe Industriel des Ciments d'Algérie
BEA	Banque Extérieure d'Algérie
FRng	Fond de Roulement nette Global
BFR _{ex}	Besoin de fond de roulement d'exploitation
BFR _{hex}	Besoin de fond de roulement hors d'exploitation
TN	Trésorerie nette



مقدمة



إن مشكلة التلوث البيئي ليست مشكلة جديدة أو طارئة بالنسبة للأرض، وإنما الجديد فيها هو زيادة شدة التلوث كما وكيفا في عصرنا الحاضر.

باتت مشكلة التلوث تؤرق فكر المصلحين والعلماء، فبدأوا يدقون نواقيس الخطر، ويدعون لوقف أو الحد من هذا التلوث الذي تتعرض له البيئة نتيجة النهضة الصناعية والتقدم التكنولوجي في هذا العصر، فالتلوث مشكلة عالمية لا تعترف بالحدود السياسية لذلك حظيت باهتمام دولي، لأنها فرضت نفسها فرضاً، إذ أن التصدي لها يجاوز حدود وإمكانات التحرك الفردي لمواجهة هذا الخطر المخيف، والحق أن الأخطار البيئية لا تقل خطراً عن النزاعات والحروب والأمراض الفتاكة إن لم تزد عليها.

في الآونة الأخيرة بدأت الدراسات والفكر القانوني يهتم بقضايا البيئة، ويأخذها مأخذ الجد، وظهرت العديد من المؤلفات والبحوث والدراسات، وعقدت عدة مؤتمرات ووقعت الكثير من الاتفاقيات التي تعالج هذا الموضوع.

وفي ظل هذا المحيط المتسم بشدة التقلب والعنف، تقوم المؤسسة بممارسة نشاطها الدوري والمتمثل في استغلال مختلف عوامل الانتاج المتوفرة لديها من أجل الحصول على منتجات لتلبية حاجيات الانسان المادية والمعنوية، محاولة بذلك التأقلم مع التحدي الممثل في مسؤوليتها عن سلوك بيئي مناسب، حيث تساعد إدارة التكاليف البيئية على تحويل مفهوم الإدارة البيئية إلى آليات تحقيق تطور وارتقاء المؤسسات، وقدرة المؤسسات على تحقيق أهداف التكلفة والجودة مع تخفيض التأثيرات البيئية، لتضمن حينئذ هدفها الأسمى وهو الاستمرارية، وتحقيق هذا الهدف يعني أن المؤسسة حققت الأهداف الأخرى التي ترتبط بوظائف المؤسسة والتي هي أهداف متكاملة، تحقيقها يعني تحقيق الاستمرارية.

أصبح هناك اتجاه متزايد للحكم على المؤسسة طبقاً للمجتمع الذي تعمل فيه، ولهذا بدأ اهتمام المؤسسات يتجه نحو تبني أساليب حماية البيئة ومحاولة قياس تكاليف المحافظة عليها، وما يترتب عليها من تكاليف هائلة من جراء عدم الالتزام بقوانين ومعايير الحفاظ على البيئة وحمايتها، وعلية فقد أصبحت الأمور البيئية ذات أهمية متزايدة لعدد كبير من المؤسسات، لما لها من تأثير في حالات عديدة على مركزها المالي.

الإشكالية:

مما تقدم تتضح معالم اشكالية الدراسة، المطروحة في التساؤل الرئيسي التالي:

- ما مدى تأثير التكاليف البيئية على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية؟ وما واقع هذا التأثير في مؤسسة الإسمنت - تبسة خلال الفترة (2010-2021)؟

التساؤلات الفرعية:

ينبثق من التساؤل الرئيسي عدة تساؤلات فرعية تتمثل في:

- ما مدى وعي مسؤولي مؤسسة الإسمنت-تبسة بأهمية الإدارة البيئية ؟
- هل تتم المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية في مؤسسة الإسمنت-تبسة؟
- كيف يمكن لمؤسسة الإسمنت-تبسة التحكم في تكاليف البيئية؟
- هل يمكن أن تكون للتكاليف البيئية دور في تحسين الأداء المالي لمؤسسة الإسمنت-تبسة؟

أ. فرضيات البحث:

لتحليل الموضوع والاجابة على التساؤل الرئيسي، والأسئلة الفرعية المطروحة يمكن صياغة الفرضيات الآتية:

- ✓ هناك وعي كبير لدى مسؤولي والعاملين بمؤسسة الإسمنت-تبسة بأهمية وإلزامية تبني التكاليف البيئية في نظام الادارة البيئية في المؤسسة الاقتصادية؛
- ✓ تعمل المؤسسة الإسمنت-تبسة على الافصاح والقياس المحاسبي لجميع العمليات المتعلقة بالتكاليف البيئية؛
- ✓ التحكم في التكاليف البيئية بقياسها، وترشيدها يمكن مؤسسة الإسمنت-تبسة من تحقيق مردودية مرضية، وتحسين أداءها المالي.
- ✓ إن التكاليف البيئية ستشكل في المدى القصير عبئاً اقتصادياً مرهقاً على مؤسسة الإسمنت-تبسة سينعكس بشكل سلبي على أدائها المالي، أما على المدى الطويل ستعكس بشكل إيجابي على الأداء المالي للمؤسسة.

ب. مبررات اختيار الموضوع:

اختيارنا لموضوع البحث كان للأسباب التالية:

- أسباب موضوعية:
- ✓ أهمية موضوع المحاسبة البيئية في حد ذاته؛
- ✓ قلة الدراسات الميدانية، والنظرية التي تناولت بعمق إشكالية التكاليف البيئية والمردودية المالية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، فالأمر يعود في نظرنا إلى الصعوبة الملازمة لهذا النوع من الدراسات المرتبطة بعناصر يصعب قياسها؛
- ✓ ضعف اهتمام المؤسسات الجزائرية خاصة بأهمية المحافظة على البيئة، والتحكم في تكاليفها البيئية، كضرورة لتحسين أدائها المالي وزيادة مردوديتها المالية؛

• أسباب ذاتية:

✓ قناعتنا الخاصة بضرورة مساندة التطورات الحاصلة في مجال الأعمال والاقتصاد، فيعد تبنى معايير المحاسبة الدولية لا بد من تبنى مختلف الأفكار التي تسير في هذا الاتجاه، والتي تتوافق وسياسة الدولة، خصوصا وأن الجزائر تعتبر عنصر فعال في مجموعة 77، وتبنيها لهذا النوع من المحاسبة سيكون بمثابة التأكيد على المكانة الدولية التي تسعى لاكتسابها.

ج. أهداف الموضوع:

- معرفة مدى التزام مؤسسة الإسمنت- تبسة بالمعايير البيئية؛
- معرفة حجم التكاليف البيئية في مؤسسة الإسمنت- تبسة؛
- القيام بدراسة ميدانية لدراسة وتحليل طبيعة التكاليف البيئية في المؤسسة الاقتصادية "مؤسسة الإسمنت- تبسة"؛
- معرفة أثر التكاليف البيئية على المردودية المالية لمؤسسة الإسمنت- تبسة.

د. أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من كونها تتناول كيفية مساهمة التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية بصفة عامة، وفي مؤسسة الإسمنت-تبسة بصفة 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.

هـ. حدود الدراسة:

✓ **المجال المكاني:** تم اختيار مؤسسة الإسمنت- تبسة كدراسة تطبيقية، ويرجع ذلك إلى عدة أسباب منها:

- المؤسسة المختارة تنتمي إلى قطاع له آثار سلبية على البيئة؛
- اهتمام المؤسسة بالجانب البيئي في الآونة الأخيرة.

✓ **المجال الزمني:** تحدد الإطار الزمني (2010-2021) وهي الفترة الممتدة من قبل قيام المؤسسة بمجموعة من الاستثمارات البيئية إلى غاية الوقت الحالي.

و. منهج البحث والأدوات المستخدمة:

إن دراسة موضوع " آثار التكاليف البيئية على المردودية المالية للمؤسسة الصناعية" بمختلف متغيراته، و من أجل ضمان الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، سيتم الاستعانة بالمنهج التالية كوسيلة أساسية في معالجة هذه الدراسة:

✓ **المنهج الوصفي التحليلي:** وهذا من خلال الفصل الاول الذي تمثل في الجانب النظري للدراسة، من خلال التطرق إلى ما جاء في الكتب، والأبحاث، والمقالات التي تخص موضوع البحث، وهذا للوقوف على المفاهيم المتعلقة بالتكاليف البيئية والمردودية المالية، وتحليل العلاقة بين معالجة التكاليف البيئية و المردودية المالية المحققة؛

✓ **منهج دراسة حالة:** وهذا من خلال الفصل الثاني الذي تمثل في الجانب التطبيقي للدراسة، لتقديم صورة تحليلية واضحة تبرز لنا من خلال المؤشرات المالية، حيث تم الاعتماد على اداة المقابلة والملاحظة، كذلك الاساليب الاحصائية والاشكال البيانية، التي تساعد على تقييم أثر نظام الادارة البيئية على الاداء المالي، لقياس ومعالجة التكاليف البيئية على واقع المؤسسات الصناعية وبشكل خاص مؤسسة الإسمنت بتبسة وتبان المردودية المالية المحققة من جراء ذلك.

ز. الدراسات السابقة:

تم الرجوع والاطلاع على مجموعة من الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع، والتي تشمل على الأقل متغير واحد من متغيرات الدراسة الحالية، والتي سيتم التطرق لها في المبحث الثاني من الفصل الأول.

ح. مرجعية الدراسة:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على مجموعة من المراجع، تنوعت مصادرها بين مذكرات، وأطروحات، ومقالات، ومقابلات، كما أن أغلب الدراسات تم عرضها ومناقشتها في الجزء المتعلق بالأدبيات النظرية والتطبيقية للمتغير الأول التكاليف البيئية ، والمتغير الثاني المردودية المالية، كما تم الاعتماد في بناء هذه الدراسة على منهجية IMRAD .

ط. هيكل الدراسة:

لمعالجة موضوع الدراسة والإجابة على الاشكالية المطروحة، تم تقسيم العمل إلى فصلين كالاتي:

✓ **الفصل الأول:** بعنوان الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية، حيث قسم إلى مبحثين جاء الأول لعرض المفاهيم المتعلقة بالتكاليف؛ التكاليف البيئية؛ محاسبة التكاليف البيئية؛ و المفاهيم المتعلقة بالأداء المالي؛ المردودية؛ المردودية المالية. أما المبحث الثاني فقد خصص لعرض الدراسات السابقة التي تناولت موضوع التكاليف البيئية والمردودية المالية.

✓ **الفصل الثاني:** بعنوان دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت- تبسة، خصص لدراسة حالة مؤسسة الإسمنت- تبسة، وذلك بتقسيمه إلى مبحثين، حيث تم التطرق في المبحث الأول للدراسة العامة حول المؤسسة، أما المبحث الثاني فخصص لتقديم نتائج الدراسة وتحليلها.



الفصل الأول: الأدبيات النظرية

والتطبيقية للتكاليف البيئية

والمردودية المالية.



تمهيد

نظرا لتزايد المشاكل البيئية بسبب التلوث البيئي الناتج عن ما تخلفه العمليات الإنتاجية من مخلفات، ونفايات بمختلف أنواعها صلبة؛ سائلة؛ وغازية، أدت إلى نتائج وخيمة على البيئة والانسان على حد سواء، حيث تعتبر المؤسسات الاقتصادية أهم متسبب في هذه المشاكل، من خلال قيامها بمشاريع استثمارية؛ وأنشطة إنتاجية لا تراعي فيها الالتزامات البيئية، هذا ما أكد أهمية الاعتماد على المحاسبة البيئية التي تعتبر أداة ووسيلة عملية وفعالة لتقييم التكاليف البيئية، وعلى ضوء هذا ارتأينا إلى تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

- المبحث الأول: الأدبيات النظرية للتكاليف البيئية والمردودية المالية
- المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية للتكاليف البيئية على المردودية المالية

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

أصبح هناك اتجاه قوي لدى المؤسسات لاطلاع المجتمع عن معلومات تتعلق بسياساتها، وأهدافها البيئية، والبرامج التي تنفذها، والتكاليف والمنافع المتصلة بتنفيذ هذه السياسات، والأهداف، والبرامج، فمن خلال هذا المبحث سنقوم بدراسة الإطار المفاهيمي للتكاليف البيئية والمردودية المالية.

المطلب الأول: الأدبيات النظرية للتكاليف البيئية

المحاسبة البيئية من الأدوات الهامة المساعدة في فهم الدور الذي تقوم به البيئة، وعليه فإن أخذ التكاليف البيئية بعين الاعتبار سيجعلها قادرة على توفير معلومات أكثر دقة وملائمة.

الفرع الأول: ماهية محاسبة التكاليف

لا شك أن دراسة أساسيات محاسبة التكاليف تتطلب بداية الوقوف على ماهية التكلفة، قبل التعرض إلى مفهوم محاسبة التكاليف، وإلقاء الضوء على وظائفها المختلفة.

أولاً: مفهوم التكاليف

ان مفهوم التكلفة تطور مع تطور احتياجات المحاسبين الاقتصاديين، وأصبح معنى كلفة يعطي معنى عاما يختلف باختلاف الغرض الذي تستخدم من أجله، والمجال الذي تستخدم فيه.

1- التعريف المحاسبي للتكلفة:

إن التكلفة عبارة عن تضحية تتحملها المؤسسة، ممثلة في صورة مبلغ نقدي معين - مقاسا بوحدة النقد-. يترتب على التكلفة حصول المؤسسة على منافع ملموسة، أو منافع غير ملموسة. و بالتالي ليس من المتصور اعتبار أي تضحية نقدية تكلفة، ما لم يتحقق من ورائها منفعة. وفي ذلك تمييز للفرق بين التكلفة والخسارة، إذ أن التضحية النقدية التي لن يترتب عليها أي منفعة تعتبر بمثابة خسارة، وهو الأمر الذي يتسق مع مفهوم الخسارة الذي يشير إلى عدم الانتفاع من المبالغ التي تم تحميلها والتضحية بها¹؛

وقد عرفت نشرة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA التكلفة بأنها: "تمثل كمية محددة معبرا عنها بمبلغ نقدي بهدف الحصول على أصول، أو إنتاج منتج، أو خدمة معينة، مع مراعاة موقف تغيرات المخزون، وأثره على إيرادات الفترة المالية، ويمكن تبويب هذه التكلفة إلى تكاليف مؤقتة تخص الفترة المالية وتحمل كمصروف على إيراد الفترة، وأخرى دائمة تخص فترات مستقبلية"²؛

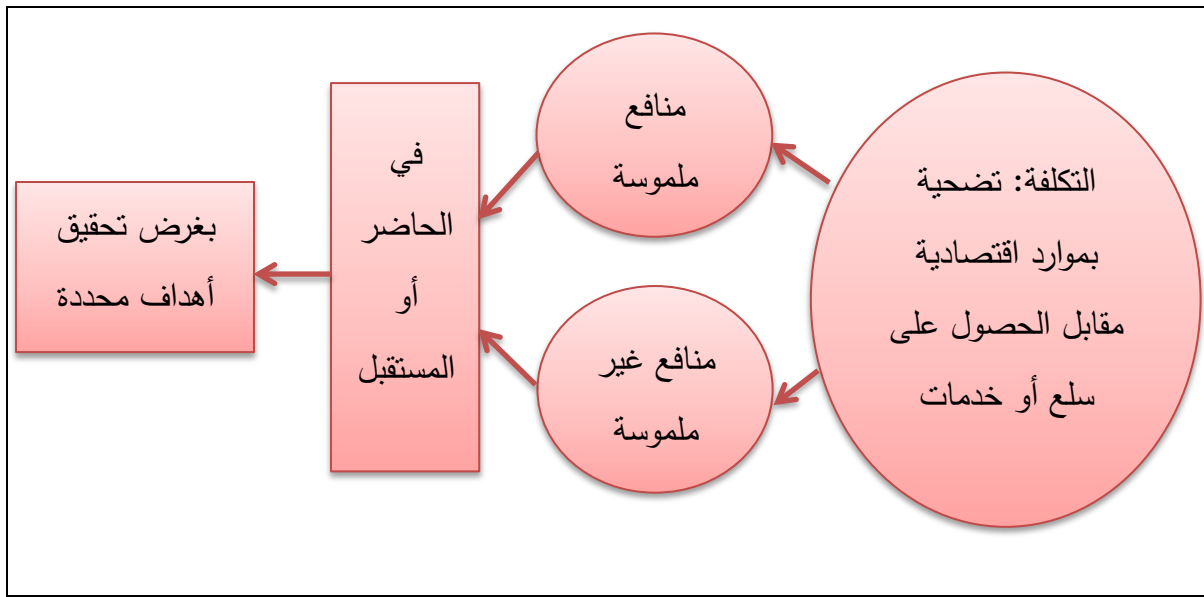
¹ حسين خليل محمود شحادة، محاسبة، سنة النشر مجهولة، ص. ص 17-18.

² محمد محمود يوسف، محاسبة التكاليف، الاتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، المجلد الأول، ص. ص 97-98.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

اما جمعية المحاسبة الأمريكية AAA تناولت تعريف التكلفة طبقا للأغراض المختلفة من استخدامها، فتناولت مفاهيم التكلفة التاريخية والتقديرية، والتكاليف المباشرة وغير مباشرة. ولقد أوضحت إحدى دراسات الجمعية القومية لمحاسبي التكاليف NACA، "أن التكاليف يجب أن تعد لأغراض مختلفة ولا يمكن تحقيق النفع باستخدام نوع واحد فقط من التكلفة لجميع الأغراض"³، ويتضح من ذلك أن هناك مفاهيم تكلفة مختلفة تتلأم والاستخدامات والأغراض المختلفة لاستخدام كل منها.

الشكل (01): مفهوم التكلفة في الفكر المحاسبي



المصدر: كتاب محاسبة التكاليف الصناعية (حسين خليل محمود شحادة)، ص 18

من خلال الشكل أعلاه يتبين أنه يترتب على أي تكلفة حصول المؤسسة على منافع ملموسة (على شكل سلع لها وجود ملموس) مثل شراء قطع غيار، مواد تغليف، أو منافع غير ملموسة (ليس لها وجود مالي ملموس) مثل خدمات العمل، وهذه المنافع إما تكون في الحاضر أو المستقبل.

2- التعريف الاقتصادي للتكلفة:

يختلف مفهوم التكلفة في الفكر الاقتصادي عنه في الفكر المحاسبي، حيث يعترف الاقتصاديون صراحة بالتكلفة الضمنية، وهي التكلفة التي لا يترتب عليها انفاق نقدي. وبالتالي فإن وجهة النظر الاقتصادية تعتبر أكثر شمولاً في منظورها لتكلفة عناصر الإنتاج من الفكر المحاسبي، حيث لا يقتصر القياس في ظل الفكر الاقتصادي على الاعتراف بالموارد التي يتم تقييمها في صورة نقدية أو ما يطلق عليها بالتكلفة الصريحة، بل أنه يأخذ بالنظرة الشاملة لعناصر التكلفة، والتي تشير إلى

³ محمود محمود يوسف، نفس المرجع السابق، سنة النشر مجهولة، ص. ص 98-99.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

التضحية بالموارد بغض النظر عما إذا كانت مقيمة في صورة نقدية، أو في صورة ضياع فرصة بديلة على المنشأة، نتيجة استثمار أموالها في مجالات أخرى خارج المؤسسة⁴.

ويمكن بشكل مبسط توضيح مفهوم التكلفة بأنها قيمة لكمية من أحد العناصر الانتاجية ثم التضحية بها في سبيل تحقيق هدف معين، أو لغرض محدد طبقاً لمواصفات أو معايير محددة مسبقاً.

3- خصائص التكلفة

كل نوع من أنواع التكلفة يتميز بثلاث خصائص⁵:

- **مجال التطبيق:** ويقصد بمجال التكلفة مواضيع حدوث التكلفة، ومن ثم فإن حساب التكلفة لا بد أن يتكيف مع تنظيم المؤسسة و نشاطها؛
- **المحتوى:** يعبر محتوى التكلفة عن مختلف الطرق المستخدمة لتحديد التكاليف ونتائج المؤسسة (طريقة التكاليف الكلية، طريقة التكاليف الجزئية، طريقة التكاليف المعيارية)؛
- **البعد الزمني:** ويقصد بالبعد الزمني تحديد التكاليف من الناحية الزمنية، وفي هذا الصدد يمكن التمييز بين نوعين من التكاليف: تكاليف مؤكدة (حقيقية أو تاريخية وهي تكاليف حدثت فعلاً، لذا تسمى بالتكاليف التاريخية)، وتكاليف مسبقة (وهي التكاليف المعيارية أي التي تحدد مسبقاً).

ثانياً: تصنيف التكاليف

هناك عدة أسس وطرق لتبويب عناصر التكاليف، كل منها يهدف لتحقيق أغراض معينة ويوفر معلومات متميزة، و من أهم هذه الأسس التي تستخدم في تبويب عناصر التكاليف⁶:

- 1- **التبويب الطبيعي:** يهدف هذا التصنيف إلى تحديد تكلفة كل عامل من عوامل الانتاج الداخلة في قياس تكلفة المنتج النهائي والتي تتمثل في :
 - تكلفة المواد Material Cost ؛
 - تكلفة العمل Labor Cost ؛
 - تكلفة الخدمات الأخرى.
- 2- **التبويب الوظيفي:** ويهدف هذا التبويب إلى حصر عناصر التكاليف التي تنشأ داخل كل وظيفة من الوظائف الرئيسية التي تقوم بها المنشأة وهي:
 - الوظيفة الصناعية؛

⁴ - حسين خليل محمود شحادة، مرجع سابق، ص18.

⁵ - اليزيد ساحري، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة دراسة حالة وحدة الأمانت والإسمنت بـيرج بوعريـيج، مذكرة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2007/2008 ص21.

⁶ - الادارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المؤسسة العامة للتدريب التقني والمهني، محاسبة التكاليف - تخصص محاسبة - ، طبعة 1429هـ، المملكة العربية السعودية، ص. ص9-17.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

- الوظيفة التسويقية؛
- الوظيفة الإدارية.
- 3- **التبويب وفقا لعلاقة عنصر التكلفة بوحدة النشاط:** يهدف هذا التبويب إلى تتبع عناصر التكلفة في وحدة المنتج النهائي، وبناء عليه يمكن تقسيم التكاليف إلى:
 - التكاليف المباشرة Direct Cost ؛
 - التكاليف الغير مباشرة Indirect Cost .
- 4- **التبويب وفقا لعلاقة عنصر التكلفة بحجم النشاط:** يهدف تبويب التكاليف على هذا الأساس إلى تقسيم التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط إلى:
 - التكاليف المتغيرة؛
 - التكاليف الثابتة؛
 - التكاليف شبه المتغيرة (تجمع بين سلوك التكاليف الثابتة والمتغيرة).
- 5- **التبويب وفقا لعلاقة عنصر التكلفة بالطاقة المستغلة والغير مستغلة:** وفقا لهذا الأساس يتم تقسيم التكاليف الثابتة إلى:
 - تكاليف ثابتة تتعلق بالطاقة المستغلة؛
 - تكاليف ثابتة تتعلق بالطاقة غير مستغلة (الطاقة العاطلة).

ثالثا: مفهوم محاسبة التكاليف ووظائفها

أصبحت محاسبة التكاليف أمرا ضروريا وحيويا لاستقرار المؤسسات الاقتصادية، وقدرتها على المنافسة.

1- مفهوم محاسبة التكاليف

من المعتقد أن محاسبة التكاليف قد نشأت متأخرة عن المحاسبة المالية بما يقرب قرنين من الزمن، غير أنه يمكن القول أن نشأة محاسبة التكاليف قد صاحبت الثورة الصناعية واحتياجات أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة إنتاجهم الصناعي.

1-1 تعريف محاسبة التكاليف:

تعرف محاسبة التكاليف بأنها: "نوع من أنواع المحاسبة التي تهتم بتحديد تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة، والرقابة على عناصر الانتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات"⁷. حسب هذا التعريف فإن محاسبة التكاليف تمثل الجزء الثاني لنظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة بعد المحاسبة العامة أو المالية، تهدف إلى حساب تكلفة الانتاج والرقابة والتقييم. وهناك من يعرفها بأنها: "نظام معلومات محاسبي داخلي ملائم ومتكيف مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة وبيئتها الخارجية، تسمح لمسيري

⁷ - عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، سوريا، 2002، ص 12.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

المؤسسة بمتابعة تطور التكاليف الوسيطة، وأسعار التكلفة واتخاذ مجموعة من قرارات التسيير⁸. كما عرفت بأنها: "نظام فرعي من النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية، يهتم بحصر وتجميع تكلفة الأنشطة الصناعية وغير الصناعية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، وتحديد تكلفة السلع والخدمات التي تقدمها، ويتم استخدام هذه التكلفة في تقويم الانتاج والمخزون في نهاية الفترة، لإمكان إعداد القوائم المالية وغير المالية التي تمكن إدارة الوحدة الاقتصادية من القيام بوظائفها الأساسية من تخطيط، ورقابة، واتخاذ القرار، وتقييم الأداء"⁹.

ويمكن تعريفها أيضا: "بأنها مجموعة المبادئ؛ والأسس؛ والنظريات، التي تهدف أساسا إلى قياس وتحديد تكلفة إنتاج وبيع منتج ما أو تقديم خدمة ما، وذلك عن طريق تجميع، وتبويب، وتحليل عناصر التكاليف للوظائف والعمليات والأقسام المتعلقة بإنتاج وتسويق المنتجات أو الخدمات، كما تهدف إلى توفير البيانات اللازمة للإدارة للرقابة، وتقييم الأداء، والمفاضلة بين البدائل، واتخاذ القرارات لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية التي أنشئت من أجلها"¹⁰.

1-2 أهداف محاسبة التكاليف:

تعمل محاسبة التكاليف على تحقيق الأهداف التالية¹¹:

- قياس تكلفة الأداء: قياس تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المستخدمة في الانتاج؛
- المساهمة في تسعير المنتجات: يمكن لمحاسبة التكاليف المساهمة في تسعير المنتجات التي تنتجها المنشأة والخدمات التي تقدمها بحيث تغطي على الأقل تكلفتها؛
- قياس الأداء الفعلي بصورة تفصيلية: تهتم محاسبة التكاليف بإعداد قوائم نتائج الأعمال وقياس الأداء الفعلي على مستوى جميع أوجه نشاط المنشأة وبصورة تفصيلية؛
- مساعدة الإدارة في التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية: تساعد محاسبة التكاليف في إمداد الإدارة بالبيانات التي تساعد في أداء وظيفة التخطيط، وإجراء المقارنات الدورية، وإعداد الموازنات التخطيطية لتحقيق أهداف المؤسسة؛
- مساعدة الإدارة في الرقابة على عناصر التكلفة: تمد محاسبة التكاليف الإدارة بتقارير دورية تتم فيها مقارنة التكاليف الفعلية لحجم نشاط ما، بما يجب أن تكون عليه تلك التكاليف وفقا لمعايير محددة؛

⁸- Lasary, la comptabilité Analytique, l'imprimerie es-salem, Cheraga, Algérie, 2001, p22.

⁹- زينات محرم، وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، اسكندرية، 2005، ص. ص 9-10.

¹⁰- زكريا فريد عبد الفتاح، محمد أحمد محمود، محاسبة التكاليف الفعلية، دار النشر مكتبة عين شمس، 1985، ص 11.

¹¹- الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، مرجع سابق، ص. ص 3-4.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

- مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات: تتعرض إدارة المنشأة لكثير من المشاكل التي تتطلب بيانات تفصيلية لاتخاذ القرار المناسب، ومحاسبة التكاليف تقوم بتوفير تلك البيانات التي تساعد في التعرف على البدائل المتاحة لمواجهة هذه المشكلات، وتقييم تلك البدائل، والمفاضلة بينها ثم اتخاذ القرارات اللازمة.

2- وظائف محاسبة التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف بعدة وظائف نذكر منها:

1-2 الوظيفة التسجيلية

يعني أن يقوم محاسب التكاليف بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها، وفق المعايير المتفق عليها، وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة¹²؛

2-2 الوظيفة التحليلية

وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف، واقترنت هذه الوظيفة باسم محاسبة التكاليف، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف، وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز الكلف المستفيدة، بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة حرية الإنتاج¹³؛

3-2 الوظيفة الرقابية

تحدد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكاليف وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون انحرافات ملائمة أو غير ملائمة و تبحث عن أسباب هذه الانحرافات وتحليلها ودراستها ثم رفع النتائج إلى الجهات المختصة للحد من الانحرافات¹⁴.

4-2 الوظيفة الاخبارية

ترتبط هذه الوظيفة بالوظائف السابقة، فبعد اكتشاف الانحرافات ودراسة أسبابها، تخبر الإدارة بهذه النتائج، وذلك لاتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها¹⁵.

¹² - الأخرس عاطف، وآخرون، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، الاردن، 2001، ص 14.

¹³ - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر، الاردن، 2006، ص 24.

¹⁴ - إسماعيل يحيى التكريتي، نفس المرجع السابق، ص 13.

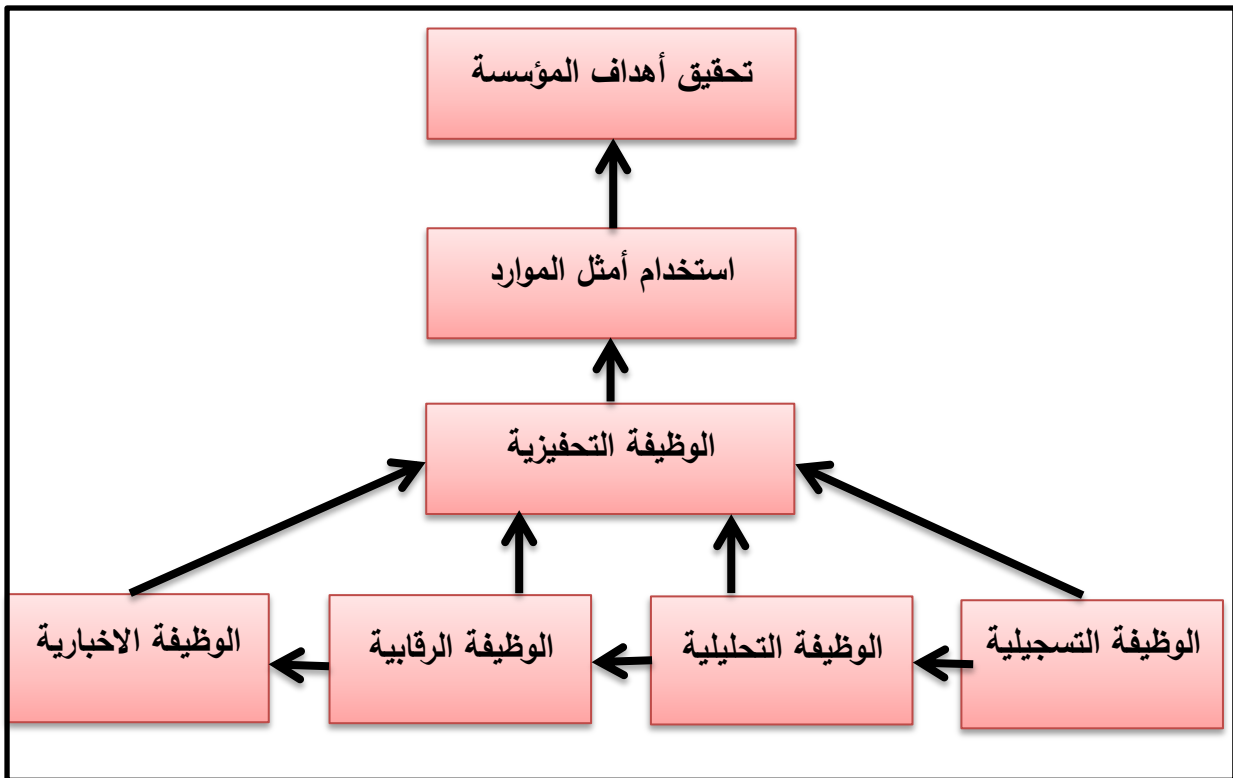
¹⁵ - إسماعيل يحيى التكريتي، نفس المرجع السابق، ص. ص 24-25.

5-2 الوظيفة التحفيزية

إن هذه الوظيفة تتحقق بعد انجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط، وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الانفاق¹⁶.

ويمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل التالي:

الشكل(02): يوضح وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيقية، الطبعة الأولى،

دار الحامد للنشر، الأردن، 2006، ص24

يتضح من الشكل أعلاه أن وظائف محاسبة التكاليف متكاملة، تعمل على الاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة وبالتالي تحقيق الأهداف.

¹⁶ - إسماعيل يحي التكريتي، نفس المرجع السابق، ص25.

الفرع الثاني: ماهية التكاليف البيئية

في ظل الفكر الاقتصادي الكلاسيكي كان ينظر إلى المؤسسة الاقتصادية على أن هدفها الوحيد هو تعظيم الربح، لكن هذه النظرة تغيرت في مطلع الستينيات من القرن الماضي، وأصبح للمؤسسة الاقتصادية إلى جانب تحقيق الربح أهداف اجتماعية وبيئية.

أولاً: مفهوم التكاليف البيئية

التكاليف البيئية هي مقياس لإزالة الضرر الذي يلحق بالمجتمع نتيجة مزاوله الوحدة الاقتصادية لنشاطها.

