

## حدود القياس المحاسبي للأداء المستدام في النظام المحاسبي المالي وآفاق التطبيق

### مقاربة نظرية في ظل الإصلاحات المحاسبية

Limitations of accounting measurement for sustainable performance in the financial accounting system, And the prospects for application.-a theoretical approach in light of accounting reforms-

تسعديت بوسبعين\*

مخبر الدراسات التنموية والبحوث الاستشرافية

جامعة البويرة- الجزائر

[t.bousbaine@univ-bouira.dz](mailto:t.bousbaine@univ-bouira.dz)

تاريخ النشر: 2022/05/10

تاريخ القبول للنشر: 2022/03/28

تاريخ الاستلام: 2022/03/17

#### ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى إبراز أهمية عملية تقييم وقياس مؤشرات الأداء المستدام بأبعاده الثلاثة وبالخصوص البعد البيئي، وفي هذا الإطار يمكن للمحاسبة أن تطرح حلول ملائمة للقياس والمحاسبة عنها بما يضمن الإفصاح الملائم لها. النظام المحاسبي المالي وفي إطار الإصلاحات المنتهجة حاليا من طرف المجلس الوطني للمحاسبة بإمكانه أن يتبنى نماذج محاسبية لقياس هذا النوع من الأداء في المؤسسات الجزائرية، والإشكال يتعلق هنا أساسا بقياس الأصول البيئية خاصة وكيفية تقييمها. لبلوغ أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهجين الوصفي والتحليلي في إبراز أهمية الجانب المحاسبي في حل مشكلات قياس الأداء المستدام، وقد تم التوصل إلى أن نماذج القياس المتضمنة حاليا في النظام المحاسبي المالية غير ملائمة إلى حد ما لقياس الأداء المستدام في المؤسسات بصورة عادلة خاصة الجوانب البيئية والاجتماعية وبالتالي يجب التوجه أكثر نحو الطرق القياس المنتهجة في المرجعيات الدولية بما يتلاءم والبيئة المحلية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة، الأداء المستدام، القياس، النظام المحاسبي المالي، الإصلاحات.

تصنيف JEL: M41; M210، Q14، Q56، G02، M480.

#### Abstract:

This research paper aims to give a review about the importance of the process of evaluating and measuring sustainable performance indicators, especially the environmental dimension. Accounting can offer appropriate solutions for measurement the sustainable performance, in order to ensure appropriate disclosure of it. The financial accounting system, and within the framework of the reforms currently implemented by the National Accounting Council, can adopt accounting models to measure this type of performance in Algerian institutions that face problems in evaluating environmental assets and liabilities and disclosing their environmental performance to determine the sustainability of their activities. The problem here relates to measuring environmental assets in particular, And how to evaluate it. To achieve the objectives of the study, the descriptive and analytical approaches were relied upon to highlight the importance of the accounting aspect in solving the problems of measuring sustainable performance. Therefore, it is necessary to go more towards the measurement methods used in international references in a way that is compatible with the local environment

**Keywords:** accounting; sustainable performance; measurement; financial accounting system; reforms

**Jel Classification Codes :** M41; M210: Q14; Q56; G02; M480.

\* المؤلف المراسل.

## 1. مقدمة

اكتسب موضوع الاستدامة في الآونة الأخيرة أهمية كبيرة لدى مختلف المجتمعات والدول لما له من تأثير على مستويات الرفاه الاجتماعي الذي تسعى إلى تحقيقه مختلف الاقتصاديات القائمة، يركز مفهوم الاستدامة على أبعاد عدة لكن غالبا ما اكتسب البعد البيئي أهمية بالغة، فعمليات الأنشطة الإنسانية بشكل عام، والأضرار التي تصيب الموارد والممتلكات العامة بشكل خاص، دفعت بمختلف الهيئات والمنظمات الدولية إلى إجبار المؤسسات على ضرورة العناية بجانبها البيئي وذلك من خلال التسيير الأمثل للتكاليف والإيرادات والمنافع.

ربطت عديد الدراسات قياس الأداء المستدام بجوانب مالية وغير مالية كمؤشرات تعتمد على إدارة المؤسسة في تحديد مدى استدامتها (طريقة التكاليف الخفية لسافال، القيمة التشاركية لستيوارت وبرندبارق)، وركزت على المناهج التسييرية المعتمدة أكثر منها على المالية، كما دعى العديد من الخبراء إلى الاعتماد على المحاسبة لقياس المؤشرات المالية للأداء المستدام وبالخصوص ما تعلق بالأداء البيئي، والمشاكل الأساسية هنا تتعلق بتقدير قيمة الأصول والخصوم البيئية التكاليف والمنافع البيئية، التي لها أبعاد سوسيو اقتصادية بدورها، وعليه كل ما تمكنت المحاسبة من قياس هذه العناصر كل ما تحسنت الإفصاحات عن الأداء المستدام للمؤسسات.

تسعى الجزائر في إطار الإصلاحات المحاسبية التي أطلقها المجلس الوطني للمحاسبة، لتحسين وتقييم الممارسة العملية للنظام المحاسبي المالي وكذا إصلاح الإصلاحات وتدارك النقائص الموجودة، خاصة ما تعلق بتلك الفجوة التي حدثت بسبب عدم مسابرة التوجهات العالمية للمحاسبة، ومن بين أهم النقاط المثارة بهذا الشأن هي مدى ملاءمة طرق التقييم والقياس المتاحة في النظام المحاسبي المالي لقياس مختلف بنود الميزانية، وهذا ما يدفع إلى البحث عن امكانية دمج التصورات والطرق المتاحة للتقييم والقياس على الصعيد الدولي لمساعدة المؤسسات الجزائرية على قياس أدائها المستدام وبالخصوص الأداء البيئي بالاعتماد على طرق محاسبية مقننة وملائمة، بناء على ما سبق تتمحور الإشكالية الرئيسية في ما يلي:

ما حدود القياس المحاسبي للأداء المستدام في النظام المحاسبي المالي وافاق تبني نماذج قياس حديثة في إطار الإصلاحات المحاسبية؟

### 1.1. فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية الرئيسية تم الاعتماد على الفرضين الأساسيين:

❖ طرق القياس المتاحة في النظام المحاسبي الجزائري غير ملائمة لقياس الأداء المستدام في المؤسسات الجزائرية خاصة في جوانبه البيئية؛

❖ المقاربات المتاحة حاليا على الصعيد الدولي للقياس المحاسبي للأداء المستدام لاتزال غير مكتملة التصور، ما يحد من إمكانية تبنيها محليا في ظل الإصلاحات.

### 2. أهمية الدراسة:

تكتسي الدراسة أهميتها من صلب الموضوع الذي تعالجه، فالوقوف على طرق القياس المحاسبي المتاحة في النظام المحاسبي الجزائري للأداء المستدام، والبحث في المقاربات الدولية في ذات الشأن بإمكانه تشكيل تصور حول أساليب حديثة للقياس تسمح بتبنيها في النظام المحاسبي المالي في إطار الإصلاحات الحالية وكذا حل مشكلات قياس الأداء المستدام في المؤسسات الجزائرية.

### 3.1. أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- ❖ تحديد أساليب القياس الممكنة للأداء المستدام على ضوء ماهو متضمن في النظام المحاسبي المالي مع إبراز محدوديتها في ذلك؛
- ❖ البحث في المقاربات الدولية لقياس الأداء المستدام؛
- ❖ تحليل النموذج المحاسبي المناسب لقياس الأداء المستدام خاصة في جوانبه البيئية.

### 4.1. منهج الدراسة:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة، خاصة ما تعلق بالعرض الوصفي لطرق القياس المحاسبي المتاحة في النظام المحاسبي المالي ومحاولة تحليل المقاربات الدولية في ذات الموضوع.

### 5.1. الدراسات السابقة:

في حدود علم الباحث لم يتم تناول الموضوع محل الدراسة بهذه الطريقة سابقا محليا، فأغلب الدراسات السابقة قامت بعرض حال لنماذج القياس المستدام بالتركيز على النماذج الشاملة كبطاقة الأداء المتوازن دون التركيز على الجانب المحاسبي منها:

- ❖ دراسة كشاط أنيس، الأداء المستدام لمنظمات الأعمال: دراسة في نماذج القياس والإفصاح، مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة، جامعة سطيف، المجلد 5، العدد 2، ديسمبر 2020:

هدفت الدراسة إلى إعطاء مفهوم معمق حول الأداء المستدام لمنظمات الأعمال مع التركيز على المؤشرات الأكثر ملاءمة لنماذج القياس والإفصاح، وقد خلصت الدراسة إلى أن نموذج الأداء الثلاثي الأكثر اعتمادا في قياس الأداء المستدام في حين مبادرة التقارير العالمية للاستدامة الأكثر استعمالا في الإفصاح، وركزت الدراسة على نماذج قياس الأداء المستدام الشاملة ذات البعد الإداري، ولم تركز الدراسة على الجوانب المحاسبية في قياس الأداء المستدام وخاصة الأداءات البيئية لمنظمات الأعمال.

- ❖ دراسة: MENDLI Salah Eddine, FELA Ayachi, **Approche théorique de l'application de la comptabilité : environnementale financière**, Revue Algérienne d'Economie et gestion Vol. 14, N° : 01, Alger, 2020

هدفت الدراسة إلى إظهار أهمية استعمال المحاسبة المالية التقليدية في المجال البيئي من خلال حساب التكاليف والمنافع البيئية للتعبير الجيد عن الأداء المستدام للمؤسسات في ظل المعايير الدولية المحاسبية، وركزت الدراسة على المعالجة النظرية لكيفية استعمال المحاسبة في حل مشاكل القياس البيئي، دون الإشارة إلى النظام المحاسبة المالي الجزائري. للإجابة على الإشكالية الرئيسية واختبار الفرضيات تم تقسيم محاور المداخلة إلى:

- ❖ المحور الأول: التقييم والقياس المحاسبي في النظام المحاسبي المالي؛
- ❖ المحور الثاني: الأداء المستدام ونماذج القياس والإفصاح عنه؛
- ❖ المحور الثالث: المقاربات المحاسبية لتطبيق المحاسبة المستدامة في ظل الإصلاحات المحاسبية الجزائرية.

## 2. التقييم والقياس المحاسبي في النظام المحاسبي المالي

يعتمد التقييم في النظام المحاسبي المالي على عديد طرق القياس منها ما يمثل قواعد عامة ومنها ما يشكل استثناءات حددت له قواعد خاصة ويمكن توضيح ذلك في ما يلي:

### 2.1. القواعد العامة للقياس المحاسبي في النظام المحاسبي المالي:

وفق النظام المحاسبي المالي، تقيّد في المحاسبة عناصر الأصول، الخصوم، النواتج والأعباء، وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، التي لا تأخذ في الحسبان تأثير تغيرات الأسعار وتطور القدرة الشرائية للنقود، غير أنه يمكن إجراء مراجعة لهذه الطريقة لبعض العناصر وفق شروط يحددها النظام المحاسبي المالي، منها الأصول البيولوجية والأدوات المالية، التي تقيم بالقيمة الحقيقية (القيمة العادلة) (المادة 16، 2008، الصفحات المرسوم التنفيذي 08-156). وفي نهاية كل دورة مالية، «قدر المؤسسة إذا كان هناك مؤشر على إمكانية الخسارة أو النقصان في قيمة أصل معين» (CNC, 2006, pp. l'article 321-5) وإذا وجد هذا المؤشر، يجب على المؤسسة أن تحدد القيمة القابلة للتحصيل (Valeur Recouvrable) للأصل، بحيث:

$$\text{الخسارة في القيمة} = \text{القيمة المحاسبية الصافية} - \text{القيمة القابلة للتحصيل}$$

