

قراءات نظرية تحليلية  
حول علاقة المحاسبة البنائية بالمحاسبة المالية في المؤسسة

**Lecture théorique analytique Sur la relation de la comptabilité  
environnementale et la comptabilité financière de l'entreprise**

صلاح الدين مندلي  
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم. الجزائر

REEM/ université d'ORAN

**L'Equipe de Recherche : « Energie, Environnement et Problématique  
du développement durable dans le Maghreb » (Oran)**

### المخلص

ظهر التقييم البيئي في السبعينيات بالولايات المتحدة ليتطور من قبل أعمال برنامج هيئة الأمم المتحدة للبيئة (PNUE) في اطار تطوير الوسائل البيئية كرد فعل على أثر ملوثات المؤسسات، ليتعزز فرض وجوده بنشر المعيار ISO14001 المتعلق بالبيئة و التأكيد على انشاء التقرير البيئي لتقييم الأداء البيئي للمؤسسة. سمحت العمليات الحامية للبيئة التي تقوم بها المؤسسة في اطار التزامها بحماية البيئة لإعطاء مصداقية لنشاطها اتجاه أصحاب الحقوق، بظهور نفقات تتعلق اما بالعمليات التصحيحية لآثار التلوث او الوقاية من أضراره. أردنا من خلال موضوعنا معالجة علاقة العمليات البيئية المنجزة من قبل المؤسسة بالمحاسبة المالية محاولين اظهار عناصر الربط بين المحاسبتين، لفهم ترتيب التكاليف حسب طبيعتها من أجل الافصح بها في القوائم المالية و التقارير المخصصة لذلك.

### كلمات المفتاح:

المحاسبة الإجتماعية، المحاسبة البيئية ، رأس المال الطبيعي، رأس المال المالي، التكاليف البيئية.

### Résumé

L'évaluation de l'environnement est apparue dans les années 1970 aux Etats Unis, elle a été développée par les travaux du Programme des Nations Unis pour l'Environnement (PNUE). Elle était confirmé par la norme ISO 14001 qui exige une évaluation de la performance environnementale de l'entreprise. Par ailleurs, Les dépenses liées aux opérations correctives pour atténuer l'impact du polluant ou pour prohiber la pollution, sont effectuées pour donner la crédibilité à son activité vis-à-

vis ses parties prenantes. Notre analyse est menée pour étudier la mise en relief les éléments de concordance entre les dépenses environnementaux et la comptabilité financière dans le but de comprendre le classement des couts selon leurs natures pour la divulgation des informations financières à caractère environnementale dans les documents de synthèse financiers et dans les rapports assignés par les normes spécialisées .

#### Mots clé

La comptabilité sociale, la comptabilité environnementale, capital naturel, capital financier, couts environnementaux.

#### مقدمة:

ظهر التقييم البيئي في سنوات 1970 وتطور من قبل أعمال برنامج هيئة الأمم المتحدة للبيئة (PNUE)، التي من بين أهم محاور أعمالها تطوير الوسائل البيئية، حتى يكون هناك رد فعل اتجاه الآثار البيئية للمؤسسات. التقييم البيئي هو مصطلح عام يشير إلى نهج لتقييم آثار العملية على البيئة. يعتبر التقييم البيئي أحد وسائل قياس الآثار البيئية بتوجيه اختيارات متخذي القرارات لتفعيل عمليات تخفيض الأثر البيئي. تركز هذه الوسائل أساسا على فكرة بسيطة صادرة عن السلطات العمومية يعتبر (J. Riot, 2013) أن تطبيق التقييم البيئي شرطا أساسا لتشغيل المناهج البيئية مثل التصميم الإيكولوجي للمنتج أو الحد من انبعاثات غازات الدفيئة من المؤسسة. تركز وسائل التقييم البيئي على حسابات محضرة، تتمسك بوصف تفاعلات المؤسسة مع بيئتها وتجعله قابلا للقياس، يؤدي ذلك على مستوى التسيير، إلى عرض مجموعة من وسائل التقييم البيئي المخصصة من طرف

المؤسسات، أما على مستوى البحث العلمي يترجم بتوزيع المناهج والأبحاث، التي تهتم بدراسة هذه الوسائل.