1- تعريف التكاليف البيئية

هناك عدة تعريفات للتكاليف البيئية سيتم التطرق لبعض منها فيما يلي:

تعرف التكاليف البيئية على "أنها العبء الملقى على كاهل المجتمع نتيجة الأثر البيئي لمؤسسة معينة"¹⁷، "أو هي النفقات اللازمة لتعويض المجتمع عن الموارد المستخدمة بحيث يتم الحفاظ على مستوى المرافق العامة"¹⁸؛

وقد عرفت إحدى فرق العمل المختصة في التكاليف البيئية Working Group Expert بأنها: "مقارنة بين التكاليف الخارجة والداخلية باعتبارها أحد عناصر منظومة التكاليف الكاملة للمؤسسة التي تنشأ عن علاقتها بأنشطة الرقابة البيئية أو الضرر البيئي"¹⁹؛

كما يمكن تعريف التكاليف البيئية من وجهة نظر المؤسسة بأنها: "جميع التكاليف (الصريحة والضمنية) التي تتحملها المنشأة لأجل منع الأضرار البيئية أو تجنبها (سواء بالماء أو الهواء أو التربة أو الإنسان أو الحيوان) في الوقت الحاضر أو المستقبل نتيجة مزاولتها لنشاطاتها المختلفة، ولأجل تصحيح الأخطاء والأضرار المترتبة على تصرفات وقرارات اتخذتها لها آثار سلبية على البيئة"²⁰. وترتبط التكاليف الاجتماعية بنشاط المؤسسة مقسمة بذلك إلى²¹:

¹⁷ -Environmental Accounting Guidelines , 2005 , japan, p10.

¹⁸ -Scott J. Callan, Janet M. Thomas, **Environmental Economics and Management ;theory, policy, and application**, fourth edition, Thomson higher edutions, Canada, 2007,p153.

¹⁹ -Expert Working Group , **Environmental Management Accounting Procedures and Principles** .United Nations, New York .2001,p11.

²⁰ - عبد المنعم فليح عبد الله ،قياس وتحليل رقابة تكاليف الأداء البيئي لترشيد قرارات الاستثمار في نظم الإدارة البيئية "دراسة ميدانية"، **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، العدد 1 ، مارس 2002، ص428.

²¹ -عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل، الكويت، 1990، ص. ص315-352.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

- تكاليف اجتماعية مباشرة: تتمثل في التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المؤسسة نتيجة قيامها بتنفيذ البرامج، والأنشطة الملزمة لها بموجب قواعد وتنظيمات وقوانين بيئية، أو تلك التي تتحملها بصورة اختيارية لغرض حماية البيئة.

- تكاليف اجتماعية غير مباشرة: وتتمثل في التضحيات الاقتصادية التي تقع على المجتمع نتيجة الأضرار الناشئة من ممارسة المؤسسة لأنشطتها الضارة.

كما تعرف التكاليف البيئية بأنها: "عبارة عن الآثار النقدية وغير النقدية المترتبة عن المؤسسة الناتجة عن ممارستها لأنشطة مؤثرة في جودة البيئة، وتتمثل في التكاليف التقليدية والخفية المحتملة والتكاليف الملموسة بدرجة أقل"²².

من خلال ما سبق يمكن تعريف التكاليف البيئية على أنها التكاليف المرتبطة بالبيئة ومقدار التلوث والضرر الذي ينتج عن سوء استخدام الموارد الطبيعية المتاحة.

2- أهمية التكاليف البيئية

إن أهمية التكاليف البيئية تتضح من خلال ما يلي²³:

- أن تضمين القوائم المالية بيانات عن التكلفة البيئية يساهم في تحسين النتائج، ويجعلها أكثر تعبيراً عن الواقع العملي من زاوية اجتماعية، لأن الكفاءة الاقتصادية لم تعد المعيار الوحيد للحكم على كفاءة الأداء، بل يجب الأخذ بالاعتبار الأنشطة البيئية؛

- إن المقابلة التي تتم بين الإيرادات والتكاليف تعتبر غير سليمة دون الأخذ بالاعتبار التكاليف البيئية؛

- إن ازدياد ضغط الرأي العام بالنسبة للمشاكل البيئية والاجتماعية التي قد تسببها الوحدات الاقتصادية على إعطاء قدر أكبر للاهتمام ببيانات التكلفة البيئية؛

- إن الوحدة الاقتصادية لا يمكن أن تنمو وتستمر في مجتمع مليء بالمشاكل البيئية والاجتماعية، فإذا كانت تؤثر على المجتمع فإنه كأى عضو يتأثر به وبمشاكله أيضاً، حيث أن هذه المشاكل يمكن أن تؤدي في يوم من الأيام إلى إعاقة استمراره.

3- خصائص التكاليف البيئية

تختص التكاليف البيئية عن غيرها من التكاليف بالخصائص التالية²⁴:

²² -Karen Shapiro, Mark Stoughton, Robert Graff, Healthy Hospitals :Environmental Improvements Through Environment Accounting, Tell us In Qatute, United States, Boston,2000,p3.

²³ - علي طيوب، مساهمة التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الصناعية-دراسة استطلاعية بمجموعة من المؤسسات الصناعية الجزائرية- مذكرة ماجستير غير منشورة ، تخصص الإدارة البيئية في منظمات الأعمال، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016/2015، ص39.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

- تعمل على إتاحة المعلومات المادية لقيمة التلوث البيئي وتأثيراته؛
- ارتفاع قيمة التكاليف البيئية لإزالة الآثار السلبية على البيئة، وبعض هذه التكاليف غير قابلة للقياس لعدم قابليتها للتداول في الأسواق؛
- صعوبة تقديرها، مما يؤدي إلى تجنب المؤسسات تحمل نفقات تخفيض الأضرار البيئية؛
- تساهم في ترشيد القرارات التي تتعلق باقتناء الآلات، والمعدات التشغيلية، وتحديد موقع المؤسسات الاقتصادية.

4- مميزات التكاليف البيئية:

للتكاليف البيئية مزايا يمكن حصرها في النقاط التالية²⁵:

- عند إدراجها ضمن عناصر تكاليف المؤسسة تساعد على رفع كفاءة نظام محاسبة التكاليف المطبق، وترشيد القرارات التشغيلية؛
- حافز جيد لتوجيه المؤسسات نحو الالتزام البيئي، والأخذ بالاعتبارات البيئية في تقييم المشاريع؛
- تمكن المؤسسة من زيادة أرباحها، واستخدام الموارد بأسلوب أكثر كفاءة، والاهتمام بالحماية البيئية؛
- توفر فرص لاتخاذ قرارات أفضل في مجالات الأداء البيئي، وتخطيط الأعمال؛
- تلقي التكاليف البيئية الضوء على أساليب الإدارة البيئية، مما يؤدي إلى سعي المؤسسات للعمل على تصحيح جوانب القصور فيها وتطويرها؛
- تعمل على تحسين الجودة البيئية، ورفع أداء كفاءة المؤسسات الصناعية.

ثانيا: أنواع التكاليف البيئية

تختلف الطريقة التي تصنف بها التكاليف البيئية حسب الغرض من استخدامها وتنقسم إلى²⁶:

1- من حيث طبيعتها

تنقسم التكاليف البيئية حسب هذا المعيار إلى:

²⁴ - محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2000، ص 67.

²⁵ - محمد عباس بدوي، نفس المرجع السابق، ص 67.

²⁶ - جباري بويكر، سماح مناخ، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والافصاح عنها كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، يومي 07/06 ديسمبر 2017، ص. ص 08-09.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

1-1 تكاليف بيئية رأسمالية: هي التي تتفقها المؤسسة على المرافق والمنشآت الصناعية للتخفيف من حدة المؤثرات الضارة على البيئة، كالألات التي يتم شراؤها لاستخدامها في معالجة التلوث البيئي، وتخفيض أو معالجة الانبعاثات البيئية الضارة ، مثل انبعاثات الهواء الفاسد؛

2-1 تكاليف بيئية تشغيلية: هي التي تتحملها المؤسسة في سبيل المحافظة على البيئة من التلوث الذي تسببه نتيجة عملياتها الانتاجية، مثل رواتب العاملين في مجال حماية البيئة .

2- من حيث الرقابة

تنقسم التكاليف البيئية من الناحية الرقابية الى:

1-2 تكاليف رقابة التلوث: وتتكون من:

أ- **تكاليف المنع:** وتمثل تكاليف منع حدوث الآثار الناتجة عن عمليات التصنيع التي تسبب التلوث، كإعادة تصميم العمليات الانتاجية؛

ب- **تكاليف التقييم:** وتتعلق بتكاليف اكتشاف الانحرافات في مستوى التلوث، مقارنة بالمستويات والمواصفات المحددة من الجهات المعنية، وتشمل تكاليف فحص واختيار المواد المستخدمة، والآثار البيئية الناجمة عنها.

2-2 تكاليف الفشل في رقابة التلوث: وتتكون من:

أ- **تكاليف الفشل الداخلي:** وتتعلق بتكاليف علاج وإزالة المخلفات، وتنظيف الموقع بعد عمليات التصنيع؛

ب- **تكاليف الفشل الخارجي:** وتتمثل بالتكاليف التي تحدث في حالات حدوث أضرار للمجتمع، يترتب عليها تعويضات وغرامات.

3- من حيث مصدر التكلفة

تنقسم التكاليف البيئية حسب هذا المعيار الى:

1-3 التكاليف البيئية الداخلية: وهي التكاليف التي تقع داخل نطاق المؤسسة كالتكاليف المتعلقة بإدارة النفايات، واستهلاك الطاقة؛

2-3 التكاليف البيئية الخارجية: وهي التكاليف التي تقع خارج نطاق المؤسسة كالتكاليف المتعلقة بتلوث الماء، واليابسة، و الهواء.

الفرع الثالث: ماهية محاسبة التكاليف البيئية

يشير عدد من الباحثين إلى وجود علاقة ما بين التنمية الاقتصادية والبيئة، حيث تؤدي المحاسبة دورا في هذه التنمية من خلال المعلومات المحاسبية اللازمة التي يوفرها النظام المحاسبي،

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

الذي أخذ مسارا جديدا وهو البعد البيئي، حيث يعتبر مصطلح المحاسبة البيئية من المصطلحات التي ظهرت كنتيجة لظهور اقتصاد المعرفة.

أولا: مفهوم محاسبة التكاليف البيئية

بادر العالم الاهتمام بالمحاسبة البيئية على مستوى العلوم الأخرى، ويرجع ذلك لجملة الضغوطات البيئية.

1 - تعريف المحاسبة البيئية

تعددت التعاريف الخاصة بالمحاسبة البيئية والتي نذكر منها :

عرفت وكالة حماية البيئة الأمريكية المحاسبة البيئية من خلال ثلاثة أوجه²⁷

1-1- المحاسبة البيئية من الوجهة الاقتصادية: ويتم خلال هذه المرحلة قياس وتحليل كمية وقيمة مدخلات عوامل الانتاج، وغالبا ما تعكس هذه المرحلة مستوى الرفاهية الاقتصادية للفرد والمجتمع .

1-2- المحاسبة البيئية كامتداد للمحاسبة المالية: ويتم خلال هذه المرحلة إعداد القوائم المالية وفق المعايير والأسس المحاسبية، بحيث تتضمن هذه القوائم المالية بيانات ومعلومات للآثار البيئية لمساعدة المستفيدين من هذه القوائم كالمستثمرين والدائنين وحملة الأسهم .

1-3- المحاسبة البيئية من الوجهة الإدارية: وتتم في هذه المرحلة تحديد وتحليل البيانات والمعلومات المرتبطة بالأنشطة البيئية، لغرض مساعدة الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات الادارية المختلفة، كقرارات تسعير المنتجات، والاستمرار في إنتاج منتج معين، ومتطلبات الجودة وغيرها من القرارات الادارية .

وأشارت إحدى الدراسات إلى أنه يمكن تعريف المحاسبة البيئية بأنها: " تعيين وقياس وتخصيص التكاليف البيئية، لأخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية، لتوصيل المعلومات للأطراف المعنية"²⁸. وطبقا لهذا المفهوم للمحاسبة البيئية يتعين معرفة أثر منتجات وخدمات وأنشطة الوحدة على جميع الأطراف المعنية ثم قياس هذه الآثار في شكل تكاليف ومنافع بما يسمح باتخاذ قرارات سليمة.

²⁷ - طه عليوي ناصر، هيثم هاشم الخفاف، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات 'دراسة استطلاعية لآراء عينة من المنشآت الصناعية بمدينة الموصل'، مجلة الادارة والاقتصاد، قسم المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 92، 2012، ص69.

²⁸ - عوض نسيم فتح الله، المحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية في ضوء المبادئ المحاسبية المالية، مجلة كلية التجارة للبحوث، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، مصر، العدد الثاني، 1996، ص4.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

مما سبق يمكن تعريف المحاسبة البيئية على أنها نظام ومنهج يختص بتحديد، قياس، تحليل والاعتراف بقيمة الأثار البيئية الناتجة عن مختلف أنشطة المؤسسة والافصاح عنها في تقارير تقليدية أو منفصلة، بهدف تخفيض الأثار البيئية وتكالييفها من جهة، ومساعدة أصحاب المصلحة في اتخاذ القرارات في ظل تطبيق السياسات البيئية وتحقيق استدامة بيئية.

2- أهمية المحاسبة البيئية

ان الاهتمام بالمحاسبة البيئية ليست مقصورة على بلد او منظمة محددة، بل الجميع يتحمل التكلفة البيئية حيث لا يقتصر اثر ذلك على بيئة محددة او بلد محدد، بل يصل ليغطي العالم كله، وللأسف الدول النامية الاكثر حاجة وتجدها الأقل اهتماما بالمحاسبة البيئية، رغم انها الأكثر تضرر من تلوث البيئة واستهلاك الموارد الطبيعية والاسراف في المياه واضاعة الأراضي الصالحة للزراعة²⁹.

وتتمثل أهمية المحاسبة البيئية فيما يلي³⁰:

- تحسين صورة المنتج والمؤسسة مما يؤدي إلى ارتفاع المبيعات والربحية؛
- كسب مزايا تنافسية من خلال جلب الزبائن المستهلكة للمنتجات والخدمات الصديقة للبيئة؛
- المساعدة على جلب القروض من المساهمين والمقرضين والدائنين؛
- تحقيق السلامة الصحية للعاملين مما تساعد على زيادة الانتاجية؛
- تخفيض نسبة دوران العملاء، وبالتالي تقليل تكاليف التوظيف؛
- بناء الثقة في المجتمع؛
- توفير نتائج أكثر دقة في تقدير التكاليف وتسعير المنتجات.

3- أهداف المحاسبة البيئية

- تسعى المحاسبة البيئية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف داخل المؤسسة منها³¹:
- المساهمة في استدامة التنمية الاقتصادية لتحسين معرفة وفهم التفاعلات المتزايدة بين البيئة والاقتصاد؛
 - السعي نحو الحد من الأثار السلبية للمحاسبة التقليدية على البيئة؛
 - تحديد بشكل مستقل التكاليف والايرادات البيئية خارج المحاسبة التقليدية؛

²⁹- محمد عبد الله صوان، ورقة عمل مقدمة حول محاسبة البيئة والمسؤولية الاجتماعية، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

الأردن، 28 كانون الثاني 2021، ص1، متاح على الرابط: <https://www.axajordan.org/news>.

³⁰- أسماء جرموني، دور محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة الصناعية "دراسة حالة مؤسسة الاسمنت خلال

الفترة 2003-2013"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد

خضير بسكرة، الجزائر، 2014/2015، ص 52 .

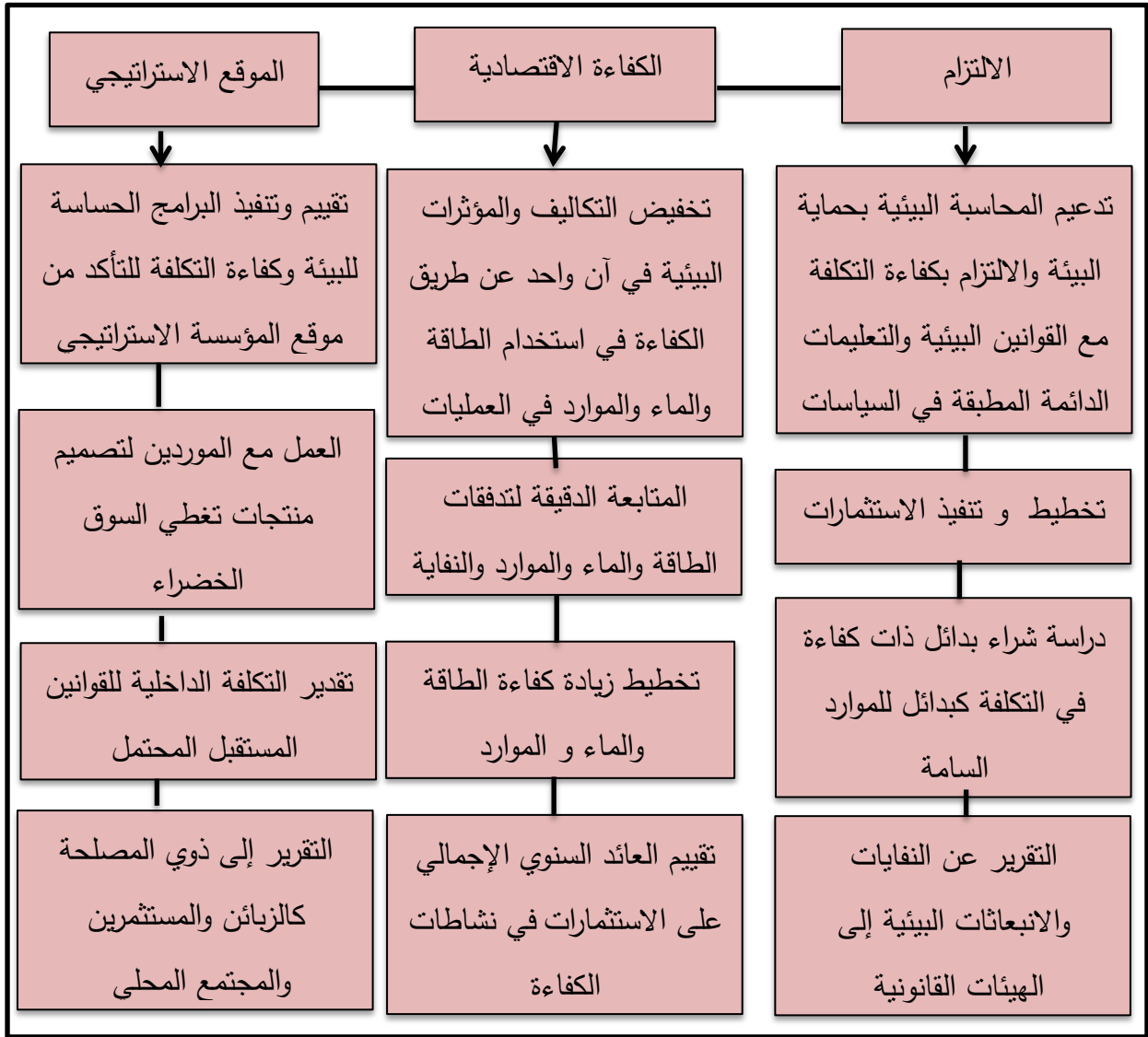
³¹- أسماء جرموني، نفس المرجع السابق، ص.ص 51-52.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

- تصميم أشكال جديدة من النظم المحاسبية، ونظم التحكم المالية وغير المالية، لتشجيع عمل الإدارة البيئية؛ و تحقيق المساواة التنظيمية وزيادة الشفافية؛
- تطوير أساليب جديدة من طرق تقييم الأداء والاتصالات البيئية داخليا وخارجيا؛
- تخفيض تكاليف الموارد من خلال التعاون و الإدارة؛
- تحديد ذلك الجزء من الناتج المحلي الذي يعكس التكاليف اللازمة لتعويض التأثير السلبي للنمو الاقتصادي.

ويمكن تلخيص أهداف وأهمية التكاليف البيئية في الشكل التالي:

الشكل(03): مزايا استخدام نظام المحاسبة البيئية



Source : Environmental Management Accounting, International Guidance Document, International Federation of Accountants, USA ,August 2005,p.24.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

من خلال الشكل يتبين أن على المؤسسة الالتزام بحماية البيئة والتقيد بالقوانين والتشريعات التي تضعها الدولة، حيث تقوم بالتخطيط والمفاضلة بين البدائل أيها أكثر صديق للبيئة ومعالجة النفايات المتأتية عن نشاطها، لتحقيق بذلك كفاءة اقتصادية في استخدام الموارد الطبيعية وهو ما ينعكس على تخفيض التكاليف والمؤثرات البيئية وعلى تحقيق موقع استراتيجي هام على المدى الطويل وهو الهدف الأساسي لأي مؤسسة قائمة.

ثانيا: مراحل ومستويات تطبيق المحاسبة البيئية

تعددت مراحل ومستويات تطبيق المحاسبة البيئية من الجزء إلى الكل، ويمكن حصرها في نقاط.

1- مراحل تطبيق المحاسبة البيئية

يتم تطبيق المحاسبة البيئية من خلال ثلاث مراحل³²:

المرحلة الأولى: ضرورة إنشاء أو بناء سياسة بيئية، وهي عبارة عن مجموعة الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها تجاه البيئة وقضاياها، بالإضافة إلى التحديد الدقيق لمدى مسؤوليتها في تحقيق تلك الأهداف؛

المرحلة الثانية: وهي تختص بإعداد الخطط التفصيلية التي تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها تجاه البيئة وقضاياها المحددة سلفا في المرحلة الأولى، كما يتم تحديد الأنشطة المالية وغير المالية التي يجب أن يتولاها ويقوم بها المحاسبون للحفاظ على البيئة ومواردها؛

المرحلة الثالثة: يتم فيها التسجيل و التقرير عن كافة الأنشطة الرقابية على البيئة ومواردها المنفذة في الخطوة السابقة، وهذا يعني إدخال البيئة وقضاياها في صلب العمل المحاسبي سواء من خلال إدراج المعلومات البيئية في صورتها المالية أو الكمية في التقارير المالية السنوية أو في تقارير منفصلة ملحقه بها.

2- مستويات تطبيق المحاسبة البيئية

يتم تطبيق المحاسبة البيئية على ثلاثة مستويات.

1-2 المحاسبة البيئية على المستوى الوطني: في هذا المستوى يتم التعامل مع الاقتصاد على الصعيد الوطني، فهو يهتم باستخدام الموارد الطبيعية وأثار السياسات الوطنية على البيئة³³، كما يتم التركيز فيه على قياس مؤشرات التنمية المستدامة مثل قياس الحالة الصحية ومعدلات النمو والتقدم،

³² علاء الدين محمود زهران وآخرون، منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع الناجمة عن الأداء البيئي عن الأثار البيئية للمنشآت الصناعية، دراسة تطبيقية على القطاع الصناعي بالمملكة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإدارية، جامعة الملك فيصل، الإحساء، السعودية، 2005، ص12.

³³ Madhumita Biswas, Environmental Economics, A Mittal publication, 1st edition, India, 2007, p136.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

فهو يعالج بالدرجة الأولى مفهوم رفاة الإنسان ويعتمد هذا المفهوم على الحفاظ على مصادر رأس المال البشري والاجتماعي باعتباره ضمان لاستمرار التنمية في الشعوب واستدامة النمو الاقتصادي³⁴، وفرضت المحاسبة وجودها في هذا النوع من الاقتصاد بوضع مؤشرات بيئية للحكم على معدلات النمو والمتمثلة في الدخل الوطني والنتائج الوطني³⁵؛

2-2 المحاسبة البيئية على المستوى القطاعي: هو منهج للمحاسبة الذي يهتم بالتعامل مع علم الطاقة والبيئة والاقتصاد على نطاق عالمي، فالأرض نظام يهتم بشتى أنواع المداخل خاصة الطاقة الشمسية منها لأنها تشكل ميزانيتها الطاقوية³⁶، كما يتم على هذا المستوى إعداد الحسابات الوطنية للحكم على أداء مختلف القطاعات بناء على مدى مراعاة الجوانب والاعتبارات البيئية وخاصة القطاعات المستنزفة للموارد البيئية التي تعالج حسابات رأس المال المادي منفصلا عن أنشطة الموارد الطبيعية³⁷؛

2-3 المحاسبة البيئية على مستوى المؤسسة: حسب هذا المستوى فإن المؤسسة تعلن عن نشاطها الاقتصادي ومتطلبات الإفصاح عن الالتزامات البيئية لمختلف الأطراف المهمة بذلك، وفقا للمعايير المحاسبية المقبولة عموما، والموضوعة من قبل مجلس معايير المحاسبة، ويمكن هدف المحاسبة هنا في مراقبة تحسين هيكل التكاليف والأداء البيئي بالمؤسسة من خلال المحاسبة بنوعيتها المالية والإدارية³⁸.

المطلب الثاني: الأدبيات النظرية للمردودية والمردودية المالية

إن تعظيم الربح مرتبط أساسا بتعظيم وتعزيز المردودية، من خلال وضع قرارات رشيدة وطرق واستراتيجيات كفئة وفعالة، وهذا الارتباط الوطيد الحاصل بين العائد الذي يعتبر هدف بالغ الأهمية لدى المؤسسة، والمردودية التي تعتبر تمهيدا لتحقيق هذا الهدف.

³⁴ Ved p.Gandhi , **Macroeconomics and the Environment**, International Monetary Fund, USA, 1996, P02.

³⁵-Jeffrey Sachs et al, **Global Initiative For Environmental Accounting**, A proposal to build a comprehensive system of environmental and economic national accounts, preliminary meeting of the un committee on environmental economic accounting, New York, 29-31 August 2005, p03.

³⁶-Madhumita Biswas, op. Cit, p360.

³⁷-William F. Hyde, Gregory S.Amacher , **Applications of environmental accounting and the new households economics : new technical economic issues with a common theme in forestry**, Forestry Ecology and management, Journal, Virginia, USA, 1996, P139.

³⁸علاء الدين محمود زهران وآخرون، **مرجع سابق** ص. 17-18.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

الفرع الأول: ماهية الأداء المالي

تسعى معظم المؤسسات الاقتصادية في الآونة الأخيرة إلى إرساء نظام قياس الأداء، ففي الولايات المتحدة الأمريكية، كان الاهتمام بقياس الأداء عقب الحرب العالمية الأولى³⁹، ثم تطور وتوسع عقب الحرب العالمية الثانية 1945، لتدخل حيز التطبيق في 1957 حسب الكاتب «Mcgergor»، أما في فرنسا كان الاهتمام به في مطلع الخمسينيات حسب الباحث «Frank».

أولاً: مفهوم الأداء المالي

يعتبر الأداء المالي من بين ما يهتم ويشغل المسيرين في المؤسسات الاقتصادية، و المنظمات بشكل عام وهذا بسبب ما يحصل من تطورات في بيئة الأعمال، بالإضافة الى المخاطر المحيطة في ظل العولمة، والبحث عن الابتكار من أجل التطور، وتحقيق مستويات مرتفعة من الأداء، لضمان استمرارية المؤسسة، وضمان وجودها.

1. تعريف الأداء المالي

يستخدم الأداء للتعبير عن مدى بلوغ الأهداف، وعن مدى الاقتصاد في استخدام الموارد، كما نجده في كثير من الأحيان يعبر عن انجاز المهام.

تعريف الأداء المالي حسب "Ph-lorino" وضع مفهوم الأداء من خلال التعريفين التاليين⁴⁰:

التعريف الأول: لا يمكننا أن نتحدث عن الأداء المتميز في المؤسسة إلا إذا تمكنا من تحسين الثنائية (قيمة-تكلفة)، بمعنى تحسين خلق الثروة، ولا يعني هذا بأن نعمل على رفع القيمة أو تخفيض التكاليف بمعزل عن بعضها. هذه الثنائية يمكن التعبير عنها بمصطلح القيمة المضافة والتي تمثل الزيادة في القيمة التي تضيفها المؤسسة إلى السلع والخدمات التي تتحصل عليها من الغير؛

التعريف الثاني: لا يمكننا أن نتحدث عن أداء المؤسسة إلا إذا تمكنا من تحقيق الأهداف المسطرة، والمعبر عنها بالنتائج المتوصل إليها، مقارنة بمنافسيها في القطاع، آخذ بعين الاعتبار الموارد اللازمة لذلك.

بينما يرى "A-bartoli" بأنه يمكن تعريف أداء المؤسسة من خلال العلاقة بين العناصر: نتائج وموارد، الأهداف والأبعاد، الكفاءة و الفعالية⁴¹.

أما "SERGE EVRAERT" يعرف الأداء المالي بتسليط الضوء على⁴²:

³⁹- Ghassen allani, **performance des entreprises cibles avants la prise de contrÔle**,in revue du financier, N°157, jan-fer2006,p47.

⁴⁰- Philippe lorino , **méthodes et pratique de la performance**, troisième Edition, Edition d'organisation, paris, 2001,p19.

⁴¹- Annie .bartoli, **management dans les organisation publique**, édition dunond,France,1997-p.p7-8.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

- أ- العوامل المؤثرة في المردودية المالية؛
 - ب- أثر السياسات المالية المتبناة من طرف المسيرين على مردودية الأموال الخاصة؛
 - ج- مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في نجاح السياسة المالية وتحقيق فوائض من الأرباح؛
 - د- مدى تغطية مستوى النشاط للمصارف العامة.
- والبعض يعرفه بمدى تمتع وتحقيق المؤسسة لهامش أمان، يزيل عنها العسر المالي، ظاهرة الإفلاس أو بتعبير آخر مدى قدرة المؤسسة على التصدي للمخاطر والصعاب المالية.
- ويرى بعض المهتمين أن الأداء المالي⁴³: هو تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء قيمة ومجابهة المستقبل، من خلال الاعتماد على الميزانيات، جدول حسابات النتائج، والجداول الملحقة.
- ومن خلال استعراض المفاهيم السابقة عن الأداء، يمكن النظر إليه بصورة حيث تعكس نتيجة ومستوى قدرة منظمة الأعمال على استغلال مواردها وقابليتها في تحقيق أهدافها الموضوعية، من خلال أنشطتها المختلفة، وفق لمحاور ثلاث المنظمة وطبيعة عملها فالأداء أو الأداء المالي هو الهدف المركزي لعملية التحول والذي يوضح مدى تحقيق الأهداف ومستوى تنفيذ الخطط.

2. أهمية الأداء المالي

الدور الأساسي للأداء المالي هو توفير معلومات تستخدم لأغراض التحليل المناسبة لصنع القرارات واختيار السهم الأفضل من خلال مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة، ويمكن حصر أهمية الأداء المالي في أنه يلقي الضوء على الجوانب التالية⁴⁴:

- تقييم ربحية المؤسسة؛
- تقييم سيولة المؤسسة ؛
- تطور المؤسسة ؛
- تقييم مديونية المؤسسة ؛
- تقييم تطور توزيعات المؤسسة؛
- تقييم تطور حجم المؤسسة.

⁴²- Serge Evraert, analyse et diagnostic financiers : Méthodes et cas, published by eyrolles ,paris, 1992, chap 9, p287.

⁴³ - Arnuaud Thauvron, évaluation d' entreprise, techniques de gestion, paris economica,2005,p23.

⁴⁴ - كمال ديدة، هاشمي كموشو، دور نظام المعلومات في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مداخلة ضمن فاعليات الملتقى الدولي الخامس حول: دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية الإسلامية، جامعة الشهيد حمة لخضر، بالوادي، الجزائر، يومي 07 و08 ديسمبر 2014، ص10.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

ثانيا: معايير الأداء المالي والعوامل المؤثرة فيه

سنعرض في هذا العنصر لمعايير الأداء المالي للمؤسسة والعوامل المؤثرة فيه

1- معايير الأداء المالي

تتمثل معايير الأداء المالي في العناصر التالية⁴⁵:

1-1-1- المعايير الصناعية: وهي معايير موضوعة على ضوء الظروف الطبيعية الجيدة والمقبولة لنشاط المؤسسة، وقد تكون هذه المعايير ضمن الصناعة الواحدة محليا، أو إقليميا، أو دوليا. تحسب هذه النسب من الكشوفات المالية للسنوات السابقة، لغرض رقابة الأداء من قبل الإدارة المالية والاستفادة منها في وضع الخطط المستقبلية.

1-2-1- المعايير القطاعية: يستفيد المحلل المالي بدرجة كبيرة من المعايير المالية في الرقابة على الأداء، وهي معايير تمثل متوسط أداء القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة.

1-3-1- المعايير المستهدفة: هي نسب تستهدف إدارة المؤسسة تحقيقها من خلال تنفيذ الموازنات (الخطط)، وبالتالي فإن مقارنة النسب المحققة من تلك المستهدفة تبرز الانحرافات، وبالتالي تأخذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

1-4-1- المعايير المطلقة: وتأخذ هذه المعايير شكل قيمة ثابتة لنسب معينة مشتركة بين جميع المؤسسات، تقاس بها النسبة ذات العلاقة في مؤسسة معينة.

2- العوامل المؤثرة في الأداء المالي

تصنف العوامل المؤثرة في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية إلى عوامل داخلية، وأخرى خارجية تتعلق بالمحيط الاقتصادي .

1-2-1- العوامل الداخلية: تواجه المؤسسة مجموعة من العوامل الداخلية التي تؤثر على أدائها المالي، وريحتها. وهذه العوامل يمكن لإدارة المؤسسة التحكم فيها، والسيطرة عليها، بالشكل الذي يساعد على تعظيم العائد المتوقع، وتقليل التكاليف والمصروفات، وأهم هذه العوامل⁴⁶:

- الرقابة على تكلفة الحصول على الأموال؛
- الرقابة على التكاليف؛
- الرقابة على كفاءة استخدام الأموال المتاحة؛

⁴⁵ - كمال ديدة، الهاشمي كموشو، نفس المرجع السابق، ص12.

⁴⁶ - نفيسة حجاج ، أثر الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات والاتصال على الأداء المالي "دراسة حالة عينة من المؤسسات البترولية الجزائرية خلال الفترة (2010/2014)، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والتسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2016/2017، ص16.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

- إدارة السيولة؛
 - المؤشرات الخاصة بالربحية.
 - 2-2- العوامل الخارجية:** تواجه المؤسسة مجموعة من التغيرات الخارجية التي تؤثر على أدائها المالي، وربحيتها، وبصعب على إدارة المؤسسة التحكم والسيطرة عليها، وكل ما يمكن عمله توقع الآثار والنتائج المستقبلية لهذه التغيرات، ومحاولة إعداد الخطط البديلة لمواجهتها في الظروف الفجائية. وأهم هذه التغيرات⁴⁷:
 - التغير التكنولوجي المتوقع للخدمات؛
 - القوانين والتعليمات، والاجراءات التي تطبق على المؤسسات ومنافسة المؤسسات الأخرى العاملة في نفس القطاع؛
 - السياسات المالية والاقتصادية للدولة.
- ويمكن إضافة أيضا:

- يوتر السوق في الأداء المالي من ناحية العرض والطلب، فإن تميز السوق بالإنعاش وكثرة الطلب فإن ذلك سيؤثر بالإيجابية على الأداء المالي، أما في الحالة العكسية فسيلاحظ تراجع في الأداء المالي؛
- تعتبر المنافسة سلاح ذو حدين بالنسبة للأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، و قد تعتبر المحفز لتعزيره عندما تواجه المؤسسة تداعيات المنافسة فتحاول جاهدة لتحسين صورتها ووضعها المالي عن طريق أدائها المالي لتواكب هذه التداعيات.