تتمثل القيمة القابلة للتحصيل في أكبر قيمة بين سعر البيع الصافي وقيمة المنفعة للأصل، فسعر البيع الصافي هو المبلغ الذي من الممكن أن يتم الحصول عليه من بيع الأصل منقوصاً منه مصاريف البيع والتوزيع، في إطار شروط المنافسة العادية بين أطراف يقبلون بعملية البيع ولديهم ما يكفي من المعلومات. أما قيمة المنفعة فتتمثل في القيمة الحالية المقدرة للتدفقات النقدية المستقبلية المنتظرة من الاستعمال المتواصل للأصل إلى غاية التنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به. عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل للأصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية من الاهتلاكات، فإن ذلك يشكل خسارة في القيمة بمقدار الفرق بين القيمتين، ويتم تصحيح هذه الوضعية بإرجاع القيمة المحاسبية الصافية إلى القيمة القابلة للتحصيل، ويتم إثبات هذه الخسارة بالتناقص في قيمة الأصل المعني، وتسجيل مقدار الخسارة محاسبياً ضمن الأعباء، وذلك من أجل إظهار الأصول بقيمتها الحقيقية في تاريخ نهاية الدورة. أما بالنسبة للخسارة في القيمة المحققة على الأصول خلال دورات سابقة، يتم إرجاعها ضمن النواتج في حساب النتائج عندما تصبح القيمة القابلة للتحصيل لهذا الأصل أكبر من قيمته المحاسبية الصافية خلال الدورة الجارية.

### 2.2. القواعد الخاصة للقياس في النظام المحاسبي المالي

تمثل القواعد الخاصة للتسجيلات المحاسبية والتقييم، وهي قواعد تكمل القواعد العامة، وتخص بعض عناصر الميزانية وحساب النتائج.

❖ الأصول الثابتة المادية والمعنوية: الأصول الثابتة المادية للمؤسسة هي أصول مادية موجهة للاستعمال في إنتاج السلع أو توريد الخدمات أو تأجيرها للغير أو استعمالها لأغراض إدارية خلال أكثر من دورة محاسبية، أما الأصول الثابتة المعنوية فهي أصول بدون وجود مادي (غير ملموسة) قابلة للتحديد وموجهة لنفس الاستعمال، وكلا من الأصول الثابتة المادية والمعنوية يكونا تحت مراقبة واستعمال المؤسسة. (Jean-François DES ROBERT, 2004, pp. 36-37)

تضم تكلفة الأصول الثابتة التي تسجل بها أولياً مختلف المصاريف المدفوعة والمربطة مباشرة بهذه الأصول، أما النفقات اللاحقة فتتم المحاسبة عنها كما يلي: (Jean-François DES ROBERT, 2004, p. 40)

❖ تسجل ضمن الأعباء إلا إذا كانت تؤدي إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل، ويكون من المحتمل بأن تزداد المنافع الاقتصادية المستقبلية بفضل هذه النفقات من خلال زيادة أداء الأصل، وفي هذه الحالة يتم إضافة هذه النفقات

للقيمة المحاسبية للأصل المعني، وتسجيلها بالتالي ضمن الأصول (مثلا تصليح آلة إنتاج يسمح بتمديد مدة منفعتها أو زيادة طاقتها). العناصر المشكلة للأصل، والتي تختلف فيما بينها من حيث مدة المنفعة أو توفير المنافع الاقتصادية بوتيرة مختلفة، تتم معالجتها بصفة منفصلة، أي كل عنصر على حدى، ونفس الأمر بالنسبة للعنصر الذي تكون تكلفته هامة بالمقارنة مع تكلفة الأصل الذي ينتمي إليه، بحيث يتم تسجيل هذه العناصر بصفة منفصلة عن العناصر الأخرى.

❖ **الاهتلاكات:** مبلغ قسط الاهتلاك الذي يسجل محاسبيا ضمن الأعباء في حساب النتائج، يتم تحديده من خلال توزيع منتظم للمبلغ القابل للاهلاك للأصل المعني على مدة منفعته، وتؤخذ بعين الاعتبار في ذلك القيمة المتبقية المحتملة للأصل في نهاية مدة منفعته، حيث إن، القيمة المتبقية هي المبلغ الصافي الذي تنتظر المؤسسة تحصيله من الأصل في نهاية مدة منفعته بعد طرح التكاليف المنتظرة لخروجه. ويتم إعادة فحص مدة المنفعة، طريقة الاهتلاك والقيمة المتبقية دوريا، وفي حالة تعديل التقديرات والتوقعات السابقة، فيجب كذلك تعديل مخصصات الاهتلاكات للدورة الجارية والدورات اللاحقة. (CNC, 2006, pp. articles 321-7et8)

يتضح من خلال تحليل طرق القياس والتقييم المعتمدة في النظام المحاسبي المالي أنها مستنبطة بالدرجة الأولى من المعايير المحاسبية التي كانت موجودة آنذاك (قبل 2004). وهذه الأخيرة عرفت عدة تحيينات ما أدى إلى إلغاء عديد المفاهيم المتعلقة بالقياس (مثلا المعيار IAS39 عوض IFRS9)، تغيير في اليات قياس القيمة العادلة بطرح معيار خاص بها IFRS13 في حين ينص النظام المحاسبي المالي على أنها أساس قياس الأصول والخصوم البيئية، فعدم مواكبة النظام المحاسبي الجزائري للتحيينات الدولية في ذات الإطار حد من قابلية تطبيق مختلف طرق القياس الموضوعية وأبقى على أساس التكلفة التاريخية حاضرا وبقوة في مختلف القوائم المالية للمؤسسات الناشطة في الجزائر.

