

الاستدامة البيئية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال الإفصاح المحاسبي على التكاليف البيئية  
من إعداد:

د.خالدي رشيدة جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي azza.lazhar@yahoo.fr	د.الأزهر عزه <sup>1</sup> جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي azza.lazhar@yahoo.fr
---	---

تاريخ القبول: 2018/12/28

تاريخ الإرسال: 2018/12/28

**الملخص:**

يعتبر الاهتمام بالبيئة والتقليل من المسببات الأساسية للتلوث البيئي ذا أهمية كبيرة من مختلف فئات المجتمع ، حيث أصبح تطور المجتمع يقاس بمدى اهتمام أفرادها بالحفاظ على بيئتهم وبيئة أبنائهم، وبهذا أصبح الاهتمام بالبيئة من بين الأمور التي اهتمت بها الدولة والمجتمع المالي لقياس مدى تطور المؤسسات الاقتصادية من خلال مدى حفاظها على البيئة العاملة فيها ودرجة افصاحها على التكاليف البيئية التي تتسبب فيها هذه المؤسسات، حيث أدى هذا الاهتمام لظهور ما يعرف بالمحاسبة البيئية والتي من شأنها ان تساهم في استدامة التنمية بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، حيث تظهر دراستنا هذه الأهمية البالغة للإفصاح المحاسبي على التكاليف البيئية في استدامة التنمية بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة البيئية، الإفصاح المحاسبي، التنمية المستدامة، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

**Abstract:**

The interest of the environment and the reduction of the basic causes of environmental pollution is of great importance from different social groups. The development of society is measured by the extent of its members' interest in preserving their environment and the environment of their children. The extent to which they maintain the environment in which they operate and the extent to which they are exposed to the environmental costs caused by these institutions. This interest has led to the emergence of environmental accounting, which will contribute to the sustainability of development for small and medium enterprises, Our study demonstrates the critical importance of accounting disclosure of environmental costs to the sustainability of development for SMEs.

**Keywords:** Accounting Environment, Accounting Disclosure, Sustainable Development, Small and Medium Enterprises.

<sup>1</sup> د.الأزهر عزه، azza.lazhar@yahoo.fr

## تمهيد:

تعتبر المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ذات أهمية بالغة لما لها من دور في احداث التنمية الاقتصادية، فتعتبر المؤسسة الحلقة الأساسية في تنمية أي اقتصاد كان لأنها الموقع الذي تتم فيه العملية الاقتصادية بهدف خلق الثروة والحفاظ عليها على الأقل و نظرا لبنيتها الاجتماعية، الاقتصادية والقانونية وتفاعلها مع المحيط الداخلي والخارجي، اهتم الباحثون سواء كانوا اقتصاديين أو اجتماعيين بهذه الخلية المؤثرة في حياة الإنسان عامة والاقتصاد بصفة خاصة.

ووفقا لهذا فإن الاهتمام بالمحافظة على البيئة وتجنب مسببات التلوث أصبح ذا أهمية كبيرة من مختلف فئات المجتمع كما أن نجاح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أصبح يقاس بمدى قدرة المؤسسات في الحفاظ على بيئتهم من التلوث وكل مسببات التلوث بصفة عامة، وبهذا أصبح الاهتمام بالبيئة من بين الأمور التي تقاس بها تطور الدول والمؤسسات من مختلف المجالات، لذلك تطور الاهتمام بالمحافظة على البيئة إلى أن أصبح هناك محاسبة بيئية تهتم بمدى قدرة المؤسسة على الحفاظ على التكاليف البيئية من خلال تقاريرها المالية، ولهذا نحاول من خلال هذه الدراسة معرفة أحد آليات الاستدامة البيئية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة المهمة وهي المحاسبة البيئية.