ثالثا: تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

1- مفهوم تقييم الأداء المالي

تهتم المؤسسات والشركات بالأداء المالي بحيث تراه هو السبيل الأمثل للحفاظ على البقاء والاستمرارية.

1-1- تعريف تقييم الأداء المالي

ينظر البعض لتقييم الأداء على أنه عملية لاحقة لاتخاذ القرارات، والغرض منها فحص المركز المالي والاقتصادي للمنظمة في تاريخ معين، ويعرف الأداء المالي للمؤسسة على أنه تقديم حكما ذو

⁴⁷- سعاد شكري معمر، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية" دراسة حالة سونلغاز"، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2009/2008، ص133.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

قيمة حول إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية متحدة، ومدى قدرة إدارة المؤسسة على إشباع منافع ورغبات أطرافها المختلفة⁴⁸.

وتقويم الأداء المالي هو قياس النتائج المحققة، على ضوء معايير محددة سلفاً، لتحديد ما يمكن قياسه، ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية، وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة⁴⁹.

1-2- أهمية تقييم الأداء المالي

إن لتقييم الأداء المالي أهمية كبيرة تتمثل فيما يلي⁵⁰:

- توفر مدخلا واضحا للتركيز على الخطة الاستراتيجية للبرنامج؛
- يحفز المنظمات على توفير الوقت، والموارد، و الطاقات اللازمة لتحقيق الأهداف؛
- إن تقييم الأداء يؤدي إلى تحسين إدارة المنتجات والخدمات وعملية إيصالها إلى العملاء؛
- يؤدي إلى إيجاد مناخ جديد، من شأنه التأثير في جميع المنظمات الهادفة للربح وغير الهادفة؛
- إن تقييم الأداء يساعد على تبرير تنفيذ البرامج وتكاليفها؛
- يبين مدى قيام المنظمة بمعالجة احتياجات المجتمع من خلال إحراز التقدم نحو تحقيق الغايات؛
- يساعد على التوجه بشكل بناء نحو حل المشاكل حيث أن القياس يوفر بيانات حقيقية ملموسة، يمكن الاستناد عليها في اتخاذ قرارات سليمة؛

1-3- أهداف تقييم الأداء المالي

إن أهم الأهداف المرجوة من تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية ما يلي⁵¹

- السيولة و توازن الهيكل المالي

⁴⁸- عبد الوهاب دادن، حفصي رشيد، تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية باستخدام طرق التحليل العملي التمييزي (2011/2006)، مجلة الواحات، جامعة ورقلة، العدد 02، 2014، ص24.

⁴⁹- عبد الغني دادن، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية "حالة بورصتي الجزائر وباريس"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2007، ص34.

⁵⁰ - محمد صحبي إدريسي، طاهر محسن منصور الغالي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الرياض، 2019، ص71.

⁵¹- عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2001/ 2002، ص. ص 35-37.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

تقيس السيولة بالنسبة للمؤسسة قدرتها على مواجهة التزاماتها القصيرة، أو بتعبير آخر تعني قدرتها على تحويل الأصول المتداولة -المخزونات والقيم القابلة للتحقيق- إلى أموال متاحة، فنقص السيولة أو عدم كفايتها يقود المؤسسة إلى عدم القدرة على الوفاء أو مواجهة التزاماتها وتأدية بعض المدفوعات.

بالإضافة إلى التعرف على مدى كفاءة المؤسسة في استغلال مواردها واستخداماتها المختلفة كما يساعد على التنبؤ بفشلها المالي وكذا قدرتها على المنافسة، ومدى استمراريتها؛

- التوازن المالي

يعتبر التوازن المالي هدفاً مالياً تسعى الوظيفة المالية لبلوغه، لأنه يمس استقرار المؤسسة المالي، ويمثل "التوازن المالي في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به عبر الفترة المالية. يستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمتحصلات أو بصفة عامة بين استخدامات الأموال ومصادرها"⁵²؛

- الربحية والمردودية

تعتبر من الأهداف الأساسية التي ترسمها المؤسسة، وتوجه الموارد لتحقيقها، فهي بمثابة هدف كلي للمؤسسة ويرى "PETER DRUKER" بأنها هدف من الأهداف أو المجالات الثمانية التي يجب أن تسعى المؤسسة إلى تحديد فيها أهدافها^(*)؛

- إنشاء القيمة

إنشاء القيمة هدف جديد فرضته الوضعية الراهنة التي تميز بها المحيط الخارجي، وإنشاء القيمة يعني القدرة على تحقيق مردودية مستقبلية كافية من الأموال المستثمرة حالياً.

2- مراحل تقييم الأداء المالي

تمر عملية تقييم الأداء المالي بعدة مراحل أهمها ما يلي⁵³:

- وجود أهداف محددة مسبقاً قد تكون في صورة خطة أو سياسة أو معيار أو نمط أو قرار حاكم؛
- الحصول على البيانات والمعلومات الإحصائية من خلال القوائم المالية؛

⁵²-السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000، ص30.

(*)- تتمثل هذه الأهداف أو المجالات في الانتاجية المردودية، الموارد المالية الفيزيائية، حصة السوق، أداء المسيرين الأفراد، المسؤولية الاجتماعية.

⁵³- سباح أحمد صالح، محمد البشير بن عمر، فعالية مبادئ الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة -دراسة حالة المجمع الصناعي صيدال-، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، العدد الأول، المجلد الثالث، ديسمبر 2018، ص. ص151-152.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

- قياس الأداء الفعلي؛
- اتخاذ القرارات المناسبة لتصحيح الانحرافات؛
- تحليل ودراسة البيانات والمعلومات المتعلقة بالنشاط.

3- مؤشرات تقييم الأداء المالي

تعرف مؤشرات تقييم الأداء المالي على أنها قيمة أو صفة مميزة تستخدم لقياس المخرجات أو النتائج لتحديد مدى ما حققته المؤسسة من أهداف وتتقسم إلى⁵⁴:

3-1- تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام المؤشرات التقليدية:

سنتعرف فيما يلي على أهم المؤشرات المالية التقليدية المستخدمة في تقييم الأداء المالي للمؤسسة.

3-1-1- مؤشرات التوازن المالي

أ. رأس المال العامل الصافي الاجمالي FRF : يمثل ويمثل ذلك الجزء من الموارد المالية الدائمة المخصص لتمويل الاستخدامات المتداولة، حيث يمثل هامش أمان تستعمله المؤسسة لتجاوز حالات بطئ دوران عناصر الاستخدامات الجارية وخاصة المخزونات. يمكن حساب رأس المال العامل الصافي الاجمالي تبعا لمنظورين منظور أعلى الميزانية (1)، منظور أسفل الميزانية (2)، وعليه يحسب رأس المال العامل كما يلي:

رأس المال العامل الصافي الاجمالي = الموارد الدائمة R_D - استخدامات مستقرة E_S . (1)

رأس المال العامل الصافي الاجمالي = استخدامات جارية E_C - موارد جارية R_C . (2)

ب. احتياجات رأس المال العامل BFR : يمثل إجمالي الأموال التي تحتاجها المؤسسة خلال دورة الاستغلال، ويحسب كما يلي :

احتياج رأس المال العامل = احتياجات الدورة - موارد الدورة.

⁵⁴ - عبد الفتاح سعيد السرطاوي، عادل عيسى حسان، التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء المالي لشركات المساهمة الصناعية في فلسطين،

دراسة حالة شركة الأدوية المدرجة في بورصة فلسطين للفترة 2010/2017، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 04،

العدد 02، ديسمبر 2019، ص. ص 154 - 157.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

يمكن تجزئة احتياجات رأس المال العامل تبعا لعلاقة عناصر المباشرة بالنشاط أو عدما إلى:

- **الاحتياج في رأس المال العامل للاستغلال BFR_{ex}** : ويمكن حسابه من خلال الميزانية الوظيفية بإجراء الفرق بين استخدامات الاستغلال وموارد الاستغلال .

$$BFR_{ex} = E_{ex} - R_{ex}.$$

- **الاحتياج في رأس المال العامل خارج الاستغلال BFR_{hex}** : ويحسب من الميزانية الوظيفية عن طريق الفرق بين استخدامات خارج الاستغلال و موارد خارج الاستغلال .

$$BFR_{hex} = E_{hex} - R_{hex}.$$

- **الاحتياج في رأس المال الإجمالي BFR_g** : وهو مجموع الرصيدين السابقين ويعبر عن إجمالي الاحتياجات المالية المتولدة من النشاطات الرئيسية وغيرها، ويحسب كما يلي :

$$BFR_g = BFR_{ex} + BFR_{hex}.$$

- ج. **الخرينة TN**: هي عبارة عن إجمالي النقديات الموجودة (باستثناء السلوفات المصرفية) كما يمكن حسابها من الفرق بين رأس المال العامل واحتياجات رأس المال العامل، كما تعرف على أنها الفرق بين أصول الخزينة وخصومها .وتعرف الخزينة أيضا على أنها الفرق بين أصول ذات السيولة الفورية والديون ذات استحقاقية حالية.

$$TN = FR_{ng} - BFR_{ng} / TN = E_t - R_t.$$

3-1-2- النسب المالية

- أ- **نسبة السوق**: وهي نسب الأسهم بحيث تخدم محلي الأسهم في أداء مهامهم ذات العلاقة بتقييم الأداء، كما تخدم هذه النسب المستثمرين الحاليين والمحتملين في التعرف على اتجاهات الأسعار السوقية للأسهم، وتقيس العائد والمخاطرة.

- ب- **نسبة السيولة**: يمكن تعريف السيولة المالية بشكل عام على أنها القدرة على تحويل الأصول المتداولة إلى سيولة نقدية بغرض الوفاء بالالتزامات المستحقة.

- ج- **نسب الربحية**: تعرف نسب الربحية على أنها النسب التي تقيس مدى كفاءة إدارة المؤسسة في استغلال موارد المؤسسة استغلالا أمثلا لتحقيق الأرباح، وهو مؤشر لتحسين أداء المؤسسة المالي.

- د- **نسب المديونية أو الرفع المالي** : تسمى نسب هيكل التمويل، بحيث تبين مدى اعتماد المنشأة على الديون في تمويل إجمالي أصولها.

- هـ- **نسبة النشاط**: وهي تلك النسب التي تقيس مدى كفاءة الإدارة في توليد المبيعات من الأصول.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

3-2- تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام المؤشرات الحديثة: وتنقسم إلى:

أ- القيمة الاقتصادية المضافة EVA: وتعرف المؤسسة التي تخلق قيمة اقتصادية هي المؤسسة التي يكون العائد على رأس المال أكبر من كلفة الفرصة البديلة، بمعنى أن يكون العائد أكبر من كلفة رأس المال.

ب- القيمة السوقية المضافة MVA: هي الفرق بين القيمة السوقية للمؤسسة ورأس المال المستثمر أي الفرق بين القيمة السوقية للأسهم والقيمة الدفترية لحقوق المالكين.

الفرع الثاني: ماهية المردودية

إن هدف أي مؤسسة اقتصادية كانت أو تجارية هو تحقيق أقصى حجم ممكن من الأرباح، وحتى تتمكن المؤسسة من معرفة ذلك تستخدم مجموعة من المؤشرات ومن أهمها مؤشر المردودية.

أولاً: مفاهيم نظرية للمردودية ومكوناتها

سنحاول التعرف أكثر على المفاهيم النظرية المتعلقة بمردودية المؤسسة، مكوناتها وأنواعها.

1- مفهوم المردودية

إن مفهوم المردودية يعتبر مفهوم معقداً في حد ذاته ومنتشعباً إلى مفاهيم متعددة. هناك اختلاف في وجهات النظر لمصطلح المردودية من كحيط إلى آخر. ففي المحيط الاشتراكي المؤسسة العمومية ذات الطابع الاقتصادي تهدف بالدرجة الأولى إلى تحقيق المردودية الاجتماعية، بمعنى تحسين وضعية العمال من جهة وامتصاص البطالة وتوفير المنتجات المحلية بأسعار منخفضة من جهة أخرى، وإذا كان ذلك يؤثر سلباً على الوضعية المالية للمؤسسة. أما في المحيط الرأسمالي فالمؤسسة تكون فعالة كلما حققت مردودية مالية أحسن التي تعكس تحقيق الأرباح الصافية⁵⁵.

1-1- تعريف المردودية:

يمكن تعريف المردودية لغويًا بالشكل التالي: المردودية مشتقة من فعل رد لأي رد ومعناه إعادته على التمام أي بدون نقصان منه على الأقل والمعنى اللغوي لها هو الشيء الذي يمكن أن ينتج لنا مردوداً أو عائد⁵⁶؛

⁵⁵ - Boukhezar Omar, Pierre Conso, La gestion financier e t'adaptée ou contexte algérien OPU1982, P244.

⁵⁶ - عربي نصر الدين، أثر تسيير التثبيبات العينية على المردودية الاقتصادية والمالية، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر غير منشورة، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، 2016/2017، ص38.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

أما اصطلاحاً: يعتبر مصطلح المردودية مصطلحاً واسعاً، وهو يختلف باختلاف مجالات تطبيقه، فهناك من يرجع أصل عبارة "المردودية" إلى الترجمة اللغوية المباشرة للمصطلح والتي تعني ريع أو إيراد أو من الفعل (Rente) الذي تم اشتقاقه من كلمة (Rentabilité) الفرنسي والذي يعني رد أو إعادة (Rendre)⁵⁷.

كما أن الأصل في كلمة "المردودية" هو المردود حيث تعرف حسب ريكاردو بأنها: "عائد الأرض الفلاحية". أي عائد استخدام الأرض الفلاحية. ومن الناحية الصناعية تعرف المردودية بأنها الفائض الذي يزيد عن المبلغ الواجب دفعه لبقاء العنصر الانتاجي في صناعة ما".

ونظراً لاهتمام الكثير من الاقتصاديين بالمردودية فقد وردت عدة تعاريف لها نعرض أهمها:

فحسب بيار كنسو "Pierre Canso" تعرف المردودية بأنها مفهوم يطبق على كل نشاط اقتصادي عند استخدام الإمكانيات المادية والبشرية والمالية، أي أنها "المقارنة ما بين النتيجة المحصل عليها والوسائل المستعملة"⁵⁸. والتي يعبر عنها بالعلاقة التالية:

المردودية = النتيجة / الوسائل.

و يضيف "كنسو" بأن المردودية يجب أن تكون كافية على الأقل لتحقيق الشروط التالية:

- ضمان المحافظة على رأس المال المؤسسة؛
- ضمان دفع الفوائد وتسديد القروض.

أما ديفيغور "Dufigour" فقد عرفها بأنها "عبارة عن قيد مالي" يعبر عنه بالنسبة التالية:

المردودية = النتيجة / رأس المال.

أما ب. بنشور "P.Pancher" فقد اعتبر المردودية "هي العلاقة بين النتائج ورأس المال اللازم من أجل الحصول على النتائج" وقد عبر عنها على النحو التالي:

المردودية = النتيجة / الأموال الخاصة.

وعرفت المردودية من طرف برنار كولاس "Bernard Collasse" بأنها قدرة المؤسسة على تحقيق الوفرة النقدية بمعنى تحقيق وفرة في الأرباح. أي أنها "عبارة عن الفائض النقدي الناتج عن

⁵⁷ - ناصر دادي عدون ، يوسف مامش، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، الطبعة أولى، دار المحمدية، الجزائر، 2008، ص.ص. 12-13.

⁵⁸ -Pierre Conso et farouk hémici, gestion financières de l'entreprise, 10^{ème} édition, Dunod, paris, 2002,p274.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

الفرق بين العمليات الخارجية والداخلية للمؤسسة، وتطبق على كل الأنشطة الاقتصادية، أي هي عبارة عن العلاقة بين النتيجة المحققة وحجم تكلفة الأموال المستثمرة. وترتبط بمجموعة من المفاهيم: الربحية؛ العائد؛ الفائدة؛ الربح. وتتكون المردودية من مجموعة من العناصر تتمثل فيما يلي : الانتاجية؛ السيولة؛ الربحية؛ الفاعلية؛ الكفاءة.

وهي أيضا «التعبير المالي للعقبة الاستراتيجية المتمثلة في تحديد مردودية أعلى من تلك التي تم استخدامها»⁵⁹ ؛

كما عرفت المردودية هي مدى قدرة المؤسسة على تحقيق نتائج إيجابية مقارنة بالإمكانات والوسائل التي سخرت لتحقيقها، ويقاس ذلك بنسبة النتيجة المستهدفة إلى الوسيلة التي خصصت لتحقيقها، ومن هذا المنطلق هناك الكثير من النسب التي تحسب نسبة النتيجة إلى الوسيلة، إلا أن أكثرها استخداما هي كل من المردودية الاقتصادية والمردودية المالية⁶⁰؛

ومن كل هذا يمكن أن نخلص إلى تعريف شامل وبسيط للمردودية على أنها عبارة عن الربح المحصل عليه بعد كل عملية إنتاج أو تبديل بعد طرح النفقات والتكاليف، شريطة أن تكون الإمكانيات الضرورية مثل الأموال والقوة البشرية متوفرة.

1-2- أهمية المردودية

يمكن حصر أهمية المردودية في العناصر التالي:

- المردودية من أجل استقلال المؤسسة ودوامها: من خلال إعطاء حرية أكثر للمساهمين، حتى يصبحوا في اطمئنان تجديد الاستثمارات القديمة دون اللجوء أو الاعتماد على القروض بنسبة كبيرة وتحقيق التوازن المالي (تحقيق الاستقلالية المالية لرفع رأس المال العامل للمؤسسة).

- المردودية من أجل ضمان تطور المؤسسة : من خلال زيادة الاستثمار وتنمية المشاريع، وبالتالي يصبح للمؤسسة برنامج مالي قوي، التفكير في مشاريع جديدة، من أجل تطوير نشاط المؤسسة وتخفيض التكاليف (مصدر خارجي) وبالتالي التمتع بالاستقلالية المالية.

- هدف المؤسسة هو تحقيق الربح: وذلك باعتبار المؤسسة هي العنصر الحيوي، والهام في تنشيط وتنمية اقتصاد بلد ما، لذلك يجب عليها تحقيق الأهداف المسطرة في برنامجها، من بينها تحقيق الربح وإعطاء ذلك أهمية بالغة لمواكبة التطورات الاقتصادية الحديثة في العالم، والمنافسة والتقدم الموجود.

⁵⁹- Béatrice et francis grandguillor, analyse financière, 2^{ème} édition, paris, France, 2003,p209.

⁶⁰- إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي (الإدارة المالية)، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص87.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

1-3- أهداف المردودية

تتمثل أهداف المردودية فيما يلي⁶¹:

- قياس كفاءة ورشد استخدام الموارد من أجل تعظيم عوائدها مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة الفرصة البديلة؛
- تأمين تشغيل وتطوير المؤسسة عن طريق إنباء الموارد المتاحة؛
- تحقيق الحد الأدنى منها يمثل شرطا لا بديل له لدعم وصيانة التوازن المالي للمؤسسة؛
- تخصيص الأموال لأفضل الاستخدامات؛
- ضمان إشباع الاحتياجات الدنيا لكل القوى المنتجة في المؤسسة؛
- قياس القدرة الداخلية لتمويل الاحتياجات المستقبلية للمؤسسة.

1-4- خصائص المردودية:

تتمثل خصائص المردودية فيما يلي⁶²:

- يمثل تحليلها محاولة رشيدة في مقابلة النتائج بالموارد المستخدمة مما يسمح بإصدار حكم على مستوى كفاءتها حتى يمكن تعظيم مكافأة الأطراف المشاركة؛
- تمثل ظاهريا هدفا متعارضا مع اليسر والسيولة خاصة في الأجل القصير، بينما في الواقع هما هدفان متكاملان لأن تأمين الحد الأدنى من السيولة لا يأتي إلا بمردودية مناسبة؛
- قياسها ليس له معنى إلا بالنسبة إلى فترة محددة أو عملية معينة، بمعنى عن فترة محددة ومستقلة كاملا عن تغيرات النقدية المسجلة؛
- يمثل قياسها مفهوما تشغيليا لأنها خاضعة لمجال الحدث الاقتصادي، ولكن تخطيطها يمثل مفهوما استراتيجيا لأنها يغطي نطاقا مؤسسيا؛
- يرتبط مفهومها بالمؤسسة فلا يمكن إسناد تحقيقها لشخص بعينه.

2- مكونات المردودية

تظهر المردودية كمفهوم مكون من مكونات اقتصادية ومالية⁶³.

2-1- المكونات الاقتصادية: وتتألف المكونات الاقتصادية للمردودية من قسمين أساسيين:

⁶¹ - السعيد فرحات جمعة ، مرجع سابق، ص. ص 504-505.

⁶² - عربي نصرالدين، مرجع سابق، ص. ص 41-42.

⁶³ - اليزيد ساحري، مرجع سابق، ص75.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

- **الانتاجية:** عرف "بول مالي" الانتاجية من منطق كونها مؤشرا للكفاية بأنها ترتبط بين الفعالية للوصول إلى الأهداف والكفاية في حسن استخدام الموارد والعناصر الإنتاجية بغية بلوغ الهدف.

الانتاجية هي مؤشر دالة الانتاج و التموين، وإن تمكنت المؤسسة من تحقيق إنتاجية جيدة من العناصر المكونة لنظامها، فإن المردودية عندئذ سوف تتحقق وبصفة جيدة. وهي تقاس بالعلاقة التالية:

$$\text{الانتاجية} = \frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{الأصول}}$$

- **الفعالية:** إن مقياس فعالية رأس المال هو معدل دوران رأس المال المستخدم، أي كلما كانت سرعة الدوران أسرع كلما كانت الفعالية أكثر، والفعالية هي مدى إنتاجية العامل أو الآلة مقارنة بالإمكانات المتاحة، حيث يعرفها بيكانسو على أنها سرعة دوران رأس المال المستعمل في نشاط المؤسسة.

2-2- المكونات المالية: إن مستوى إنتاجية مؤسسة وفعاليتها في الاستعمال لرأس المال يقود إلى نتيجة ذات طبيعة اقتصادية إذا كان الانتاج مباع، ونقيسها بالفائض الاجمالي للاستغلال وتبقى متوفرة من أجل المساهمين الذين لهم رأسمال مستثمر، ومتطور وبرؤوس أموال خاصة

ثانيا: أنواع المردودية والعوامل المؤثرة فيها

1- أنواع المردودية

عادة ما نتكلم عن مردودية المؤسسة ونقصد بذلك قدرتها على تحقيق النتيجة، حيث تقاس المردودية على ثلاثة مستويات: المستوى التجاري؛ المستوى الاقتصادي؛ المستوى المالي. وعليه تظهر لنا ثلاث أنواع رئيسية للمردودية وهي: المردودية التجارية (RC)؛ المردودية الاقتصادية (RE)؛ المردودية المالية (RF).

1-1- المردودية التجارية RC: يطلق عليها اسم المردودية التجارية لأنها تدرس وتسمح بتقييم الأداء التجاري أو البيعي للمؤسسة، فهو معيار مهم لتقييم الأداء في المؤسسات التجارية، وتتمثل هذه المردودية في قدرة المؤسسة على استخلاص فائض من التشغيل أو هامش تجاري، فهي بذلك تقدم معلومات تساعد على إصدار حكم ذو قيمة حول فعالية وكفاءة النشاط التجاري والصناعي للمؤسسة ؛

1-2- المردودية الاقتصادية RE: هي العلاقة بين النتيجة الاقتصادية التي تحققها المؤسسة ومجموع الأموال التي استعملتها. قد يعبر عن النتيجة الاقتصادية بالفائض الاجمالي للاستغلال أو

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

بنتيجة الاستغلال، أما الأموال المستخدمة في تحقيق هذه النتيجة فيعبر عنها عادة بأصول المؤسسة⁶⁴؛

1-3- المردودية المالية RF: سنتعرض لها لاحقاً.

2- العوامل المؤثرة في المردودية

تقيس المردودية فعالية المؤسسة وكفاءة مسيرها، وتتأثر بمجموعة من العوامل الخارجية والداخلية⁶⁵.

2-1- العوامل الخارجية:

✓ **السوق:** هو عامل جد مؤثر على مردودية المؤسسة إذ يجب أن تولي المؤسسة اهتماماً به من خلال قيامها بدراسات عن السوق لتوفير المعلومات المتعلقة بالتعرف على رغبات العملاء ورصد حاجاتهم من أجل تلبيةها، كما أن هذه المعلومات تمكن من مراقبة مصادر التوريد من حيث التكلفة والجودة وبذلك المحافظة على مركزها التنافسي في السوق؛

✓ **المنافسة:** إن عامل المنافسة كذلك يجب أن تكون المؤسسة على دراية به فهو يشكل خطر على مردوديتها في حالة عدم الاهتمام به، حيث أن الجودة والسعر هما العاملان الأساسيان في سوق المنافسة ومعرفة كل المعلومات المتعلقة بالمؤسسات المنافسة هو ضروري لتحقيق هدفها والتمثل في المحافظة على حصتها في السوق؛

✓ **السياسة الضريبية:** لهذه السياسة دور في التأثير على مردودية المؤسسة وهي تمثل صورة للتدخل الحكومي من خلال فرض عدة أنواع من الضرائب. والتمثلة في:

- ضرائب مباشرة؛
- الضرائب الغير مباشرة؛
- ضرائب على أرباح الشركات.

2-2- العوامل الداخلية:

إلى جانب العوامل السابقة هناك عوامل داخلية أخرى تؤثر وتعرقل بدورها تحسين مردودية المؤسسة ونذكر منها:

✓ **تسيير الموارد البشرية:** إن العامل البشري عنصر هام في تسيير المؤسسة ورئيسي لنشاطها ومن بين المصاعب التي تعاني منها المؤسسة في هذا المجال نجد:

- استياء في العلاقات الوظيفية بظهور خلافات بين مختلف العاملين؛
- عدم الاهتمام بتطوير العاملين؛

⁶⁴ عربي نصرالدين، مرجع سابق، ص 42.

⁶⁵ محمد عبد العزيز، دراسة الجدوى الاقتصادية، ط1997، مؤسسة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، ص.47-48.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

- اشكال الأجور والارتفاع في حوادث العمل؛
- نقص المؤهلات العلمية والمهارات نتيجة لنقص التكوين.
- ✓ **سياسة الإنتاج:** إن عدم التحكم في الإنتاج هو أيضا مؤثر على المردودية وبما أن نسبة الأشغال التي تنشط فيها معظم المؤسسات تتميز بالتطور المستمر، فإن من أولى مسؤوليات مدير إدارة الإنتاج والعمليات هو الوصول إلى جدولة الإنتاج التي تمكن منه تدنية تكاليف الإنتاج والتحكم فيها بأقل قدر ممكن من الجهد، وهذا يقضي أن تكون الخطة متوازنة من ناحية التكاليف وفي استخدام بدائل الإنتاج والمحافظة على مستويات المخزون والإنتاج، حيث نجد أن إدارة الإنتاج تواجه عدة صعوبات نذكر منها:

- عدم التحكم في كمية المنتجات وزمن إنتاجها؛
- عدم مراعاة تحسين المنتج وتطويره لعدم مسايرة التطورات والابتكارات؛
- عدم الاهتمام بتحديد طريقة الإنتاج وكذا نقص كفاءة العمال؛
- عدم إعطاء الأهمية لتحليل الفروقات بين تقديرات الإنتاج وما تم تحقيقه.
- ✓ **التسيير:** إن تحقيق مردودية موجبة يتطلب من المؤسسة إنتاج سياسة تسييرية محكمة من شأنها تسمح بالاستغلال الأمثل لمواردها من أجل تحقيق أهدافها المسطرة التي يترأسها تحقيق المردودية كما ذكرنا. فالتحكم في التسيير أمر ضروري يجب أن تولي له المؤسسات اهتماما كبيرا ولكن للقيام بذلك نجدها تواجه عدة صعوبات والتي تؤدي إلى سوء التسيير وهذه الصعوبات هي:

- عدم وجود خطة استراتيجية طويلة ومتوسطة المدى التي يتم على إثرها تحديد مختلف الأهداف؛
- عدم التحديد الدقيق للأهداف المسطرة المراد تحقيقها من طرف المؤسسة؛
- عدم القيام بدراسة يظهر فيها تقييم وقياس النتائج وتحديد الانحرافات وتحديد الأشخاص المسؤولين عنها واتخاذ القرارات اللازمة لتصحيحها؛
- عدم وجود نظام مراقبة التسيير والذي يعتبر عامل مهم يساعد على الحصول على المعلومات اللازمة من أجل اتخاذ القرارات المتعلقة بالتسيير.

الفرع الثالث: ماهية المردودية المالية

تعد المردودية المالية مؤشرا من المؤشرات التي تستطيع من خلاله المؤسسة معرفة مدى فعاليتها المالية خاصة وأن الغاية الأولى للمؤسسة تكمن غاية مالية بحتة، وسنحاول التطرق إلى مفهوم المردودية المالية، ومكوناتها.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

أولاً: مفهوم المردودية المالية

سنقوم في هذا المطلب بتعريف المردودية المالية والتعرف على أهميتها.

1- تعريف المردودية المالية:

تعددت تعاريف المردودية المالية، إلا أنها تشتمل كلها على عنصرين أساسيين وهما: النتيجة المالية والأموال الخاصة. وفيما يلي مجموعة من التعاريف:

المردودية المالية هي قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح مرتفعة، تمنح للمساهمين لتمكينهم من تعويض المخاطر المحتملة، التي يمكن أن يتعرضوا لها نتيجة مساهمتهم في رأس مال المؤسسة وذلك في إطار اقتصاد السوق⁶⁶؛

المردودية المالية هي عبارة عن العائد المتحقق من الأموال التي وضعت في يد إدارة الشركة على شكل أصول مختلفة ومتنوعة⁶⁷؛

المردودية المالية هي تلك العلاقة الموجودة بين النتيجة المالية للدورة، والموارد الخاصة، وذلك قبل النتيجة الصافية للدورة بالنسبة للموارد الخاصة⁶⁸.

والمردودية المالية تسمى كذلك بالعائد على حقوق الملكية أو على الأموال الخاصة، حيث تهم هذه النتيجة بالدرجة الأولى المساهمين والمستثمرين المحتملين بالإضافة إلى المسيرين، وهي مؤشر على قدرة المؤسسة على مكافأة المسيرين وزيادة ثروتهم الصافية الناتجة عن أنشطتها العادية، سواء على شكل أرباح موزعة أو على شكل تخصيص في الاحتياطات من شأنه رفع القيمة الجوهرية للأسهم التي يحملونها، وحتى يرضى المساهم أو المستثمر ويقبل بوضع مدخراته لدى المؤسسة يجب أن تكون مردوديتها المالية مرتفعة، وتحسب بالعلاقة التالية⁶⁹:

$$RCP=R \text{ net } /CP.$$

المردودية المالية (RCP) = النتيجة الصافية / الأموال الخاصة النتيجة.

⁶⁶ - مليكة زغيب، ميلود بوشنقير، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون، الجزائر، 2010، ص88.

⁶⁷ - محمد سعيد عبد الهادي الإدارة المالية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص169.

⁶⁸ - سليم مجلح، وليد بشيشي، الرقابة الداخلية وأثرها على المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة قياسية باستخدام شعاع الانحدار الذاتي VAR خلال الفترة 2009/2015، مجلة المالية والأسواق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، الجزائر، ص10.

⁶⁹ - إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي (الإدارة المالية، دروس وتطبيقات)، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006، ص268.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

2- أهمية المردودية المالية

تبرز أهمية المردودية المالية بالنسبة للمؤسسة من عدة جهات يمكن تلخيصها في عدة نقاط نذكر منها:

- يتوقف سلوك المساهمين الحاليين والمستقبليين على مدى رضاهم عن نسبة المردودية المالية للمؤسسات، حيث تحدد هذه الأخيرة مستقبل المؤسسة إيجابيا كان أو سلبيا؛
- تحقيق المردودية المالية للمؤسسة يعبر عن سلامة مركزها المالي، وصحة أسلوب التسيير المتبع وكذلك تقيس الفعالية الكلية للمؤسسة؛
- تعتبر المردودية المالية وسيلة لتحقيق الاستراتيجية كتوسيع المؤسسة مثلا، ولها دور تكميلي للحفاظ على تكامل المؤسسة؛
- تعتبر كأساس لتقييم المؤسسة والتعرف على مراكز القوة والضعف فيها، وكذا تحديد وضعيتها داخل المؤسسة؛
- تساعد في عملية اتخاذ القرارات المالية وتصحيح الانحرافات وذلك بمقارنة النتائج الحالية بالنتائج المحققة سابقا.

ثانيا: قياس المردودية المالية ومكوناتها

1- قياس المردودية المالية

يمكن قياس المردودية المالية بالعلاقة الموالية⁷⁰:

$$\text{المردودية المالية} = \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}}$$

وتعتبر هذه العلاقة الأبسط والأسهل للمردودية المالية، إذ تسعى المؤسسة إلى أن تكون نسبة النتيجة الصافية إلى الأموال الخاصة أكبر ما يكون، بمعنى تحقيق نتيجة موجبة بأقل حجم من الأموال الخاصة، وبالتالي تعظيم الربح على الأسهم، كما تتعاضد القدرة على التمويل الذاتي.