### 3. الأداء المستدام ونماذج القياس والإفصاح عنه

تزايد الاهتمام الدولي بالجوانب البيئية (خاصة بعد تفاقم ظاهرة الاحتباس الحراري، التغير المناخي) أدى إلى نقلة نوعية في الفكر الاقتصادي عامة اين أصبح التعبير عن الأداء الجيد لا يرتبط فقط بجوانب مالية وإنما تعداه ليشمل جوانب اجتماعية. بيئية وحتى تكنولوجية نظرا لدور هذه الأخيرة في رفع كفاءة الأساليب التسييرية (كالرفع من فعالية الطاقة)، من خلال هذا العنصر سيتم عرض وتحليل الأداء المستدام مبادئه وطرق القياس والإفصاح عنه.

#### 1.3. مفهوم الأداء المستدام

يرتبط تحديد مفهوم الأداء المستدام في المؤسسة في عديد الدراسات بالأبعاد الثلاثة للتنمية المستدامة بمفهومها الشامل، ويمكن توضيحها في ما يلي: (كشاط، 2020، صفحة 6)

- ❖ **الأداء الاقتصادي:** يرتبط بالأداء المالي للمؤسسة المعبر عنه بالقيمة المضافة للمؤسسة.
  - ❖ **الأداء الاجتماعي:** يعبر عن مدى تحمل المؤسسة لمسؤوليتها الاجتماعية اتجاه أطرافها الداخليين (العمال معايير الصحة، السلامة، التكوين، الرضا...)، والأطراف الخارجية (الزبائن، الموردون، المجتمع...).
  - ❖ **الأداء البيئي:** يتعلق باحترام المؤسسة للبيئة، وكل الإجراءات المتخذة في سبيل حمايتها، كتقليل انبعاثات الغازات الدفيئة، الاستهلاك الرشيد للطاقة (استعمال الطاقات المتجددة) وغيرها من محددات الأداء البيئي.
- ترتبط الأبعاد الثلاثة ببعضها البعض وتتكامل في بينها لتشكل دعائم أساسية لاستدامة أنشطة المؤسسة، كما أن تحديد مستوى هذه الأداءات في المؤسسة يرتبط بتحديد مؤشرات أساسية ذات دلالة للتعبير عن مستوى أداء كل بعد.

### 2.3. نماذج قياس الأداء المستدام

تتعدد نماذج قياس الأداء المستدام بين ما هو مالي وغير مالي، حيث يبين تحليل تطور هذه النماذج أنها بنيت على نقائص النموذج ما قبلها، وهذا في الإطار البحث عن نموذج قياس متكامل يعبر إلى حد ما عن حقيقة الأداء المستدام في المؤسسات، ويمكن تلخيص أهمها في الجدول الموالي:

الجدول 1: نماذج قياس الأداء المستدام

نموذج القياس	فرضيات النموذج	محتوى النموذج
النموذج السومسي واقتصادي (التقييس الرباعي) (ستيوارت، برانديبارق، سافال)	- الربط بين محاسبة الأداء الاقتصادي ومحاسبة الأداء الاجتماعي لقياس التكاليف الخفية.	- يقترح نموذج للتقرير والإفصاح عن الأداء المستدام. - تقييم رأس المال البشري = مخزون الكفاءات وطريقة إدارتها. - تحديد مؤشرات، مالية، كمية وكيفية.
نموذج بطاقة الأداء المتوازن المستدام (هوكرتز)	- التعليم والتطور يؤدي إلى تكوين أفراد أكفاء.	- التركيز على الفعالية الإيكولوجية. - إرضاء الأطراف ذوو المصلحة. - الاعتماد على مؤشرات تحليلية.
نموذج الأداء الثلاثي (الينستون)	- الازدهر الاقتصادي، جودة البيئة، العدالة الاجتماعية	- وضع إطار محاسبي، إداري للقياس. - ربط البعد الاقتصادي، الاجتماعي والبيئي والبحث في فعاليتها.

المصدر: من إعداد الباحثة، بالإعتماد على:

Chai N., (2009), Sustainability Performance Evaluation System in Governments, Springer, p. 119-

تشير نماذج القياس أعلاه إلى تركيزها على الأبعاد الثلاثة للاستدامة، وربما الأشكال المثارة هنا حول مدى إمكانية قياس المؤشرات المتعلقة بها وكيف يتم الربط بين ما يمكنه تكميمه وتقديره ماليا ومع تلك المؤشرات الكيفية، وبالإضافة إلى هذه النماذج توجد نماذج أخرة كنموذج سكانديا والذي يهتم أكثر بقياس رأس المال البشري ويقسمه إلى نوعين رأس مال هيكلية وفكرية مع التركيز أيضا على البعد الزبائني للمؤسسة.