## I. ماهية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

### 1. صعوبات تحديد تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة<sup>1</sup>:

تختلف الآراء حول تحديد مفهوم دقيق، شامل وموحد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة من دولة إلى أخرى باختلاف إمكانياتها وقدراتها، وكذا ظروفها الاقتصادية والاجتماعية ودرجة النمو الاقتصادي والتقدم التكنولوجي. كل هذه العوامل تشكل صعوبات تحول دون ذلك:

#### 1.1. الصعوبات الاقتصادية: وتضم ما يلي:

❖ **اختلاف مستويات النمو:** بين دول متقدمة ذات نمو اقتصادي مرتفع ومستمر ودول نامية ذات نمو اقتصادي منخفض ومتذبذب، مما لا يسمح بمقارنة منصفة بين مؤسستين تتشطان في نفس المجال لاقتصاديين مختلفين.

❖ **تنوع الأنشطة الاقتصادية:** تختلف تصنيفات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من قطاع لآخر لاختلاف الحاجة للعمالة ورأس المال، فالمؤسسات الصناعية تحتاج لرؤوس أموال ضخمة لإقامتها أو توسعها، وعدد كبير من العمالة مؤهلة، الأمر الذي لا يطرح في المؤسسات التجارية أو الخدمية على الأقل بنفس الدرجة.

**2.1. الصعوبات التقنية:** يظهر العامل التقني من خلال مستوى قابلية التكامل بين المؤسسات، فعندما تتحمل المؤسسات جل العملية الإنتاجية يتجه حجمها إلى الكبر، أما إذا كانت العملية الإنتاجية مجزأة على عدد كبير من المؤسسات، يؤدي ذلك إلى ظهور عدة مؤسسات صغيرة ومتوسطة. كما يستند وضع تعريف مشترك نسبيا لهذا النوع من المؤسسات إلى مجموعة من المعايير المحددة للحجم، منها ما هو كمي وما هو نوعي.

**3.1. المعايير الكمية:** يمكن تقسيمها إلى معايير اجتماعية وأخرى مالية ومحاسبية.

### 1.3.1. معيار حجم العمالة:

يعتمد هذا المعيار على حجم العمالة في تحديد صنف المؤسسة، فهناك شبه اتفاق على أنه من بين أهم المعايير التي تميز المؤسسات الصغيرة والمتوسطة عن غيرها. إلا أنه يوجد اختلاف كبير بين الدول المتطورة والنامية فيما يتعلق بتطبيق هذا المعيار، فالمؤسسة الصغيرة في الولايات المتحدة الأمريكية واليابان قد تكون متوسطة أو كبيرة في دول أخرى<sup>2</sup> من جهة، ومن جهة أخرى قد يواجه هذا المعيار صعوبة في تصنيف المؤسسات من حيث عدد العمال لان العبرة ليست في العدد وإنما في الطاقة الإنتاجية، فقد تكون مؤسسة صغيرة كفاءتها الإنتاجية أعلى من مؤسسة أخرى متوسطة فيها عدد أكبر من اليد العاملة. إن الاستناد إلى هذا المعيار فقط لا يعكس الوضع الحقيقي لحجم المؤسسة، لأن العمالة ليست هي العنصر الوحيد في عملية خروج المنتج، فقد تكون هناك مؤسسات كبيرة برأس مال ضخم وعدد محدود من العمال. كما يوضح الجدول التالي تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في دول مختلفة حسب عدد العمال:

**جدول رقم (01): تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في دول مختلفة حسب عدد العمال**

تصنيف	بلجيكا	الولايات المتحدة	فنلندا	بريطانيا	الصين	سويسرا
مؤسسة مصغرة	50-1	250-1	50-1	50-1	49-1	20-1
مؤسسة صغيرة	200-51	500-251	200-51	200-51	500-50	100-21
مؤسسة متوسطة	201+	501+	201+	201+	501+	101+

**Source:** Zouantiné Snoussi Zoulhka: l'incubateur d'entreprise : un dispositif fondamental pour le développement de la pme, colloque international, l'entrepreneuriat et innovation dans les pays en voie de développement, khemis Miliana, 13-14 Novembre 2007 p 205.

### 1.3.2. معيار رقم الأعمال:

يعتبر من المعايير الحديثة والمهمة لتصنيف المؤسسة من حيث الحجم. ويستخدم لقياس مستوى النشاط والقدرات التنافسية. يعترضه عنصر الاختلاف في الحصيلة المالية، بسبب اختلاف المبيعات النقدية من عام إلى آخر باتجاه الزيادة أو النقصان، خاصة إذا حدث ارتفاع في معدل التضخم.