⁷⁰- إلياس ساسي، يوسف قريشي، نفس المرجع السابق، الجزء الثاني، ص 319.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

2- معدلات المردودية المالية

يوضح الجدول التالي المعدلات الممكنة للمردودية المالية وتقييمها:

الجدول رقم (01): معدلات المردودية المالية

التقييم	معدل المردودية المالية
لا توجد مردودية مالية	$0 \geq (RCP) \%$
مردودية مالية ضعيفة	$5 \geq (RCP) \geq 0 \%$
مردودية متوسطة	$10 \geq (RCP) \geq 5 \%$
مردودية مرتفعة ومرضية	$10 \leq (RCP) \%$

المصدر: عكوش محمد أمين، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2011، ص53

3- محددات المردودية المالية (مكوناتها)

من خلال العلاقة السابقة الذكر نستطيع أن نستخرج محددات أو مكونات المردودية المالية⁷¹:

أ- النتيجة:

وهي الفرق بين الأموال الخاصة في بداية السنة ونهاية السنة، وهي الفرق بين الإيرادات والتكاليف والتي تكون ممثلة في جدول حسابات النتائج.

ب- الأموال الخاصة:

تظهر في الميزانية، وتعرف على أنها فائض الأصول على الخصوم وتشمل:

- رأس المال الصادر؛
- رأس المال غير المطلوب؛
- فارق التقييم؛
- العلاوات والاحتياطات؛
- الترحيل من جديد؛
- النتيجة الصافية.

⁷¹ - عربي نصر الدين، مرجع سابق، ص. ص 47-49.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية للتكاليف البيئية على المردودية المالية

حاولنا في هذا المبحث التطرق إلى الدراسات التي تناولت بعض الجوانب من الموضوع وذلك من أجل معرفة ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة.

المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تطرقت لموضوع التكاليف البيئية، والمردودية المالية وتناولت الموضوعين من زوايا مختلفة، وقد تنوعت هذه الدراسات بين العربية والأجنبية. وسنعرض في هذه الدراسة لجملة من الدراسات التي تم الاستفادة منها مع الإشارة إلى أبرز ملامحها. وأود أن أشير إلى أن الدراسات التي سوف يتم استعراضها جاءت في الفترة الزمنية بين 2010 و 2019، وشملت جملة من الأقطار والبلدان مما يشير إلى تنوعها الزمني والجغرافي.

هذا وقد تم تصنيف هذه الدراسات حسب المتغيرين الرئيسيين التكاليف البيئية والمردودية المالية، وحسب كونها دراسات وطنية أو عربية أو أجنبية. وفي ما يلي نقدم عرض لهذه الدراسات.

الفرع الأول: عرض الدراسات الوطنية السابقة

سنعرض في هذا العنصر بعض الدراسات الوطنية السابقة التي تناولت موضوع التكاليف البيئية والمردودية المالية.

أولاً: الدراسات الوطنية السابقة المتعلقة بالتكاليف البيئية

1- دراسة "مهاوات لعبيدي" (2015) بعنوان:

القياسي المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي - دراسة حالة مجموعة المؤسسات الصناعية في الجزائر - أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2015/2014.

هدفت الدراسة إلى معرفة ما مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في تحسين الأداء البيئي، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- وجود علاقة ارتباط بين أهمية الوعي لدى المسؤولين بضرورة القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية؛
- وجود علاقة ارتباط بين المخاوف والمعوقات التي تحد من تبني تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية؛

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

- وجود أثر للقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تقييم وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.

2- دراسة "نورة بوزير (2015/2014) بعنوان:

معالجة التكاليف البيئية وفق متطلبات المسؤولية الاجتماعية-دراسة حالة مؤسسة نفضال وحدة GPL رقم 704 أم البواقي-، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- يعد التلوث البيئي من أهم التأثيرات البيئية الجديرة بالدراسة والبحث نظر التأثيرات السلبية الناتجة عنه والإمكانيات المتاحة لتتبعه؛

- إن قياس التكاليف البيئية بصورة صحيحة وتحميلها على النشاطات المسببة لها ثم على المنتجات يساهم في تحديد تكلفة المنتجات بشكل دقيق ومن ثم تحديد المقابلة السليمة بين إيرادات المنتجات وتكاليفها.

وخرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات نذكر منها:

- حث المؤسسة الاقتصادية على تطبيق نظام المحاسبة البيئية ومعالجة بيانات التكاليف المرتبطة بالأنشطة البيئية حتى تكون نتائج القياس دقيقة وسليمة؛

- ضرورة نشر الوعي البيئي والتزام المؤسسات الاقتصادية بحماية البيئة من خلال إنتاج منتجات صديقة للبيئة.

ثانيا: الدراسات الوطنية السابقة المتعلقة بالمردودية المالية

1- دراسة "مبارك مباركي، فيصل سويقات" (2013/2012) بعنوان:

أثر الرفع المالي على المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة ليند غاز الجزائر، وحدة ورقلة خلال الفترة 2009-2011.

هدفت الدراسة إلى إظهار ضرورة التحكم في المردودية للخروج من المأزق الاقتصادي والنهوض به، ولا يمكن تحقيق هذا إلا بوضع أساليب وتقنيات العلوم الحديث في خدمة المؤسسات الوطنية، وترشيد التكاليف بها.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

وتوصلت الدراسة لعدد من النتائج، أهمها:

- يمكن اعتبار المردودية مقياساً أو معياراً تعطينا فكرة عن صيغة المؤسسة وعن مدى فعالية أنشطتها المختلفة.

2- دراسة "بكايري بلخير ودغوم عبد الرحمان" (2017) بعنوان:

أثر الرفع المالي على المردودية المالية دراسة تطبيقية لعينة من المؤسسات بمنطقة حاسي مسعود خلال الفترة (2009-2014).

هدفت هذه الدراسة لمعرفة أثر الرفع المالي على المردودية المالية وذلك بتطبيقها على الشركات البترولية الوطنية العاملة بمنطقة حاسي مسعود، حيث تم أخذ عينة مكونة من خمس شركات إلى متغيرات تابعة فرعية تمثلت في مركبات المردودية المالية (نسبة الربحية الإجمالية، معدل دوران الأصول والنسبة الهيكلية).

أهم ما تم التوصل إليه هو وجود تأثير سلب معنوي (علاقة عكسية) للرفع المالي على كل من المردودية المالية ومركباتها، لذلك يتوجب التقليل من حجم الديون المالية لارتفاع أعبائها المالية والتي بدورها تؤثر سلباً على المردودية المالية.

الفرع الثاني : عرض الدراسات العربية السابقة

سنعرض في هذا العنصر بعض الدراسات العربية السابقة التي تناولت موضوع التكاليف البيئية والمردودية المالية.

أولاً: الدراسات العربية السابقة المتعلقة بالتكاليف البيئية

1- دراسة "أسماء عبد القادر الطاهر" (2010) بعنوان:

أثر التكاليف البيئية على تقويم أداء المنشآت الصناعية السودانية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر التكاليف البيئية على تقويم أداء المنشآت الصناعية السودانية، وكما هدفت إلى تسليط الضوء على أثر الاهتمام بالتكاليف البيئية في قطاع البترول على ترقية أداء المنشآت ودورها في حماية البيئة، ومعرفة أثر التكاليف البيئية في اتخاذ القرارات الإدارية والمالية.

وتوصلت الدراسة لعدد من النتائج، أهمها:

- ارتفاع قيمة التكاليف البيئية جعل الإدارة تهتم بالأساليب المتبعة لمكافحة الأضرار البيئية ورفع مستواها وتحسين أدائها؛

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

- حصر وقياس التكاليف البيئية في بعض المنشآت والتقارير عنها يؤدي لترشيد الأداء البيئي؛
- التعامل مع المؤثرات البيئية في بعض المنشآت بكفاءة أدى إلى نجاح منشآت الأعمال في تحقيق أهدافها.

وقد كانت أهم توصيات الدراسة ما يلي:

- الاهتمام بوجود نظم للإدارة البيئية في المنشآت الصناعية؛
- ضرورة اقتناء المنشآت النفطية لأصول تقنية متطورة لإزالة أو منع أسباب التلوث الناتج عن عملياتها التشغيلية؛
- الاهتمام بالتقويم لتحسين أداء المنشآت وذلك بشكل دوري؛
- الاهتمام بزيادة الوعي البيئي لدى العامة و مستخدمي القوائم المالية.

2- دراسة " عبد الهادي منصور الدوسري" (2011) بعنوان:

أهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية -دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، رسالة ماجستير بجامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، 2011.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى تأثير قرارات مستخدمي المعلومات المحاسبية فيما يتعلق بالتكاليف البيئية في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها:

- اتفاق عينة الدراسة على وجود أثر لقرارات مستخدمي المعلومات المحاسبية فيما يتعلق بالتكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؛
- اتفاق عينة الدراسة على وجود أثر لالتزام الإدارة العليا بالمعايير البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؛
- اتفاق عينة الدراسة على وجود أثر لإجراءات تبويب التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

ثانيا: الدراسات العربية السابقة المتعلقة بالمردودية المالية

1- دراسة "جميل حسن النجار" (2013) بعنوان:

مدى تأثير الرفع المالي على الأداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين-دراسة اختبارية-.

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر الرفع المالي على الأداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين وذلك وفقا لمقاييس تقييم الأداء المالي التقليدية المتمثلة في كل من: العائد على الأصول، العائد على حقوق الملكية، العائد على المبيعات، ونمو المبيعات والقيمة السوقية للشركة .

وقد توصل الباحث إلى وجود أثر سلبي للرفع المالي على مقاييس تقييم الأداء المالي المذكورة وأن هذا الأثر يمتد لعدة سنوات لاحقة، كما توصلت أيضا إلى أن هناك أثر سلبي للرفع المالي على القيمة السوقية للشركة.

2- دراسة "عبد الفتاح سعيد السرطاوي، عادل عيسى حسان" (2019) بعنوان:

التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء المالي للشركات المساهمة الصناعية في فلسطين-دراسة حلة شركات الأدوية المدرجة في بورصة فلسطين للفترة ما بين (2010-2017).

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور التحليل المالي كأداة لتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، ومعرفة وضعها المالي إن كان جيدا أم لا، ودوره أيضا في تسليط الضوء على جوانب القوة والضعف واتخاذ القرارات الصحيحة. وقد خرجت هذه الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها:

- التركيز على تقييم الأداء باعتباره أحد الركائز الأساسية التي يعتمد عليها متخذ القرار؛
- التركيز على أدوات التحليل المالي في تقييم الأداء المالي لأنه يوضح لنا نقاط القوة ونقاط الضعف؛

- تتبع مراحل عملية الأداء المالي للشركات من خلال استخدام المعلومات الخاصة بها لتحديد وضعها وقياس النتائج المنتظرة في ضوء مختلف المعايير.

الفرع الثالث: عرض الدراسات الأجنبية السابقة

أولا: الدراسات الأجنبية السابقة المتعلقة بالتكاليف البيئية

سنعرض في هذا العنصر بعض الدراسات الأجنبية السابقة التي تناولت موضوع التكاليف البيئية والمردودية المالية.

1- دراسة " Iyasmine arab " (2012) بعنوان:

L'impact de la certification environnementale ISO 14001 sur la performance environnementale d'une entreprise Algérienne : cas de l'entreprise national des industries de l'électroménager (ENIEM), en vue de l'obtention du diplôme de Magister en sciences économique. Option Management des entreprises. Université Mouloud Mammeri de Tizi Ouzou. 2012

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان هل يؤدي نظام الإدارة البيئية ايزو 14001 إلى تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الجزائرية للصناعات الكهرومغناطسية، وقد توصلت الدراسة إلى أن احترام معايير المواصفة الدولية ISO 14001 والخاصة بنظام الإدارة البيئية شرط أساسي من أجل تحسين الأداء البيئي للمؤسسة، كما توصلت إلى أن شهادة الإيزو 14001 تشكل عبئا إضافيا على المؤسسة في بداية الأمر ولكن مع مرور الوقت تساهم في تحقيق العديد من المزايا للمؤسسة منها:

- تخفيض تأثيرات نشاطات المؤسسة على البيئة ؛
- إعطاء مزايا اقتصادية للمؤسسة؛
- تحسين صورة المؤسسة بكونها تنتج منتجات خضراء؛
- تحسين طرق الانتاج في المؤسسة.

2- دراسة " Mousa & Munneer jaradat & M. jabreel " (2012) بعنوان:

Environmental Disclosure in Industrial Companies in Aqaba

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية في منطقة العقبة، وأثر هذا الإفصاح على كل من:

- قدرة هذه الشركات في الحصول على التمويل اللازم (الائتمان)؛
- القدرة التنافسية؛
- علاقة الإفصاح المحاسبي البيئي بأرباح تلك الشركات.

وقد تميزت الدراسة بتطبيقها على عينة من الشركات العاملة في منطقة العقبة الاقتصادية الخاصة، ونظرا لما تتمتع به تلك المنطقة من مزايا متعددة، فهي بوابة الأردن البحرية، وتتمتع بإعفاءات جمركية وضريبية، وتم تصميم استبانة لهذه الدراسة وزعت على 19 شركة صناعية داخل مدينة العقبة. وقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية مثل: الوسط الحسابي، والانحراف المعياري...

و خلصت الدراسة إلى وجود علاقة بين الإفصاح المحاسبي البيئي، وقدرة الشركة في الحصول على قروض من البنوك، ووجود علاقة بين الإفصاح المحاسبي البيئي، وتعزيز القدرة التنافسية للمنشآت، وعدم وجود علاقة بين الإفصاح المحاسبي البيئي وقيمة أرباح الشركات الصناعية.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

وأوصت الدراسة بضرورة تقديم الدعم الحكومي للشركات الصناعية التي تلتزم بالإفصاح المحاسبي البيئي، لتعزيز مكانتها وتمييزها عن الشركات غير الملتزمة بيئياً.

ثانياً: الدراسات الأجنبية السابقة المتعلقة بالمردودية المالية

1- دراسة "Vasile Burja, Rady Maginean" بعنوان:

The study of factors that may influence the performance by the dupont analysis in the furniture industry, 2014.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة العوامل التي يمكن أن تؤثر على الأداء المالي بواسطة تحليل DuPONT Model في خمس شركات كبيرة رومانية الناشطة في مجال صناعة الأثاث، بحيث تم في الجانب التطبيقي تقديم مجموعة من المؤشرات وكذا حساب المردودية المالية من خلال تحليل ديونت في أفق زمني بلغ 13 سنة لمراقبة تأثيرات تلك المؤشرات على نسبة الربحية بحيث تم الاعتماد على حساب معامل ارتباط بيرسون.

وقد نتج عن الدراسة إلى وجود ارتباطات موجبة فيما يتعلق بمعدل دوران الأصول وصافي الدخل، إجمالي الأصول وحقوق الملكية، وبالتالي يمكن القول أنه من بين الطرق لتعزيز مبيعات الشركة في صناعة الأثاث يمكن النظر في ضخ رأس المال الاستثماري المخصص لتحسين وزيادة أصول الشركة وهذا من أجل زيادة المردودية المالية، والتي تنعكس بالإيجاب على تعظيم نسب الربحية.

2- دراسة "Baran, Pastyr, baranova" (2016) بعنوان:

Finance Analyse Of A Selected Company

حيث هدفت الدراسة إلى توضيح دور التحليل المالي في تقييم الأداء الاقتصادي للشركة من حيث الفعالية والكفاءة، وكيف ساعد التحليل المالي على كشف نقاط الضعف والقوة وتوفير المعلومات للشركة. وتم الاعتماد على تحليل القوائم المالية من خلال النسب المالية كنسب السيولة والربحية والنشاط والسوق والمديونية تحقيقاً للأهداف المذكورة، وأوصت الدراسة إلى اعتبار التحليل المالي جزء مهم وأساسي في تقييم الأداء ومراقبته، وأداة مهمة لدعم اتخاذ القرارات ومدى أهمية النسب المالية في الكشف عن نقاط الضعف والقوة.

المطلب الثاني: موقع دراستنا من الدراسات السابقة

الجدول الآتي يعرض أهم جوانب الاتفاق والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

الجدول رقم(02): يوضح نقاط التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

البيان	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
الموضوع	الدراسات السابقة تعرضت للموضوع من خلال متغير واحد فقط، حيث تناولت موضوع التكاليف البيئية وفق متطلبات المسؤولية الاجتماعية وتأثيرها كما تناولته دراسات أخرى من حيث الإفصاح المحاسبي، أما موضوع المردودية المالية نجد معظم الدراسات تناولته من صورة أوسع دون التركيز على مؤشر المردودية.	الدراسة الحالية تناولت موضوع علاقة المردودية المالية بالتكاليف البيئية وأسقطت دراستها على المؤسسات الصناعية للمؤسسات الصناعية.
المنهجية	تم دراسة مواضيع الدراسات السابقة وفق أسلوب دراسة الحالة بالتطبيق وأسلوب الاستبيان.	تم دراسة حالة موضوع الدراسة الحالية في مؤسسة الإسمنت- تبسة.
مجمع عينة الدراسة	الدراسات السابقة تناولت الموضوع التكاليف البيئية في القطاع الصناعي باعتباره القطاع الأكثر مسبب للتلوث.	تبنت الدراسة الحالية القطاع الصناعي وخصت صناعة الاسمنت لما لها من مخلفات ملوثة للبيئة، وفي ظل الاهتمام المتزايد بالبيئة ومحاربة التلوث وما فرضته من تكاليف بيئية من اجل الوصول الى صناعة صديقة للبيئة.
محل الدراسة	تمت الدراسات السابقة في دول مختلفة فلسطين ، السودان ، الجزائر.	الدراسة الحالية تمت في الجزائر وبالضبط في ولاية تبسة .

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على الدراسات السابقة

انطلاقا من الجدول أعلاه نلاحظ أن الدراسة الحالية اتفقت مع الدراسة السابقة في التكاليف البيئية والتي تعتبر المتغير المستقل في الدراسة الحالية وفي أغلب الدراسات السابقة، كما استفادت كثيرا مما سبقها من دراسات، حيث حاولت توظف كثيرا من الجهود السابقة للوصول إلى تشخيص دقيق للمشكلة ومعالجتها بشكل شمولي، ومن جوانب الاستفادة العلمية للدراسات السابقة ما يلي:

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للتكاليف البيئية والمردودية المالية

1. استفادت الدراسة الحالية من جميع الدراسات السابقة في الوصول إلى صياغة دقيقة لعنوان البحث بآثار التكاليف البيئية على المردودية المالية للمؤسسة الاقتصادية.
2. استفادت الدراسة الحالية من جميع الدراسات السابقة في الوصول للمنهج الملائم لهذه الدراسة.
3. وظفت الدراسة الحالية توصيات ومقترحات الدراسات السابقة في دعم مشكلة الدراسة وأهميتها خصوصا دراسة مهاوات لعبيدي (2015)، ودراسة أسماء عبد القادر الطاهر (2010) .
4. استفادت الدراسة الحالية من دراسة "عبد الفتاح سعيد السرطاوي، عادل عيسى حسان" (2019)، ودراسة نورة بوزير (2014/2015) في إثراء الاطار النظري للبحث.
5. استفادت الدراسة الحالية من دراسات السابقة في صياغة التصور المقترح.

خلاصة الفصل:

مع نمو وتوسع المؤسسات الصناعية تطور مفهوم مسؤولية المؤسسة التي كانت في الماضي تتجسد في تعظيم الربح الى المساهمة الاجتماعية والحفاظ على البيئة من التدهور، مما تطلب القيام بتحليل وقياس التأثيرات البيئية وتوفير البيانات الملائمة للتكاليف البيئية، وبالنظر للارتباط الوثيق بين المحاسبة البيئية والتكاليف، وبين هذه الأخيرة والمردودية المالية أصبح تفاعل المؤسسات مع المحاسبة البيئية يفرض نفسه بشدة في محاولة منها لتخفيض التكاليف البيئية والتي تؤثر بشكل مباشر على سعر البيع، وبالتالي امكانية التنافس بالتكلفة.



الفصل الثاني: دراسة ميدانية

لمؤسسة الإسمنت - تبسة



تمهيد

بعد الاحاطة النظرية للتكاليف، والتطرق إلى التكاليف البيئية والتي تؤثر بشكل مباشر على المردودية المالية للمؤسسة، سنحاول في هذه الدراسة الميدانية بمؤسسة الإسمنت - تبسة، الوقوف على واقع أثار التكاليف البيئية على المردودية المالية بالمؤسسة محل الدراسة. وسنحاول في هذا الفصل تحليل و دراسة النتائج وذلك بالمرور بالطريقة والأدوات المتبعة، من أجل الوصول إلى تحديد العلاقة بين متغيري الدراسة، وتوضيحا للأثر الذي يمكن أن تحدثه التكاليف البيئية على المردودية المالية بالمؤسسة محل الدراسة تم التطرق للمبحثين التاليين:

- المبحث الأول: تقديم مؤسسة الإسمنت - تبسة.
- المبحث الثاني: أثر التكاليف البيئية على المردودية المالية لمؤسسة الإسمنت - تبسة.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

المبحث الأول: تقديم مؤسسة الإسمنت - تبسة

في محاولة لإسقاط الدراسة على أرض الواقع وتطبيق ما تم التطرق إليه في الإطار النظري، تم تعيين مجتمع الدراسة في مؤسسة الإسمنت، واختيار مؤسسة الإسمنت - تبسة كعينة للدراسة، حيث تم الحصول على المعلومات من المؤسسة.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

مؤسسة الإسمنت - تبسة (STC) هي مؤسسة وليدة أحد برامج المخطط الرباعي الرابع للتنمية (1976-1980) تم وضع حجر أساسها سنة 1985م وذلك تحت إشراف المؤسسة الوطنية لتوزيع مواد البناء (UACMC) وفي سنة 1988.

أولاً: التعريف بالمؤسسة الإسمنت - تبسة

سنعرض في هذا العنصر لتعريف مؤسسة الإسمنت تبسة و المصنع الكائن بمنطقة الماء الأبيض.

1- التعريف بمؤسسة الإسمنت تبسة

مؤسسة الإسمنت - تبسة هي مؤسسة عمومية اقتصادية، متفرقة عن مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق والغرب، تأسست بتاريخ 29 نوفمبر 1993م تحت اسم مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق "مصنع الماء الأبيض"، ثم انفصلت هذه الأخيرة لتصبح مؤسسة قائمة بذاتها برأس مال مقدر ب 800 مليون دينار جزائري، ينقسم إلى 8 000 سهم، وكانت المساهمات من رأس المال الابتدائي 20 مليون دينار جزائري مقسمة بين المؤسسات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): المساهمات في رأسمال مؤسسة الإسمنت - تبسة عند التأسيس

المؤسسات المساهمة	عدد الأسهم	نسبة المساهمة %
مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق ERCE	1 200	60
مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للغرب ERCO	400	20
مؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشلف ECDE	400	20
المجموع	2 000	100

المصدر: سجلات دائرة المالية والمحاسبة لمؤسسة الإسمنت - تبسة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

بينما كان الباقي من رأس المال الإجمالي للمؤسسة على شكل قروض من البنك الخارجي الجزائري BEA، ولكن ابتداء من سنة 1997م قامت مؤسسة ERCE بشراء أسهم كل الشركة وأصبحت المساهم الوحيد فيها ويقع مقر المؤسسة بطريق بلقاسم يوسف ص.ب 83 بتبسة.

وقد ساهم في إنجاز هذه المؤسسة شركات أجنبية و محلية وهي كالتالي:

- FREDERIC LOURSON الدنماركية: الدراسة الهندية والمراقبة وتوفير التجهيزات والتشغيل؛
- MERLINGETIN : التركيب الكهربائي؛
- BATIMETAL : صناعة العوارض المعدنية "الهيكل المعدني"؛
- ENCC et ETTERKIB : التركيب الميكانيكي؛
- E.T.U.A.R.T : التمويل بالماء بقوة الضغط 16 لتر / ثانية؛
- كوسيدار ENMGP : إنجاز مخطط الهندسة المدنية للمياه.

أما الغاز الطبيعي والكهرباء فتكلفت بها سونلغاز عن طريق الخط الإيطالي GAZODUC والكهرباء من خط تبسة جبل العنق بضغط عالي 90 كيلو فولط.

2- التعريف بمصنع المؤسسة

يقع مصنع الإسمنت -تبسة- بدائرة الماء الأبيض على بعد 25كلم، جنوب مدينة تبسة بجانب الطريق الوطني رقم 15، ويتربع على مساحة 32 هكتار، ويتكون المصنع من سلسلة إنتاجية قدرتها 1 600 طن يوميا من مادة الكلنكر، أما طاقته الانتاجية السنوية تقدر بحوالي 525 ألف طن من الإسمنت البورتلاندي، والمصنع مجهز بتكنولوجيا حديثة والمعدات ونظم المراقبة والتشغيل والصيانة والتسيير، ومجهز بحاسوب الكتروني يوفر قيادة أوتوماتيكية، كما يتوفر على ثلاثة مقالع كالتالي:

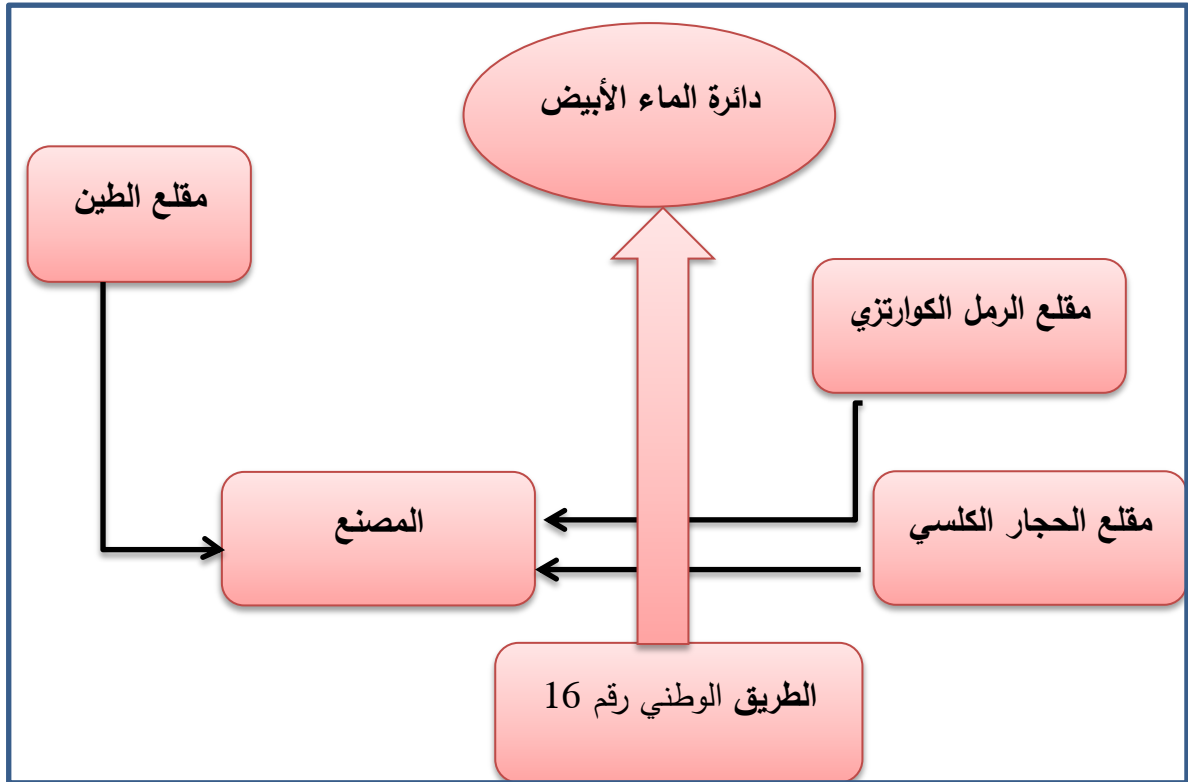
- مقلع الحجر الكلسي: يقع على بعد اثنان كيلو متر من دائرة الموارد الأولية، مساحته 230 هكتار ويحتوي على ما قيمته 90 مليون طن من مادة الحجر الكلسي.
- مقلع الرمل الكوارتزي: يقع شمال شرق الدائرة على بعد ستة كيلومتر، مساحته 21 هكتار ويحتوي على تسعة مليون طن كاحتياطي من مادة الرمل الكوارتزي، وتعتبر هذه المقالع مصادر المواد الأساسية لصناعة مادة الإسمنت.
- المقلع الصيني: ويقع شمال الدائرة على بعد عشرة كيلومتر، مساحته حوالي 70 هكتار ويحتوي على احتياطي يقدر 33 200 مليون طن من الطين.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

ويتوفر المصنع على تجهيزات إنتاج موزعة ومتسلسلة ومتماشية وفقاً لطبيعة العملية الانتاجية وسير مراحلها على النحو التالي:

- مراكز التكسير والتفتيح: حيث يتوفر المصنع على ثلاث كسارات بطاقة إجمالية تختلف من كسارة إلى أخرى؛
- الفرن: بطاقة متاحة 1600 طن/الساعة؛
- مخطط ساحق: بطاقة متاحة 50 طن/الساعة؛
- مخطط الكنكار: بطاقة متاحة تقدر 160 طن/الساعة
- مركز التوزيع: يحتوي على ثلاث حاويات لتعبئة الإسمنت، كما يتوفر على خط مخصص لشحن المنتج غير المغلف بطاقة إجمالية 200 طن في اليوم، وتمثل نسبة الإسمنت المعبأ 65 في المائة، أما الساكب فهي 35 في المائة.

الشكل رقم (04): موقع مصنع الإسمنت-تبسة بالنسبة لمصادر المواد الأولية



المصدر: وثائق مقدمة من مؤسسة الإسمنت-تبسة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

ثانيا: أهمية مؤسسة الإسمنت-تبسة وأهدافها

سنعرض في هذا العنصر الأهمية الاقتصادية لمؤسسة الإسمنت- تبسة، ثم الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة

1- الأهمية الاقتصادية لمؤسسة الإسمنت- تبسة

إن إنشاء المصنع جاء لتلبية الطلب المتزايد على هذه المادة الحيوية في الصناعة، كما أن دورها في البناء الوطني يبرز من خلال الزيادة المفرطة في الطلب عليها وترجع هذه الزيادة إلى كبر حجم المشاريع وتعددتها، وزيادة توسيع عمليات البناء والتسيير وتغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية بصفة عامة.

كما أن صناعة الإسمنت محليا تحد من هدر العملة الصعبة الموجهة لتغطية الطلب الوطني المتزايد على هذه المادة، والتي وصل الجزء المستورد منها سنة 1985م إلى 8.5 مليون طن، بينما كان الانتاج الوطني 6 مليون طن بنسبة 45 في المائة وتبقى 55 في المائة مستوردة، وفي سنة 1995م غطى الانتاج الوطني نسبة 90 في المائة من الطلب المحلي، وبقيت 10 في المائة فقط مستوردة، وبالتالي نلاحظ أنه بفضل إنتاج مصنع الماء الأبيض أصبح من الممكن تغطية الطلب بإنتاج محلي، بالإضافة إلى أنه يساهم في امتصاص البطالة وتوفير مناصب الشغل.

2- الأهداف الاقتصادية لمؤسسة الإسمنت- تبسة

في إطار عمل إعادة هيكلة المؤسسات الحكومية فإن مؤسسة الإسمنت-تبسة تهدف إلى:

- تلبية احتياجات الشرق الوطني لمادة الإسمنت؛
- توسيع نشاط المؤسسة مثلا: إنشاء خط إنتاجي تكنولوجي جديد؛
- إمكانية مساعدة العمال من الناحية الانتاجية؛
- تحقيق الانتاجية؛
- تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح؛
- تسديد الديون؛
- الزيادة في رأس المال؛
- شراء استثمارات جديدة؛
- توفير مناصب شغل جديدة؛
- تنمية الاقتصاد الوطني؛
- إمكانية المساهمة في إنشاء مصانع أخرى.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

ومما جاء في الوثائق القانونية ما يلي:

إن مؤسسة الإسمنت-تبسة تهدف إلى إنتاج، نقل، تسويق وممارسة جميع النشاطات الخاصة بصناعة مادة الإسمنت ومواد البناء في الوطن وسائر العمليات المالية والعقارية وغير العقارية الخاصة المرتبطة ارتباطا مباشرا أو غير مباشرة بمادة الإسمنت.

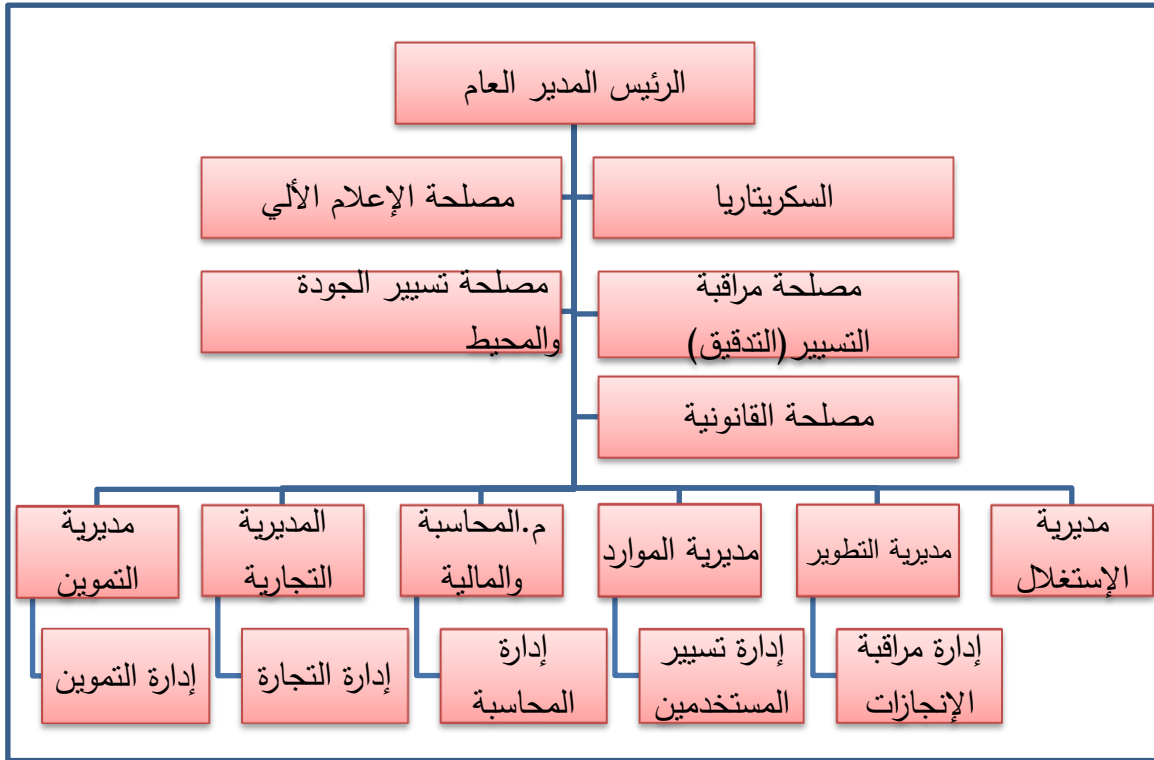
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي

سنعرض في هذا العنصر الهيكل التنظيمي المعتمد في المؤسسة والمهام الموكلة لكل وظيفة

أولا: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت - تبسة

إن المؤسسة مرتبطة بهيكل تنظيمي يعمل على تقسيم الوظائف الداخلية وتحديد المسؤوليات بحيث يسهل اتخاذ القرارات واستمرار نشاط المؤسسة وتحقيق الكفاءة والفعالية في جميع المجالات، ويخضع هذا الهيكل إلى عدة عمليات تغيير حسب الأهداف المستقبلية للمؤسسة.