### 3.3. الإفصاح عن الأداء المستدام على ضوء مبادرة معايير التقارير الدولية:

أدى تعدد نماذج قياس الأداء المستدام في المؤسسة إلى تعدد نماذج الإفصاح عنه. تعتبر مبادرة معايير التقرير الدولية GRI، الأكثر استعمالا، حيث لاقت قبولا معتبرا لدى عديد الهيئات والمؤسسات الدولية، وقد تأسست الهيئة المصدرة لها سنة 1999 وأصدرت أكثر من 38417 تقرير موزعة على أكثر من 100 دولة (كشاط، 2020، صفحة 16)، وقد أعدت الهيئة 4 إصدارات للإفصاح عن الأداء المستدام للمؤسسات تلائم مختلف أنواع الهيئات والمنظمات، ووفقا لمحتوى الإصدار الرابع يمكن تقسيم محتواه وفق ما يلي: (Ajinomoto، 2020)

- ❖ من GRI 407-GRI401: متطلبات إفصاح تتعلق بالموارد البشرية عامة (سياسات التوظيف، علاقات العمل، الصحة، السلامة، التدريب والتعليم، تكافؤ الفرص، عدم التمييز، حرية النقابات العمالية).
- ❖ من GRI 408-GRI410: إفصاحات تتعلق بعمالة الأطفال، التوظيف القسري، الممارسات الأمنية.
- ❖ من GRI 411-GRI413: إفصاحات تتعلق بحقوق الشعوب، حقوق الإنسان والمجتمعات المحلية.
- ❖ من GRI 414-GRI418: إفصاحات تتعلق المورد، العميل، سياسات التسويق والوسم.
- ❖ GRI419: إفصاحات ترتبط بالامتثال الاجتماعي والاقتصادي للمؤسسة.

كما يشير دليل إعداد التقارير الاستدامة إلى ضرورة إعداد تقريرين الأول أساسي يتضمن إفصاحات عن الأداء البيئي والاقتصادي والاجتماعي، والثاني مفصل يتضمن المزيد من الإفصاحات كالحوكمة، الأخلاقيات ومختلف المؤشرات الدالة على استدامة أنشطتها.

#### 4. المقاربات المحاسبية لتطبيق المحاسبة المستدامة في ظل الإصلاحات المحاسبية الجزائرية

إذا كانت المقاربة التي تطرحها التنمية المستدامة بمعيار المؤشرات المتعلقة بها تمثل تحدياً إيجابياً في مجال القياس والتقييم، فإن الواقع يظهر غياب جسر حقيقي يربط المعطيات المتداولة في المحيط الاقتصادي، البيئي والاجتماعي، بالتنمية المستدامة التي تركز على أخذ بعين الاعتبار مختلف أنواع رؤوس الأموال المادية، الطبيعية والبشرية، تسعى في نفس الوقت للربط بينها، لكنها تعاني بعض الأحيان من صعوبات في التقييم، وتطرح إشكالات تتعلق بخصوصية المبادلة والمفاضلة بين عناصر أنواع رؤوس الأموال هذه.

##### 1.4. المحاسبة المالية المستدامة

تعتبر أداة فعالة يمكن اعتمادها من طرف المؤسسة لتصبح أكثر استدامة، وهي تبين الدور الهام للمعلومات الاقتصادية، وتوضح كيف يمكن للمحاسبة التقليدية ان تمتد لتأخذ في الحسبان تأثير الاستدامة على مستوي المؤسسة وترتكز المحاسبة المالية المستدامة على توسيع المعلومات ذات القيمة النقدية والتي يتم على أساسها اتخاذ القرارات، تبرز أهمية المحاسبة المالية المستدامة من خلال الدور الهام الذي تلعبه في تحقيق التكامل بين نظم الأعمال المستدامة، وتحديد أولويات مداخل النظم التي تحقق رضا العميل وتعمل على تطوير رأس المال الطبيعي، فمن الأمور الهامة داخل المؤسسة: المحاسبة عن استدامة المؤسسة وإعداد التقرير عن مساهمة المؤسسة بهدف قياس الأداء المستدام للمؤسسة والإفصاح عنه.

##### 2.4. أدوات المحاسبة المالية المستدامة: تعتمد على الأدوات التالية:

- ❖ **التدقيق البيئي الداخلي:** تقوم على فحص نظم الادارة البيئية للتأكد مما إذا كان استخدامه يتم كما هو مخطط وما إذا كان يتم تطبيقه فعلا، وباستخدام التدقيق البيئي تظهر الادارة اهتمام بهذا النظام فيدرك الموظفون مدى أهميته ويتوقع استخدام من الجميع.
- ❖ **إعداد تقارير الاستدامة:** هي حسابات توضح الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي للمؤسسة فيما يتعلق بعمليات ومنتجات وخدمات، وهي تربط بين وظائف التمويل والتسويق والبحث والتطوير للمؤسسة بطريقة أكثر استراتيجية.
- ❖ **المحاسبة البيئية:** في مايلي سيتم التفصيل في الدور المحوري للمحاسبة البيئية في قياس الأداء المستدام.

##### 3.4. دور المحاسبة البيئية في استدامة التنمية:

- يظهر دور المحاسبة البيئية في استدامة التنمية من خلال بروز أبعاد جيدة لمفهوم الاستدامة، ومدى ارتباطها بالبعد البيئي للمحاسبة داخل الشركة، وفيما يلي أهمها:
- ❖ **المشروع المستدام:** هو المشروع الذي يناضل لتحقيق مستويات أداء عالية بخلق قيمة لمستثمريه وعملائه ومورديه وموظفيه وللبيئات التي تعتمد عليه أعمالها، وهو يركز على النظم البيئية والاجتماعية للحصول على مواردها.
- ❖ **المنتجات المستدامة:** هي المنتجات التي تحقق منافع اقتصادية واجتماعية وبيئية، وتوفر الحماية للصحة العامة، وتحمي الرفاهية، وتنشر الرخاء الاقتصادي وتؤكد على حماية البيئة وقت استخراج المواد الخام حتى التصرف النهائي لها.

