

دور مهني المحاسبة في تبني المسؤولية الاجتماعية-البيئية- للمساهمة في تحقيق التنمية المستدامة  
The role of accounting professionals in adopting environmental CSR to contribute to sustainable development

ملاك خديجة<sup>1\*</sup>، رفيف خديجة<sup>2\*</sup>

<sup>1</sup> جامعة لونيبي علي (البليدة 2) - الجزائر

<sup>2</sup> جامعة لونيبي علي (البليدة 2) - الجزائر

تاريخ الاستلام : 2020/03/20 ؛ تاريخ المراجعة : 2020/04/30 ؛ تاريخ القبول : 2020/04/10

**ملخص:**

لقد أدى الاهتمام بالأداء الاجتماعي والبيئي في السنوات الأخيرة إلى ظهور توجه جديد للمؤسسة الاقتصادية يتعلق بإدماج الجانب الاجتماعي والبيئي ضمن مخططاتها وهذا عن طريق تبني مفهوم المسؤولية الاجتماعية بصفة عامة والمسؤولية الاجتماعية البيئية بصفة خاصة. المحاسبة وكغيرها من نظم تسير المؤسسة تجاوبت مع هذه التغيرات من خلال ظهور محاسبة المسؤولية الاجتماعية والمحاسبة البيئية، ارتأينا من خلال بحثنا تسليط الضوء على دور مهني المحاسبة في تبني وتطبيق المسؤولية الاجتماعية-البيئية- عن طريق إضافة المتغير البيئي إلى مهامهم الكلاسيكية التي تركز على الجانب الاقتصادي والمالي وهذا في سبيل المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة.

**الكلمات المفتاح:**

مسؤولية اجتماعية بيئية للمؤسسة، تنمية مستدامة، محاسبة بيئية، مهني المحاسبة .

تصنيف JEL: O1.Q5.P3.

**Abstract:**

The interest in social and environmental performance in recent years has led to the emergence of a new trend of economic enterprise integration into its schemes by adopting the concept of social responsibility in general and environmental social responsibility in particular. Accounting and other management systems of the organization responded to these changes through the emergence of social responsibility accounting and environmental accounting, we saw through our research highlighting the role of accounting professionals in adopting and applying social-environmental responsibility - by adding the environmental variable to their tasks Classics that focus on the economic and financial aspect and this is in order to contribute to sustainable development.

**Keywords:**

Social and environmental responsibility for the enterprise, sustainable development, environmental accounting, accounting professionals.

Jel Classification Codes : O1.Q5.P3

\* mellak khadidja e-mail [k.mellak@univ-blida2.dz](mailto:k.mellak@univ-blida2.dz)

\* rafif khadidja, e-mail: [k.refif@univ-blida2.dz](mailto:k.refif@univ-blida2.dz)

## I- تمهيد

تشهد بيئة المؤسسة الاقتصادية بصفتها نظاما مفتوحا عليها تغيرات عميقة ومتسارعة مست الجانب الاقتصادي، الاجتماعي، السياسي والثقافي، وأصبحت تفرض على المؤسسة امتلاك الوسائل والآليات التي تمكنها من مواكبة هذا التطور، حيث يعتبر مفهوم المسؤولية الاجتماعية من أهم التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال وأصبح مطلوب من المؤسسة لعب دور اقتصادي واجتماعي في المجتمع الذي تعمل فيه، هذا المجتمع الذي يعتبر مصدرا لأهم مدخلاتها وهو نفسه قناة لتصريف منتجاتها وخدماتها. من جهة أخرى أدى فهم التدهور البيئي وتداعياته أطرافا فاعلة عالميا وإقليميا إلى الدعوة للتحرّك لإنقاذ العالم من آثار التلوث، والعمل على تطوير وتحقيق شكل آخر من التنمية الذي كان يقتصر فقط على الشق الاقتصادي إلى ما يسمى بالتنمية المستدامة التي تهدف إلى ضمان حق الأجيال القادمة، حيث تعد حماية البيئة من أهم محاورها، ولقد أصبح تطوير المحاسبة بصفتها جزء لا يتجزأ من نظم تسيير المؤسسة تماشيا مع هذه المتغيرات من التحديات المعاصرة لمهني المحاسبة.

### 1.I- الإشكالية وفرضيات الدراسة

فيما يتمثل دور مهني المحاسبة في المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة؟ وكيف له إثبات قدراته في تحليل وتطبيق نظم تسيير حديثة أخرى كالمحاسبة البيئية؟

ومن خلال هذه الإشكالية قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف يمكن للمؤسسة المساهمة في تحقيق أهداف التنمية المستدامة من خلال التزامها بالمسؤولية الاجتماعية؟
- هل تبنى المحاسبة البيئية من طرف المؤسسة يمثل شكلا من أشكال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة؟
- ماهو الدور الذي يلعبه مهني المحاسبة في تعزيز الالتزام بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية البيئية؟ وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بطرح الفرضيات التالية:
- تساهم المؤسسة المسؤولة اجتماعيا في تحقيق أهداف التنمية المستدامة؛
- يعتبر تبنى المحاسبة البيئية من طرف المؤسسة شكلا مهما من أشكال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة؛
- يلعب مهني المحاسبة دورا مهما في تحسين أداء المؤسسة من حيث الاستجابة إلى متطلبات المسؤولية الاجتماعية-البيئية.

### 2.I- الدراسات السابقة ومنهجية البحث

-عمار طهرات، أمين مخفي (2018)، "المقاربات العملية للمسؤولية الاجتماعية، ومساهمتها في التنمية المستدامة" تجارب دولية رائدة بين النموذجين الاسلامي والوضعي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، المجلد 11، العدد 01، اعتمد الباحثان على المنهج الاستنباطي من خلال أداتي الوصف والتحليل، ولقد هدفت الدراسة الى اعطاء بعض النصوص والاحكام الشرعية للمسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة، وتوضيح البعد التنموي المستدام للمسؤولية الاجتماعية ومكاسبه، وخلصت الدراسة الى تبيان ابرز الطرق والآليات المستخدمة من طرف المؤسستين الرائدتين مع توضيح واجبات المؤسسات الجزائرية في الاستفادة من هذه التجارب في مجال المسؤولية الاجتماعية وهذا من خلال الالتزام بتوفير عنصري الشفافية والإفصاح عن برامجها المنفذة، وأهم التوصيات التي خلصت اليها الدراسة الى انه يجب على المؤسسات الجزائرية الاهتمام بتوفير البنية التحتية اللازمة لأداء مسؤولية المنشآت للمسؤولية الاجتماعية، كما يجب عليها الالتزام بتوفير عنصري الشفافية والإفصاح في برامجها المنفذة في مجال المسؤولية الاجتماعية.

- بطاهر بختة، عرقوب وعلي، (2018) "دور المسؤولية الاجتماعية في تحسين التنمية المستدامة للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة ميدانية لمؤسسة الجزائرية للمياه وحدة مستغانم ومؤسسة سونلغاز وحدة مستغانم"، مجلة دفاتر بوادكس، العدد 09، جوان 2018، اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي والتحليلي، ولقد هدفت هذه الدراسة الى التعريف بأهم أبعاد واستراتيجيات التنمية المستدامة، مع التركيز على العلاقة بين التنمية المستدامة والمسؤولية الاجتماعية، وقد توصلت الدراسة الى أن اهمال المؤسسات الجزائرية

للجانبي البيئي والاجتماعي للتنمية المستدامة وتركيزها على التنمية الاقتصادية فقط، وان عدم التزامها بمسئوليتها الاجتماعية ادى الى ضعف اسهامها في التنمية المستدامة، ومن أهم التوصيات التي خرج بها الباحثين هو العمل على تنسيق وتكامل ممارسات وأنشطة المؤسسات الجزائرية المسؤولة اجتماعية بما يساهم في تحقيق التنمية المستدامة بفروعها الثلاث، وتوثيق ذلك في ميثاق وطني للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة الجزائرية.