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت - تبسة



المصدر: من إعداد الطالبين/دائرة الإدارة و المستخدمين لمؤسسة الإسمنت - تبسة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

ثانيا: التقسيم الوظيفي لمؤسسة الإسمنت - تبسة والمهام الموكلة لكل وظيفة

الجدول رقم(04): التقسيم الوظيفي لمؤسسة الإسمنت - تبسة، والمهام الموكلة لكل وظيفة.

التقسيم الوظيفي	المهام
المديرية العامة لمؤسسة	-الإشراف على الإدارة العامة للمؤسسة
مديرية التجارة والتمويل	-الإشراف العام على عمليات الشراء ذات الحجم الكبير، وكذلك توزيع عقود بيع الإسمنت.
مديرية المحاسبة والمالية	-تحليل النسب المالية وإصدار خطط العمل السنوية؛ -مراقبة الأعمال المحاسبية؛ -الإشراف على دائرة المالية والمحاسبة بالمصنع.
مديرية الموارد البشرية	-مكلفة بالأعمال الإدارية الخاصة بالمستخدمين والعمال، وتتبع مباشرة الرئيس المدير العام.
مسؤول ضمان الجودة	-الإشراف على ضمان الحصول على شهادة المواصفات القياسية ISO 9001 و تجسيد مراحل الحصول على هذه الشهادة. -مواكبة متطلبات جودة السلع المقدمة في ظل وجود منتجات، منافسة، حرية المبادلات الاقتصادية. بالإضافة إلى تبني رؤية مستقبلية مبنية على أساس تسويق المنتج خارج الحدود الجغرافية بعد تأكيد الحصول على شهادة الايزو ISO 9001.
مديرية المصنع	-تشرف على مختلف الدوائر والأقسام والمصالح في المصنع، مهمتها تنظيم، تطوير، تسيير ومراقبة سير العمليات وتتبع مباشرة المدير العام.
المديرية التقنية	-تظم هذه المديرية الدوائر والأقسام الاستراتيجية في الشركة والتي تتمثل أساسا في: -دائرة الإنتاج؛ -دائرة الصيانة؛ -دائرة المواد الأولية؛ -دائرة التمويل.
دائرة المالية و المحاسبة	-و تشرف هذه الدائرة على المصالح التالية: مصلحة المالية، المحاسبة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

<p>العامّة، مصلحة المحاسبة التحليلية.</p> <p>فالمصلحة الأولى تشرف على تسيير السيولة المالية للمصنع من مقبوضات ومدفوعات تضمن السير الحسن للصندوق وجعله يساير احتياجات المؤسسة وكأداة لتنفيذ أهدافها المسطرة في شكل خطط مالية محاسبية.</p> <p>أما مصلحة المحاسبة بنوعها (العامّة والتحليلية) فتعملان على التنفيذ العملي للمحاسبة العامّة والتحليلية وإصدار الميزانيات المحاسبية وجدول النتائج وتحديد الانحرافات. وتهدف المصلحتين إلى التطبيق المتبني في تسيير الموارد وصحة المعلومات والنتائج المحاسبية.</p>	
<p>- توفير كل الاحتياجات الخاصة بدوائر: الإنتاج، الصيانة، المواد الأولية، من قطع تبديل ومستلزمات وأدوات الصيانة الضرورية واحترام آجال تسليمها؛</p> <p>- ضمان مختلف الاحتياجات لتنفيذ تدخلات الصيانة والتصليح في فترات الإنتاج وفي فترات الصيانة المبرمجة، وحين التوقف الجزئي المبرمج للعملية الإنتاجية؛</p> <p>- الحرص على تلبية مختلف الطلبات من قطع التبديل والأدوات والمستلزمات طبقا للمواصفات المطلوبة من طرف المصالح التقنية خاصة تلك المرتبطة بالمتعاملين الأجانب؛</p> <p>- تنظيم عمليات الجرد المتعلقة بقطع التبديل؛</p> <p>- مراقبة مستويات المخزون وبرمجة مواعيد إعادة التموين.</p>	<p>دائرة التموين</p>
<p>- إعادة تحضير البرنامج الشهري للإنتاج والسهر على تنفيذه من قبل مختلف المصانع؛</p> <p>- السهر على تجسيد المخطط السنوي للإنتاج؛</p> <p>- تنسيق نشاطات مختلف المصالح؛</p> <p>- المتابعة والمراقبة اليومية لسيرورة العملية الإنتاجية وتدقيق الإنتاج، والتأكد من جودته وتدارك الانحرافات في حينها، والتي قد تحدث في أي مرحلة من مراحل الإنتاج، وهذا لتفادي الحصول على منتج غير مطابق للمواصفات المطلوبة.</p>	<p>دائرة الإدارة والمستخدمين</p>

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

<p>- تشرف على تسيير ومراقبة نشاط المصالح التالية:</p> <p>- مصلحة الورشة المركزية؛</p> <p>- مصلحة الميكانيك؛</p> <p>- مصلحة الدراسات والمناهج؛</p> <p>- مصلحة القياس والضبط.</p> <p>وتعمل هذه المصالح بالتنسيق على ضمان صيانة العتاد الثابت أي التجهيزات التي تتولى عمليات التكسير، الطهي والتوزيع.</p>	<p>دائرة الصيانة</p>
<p>- ضمان التموين الدائم والمستمر بالمواد الأولية والمتمثلة في الحجر الكلسي، الطين، الرمل والجبس؛</p> <p>- ضمان مستوى مخزون دائم لتفادي أي انقطاعات في العملية الانتاجية؛</p> <p>- الإشراف على عمليات التفجير؛</p> <p>- الإشراف على مصلحتي الاستغلال، صيانة العتاد المتنقل، قسم التكسير.</p>	<p>دائرة المواد الأولية</p>
<p>- تشرف على مراقبة جودة الإسمنت في كل مراحل التصنيع التي يمر بها المنتج، إذ تكون عملية المراقبة مستمرة لكل مرحلة من مراحل العملية الإنتاجية وفي كل مرحلة تقوم مصلحة مراقبة النوعية بفحص التركيبة الفيزيائية والكيميائية، والقيام بعملية التعديل عند الضرورة.</p>	<p>مصلحة مراقبة النوعية</p>
<p>- تهتم بالجوانب التقنية لنظام المعلومات في الشركة، كما تهدف هذه المصلحة إلى تنمية البرامج المعلوماتية وتأهيل مستعملي الإعلام الآلي في المؤسسة.</p>	<p>مصلحة الاعلام الآلي</p>
<p>- تتولى هذه المصلحة مهمة:</p> <p>- استقبال ملفات الزبائن ومراقبة الشحن وتسهيل عملية البيع؛</p> <p>- برمجة ملفات الزبائن وأوقات التسليم ومراقبة تنفيذ الصفقات؛</p> <p>- إصدار صكوك الفوترة والتسليم، وفحص الفواتير ومطابقتها للصكوك المقدمة.</p>	<p>المصلحة التجارية</p>
<p>- تشرف هذه الدائرة على الترتيبات الأمنية الخاصة للمؤسسة والمتعلقة ب:</p> <p>- تنسيق المراقبة والإشراف، وتنشيط فعاليات الأمن الصناعي والحفاظ على البيئة؛</p>	<p>دائرة الأمن والوقاية</p>

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

- التأكد من جاهزية الوسائل الخاصة بمكافحة الحرائق ومختلف الطوارئ؛
- معاينة وتفتيش وسائل الإنتاج في كل مرحلة من مراحل التشغيل لتفادي كل مسببات الحوادث والأخطار؛
- إعداد إحصائيات دورية عن حوادث العمل والأخطار وتحليلها للوقوف على أسبابها وكيفية علاجها من خلال رسم سياسة وقاية لتفاديها نهائيا.

المصدر: من إعداد الطالبين /دائرة الإدارة و المستخدمين لمؤسسة الإسمنت-تبسة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

المبحث الثاني: التكاليف البيئية في مؤسسة الإسمنت - تبسة

إن مؤسسة الاسمنت تبسة شأنها في تبني البعد البيئي شأن الكثير من المؤسسات الجزائرية تبنته حديثا تماشيا مع المتطلبات القانونية للمشرع الجزائري، ولهذا فإن وعي المؤسسة يعود لعدة أسباب منها: القوانين الوطنية المعمول بيها في مجال حماية البيئة والوقاية من التلوث، والضرائب المفروضة على المؤسسة فيما يخص المواد الملوثة ، وكذلك شكاوي السكان بجوار المصنع من آثار ملوثات الجو وخاصة الغبار.

المطلب الأول: الاستثمارات البيئية في مؤسسة الإسمنت - تبسة

تسعى مؤسسة الإسمنت - تبسة إلى الحفاظ على البيئة وحماية مواردها من التلوث والاستنزاف. وذلك تماشيا مع عمليات الاستثمار التي أطلقتها اللجنة الدائمة لسياسة مجموعة GICA والتي تندرج في إطار التنمية المستدامة.

أولاً: أهم الاستثمارات البيئية في مؤسسة الإسمنت - تبسة

قامت مؤسسة الإسمنت تبسة بجملة من الاستثمارات البيئية منذ تأسيسها سنعرج في هذا العنصر لأهمها:

1. استبدال المصفاة القديمة بمصفاة حديثة: بدأت الاستثمارات البيئية في مؤسسة الاسمنت - تبسة منذ نشأتها، حيث استخدمت منذ بداية نشاطها مصفاة كهربائية (Electro Filtre) والتي تعد آلة تراعي المعايير البيئية حينها، و كانت أفضل من المصفاة القماشية في تلك الفترة. واستخدمت مؤسسة الاسمنت - تبسة الفلاتر الكهربائية (Filtres Electrostatique) منذ 1994م لتخليص تيار الغازات أو الهواء من الغبار، وعدم السماح له بالانطلاق إلى الجو المحيط. لكن هذه التقنية (المصفاة الكهربائية) عند وقت الذروة (عند زيادة غاز ثاني أكسيد الكربون عن 0.8 في المائة) يؤدي إلى توقف تلقائي للمرسب الكهروستاتيكي للمصفاة الكهربائية لتجنب خطر الانفجار، مما يؤدي إلى خروج وتصاعد سحابة كثيفة مليئة بالغازات إلى الجو محدثا بذلك تلوثا للبيئة.

ومن أجل الحد من آثار هذه الظاهرة قامت مؤسسة الإسمنت - تبسة باستبدال المصفاة القديمة المستخدمة بمصفاة حديثة ذات أذرع (Filtre A Manche) في 14 فيفري 2011، حيث كلفها هذا الاستثمار 4 190 055 402.20 دينار جزائري، وبعد تركيب المؤسسة للمصفاة الحديثة تمكنت من خفض كميات الغبار المنبعث من عمليات الانتاج من 50MG إلى 10NM³، وميزتها أنها لا تستعمل الماء ولكنها تستهلك طاقة كهربائية أكبر، ومن خلال هذه المصفاة استطاعة الاستفادة من الغبار المنبعث في الجو عبر استرجاعه واستخدامه كمادة أولية (18ط/سا)، ومن ثم زيادة الانتاج والتقليل من التكاليف البيئية.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

ويعتبر الغبار من أهم الملوثات، لذا قامت المؤسسة الإسمنت-تبسة باتخاذ مجموعة من التدابير للحد من هذا التلوث من خلال ما يلي:

- استرداد الغبار المنبعث وإعادة تدويره في ناقلة لولبية؛
- الحفاظ على مسار الطين وصيانته وذلك بتجديد جزء منه ورشه يوميا على طول الطريق؛
- تنظيف واستعادة المواد، وتتم هذه العملية من طرف مؤسسة نظافة.

2. محطة معالجة مياه الصرف الصحي (Station D'epuration Des Eaux): في 28

ديسمبر 2017 تم الاستثمار في تقنية جديدة لتجميع مياه الصرف الصحي بطريقة نظيفة وأقل تلويثا للبيئة، حيث بلغت تكلفت هذا الاستثمار 18 444 535.20 دينار جزائري، وقد حققت هذه التقنية نجاحا باهرا حيث استطاعت المؤسسة من خلاله التخلص من الأثار السلبية لطريقة التجميع القديمة الضارة بصحة العمال والملوثة للبيئة، هذا بالإضافة إلى التخلص من الرسوم والضرائب البيئية التي كانت تتحملها جراء التصريف غير القانوني لتلك المياه الملوثة، ويتم العمل حاليا على مشروع لتقنية أكبر لهذه المياه لتصبح صالحة لإعادة الاستعمال مبدئيا في رش طرق نقل المواد الأولية وفي التبريد والغسل.

3. تركيب 112 لوحة LED للإضاءة، والألواح الشمسية لإضاءة السياج: حيث بلغت

تكلفة هذا الاستثمار 19 106 837.50 دينار جزائري.

4. تركيب آلات حديثة للرقابة على الغازات والغبار (معدات الرصد الذاتي للانبعثات

الجوية (Quipement De Contrôle Online Des Rejets Atmospheriaues): قامت المؤسسة بتجهيز الورشتين " الطهي والخام" بأجهزة الفحص الذاتي (جهاز قياس الغبار Opacimetre، وجهاز قياس الغازات CH_4 , CO et O_2)، الهدف منها قياس مستويات انبعثات الغاز والغبار، حيث بلغت تكلفة المشروع 7 600 000.00 دينار جزائري.

5. وضع جهاز الصدمات الهوائية Air choke: الذي يقوم بتنظيف مدخنة الغبار بعد

تراكمه. فاستراتيجية المؤسسة للحد من التلوث أعطت الأولوية للحد من كمية الغبار المنبعث، نظرا لما يخفه من آثار سلبية على الجوانب الصحية للعاملين والسكان المجاورين للمصنع. كما يتسبب في مشاكل بيئية أخرى مثل: تدهور المنتجات الزراعية؛ إفساد المظاهر الجمالية للطبيعة؛ وتلوث الماء والهواء.

6. تغيير طريقة الاستخراج: حيث قامت مؤسسة الاسمنت- تبسة باستبدال طريقة التفجير

التقليدية بتقنية جديدة (آلات حفر المناجم السطحية). وذلك للسيطرة على التأثيرات البيئية على مستوى مقلع الكلس (الغبار، الإزعاج الصوتي والاهتزازي... الخ)، وتم شراء آلتان تعملان بتقنية عالية بلغت كلفتها 227 مليون دينار جزائري، ويسمى هذا الجهاز بالعامل المنجمي (Surface Miner).

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

والجدول الموالي يوضح الفرق الطريقتين:

الجدول رقم (05): الفرق بين طريقة التفجير التقليدية والطريقة الحديثة

البيان	الطريقة التقليدية	الطريقة الحديثة
الضوضاء و الاهتزاز	انتشار الموجات الزلزالية	غياب الإزعاج (الصوت و الاهتزاز)
إزالة الغبار	انتشار الغبار اثناء عملية الحفر و التكسير	عدم انتشار الغبار أثناء عمليات الحفر و التكسير
التكلفة (مليون دج/طن)	60	39
المعدات	جرافة، شاحنة التفريغ و متفجرات	الآلة و شاحنة التفريغ
الطاقة (كيلوواط)	1.6	0.95
إنتاجية الكسارة (طن/ساعة)	500	750

المصدر: من إعداد الطالبين/ مصلحة الأمن و الوقاية

7. أنشطة الحد من تلوث الأرض

- **تسيير المخلفات:** يتم في المؤسسة تطبيق إجراءات (الفرز والتخزين والعلاج) لتدوير النفايات الناتجة عن مختلف مراحل عمليات التصنيع والصيانة. وقد قامت مصلحة الأمن والوقاية بالمؤسسة بجرد لكافة الجوانب البيئية ولمختلف مصالح وإدارات المؤسسة وورشاتها، والإثار التي تسببها على البيئة. كما تقوم مؤسسة الإسمنت - تبسة بعدة إجراءات فيما يخص النفايات، إذ تقوم إما ببيعها والاستفادة من مبالغ البيع، أو إعادة رسكلتها وإدخالها كمادة أولية في الإنتاج. و هناك بعض النفايات التي لا تبيعها المؤسسة للمؤسسات الخاصة رغم تلقيها لعروض قيمة، احتياطا من سوء استعمالها. ويوضح الجدول التالي عمليات إنتاج وتخزين هذه المخلفات لسنة 2021.

الجدول رقم (06): إنتاج وتخزين المخلفات في مؤسسة الإسمنت - تبسة لسنة 2021

نوع المخلفات	الكمية	نوع المعالجة	التاريخ	كمية اجمالية
زيوت مستعملة	915	تم ارسالها إلى شركة NAFTAL	2021/06/08	2854 لتر
	40		2021/08/23	
	900		2021/09/29	
	399		2021/10/26	
	600		2021/11/23	

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

400 لتر	2021/03/09	معاد استخدامها	400	زيوت مستعملة
278 وحدة	2021/02/28	حرق	28	مصفاة زيوت
	2021/03/24		116	
	2021/04/20		35	
	2021/05/31		25	
	2021/06/17		39	
	2021/09/06		35	
163.8 طن	2021/06/17	ارجاعها إلى REFRACTAL	50.64	طوب حراري
	2021/11/03		56.74	
	2021/12/21		56.42	
30 وحدة	2021/07/11	ارجاها إلى ENPEC	29	بطاريات مستعملة
	2021/08/10		01	
72 طن	2021/07/11	بيع في المزاد	39	بطاريات مستعملة (عجلات)
	2021/08/10		33	
110 وحدة	2021/05/31	حرق	50	خرطيش حبر
	2021/09/21		60	
6840 كغ	2021/01/22	حرق	220	اكياس اسمنت ممزقة
	2021/07/08		1 420	
	2021/12/26		3 200	

المصدر: مصلحة الأمن و الوقاية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

8. أنشطة حماية التربة من الملوثات: إن أكسيد الكبريت SO₂ الغاز المنطلق من صناعة الإسمنت يبقى في الجو لفترة 4 إلى 255 يوم وخلال هذا الزمن يتأكسد إلى حمض الكبريت، وعندئذ يعود إلى الأرض على شكل مطر حامضي. وحماية للتربة قامت المؤسسة باقتناء وسائل استعادة المواد الأولية (الإسمنت والطحين والمواد الخام وما إلى ذلك)، حيث بلغت تكلفة هذه الآلة 38 مليون دينار جزائري، وفي نفس السياق تم تجديد ورشة التعبئة بتكلفة استثمارية بلغت 412 مليون دينار جزائري حماية منها للتربة من الملوثات البيئية الناتجة عن صناعتها، وقامت بتجديد نظام القيادة بتكلفة 93 مليون دينار جزائري والتي تعتمد عليها بشكل كبير في الرقابة على ورشات الانتاج .

9. حملات التشجير: حيث تم زراعة 7 800 شجرة زيتون على مساحة 65 هكتار في محجر الحجر الجيري. كما تحرص على الاعتناء بالمساحات الخضراء داخل المصنع، لذا تم غرس 30 شجرة صغيرة داخل محيط المصنع، ويسهر جميع العاملين بالمصنع على سقي تلك الأشجار يوميا وباستمرار، وقد بلغت تكلفة هذا المشروع 10 مليون دينار جزائري.

10. أنشطة المؤسسة للحفاظ على الماء:

يتم استهلاك الماء في مؤسسة الإسمنت - تبسة بالدرجة الأولى في عمليات:

- طحن الكلنكار؛
 - تكثيف غاز الفرن لإزالة الغبار الكهروستاتيكي؛
 - سقي المسارات، وأشجار الزيتون و المساحات الخضراء.
 - المرافق الصحية؛
 - وفي خط الانتاج لورشات العمل.
- كما تستعمل المؤسسة المياه من أجل تبريد غازات الفرن والكلنكار، حيث تستعمل المؤسسة تقنية الدارة المغلقة والتي تضمن دوران المياه في نفس الحلقة (Circuit Fermé) دون الحاجة إلى مياه إضافية ودون صرف المياه المستعمل في شبكات الصرف الصحي.
- و قامت المؤسسة بجملة من الاجراءات للحد من استهلاك المفرط لهذا المورد الحيوي وعدم استنزافه، ومن أهم الإجراءات المطبقة ما يلي:
- إزالة التسربات في شبكة الإمداد؛
 - تركيب مضخات جديدة (ورشة الطهي والاسمنت والمواد الخام)؛
 - تركيب عدادات بمستويات جيدة لمراقبة الاستهلاك اليومي؛
 - استخدام مادة مضافة عالية الرطوبة وطحن مساعد في طحن الكلنكار؛
 - تركيب محطة لتصفية المياه الصرف الصحي Station D'épuration Des Eaux.
- والجدول الموالي يوضح تطور استهلاك المياه المستخدمة:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

الجدول رقم(07): استهلاك الماء لمؤسسة الإسمنت- تبسة خلال الفترة (2010-2021)

السنة	استهلاك الماء(م ³)	تكلفة استهلاك الماء(دج)	نسبة التغير
2010	12 560	467,371.59	-
2011	7 168	293,495.04	% -42.93
2012	7 889	320,300.01	% 10.06
2013	5 878	392,473.04	% -25.49
2014	10 742	412,680.19	% 82.75
2015	12 175	338,659.32	% 13.34
2016	11 393	316,278.00	% -6.42
2017	4 487	115,533.00	% -60.53
2018	32 210	869,670.00	% 86.04
2019	53 389	1,744,173.00	% 65.75
2020	60 520	1,202,487.72	% 13.36
2021	60 750	2,331,500.84	% 0.38

المصدر: من إعداد الطالبين / مصلحة الإنتاج لمؤسسة الإسمنت-تبسة

ما يلاحظ من الجدول أن المؤسسة سجلت انخفاض في استهلاك الماء بنسبة 42.93- في المائة من سنة 2010 الى سنة 2011 وهي نسبة قياسية راجعة لاستبدال المصفاة الكهربائية التي تعمل بالماء بالمصفاة ذات الأذرع التي تعمل بالطاقة الكهربائية؛

وفي السنوات الموالية من 2012 إلى 2017 لوحظ نوع من التذبذب بين الارتفاع والانخفاض في استهلاك الماء من سنة الى أخرى، لكنه هذا الاستهلاك لم يصل لـ 12 560 م³ المسجل قبل تركيب المصفاة ذات الأذرع، وهذا راجع كما ذكرنا من قبل لتغيير المصفاة التقليدية تعمل بالماء بمصفاة جديدة تعمل بالطاقة الكهربائية.

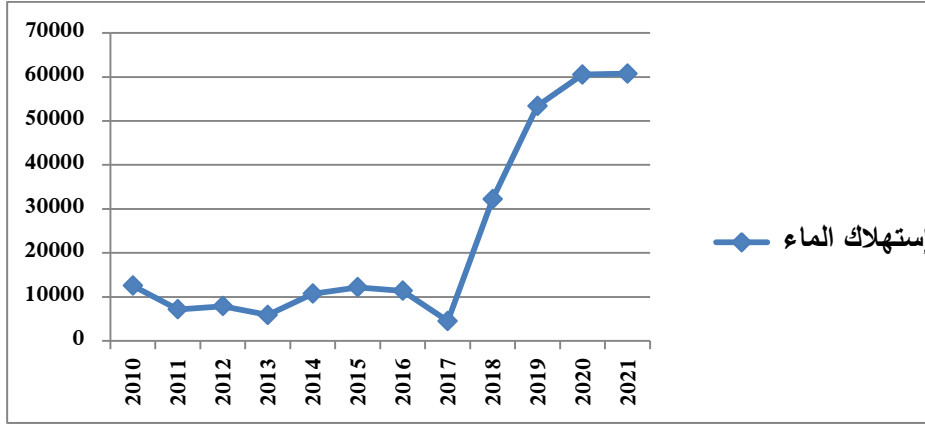
أما في سنة 2018 رغم محاولة المؤسسة ترشيد استهلاك الماء، واستعمالها لتقنية جديدة لإعادة تدوير مياه الصرف إلا أنها لم تنجح في هذا التحدي، باعتبار الماء مورد أساسي من العناصر الأساسية في صناعة الإسمنت، لا يمكن التخلي عنه أو تخفيض استهلاكه إلا مستويات كبيرة، فمنذ اعتماد محطة تصفية مياه الصرف بتاريخ 28 ديسمبر 2017 لم نسجل أي انخفاض بالعكس لاحظنا ارتفاع في استهلاك المياه إلى مستويات لم تسجل من قبل 32 210 م³، 53 389 م³، 60 520 م³ و60 750 م³ من سنة 2018 إلى سنة 2021 على التوالي، بالإضافة إلى ارتفاع تكلفة استهلاك المياه من 115 533 دينار جزائري سنة 2017 إلى 869 670 دينار جزائري سنة 2018

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

و 1 744 173 دينار جزائري سنة 2019، و يقارب 1 202 487 دينار جزائري سنة 2020 و 2 331 500 دينار جزائري سنة 2021. وهو ما يبينه الشكلين التاليين رقم (06) و رقم (07).

الشكل رقم(06): يوضح تطور كمية استهلاك الماء لمؤسسة الإسمنت- تبسة

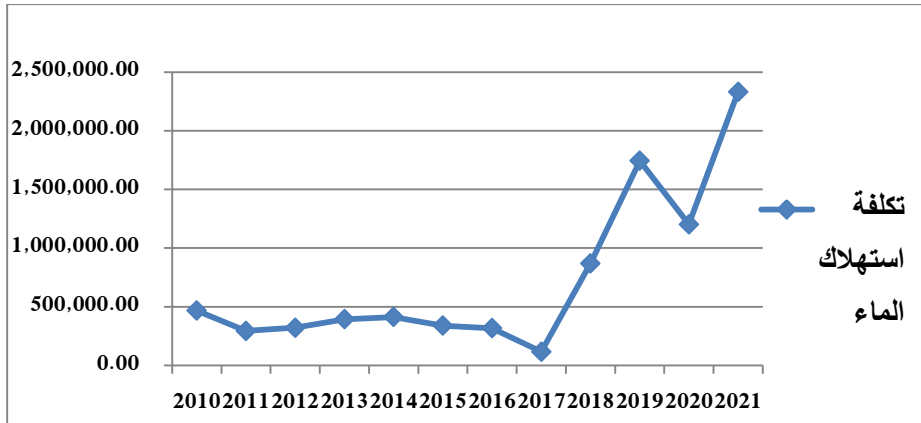
خلال الفترة (2021-2010)



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معطيات الجدول رقم (07)

الشكل رقم(07): يوضح تطور تكلفة استهلاك الماء لمؤسسة الإسمنت- تبسة

خلال الفترة (2021-2010)



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (07)

11. التوفير في استهلاك الكهرباء والغاز: يتم استهلاك الطاقة الكهربائية بشكل رئيسي في المؤسسة من قبل المطاحن (الخام والإسمنت). أما الغاز فتستهلك ورشة الطهي حوالي 90 في المائة منه، ويتم استهلاك الباقي من قبل باقي الورشات.

والجدول الموالي يوضح تطور استهلاك الطاقة في المؤسسة:

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

الجدول رقم (08): تطور استهلاك الطاقة لمؤسسة الإسمنت - تبسة خلال الفترة (2010-2021)

استهلاك الطاقة				
السنة	استهلاك الطاقة الكهربائية		استهلاك الغاز	
	الكمية (KW)	التكلفة	الكمية (m ³)	التكلفة
2010	65 043 414	142,239,451.70	44 980 936	62,275,711.61
2011	68 855 645	148,078,819.47	44 158 033	60,485,338.76
2012	65 654 700	141,533,001.73	46 504 690	64,460,041.86
2013	65 106 700	142,101,256.01	43 388 381	59,154,021.04
2014	45 599 200	100,450,259.28	31 231 993	43,851,254.43
2015	71 069 300	141,485,572.48	34 533 028	68,020,685.39
2016	63 378 900	142,309,439.11	47 217 907	84,960,278.13
2017	64 218 800	145,350,582.32	48 590 688	88,342,336.69
2018	61 901 643	143,194,867.88	56 399 409	100,396,485.17
2019	52 253 000	122,441,044.72	41 918 409	81,942,665.68
2020	51 396 000	112,642,281.62	45 017 633	88,327,277.60
2021	43 311 000	98,235,704.52	34 60 2504	67,288,738.62

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معطيات مؤسسة الإسمنت - تبسة

لوحظ ارتفاع في استهلاك الطاقة الكهربائية من 65 043 414 kw في سنة 2010 إلى 68 855 645 kw في سنة 2011، (حيث يرجع هذا الارتفاع لتبديل المصفاة بتاريخ 14 فيفري 2011 والتي تعمل بالطاقة الكهربائية بدلا من الماء كما ذكرنا من قبل) و كذلك ارتفاع التكلفة من تكلفة 142 مليون دينار جزائري في سنة 2010 إلى 148 مليون دينار جزائري سنة 2011؛ أما السنوات الموالية فقد سجل تذبذب في استهلاك الطاقة الكهربائية بين الانخفاض والارتفاع، حيث أن استهلاك الطاقة عموما يتناسب طرديا مع تطور الانتاج في المؤسسة، فكلما انخفض الانتاج ينخفض استهلاك الطاقة، فالانخفاض المحققة في استهلاك الطاقة لسنة 2014 راجع لانخفاض الإنتاج من 537 500 طن سنة 2013 إلى 368 815 طن في سنة 2014 وذلك إثر توقف عمليات الإنتاج لحوالي 5 أشهر بسبب توقف الفرن، وكذلك الانخفاض خلال السنوات 2019، 2020، 2021 راجع كذلك لانخفاض الانتاج من 413 019 طن في سنة 2018 إلى 391 020 سنة 2019 و 353 020 سنة 2020 و 309 421 سنة 2021، بسبب جائحة كورونا وما خلفته من أضرار على الانتاج. أما استهلاك الغاز فغن مؤسسة الإسمنت تبسة تراوحت كمية الاستهلاك بين

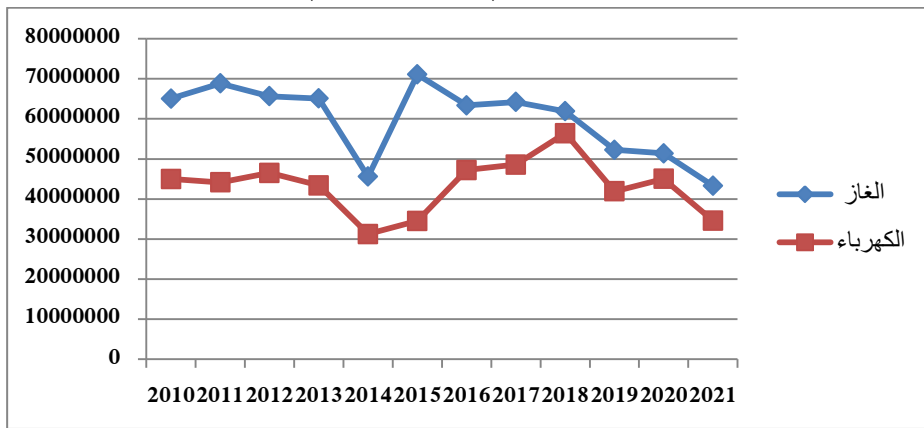
الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

30 مليون م³ و 48 مليون م³، إلا أنها في سنة 2018 بعد اعتماد محطة تصفية المياه وصل الاستهلاك إلى أكثر من 56 مليون م³، فالمؤسسة لم تسجل أي تحسن رغم محاولتها ترشيد الاستهلاك. وهذا يعني أن المؤسسة لم تتوصل بعد إلى إجراءات ناجحة وفعالة لتقليل استهلاك الطاقة دون التأثير على الكميات المنتجة. إلا أنها اعتمدت طرق وإجراءات طموحة في هذا الشأن من أجل التقليل من التكاليف وزيادة الأرباح وهي:

- الحد من استهلاك الطاقة الكهربائية في ورشة الطحن عن طريق استخدام مساعد الطحن؛
 - تركيب بطاريات التعويض في المحطات الفرعية؛
 - تركيب 112 لوحة LED للإضاءة؛
 - تركيب الألواح الشمسية لإضاءة السياج؛
 - توقيف العملية الإنتاجية أثناء ساعات الذروة (التي ترتفع فيها سعر الوحدة المستهلكة)؛
 - تركيب موقد بتقنيات حديثة يوفر استهلاك الغاز؛
 - التحكم في ساعات عمل المعدات الكبيرة؛
 - تشمل عمليات التصنيع أنظمة استرداد حرارة الفرن لأغراض التسخين المسبق.
- والشكلين التاليين رقم (08) و(09) يوضحان تطور استهلاك الطاقة في مؤسسة الإسمنت - تبسة خلال الفترة 2010-2021.