##### 1.3.4. المحاسبة البيئية

يطبق هذا النوع من المحاسبة على مستوى المؤسسات بغرض دمج البعد البيئي في سياسياتها التسييرية وهي تعتمد في الأصل على نفس مبادئ ومقومات المحاسبة المالية. ويمكن تعريفها كما يلي: "هي تلك المحاسبة التي تعالج بأكثر عناية الاهتمامات البيئية، أي ذلك الجزء من النظام المحاسبي التي تسمح بجمع وتحليل المعطيات، متابعة الأداء، اتخاذ القرارات

وتقديم حسابات تتعلق بتسيير التكاليف والمخاطر البيئية". (Michaud, 2008, p. 18)، وبهذا فإن المحاسبة البيئية ما هي إلا أداة لقياس وتحديد التكاليف البيئية الداخلية والخارجية، بهدف تقديم المعلومات المحاسبية الصادقة للأطراف ذوو المصالح (المساهمين، المجتمع، الزبائن، الدولة... الخ).

#### 2.3.4. القياس المحاسبي البيئي وفق معايير المحاسبة الدولية

تعتمد المحاسبة البيئية على جملة من المعايير والطرق تسمح لها بقياس أثر الأنشطة البيئية من أجل تحديد قيمة التكاليف والعوائد البيئية، فالمنافع الناتجة عن مزاولة المؤسسة لنشاطها لا منفعة حقيقية لها ما لم تأخذ بعين الاعتبار عناصر التكاليف البيئية في تحديد وتقييم النشاط. يبين الجدول الموالي العناصر البيئية وطرق قياسها وفق معايير المحاسبة الدولية.

وبالرغم من الإطار المرجعي المحاسبي الموضوع لمعالجة العناصر البيئية إلا أن المحاسبة لازالت تواجه تحديات في تحديد بعض التكاليف والعوائد البيئية والتي نوضحها في ما يلي:

- ❖ **التكاليف البيئية؛** هي تلك التكاليف التي تتعلق بالتدهور الفعلي المحتمل للموارد الطبيعية والبيئية الناشئة عن الأنشطة الاقتصادية. وتصنف وتقاس هذه التكاليف وفق وجهتي نظر، الأولى محاسبية وتشمل التكاليف البيئية المباشرة كإجراء معدات لمراقبة التلوث، المصاريف التي تتحملها المؤسسة من أجل معالجة النفايات، دفع الرسوم البيئية... الخ، وتقاس هذه الأخيرة بالتكلفة الفعلية. والثانية، اقتصادية وتتضمن التكاليف البيئية غير المباشرة وتمثل في الأضرار التي يتحملها المجتمع نتيجة لنشاط المؤسسة وقياسها يعتمد على فكرة تكلفة الفرص البديلة، أي بتقييم تكاليف منع حدوثها أو التكاليف إعادة بعض موارد المجتمع إلى حالتها الأصلية تقريبا. (محمود، 2008، صفحة 249)
- ❖ **العوائد البيئية؛** ويواجه الفكر المحاسبي صعوبات معتبرة في قياسها وتحديد مفهومها والعناصر التي يمكن أن تشملها سواء بالنسبة للمجتمع أو المؤسسة، فقيام المؤسسة بتشجير المنطقة المحيطة بها له منفعة أكيدة على المجتمع لكن المشكل على أي أساس تقاس تلك المنفعة. (الجليل، 2010، الصفحات 19-21)

#### الجدول 2: قياس العناصر البيئية وفق معايير المحاسبة الدولية

المعيار المحاسبي الدولي المعالج لها	طبيعتها وقياسها	العناصر البيئية
IAS 16 , IAS38	تهدف إلى حماية البيئة وهي إلزامية قانونيا وعدم وضعها يعرض المؤسسة لتوقف نشاطها، (كإجراء حصص انبعاثات الغازات الدفينة من السوق الكربوني) تقاس: القيمة العادلة.	الأصول البيئية التثبيات المادية التثبيات غير المادية
IAS2	عبارة عن النفايات الناتجة عن النشاط الرئيسي للمؤسسة ويترتب عنها قيمة باقية، والنفقات المترتبة عنها تحولها إلى منتجات يباع في السوق (كالصناعات الاستخراجية)، يقاس بالتكلفة الوسطية المرجحة لسعر الشراء.	المخزون البيئي
IAS37	وهي تعبر عن خروج منافع من أجل إطفاء الأصل بحيث يقدر مبلغ الالتزام بطريقة عادلة في إطار شروط قانونية أو تعاقدية (مثل مصاريف وضع هياكل بيئية)، تقاس بالقيمة العادلة.	الخصوم البيئية المؤونات
كما يتم الاستعانة بمعايير محاسبية دولية أخرى لحل مختلف مشاكل معالجة العناصر البيئية ومسك محاسبتها منها: IAS8 , IAS10, IAS20, IAS 36, IAS 41, IFRS 3, IFRS6, IFRS 8		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

MENDLI Salah Eddine, FELA Ayachi(2020), Approche théorique de l'application de l'accountabilité environnementale financière, Revue Algérienne d'Economie et gestion Vol. 14, N° : 01, Alger, PP : 506-512.

### 3.3.4. الإفصاح عن الأداء البيئي في المؤسسة وفق المعايير الدولية للمحاسبة

تركز المبادئ والمفاهيم المحاسبية الحالية على ضرورة قيام المؤسسة بالتقرير والإفصاح عن نتائج نشاطاتها المالية وغير المالية، وخاصة ما تعلق بجانب تحملها لمسؤولياتها البيئية اتجاه المجتمع وكافة الأطراف ذوو المصالح، وذلك بغرض تحقيق الشفافية والموضوعية ووضع المجتمع في صورة أداء المؤسسة، ما قد يشكل حافزا للمؤسسات يجعلها تعمل على تحسين أدائها الاقتصادي والاجتماعي.

فهناك العديد من المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية IAS/IFRS التي تتضمن مفاهيم وتقنيات يمكن استعمالها لتقييم وعرض العناصر البيئية، على الرغم من أنها لا تتضمن صراحة الجانب البيئي في محتواها، ما يجعل الكثير من المؤسسات تعزف عن الإفصاح عن أدائها البيئي في القوائم المالية.