- بوسبعين تسعديت، (2014) **المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية كإطار لتفعيل دور المؤسسات الجزائرية في تحقيق التنمية المستدامة**، مجلة معارف، العدد 17، ديسمبر 2014، اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، وهدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى فعالية المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية في القياس والإفصاح عن أدائها الاجتماعي والمساهمة في تحقيق التنمية المستدامة، ولقد توصل الباحث إلى أن عملية قياس التكاليف والعوائد البيئية والاجتماعية محاسبا صعبة وهذا راجع إلى طبيعة المتغيرات الكيفية التي تحكم عملية التكميم كما أوصى بضرورة إيجاد أسس وطرق قياس مناسبة تتناسب وحجم آثار المبادلات الاجتماعية التي وجب تحديد قيمتها للوقوف عند التكاليف والعوائد البيئية . وعليه فإننا نهدف من خلال هذه الدراسة إلى:

- الإشارة إلى الدور المهم الذي تلعبه المحاسبة البيئية في التحكم في تنفيذ التزامات المؤسسة المسؤولة اجتماعيا والتي تساهم بدورها مباشرة في تحقيق التنمية المستدامة؛
- تحليل الدور الذي من الممكن أن يلعبه مهني المحاسبة في تحقيق التزام المؤسسة في تحقيق التنمية المستدامة من خلال تحسين تحكمه في تقنيات ومتطلبات هذا النوع من المحاسبة.

بالنظر إلى طبيعة الموضوع وحتى تتمكن من تحقيق أهداف الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي لتغطية جوانب الموضوع، حيث تم جمع المعلومات ومن ثم تحليلها للخروج بأهم النتائج.، ومحاولة منا لمعالجة إشكالية الدراسة، قمنا بتقسيم بحثنا إلى ثلاث محاور كانت على النحو التالي:

- المحور الأول:** المقاربات الاقتصادية للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة لتحقيق أهداف التنمية المستدامة؛
- المحور الثاني:** المحاسبة البيئية كشكل من أشكال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة؛
- المحور الثالث:** دور مهني المحاسبة في القياس والإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسة.

## **II المقاربات الاقتصادية للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة لتحقيق أهداف التنمية المستدامة:**

قامت الشبكة الأوروبية للمؤسسات حول المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات ( CSC Europe ) بتعريف المسؤولية الاجتماعية على أنها " الطريقة التي يتعامل بها مسيري المؤسسات لتحسين آثارهم الاجتماعية والبيئية في سبيل خلق القيمة للمساهمين وأصحاب المصالح معا، عن طريق تغيير التنظيم، العمليات والاستراتيجيات"<sup>1</sup>.

### **1.II- مقاربات تبني المؤسسة للمسؤولية الاجتماعية-البيئية:-**

إن مناقشة المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة وطبيعة البيئة التي تعمل فيها المؤسسات من المواضيع التي تثير جدلا كبيرا في الأوساط العلمية والأكاديمية وفي إدارة المؤسسات، إذ تشعبت البحوث في إطار المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة وطرح وجهات نظر متعددة مثلت تيارات فكرية مختلفة تعالج كيفية تعامل المؤسسات مع مجتمعاتها.

### **1-التصور الليبرالي للمسؤولية الاجتماعية « RSE »، المؤسسة كمنظومة اقتصادية تهدف لتعظيم أرباحها:**

ارتبط نشوء هذا التصور خلال مرحلة قيام المشاريع الصناعية واعتقاد رجال الأعمال بأنهم يمتلكون هدفا واحدا وهو تعظيم الأرباح، يمكن التمييز بين موقفين ينتميان لهذه المقاربة حتى وإن أمكن التأكيد من وجود قاعدة مشتركة للمبادئ والأسس التي تربط بينهما. يتمثلان في كل من " الموقف المعارض للمسؤولية الاجتماعية"، معتبرين أن المسؤولية الاجتماعية الوحيدة للمؤسسة هي تحقيق الأرباح. أما الموقف الثاني فيمكن أن تصنف من خلاله المسؤولية الاجتماعية كوسيلة إستراتيجية لتحقيق الثروة. يقوم التصور الليبرالي على فرضيتين اثنتين نذكرهما فيما يلي<sup>2</sup>:

- الدولة هي الممثل السياسي والاجتماعي الوحيد، والمؤسسات هي منظمات خاصة وبالتالي فإن الأطراف غير السياسية ليسوا ملزمين بعرض قراراتهم للرقابة العامة وتبرير سلوكهم وهذا في إطار توافق أعمالها مع اللوائح القانونية سارية المفعول<sup>3</sup>.
  - تساهم المؤسسة بصفقتها فاعل اقتصادي خاص في رفاهية المجتمع عن طريق طرحها لعمليات اقتصادية في السوق، بالتالي فإن القيمة الاجتماعية المقدمة تتمثل في تدفق المنافع بين المؤسسة والمجتمع، وهذا ما لا يتعارض مع هدفها الرئيسي في تحقيق الأرباح.
- 2- التصور التعاقدى للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة: المؤسسة كمنظومة اقتصادية واجتماعية:**

يحمل التصور التعاقدى انتقاد ضمني للمقاربة الاقتصادية، التي يقوم عليها التصور الليبرالي للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة والذي يخدم مصلحة المساهمين فقط، حيث تعتمد هذه المقاربة على نظرية أصحاب المصلحة لإعطاء إطار معياري للدور الذي يجب أن تتحمله المؤسسة في المجتمع.

عرف مصطلح أصحاب المصلحة لأول مرة في اجتماع معهد ستانفورد للأبحاث في الولايات المتحدة عام 1963م على أنهم: "الجماعات التي بدونها تتوقف المنظمة عن العمل"<sup>4</sup> أو بتعبير آخر تلك الجماعات التي تعتبر حيوية لبقاء ونجاح الشركة. كما عرفه البروفيسور ادوارد فريمان<sup>5</sup> ووافقه العديد من الكتاب على أنهم: "الجماعات أو الأفراد التي يمكن أن تؤثر أو تتأثر بإنجازات وأهداف المنظمة"<sup>6</sup>.

تعتبر نظرية أصحاب المصلحة والتي تقترح تحليلاً للعلاقات بين المؤسسة وبيئتها من أهم المراجع النظرية في الأبحاث المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة. بالنسبة للبروفيسور ادوارد فريمان فإن أخذ أصحاب المصلحة بعين الاعتبار في إدارة أعمال المؤسسة بصفة طوعية أمر في غاية الأهمية، فهذا يجنبها الدخول في غمار حلول تستدعي تدخل العدالة والتي قد تكون مكلفة وتقلص من حرية المسيرين، من هذا المنظور فإن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة لا تكون مطلقة وإنما تتعلق بأصحاب المصلحة الأكثر أهمية بالنسبة لها<sup>7</sup>. كما يمكن التمييز بين نوعين من أصحاب المصلحة، النوع الأول من لهم عقد ظاهر مع المؤسسة: المساهمون، المصارف، العاملون، الزبائن والموردون، أما النوع الثاني فهم أصحاب المصلحة الذين لهم علاقات طوعية مع المؤسسة في إطار غير قانوني كالسلطات المحلية والمنظمات غير الحكومية.<sup>8</sup>

عرفت نظرية أصحاب المصلحة تطوراً هاماً خلال سنوات التسعينات، كان الهدف من خلالها تبنى الأسس المعيارية للمصطلح، نذكر أهمها في التوصل إلى تقسيم لنظريات أصحاب المصلحة في ثلاث مقاربات تتمثل في: المقاربة الوصفية، المقاربة الفعالة والمقاربة المعيارية<sup>9</sup>، تحدف المقاربتان الأولى والثانية إلى وصف علاقة المؤسسة بمحيطها لتقدم أداة مساعدة للمسيرين لإدارة العلاقة مع أصحاب المصلحة بطريقة إستراتيجية، أما المقاربة المعيارية فقد قادت إلى توسيع هدف المؤسسة من تعظيم الأرباح إلى التنسيق بين مختلف متطلبات أصحاب المصلحة، وبالتالي فإنها تقدم إطار نظري يبرر الاعتراف بمسؤوليات المؤسسة اتجاه أصحاب المصلحة.

### 3- التصور السياسي للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة: المؤسسة ككيان سياسي في مجتمع شامل:

إن العولمة بما تحمله من نظرة مرنة للسيادة والحدود الوطنية وتطبيقات من تدوير وفتح الأسواق الوطنية أمام حركة وتدفق رأس المال والخدمات بدون حدود أو ضوابط، أدت إلى انحسار دور الدولة، حيث شهد نهاية القرن العشرين تغيراً في القيم التي تتبناها المؤسسة، تتماشى مع نقص إمكانية الحكومات في ضبط شؤون كانت مضمونة من طرفها ماضياً، تأخذ فيه المؤسسة دور المؤسسة المواطنة<sup>10</sup>.

من هذا المنطلق وفي إطار العولمة تقوم المؤسسات بأنشطة تطوعية في المجالين الاجتماعي والبيئي، هذه الأعمال ليست مبررة في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة كما هو متفق عليه في التقليد الليبرالي، حيث أن هناك بعض المؤسسات لا تقوم فقط بإرضاء أصحاب المصلحة الأكثر نفوذاً بالنسبة لها متماشية مع المعايير القانونية والأخلاقية للمجتمع بل تتعداها في ذلك إلى الانخراط في خطابات تحدف إلى إعادة تعريف تلك المعايير والتوقعات.