الشكل رقم (08): يوضح تطور استهلاك الطاقة لمؤسسة الإسمنت - تبسة

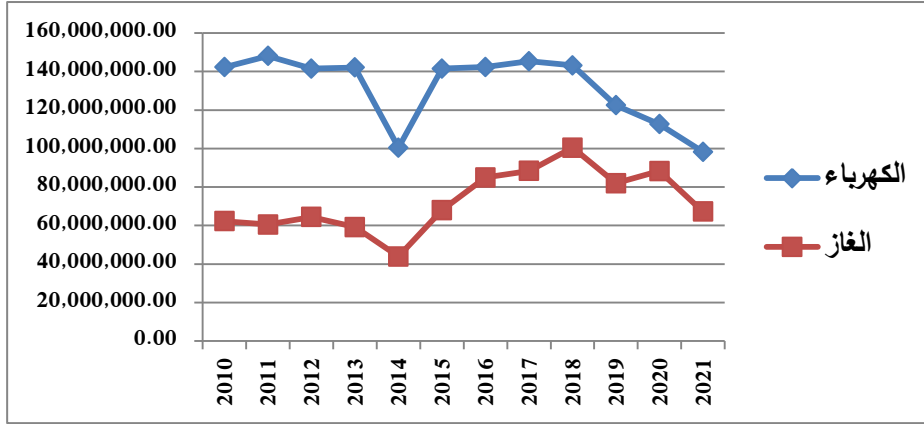
خلال الفترة (2010-2021)



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معطيات الجدول رقم (08)

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

الشكل رقم (09): يوضح تطور تكلفة استهلاك الطاقة لمؤسسة الإسمنت - تبسة خلال الفترة (2010-2021)



المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معطيات الجدول رقم (06)

ثانيا: التسجيل المحاسبي للتكاليف البيئية في مؤسسة الإسمنت - تبسة

تقوم المؤسسة بمعالجة التكاليف التي تتحملها من أجل الحفاظ على البيئة وتسجيلها محاسبيا حيث تقسمها إلى نوعين: الأول يهتم بقياس تكاليف اقتناء معدات الحد من التلوث (التثبيات) وتتمثل عموما في الاهتلاكات؛ والثاني يهتم بقياس تكاليف الحد من التلوث وهي تسجل على أساس أنها مصاريف. وما يمكن الإشارة إليه أيضا أن هذه التسجيلات تدخل ضمن التسجيلات العادية للمؤسسة، لذا فإن معالجتها تتم كأبي أصول أو مصاريف عادية قد تحملتها المؤسسة. و في ما يلي سنعطي مثلا عن كل من الأصول والمصاريف التي تحملتها المؤسسة خلال سنة 2021 وقامت بتسجيلها.

1- التثبيات

- في 14/02/2011 قامت شركة إسمنت تبسة باقتناء مصفاة ذات أذرع من AA.F.SA FRANCE بتكلفة تقدر بـ 419055402.20 دج
- وفي 02/01/2015 قامت شركة إسمنت تبسة باقتناء مصفاة هوائية FILTRE ASTROSTATIQUE BROYEUR CIMENT من SCHEUCH GMBH بتكلفة تقدر بـ 25669285.14 دج.
- في 28/12/2017 قامت شركة إسمنت تبسة باقتناء REALISATION D'UNE STATION D'EPURATION DES EAUX من SARL GEO MAG بتكلفة تقدر بـ 18446535.80 دج.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

- تسجيل عمليات الشراء

419055402.20	419055402.20	2011/02/ 14 مصفاة ذات أذرع موردو التثبيات AA.F.SA.FRA شراء مصفاة ذات أذرع	404	2151
25669285.14	25669285.14	2015/01/02 مصفاة هوائية موردو التثبيات SCHEUCH GMBH شراء مصفاة هوائية	404	2152
18446535.80	18446535.80	2017/12/28 محطة تصفية مياه الصرف موردو التثبيات SARL GEO MAG تركيب محطة لتصفية المياه	404	2153

- تسجيل قسط الإهلاك لسنة 2021 :

29333878.15	32975381.69	2021/12/31 مخص اهلاك اهتلاك مصفاة ذات أذرع	28151	681
1796849.96		اهتلاك مصفاة هوائية	28152	
1844653.58		اهتلاك محطة ت مياه قسط الهلاك	28153	

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

2- المصاريف البيئية

- المعالجة المحاسبية للرسم على النشاط البيئي

		2021/12/31		
419055402.20	419055402.20	الضرائب و الرسوم غ. م ضرائب ورسوم اخرى الرسم على النشاط البيئي	447	642

- تسديد الرسم على النشاط البيئي

		2021/12/31		
419055402.20	419055402.20	ضرائب ورسوم اخرى البنك تسديد الرسم على النشاط البيئي	512	447

وهذا يفسر أن مؤسسة الإسمنت-تبسة تقوم بتسجيل كافة عملياتها، سواء إيرادات أو مصاريف أو تثبيات، إلا أن التكاليف الضمنية تتحملها ولا تقوم بتسجيله.

المطلب الثاني: انعكاسات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية على المردودية المالية

تسعى مؤسسة الإسمنت-تبسة للحفاظ على ميزتها التنافسية في ظل محيط يشهده التنافس، ومن أهم السبل لتحقيق ذلك هو تبني ميزة التكلفة الأقل مع الحفاظ على جودة المنتج، ولعل اتباع محاسبة التكاليف البيئية بالمؤسسة وانعكاسه على تطور أدائها المالي، عامل أساسي لتحسين بيئة العمل بالدرجة الأولى من حيث نظافة المحيط واقتناء معدات تمنع التلوث وزيادة إنتاجية العامل، وبالتالي تحسين ربحية المؤسسة، ورفع مردوديتها المالية.

أولاً- تحليل معدلات النمو في مؤسسة الإسمنت-تبسة

1- تحليل تطور الانتاجية

الجدول الموالي يوضح تطور إنتاج المؤسسة خلال الفترة (2010-2021)

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

الجدول رقم (09): تطور الإنتاجية لمؤسسة الإسمنت- تبسة خلال الفترة (2010-2021)

السنة	عدد العمال	إنتاجية العامل (طن)	إنتاجية المؤسسة (طن)
2010	320	1 750.10	560 033
2011	313	1 832.22	573 484
2012	282	1 998.28	563 516
2013	288	1 866.32	537 500
2014	300	1 229.38	368 815
2015	333	1 843.98	614 047
2016	295	1 907.46	562 700
2017	324	1 737.70	563 016
2018	395	1 045.61	413 019
2019	425	920.05	391 020
2020	437	807.83	353 020
2021	421	734.97	309 421

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من الجدول يلاحظ ان هناك تطور في انتاجية العامل وكميات الانتاج، فقد حققت المؤسسة ارتفاع في كمية الانتاج من 560 033 طن سنة 2010 الى 573 484 طن و563 516 طن سنة 2011 و 2012 على التوالي، مع تسجيل رقم قياسي سنة 2015 وذلك بعد تركيب المصفاة الهوائية، حيث ارتفعت كمية الانتاج الى 614 047 طن.

اما في سنة 2016 و 2017 فقد بلغت كمية الانتاج 562 700 طن و 563 016 طن وبمقارنة هذه الكمية بما كانت عليه قبل سنة 2011 وقبل تركيب المصفاة ذات الأذرع نلاحظ تسجيل زيادة في الانتاج بفارق يقارب 3 000 طن .

اما التراجع في الانتاج المسجل سنة 2014 يعود لتوقف الفرن لمدة خمسة اشهر، كذلك في سنة 2019، 2020، 2021 فيعود سبب النقص في الانتاج الى ازمة كوفيد19.

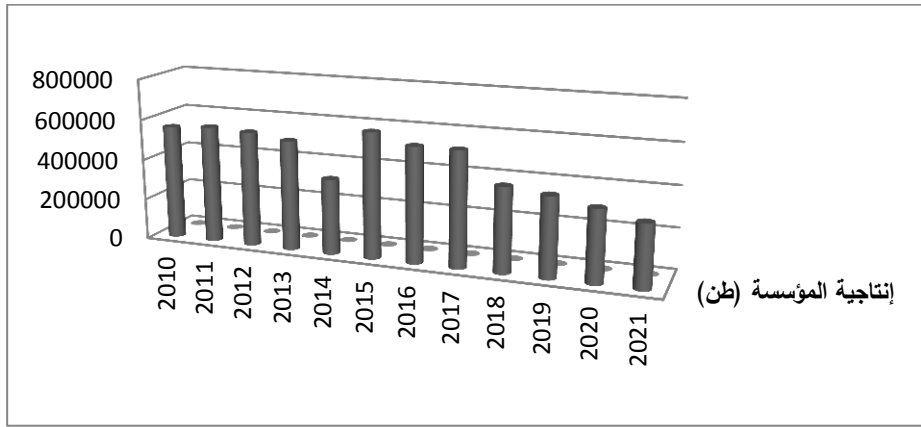
الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

- والمبرر الأساسي لارتفاع الانتاج، وتحسين إنتاجية العامل هو كمية الفرينة المدخلة في عملية الانتاج التي تم استرجاعها من الغبار المتصاعد، نتيجة تركيب المصفاة التي تمكنت من خفض كميات الغبار المتصاعد من $50\text{MG}/\text{NM}^3$ الى $10\text{MG}/\text{NM}^3$ ، والتي تسترجع 18طن في الساعة من كمية الغبار المتصاعد، فمن خلال هذه المصفاة استطاعة المؤسسة الاستفادة من الغبار المنبعث في الجو عبر استرجاعه واستخدامه كمادة أولية؛

- بالإضافة الى تحسين ظروف العمل من نظافة البيئة وتوفير معدات منع التلوث الذي ساهم بشكل كبير في زيادة انتاجية العامل وتخفيض فترات المرض.

الشكل رقم (10): يوضح تطور تطور الإنتاج لمؤسسة الإسمنت - تبسة

خلال الفترة (2010-2021)



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (09)

2- تحليل تطور المبيعات

شهدت المؤسسة تذبذب ملحوظا في كميات المبيعات ورقم الأعمال المحصل خلال فترة الدراسة كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (10): تطور قيمة المبيعات لمؤسسة الإسمنت - تبسة خلال الفترة (2010-2021)

السنة	كمية المبيعات (طن)	رقم الأعمال (دج)	معدل النمو المبيعات
2010	558 800.00	930,274,270.08	-
2011	580 835.00	1,205,067,263.92	3.94 %
2012	561 820.00	1,162,932,351.75	-3.74 %
2013	520 835.00	1,140,091,907.03	-0.96 %

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

2014	365 500.00	1,412,037,293.47	23.85 %
2015	642 989.00	3,001,054,481.55	112.53 %
2016	161 378.84	2,351,951,193.66	-21.63 %
2017	542 699.32	2,411,347,737.04	2.52 %
2018	416 269.00	2,987,434,554.56	23.89 %
2019	400 570.27	2,256,003,483.58	-24.48 %
2020	347 027.60	1,550,150,697.05	-31.29 %
2021	308 003.45	1,617,621,506.69	4.35 %

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة /قسم الانتاج

من خلال الجدول نلاحظ تذبذب في كمية المبيعات و رقم الأعمال بنسب متفاوتة، حيث لوحظ ارتفاع في كمية المبيعات من سنة 2010 إلى سنة 2011 بنسبة 3.94 في المائة، وذلك تزامنا مع تركيب المصفاة في 14 فيفري 2011 وتنظيف محيط العمل.

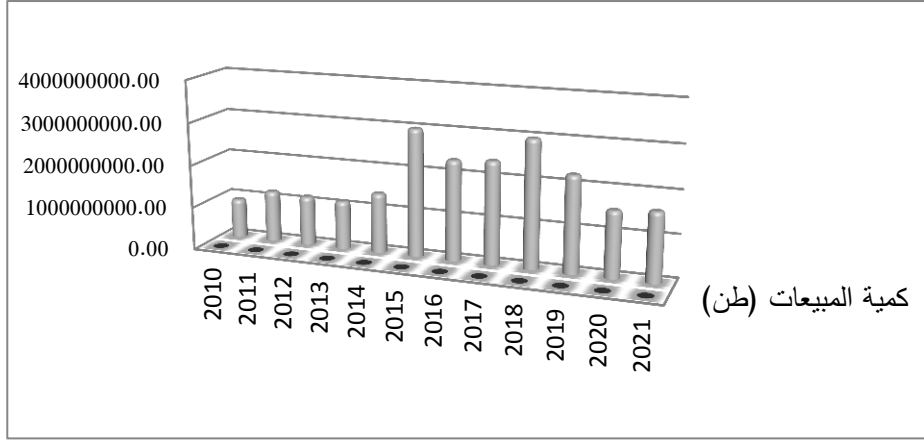
وفي سنة 2015 حققت مؤسسة الإسمنت - تبسة نمو كبير في حجم المبيعات ليصل إلى نسبة 112.53 في المائة، وهذا تزامنا مع تركيب مصفاة هوائية في 02 جانفي 2015 والتي حققت من خلاله المؤسسة رقم أعمال قياسي فاق 3ملايير دينار جزائري.

ومن خلال الدراسة لوحظ أن مؤسسة الاسمنت -تبسة استطاعت التحكم في رقم أعمالها، حيث أنها سجلت تحسن في رقم الأعمال خلال الفترة من 2011 الى 2021، فبعد أن كان في سنة 2010 يقدر ب930مليون دينار جزائري ارتفع إلى أكثر من 1ملياردينار جزائري، ليصل إلى 3مليار دينار جزائري، وهذا راجع للاستثمارات التي قامت بها المؤسسة في مجال حماية البيئة، و حتى سنة 2014 رغم توقف الفرن وانخفاض كمية المبيعات إلا أنها حققت رقم أعمال كبير، حيث ارتفع سعر الطن خلال هذه السنة من 2 189 دينار جزائري سنة 2013 الى 3 864 دينار جزائري سنة 2014 . وهذا التحكم راجع للاستثمارات البيئية التي قامت بها المؤسسة مما مكنها من تحسين صورة المنتج والمؤسسة، وجلب زبائن جديدة مستهلكة للمنتجات الصديقة للبيئة، مما أدى إلى نمو رقم أعمالها، وهذا ما يوضحه الشكل رقم 11.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

الشكل رقم (11): يوضح تطور المبيعات لمؤسسة الإسمنت - تبسة

خلال الفترة (2010-2021)



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات الجدول رقم 09

3- تحليل تطور الأرباح الصافية

من خلال جداول النتائج لمؤسسة الإسمنت - تبسة للفترة من 2010 الى 2021، تم تسجيل الأرباح الصافية المبينة في الجدول رقم (11).

الجدول رقم (11): تطور الأرباح لمؤسسة الإسمنت - تبسة خلال الفترة (2010-2021)

السنة	الأرباح الصافية (دج)	نسبة التغيير في الأرباح
2010	98,422,246.53	-
2011	221,478,385.76	125.03 %
2012	287,978,978.74	30.05 %
2013	298,701,424.92	3.72 %
2014	118,915,536.45	-60.19 %
2015	273,122,098.45	129.67 %
2016	503,167,338.69	84.22 %
2017	602,990,032.40	19.84 %
2018	923,236,403.80	53.11 %

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

2019	475,620,979.67	-48.48 %
2020	352,330,564.32	-25.92 %
2021	245,698,185.38	-30.26 %

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة/ قسم المحاسبة

يبين الجدول قيمة الأرباح الصافية التي استطاعت المؤسسة تحقيقها في السنوات الأخيرة.

حيث نلاحظ أن المؤسسة سجلت قفزة في حجم الأرباح في سنة 2011 مقارنة بسنة 2010 (قبل تركيب المصفاة ذات الأذرع) حيث سجلت نمو بنسبة 125.03 في المائة؛ و في سنة 2012 قد توالى هذه الزيادة في حجم الأرباح الصافية، حيث حققت المؤسسة نسبة أرباح أكبر مما حققتها سنة 2010 و 2011، وقد بلغت نسبة الزيادة 30.05 في المائة بالنسبة لأرباح 2011 أما مقارنة بأرباح سنة 2010 نجد أن المؤسسة سجلت نمو يقارب ضعفي سنة 2010 بنسبة 183.45 في المائة؛

وكذلك في سنة 2013 حققت المؤسسة زيادة في نسبة أرباحها تقدر بـ 3.72 في المائة مقارنة مع أرباح السنة السابقة، أما بمقارنة هذه النتيجة مع سنة 2010 نلاحظ تسجيل رقم قياسي قدر بـ 203.47 في المائة؛

و في سنة 2014 سجلت المؤسسة تراجع كبير في حجم أرباحها مقارنة بسنة 2013 قدر بـ 60.19- في المائة، وذلك بسبب توقف الفرن عن العمل لمدة خمسة أشهر متتالية، لكن لو قارنا نتيجة سنة 2014 مع سنة 2010 (قبل تركيب المصفاة) نجد أن المؤسسة في هذه السنة حققت زيادة في أرباحها بنسبة 20.82 في المائة بالنسبة لنتيجة 2010؛

أما في سنة 2015 مع تصليح الفرن قامت المؤسسة بخطوة جديدة لمنع التلوث وزيادة الإنتاج، ومن ثم تحقيق زيادة في الأرباح، حيث بادرت إلى تركيب مصفاة هوائية، ونتيجة لذلك تداركت المؤسسة التراجع الذي سجلته في 2014، حيث حققت المؤسسة نتيجة صافية أكبر من 273 مليون دينار جزائري، وهي أكبر من ضعف نتيجة سنة 2014 التي كانت صافي أرباحها حوالي 118 مليون دينار جزائري. وبهذا تكون قد حققت نسبة أرباح تقدر بـ 129.67 في المائة مقارنة بأرباح سنة 2014، في حين تقدر هذه النسبة مقارنة مع أرباح سنة 2010 (الذي كانت أرباحه حوالي 98 مليون دينار جزائري) بـ 177.50 في المائة؛

وفي سنة 2016 وهي السنة التي تلت تركيب المؤسسة للمصفاة الهوائية بتاريخ 02 جانفي 2015، حيث حققت المؤسسة زيادة في أرباحها من 273 مليون دينار جزائري سنة 2015 إلى

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

503 مليون دينار جزائري في سنة 2016، وهو ما يقدر بزيادة بنسبة 84.22 في المائة مقارنة مع أرباح سنة 2015، أما بالرجوع لسنة 2010 ومقارنة أرباحها مع هذه السنة نجد أن المؤسسة حققت أربعة أضعاف أرباح سنة 2010 بنسبة 411.23 في المائة، وهو ما يعكس الأثر الذي عاد من تركيب المصفاة الهوائية والمصفاة ذات الأذرع على نتيجة المؤسسة؛

أما في سنة 2017 حققت مؤسسة الإسمنت - تبسة ما يفوق 602 مليون دينار جزائري أرباح صافية وهي نتائج جيدة، وهذه النتيجة تعادل زيادة عن أرباح السنة الفرطة ب 19.84 في المائة؛

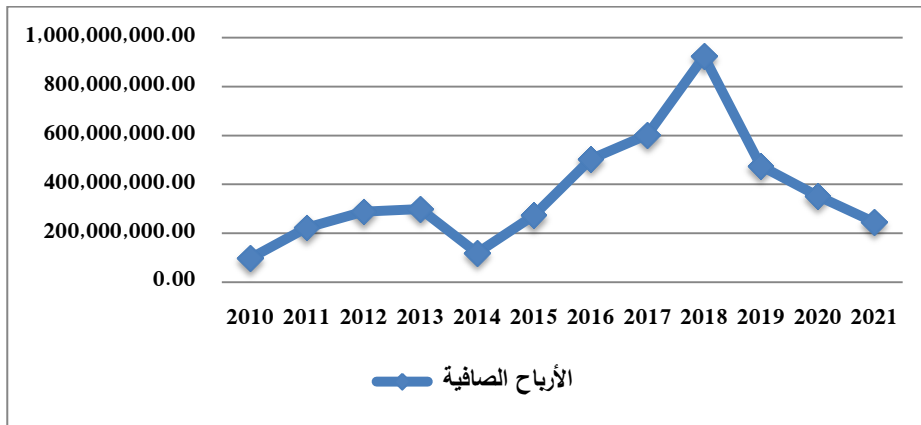
وكذلك في سنة 2018 فقد حققت المؤسسة قفزت في أرباحها لم تحققها من قبل، حيث بلغت الأرباح الصافية لهذه السنة أكثر من 923 مليون دينار جزائري، وهو رقم كبير مقارنة بأرباح الفترات السابقة، وهو ما يقارب 10 اضعاف أرباح سنة 2010؛

اما في السنوات 2019، 2020، 2021 وتزامنا مع ازمة كوفيد19 فقد سجلت المؤسسة تراجع في ارباحها، حيث تراجعت إلى 475 مليون دينار جزائري خلال 2019، و352 مليون دينار جزائري سنة 2020، و245 مليون دج سنة 2021، لكن رغم حدة هذا التراجع في الأرباح خلال السنوات الأخيرة تبقى نتائج جيدة مقارنة بسنة 2010 قبل بداية الاستثمار في المجال البيئي؛

ان الاجراءات التي اتخذتها مؤسسة الإسمنت - تبسة، وكل الاستثمارات البيئية عادت بنتائج جيدة على المؤسسة وبالتالي تحقيق أرباح أكبر تنعكس بصورة ايجابية على الأداء المالي للمؤسسة حيث لوحظ ان المؤسسة بعد اول استثمار لها في مجال البيئة بدأت أرباحها تتضاعف بصورة جيدة. وهذا ما يوضحه الشكل رقم (12).

الشكل رقم (12): يوضح تطور الأرباح الصافية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

خلال الفترة (2010-2021)



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (11)

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

4- تحليل تطور القيمة المضافة

بالاعتماد على جداول النتائج للفترة 2010-2021 المقدمة من مؤسسة الإسمنت - تبسة تم تسجيل الأرقام المبينة في الجدول أدناه.

الجدول رقم (12): تطور القيمة المضافة لمؤسسة الإسمنت - تبسة

خلال الفترة (2010-2021)

السنة	القيمة المضافة (دج)	نسبة التغير في القيمة المضافة
2010	928,552,307.79	-
2011	1,115,841,731.49	20.17 %
2012	1,045,559,618.26	-06.30 %
2013	1,095,505,581.05	04.77 %
2014	821,557,113.31	-25.00 %
2015	2,175,511,609.69	164.80 %
2016	1,874,837,417.61	-13.82 %
2017	1,781,449,547.94	-04.98 %
2018	1,931,747,025.81	08.44 %
2019	1,304,246,389.42	-32.48 %
2020	1,166,206,462.62	-10.58 %
2021	858,336,423.28	-26.40 %

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة/ قسم المحاسبة

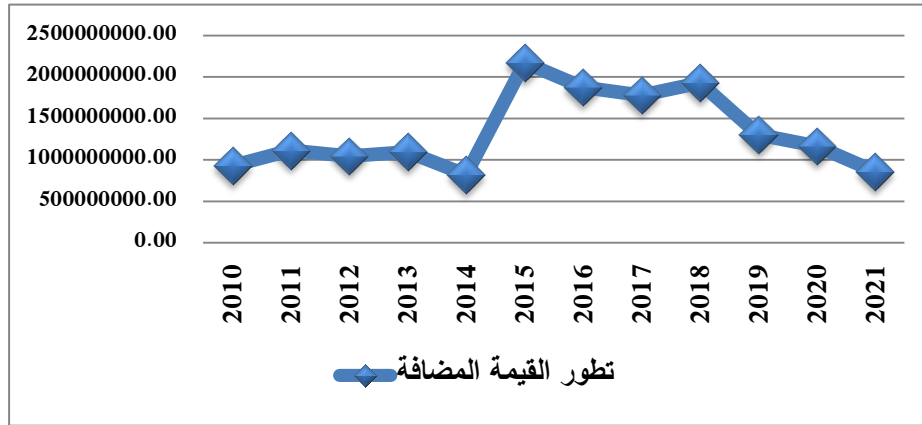
من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة المضافة للمؤسسة متذبذبة حيث ارتفعت في سنة 2011 الى أكثر من 1مليار و115مليون دينار جزائري بعد أن كانت في سنة 2010 حوالي 928 مليون دينار جزائري، أي بنسبة 20.17 في المائة، لتتخف في السنوات الموالية بنسب متفاوتة مقارنة بسنة 2011، لكن تبقى القيمة المضافة لسنتي 2012، 2013 أكثر من 1مليار دينار جزائري، أي أكبر من القيمة المضافة لسنة 2010، وهذا التحسن الملحوظ نتيجة لاستبدال المصفاة التقليدية بأخرى

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

جديدة كما تم الإشارة من قبل، وفي سنة 2014 تراجعت الى 25- في المائة، ثم ارتفعت بعدها سنة 2015 نتيجة تركيب مصفاة هوائية حيث وصلت نسبة قياسية ما يقارب 165 في المائة بما يقارب 2مليار و176مليون دينار جزائري، وهي أعلى قيمة حققتها المؤسسة، وهذا التطور في القيمة المضافة راجع بشكل أساسي الى الاجراءات التي اتخذتها المؤسسة لتحسين أدائها البيئي . والشكل التالي يوضح تطور القيمة المضافة للمؤسسة.

الشكل (13): يوضح تطور القيمة المضافة لمؤسسة الإسمنت - تبسة

خلال الفترة (2010-2021)



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (12)

5- تحليل عائد رأس المال المستثمر

يتم حساب عائد رأس المال المستثمر بقسمة الأرباح الصافية على رأس المال المستثمر .

الجدول رقم(13): تطور العائد على رأس المال المستثمر لمؤسسة الاسمنت تبسة

خلال الفترة (2010-2021)

السنة	الأرباح الصافية(دج)	رأس المال المستثمر(دج)	العائد على رأس المال المستثمر
2010	97,263,197.36	2,700,000,000.00	03.60 %
2011	223,484,920.33	2,700,000,000.00	08.28 %
2012	287,978,978.74	2,700,000,000.00	10.66 %
2013	298,701,424.92	2,700,000,000.00	11.06 %
2014	118,915,536.45	2,700,000,000.00	04.40 %

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

2015	273,122,098.45	2,700,000,000.00	10.11%
2016	503,167,338.69	2,700,000,000.00	18.63%
2017	602,990,032.40	2,700,000,000.00	22.33%
2018	923,236,403.80	2,700,000,000.00	34.19%
2019	475,620,979.67	2,700,000,000.00	17.61%
2020	352,330,564.32	2,700,000,000.00	13.05%
2021	245,698,185.38	2,700,000,000.00	9.10%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مقدمة من المؤسسة

ما يلاحظ من الجدول أن العائد على رأس المال المستثمر شهد ارتفاع خلال السنوات التي تبنت فيها المؤسسة استثمارات جديدة حيث بلغ 8.28 في المائة، و 10.66 في المائة، و 11.06 في المائة، سنة 2011 و 2012، و 2013 على التوالي، بعد ان كان 3.60 في المائة سنة 2010.

اما في سنة 2014 فقد شهد العائد على رأس المال المستثمر ركود بسبب توقف الفرن حيث بلغت نسبته 4.40 في المائة، ليرتفع بعد هذا التاريخ حيث بلغ اقصاه سنة 2018 الذي سجلت فيه المؤسسة اعلى نسبة بلغت 34.19 في المائة، ثم اخذ في التراجع خلال سنوات الجائحة ليصل الى نسبة 17.61 في المائة، و 13.05 في المائة، و 9.10 في المائة، خلال السنوات 2019، 2020، 2021، على التوالي. انظر الشكل رقم (14)

حيث يمكن المؤسسة من تحسين وضعيتها من خلال تبني استثمارات جديدة للمحافظة على البيئة وتجديد مركبات الانتاج ومن ثم تخفيض تكاليفها البيئية ومردوديتها المالية وزيادة أدائها المالي.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

الشكل رقم (14): تطور العائد على رأس المال المستثمر لمؤسسة الإسمنت - تبسة

خلال الفترة (2010-2021)



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات الجدول رقم (13)

ثانيا: تحليل المردودية المالية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

بالاستعانة بالميزانيات العامة لمؤسسة الإسمنت - تبسة وجداول النتائج تم حساب الأموال الخاصة المبينة في الجدول رقم 14.

الجدول رقم (14) : تطور نسبة المردودية المالية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

خلال الفترة (2010-2021)

السنة	النتيجة الصافية	الأموال الخاصة	المردودية المالية
2010	98,422,246.53	2,814,136,549.51	03.00 %
2011	221,478,385.76	2,944,627,581.86	07.52 %
2012	287,978,978.74	3,010,560,645.16	09.56 %
2013	298,701,424.92	3,034,849,880.06	09.84 %
2014	118,915,536.45	2,883,356,447.03	04.12 %
2015	273,122,098.45	3,256,578,385.95	08.38 %
2016	503,167,338.69	3,365,589,756.56	14.95 %
2017	602,990,032.40	3,366,332,015.46	17.91 %
2018	923,236,403.80	3,714,063,090.99	24.86 %

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

2019	475,620,979.67	3,182,750,899.67	14.94 %
2020	352,330,564.32	3,120,302,214.50	11.29 %
2021	245,698,185.38	2,950,923,146.35	08.33 %

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الميزانيات العامة وجداول النتائج

في سنة 2010 سجلت مؤسسة الإسمنت - تبسة نسبة 3 في المائة، وهي نسبة ضعيفة وفي سنة 2011، 2012، 2013 وبعد تركيب المؤسسة للمصفاة ذات الأذرع بتاريخ 28 فيفري 2011 والتي تسترجع 18 طن /سا من الغبار المتطاير في الهواء، استطاعت المؤسسة تحقيق قفزة في مردوديتها المالية من نسبة 3 في المائة سنة 2010 الى 7.52 في المائة سنة 2011 ونسبة 9.56 في المائة سنة 2012، و9.84 في المائة سنة 2013، لكن هذه النسب المحققة في السنوات الثلاثة على التوالي تعتبر نسبة متوسطة من المردودية المالية؛

لكن في سنة 2014 سجلت المؤسسة تراجع كبير في مردوديتها المالية وصلت الى 04.12 في المائة، وهو مستوى ضعيف للمردودية اقل من 5 في المائة، ويعود سبب هذا التراجع الى توقف الفرن (كما تم الاشارة من قبل)، حيث مس هذا التوقف الانتاج الذي بلغ خلال هذه السنة 815 368 طن ومن ثم المبيعات التي انخفضت الى 365 500 طن وهو ما انعكس على الأرباح التي تراجعت بنسبة 60.19- في المائة عن ما كانت عليه سنة 2013 لتبلغ 118 915 536.45 دينار جزائري، وهو اقل رقم محقق بعد سنة 2010، وقد انعكس تراجع قيمة الأرباح الصافية على المردودية المالية للمؤسسة؛

- في سنة 2015 وبعد تركيب المؤسسة للمصفاة الهوائية بتاريخ 02 جانفي 2015، نلاحظ ان المؤسسة تداركت التراجع الذي شهدته خلال سنة 2014 ، حيث حققت 8.38 في المائة خلال هذه السنة وهي نسبة متوسطة من المردودية المالية، لترتفع الى 14.95 في المائة سنة 2016، و17.91 في المائة سنة 2017 ، وهي نسبة مرضية للمردودية ؛

- اما في سنة 2018 بعد اعتماد المؤسسة لمحطة مياه الصرف الصحي بتاريخ 28 ديسمبر 2017 فقد بلغت نسبة المردودية ذروتها لتصل الى 24.86 في المائة، وهي اعلى نسبة سجلت؛

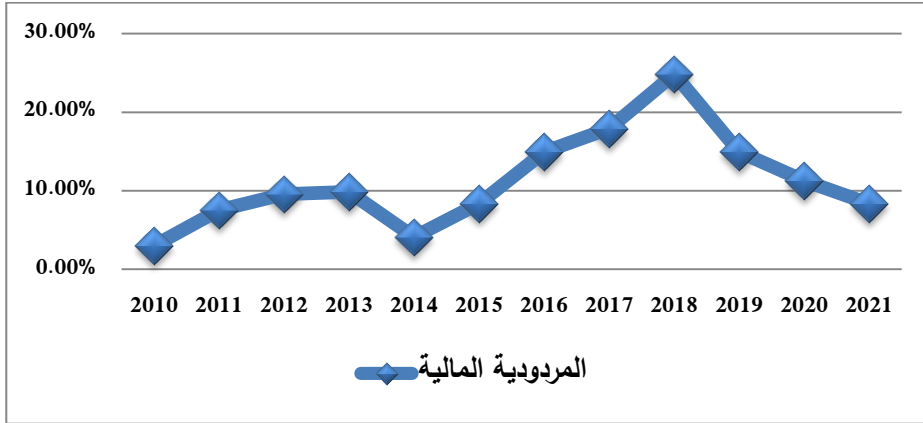
- اما في السنوات الأخيرة 2019، 2020، 2021 وتزامنا مع ازمة كوفيد 19 سجلت المؤسسة تراجع في مردوديتها المالية مقارنة بسنة 2018 التي بلغت 24.86 في المائة ، لكن هذا التراجع ليس بالكبير حيث حافظت على نسب مرضية بلغت 14.94 في المائة، و 11.29 في المائة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

خلال السنتين 2019 و2020 على التوالي، لكن في سنة 2021 سجلت نسبة متوسطة من المردودية اقل من 10 في المائة حيث حققت نسبة 08.33 في المائة خلال هذه السنة الأخيرة. وهذا التطور في المردودية الذي شهدته مؤسسة الإسمنت - تبسة خلال الفترة من 2010 الى 2021 يرجع بشكل اساسي الى الاجراءات التي اتخذتها المؤسسة لتحسين ادائها البيئي والتحكم في تكاليفها البيئية. والشكل التالي يوضح تطور المردودية بمؤسسة الإسمنت - تبسة.

الشكل رقم (15): يوضح تطور المردودية المالية لمؤسسة الإسمنت - تبسة

خلال الفترة (2010-2021)



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على معطيات الجدول رقم 12

خلاصة الفصل:

هدفت الدراسة التطبيقية التي تم القيام بها على مؤسسة الإسمنت-تبسة أساسا على الاجابة على عدة تساؤلات، منها أثر التكاليف البيئية على المؤسسة وهل حقا استطاعة تحقيق مردودية مالية من خلالها.

وقد توصلنا إلى أن المؤسسة حققت نتائج مرضية، إلا أن الوصول للقيمة أمر سهل لكن المحافظة عليه شيء صعب إن لم نقل مستحيل لدى بعض المؤسسات خاصة وما يغلب من تطورات جديدة على قطاع الاسمنت في الجزائر، لذا كان لابد لمؤسسة الإسمنت-تبسة السعي وراء كل التحسينات والطرق، فسطرت كهدف رئيسي من خلال تحقيق تحكّم أكبر في نفاياتها ضمن حلقة التحسن المستمر والحد من انبعاثات إضافية إلى اليقظة في مجال التشريعات والقوانين. ونجحت المؤسسة فعلا في تقليل انبعاثات الغبار والغازات إلى مستويات دنيا 10 مليغرام في نانومتر مما يدل على مستويات الفعالية البيئية التي وصلت إليها المؤسسة، بالإضافة إلى الاستثمارات التكنولوجية الحديثة المتواصلة المتعلقة بحماية البيئة مما انعكس بالإيجاب على أدائها المالي. الأمر الذي سيساعدها مستقبل في تحقيق نتائج أفضل ومردودية أكبر مما وصلت إليه اليوم.