### 1.3.3. معيار رأس المال:

يعتبر أحد المعايير الأساسية في تحديد حجم المؤسسة من حيث الطاقة الإنتاجية، إلا أنه لا يصلح بمفرده كمعيار للمقارنة بين المؤسسات المماثلة في مختلف الدول، حيث تختلف قيمة النقود من دولة لأخرى بل تختلف في الدولة الواحدة، حسب معدلات التضخم، ارتفاع الأسعار والحالة الاقتصادية بصفة عامة إضافة إلى درجة التطور والتقدم التكنولوجي

### 1.3.4. معيار معامل رأس المال / العمل (k/L):

يتميز بين المعيارين السابقين ويمثل حجم رأس المال المستخدم بالنسبة للوحدة الواحدة من العمل والنتائج يعني كمية الاستثمار اللازمة لتوظيف عامل واحد.

### 1.4. المعايير النوعية:

نظرا لقصور المعايير الكمية وحدها في وضع تعريف دقيق وموحد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، فإنه عادة ما يتم اللجوء إلى مجموعة من المعايير النوعية تتمثل أساسا في:

- ❖ **المعيار القانوني:** يتوقف الشكل القانوني للمؤسسة على طبيعة وحجم رأس المال المستثمر فيها وطريقة تمويلها، فشركات الأموال غالبا ما يكون رأسمالها كبير مقارنة بشركات الأفراد. وفي هذا الإطار تشمل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: مؤسسات الأفراد والمؤسسات العائلية والتضامنية وشركات التوصية البسيطة بالأسهم والشركات والمهن الصغيرة الإنتاجية والحرفية..
- ❖ **المعيار التنظيمي:** تصنف المؤسسة صغيرة ومتوسطة وفقا لهذا المعيار إذا اتسمت بخاصتين أو أكثر من الخواص التالية: الجمع بين الملكية والإدارة، قلة مالكي رأس المال، ضيق نطاق الإنتاج وتركزه في سلعة أو خدمة محددة، الاعتماد بشكل كبير على المصادر المحلية للتمويل.
- ❖ **معيار الاستقلالية:** تعتبر المؤسسة صغيرة ومتوسطة إذا كانت مستقلة ماليا على الأقل بنسبة تساوي أو تفوق 20%.
- ❖ **معيار الحصة السوقية:** يهدف لتحديد حجم المؤسسة بالاعتماد على وزنها داخل السوق فهناك علاقة طردية بين حجم المؤسسة وحصتها السوقية بصفة نظرية. فكلما زادت الحصة السوقية للمؤسسة اعتبرت كبيرة، والعكس صحيح.

أما في الجزائر فإن مصطلح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لم يكن معروفا الا بعد دخول هذه الاخيرة في الاصلاحات الاقتصادية وبالضبط بعد توقيعها على الميثاق العالمي حول المؤسسة الصغيرة والمتوسطة في جوان 2000 اضطرت الجزائر الى اللجوء لهذا النوع من المؤسسات وخاصة بعد توقيع اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الاوروبي سنة 2002، والشروع في تطبيقها سنة 2005.

لذلك عمد المشرع الجزائري إلى وضع تعريف مفصل ورسمي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصادر في 12 ديسمبر 2001، في مادته الرابعة. تعتبر وفقه المؤسسة صغيرة ومتوسطة مهما كانت طبيعتها القانونية (مؤسسة عامة أو خاصة) كل مؤسسة إنتاج سلع و/أو خدمات التي من أهم خصائصها ما يلي:

❖ تشغل من 01 إلى 250 عاملا أجيروا بصفة دائمة خلال السنة المعتبرة؛

❖ لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي لآخر نشاط مقفل ملياري دينار جزائري، أو لا يتجاوز مجموع ميزانيتها السنوية خمسمائة (500) مليون دينار؛

❖ تستوفي معايير الاستقلالية، أي لا تمتلك مؤسسة أو مجموعة مؤسسات أخرى لا ينطبق عليها تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أكثر من % 25 من رأسمالها. ويمكن تلخيص التعريف الذي وضعه المشرع الجزائري من خلال الجدول التالي:

#### جدول رقم (02): مفهوم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب المشرع الجزائري

نوع	عدد العمال		رقم الأعمال		مجموع الحصيلة السنوية	
	حدود	حدود	حدود دنيا	حدود قصوى	حدود دنيا	حدود قصوى
مصغرة	01	09	1 مليون دج	20 مليون	1 مليون دج	10 ملايين دج
صغيرة	09	49	20 مليون	200 مليون	10 ملايين	100 مليون
متوسطة	50	250	200 مليون	2 مليار دج	100 مليون	500 مليون

**المصدر:** القانون رقم 10-18 المؤرخ في 12-12-2001 المتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الجريدة الرسمية، العدد 77، ص ص 5-6.

#### 5.1. تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر:

نتيجة لعدم وجود تعريف قانوني محدد ودقيق، فإن وزارة الصناعة والطاقة في الماضي كانت تعتبر أن كل المؤسسات الخاصة والعمومية هي مؤسسات صغيرة ومتوسطة باستثناء المؤسسات الوطنية الكبيرة. ومنذ ذلك التاريخ لم تكن هناك محاولات تذكر لتعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة رغم إنشاء وزارة خاصة بهذه المؤسسات وهي وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة سنة 1993، ومن أجل الانسجام

مع المعطيات الجديدة وخاصة بعد انضمام الجزائر إلى المشروع المتوسطي وكذلك توقيعتها على الميثاق العالمي حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في جوان 2000 ومحاولات الجزائر للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة وجدت الجزائر نفسها مجبرة على إيجاد تعريف ومعايير محددة لهذا النوع من المؤسسات، لقد أخذ القانون الجزائري بنفس التعريف المطبق في الاتحاد الأوربي، حيث عرف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مهما كانت طبيعتها القانونية، بأنها كل مؤسسة إنتاج سلع و/أو خدمات:

❖ تشغل من 1 إلى 250 شخصا؛

❖ لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 2 مليار دج ولا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية 500 مليون دج؛

❖ تستوفي معيار الاستقلالية أي كل مؤسسة لا يمتلك رأسمالها بمقدار الربح فما أكثر من قبل مؤسسة أو مجموعة<sup>3</sup>

## 2. أهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة<sup>4</sup>

إذا كانت المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لم تشهد لحد الساعة اتفاقا حول المعايير المستخدمة في تصنيفها، فإن ثمة اتفاقا حول أهميتها في بناء نسيج اقتصادي قائم على القوة والتنوع في ذات الوقت، فضلا عن كونها تمثل المدرسة المناسبة لتخريج جيل جديد من رجال الاعمال بخبرات وامكانات تؤهلهم لمواصلة مسيرة التقدم والازدهار والمساهمة في تعزيز القدرة التنافسية للاقتصاد الوطني. فضلا عن ذلك فهي تمثل أهم وسائل الإنعاش الاقتصادي لسهولة تكيفها ومرونتها التي تجعلها قادرة على تحقيق تنمية شاملة من خلال قدرتها على توفير مناصب الشغل وخلق الثروة. فوفق تقديرات البنك الدولي لسنة 2002 فإن هذه المؤسسات تشكل نحو 80% من المؤسسات العالمية وتسهم بنسبة 35% من الصناعات اليدوية. ففي الولايات المتحدة الأمريكية تمثل م.ص.ما 90% من مجموع المؤسسات، وتوظف أكثر من نصف اليد العاملة، وتسهم بنحو 56% من الناتج المحلي، وان 37% من هذه المؤسسات تقوم بالتصدير. اما بالنسبة لإيطاليا التي تعتبر الرائدة في هذا المجال، فبوجد بها ما يفوق 2.8 مليون مؤسسة صغيرة استوعبت حوالي 81% من قوة العمل الإيطالية، وساهمت ب 58.8% من القيمة المضافة، وهذا حسب تقديرات عام 2005. اما فيما يتعلق بتجربة الجزائر في هذا المجال فهي محدودة للغاية نتيجة التحديات التي تواجه المؤسسات الصغيرة، اذ بلغ عددها حوالي 346493 مؤسسة سنة 2009 يسيطر عليها القطاع الخاص، ينشط اغلبها في القطاعات غير المنتجة خاصة مجال النقل. وتساهم هذه المؤسسات بحوالي 86.67% من القيمة المضافة في قطاع البناء وبحوالي 93.18% في قطاع التجارة، و16.2% من اجمالي الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات وذلك حسب إحصائيات سنة 2008. إلا إن نسبة مساهمتها في ترقية الصادرات خارج قطاع المحروقات لم تتجاوز نسبة 4% منذ