من خلال هذا التصميم للمسؤولية الاجتماعية، تتغير المسؤوليات الاجتماعية للمؤسسة من المنهج التفاعلي (مع متطلبات أصحاب المصلحة) إلى دور استباقي في المشاركة في المجال الاجتماعي والبيئي، حيث تعرف المسؤولية الاجتماعية من زاوية التصميم السياسي على النحو التالي: "هي حركة المؤسسات نحو حل التحديات البيئية والاجتماعية الشاملة، بالمشاركة بطريقة متواصلة مع المنظمات والهيئات الوطنية والدولية، والمساهمة في مسار المداولات السياسية"<sup>11</sup>.

## II.2- علاقة المسؤولية الاجتماعية - البيئية - للمؤسسة بتحقيق أهداف التنمية المستدامة:

### 1- تعريف التنمية المستدامة:

يمكن تعريف التنمية المستدامة كما يلي: "الأعمال التي تهدف إلى استثمار الموارد البيئية بالقدر الذي يحقق التنمية، ويحد من التلوث، ويصون الموارد الطبيعية ويطورها، بدلا من استنزافها ومحاولة السيطرة عليها، وهي تنمية تراعي حق الأجيال القادمة في الثروات الطبيعية للمجال الحيوي لكوكب الأرض، كما أنها تضع الاحتياجات الأساسية للإنسان في المقام الأول، فأولوياتها هي تلبية احتياجات المرء من الغذاء والسكن والملبس وحق العمل والتعليم والحصول على الخدمات الصحية وكل ما يتصل بتحسين نوعية حياته المادية والاجتماعية، وهي تنمية تشترط ألا تأخذ من الأرض أكثر مما نعطي"<sup>12</sup>

تم تعريفها من قبل منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة (FAO) على أنها: "إدارة وحماية قاعدة الموارد الطبيعية وتوجيه التغيير التقني والمؤسسي بطريقة تضمن تحقيق واستمرار إرضاء الحاجات البشرية للأجيال الحالية والمستقبلية.

إن تلك التنمية المستدامة (في الزراعة والغابات ومصادر الثروة الطبيعية) تحمي الأرض والمياه ومصادر الثروة النباتية والحيوانية ولا تضر بالبيئة وتتسم بأنها ملائمة من الناحية الفنية ومناسبة ومن الناحية الاقتصادية والاجتماعية"<sup>13</sup>.

كما عرف المشرع الجزائري التنمية المستدامة في المادة الرابعة من القانون 10-30 المؤرخ في 19 جويلية 2003، المتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة كما يلي: "التنمية المستدامة تعني التوفيق بين تنمية اجتماعية واقتصادية قابلة للاستمرار وحماية البيئة، أي إدراج البعد البيئي في إطار تنمية تضمن تلبية حاجات الأجيال الحاضرة والأجيال المستقبلية"<sup>14</sup>

من هذه التعاريف يمكن استخلاص تعريف للتنمية المستدامة على أنها "تنمية تستجيب لحاجيات الحاضر دون التعريض للخطر إمكانية الأجيال القادمة لتلبية حاجاتهم، وذلك بالتوفيق بين ثلاث أبعاد: البعد الاقتصادي، البعد الاجتماعي والبعد البيئي".

### 2- أهداف التنمية المستدامة:

تسعى التنمية المستدامة إلى تحقيق جملة من الأهداف أبرزها:<sup>15</sup>

- تحقيق نوعية حياة أفضل للسكان : تحاول التنمية المستدامة من خلال عمليات التخطيط وتنفيذ السياسات التنموية تحسين نوعية حياة السكان في المجتمع اقتصاديا، اجتماعيا ونفسيا عن طريق التركيز على الجوانب النوعية للنمو وليس الكمية فقط وبشكل عادل ومقبول؛
- تعزيز وعي السكان بالمشكلات البيئية : عن طريق تنمية إحساسهم بالمسؤولية تجاه البيئة وحثهم على المشاركة الفعالة في إيجاد حلول مناسبة للمشاكل التي تواجهها، من خلال مشاركتهم في إعداد وتنفيذ ومتابعة وتقديم برامج ومشاريع التنمية المستدامة؛
- احترام البيئة الطبيعية: من خلال التركيز على العلاقات بين نشاطات السكان والبيئة، والتعامل مع النظم الطبيعية ومحتواها على أساس حياة الإنسان، وذلك عن طريق مقاييس الحفاظ على نوعية البيئة والإصلاح والتهيئة، على أن تكون العلاقة في الأخير علاقة تكامل وانسجام؛
- تحقيق استخدام واستغلال عقلائي للموارد : تتعامل التنمية المستدامة مع الموارد على أنها موارد محدودة لذلك تحول دون استنزافها أو تدميرها وتعمل على استخدامها وتوظيفها بشكل عقلائي؛
- ربط التكنولوجيا الحديثة بأهداف المجتمع : تحاول التنمية المستدامة توظيف التكنولوجيا الحديثة بما يخدم أهداف المجتمع، وذلك من خلال توعية السكان بأهمية التقنيات المختلفة في المجال التنموي؛
- إحداث تغيير مستمر ومناسب في حاجات وأولويات المجتمع : وفق نمط يلائم إمكانياته ويسمح بتحقيق التوازن الذي بواسطته يمكن تفعيل التنمية الاقتصادية والسيطرة على جميع المشكلات البيئية وإيجاد الحلول المناسبة دون أن نستنزف قاعدة الموارد الطبيعية اللازمة لدعم التنمية في المستقبل؛
- تحقيق نمو اقتصادي تقني : بحيث يحافظ على رأس المال الطبيعي الذي يشمل الموارد الطبيعية، ويبحث عن بدائل ذات كفاءة بالاعتماد على التطور التكنولوجي، وهذا بدوره يتطلب تطوير مؤسسات وبنى تحتية وإدارة ملائمة للمخاطر والتقلبات لتؤكد المساواة في تقاسم الثروات بين الأجيال المتعاقبة وفي الجيل نفسه.

### 3- مساهمة المسؤولية الاجتماعية في تحقيق التنمية المستدامة:

إن العمل في محيط مضطرب اجتماعيا يعتبر تهديدا لعمل المؤسسة وتواجدها، في حين أن النسيج الاجتماعي المتناسك يحسن من أدائها ويفيد المجتمع والبيئة. كما أن العائد على الاستثمار بالنسبة للمؤسسة المسؤولة اجتماعيا هو إثراء وتحسين لنوعية الموارد الموجودة في المحيط والتي قد تحتاج إليها المؤسسة. ولأجل ذلك من المهم أن تعبر المؤسسة عن التزامها تجاه المجتمع من خلال توفير مناصب الشغل، تكوين العاملين، تحسين الخدمة للزبائن، الاندماج في الخدمات التطوعية وحملات التوعية، احترام حقوق الانسان، حماية البيئة والحفاظ على الموارد الطبيعية، وهذه نفسها هي المبادئ التي تقوم عليها التنمية المستدامة.<sup>16</sup>

حيث تم تعريف المسؤولية الاجتماعية من طرف المنظمة الدولية للمعايير (ISO) على أنها "مسؤولية المؤسسة عن الآثار الناتجة عن قراراتها وأنشطتها على المجتمع والبيئة من خلال تبنى سلوك شفاف وأخلاقي متناسق مع:

- المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة؛
  - الأخذ في الاعتبار توقعات أصحاب المصالح؛
  - احترام القوانين السارية، والتوافق مع المعايير الدولية؛
  - دمج المسؤولية الاجتماعية في كل نشاطات المنظمة، وعلاقتها.<sup>17</sup>
- وبشكل عملي فإن المؤسسة التي تود أن تمارس مسؤوليتها الاجتماعية وتسهم في تحقيق التنمية المستدامة عليها مراعاة الآتي:<sup>18</sup>
- احترام البيئة وتحقيق نظم الأمان في الإنتاج والمنتجات؛
  - إثراء الحوار الاجتماعي وتحسين ظروف العمل؛
  - احترام حقوق الإنسان؛
  - الالتزام وتحمل المسؤولية تجاه المجتمع المحلي والمساهمة في التنمية المحلية؛
  - الانضمام للمؤسسات المطبقة للمعايير الدولية للمسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة .

### III- المحاسبة البيئية كشكل من أشكال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة:

باعتبار البيئة أحد أهم أبعاد المسؤولية الاجتماعية فإن دمجها في برامج المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات يعتبر حلا مناسباً. فموجب الالتزام الاجتماعي للمؤسسة تجاه البيئة عليها أن تضع خطة ذات كفاءة تتضمن تحديدا للأهداف المتعلقة بتطوير الأداء البيئي، وتحديد نظم الإدارة البيئية اللازم تطبيقها واختيار فريق التنفيذ القادر على تحليل القضايا البيئية وحلها، والالتزام بالمحاسبة البيئية.

#### III.1- مفهوم المحاسبة البيئية:

يطلق مصطلح محاسبة المسؤولية الاجتماعية-البيئية- أو المحاسبة البيئية على الدراسات التي تتناول العلاقة المتبادلة بين المحاسبة والبيئة، ويهدف إلى إنشاء نظام معلومات بيئي داخل المؤسسات، يمكنها من مراعاة وإدراج البيئة وقضاياها في العديد من القرارات التي يستفيد منها الأطراف ذات الصلة من داخل وخارج المؤسسة.

#### 1- المفاهيم المحاسبية للالتزامات البيئية:

إن استخدام هذا المفهوم يتم لمساقات مختلفة تشمل على مايلي<sup>19</sup>:

- التقييم والإفصاح عن المعلومات المالية المرتبطة بالبيئة في سياق المحاسبة المالية والتقارير الصادرة عنها.
- تقييم واستخدام المعلومات المالية والفيزيائية المرتبطة بالبيئة في سياق المحاسبة الادارية البيئية (EMA).
- تحمين المؤثرات البيئية الخارجية وتكاليفها التي يطلق عليها محاسبة التكلفة الكلية (FCA).
- المحاسبة عن مخزون المصادر الطبيعية والتدفقات المرتبطة بما بقيم مالية وفيزيائية في سياق محاسبة الموارد الطبيعية (NRA).
- التقرير عن مجمل المعلومات المحاسبية على مستوى المؤسسة، ومعلومات محاسبة الموارد الطبيعية، ومعلومات أخرى لأغراض المحاسبة الوطنية.
- دراسة المعلومات المالية والفيزيائية المتعلقة بالبيئة في سياق المفهوم الواسع للمحاسبة عن الرفاهية المستدامة.

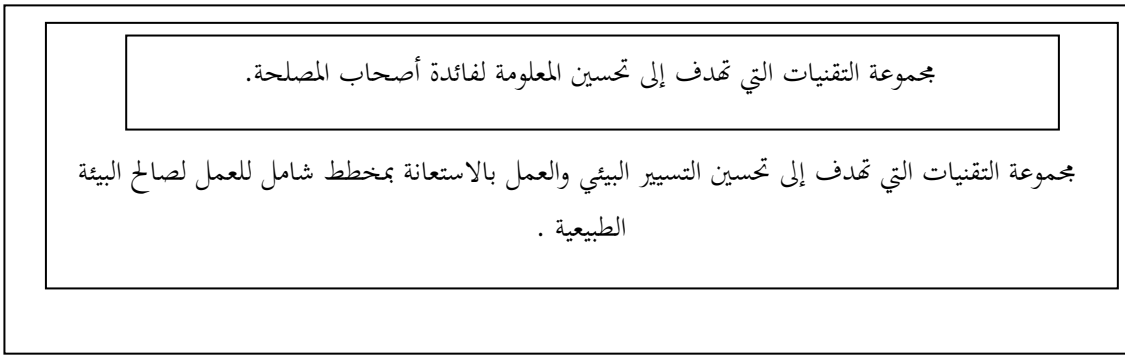
وعلى مستوى المؤسسة فإن المحاسبة البيئية تأخذ أحداثها في سياق المحاسبة الادارية والمحاسبة المالية.

## 2- تعريف المحاسبة البيئية:

أيا كانت التسمية، نقدم فيما يلي مجموعة من تعريفات المحاسبة البيئية:

- **تعريف (Owen.Gray و Maunders) 1987:** "عملية الإفصاح عن الآثار الاجتماعية والبيئية عن الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة لفائدة أصحاب المصالح المعنية خاصة والمجتمع عامة".<sup>20</sup>
- **تعريف "Bernard Christophe" (1992):** " نظام فعال للمعلومات حول ندرة الموارد الطبيعية المتعلقة بنشاط المؤسسة، بهدف العمل على تخفيض هذه الندرة والإفصاح للغير".<sup>21</sup>
- كما عرفت على أنها "علم يبحث في كيفية تأثير الجوانب البيئية على نظام المحاسبة التقليدي، وهي أداة فعالة لقياس وتقييم الجوانب المادية البيئية للمؤسسات".<sup>22</sup>
- وعرفت أيضا على أنها: " تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية وإزالتها عملا بمبدأ ( من يلوث يدفع )".<sup>23</sup>
- كما عرفت المحاسبة البيئية<sup>24</sup> على عدة مستويات بين نظرة محدودة تقنية بحتة ونظرة أكثر توسعا والتي تدمج المؤسسة ضمن منطق التنمية المستدامة، فيما يلي الشكل الذي يوضح هذا التعريف:

### شكل رقم (1): تعريف المحاسبة البيئية



**Source :** Jean-Philippe Lafontaine, « Les techniques de comptabilité environnementale, entre innovations comptables et innovations managériales », Comptabilité-contrôle- Audit, Tome 9, 2003/3, p(111-127), p113.

هناك من يرى أن تصميم نظام للمحاسبة البيئية، هو الأخذ بعين الاعتبار الأحداث المتعلقة بحماية البيئة وإعادة هيكلتها وفي نظرة أخرى يرى صاحبها " أن الهدف من المحاسبة البيئية هو حساب الوسائل المتاحة لضمان امكانية بقاء الطبيعة والانسان". بينما يرى آخرون أن المحاسبة البيئية ليست مجرد وسيلة لتسجيل التدفقات الحالية والمستقبلية، الأكيدة أو المحتملة، بل هي عبارة عن رافعة للمؤسسات لدفعها نحو النشاطات والاستراتيجيات التي تندمج ضمن منطق التنمية المستدامة.<sup>25</sup>

بعد استعراض مجموعة من التعاريف المتعلقة بالمحاسبة البيئية. يمكن أن نقترح تعريفا للمحاسبة البيئية يتمثل فيما يلي " نظام فعال يعتمد على مجموعة من التقنيات للقياس والإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسة للأطراف ذات الصلة، خارجيا (أصحاب المصالح)، وداخليا(لمساعدة المسيرين على اتخاذ القرارات ضمن منظومة التنمية المستدامة) بهدف تخفيض الآثار البيئية للأنشطة الاقتصادية للمؤسسات".

## III.2- مقاربات المحاسبة البيئية:

تختلف درجات تبني المحاسبة البيئية من مؤسسة إلى أخرى، حيث يمكن التمييز بين ثلاث مقاربات هي:<sup>26</sup>

### 1- المقاربة القانونية "Vision l'égale"

تدعو هذه المقاربة إلى الاهتمام بالبيئة فقط في إطار تأثيرها المحتمل على التدفقات النقدية للمؤسسة. يعتقد مدافعي هذه النظرة أن النظام المحاسبي الحالي يفي باحتياجات مستعملي القوائم المالية الذين يهتمهم أساسا المردودية الاقتصادية للمؤسسة. يتمثل دور المدقق الخارجي في هذه الحالة في التدخل في الأداء الاقتصادي دون غيره و التأكد من صحة المعلومات المقدمة وامتنالها للقانون.

## 2-مقاربة الإنسان "Vision Anthropocentrique"

مع تنامي الوعي البيئي للمجتمعات، ازداد الضغط على مهنة المحاسبة لمواكبة هذا التوجه الجديد وأصبح لزاما عليها دمج المسائل البيئية مع المحافظة على واجباتها اتجاه المساهمين والمستثمرين. يتسع دور المحاسب الخارجي من خلال هذه المقاربة إلى دور اجتماعي بممارسته مسؤولية بيئية اتجاه المجتمع يرى رواد هذا التصور نسبته إلى الإنسان مفسرين ذلك بأن البيئة الطبيعية ومواردها في خدمة الإنسان، و من خلال هذه النظرة تم اضافة الجانب البيئي مقارنة بالتصور القانوني.

## 3-المقاربة الشاملة "Vision Holiste"

تختلف هذه المقاربة عن سابقتها في إضافة جانب حماية رأسمال الطبيعي، حيث يدعو روادها إلى تغيير نمط تفكير المسيرين من البحث عن مردودية للاستثمار المالي إلى البحث عن إثمار رأسمال الطبيعي وهذا بغرض المحافظة على حياة كوكب الأرض وحفظ حقوق الأجيال القادمة، وبه فإن المحاسب مطالب في هذه الحالة بالإفصاح عن كل المعلومات التي من شأنها الإفادة في تسيير رأسمال الطبيعي. هناك عدة أشكال للمحاسبة البيئية التي تنتمي لهذه المقاربة، نذكر منها دراسة دورة حياة المنتج، حيث تهدف هذه الطريقة إلى خفض الأثر البيئي لمنتج أو نشاط ما بتغيير المواد الداخلة في إنتاجه مثلا.