الخاتمة



الخاتمة العامة

لقد كانت هذه الدراسة في عرضها محاولة للإجابة عن إشكالية الدراسة، و قد خلصت الى اختبار فرضيات الدراسة، للوصول الى مجموعة من النتائج التي تمس الجانب النظري و التطبيقي، بالإضافة الى ايجاد و طرح بعض التوصيات والاقتراحات.

1. اختبار الفرضيات:

انطلاقا من محتوى التي وضحتها الجانب النظري والتطبيقي، والتي سمحت بالوقوف على مدى قبول او رفض فرضيات الدراسة على النحو التالي:

أ- بالنسبة الفرضية الأولى المتمثلة في " يدرك مسؤولي والعاملين بشركة الاسمنت تبسة اهمية الزامية تبني التكاليف البيئية في نظام الادارة البيئية في الشركة" فقد تم إثبات صحة الفرضية بالنسبة لمؤسسة الإسمنت- تبسة، فيمكن الجزم ان هناك وعي لدى مسؤولي واطارات المؤسسة بأهمية الادارة البيئية والزامية حماية البيئة، وينبع هذا الوعي اولا من التشريعات والقوانين البيئية التي تهدف الى حماية البيئة من التلوث، حيث اتضح بأن المسؤولين بهذه المؤسسة على دراية بأن المؤسسة تدفع ضرائب ورسوم بيئية في حالة تأثيرها سلبا على البيئة، بالإضافة الى جملة من المبادرات والتدابير الطوعية التي تسمح بالحد من استهلاك الطاقة والتحكم في استهلاك المواد والتحكم في الانبعاثات الناجمة عن العملية الانتاجية والتقليص من الفضلات والمهملات وإعادة تدوير الفضلات.

ب- بالنسبة الفرضية الثانية والمتمثلة في: " تعمل المؤسسة على الإفصاح والقياس المحاسبي لجميع العمليات المتعلقة بالتكاليف البيئية" فقد تم الوصول الى محدودية القياس والافصاح المحاسبي للتكاليف البيئية في مؤسسة الإسمنت- تبسة، حيث مؤسسة الإسمنت- تبسة تقوم بالقياس والإفصاح للعمليات المتعلقة بالتكاليف البيئية ولكن يقتصر ذلك على التكاليف الصريحة، وذلك يعود للأسباب التالية:

• الإفصاح والقياس المحاسبي للتكاليف البيئية في مؤسسة الإسمنت-تبسة لم يصل بعد إلى المستوى المطلوب، حيث يقتصر ذلك على الضرائب والغرامات المدفوعة في شكل قيم ثابتة، وكذلك اقتناء الآلات و معدات حماية البيئة. حيث يقف امام المؤسسة معوقات تحد من قيامها بالإفصاح عن تكاليفها البيئية محاسبيا يمكن ذكرها في ما يلي :

- غياب قوانين تجبر المؤسسة الصناعية على الإفصاح عن التأثيرات البيئية، ذلك لأن المؤسسات ترى ان الإفصاح عنها يجرها الى تعويضات مادية، كالتأثيرات الصحية على العمال والسكان المحيطين بالمؤسسة، والأراضي الفلاحية والمياه الجوفية؛

- أن التطبيق الحالي لمحاسبة التكاليف يكتفي بحصر وحساب عناصر التكاليف المرتبطة بالمؤسسة دون الأخذ في الاعتبار التكاليف البيئية؛

الخاتمة العامة

- عدم توفر نظام بيئي يفي بأغراض الإفصاح والقياس المحاسبي لتحديد النتيجة البيئية؛
- عدم وجود معايير واضحة يمكن استخدامها كأداة إرشادية عند تحديد وفصل التكاليف البيئية عن غيرها من التكاليف، ولهذا تم طمرها في التكاليف الاضافية، وهو ما أدى إلى تشوه هيكل التكاليف وخصوصا تكاليف الانتاج، عدم تحمل وحدة المنتج بنصيبه من التكاليف البيئية التي تسبب فيها
- إظهار المؤسسات التي تقوم بمسئوليتها البيئية في صورة أسوأ من تلك التي لا تقوم بالإفصاح على تكاليفها البيئية.
- ج- بالنسبة للفرضية الثالثة والمتمثلة في " التحكم في التكاليف البيئية بقياسها وترشيدها يمكن المؤسسة من تحقيق مردودية مرضية و تحسين اداءها المالي " ان غاية اي مؤسسة هو تحسين اداءها المالي من خلال زيادة ارباحها والرفع من مردوديتها، و هذا الأمر مرتبط اولاً بتخفيض التكاليف، وبما ان التكاليف البيئية عنصر من عناصر التكاليف تستطيع المؤسسة التحكم فيها بترشيدها وقياسها، وهو ما يثبت صحت الفرضية.
- د- بالنسبة للفرضية الرابعة والمتمثلة في "إن التكاليف البيئية ستشكل في المدى القصير عبئاً اقتصادياً مرهقاً على المؤسسة سينعكس بشكل سلبي على أدائها المالي إلا أنه على المدى الطويل ستنعكس بشكل ايجابي على الأداء المالي". فقد تم نفيها بشكل مطلق
- فالاستثمارات البيئية التي قامت بها المؤسسة حققت خلالها مردودية مالية متوسطة الى مرتفعة في السنوات الأولى من الاستثمار.

2. نتائج الدراسة

خلصت الدراسة الى استنتاج مجموعة من النتائج التي يمكن عرضها في النقاط التالية:

• النتائج نظرية:

من خلال دراستنا النظرية توصلنا للنتائج التالية:

- التكاليف البيئية هي الآثار النقدية و الغير النقدية والمرتتبة على المؤسسة نتيجة ممارسة نشاطها؛
- التكاليف البيئية توفر للمؤسسة فرصة لتصويب قراراتها اتجاه البيئة؛ كما تمكنها من زيادة ارباحها؛
- تعتبر التكاليف البيئية أهم متغيرات المحاسبة المالية باعتبارها الرابط المشترك بين المحاسبة والبيئة، هذه الأهمية انعكست على التقسيمات المقترحة للتمييز بين مختلف أنواع التكاليف البيئية؛

الخاتمة العامة

- لتحقيق أداء مالي متميز يجب تحسين الثنائية قيمة و تكلفة ؛
 - كفاءة استخدام الأموال المتاحة؛ و الرقابة على التكاليف من اهم العوامل المؤثرة على الأداء المالي للمؤسسة؛
 - المردودية هي مدى قدرة المؤسسة على تحقيق نتائج ايجابية مقارنة بالامكانيات المتاحة والوسائل المسخرة لذلك؛
 - المردودية المالية تشتمل في عنصرين اساسيين النتيجة، و الأموال الخاصة.
- **النتائج التطبيقية:**

بعد الدراسة الميدانية التي أجريت توصلنا للنتائج التالية:

- ان الاستثمارات البيئية حققت المؤسسة من خلالها مردودية مالية متوسطة إلى مرتفعة في السنوات الأخيرة وصلت الى 24.86 في المائة، عكس ما كنت عليه قبل سنة 2011 ، بالإضافة الى الحد من انبعاثات الغبار والغازات، مما أدى الى التخفيض من الضرائب والرسوم، وكذا الزيادة في السلامة المهنية للعمال.
- ان المؤسسة تقوم بتسجيل وتقييد التكاليف البيئية وفق النظام المحاسبي المالي والافصاح عنها وقياسها ولكن بشكل غير منفصل عن باقي التكاليف الأخرى، حيث تدرج ضمن التكاليف العامة للمؤسسة.
- لمسنا من ادارة المؤسسة ادراكا ووعيا لأهمية متابعة التكاليف البيئية من خلال تقديمها للتقارير والإجراءات المرتبطة بالبيئة، حيث حققت استثمارات للحد من التلوث والقيام بإجراءات تسيير النفايات ومعالجة المياه المستعملة وبذلك اصبحت المؤسسة تساهم في التنمية البيئية.
- تعتبر المردودية المالية من اهم المؤشرات لتقييم المؤسسة وقياس فعاليتها وكذا التعرف على مراكز القوة والضعف فيها، وتحديد وضعيتها المالية؛
- تعبر المردودية المالية على مستوى مساهمة الأموال الخاصة في تحقيق نتائج صافية تمكن المؤسسة من استعادة ورفع الأموال الخاصة، كما تعد من المقاييس المعتمدة في عملية اتخاذ القرارات المالية؛
- المحاسبة البيئية تساعد المؤسسة على التحكم في تكاليفها البيئية الأمر الذي ينعكس بشكل مباشر على عملية التسعير؛
- لا ينحصر الابداع في تطوير المنتج او الخدمة فقط، ولكن يشمل الابداع الاستراتيجية، الابداع في اسلوب العمل، التكنولوجيا المستخدمة او الإبداع في خلق فائدة جديدة، وهو ما يوفر تبني المحاسبة البيئية، حيث بالإضافة لتطوير منتجات صديقة للبيئة تساعد المحاسبة البيئية المؤسسة على تقديم منتجات تتلأم والتغيرات البيئية؛

الخاتمة العامة

- قصور الآليات القانونية دفع بمختلف الهيئات للبحث عن آليات اقتصادية لحماية البيئة مثل الجباية البيئية؛

- الاستثمارات البيئية تساعد على تحسين القدرة التنافسية للمؤسسات وكذلك الدول.

3. الاقتراحات و التوصيات:

- اعطاء التكاليف البيئية الأهمية التي تستحقها، لدورها المهم في تحسين مخرجات المعلومات المحاسبية؛

- على شركة الإسمنت- تبسة العمل على تطبيق نظام المحاسبة البيئية، ومعالجة بيانات التكاليف المرتبطة بالأنشطة البيئية، من أجل التوصل لنتائج قياس دقيقة وسليمة؛

- ضرورة إدراج جميع التكاليف البيئية، حتى يتسنى لمستخدمي المعلومات المحاسبية الإلمام بواقع الأداء البيئي في المؤسسة؛

- الاستثمار في استخدام التكنولوجيات الحديثة لإدارة النفايات والانتاج الأنظف؛

- تكوين المحاسبين على اجراء عمليات محاسبية متعلقة بالتكاليف البيئية والقياس والافصاح عنها في ابراز عوائد كل تكلفة ، واعداد موازنة بيئية؛

- ضرورة اهتمام المؤسسات الصناعية الجزائرية بالبيئة والمحافظة عليها ومنع التلوث بكل أنواعه و أشكاله؛

- حث الجهات الأكاديمية بإجراء المزيد من الدراسات والأبحاث في مجال التكاليف البيئية وأثرها على المردودية المالية في المؤسسات الصناعية الجزائرية؛

- في ظل المراجعة وتحيين النظام المحاسبي المالي لابد من اخذ البعد البيئي بعين الاعتبار؛

- ضرورة العمل والتنسيق بين مختلف القطاعات والوزارات (وزارة الصناعة، التجارة، المالية)، من اجل بلورة نموذج وطني يسمح بقياس التكاليف البيئية.

4. أفاق الدراسة:

بعد عرضنا لموضوع الدراسة والنتائج واقترحنا التوصيات التي نراها مفيدة، طرأت لنا نقاط اخرى مازالت مجهولة، ويمكن موضوعات لبحوث اخرى، واشكاليات تنتظر المعالجة وهي:

- تطبيق التدقيق الداخلي البيئي في المنشأة الصناعية ؛

- آثار الافصاح البيئي على ترشيد قرارات الاستثمارات البيئية؛

الخاتمة العامة

- أثر الإفصاح عن التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومة المالية؛
 - نموذج مقترح لقياس التكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية.
- 5. صعوبات البحث:**

لكل دراسة صعوبات وعراقيل تواجه الباحث، سواء تعلق الأمر بالجانب النظري أو التطبيقي، ويمكن حصر أهم الصعوبات التي تمت مواجهتها في الجانب التطبيقي ألا وهي عدم الحصول على أرقام دقيقة لمجمل التكاليف الخاصة بالجانب البيئي خاصة وأنها مدمجة في الحسابات الأخرى، وطول فترة الدراسة (11 سنة).



قائمة المراجع



قائمة المراجع

قائمة المراجع

1. الكتب

- محمد صحبي ادريس، طاهر محسن منصور الغالي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الرياض، 2019.
- الادارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المؤسسة العامة للتدريب التقني والمهني، محاسبة التكاليف، تخصص محاسبة، طبعة 1429، المملكة العربية السعودية، سنة النشر مجهولة.
- محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشرع بين النظرية والتطبيقية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2000.
- السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000.
- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر، الأردن، 2006.
- مليكة زغيب، ميلود بوشنقير، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون، الجزائر، 2010.
- إلياس بن ساسي، يوسف قريشي، التسيير المالي (الادارة المالية، دروس وتطبيقات)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006.
- _____ التسيير المالي (الادارة المالية)، دار وائل للنشر والتوزيع عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2011.
- حسين خليل محمود شحادة، محاسبة التكاليف الصناعية، سنة النشر مجهولة.
- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل، الكويت، 1990.
- الأخرس عاطف، وآخرون، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، الأردن، 2001.
- زكريا فريد عبد الفتاح، محمد أحمد محمود، محاسبة التكاليف الفعلية، دار النشر مكتبة عين شمس، 1985.
- محمد سعيد عبد الهادي، الادارة المالية، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

قائمة المراجع

- محمد عبد العزيز، دراسة الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات، مؤسسة الاشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، 1997.
- ناصر دادي عدون، يوسف مامش، أثر التشريع الجبائي على مردودية المؤسسة وهيكلها المالي، الطبعة الأولى، دار المحمدية، الجزائر، 2008.
- زينات محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعة، اسكندرية، 2005.
- عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، سوريا.
- محمد محمود يوسف، محاسبة التكاليف، الاتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، المجلد الأول، سنة النشر مجهولة.
- 2. الأطروحات والرسائل الجامعية**
- أسماء جرموني، دور محاسبة التكاليف البيئية في تحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة،-دراسة حالة مؤسسة الإسمنت خلال الفترة 2003-2013، أطروحة دكتوراه غير منشورة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014.
- نفيسة حجاج، أثر الاستثمار في تكنولوجيات المعلومات والاتصال على الأداء المالي-دراسة حالة عينة من المؤسسات البترولية الجزائرية خلال الفترة 2010/2014، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2017/2016.
- عبد الغني دادن، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو ارساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية -حالة بورصتي الجزائر وباريس، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007/2006.
- علاء الدين محمود زهران وآخرون، منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع الناجمة عن الأداء البيئي عن الآثار البيئية للمنشآت الصناعية، دراسة تطبيقية على القطاع الصناعي بالمملكة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الادارية، جامعة الملك فيصل، الأحساء، السعودية، 2005.
- اليزيد الساحري، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة -دراسة حالة وحدة الأمينات والاسمنت ببرج بوعريريج، مذكرة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة، قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2008/2007.

قائمة المراجع

- علي طيوب، مساهمة التكاليف البيئية في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الصناعية - دراسة استطلاعية بمجموعة من المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص الإدارة البيئية في منظمات الأعمال، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2016/2015.
- عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية- قياس وتقييم، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2002/2001.
- سعاد شكري معمر، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة سونلغاز، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص: مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2009/2008.
- عربي نصرالدين، أثر تسيير التثبيات العينية على المردودية الاقتصادية والمالية، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي غير منشورة، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، 2017/2016.

3. المجالات العلمية

- سليم مجلخ، وليد بشيشي، الرقابة الداخلية وأثرها على المردودية المالية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة قياسية باستخدام شعاع الانحدار الذاتي خلال الفترة 2015/2009، مجلة المالية والأسواق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي، قالمة، الجزائر.
- عبد الوهاب دادن ، حفصي رشيد، تحليل الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية باستخدام طرق التحليل العملي التمييزي(2011/2006)، مجلة الواحات، جامعة ورقلة، العدد 2014، 02.
- طه عليوي ناصر، هيثم هاشم الخفاف، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية بدورها في تفعيل جودة المعلومات، المحاسبة لاتخاذ القرارات- دراسة استطلاعية لآراء عينة من المنشآت الصناعية بمدينة الموصل، مجلة الادارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية ، العراق، العدد 92، 2012.

قائمة المراجع

- عوض نسيب فتح الله، المحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية في ضوء المبادئ المحاسبية المالية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، مصر، العدد 02، 1996م.
- عبد المنعم فليح عبد الله، قياس وتحليل رقابة تكاليف الأداء البيئي لترشيد قرارات الاستثمار في نظم الإدارة البيئية- دراسة ميدانية-، مجلة الدراسات المالية والتجارية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، العدد الأول، مارس 2002.
- سبح أحمد صالح، محمد البشير بن عمر، فعالية مبادئ الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة -دراسة حالة المجمع الصناعي صيدال، المجلد الثالث ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، العدد الأول، ديسمبر 2018
- عبد الفتاح سعيد السرطاوي، عادل عيسى حسان، التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء المالي لشركات المساهمة الصناعية في فلسطين، دراسة حالة شركة الأدوية المدرجة في بورصة فلسطين للفترة 2010/2017، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 04، العدد 02، ديسمبر 2019.

4. المؤتمرات والملتقيات والأيام الدراسية

- جباري بوبكر، سماح مناخ، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والافصاح عنها كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الملتقى الوطني حول اشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، يومي 06/07 ديسمبر 2017.
- كمال ديدة، هاشمي كموشو، دور نظام المعلومات في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الخامس حول: دور الحوكمة في تحسين الأداء المالي للمؤسسات بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) ومعايير المحاسبة الاسلامية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، يومي 07 و08 ديسمبر 2014.

5. وثائق

- محمد عبد الله صوان، ورقة عمل مقدمة حول محاسبة البيئة والمسؤولية الاجتماعية، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الأردن، 28 كانون الثاني 2021، متاح على الرابط: <https://www.axajordan.org/news>
- منشورات المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA) والأمم المتحدة (UN)، ورقة العمل المقدمة حول المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية، 1999.

المراجع باللغة الأجنبية

- Ghassen allani, performance des entreprises cibles avant la prise de controle, in revue du financier, N°157, 2006.
- Annie BARTOLI, management dans les organisation publiques, édition dunond, France ,1997.
- Madhumita Biswas, Environmental Economics, Mittal publications, 1st edition , India, 2007.
- Scott J.Callan, Janet M.Thomas, Environmental Economics and Management ;theory, policy, and applications, fourth edition ,Thomson higher Editions, Canada, 2007.
- Pierre Conso et Farouk Hémici, Gestion Financières De L'entreprise, 10^{ème} édition ,Dunod , paris, 2002.
- Serge Evraert, Analyse et diagnostic financiers :Méthodes et cas, Published by Eyrolles, paris,1991
- Ved p.Gandhi , Macroeconomics and the Environment , International Monetary Fund, USA, 1996.
- William Hyde, .Amacher Gregory, Applications of environmental accounting and the new households economics : new technical economic issues with a common theme in forestry, Forestry Ecology and management . Journal, Virginia, USA, 1996.
- Philippe LORINO , Méthodes Et Pratique De La Performance , troisième édition, Editions d'organisation,paris,2001.
- Boukhezar Omar et Pierre Conso, La Gestion Financière t adaptée ou contexte algérien, Les techniques et l'analyse financière, Dunod ,1982 .
- Jeffrey Sachs et al, Global Initiative For Environmental Accounting, A proposal to Build a Comprehensive System of Environmental and Economic National Accounts, Preliminary Meeting of the UN Committee on Environmental Economic Accounting, New York, 29-31 August 2005.
- Karen Shapiro, Mark Stoughton, Robert Graff, Linda Feng , Healthy Hospitals: Environmental Improvements Through Environment Accounting, Boston ,United States, JULY 2000.
- Arnuaud Thauvron, évaluation d'entreprise, techniques de gestion, paris economica,2005.
- Béatrice et Francis Grandguillot, Analyse financière,2^e édition, Gualino , paris, France, 2003.
- Environmental Accounting Guidelines, 2005 .
- Expert Working Group , Environmental Management Accounting Procedures and Principles ,United Nations ,New York, 2001.
- Lasary, la comptabilité Analytique, l'imprimerie es-salem, Cheraga, Algérie, 2001



الملاحق



الملحق رقم (01): اتفاقية التربص مصنع الإسمنت - تبسة 2/1



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة العربي التبسي - تبسة

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير
قسم علوم المالية و المحاسبة

الرقم : ق.ع.م.ك.ع.ا.ع.ت.ع.ت.ج.ت/2021

اتفاقية التربص

المادة الاولى:

هذه الاتفاقية تُصيِّط علاقات جامعة العربي التبسي - تبسة ممثلة من طرف رئيس قسم علوم المالية و المحاسبة :
مع مؤسسة : مصنع الإسمنت تبسة
مقرها في :
ممثلة من طرف :
الرئية :
هذه الاتفاقية الى تنظيم تربص تطبيقي للطلبة الآتية أسماؤهم :

- 1- بواحي ب.ب.ب.
- 2- ق.ب.ب.ب.ب.ب.
- 3-
- 4-

و ذلك طبقا للمرسوم رقم : 88-90 المؤرخ في 03 ماي 1988 القرار الوزاري المؤرخ في ماي 1980

المادة الثانية :

يهدف هذا التربص الى ضمان تطبيق الدراسات المعطاة في القسم و المطابقة للبرامج و المخططات التعليمية في
تخصص الطلبة المعنيين : بالجامعة الجزائرية

المادة الثالثة :

التربص التطبيقي يجري في مصلحة :
الفترة من : الى :

المادة الرابعة :

برئاسات التربص المعد من طرف القسم مرافق عند تنفيذ من طرف جامعة تبسة و المؤسسة المعنية .

المادة الخامسة :

و على غرار ذلك تتكفل المؤسسة بتعيين عون أو أكثر يكلف بمتابعة تنفيذ التربص التطبيقي هؤلاء الأشخاص
مكلفون أيضا بالحصول على المسابقات الضرورية للتنفيذ الإمتل للبرنامج و كل غياب للتربص ينبغي أن يكون على
استمارة السيرة الذاتية من طرف الكلية .

الملحق رقم (02): اتفاقية التربص مصنع الإسمنت - تبسة 2/2

المادة السادسة:

خلال التربص التطبيقي و المحدد بثلاثين يوما يتبع المتربص مجموع الموظفين في وحياته المحددة في النظام الداخلي و عليه يحسب على المؤسسة ان توضح للطلبة عند وصولهم لاماكن تربصهم مجموع التدابير المتعلقة بالنظام الداخلي في مجال الامن و النظافة و تبين لم الخطاء الممكنة.

المادة السابعة :

في حالة الاخلاء بهذه القواعد فالمؤسسة لها الحق في إنهاء تربص الطالب بعد إعلان القسم رسالة مسجلة و مؤمنة الوصول.

المادة الثامنة :

تأخذ المؤسسة كل التدابير لحماية المتربص ضد مخاطر حوادث العمل و تسهر بالخصوص على تنفيذ كل تدابير النظافة و الأمن المتعلقة بمكان العمل المعين لتنفيذ التربص.

المادة التاسعة :

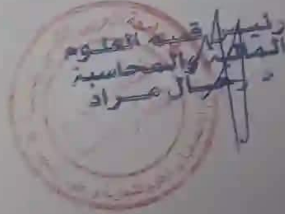
في حالة حادث ما على المتربصين بمكان التوجيه يجب على المؤسسة ان تلجأ إلى العلاج الضروري كما يجب ان ترسل تقريرا مفصلا مباشرة على القسم.

المادة العاشرة :

تتحمل المؤسسة التكاليف بالطلبة في حدود إمكانية و حسي مجمل الاتفاقية الموقعة بين الطرفين عند الوجوب و إلا فإن الطلبة يتكفلون بأنفسهم من ناحية النقل ، المسكن ، المطعم.

حرر تبسة : 28/11/2021

رئيس القسم



ممثل المؤسسة



جامعة تلمسان
الكلية العلمية والحاسوبية

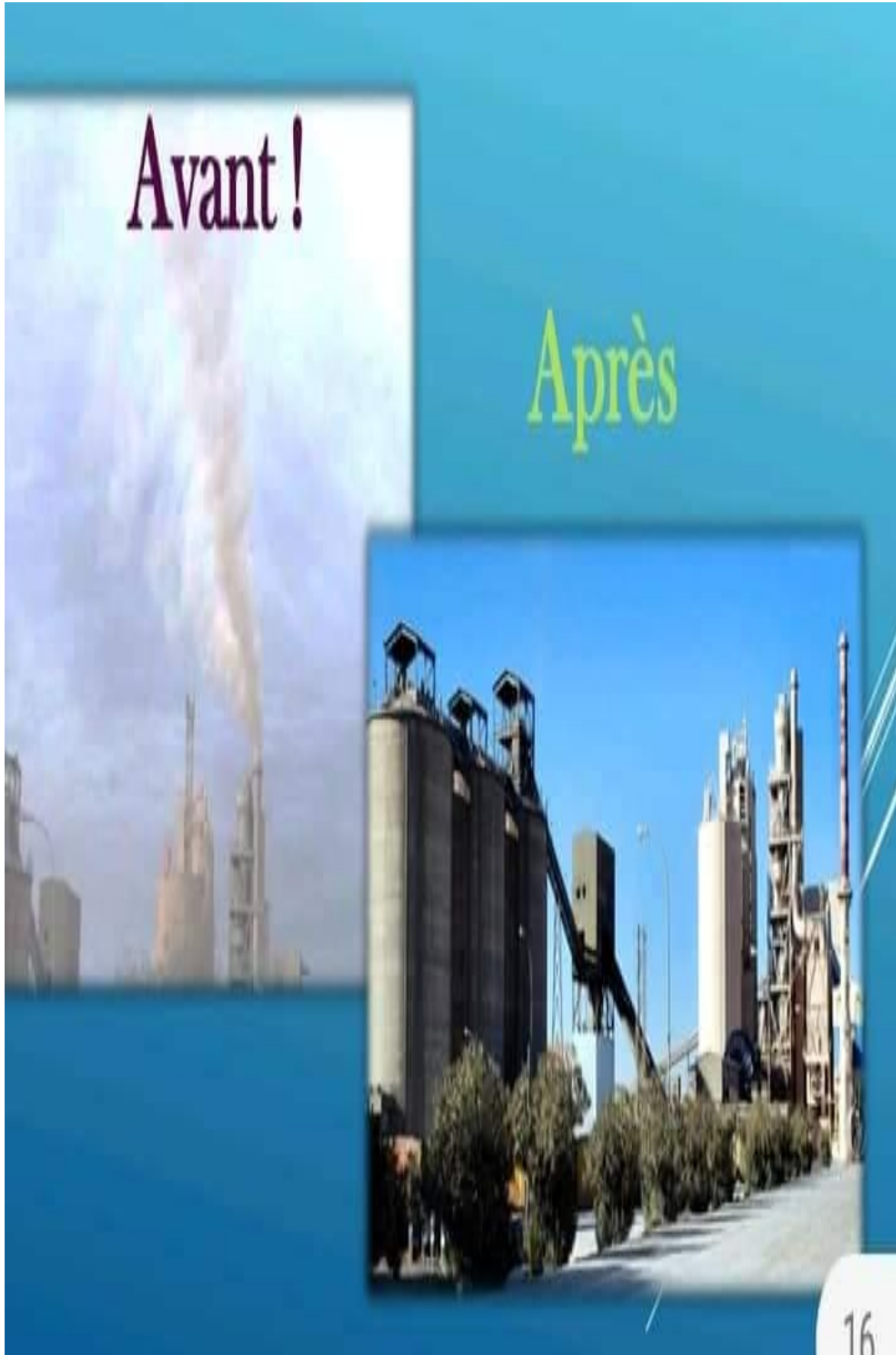
الملحق (03): صورة لواجهة مؤسسة الإسمنت تبسة



Filtre à manche: Broyeur cru, Four



Coût de projet:
419 055 402,20 DA





الملحق رقم (07): صورة لمحطة تصفية المياه





Panneaux à LED



Panneaux solaires à LED



Panneaux solaires à LED

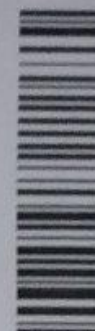


SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA
CIMENTERIE ELMALABIOD
Exercice 2021

DATE: 17/04/2022
HEURE: 11:08
PAGE: 1/1

FICHE GESTION DES IMMOBILISATIONS

Code Investissement : 2151100001 FILTRE A MANCHE
Compte Comptable : 215110 INSTAL COMPLEXES SPÉCIALISÉES
Code GP :
Caractéristiques Techniques :
Marque : N° Série :
Modèle : Matricule :
N° Acte :
Etat : Présent
Projet :
C.Côût : 61250 SEC PRINCIPALE BROYAGE CLINKER
Affectation :
Utilisateur :



Acquisition :

Date : 14/11/2007
Fournisseur : F00098
AA.F.SA FRANCE
N° Commande : CONTRAT GROUPE 28
N° Facture :
N° Livraison :
Mt Achat : 419 055 402,20 €
Mt T.V.A. :
Mt Assurance :
Mt Douane :
Mt Autres :
Coût Acquisition : 419 055 402,20 €

Amortissement :

Date Amort. : 14/02/2011
Taux : 7,00
Valeur Origine : 419 055 402,20
Amort. Antérieur : 290 894 291,70
Amort. Reprise : 0,00
Amort. Exercice : 29 333 878,15
VNC : 98 827 232,35

Sortie :

Type :
Date :
Libellé :
Montant :

Historique Amortissement :

Exercice	Valeur Initiale	Antérieur	Exercice	Cumulé	Valeur Finale
2011	419 055 402,20	0,00	26 889 388,35	26 889 388,35	392 166 013,85
2012	392 166 013,85	26 889 388,35	29 333 878,15	56 223 266,50	362 832 135,70
2013	362 832 135,70	56 223 266,50	29 333 878,15	85 557 144,65	333 498 257,55
2014	333 498 257,55	85 557 144,65	29 333 878,15	114 891 022,80	304 164 379,40
2015	304 164 379,40	114 891 022,80	29 333 878,15	144 224 900,95	274 830 501,25
2016	274 830 501,25	144 224 900,95	29 333 878,15	173 558 779,10	245 496 623,10
2017	245 496 623,10	173 558 779,10	29 333 878,15	202 892 657,25	216 162 744,95
2018	216 162 744,95	202 892 657,25	29 333 878,15	232 226 535,40	186 828 866,80
2019	186 828 866,80	232 226 535,40	29 333 878,15	261 560 413,55	157 494 988,65
2020	157 494 988,65	261 560 413,55	29 333 878,15	290 894 291,70	128 161 110,50
2021	128 161 110,50	290 894 291,70	29 333 878,15	320 228 169,85	98 827 232,35


الملحق رقم (11): بطاقة تسيير المصفاة هوائية

SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA
CIMENTERIE ELMALABIOD
Exercice 2021

DATE: 23/03/2022
HEURE: 13:45
PAGE: 1/1

FICHE GESTION DES IMMOBILISATIONS

Code Investissement :	2151100025	COVERSION FILTRE ASTROSTATIQUE BROYEUR CIMENT EN
Compte Comptable :	215110	INSTAL.COMPLEXES SPÉCIALISÉES
Code GP:		
Caractéristiques Techniques :		
Marque :		N° Série :
Modèle :		Matricule :
		N° Acte :
Etat :	Présent	
Projet :		
C.Cout :	61250	SEC.PRINCIPALE BROYAGE CLINKER
Affectation :		
Utilisateur :		



Acquisition :		Amortissement :	
Date :	02/01/2015	Date Amort. :	02/01/2015
Fournisseur :	F00136 SCHEUCH GMBH	Taux :	7,00
N° Commande :	PV DU 16/07/2014	Valeur Origine :	25 669 285,14
N° Facture :	34035 DU 20/6/2013	Amort. Antérieur :	10 781 099,76
N° Livraison :	J40/001/JANV/2015	Amort. Reprise :	0,00
Mt Achat :	25 669 285,14 €	Amort. Exercice :	1 796 849,96
Mt T.V.A. :		VNC :	13 091 335,42
Mt Assurance :		Sortie :	
Mt Douane :		Type :	
Mt Autres :		Date :	
Coût Acquisition :	25 669 285,14 €	Libellé :	
		Montant :	

Historique Amortissement :

Exercice	Valeur Initiale	Antérieur	Exercice	Cumulé	Valeur Finale
2015	25 669 285,14	0,00	1 796 849,96	1 796 849,96	23 872 435,18
2016	23 872 435,18	1 796 849,96	1 796 849,96	3 593 699,92	22 075 585,22
2017	22 075 585,22	3 593 699,92	1 796 849,96	5 390 549,88	20 278 735,26
2018	20 278 735,26	5 390 549,88	1 796 849,96	7 187 399,84	18 481 885,30
2019	18 481 885,30	7 187 399,84	1 796 849,96	8 984 249,80	16 685 035,34
2020	16 685 035,34	8 984 249,80	1 796 849,96	10 781 099,76	14 888 185,38
2021	14 888 185,38	10 781 099,76	1 796 849,96	12 577 949,72	13 091 335,42

SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA
CIMENTERIE ELMALABIOD
Exercice 2021

DATE: 23/03/2022
HEURE: 13:47
PAGE: 1/1

FICHE GESTION DES IMMOBILISATIONS

Code Investissement :	2184400002	REALISATION D'UNE STATION D'EPURATION DES EAUX USEE
Compte Comptable :	218440	AGENC.& INSTAL.EAU
Code GP:		
Caractéristiques Techniques :		
Marque :		N° Serie :
Modèle :		Matricule :
		N° Acte :
Etat :	Présent	
Projet :		
C.Cout :		
Affectation :		
Utilisateur :		



Acquisition :		Amortissement :	
Date :	28/12/2017	Date Amort. :	28/12/2017
Fournisseur :	F51711 SARL GEO MAG	Taux :	10,00
N° Commande :	CNTR N° 54/2016	Valeur Origine :	18 446 535,80
N° Facture :	02/2017 DU 28/12/17	Amort. Antérieur :	5 533 960,74
N° Livraison :	PV DU 27/12/2017	Amort. Reprise :	0,00
Mt Achat :	18 446 535,80 €	Amort. Exercice :	1 844 653,58
Mt T.V.A. :		VNC :	11 067 921,48
Mt Assurance :		Sortie :	
Mt Douane :		Type :	
Mt Autres :		Date :	
Cout Acquisition :	18 446 535,80 €	Libellé :	
		Montant :	

Historique Amortissement :

Exercice	Valeur Initiale	Antérieur	Exercice	Cumulé	Valeur Finale
2018	18 446 535,80	0,00	1 844 653,58	1 844 653,58	16 601 882,22
2019	16 601 882,22	1 844 653,58	1 844 653,58	3 689 307,16	14 757 228,64
2020	14 757 228,64	3 689 307,16	1 844 653,58	5 533 960,74	12 912 575,06
2021	12 912 575,06	5 533 960,74	1 844 653,58	7 378 614,32	11 067 921,48

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série C n° 18

وزارة المالية

استدعاء

المديرية العامة للضرائب

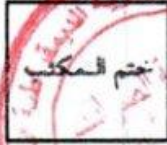
مديرية الضرائب لولاية

السياسة

تياضة الضرائب

الكورنيق

المرجع:



ختم المكتب

السيد (ة) SOT EL MALABIA

محررة المحاسبة

ر.ت. 1: شارع:

رقم:

في: 14 فيفري 2022

يشرفني أن اطلب منكم الحضور إلى مصالحنا الكائنة بـ ...
جبل الجرف (ضلع المالحية) لسياسة
الطابق ... مكتب رقم ... يوم ... اربع الاحاد
ما بين الساعة 8h.00. والساعة 12h.30. من اجل القضية التالية التي تخصكم
الرسوم على النشاط اليومي لسنة
2021 و المقدره بمبلغ: 828 000.00 دج
مرفقين بالوثائق التالية:

في أقرب الاحوال

تقبلوا مني، ... فائق التقدير و الاحترام.