سنة 2001 إلى غاية 2009. كما وفرت خلال سنة 2009 حوالي 1415079 منصب شغل يستحوذ القطاع الخاص على حصة الأسد منها. إضافة إلى مساهمتها في تنمية روح الابتكار والإبداع، التنويع الثقافي، تعبئة الموارد المحلية، تغذية الصناعات الكبيرة، المحافظة على استمرار المنافسة ومقاومة الاضطرابات.

## II. المحاسبة البيئية

بدأ اهتمام المحاسبين منذ سنوات قليلة بالبيئة وبدر له الجوانب السلبية في استغلال البيئة والعمل على الإفصاح عن تلك الجوانب أو وصف آثارها نتيجة استغلال الإنسان للبيئة أو ممارسة نشاطاته من خلالها وقد ظهرت عدة مسميات في مجال المحاسبة تشير إلى هذا الجانب منها:

❖ المحاسبة الخضراء؛

❖ المحاسبة البيئية من أجل التنمية المستدامة؛

❖ المحاسبة البيئية والاقتصادية.

وأياً كانت التسمية فأنها تعني شمول وتكامل عملية القياس والإفصاح المحاسبي والاقتصادي للأنشطة والبرامج التي تؤثر على البيئة والتي تمارسها الوحدات الاقتصادية للوفاء باحتياجات الأطراف المختلفة في المجتمع، ويتوسع آخرون في تحديد مفهوم المحاسبة البيئية فيرون بأنها " تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية وإزالتها عملاً بمبدأ (من يلوث يدفع)<sup>5</sup>"

كان ينظر للعناصر البيئية باعتبارها موارد مجانية، وان اساءة الاستخدامات واحداث اضرار تنذر بالخطر على العالم، وهو ما دفع المنظمات الدولية المختصة والحكومات والجمعيات غير الهادف إلى الربح للعمل على تحفيز الوحدات الاقتصادية للحد من التكاليف البيئية الضارة المتولد عن انشطتها ومحاولة تنمية العوائد البيئية، والافصاح عن نتائج الجهود في هذا الصدد.

كما أن النظم المحاسبية تصب اهمامها على الاثار الاقتصادية لوحداته من خلال المقارنة ما بين مدخلات العملية الانتاجية ومخرجاتها، بهدف تحديد ما اضافته تلك من عوائد ومن ثم توزع على العناصر التي ساهمت في تحقيقها، متجاهلين عناصر البيئية التي كانت ايضا لها دور في تحقيق ذلك العائد او مقدار الضرر الذي تعرض لها عناصر البيئة، وكان من نتيجة اهمال قياس تلك الاثار، وكذلك لعدم وجود اي نوع من المسائلة عن استهلاك الموارد البيئية.

ويرى بعض الباحثين أن المحاسبة وقواعدها ومعاييرها هي على الأغلب نتاج عمل سياسي أكثر من كونها تحمل المنطق الدقيق او المستخلصات المجربة فهي تعد وتعمل في بيئة ذات طابع

سياسي وتحقق رغبات وتطلعات مستخدميها بمختلف فصائلهم، لذا فان المشاكل التي قد تظهر في التطبيقات المحاسبية تنشأ من عدم رضا الإدارة على المعالجات الواردة بالقواعد والمعايير المحاسبية، فالمشكلة إذن هي ليست مشكلة فنية محاسبية بل هي مشكلة سياسية.

يمكن تعرف محاسبة البيئة بانها "منهج لقياس وتوصيل المعلومات التي تتعلق بالأنشطة البيئية للوحدات الاقتصادية ذات التأثير البيئي الى الاطراف المعنية والمجتمع بشكل يمكن من الرقابة وتقويم ادائها البيئي".