شكل رقم (2): مختلف مقاربات المحاسبة البيئية

المقاربة الشاملة	مقاربة الانسان	المقاربة القانونية
أداء اقتصادي، بيئي، ايكولوجي واجتماعي	أداء اقتصادي وبيئي	أداء اقتصادي
تهدف إلى خدمة المجتمع والأجيال القادمة.	تهدف إلى خدمة المستثمرين والمجتمع .	تهدف إلى خدمة المستثمرين والمستعملين.
<b>ارتفاع الوعي البيئي</b>		
+	متوسط	-
قوي		ضيق

Source : Jacques Fortin, Louise Martel, « Enjeux éthiques de la réalité environnementale dans un contexte d'audit financier : une étude empirique », Comptabilité- Contrôle –Audit, 1997/2 ( Tome 3), p59-75, p 64.

من خلال ما يوضحه هذا الشكل، يمكن للمؤسسة الاختيار بين عدة مقاربات في تبنيتها للمحاسبة البيئية، تختلف جوهريا فيما بينها من خلال درجة الوعي البيئي، من الضعيف إلى القوي، من الامتنال و فقط للقوانين سارية المفعول، إلى درجة حماية رأسمال الطبيعي وإدراج حق الأجيال القادمة.

## IV- دور مهني المحاسبة في القياس والإفصاح عن الأداء البيئي:

يعود اهتمام المحاسبين بالمسؤولية الاجتماعية إلى سنوات السبعينات مع ظهور المحاسبة الاجتماعية بين مؤيد ومعارض. هناك من يرى أن المحاسب يعتبر عنصرا فعالا في المسؤولية الاجتماعية كمدقق خارجي أو كعضو داخلي في المؤسسة بتحسيس محيطه بهذا التحدي الجديد، بينما لا يجذب البعض الآخر مساهمة المحاسب في هذا المجال محتجين بأن اهتمام المحاسب بالجانب المالي يؤدي به إلى ترجمة المسؤولية الاجتماعية كعنصر يؤدي إلى خفض المردودية المالية للمؤسسة

## IV-1- القياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي:

### 1- القياس المحاسبي للتكاليف البيئية:



إن القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية عامة والآثار البيئية خاصة من إحدى أصعب المشاكل التي يعاني منها الإطار الفكري الحالي للمحاسبة، ويكمن السبب الرئيسي في صعوبة قياسها إلى طبيعة هذه الأنشطة أولاً، وبالمنطق الذي تحدث فيه ثانياً. إذ أن بعضها ليس لها قيمة مالية، مما يدفع بالمحاسب إلى تجاهلها أحياناً، أو الاكتفاء بالإفصاح الوصفي عنها. حيث يرى أحد الباحثين<sup>27</sup> بأن صعوبات قياس الآثار البيئية يجب أن لا تحول دون تطبيق عملية القياس، وأن كانت نتائج هذا القياس تقريبية، لأن استخدام المقاييس التقريبية أفضل بكثير من عدم القياس نهائياً.<sup>28</sup>

ويقصد بالقياس المحاسبي البيئي: " تحديد قيم لجميع عناصر التكاليف الناجمة عن التزامات المؤسسات بمسؤولياتها الاجتماعية والبيئية، سواء كان هذا الالتزام اختيارياً أو اجبارياً"<sup>29</sup>.

## 2- الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي:

يتم الإفصاح حول الأنشطة البيئية التي تقوم بها المؤسسة على مستوى القوائم المالية الأساسية: (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، جدول التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية)، أو في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية أو في تقارير مستقلة تدعى تقارير التنمية المستدامة أو المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، ويشترط في المعلومات البيئية المفصوح عنها أن تتميز بالملاءمة، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة، التوقيت المناسب والقابلية للرقابة<sup>30</sup>، ويقصد بمعيار الملاءمة أن تفيد المعلومات المفصوح عنها في عملية اتخاذ القرار. و يعرف الإفصاح البيئي على أنه "كافة المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للمؤسسة والآثار المالية المترتبة عنها والإفصاح عنها بالتقارير المالية لتحقيق رغبات الأطراف المستفيدة منها."<sup>31</sup>

يتطلب الإفصاح الملائم للمؤسسات تحديد مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية، وعدم الاكتفاء بنوع واحد فقط، حيث أوردت اللجنة الاستشارية الإنجليزية للمؤسسات والبيئة بعضاً من تلك البيانات:

### ➤ البيانات المالية:

- التكاليف البيئية الجارية التي تتحملها المؤسسة؛
- التكاليف البيئية الرأسمالية والفرقة بينها وبين التكاليف الرأسمالية الأخرى؛
- المبالغ التي تحملتها المؤسسات (جزاءات، غرامات، تعويضات) والناجحة عن عدم التوافق مع الاشتراطات البيئية؛
- الإيرادات الناتجة عن العمليات البيئية ( إيرادات إعادة التدوير).

### ➤ بيانات غير مالية:

- كمية الانبعاثات والمخلفات الناتجة عن العملية الإنتاجية في كافة مراحلها؛
  - كمية المخلفات التي يتم معالجتها أو تدويرها؛
  - كمية الوفر في مدخلات النشاط ( خامات/طاقة... إلخ)
  - نسبة الانخفاض في عدد المصابين من العاملين بأمراض نتيجة التلوث؛
  - كمية الزيادة في المبيعات الناتجة عن تحسين مستوى الأداء البيئي؛
  - المساحات الخضراء والأشجار التي أضيفت لعناصر التنوع البيولوجي.
- أما عن شكل الإفصاح عن الأداء البيئي للمؤسسات، فيمكن التمييز بين ثلاث طرق أساسية:
- أولها: التقارير الوصفية البحثية وهي لا تحمل أي نوع من التعبير الكمي فهي غير مدعمة بالأرقام أو الإحصائيات؛
  - ثانيها: التقارير الكمية، وهي مدعمة بالأرقام والإحصائيات والنسب والمعدلات، أي يتم استخدام التعبير الكمي سواء النقدي أو غير النقدي؛
  - ثالثها: هي التقارير التي يتم التعبير عن جميع عناصرها بوحدات نقدية.

## IV-2- دراسات حول وجهة نظر المحاسبين اتجاه المحاسبة البيئية:

قامت الحكومة البريطانية سنة 1987 بطرح عدة أبحاث حول الاقتصاد الأخضر أو البيئي، كان من بين هذه الأبحاث تلك المتعلقة بالمحاسبة البيئية عامة وموقف المحاسبين من هذا المفهوم خاصة، توصلت هذه الدراسة إلى تصور إيجابي من المجتمع المحاسبي لاستخدام أدوات المحاسبة البيئية في المستقبل<sup>32</sup>.

قام نفس الباحث سنة 1994 بدراسة أخرى عبر استبيان وزع على المديرين الماليين لـ 1000 مؤسسة بريطانية، يحتوي موضوع الاستبيان على ثلاث محاور: معلومات أساسية حول المؤسسة، السياسة البيئية واندماج المحاسبين ومعلومات حول المحاسبين المشككين للبيئة محل الدراسة واستيعابهم للقضايا البيئية. توصل هذا البحث إلى نتائج مفادها أن المحاسبين موجّهين بصفة أكبر للمقاربات المالية للمحاسبة البيئية مقارنة بتلك القضايا غير المالية كاستهلاك الموارد الطبيعية والاستثمارات البيئية، كما بينت ضعف اندماجهم في السياسة البيئية على غرار إعداد تقارير السياسة البيئية، تقييم الأداء البيئي للموردين، تحليل دورة الحياة، خلاصة لهذا فإن المحاسبين ورغم رغبتهم في الاندماج في السياسة البيئية للمؤسسة إلا أن ذلك لم يترجم في الواقع العملي<sup>33</sup>.

بينت دراسة أخرى حول المحاسبين الاستراتيجيين سنة 1995 أن محاسبا واحدا فقط من يأخذ بعين الاعتبار المسائل البيئية، معتبرين أن البيئة ليست مسؤولية المحاسبين<sup>34</sup>، كما أسفرت نتائج دراسة أخرى في هون كونغ أجريت سنة 1996 أن 59% من المحاسبين يعتقدون أن لهم دور في التسيير البيئي عن طريق القيام بتقييم الأخطار والتكاليف البيئية، تقييم تكاليف التنظيف، إعداد نظم التقرير البيئي<sup>35</sup>.