يتضح هكذا أن التقييم البيئي يوجد في نقطة تقاطع مختلف المناهج، المتمثلة في المحاسبة وعلوم الهندسة. حيث أن الأعمال المقامة على المحاسبة البيئية تتمسك بوصف حقل في طور التأسيس والمتمثل في المحاسبة البيئية في المؤسسة، الذي يعتبر كنهج في إظهار التنسيق العام. تكون في هذا المنظور الوسائل ومختلف طرق الحساب المتاحة توصف على أنها أدوات تخدم الغيات العامة. أما على مستوى علوم الهندسة، أقيمت عدة أعمال تخص الآثار البيئية ومختلف وسائل قياسها، يتمثل هدفها في التقييم البيئي أو بالأحرى تقييم الاستدامة. هذا ما دفع بنا لطرح التساؤل التالي :

### ما علاقة العمليات البيئية المنجزة في المؤسسة بالمحاسبة المالية؟

هذا ما دفع بنا لتحليل طبيعة هيكل المحاسبة البيئية، كمنظور جديد في إطار نظام التسيير البيئي كعملية ميدانية لإعطاء مصداقية لنشاط المؤسسة اتجاه أصحاب الحقوق و ليس كالتزام اداري من أجل التظاهر بحماية البيئة لاجتناب العقوبات. للإجابة على هذا التساؤل قسمنا العمل الى قسمين، بداية من نظرة عامة حول المحاسبة البيئية التي تطرقنا فيها الى تعاريف المحاسبة لبيئة و تحديد أسسها القاعدية، ثم تطرقنا الى جانبها المفهومي الذي ركزنا فيه على أصله من أجل تبرير شرعية وجودها، اضافة الى التطرق الى حسابات المحاسبة البيئية لتوضيح المتابعة المالية للتدفقات الناتجة عن العمليات البيئية.

## 1. نظرة عامة حول المحاسبة البيئية:

### 1.1. تعريف المحاسبة البيئية:

تعتبر وسائل التقييم البيئي في نظام التسيير البيئي ضمن نظام التسيير العام، بمثابة أنظمة للتكاليف الخفية المتعلقة بالعمليات الخارجية والتي غالبا ما تكون مهمة من قبل المحاسبة المالية. تتعلق الأنظمة، بالنظام الذي يركز على الأنشطة التي يتمثل مبدؤها في التوفيق بين التسيير الداخلي والتحاور

مع المحيط، النظام الذي يبحث على علاقة بناءة مع الزبون، ثم أخيرا النظام الذي يركز على العمليات التي تعتبر كقاعدة طبيعية للتبادل مع البيئة. هكذا فإن أنظمة التكاليف تظهر على أنها متشابكة ومعقدة، مما يفرض نوع من التكيف من أجل تقييم التكاليف المؤسساتية (Couts Sociétaux). دفع ذلك بالمختصين للتأكيد على أنه يجب على أنظمة التكاليف أن تحصر و تقيس الآثار المؤسساتية (impacts sociétaux) على أدائها الإجمالي.

لا يتحقق الإفصاح بالتطور المؤسساتي لأنظمة التكاليف، إلا باستخدام المحاسبة المؤسساتية التي بدورها تتكون من المحاسبة البيئية والمحاسبة الاجتماعية. على هذا الأساس يجب تعريف كل واحدة منها:

ظهرت المحاسبة البيئية في السبعينات بالولايات المتحدة الأمريكية، ثم عرفت خسوفا في الثمانينات، لتظهر مجددا في التسعينات بظهور مفهوم التنمية المستدامة (سنة 1987)، ثم نشر المعيار ISO14001 المتعلق بالبيئة سنة 1995 والتأكيد على إنشاء التقرير البيئي لتقييم الأداء البيئي للمؤسسة في منتصف التسعينات.

تعرف المحاسبة البيئية حسب (B . D. Elkadir , 2014) على أنها "نظام إعلامي فعال على درجة ندرة العناصر الطبيعية المرتبطة بنشاط المؤسسات المستخدمة لأجل تخفيض هذه الندرة ولإعلام الغير". يكون هدفها مزدوجا، تعمل من جهة على تحديد الظواهر الخارجة للمؤسسة والتكاليف المحولة للبيئة ومن جهة أخرى، تقييم التكاليف المتحملة من قبل المؤسسة بهدف حماية البيئة وإعلام الشركاء الاجتماعيين.

أما فيما يخص المحاسبة الاجتماعية، هي الأخرى تطورت في السبعينيات للاستجابة إلى ثلاثة أنواع من الاحتياجات:

✓ الحاجة للإعلام: تتمحور حول التقييم والتجميع الاجتماعي، الذي يشكل جزءا هاما من قيمة المؤسسة.

✓ الحاجة للمشاركة: تنحصر في دور المحاور الذي تلعبه المحاسبة اتجاه الأطراف الأخرى من حيث تنظيم العمل.