كما يرى بعض الباحثين أن المحاسبة البيئية تقوم بتجهيز المعلومات ذات التأثير المادي والنقدي لأنشطة الشركة إلى الجهات المستفيدة من نظم المعلومات المحاسبية وهم الادارة، حاملو الأسهم، السلطات الضريبية، الدائنون، وكالة حماية البيئة وغيرهم.

فكان لزاما على المحاسب القيام بعملية القياس بعد تطوير مفهومه من قبل المختصين وامكانية تطبيق المقاييس الكمية على الانشطة غير الملموسة في المنشأة التي تدخل من ضمنها التكاليف والالتزامات البيئية.

اما البنك الدولي يرى الى ضرورة ادخال المحاسبة البيئية ضمن حسابات الدخل القومي، او الناتج المحلي الاجمالي الذي يقيس النشاط الاقتصادي للمجتمع ككل، على اعتبار ان هناك تكاليف تنفق لإزالة المخلفات عن مزاولة الشركات نشاطها الصناعية، مما يستدعي ضرورة حماية البيئة، ورفع مستوى الوعي والثقافة البيئية لدى المنتج والمستهلك على حد سواء، من خلال وضع اطار علمي لمفهوم البيئة والتلوث البيئي وطبيعة التكاليف البيئية والتعرف على اسس القياس والتحليل للتكاليف البيئية وبيان دورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية<sup>6</sup>.

نلاحظ من خلال التعاريف السابقة أن المحاسبة البيئية تواجه عدة مشاكل عند القيام بعملية قياس الأداء البيئي وهي<sup>7</sup>:

❖ مشكلة تحديد وحصر الأنشطة البيئية المراد قياسها؛

❖ مشكلة تحديد نطاق القياس؛

❖ تحديد معايير موضوعية للقياس المحاسبي للأنشطة البيئية؛

❖ مشكلة صعوبة ربط التكاليف البيئية بالمنافع البيئية.

## 1. المعايير المحاسبية الدولية للنشاط البيئي<sup>8</sup>:

يمكن تعريف المعايير بانها نماذج او ارشادات عامة تؤدي الى توجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة وتعد المعايير المحاسبية بمثابة بيانات كتابية يصدرها جهاز او هيئة تنظيمية محاسبية



رسمية كانت ام مهنية تتناول تنظيم الاسلوب المناسب لتحديد وقياس عرض عنصر محدد من عناصر القوائم المالية للوحدة الاقتصادية وذلك لأغراض تحديد نتائج الاعمال وبيانات المركز المالي لتلك الوحدة بدرجة مناسبة من الدقة والموضوعية والمعيار المحاسبي يشير إلى القواعد المحاسبية الإرشادية التي يرجع إليها المحاسبون المعنيون لدعم اجتهاداتهم واستفهام أحكامهم وتأتي أهمية المعايير المحاسبية عموماً من خلال:

- ❖ تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشأة؛
- ❖ إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية؛
- ❖ تحديد الطرق الملائمة للقياس؛
- ❖ تمكين المستخدمين من اتخاذ القرار المناسب عند اعتماد المعلومات الأساسية على المعيار الملائمة للقياس.

هناك الكثير من المعايير المحاسبية الموثوقة دولياً كانت او قطرياً تتعرض لموضوع اقرار وقياس والإفصاح عن العواقب المتأتية عن الامور البيئية في البيانات المالية ومع ذلك فان المعايير المحاسبية الحالية توفر بشكل عام اعتبارات عامة وملائمة تطبق ايضاً عند الاقرار والقياس والافصاح عن الامور البيئية في البيانات المالية.