كما عرفت الدراسات في الدول النامية حول موضوع العلاقة بين المحاسبين والقضايا البيئية تأخرا مقارنة بتلك المذكورة أعلاه حيث أجريت أول دراسة سنة 2003 في جزر فيجي، حيث تبين من خلال نتائجها إدراك متباين للقضايا البيئية من طرف المحاسبين فهناك من يرى أنه ليس للمحاسب أي دور في هذا المجال، أما فيما يخص ضرورة التقارير البيئية اتفقت العينة على توفر معايير متعلقة بهذا المجال. اعتقد الباحث صاحب الدراسة أنه يمكن زيادة إدماجهم في المحاسبة البيئية إذا تمت زيادة معارفهم وتقوية النصوص القانونية<sup>36</sup>.

وملخصا لما جاء في الدراسات السابقة تباينت آراء المحاسبين وإدراكهم للقضايا البيئية بين الإيجابي والسلبي، حيث نرى أن هذا الاختلاف يعود إلى عدة عوامل أهمها تلك المتعلقة بوعي المحاسبين بهذه القضايا كالمجتمع ككل، فلا بد عليهم من مواكبة التطورات الحاصلة سيما في مجال التسيير، وهذا ما يفسر تقاعس المحاسبين في الدول السائرة في طريق النمو لغياب الوعي البيئي بصفة عامة، كما لا يمكن الإغفال عن عدم تحكم المحاسبين النسبي في الآليات التقنية التي تتطلبها أحيانا المحاسبة البيئية، وأخيرا يمكن القول أن للحكومات دور كبير في دمج المحاسبين في هذه القضايا كسنها لقوانين التي تلزمهم بذلك وبالتالي تنمية إدراكهم في مجال المحاسبة البيئية.

#### IV-3- مجالات معرفة المحاسب للمسؤولية البيئية للمؤسسة:

يتم فيما يلي معالجة معرفة وإدراك المحاسب في مجال المسؤولية الاجتماعية-البيئية- للمؤسسة من خلال التطرق إلى ثلاث مصادر للمعرفة: المجالات المهنية المتخصصة في مجال المحاسبة، المصادر العلمية والتجربة من امتحان مهنة المحاسبة

##### 1- المجالات المهنية المتخصصة في مجال المحاسبة:

في تحليل للمجالات الكندية المهنية للمحاسبة لسنتي 2004 و 2005 بين أن الخطاب المحاسبي في مجال المسؤولية الاجتماعية ينقسم إلى ثلاث محاور رئيسية<sup>37</sup>: التدقيق، المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية (الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة).

- التدقيق: تدقيق المعلومات البيئية والاجتماعية، وتهتم بالآثار البيئية والاجتماعية لنشاطات المؤسسة.
- مراقبة التسيير: نظام محاسبة التكاليف والتسيير البيئي، تهتم أساسا بقياس مردودية الاستثمارات المتخذة في مجال النشاطات الخضراء.

● الإفصاح: يتم من خلاله الإفصاح عن خلق القيمة المحققة من وراء إدماج المسؤولية الاجتماعية ضمن أولويات المؤسسة. يتجلى من خلال مجالات اهتمام مهني المحاسبة حول المسؤولية الاجتماعية والبيئية المعروضة أعلاه إهمال لقياس التكاليف الخارجية للمؤسسة، حيث انصب جل الاهتمام حول قياس وخلق القيمة الناتجة من برامج المسؤولية الاجتماعية.

إن المنتج المقدم في هاته المجالات حول المسؤولية الاجتماعية قليل وفقير من حيث الأمثلة والأدوات المستخدمة، وبالتالي فهو لا يمنح للمحاسب مرجعا ملموسا يمكن الاعتماد عليه، فهناك من تساءل حول إمكانية قياس المحاسب للوعي الاجتماعي والبيئي

للمؤسسات، (كيف له قياس المزايا التي تتاح للمؤسسة من المسؤولية الاجتماعية؟ كيف له تحديد خلق القيمة التي حققتها المؤسسة من المسؤولية الاجتماعية مقدرة بالوحدات النقدية؟) أسئلة كثيرة تفتقر إلى إعطاء آليات ملموسة تساعد المحاسب على تعزيز مهاراته في مجال المسؤولية الاجتماعية.

## 2-المصادر العلمية:

إن لب المعرفة المحاسبية حول المسؤولية الاجتماعية في هذا الفضاء يدور حول المحاسبة البيئية، حيث يعود الاهتمام بالمحاسبة البيئية إلى أكثر من ثلاثين سنة من خلال دورة حياة المنتج، تحليل التكاليف البيئية، التكلفة البيئية الكلية. يتجلى دور المحاسب من خلال جمع المعلومات ذات الصلة، ضمان دقة هذه المعلومات، إعداد الموازنات بالأخذ بعين الاعتبار المعلومات البيئية وقياس أثر نشاط المؤسسة على البيئية. مجموع القدرات التي على المحاسب الإلمام بها في تطبيق المحاسبة البيئية يوضحها الشكل التالي:

### شكل رقم (3): المهارات اللازمة لممارسة المسؤولية البيئية من طرف المحاسبين

- الإلمام بمعايير تقييم الأدلة والإثباتات؛
- استعمال تقنيات الرقابة والاستبيانات؛
- استعمال قدرته المهنية في إصدار الأحكام؛
- تكييف الأنظمة المحاسبية الموجودة لإدماج الأداء البيئي؛
- تحديد التكاليف البيئية؛
- معالجة التناقضات في الأنظمة المحاسبية؛
- تقييم الحاجة إلى تنفيذ نظم معلومات جديدة من عدمها؛
- خلق أو البحث عن استعمال أدوات تقييم الاستثمارات البيئية؛
- عزل وقياس التكاليف البيئية؛

**Source :** Marie-Andrée Caron et al, « Le comptable et la responsabilité sociale de l'entreprise : Une question de connaissances ou de compétences », Gestion, Vol.31, 2006/2, p(92-100), p94.

إن قياس التكاليف الخارجية يعتبر من أهم المواضيع المتطرق إليها في هذا الفضاء مقارنة بالمجالات المهنية، ولكن هذا لا يخفي صعوبة تطبيقها من طرف المحاسبين وإهمالها من قبل المؤسسات في ظل عدم إجباريتها قانوناً. يتطلب قياس التكاليف الخارجية مهارات تقنية بحتة لا يتقنها المحاسبين، وإنما أصحاب الاختصاص من مهندسين تقنيين، فعلى المحاسب مرافقة الأطراف الفاعلين في المسؤولية البيئية في إطار اختصاصه.

يجدر الإشارة إلى أن المحاسبة التحليلية كانت لمدة طويلة من اختصاص مهندسي الإنتاج، ولم يهتم بها المحاسبين إلا في وقت لاحق. ينطبق هذا على تحليل دورة حياة المنتج التي يقوم بها إلى غاية يومنا هذا مهندسين تقنيين، فهي تعتبر كمحاسبة تحليلية للملوئين<sup>38</sup>

### 3-التجربة من امتحان مهنة المحاسبة:

من خلال هذا الفضاء يتبين اندماج المحاسبة الفعلية في المسؤولية الاجتماعية، ويتكون (هذا المجال) من مجموع المهارات المكتسبة خلال التزامه في التسيير والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة. إن تعزيز معرفة ممارس المحاسبة في ما يخص المسؤولية الاجتماعية من الجانب العملي هو نتيجة تفاعل المحاسب مع متطلبات المؤسسة، فهو لا يكتسب من أجل المعرفة وإنما نتيجة تفاعله مع متطلبات عمله. بالمقابل فإن المحاسب يستخدم خلال تآدية مهنته موارد ومكتسبات يأتي بجزء منها من المصدرين المذكورين أعلاه (المجالات المهنية والمصادر العلمية)، وأما القدرات التي يطورها أثناء تآديته لمهامه في مجال المسؤولية الاجتماعية تأتي بشكل عفوي<sup>39</sup>.

بالرغم من الدراسات التي بينت دور المحاسب في مجال المسؤولية الاجتماعية، هناك عدة عوامل تعرقل اهتمام المحاسب بالمسؤولية الاجتماعية والتي تتمثل فيما يلي<sup>40</sup>:

- الغموض الذي يميز العلاقة بين الأداء المالي والأداء البيئي للمؤسسات، وإذا كانت هناك أرباح اقتصادية، فهي غالباً غير مأخوذة بعين الاعتبار في نظم مراقبة التسيير الحالية؛
- غياب إطار معياري محدد للتسجيل المحاسبي، القياس والإفصاح عن الأداء البيئي؛
- عدم تجانس متطلبات أصحاب المصلحة فيما يخص الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية-البيئية- للمؤسسات.