فمسك محاسبة بيئية من شأنه مساعدة المؤسسة على إعداد ميزانية بيئية تتضمن أصول وخصوم تسمح لها بالتموقع وتحسين محاورها بمشاركة الأطراف ذوو المصالح (Karin, 2011, صفحة 113) كالميزانية وجدول حسابات النتائج والتي يمكن أن تتأثر بما يلي في حالة الإفصاح عن الأداء البيئي: (PAR Elena, 2011, pp. 26-27)

- ❖ يؤدي إدخال التشريعات البيئية للمحافظة على البيئية إلى استخدام تكنولوجيات تزيد من تكلفة الأصول الثابتة.
- ❖ الفشل في تطبيق القوانين البيئية الموضوعية سيؤدي بالمؤسسة إلى دفع غرامات مالية.
- ❖ تعد بعض تكاليف التشغيل السنوية بيئية المنشأ كاستعمال الطاقة التي يؤدي استخراجها إلى تلويث البيئية.
- ❖ الاعتراف بالالتزامات البيئية في جهة الخصوم مثل تلك المتعلقة بمعالجة النفايات.

كما يمكن عرض كل التوضيحات التي تتعلق بالقضايا البيئية المرتبطة بنشاط المؤسسة في الملاحق. ومن أهم المعوقات التي تحول دون إفصاح المؤسسات عن أدائها البيئي في قوائمها المالية هي مشكلة القياس المحاسبي للعناصر البيئية كالتزامات البيئية، تكاليف النظافة البيئية وكذا نقص الإطار القانوني الذي يختلف من بلد على آخر. وفي هذا الإطار هناك جهود تبذل على مستوى مجلس المحاسبة للمعايير الدولية من أجل توفير معلومات تؤدي على تقييم أفضل للأداء البيئي.

### 4.4. المقاربة المقترحة لتطبيق المحاسبة المستدامة في النظام المحاسبي المالي الجزائري

تعكف الهيئات القائمة على تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر وعلى رأسها المجلس الوطني للمحاسبة على إجراء تقييم للنظام المحاسبي المالي بغرض إحداث إصلاحات ترقى إلى حد ما لمتطلبات البيئة المحاسبية الجزائرية، وبالنظر إلى الجمود الذي ركن إليه النظام منذ إصداره سنة 2007 وتبني العمل به انطلاقا من 2010 كان ولا بد التوجه نحو مقاربة الإصلاح ولأول مرة في الجزائر تم فتح المجال لممارسي المهنة والخبراء وحتى أستاذة التعليم العالي المتخصصين في المحاسبة للإدلاء باقتراحاتهم وتصورتهم حول الية وسبل الإصلاح.

وفي هذا الإطار فطرح مقاربة محاسبية تدمج بعد الاستدامة في التعبير عن أنشطة المؤسسة مهم بالنظر إلى دوره في جمع المعلومات الاقتصادية والبيئية لتحديد مساهمة البيئة في الاقتصاد واثر النشاطات الاقتصادية في البيئة.

تتضمن المقاربة التركيز على أربع حسابات وفق ما يلي:

❖ حسابات الأصول المادية، وغير المادية (تخصيص حسابات المجموعة 2):

تشمل تقييم وتسجيل كل العمليات التي تتعلق باستهلاك الطاقة والمواد الأولية المستعملة في مختلف النشاطات الاقتصادية، كما تضم تسجيل كل المنتجات المادية الملوثة للبيئة، ويمكن تقييمها بوحدات مادية أو نقدية على أساس القيمة العادلة المتضمنة في النظام المحاسبي المالي وفي حال استحالة الحصول عليها تقيم بالقيمة القابلة للتحصيل بتعيين التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة.

❖ حسابات تتعلق بنفقات حماية البيئة (حسابات المجموعة 6):

تضم كل النفقات التي تتحملها المؤسسة من أجل حماية الهواء، المناخ، مياه الشرب، تسيير النفايات... الخ، تقاس بقيمة المصاريف المترتبة عنها.

❖ حسابات المخزونات البيئية (حسابات المجموعة 2):

تتعلق بتسجيل مخزون الموارد الطبيعية (أراضي، غابات، الماء...) حيث تعطينا فكرة عن خاصية الاستدامة في استغلالها من خلال إظهار التكلفة الاقتصادية ومخزون راس المال الطبيعي المتبقي من استخدامه في النمو الاقتصادي، تقيم بتكلفة التخزين والطرق المتاحة في النظام المحاسبي المالي. يتطلب تطبيق هذا النظام المحاسبي البيئي كمهائل من المعلومات ولتفادي عزوف المؤسسات عن تطبيقه يجب تقديم تسهيلات وإرشادات وكذا الحث على تطبيقه نظرا للمصداقية في المعلومة التي يمكن أن يوفرها حول قياس التنمية المستدامة.

ينعكس الاهتمام بالتنمية المستدامة على المستوى الكلي إلى الاهتمام بها على المستوى الجزئي وهذا يؤدي بالهيئات والمنظمات المحلية لاقتراح والبحث في حلول عملية دقيقة تسمح بالتعبير عن الأداء المستدام الحقيقي للمؤسسات، تعتبر المحاسبة المجال الحيوي للبحث في حل مشاكل القياس التي تواجه المؤسسة، الاستدامة بأبعادها الثلاثة المتفق عليها تواجه مشاكل في القياس خاصة عن الأداء البيئي، لذا فالدراسة ركزت على قياسها والإفصاح عنها بالعودة إلى المرجعية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري في إطار عرض مقارنة يمكن أن تحد من معالجة بعض هذه الإشكالات.