حرر بـ ... في 14 فيفري 2022

رئيس مصلحة التايبو
ك. عادل

الرجاء إحضار هذا الاستدعاء معكم

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série C n° 18

وزارة المالية

استدعاء

المديرية العامة للضرائب

مديرية الضرائب لولاية

ختم المكتب

السيد (ة): SET & MARIANO

بإضافة الضرائب

SABL - E. CHALLIERS

المرجع:

ر.ت. : 10

شارع : رقم :

في : 14 فيفري 2022

يشرفني ان اطلب منكم الحضور إلى مصالحنا الكائنة بـ
جبل الجوهن (ضلع المالحية) بـ
الطابق مكتب رقم يوم اقرب الأجل
ماين الساعة 8h00 والساعة 15h30 من أجل القضية التالية التي تخصكم
الرسوم على النشاط
الرقم وافتدرتة بمبلغ : 810 000 دج .
مرفقين بالوثائق التالية :

في أقرب الأجل

تقبلوا مني، فائق التقدير والإحترام.

حرر بـ في 14 فيفري 2022

رئيس مصلحة المناقبة
ك. عادل

الرجاء إحضار هذا الاستدعاء معكم

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Série C n° 18



استدعاء

وزارة المالية

المديرية العامة للمضرائب

مديرية الضرائب لولاية

الجزائر

المرجع:

السيد (ة): السيد (ة) SCT EL MALAKI

صناعة الاسمنت

ر. ت. : []

شارع : [] رقم : []

في : 14 ففري 2022

يشرفني أن أطلب منكم الحضور إلى مصالحنا الكائنة بـ حي جبل الحسني (ضلع الميناء) حي الطابق مكتب رقم يوم يوم ما بين الساعة 8h00 والساعة 12h30 من أجل القضية التالية التي تخصكم الرسوم على المنتجات الاسمنتية لسنة 2021 و مقدرة جيلغ : 5.430.000.00 مرفقين بالوثائق التالية : بي أم تي لاجيال

تقبلوا مني، لمسيري فائق التقدير و الاحترام.

حرره لمسيري في 14 ففري 2022

رئيس مصلحة المطالبات
ك. عاصم

الرجاء إحضار هذا الاستدعاء معكم

الملحق رقم (16): جدول النتائج لمؤسسة الإسمنت-تبسة لسنة 2010

SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA
CIMENTERIE ELMALABIOD
Exercice 2010

Arrêté à : Cloture < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal :

Libellé	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires	930 274 270,08	1 570 924 741,09
Variation stocks produits finis et en cours	1 075 772 599,32	560 744 858,64
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		794 206,80
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	2 006 046 869,40	2 132 463 806,53
Achats consommés	737 579 992,09	766 380 965,82
Services extérieurs et autres consommations	339 914 569,52	275 594 885,24
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	1 077 494 561,61	1 041 975 851,06
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	928 552 307,79	1 090 487 955,47
Charges de personnel	386 742 024,53	298 735 866,89
Impôts, taxes et versements assimilés	37 596 871,68	34 473 850,67
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	504 213 411,58	757 278 237,91
Autres produits opérationnels	11 972 095,80	25 385 311,65
Autres charges opérationnelles	9 828 114,89	22 465 342,68
Dotations aux amortissements et provisions	298 073 751,63	896 403 877,56
Reprise sur pertes de valeur et provisions	1 058 351,86	16 674 513,35
V RESULTAT OPERATIONNEL	209 341 992,72	-119 531 157,33
Produits financiers	1 426 715,63	1 770 890,97
Charges financières	113 505 510,99	115 555 176,13
VI RESULTAT FINANCIER	-112 078 795,36	-113 784 285,16
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	97 263 197,36	-233 315 442,49
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés {variation} sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	2 020 504 032,69	2 176 294 522,50
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	1 923 240 835,33	2 409 609 964,99
Viii RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	97 263 197,36	-233 315 442,69
Elements extraordinaires{produits} a preciser	1 159 049,17	
Elements extraordinaires{charges} a preciser		
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE	1 159 049,17	
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	98 422 246,53	-233 315 442,69
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		

Dont part des minoritaires{1]

Part du groupe {1]

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم (17): جدول النتائج لمؤسسة الإسمنت-تبسة لسنة 2011

SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA
CIMENTERIE ELMALABIOD
Exercice 2011

Comptes de Résultat
(par Nature)
Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal : 099812058209320

Libellé	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires	1 205 067 263,92	930 274 270,08
Variation stocks produits finis et en cours	1 017 521 845,30	1 075 772 599,32
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation	597 051,00	
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	2 223 186 160,22	2 006 046 869,40
Achats consommés	723 124 423,88	737 579 992,09
Services extérieurs et autres consommations	384 220 004,85	339 914 569,52
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	1 107 344 428,73	1 077 494 561,61
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	1 115 841 731,49	928 552 307,79
Charges de personnel	431 827 204,58	386 742 024,53
Impôts, taxes et versements assimilés	36 031 698,09	37 596 871,68
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	647 982 828,82	504 213 411,58
Autres produits opérationnels	8 795 013,08	11 972 095,80
Autres charges opérationnelles	8 133 277,92	9 828 114,89
Dotations aux amortissements et provisions	282 355 658,34	298 073 751,63
Reprise sur pertes de valeur et provisions	12 478 018,85	1 058 351,86
V RESULTAT OPERATIONNEL	378 766 924,49	209 341 992,72
Produits financiers	1 850 974,56	1 426 715,63
Charges financières	156 768 978,89	113 505 510,99
VI RESULTAT FINANCIER	-154 918 004,33	-112 078 795,36
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	223 848 920,16	97 263 197,36
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés {variation}sur résultats ordinaires	2 370 534,40	
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	2 246 310 166,71	2 020 504 032,69
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	2 024 831 780,95	1 923 240 835,33
Viii RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	221 478 385,76	97 263 197,36
Elements extraordinaires{produits} a preciser		1 159 049,17
Elements extraordinaires{charges} a preciser		
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE		1 159 049,17
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	221 478 385,76	98 422 246,53
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		

Dont part des minoritaires{1]

Part du groupe {1]

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم (18): جدول النتائج لمؤسسة الإسمنت-تبسة لسنة 2012

SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA
CIMENTERIE ELMALABIOD
Exercice 2012

Comptes de Résultat
(par Nature)
Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifiant Fiscal : 099812058209320

Libellé	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires	1 162 932 351,75	1 205 067 263,92
Variation stocks produits finis et en cours	1 073 240 740,70	1 017 521 845,30
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		597 051,00
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	2 236 173 092,45	2 223 186 160,22
Achats consommés	816 995 502,36	723 124 423,88
Services extérieurs et autres consommations	373 617 971,83	384 220 004,85
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	1 190 613 474,19	1 107 344 428,73
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	1 045 559 618,26	1 115 841 731,49
Charges de personnel	382 626 985,19	431 827 204,58
Impôts, taxes et versements assimilés	40 856 331,43	36 031 698,09
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	622 076 301,64	647 982 828,82
Autres produits opérationnels	33 255 142,34	8 795 013,08
Autres charges opérationnelles	11 065 647,65	8 133 277,92
Dotations aux amortissements et provisions	273 096 575,18	282 355 658,34
Reprise sur pertes de valeur et provisions	1 748 298,77	12 478 018,85
V RESULTAT OPERATIONNEL	372 917 519,92	378 766 924,49
Produits financiers	953 302,11	1 850 974,56
Charges financières	83 887 031,07	156 768 978,89
VI RESULTAT FINANCIER	-82 933 728,96	-154 918 004,33
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	289 983 790,96	223 848 920,16
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés {variation} sur résultats ordinaires	2 004 812,22	2 370 534,40
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	2 272 129 835,67	2 246 310 166,71
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	1 984 150 856,93	2 024 831 780,95
Viii RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	287 978 978,74	221 478 385,76
Elements extraordinaires{produits} a preciser		
Elements extraordinaires{charges} a preciser		
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	287 978 978,74	221 478 385,76
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		

Dont part des minoritaires{1]

Part du groupe {1]

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم (19): جدول النتائج لمؤسسة الإسمنت-تبسة لسنة 2013

**SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA
CIMENTERIE ELMALABIOD
Exercice 2013**

**Comptes de Résultat
(par Nature)
Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifiant Fiscal : 099812058209320**

Libellé	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires	1 140 091 907,03	1 162 932 351,75
Variation stocks produits finis et en cours	1 052 135 407,92	1 073 240 740,70
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	2 192 227 314,95	2 236 173 092,45
Achats consommés	638 902 010,02	816 995 502,36
Services extérieurs et autres consommations	457 819 723,88	373 617 971,83
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	1 096 721 733,90	1 190 613 474,19
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	1 095 505 581,05	1 045 559 618,26
Charges de personnel	499 900 116,43	382 626 985,19
Impôts, taxes et versements assimilés	40 959 237,07	40 856 331,43
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	554 646 227,55	622 076 301,64
Autres produits opérationnels	9 715 993,39	33 255 142,34
Autres charges opérationnelles	19 114 880,14	11 065 647,65
Dotations aux amortissements et provisions	271 905 504,06	273 096 575,18
Reprise sur pertes de valeur et provisions	15 623 305,92	1 748 298,77
V RESULTAT OPERATIONNEL	288 965 142,66	372 917 519,92
Produits financiers	3 040 027,88	953 302,11
Charges financières	660 984,95	83 887 031,07
VI RESULTAT FINANCIER	2 379 042,93	-82 933 728,96
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	291 344 185,59	289 983 790,96
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés {variation}sur résultats ordinaires	-7 357 239,33	2 004 812,22
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	2 220 606 642,14	2 272 129 835,67
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	1 921 905 217,22	1 984 150 856,93
Viii RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	298 701 424,92	287 978 978,74
Elements extraordinaires{produits} a preciser		
Elements extraordinaires{charges} a preciser		
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	298 701 424,92	287 978 978,74
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		

Dont part des minoritaires{1]

Part du groupe {1]

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم (20): جدول النتائج لمؤسسة الإسمنت-تبسة لسنة 2014

**SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA
CIMENTERIE ELMALABIOD
Exercice 2014**

**Comptes de Résultat
(par Nature)
Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifiant Fiscal : 099812058209320**

Libellé	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires	1 412 037 293,47	1 140 091 907,03
Variation stocks produits finis et en cours	514 162 419,01	1 052 135 407,92
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	1 926 199 712,48	2 192 227 314,95
Achats consommés	615 967 889,30	638 902 010,02
Services extérieurs et autres consommations	488 674 709,87	457 819 723,88
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	1 104 642 599,17	1 096 721 733,90
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	821 557 113,31	1 095 505 581,05
Charges de personnel	397 966 017,04	499 900 116,43
Impôts, taxes et versements assimilés	40 737 922,78	40 959 237,07
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	382 853 173,49	554 646 227,55
Autres produits opérationnels	26 558 691,07	9 715 993,39
Autres charges opérationnelles	16 132 509,42	19 114 880,14
Dotations aux amortissements et provisions	353 829 244,29	271 905 504,06
Reprise sur pertes de valeur et provisions	28 894 372,89	15 623 305,92
V RESULTAT OPERATIONNEL	68 344 483,74	288 965 142,66
Produits financiers	37 606 480,54	3 040 027,88
Charges financières	680 552,95	660 984,95
VI RESULTAT FINANCIER	36 925 927,59	2 379 042,93
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	105 270 411,33	291 344 185,59
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	16 926 570,74	
Impôts différés {variation} sur résultats ordinaires	-30 571 695,86	-7 357 239,33
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	2 019 259 256,98	2 220 606 642,14
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	1 900 343 720,53	1 921 905 217,22
Viii RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	118 915 536,45	298 701 424,92
Elements extraordinaires{produits} a preciser		
Elements extraordinaires{charges} a preciser		
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	118 915 536,45	298 701 424,92
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		

Dont part des minoritaires{1}

Part du groupe {1}

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم (21): جدول النتائج لمؤسسة الإسمنت-تبسة لسنة 2015

**SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA
CIMENTERIE ELMALABIOD
Exercice 2015**

**Comptes de Résultat
(par Nature)
Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifiant Fiscal : 099812058209320**

Libellé	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires	3 001 054 481,55	1 412 037 293,47
Variation stocks produits finis et en cours	634 523 934,85	514 162 419,01
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation	2 250 000,00	
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	3 637 828 416,40	1 926 199 712,48
Achats consommés	922 503 962,12	615 967 889,30
Services extérieurs et autres consommations	539 812 844,59	488 674 709,87
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	1 462 316 806,71	1 104 642 599,17
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	2 175 511 609,69	821 557 113,31
Charges de personnel	668 256 467,97	397 966 017,04
Impôts, taxes et versements assimilés	70 056 432,34	40 737 922,78
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	1 437 198 709,38	382 853 173,49
Autres produits opérationnels	13 023 790,63	26 558 691,07
Autres charges opérationnelles	38 942 101,52	16 132 509,42
Dotations aux amortissements et provisions	892 649 515,53	353 829 244,29
Reprise sur pertes de valeur et provisions	54 306 120,62	28 894 372,89
V RESULTAT OPERATIONNEL	572 937 003,58	68 344 483,74
Produits financiers	13 604 136,08	37 606 480,54
Charges financières	4 882 042,67	680 552,95
VI RESULTAT FINANCIER	8 722 093,41	36 925 927,59
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	581 659 096,99	105 270 411,33
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	374 847 185,00	16 926 570,74
Impôts différés {variation} sur résultats ordinaires	-66 310 186,46	-30 571 695,86
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	3 718 762 463,73	2 019 259 256,98
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	3 445 640 365,28	1 900 343 720,53
Viii RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	273 122 098,45	118 915 536,45
Elements extraordinaires{produits} a preciser		
Elements extraordinaires{charges} a preciser		
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	273 122 098,45	118 915 536,45
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		

Dont part des minoritaires{1}

Part du groupe {1}

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم (22): جدول النتائج لمؤسسة الإسمنت-تبسة لسنة 2016

**SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA
CIMENTERIE ELMALABIOD
Exercice 2016**

**Comptes de Résultat
(par Nature)
Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifiant Fiscal : 099812058209320**

Libellé	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires	2 351 951 193,66	3 001 054 481,55
Variation stocks produits finis et en cours	859 319 655,66	634 523 934,85
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		2 250 000,00
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	3 211 270 849,32	3 637 828 416,40
Achats consommés	851 919 798,60	922 503 962,12
Services extérieurs et autres consommations	484 513 633,11	539 812 844,59
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	1 336 433 431,71	1 462 316 806,71
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	1 874 837 417,61	2 175 511 609,69
Charges de personnel	601 753 825,62	668 256 467,97
Impôts, taxes et versements assimilés	45 433 444,44	70 056 432,34
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	1 227 650 147,55	1 437 198 709,38
Autres produits opérationnels	104 936 817,99	13 023 790,63
Autres charges opérationnelles	27 939 673,43	38 942 101,52
Dotations aux amortissements et provisions	663 486 535,43	892 649 515,53
Reprise sur pertes de valeur et provisions	141 870 927,52	54 306 120,62
V RESULTAT OPERATIONNEL	783 031 684,20	572 937 003,58
Produits financiers	64 586 321,26	13 604 136,08
Charges financières	960 224,39	4 882 042,67
VI RESULTAT FINANCIER	63 626 096,87	8 722 093,41
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	846 657 781,07	581 659 096,99
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	277 097 485,00	374 847 185,00
Impôts différés {variation} sur résultats ordinaires	66 392 957,38	-66 310 186,46
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	3 522 664 916,09	3 718 762 463,73
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	3 019 497 577,40	3 445 640 365,28
Viii RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	503 167 338,69	273 122 098,45
Elements extraordinaires{produits} a preciser		
Elements extraordinaires{charges} a preciser		
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	503 167 338,69	273 122 098,45
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		

Dont part des minoritaires{1]

Part du groupe {1]

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم (23): جدول النتائج لمؤسسة الإسمنت-تبسة لسنة 2017

**SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA
CIMENTERIE ELMALABIOD
Exercice 2017**

**Comptes de Résultat
(par Nature)
Arrêté à : Clôture < Etat Définitif >
Identifiant Fiscal : 099812058209320**

Libellé	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires	2 411 347 737,04	2 351 951 193,66
Variation stocks produits finis et en cours	719 016 271,53	859 319 655,66
Production immobilisée	1 518 662,47	
Subventions d'exploitation		
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	3 131 882 671,04	3 211 270 849,32
Achats consommés	881 700 507,81	851 919 798,60
Services extérieurs et autres consommations	468 732 615,29	484 513 633,11
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	1 350 433 123,10	1 336 433 431,71
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	1 781 449 547,94	1 874 837 417,61
Charges de personnel	453 282 195,97	601 753 825,62
Impôts, taxes et versements assimilés	56 067 088,53	45 433 444,44
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	1 272 100 263,44	1 227 650 147,55
Autres produits opérationnels	39 284 724,14	104 936 817,99
Autres charges opérationnelles	33 368 389,42	27 939 673,43
Dotations aux amortissements et provisions	470 373 391,95	663 486 535,43
Reprise sur pertes de valeur et provisions	8 825 283,83	141 870 927,52
V RESULTAT OPERATIONNEL	816 468 490,04	783 031 684,20
Produits financiers	94 319 485,96	64 586 321,26
Charges financières	624 655,08	960 224,39
VI RESULTAT FINANCIER	93 694 830,88	63 626 096,87
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	910 163 320,92	846 657 781,07
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	306 431 306,00	277 097 485,00
Impôts différés {variation} sur résultats ordinaires	741 982,52	66 392 957,38
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	3 274 312 164,97	3 522 664 916,09
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	2 671 322 132,57	3 019 497 577,40
Viii RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	602 990 032,40	503 167 338,69
Elements extraordinaires{produits} a preciser		
Elements extraordinaires{charges} a preciser		
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	602 990 032,40	503 167 338,69
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		

Dont part des minoritaires{1}

Part du groupe {1}

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم (24): جدول النتائج لمؤسسة الإسمنت-تبسة لسنة 2018

SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA
CIMENTERIE ELMALABIOD
Exercice 2018

Comptes de Résultat
(par Nature)
Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal : 099812058209320

Libellé	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires	2 987 434 554,56	2 411 347 737,04
Variation stocks produits finis et en cours	77 179 512,18	719 016 271,53
Production immobilisée	6 776 934,18	1 518 662,47
Subventions d'exploitation	20 080 060,00	
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	3 091 471 060,92	3 131 882 671,04
Achats consommés	714 848 951,19	881 700 507,81
Services extérieurs et autres consommations	444 875 083,92	468 732 615,29
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	1 159 724 035,11	1 350 433 123,10
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	1 931 747 025,81	1 781 449 547,94
Charges de personnel	468 751 891,68	453 282 195,97
Impôts, taxes et versements assimilés	73 261 942,91	56 067 088,53
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	1 389 733 191,22	1 272 100 263,44
Autres produits opérationnels	53 316 261,16	39 284 724,14
Autres charges opérationnelles	25 948 412,21	33 368 389,42
Dotations aux amortissements et provisions	428 077 477,57	470 373 391,95
Reprise sur pertes de valeur et provisions	31 677 634,98	8 825 283,83
V RESULTAT OPERATIONNEL	1 020 701 197,58	816 468 490,04
Produits financiers	94 136 362,37	94 319 485,96
Charges financières	1 325 049,11	624 655,08
VI RESULTAT FINANCIER	92 811 313,26	93 694 830,88
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	1 113 512 510,84	910 163 320,92
Intéressement des travailleurs au résultat	81 000 000,00	90 000 000,00
Impôts sur le bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires	107 791 368,00	216 431 306,00
Impôts différés {variation}sur resultats ordinaires	1 484 739,04	741 982,52
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	3 270 601 319,43	3 274 312 164,97
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	2 347 364 915,63	2 671 322 132,57
Viii RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	923 236 403,80	602 990 032,40
Elements extraordinaires{produits} a preciser		
Elements extraordinaires{charges} a preciser		
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	923 236 403,80	602 990 032,40
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		

Dont part des minoritaires{1}

Part du groupe {1}

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم (25): جدول النتائج لمؤسسة الإسمنت-تبسة لسنة 2019

**SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA
CIMENTERIE ELMALABIOD
Exercice 2019**

**Comptes de Résultat
(par Nature)
Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal : 099812058209320**

Libellé	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires	2 256 003 483,58	2 987 434 554,56
Variation stocks produits finis et en cours	346 764 290,60	77 179 512,18
Production immobilisée	3 838 299,35	6 776 934,18
Subventions d'exploitation		20 080 060,00
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	2 606 606 073,53	3 091 471 060,92
Achats consommés	813 670 796,84	714 848 951,19
Services extérieurs et autres consommations	488 688 887,27	444 875 083,92
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	1 302 359 684,11	1 159 724 035,11
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	1 304 246 389,42	1 931 747 025,81
Charges de personnel	428 562 186,23	468 751 891,68
Impôts, taxes et versements assimilés	55 040 423,95	73 261 942,91
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	820 643 779,24	1 389 733 191,22
Autres produits opérationnels	99 448 048,75	53 316 261,16
Autres charges opérationnelles	50 122 347,98	25 948 412,21
Dotations aux amortissements et provisions	357 517 760,76	428 077 477,57
Reprise sur pertes de valeur et provisions	40 333 198,19	31 677 634,98
V RESULTAT OPERATIONNEL	552 784 917,44	1 020 701 197,58
Produits financiers	110 630,32	94 136 362,37
Charges financières	700 380,88	1 325 049,11
VI RESULTAT FINANCIER	-589 750,56	92 811 313,26
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	552 195 166,88	1 113 512 510,84
Intéressement des travailleurs au résultat	40 000 000,00	81 000 000,00
Impôts sur le bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires	24 608 643,00	107 791 368,00
Impôts différés {variation} sur résultats ordinaires	11 965 544,21	1 484 739,04
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	2 746 497 950,79	3 270 601 319,43
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	2 270 876 971,12	2 347 364 915,63
Viii RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	475 620 979,67	923 236 403,80
Elements extraordinaires{produits} a preciser		
Elements extraordinaires{charges} a preciser		
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	475 620 979,67	923 236 403,80
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		

Dont part des minoritaires{1]

Part du groupe {1]

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم (26): جدول النتائج لمؤسسة الإسمنت-تبسة لسنة 2020

**SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA
CIMENTERIE ELMALABIOD
Exercice 2020**

**Comptes de Résultat
(par Nature)**

**Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >
Identifiant Fiscal : 099812058209320**

Libellé	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires	1 550 150 697,05	2 256 003 483,58
Variation stocks produits finis et en cours	679 553 158,09	346 764 290,60
Production immobilisée	183 894,37	3 838 299,35
Subventions d'exploitation		
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	2 229 887 749,51	2 606 606 073,53
Achats consommés	642 686 122,09	813 670 796,84
Services extérieurs et autres consommations	420 995 164,80	488 688 887,27
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	1 063 681 286,89	1 302 359 684,11
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	1 166 206 462,62	1 304 246 389,42
Charges de personnel	418 686 604,67	428 562 186,23
Impôts, taxes et versements assimilés	44 743 496,96	55 040 423,95
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	702 776 360,99	820 643 779,24
Autres produits opérationnels	106 534 022,63	99 448 048,75
Autres charges opérationnelles	35 582 226,84	50 122 347,98
Dotations aux amortissements et provisions	385 434 148,12	357 517 760,76
Reprise sur pertes de valeur et provisions	832 000,00	40 333 198,19
V RESULTAT OPERATIONNEL	389 126 008,66	552 784 917,44
Produits financiers	96 862,64	110 630,32
Charges financières	1 024 828,60	700 380,88
VI RESULTAT FINANCIER	-927 965,96	-589 750,56
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	388 198 042,70	552 195 166,88
Intéressement des travailleurs au résultat	40 000 000,00	40 000 000,00
Impôts sur le bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires	6 912 494,00	24 608 643,00
Impôts différés {variation}sur resultats ordinaires	-11 045 015,62	11 965 544,21
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	2 337 350 634,78	2 746 497 950,79
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	1 985 020 070,46	2 270 876 971,12
Viii RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	352 330 564,32	475 620 979,67
Elements extraordinaires{produits} a preciser		
Elements extraordinaires{charges} a preciser		
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	352 330 564,32	475 620 979,67
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		

Dont part des minoritaires{1]

Part du groupe {1]

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق رقم (27): جدول حسابات النتائج لمؤسسة الإسمنت-تبسة 2021

SOCIETE DES CIMENTS DE TEBESSA

CIMENTERIE ELMALABIOD

Exercice 2021

Comptes de Résultat

(par Nature)

Arrêté à : Clôture < Etat Provisoire >

Identifiant Fiscal : 099812058209320

Libellé	Exercice	Exercice Précédent
Chiffre d'affaires	1 617 621 506,69	1 550 150 697,05
Variation stocks produits finis et en cours	291 239 467,24	679 553 158,09
Production immobilisée	379 630,27	183 894,37
Subventions d'exploitation		
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	1 909 240 604,20	2 229 887 749,51
Achats consommés	609 520 729,06	642 686 122,09
Services extérieurs et autres consommations	441 383 451,86	420 995 164,80
II. CONSOMMATION DE L'EXERCICE	1 050 904 180,92	1 063 681 286,89
III. VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	858 336 423,28	1 166 206 462,62
Charges de personnel	367 968 278,83	418 686 604,67
Impôts, taxes et versements assimilés	33 405 701,06	44 743 496,96
IV. EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	456 962 443,39	702 776 360,99
Autres produits opérationnels	62 144 291,03	106 534 022,63
Autres charges opérationnelles	24 558 078,52	35 582 226,84
Dotations aux amortissements et provisions	295 942 147,00	385 434 148,12
Reprise sur pertes de valeur et provisions	70 993 437,16	832 000,00
V RESULTAT OPERATIONNEL	269 599 946,06	389 126 008,66
Produits financiers	2 079 342,97	96 862,64
Charges financières	65 755,72	1 024 828,60
VI RESULTAT FINANCIER	2 013 587,25	-927 965,96
VII. RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	271 613 533,31	388 198 042,70
Intéressement des travailleurs au résultat	17 000 000,00	40 000 000,00
Impôts sur le bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires		6 912 494,00
Impôts différés {variation} sur resultats ordinaires	8 915 347,93	-11 045 015,62
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	2 044 457 675,36	2 337 350 634,78
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	1 798 759 489,98	1 985 020 070,46
Viii RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	245 698 185,38	352 330 564,32
Elements extraordinaires{produits} a preciser		
Elements extraordinaires{charges} a preciser		
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	245 698 185,38	352 330 564,32
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
XI. RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		

Dont part des minoritaires{1}

- (1) Part du groupe {1} à utiliser
uniquement pour la présentation d'états
financiers consolidés

الملحق رقم (28): جدول الأموال الخاصة لمؤسسة الإسمنت - تبسة 2010-2021

	CAPITAL	PROVISION	RESULTAT NET	FONDS PROPRES
2010	2,700,000,000.00	15,714,302.98	98,422,246.53	2,814,136,549.51
2011	2,700,000,000.00	23,149,196.10	221,478,385.76	2,944,627,581.86
2012	2,700,000,000.00	22,581,666.32	287,978,978.74	3,010,560,645.06
2013	2,700,000,000.00	36,148,455.14	298,701,424.92	3,034,849,880.06
2014	2,700,000,000.00	64,440,910.58	118,915,536.45	2,883,356,447.03
2015	2,700,000,000.00	283,456,287.50	273,122,098.45	3,256,578,385.95
2016	2,700,000,000.00	162,422,417.87	503,167,338.69	3,365,589,756.56
2017	2,700,000,000.00	63,341,983.06	602,990,032.40	3,366,332,015.46
2018	2,700,000,000.00	90,826,687.19	923,236,403.80	3,714,063,090.99
2019	2,700,000,000.00	7,129,920.00	475,620,979.67	3,182,750,899.67
2020	2,700,000,000.00	67,971,650.18	352,330,564.32	3,120,302,214.50
2021	2,700,000,000.00	5,224,960.97	245,698,185.38	2,950,923,146.35



الفهرس



الفهرس

الصفحة	الفهرس
III	إهداء.....
V	الشكر.....
VI	الملخص.....
VII	قائمة المحتويات.....
VIII	قائمة الجداول.....
IX	قائمة الأشكال البيانية.....
X	قائمة الملاحق.....
XI	قائمة الاختصارات.....
أ	مقدمة.....
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية حول التكاليف البيئية والمردودية المالية	
02	تمهيد.....
03	المبحث الأول: الأدبيات النظرية للتكاليف البيئية والمردودية المالية.....
03	المطلب الأول: الأدبيات النظرية حول التكاليف البيئية.....
03	الفرع الأول: ماهية محاسبة التكاليف.....
03	أولاً: مفهوم التكاليف.....
05	ثانياً: تصنيف التكاليف.....
06	ثالثاً: مفهوم محاسبة التكاليف ووظائفها.....
10	الفرع الثاني: ماهية التكاليف البيئية.....
10	أولاً: مفهوم التكاليف البيئية.....
12	ثانياً: أنواع التكاليف البيئية.....
13	الفرع الثالث: ماهية محاسبة التكاليف البيئية.....
14	أولاً: مفهوم محاسبة التكاليف البيئية.....
17	ثانياً: مراحل ومستويات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية.....
18	المطلب الثاني: الأدبيات النظرية حول المردودية والمردودية المالية.....
19	الفرع الأول: ماهية الأداء المالي.....

19	أولاً: مفهوم الأداء المالي
21	ثانياً: معايير الأداء المالي والعوامل المؤثرة فيه.....
22	ثالثاً: تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية.....
27	الفرع الثاني: ماهية المردودية.....
27	أولاً: مفاهيم نظرية للمردودية ومكوناتها.....
31	ثانياً: أنواع المردودية والعوامل المؤثرة فيها.....
33	الفرع الثالث: ماهية المردودية المالية.....
34	أولاً: مفهوم المردودية المالية.....
35	ثانياً: قياس المردودية المالية ومكوناتها.....
37	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية للتكاليف البيئية على المردودية المالية.....
37	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة.....
37	الفرع الأول: عرض الدراسات الوطنية السابقة.....
37	أولاً: الدراسات الوطنية السابقة المتعلقة بالتكاليف البيئية.....
38	ثانياً: الدراسات الوطنية السابقة المتعلقة بالمردودية المالية.....
39	الفرع الثاني: عرض الدراسات العربية السابقة.....
39	أولاً: الدراسات العربية السابقة المتعلقة بالتكاليف البيئية.....
41	ثانياً: الدراسات العربية السابقة المتعلقة بالمردودية المالية.....
41	الفرع الثالث: عرض الدراسات الأجنبية السابقة.....
41	أولاً: الدراسات الأجنبية السابقة المتعلقة بالتكاليف البيئية.....
43	ثانياً: الدراسات الأجنبية السابقة المتعلقة بالمردودية المالية.....
43	المطلب الثاني: موقع دراستنا من الدراسات السابقة.....
46	خلاصة الفصل.....
الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمؤسسة الإسمنت - تبسة	
48	تمهيد.....
49	المبحث الأول: تقديم مؤسسة الإسمنت - تبسة.....
49	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة.....
49	أولاً: التعريف بالمؤسسة الإسمنت - تبسة.....
52	ثانياً: أهمية مؤسسة الإسمنت - تبسة وأهدافها.....

الفهرس

53	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت- تبسة.....
53	أولاً: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت- تبسة.....
54	ثانياً: التقسيم الوظيفي لمؤسسة الإسمنت- تبسة.....
58	المبحث الثاني: التكاليف البيئية في مؤسسة الإسمنت- تبسة.....
58	المطلب الأول: الاستثمارات البيئية في مؤسسة الإسمنت- تبسة.....
58	أولاً: أهم الاستثمارات البيئية في مؤسسة الإسمنت- تبسة.....
67	ثانياً: التسجيل المحاسبي للتكاليف البيئية في شركة الإسمنت- تبسة
69	المطلب الثاني: انعكاسات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية على المردودية المالية...
69	أولاً: تحليل معدلات النمو في مؤسسة الإسمنت- تبسة.....
79	ثانياً: تحليل المردودية المالية لمؤسسة الإسمنت- تبسة.....
82	خلاصة الفصل
83	الخاتمة العامة.....
89	قائمة المراجع.....
95	الملاحق.....