#### IV-4- دور المدقق أو المحاسب الخارجي في تبني المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية-البيئية- للمؤسسة:

من خلال درجات تبني المحاسبة البيئية بين مفهومها الضيق والواسع من طرف المؤسسة، يمكن للمدقق الخارجي أن يكون عنصراً فعالاً في مرافقة المؤسسة في القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية بحكم خبرته المالية وهذا رغم بعض العوائق التي قد يصادفها بحكم الطابع الخاص لهذا النوع من التكاليف، أما من ناحية المفهوم الواسع للمحاسبة البيئية الذي يهدف إلى تقليص الأثر البيئي للمؤسسة على البيئة، فهي تعتمد على أدوات غالباً ما تكون تقنية لا يتحكم فيها المراجع الخارجي، نذكر على سبيل المثال أداة تحليل دورة حياة المنتج، القيمة المضافة السلبية، وبالتالي قد يجد المراجع الخارجي نفسه عاجزاً على أن يكون عنصراً فعالاً في تطبيق والمصادقة على هذا النوع من الأدوات<sup>41</sup>، لذا يكون من الضروري تكوين فريق عمل متخصص يضم (مراجعين خارجيين، مهندسين، رجال قانون،...) بإمكانهم أداء مهامهم كل في إطار تخصصه.

عادة ما يقوم المراجع الخارجي بالمصادقة على التقارير المالية، آخذاً بعين الاعتبار الاحتياجات المتناقضة للمعلومات من طرف أصحاب المصلحة (دائنين، مساهمين ومصالح الضرائب،... الخ)، حيث يقوم بإعداد تقرير يبيّن فيه رأيه حول القوائم المالية السنوية للمؤسسة، متحملاً مسؤولية ثلاثية تتمثل في<sup>42</sup>:

- التأكد من حصول المستثمرين على المعلومات الكافية التي تضم تقييم المخاطر واحتمالات الربح؛
- الحكم على مدى ملاءمة المعلومات التي أفصح عنها؛
- الأخذ بعين الاعتبار المصلحة العامة؛

من خلال مسؤولية المدقق الخارجي في الأخذ بعين الاعتبار المصلحة العامة في إبداء رأيه، يتوجب عدم إغفال الأثر البيئي والاهتمام بالمحاسبة البيئية رغم تعارض وجهات النظر البيئية والاقتصادية لذا وفي غياب إطار معياري في مجال المحاسبة البيئية فعلى المراجع الخارجي القيام بما يلي<sup>43</sup>:

- أولاً: الاعتراف بالوضعية البيئية للمؤسسة الموجودة عليها المؤسسة الزبونة؛
- ثانياً: تحديد مختلف الطرق والأدوات المختلفة للإفصاح عن المعلومات المالية التي يجوز عليها، من أجل أداء دوره في حماية المجتمع بيئياً؛
- ثالثاً: تحديد المعلومات المفيدة ولمن توجه هذه المعلومات، وهل تعد المعلومة المتعلقة بالأداء البيئي ضمنها؟؛
- رابعاً وأخيراً: تقييم الوضعية مع تحديد أحسن طريقة للتدخل.

#### V- النتائج ومناقشتها:

مع تصاعد الوعي البيئي لدى المجتمعات، لم يعد من مصلحة المؤسسة سواء على المدى البعيد أو القصير إغفال الجوانب المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية- البيئية- التي تهدف إلى حماية البيئة الطبيعية المحيطة بها وتحقيق التنمية المستدامة، و مع هذه التوجهات الجديدة للمؤسسات لا بد من أن يقبل المحاسبون أنهم بحاجة إلى فهم المتغيرات البيئية والاستجابة لها إذا أرادوا أداء دور فعال في هذا التحدي الاستراتيجي الحديث، تترجم هذه الاستجابة من خلال الغوص في مجال المحاسبة البيئية. وفيما يلي أهم النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة:

- من أجل التحكم في متطلبات الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية- البيئية- يقع على مهنيي المحاسبة التحكم في أدوات المحاسبة البيئية التي تستلزم فهم وتسيير المشاكل البيئية والتحكم في تقنياتها وإسقاطها على النظم الكلاسيكية للمحاسبة كل حسب تخصصه (المحاسبة المالية، المحاسبة الادارية والمراجعة الخارجية).
- درجة الوعي البيئي للمؤسسة يحدد نوع المحاسبة البيئية التي يمكن أن تطبقها، حيث تميز نوعين من المقاربات ضيقة تعتمد أساسا على الأداء الاقتصادي أي تأثير البيئة على أدائها الاقتصادي، ومقاربة واسعة تركز على الأداء البيولوجي تسعى إلى تقليص آثارها السلبية على البيئة.
- يتمثل دور المحاسب المالي في فهم الأصول، الخصوم والاحتمالات البيئية، مع إمكانية تحديدها قياسها والإفصاح عنها، أما بالنسبة للمحاسب الإداري فيتمثل دوره في تشكيل نظرة شاملة حول كل التكاليف والوفرات البيئية على المستوى التشغيلي وعلى مستوى كل منتج من المنتجات التي تنتجها المؤسسة، هذا ما يسمح له باتخاذ قرارات عقلانية،
- حتى يتمكن المراجع الخارجي من الرفع من موثوقية ومصداقية تقارير المسؤولية الاجتماعية- البيئية- يجب عليه دمج المتغير البيئي ضمن مهامه المالية بهدف مرافقة المؤسسة في تصميم وتطبيق المحاسبة البيئية مما يمكنه من ممارسة مهامه في الرقابة وإعطاء رأيه حول مكونات هذا النظام بكل مصداقية.
- قد يجد المراجع الخارجي نفسه عاجزا على أن يكون عنصرا فعالا في المراجعة والمصادقة على تقارير المسؤولية الاجتماعية- البيئية- خاصة إذا توجهت المؤسسة الزبونة نحو المحاسبة البيئية في شكلها الموسع التي تعتمد على أدوات تقنية يتعذر عليه- المراجع الخارجي- التحكم في أدواتها، لذا يكون من الضروري الاستعانة بخبير أو بفريق عمل متخصص يضم ( مهندسين بيئيين، رجال قانون،...).

#### اختبار صحة الفرضيات:

- صحة الفرضية الأولى حيث أن التزام المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية هو التزام على مختلف متطلباتها التي تتقاطع في أغلبها مع ركائز التنمية المستدامة كالجانب البيئي والاجتماعي اللذان يعتبران ضرورة على مستوى الاقتصاد الدولي كما على مستوى المؤسسة، وبالتالي فإن حث المؤسسات على تبني المسؤولية الاجتماعية البيئية يقودها إلى تحقيق التزامها تجاه البيئة ودعم نظم الإدارة البيئية لديها في حدود إمكاناتها و نطاق مسؤولياتها و بالتالي المساهمة في التنمية المستدامة؛
- صحة الفرضية الثانية حيث تعد المحاسبة البيئية شكلا من أشكال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، فإذا أردنا الربط بينهما يمكن القول بأن ما من مؤسسة تطبق أساليب وأدوات المحاسبة البيئية إلا وتحترم البيئة وتواجه التزاماتها البيئية بما يتناسب مع دورها ووظيفتها الاقتصادية، فالالتزام البيئي هو جزء من الالتزام الاجتماعي ككل ولا يكتمل الا به.
- صحة الفرضية الثالثة، يمكن لمهنيي المحاسبة أداء دور محوري في تحسين أداء المؤسسة المسؤولة اجتماعيا وذلك من خلال التحكم في أدوات المحاسبة البيئية التي تتطلب عملية القياس والإفصاح عن الأداء البيئي بصفة عامة والتكاليف البيئية بصفة خاصة وكذا التكلفة التي تدفعها البيئة والمجتمع جراء الآثار السلبية التي تسببها أنشطة المؤسسة، هذه المعلومات من شأنها مساعدة إدارة المؤسسة في تكوين صورة واضحة حول أدائها البيئي ومن ثم تحسينه.

#### - الإحالات والمراجع :

<sup>1</sup> Marianne Rubinstein, « Le Développement de la responsabilité sociale de l'entreprise », Revue d'économie industrielle (En ligne), 113/ 1<sup>er</sup> trimestre 2006, mis en ligne le 21 avril 2008, consulté le 8-01-2015. <http://rei.revues.org/295>.