ومن خلال ما عرض تم اختبار الفرضيات الدراسة كما يلي:

✓ طرق القياس المتاحة في النظام المحاسبي الجزائري غير ملائمة لقياس الأداء المستدام في المؤسسات الجزائرية خاصة في جوانبه البيئية، وهي فرضية صحيحة لأن طرق القياس المتاحة غير محينة وتتضمن فجوات فالنظام المحاسبي المالي يشير إلى استعمال القيمة العادلة عامة في القياس عن الأداء البيئي، لكن كيف؟ هذا غير مفصل فيه، وعليه فالإطار العام للقياس موجود لكن شرح وتوضيح نماذج القياس ناقص؛

✓ المقاربات المتاحة حاليا على الصعيد الدولي للقياس المحاسبي للأداء المستدام لاتزال غير مكتملة التصور، ما يحد من إمكانية تبنيها محليا في ظل الإصلاحات، وهي فرضية خاطئة؛ فالمنظومة الدولية طرحت أساليب للقياس والإفصاح عديدة ولكن كون مفهوم الاستدامة في حد ذاته شامل صعب حتى على المهنيين والخبراء الدوليين في المحاسبة معالجة بعض جوانب الأداء المستدام، كالمناقص البيئية مثلا.

ومن جملة النتائج المتوصل إليها ما يلي:

✓ يتضمن النظام المحاسبي المالي إطار العام لعدد طرق القياس، لكن البعض منها يعرف العزوف في تطبيقه بسبب غياب إطار توضيحي لالية وسبل القياس كمفهوم القيمة العادلة، وبالمقابل نجد المنظم الدولي يطرح معيار يعالج فقط اليات تحديد وقياس القيمة العادلة لأهميتها في التعبير عن الحقيقة الاقتصادية للمؤسسة؛

✓ يرتكز القياس والإفصاح عن الأداء المستدام بصفة عامة على مرجعيات وأطر يغلب عليها الطابع الإداري أكثر من الطابع المالي فهي تركز على السياسات المنتهجة أكثر من الأبعاد المالية للتعبير عن استدامة الأداء في المؤسسة؛

✓ يعرض المنظم الدولي في المحاسبة عديد الأطر للقياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء المستدام وبالأخص الأداء البيئي لكن تبقى حدود قياس بعض العناصر محل بحث يمكن أن ينتج عنه ميلاد معايير تقارير دولية جديدة تعالج كل إشكالات القياس المحاسبي للأداء المستدام؛

✓ تبين المقاربة المطروحة لدمج الاستدامة بنظرة محاسبية في النظام المحاسبي الجزائري قيد الإصلاح والتحسين أهمية الاهتمام بهذه الجوانب للتعبير عن الواقع الاقتصادي للمؤسسات في ظل التحديات الدولية والمحلية لحماية البيئة.

ومن جملة النتائج المتوصل إليها، يقترح ما يلي:

✓ دمج الاهتمام البيئي في المقاربات المحاسبية التي يتضمنها النظام المحاسبي المالي، وفرصة الإصلاحات الموضوعية حاليا ملائمة لوضع الممارسة المحاسبية المحلية على سكة الممارسات الدولية أو على الأقل تقاريرها، دون إهمال طبيعة البيئة الجزائرية؛

✓ ضرورة التوجه نحو تبني المبادرات الدولية الرامية لإعداد تقارير الاستدامة على غرار مبادرة التقارير العالمية، وفرضها بشكل إلزامي على المؤسسات الجزائرية تدريجيا من أجل تحسين الإفصاح عن الاستدامة.

## 6. قائمة المراجع:

1. Ajinomoto .(2020 ، 9 1) .Site Web mondial du groupe Ajinomoto من تاريخ الاسترداد 01 22 ، 2022 ، <https://www.ajinomoto.com/fr/> : <https://www.ajinomoto.com/fr/>
2. BORAS Karin .(2011) .développement durable : l'avenir des PME – pour une économie partenaire.France: Afnor Editions.
3. Conseil National de la comptabilitéCNC .(2006 ، 07) .Projet 7 de Système Comptable Financier .l'article 321-5 . Alger ، Algérie.
4. François MÉCHIN, HervéPUTEAUX Jean-François DES ROBERT .(2004) .Normes IFRS et PME. Paris: Dunod.
5. Marc-Olivier Michaud .(2008) .l'émergence de la comptabilitéenvironnementale : évaluation des pratiques et des perspectives . émergence de la comptabilitéenvironnementale : évaluation des pratiques et des perspectives . Montréal ، CANADA: UNIVERSITÉDE SHERBROOKE.
6. NICULAE Feleaga, LILIANA Feleaga PAR Elena .(2011 ، 02) .Quelles normes IAS/IFRS utiliser pour le reporting environnemental ؟Revue Française de ComptabilitéN.27-26 ، الصفحات 440°
7. آل غوزي حسين عبد الجليل .(2010) . المشاكل المحاسبية المعاصرة. القاهرة، مذكرة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، مصر: الأكاديمية العربية في الدنمارك.
8. المرسوم التنفيذي رقم 156-08 ، المادة 16.(2008 ، 08) . المرسوم التنفيذي رقم 156-08 ، المادة 16. المرسوم التنفيذي رقم 156-08 ، المادة 16 . الجزائر، الجزائر: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.
9. أنيس كشاط. (ديسمبر، 2020). الأداء المستدام لمنظمات الأعمال: دراسة في نماذج القياس والإفصاح. مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة، جامعة سطيف، صفحة 6.
10. جربوع يوسف محمود. (01، 2008). مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة. (مجلة الجامعة الإسلامية، المحرر) سلسلة دراسات إنسانية، المجلد الخامس عشر (العدد1)، صفحة 249.