### III. أهمية الإفصاح المحاسبي على التكاليف البيئية في استدامة التنمية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة<sup>9</sup>

كانت وجهة النظر الاقتصادية التقليدية تعد الموارد الطبيعية (ماء، تربة، هواء) مواد متوفرة ومتيسرة بكميات غير محددة وإنما سلع لأثمن لها، بمعنى أن الإنسان تستطيع أن يحصل على ما يحتاجه منها والتوسع في استخدامها وتصريف مخلفاتها دون أن يدفع مقابل لها. لكن هذا الافتراض لم يعد مقبول من وجهة نظر البيئة، وأصبح التفكير الاقتصادي يتجه إلى قياس والتقييم الاقتصادي للتكاليف والمنافع البيئية الناجمة عن إجراءات حماية البيئة والمحافظة عليها، ودمج الأبعاد البيئية في تصميم وتقييم وصنع السياسات الاقتصادية لاسيما وان المنشآت أصبحت تتحمل هذه التكاليف وفق مبدأ من يلوث يدفع تنفيذاً للمسؤولية القانونية والاجتماعية والبيئية بعد فتحولت من تكاليف خارجية إلى داخلية تحمل على كلفة المنتج أو العملية، وتدخّل في تبني سياسات وبرامج حماية البيئة وفي صنع القرارات.

إن تطبيق سياسة من يلوث يدفع، وتحمل المنشأة للتضحيات البيئية سيؤدي بالضرورة في الأجل القصير إلى زيادة تكاليف الإنتاج، ويجعل عملية إنتاج المنتجات الضارة بالبيئة صعباً أو غير

ممكن في بعض الأحيان هذا من ناحية لأنه يؤثر في أسعار المنتجات وهذا بدوره سيؤدي إلى التأثير في القوة التنافسية والحصة السوقية للمنشأة ومن ثم التأثير في نمو تلك المنشأة وربحياتها، ومن ناحية أخرى تؤدي سياسة من يلوث يدفع إلى تنشيط صناعة حماية البيئة وإنعاش صناعات مثل صناعة معدات وتجهيزات تنقية ومعالجة المياه وتصفية الهواء من التلوث ومن ثم التأثير.

لذا فإن احد الإبعاد المهمة التي يمكن إضافتها لوظيفة المحاسبة، هو عمل المحاسبين والمسؤولون عن البيئة معاً على تشجيع مبادرات التنمية المستدامة داخل الشركات، وللقيام بذلك لا بد للمحاسبين من استخدام المحاسبة عن التنمية المستدامة أو المحاسبة الخضراء، والتي تنطرق إلى أمور تتجاوز المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، لتشمل تخمينات تخص البيئة الخارجية تتضمن التأثيرات البيئية الناتجة من عمليات المنظمة، وتهتم بمشكلة التلوث وقياس كلفها، بهدف تزويد متخذي القرارات بالمعلومات ذات العلاقة بهذه المشكلة للاسترشاد بها في تحديد ما يجب عمله للمحافظة على البيئة، فضلاً عن تهيئة وتطوير نظم محاسبية ملائمة تتعلق بالبيئة وتطبيقاتها، توفر المعلومات التي تساعد منظمات الأعمال في إعداد الخطط الإستراتيجية. وعلى هذا الأساس فإن عدد كبير من أصحاب المصالح بدعوا التركيز على بحوث محاسبة الرفاهية المستدامة *Sustainability Accounting* وتطبيقاتها التي لا تركز على العوامل البيئية والاقتصادية الشاملة فحسب وإنما على الجوانب الاجتماعية الضرورية والأساسية للبيئة المستدامة.

وأكدت مجموعة عمل الأمم المتحدة عن المحاسبة للبيئة، إن المحاسبة البيئية تتضمن تحديد وتجميع وتحليل البيانات واستخدام نوعين من المعلومات لاتخاذ القرارات هي:

❖ المعلومات الفيزيائية المتعلقة باستخدام وتدفقات الطاقة والماء والمواد وبضمنها النفايات؛

❖ المعلومات المالية المتعلقة بالكلفة البيئية وتخفيضها والإيرادات الخاصة بها.

ويؤكد الباحثين أن هناك سببين لتناول المسائل البيئية في المحاسبة هما أن المسائل البيئية هي مسائل أعمال؛ كما أن القضايا البيئية ذات مضامين مهمة للتدقيق والذي يعرف بالتدقيق البيئي وفي هذا المجال يرى *Cary* بان هناك خمس خطوات يمكن ان يساهم المحاسبون فيها ضمن الإدارة البيئية:

❖ تغيير الأنظمة المحاسبية؛

❖ حذف النواحي المتضاربة في النظام؛

❖ تقديم بؤادر الأداء البيئي في التقارير المالية؛

❖ تطوير أنظمة معلومات وأنظمة محاسبية جديدة؛

❖ التخطيط للمتطلبات البيئية ضمن الموازنة الرأسمالية.