<sup>2</sup> Inès Dhaouadi, « La Conception Politique de la responsabilité sociale de l'entreprise: vers un nouveau rôle de l'entreprise dans une société globalisée », Revue de l'organisation responsable, 2008/2 Vol 3, p.(19-32), p 20.

<sup>3</sup> Ibid, p 21.

<sup>4</sup> Astrid Mullenbach-Servayre, « L'apport de la théorie des parties prenantes à la modélisation de la responsabilité sociétale des entreprises », La Revue des Sciences de Gestion, 2007/1 (n°223), p.109-120, p111.

<sup>5</sup> Robert E. Freeman, philosophe et universitaire américain, connu pour ses travaux sur la théorie des parties prenantes.

<sup>6</sup> Samuel Mercier, Jean-Pascal Gond, « La théorie des parties prenantes », Fargo -Centre de recherche en Finance, Architecture et Gouvernance des Organisations, Cahier n°1050502, Mai 2005, p 5.

<sup>7</sup> Jean-Claude Dupuis, « La responsabilité sociale de l'entreprise : gouvernance partenariale de la firme ou gouvernance de réseau ? », Revue d'économie industrielle, n°122, (2<sup>e</sup> trimestre 2008), p67-86, p71.

<sup>8</sup>Michel Capron, Françoise QuairelLanoizelée; « Mythes et réalités de l'entreprise responsable (acteurs; enjeux; stratégies) »; éditions la découverte; Paris;2004, p97-98.

<sup>9</sup>Thomas Donalson, Lee E. Preston, «The stakeholder theory of the corporation: Concepts, Evidence, and Implications », Academy of Management Review , 20 (1),p.65-91, p66.

<sup>10</sup>Dirik Matte, Andrew Crane, « Corporate Citizenship: Toward an extended theoretical conceptualization», Academy of Management Review, 2005, Vol 30, No 1, 166-179, p 166.

<sup>11</sup>Inès Dhaouadi,op-cit, p.28.

<sup>12</sup>عمار طهرات، أمين مخفي، (2018) "المقاربات العملية للمسؤولية الاجتماعية، ومساهمتها في التنمية المستدامة "تجارب دولية رائدة بين النموذجين الاسلامي

والوطني، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، المجلد 11، العدد 01، ص.112.

<sup>13</sup>بغداد كربالي، محمد حمداني، (2010) "استراتيجيات وسياسات التنمية المستدامة في ظل التحولات الاقتصادية والتكنولوجية بالجزائر"، مجلة علوم انسانية، العدد 45، هولندا، ص.11.

<sup>14</sup>ج ج د ش، القانون 10-03 المؤرخ في 19 جويلية 2003، المتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة، الجريدة الرسمية رقم: 43، الصادرة بتاريخ:20/07/2003.

<sup>15</sup>حنيش أحمد، بوضياف حفيظ، (2018) "التنمية المستدامة والمحافظة على البيئة أساس الاستثمار في الطاقات المتجددة"، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المنتدى الدولي حول استراتيجيات الطاقات المتجددة ودورها في تحقيق التنمية المستدامة- دراسة تجارب بعض الدول، جامعة البليدة 2، 23-24 أبريل 2018، ص.4.

<sup>16</sup>وهيبة مقدم، (2014) "تقييم مدى استجابة منظمات الأعمال في الجزائر للمسؤولية الاجتماعية-دراسة تطبيقية على عينة من مؤسسات الغرب الجزائري"، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة وهران، الجزائر، ص.113.

<sup>17</sup>Adil Cherkaoui, Yasmina Bennis Bennani, « La Norme ISO 26000 de la Responsabilité sociétale des Organisations intègre-t-elle la question de la Diversité des Genres », Revue des études multidisciplinaires en sciences économiques et sociales, N°4, 2017

<sup>18</sup>بظاهر بختة، عرقوب وعلي، (جوان 2018) "دور المسؤولية الاجتماعية في تحسين التنمية المستدامة للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية-دراسة ميدانية للمؤسسة

الجزائرية للمياه وحدة مستغانم ومؤسسة سونلغاز وحدة مستغانم"، مجلة دفاتر بواكس، العدد رقم 09.

<sup>19</sup>هادي رضا الصفار، "المحاسبة عن البيئة المستدامة"، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الدولي السنوي السادس بعنوان "أخلاقيات الأعمال ومجتمع المعرفة"، جامعة الزيتونة، 17-19 أبريل 2006، ص.5.

<sup>20</sup>Nicolas Antheaume, « Le contrôle de gestion environnemental. Etat des lieux, état de l'art »,Comptabilité-Contrôle -Audit, Tome 19- v 3, Décembre 2013, p ( 9-34), p12.

<sup>21</sup>Bernard Christophe, « Comptabilité environnementale : « les nouveaux enjeux pour l'auditeur comptable », The Certified Accountant, July 2004, Issue 19, p(77-81), p77.

<sup>22</sup>Mohammad YassinRahahleh, « Means for Implementation of Environmental Accounting », International Journal of Business and Management, Vol 6, No 3, March 2011, p( 124-135), p 127.

<sup>23</sup>التكريتي وآخرون، (1998) "معايير تحديد التكاليف البيئية بالتطبيق على الشركة العامة للاسمنت الشمالية، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة بغداد، المجلد6، عدد خاص بمناسبة تلمية الألفية الثانية، ص.34.

<sup>24</sup>Jean-Philippe Lafontaine, « Les techniques de comptabilité environnementale, entre innovations comptables et innovations managériales », Comptabilité-Contrôle- Audit, Tome 9, 2003/3, p(111-127), p 113.

<sup>25</sup>Ibid, p114.

<sup>26</sup>Jacques Fortin, Louise Martel, « Enjeux éthiques de la réalité environnementale dans un contexte d'audit financier : Une étude empirique », Comptabilité-Contrôle- Audit, 1997/2 (Tome 3), p( 59-75), p 62.

<sup>26</sup>نفس المرجع، ص 36.

<sup>28</sup>وليد ناجي الحياي، "المشاكل المحاسبية: نماذج مقترحة"، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، بدون طبعة، بدون سنة، ص 36. [http://www.ao-academy.org/docs/Almashaakl\\_almuhasabya\\_w\\_namathej\\_muqtaraha-1.pdf](http://www.ao-academy.org/docs/Almashaakl_almuhasabya_w_namathej_muqtaraha-1.pdf) تاريخ التصفح 20-07-2016.

<sup>29</sup>عبد الرزاق قاسم الشحادة، (2010) "القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العامة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 1، ص.283.

<sup>30</sup>David Collison, SaskiaSlomp, « Environmental accounting, auditing, and reporting in Europe : The role of FEE », European Accounting Review, nr 9:11, p120

<sup>31</sup>حذام فالح جيجان، (2012) "أثر الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات"، مجلة الادارة والاقتصاد، السنة الخامسة والثلاثون، العدد 91، ص.108.

<sup>32</sup>Maxime José Chanhoun, et autres, « Le point de vue des comptables des pays en développement sur la comptabilité environnementale : une étude exploratoire au Bénin », p3, <http://www.jeacc.org/wp-content/uploads/2016/10/CHANHOUN-JOHN-AHYEE-DOMINGO-JEACC-VF.pdf>, date de consultation : 12/08/2017

<sup>33</sup>Jan Bebbington and al, « Accountants' Attitudes and Environmentally-sensitive Accounting », Accounting and Business Research, Nr 24, 1994, p (109-120).

<sup>34</sup>Patrick Medley, « Environmental accounting- what does it mean to professional accountants? », Accounting, Auditing&Accountability Journal, Vol. 10, n°4, 1997, p(594-600), p594.

<sup>35</sup>Maxime José Chanhoun, et autres, op-cit, p4.

<sup>36</sup>Sumit K. Lodhia, « Accountants'Reponses to the environmental agenda in a developing : an initial and exploratory study in Fiji », Critical Perspectives on Accounting, Nr 14, 2003, p(715-737).

<sup>37</sup> Caron Marie-Andrée et al, « **Le comptable et la responsabilité sociale de l'entreprise : une question de connaissances ou de compétences ?** », Gestion, 2006/2, Vol 31, p92-100, p93.

<sup>38</sup> Bernard Christophe, Op-cit, p80.

<sup>39</sup> Caron Marie-Andrée et al, Op-cit, p 95.

<sup>40</sup> Marie-Andrée Caron, Anne Fortin, « **Le professionnel comptable et la RSE : la construction de compétences et l'engagement professionnel ou organisationnel** », Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France, p3.

<sup>41</sup> Bernard Christophe, op-cit, p 80.

<sup>42</sup> Jacques Fortin, Louise Martel, op-cit, p61.

<sup>43</sup> Ibid, p 62.