إن المحاسب هنا كعضو في فريق إدارة المنظمة، لذا فإن دوره أكبر من مجرد المحافظة على أنظمة المعلومات المالية. إن دور المحاسب في مساعدة المنظمات لكي يصبح أكثر حساسية تجاه قضايا البيئة يقع ضمن أربع مراحل:

- ❖ تعديل النظام المحاسبي القائم بشكل سطحي لكي يتخصص بالنفقات المرتبطة بالمجالات البيئية؛
- ❖ تعديل العناصر البيئية السلبية للنظام المحاسبي إذا كان ممكناً مثل تقييم الاستثمار وتقييم الأداء؛
- ❖ يحتاج النظام المحاسبي إلى أن يصبح ذو نظرة تقدمية وأكثر إدراكاً للقضايا المحتملة الناشئة عن التطور في جدول أعمال البيئة؛
- ❖ تغير وظيفة الإبلاغ المالي الخارجي.

#### IV. الخاتمة:

تمثل الهدف الرئيسي لورقتنا البحثية هذه في معرفة أهمية المحاسبة البيئية استدامة البيئية بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وذلك من خلال دراسة متغيرات الدراسة من الجانب النظري، حيث اثبتت الدراسة أن الاتجاهات الحديثة لمجمل الدراسات تؤكد على أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من شأنها أن تكون رائدة في مجالها من خلال الحفاظ على العديد من المتغيرات التي تراها بسيطة لكن يمكنها أن تطور وترفع من قيمة هذه المؤسسات في السوق، حيث تؤكد هذه الدراسة على ضرورة الإفصاح على التكاليف البيئية من خلال القوائم المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وذلك بغية تحسين صورة هذه المؤسسات بالنسبة للمجتمع.

<sup>1</sup> بريش السعيد، طيب سارة، دور حاضنات الأعمال في تطوير ودعم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: دراسة تحليلية تقييمية، المنتدى الوطني الأول حول: استراتيجيات التنظيم ومراقبة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، ص 2-5.

<sup>2</sup> - جبار محفوظ، المؤسسات المصغرة الصغيرة والمتوسطة ومشاكل تمويلها: دراسة حالة المؤسسات المصغرة في ولاية سطيف خلال الفترة 1999-2001، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 5، 2003، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 214.

<sup>3</sup> رايس حدة، نوي فاطمة الزهراء، دور تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تطبيق نظام الحوكمة - دراسة حالة الجزائر، - <https://manifest.univ-ouargla.dz/documents/Archive/...19042012/19.doc>، تاريخ الاطلاع 2017/03/15.

<sup>4</sup> بريش السعيد، طيب سارة، مرجع سابق، ص 5.

<sup>5</sup> خليل إبراهيم رحب، زياد هاشم يحي، دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها،

تاريخ <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEwjx73Sgr7eAhUOpYsKHY> الاطلاع 2016/10/18.

<sup>6</sup> لآلي محمد حافظ، حسين جميل غافر، متاح على الموقع [www.uobabylon.edu.iq/publications/economy\\_edition9/economy9\\_6.do](http://www.uobabylon.edu.iq/publications/economy_edition9/economy9_6.do) تاريخ الاطلاع 2016/08/12، ص 188.

<sup>7</sup> المرجع السابق، ص 189.

<sup>8</sup> نفس المرجع، ص 190.

<sup>9</sup> عمر إقبال توفيق المشهداني، علي خلف الركابي، دور المحاسبة في المحافظة على البيئة ودعم التنمية المستدامة ( <https://manifest.univ-ouargla.dz/index.php/archives>، المنتدى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، الطبعة الثانية، نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و

تحديات الأداء البيئي، المنعقد بجامعة ورقلة يومي 22 و23 نوفمبر 2011، ص 498-499.