✓ أما حاجة العقلانية: يعبر عنها من خلال قياس الآثار الاقتصادية للتغيرات الاجتماعية على أنها مجموع الإجراءات السامحة بتحديد وتحليل التكاليف والمؤهلات الاجتماعية.

Capron (2000) يعطي تعريفا موسعا "المحاسبة الاجتماعية هي نظام إعلامي يهدف للتعبير على المشاركة، الإيجابية أو السلبية للمؤسسة اتجاه بيئتها، استثمارها، وإدراء آثار المجتمع على المؤسسة. يجب أن تسمح لإدارة المؤسسة، في آن واحد، بتسيير مسؤوليتها في الميادين الاجتماعية والمؤسساتية والأخذ بعين الاعتبار الأطراف المعنية".

## 2.1 . تحديد أسس المحاسبة البيئية:

يعتمد (J. Richard, 2010) على خمسة مؤشرات أساسية:

➤ المؤشر الأول: يتعلق بالهدف الذي يقام على تمييز المحاسبة البيئية التي تهدف إلى ضمان المحافظة على رأس المال الطبيعي، عن تلك التي تؤول فقط للاحترام بالالتزامات البيئية. يتضح هكذا أن النوع الأول من المحاسبة يسمح بقياس الانحطاط الفعلي لرأس المال الطبيعي وللاحتفاظ به والاستخدامه. تسمى هذه المحاسبة بالمحاسبة البيئية الإيكولوجية (comptabilité Environnementale écologique). أما الثانية تطبق على نتائج لا تختلف على نتائج المحاسبة المالية، باعتبار أنها تظهر الجهود البيئية للمؤسسة مما يفترض أنها قادرة وراغبة في تحديد وإظهار بشكل متفرق نفقاتها لصالح البيئة. حسب (A. Ben Rhouma, 2012) أن (Schaltegger et Al) يسومونها بالمحاسبة المالية بيئيا متفرقة (comptabilité financière environnementalement différenciée).

➤ المؤشر الثاني: يخص الحقل الجغرافي للآثار، بوجود اختلاف في الإهتمام بالآثار المباشرة أو الآثار غير المباشرة الناتجة عن النشاط الإنتاجي لأي مؤسسة، لإنجاز المحاسبة البيئية. يتعلق هذا الفرق بإشكالية درجة مسؤولية المؤسسة (أنشطتها، على مستوى الموردين والمستهلكين).

➤ المؤشر الثالث: يتعلق بالمحافظة على رؤوس الأموال، بعرضون نموذجين للاحتفاظ برؤوس الأموال: هناك النموذج الضعيف الذي يعتبر أنه بإمكان إحلال رأس المال المالي برأس المال الطبيعي. أما النموذج القوي يعتبر أن رأس المالين مكملان لبعضهما ويجب الاحتفاظ بهما متفرقين. يحقق الاحتفاظ القوي إلا بتواجد معايير للتلوث أو لاستخدام الموارد من أجل مقارنتها مع الآثار المحققة.

➤ المؤشر الرابع: يتمثل في سلطة القرار (والمسؤولية)، إذ أنه في المحاسبة المالية بيئيا متفرقة، يتم تقبل وجود إلا رأس مال مالي واحد، الذي تعود به سلطة النتائج للمستثمرين. أما فيما يخص نتيجة المحاسبة البيئية الإيكولوجية يمكن اعتبارها على أنها القيمة المضافة المحررة من قبل أصحاب الحقوق وليس على أنها نتيجة المساهمين.

➤ المؤشر الخامس: يخص التقييم، كما هو معلوم أن المحاسبة المالية هي مسرحا للنزاع بين مناصري التكلفة التاريخية وأنصار القيمة العادلة. في حالة المحاسبة البيئية الإيكولوجية تكون الأمور أكثر تعقيدا. نظرا لإختلاف الآراء حول امكانية تجميع مختلف الآثار البيئية، صعوبة مقارنة الآثار و محاولات تعريف الأثر الإجمالي. اضافة الى الإختلاف في تقييم الآثار باعتبار أن الوحدات النقدية لا تعكس القيمة الحقيقية لدرجة التلوث أو ندرة الموارد المستهلكة.

## 2. الجانب المفهومي للمحاسبة البيئية:

### 1.2. أصل الجانب المفهومي للمحاسبة:

لقد أظهرت الدراسة التي قامت بها (A. Ben Rhouma, 2012) أن الجانب المفهومي للمحاسبة البيئية اقتنص أصوله من المحاسبة الاجتماعية، التي ظهرت بظهور ردود فعل المؤسسات اتجاه البيئة، نتيجة لكثرة الحوادث وتفاقم الكوات البيئية الناجمة عنها، سواء على مستوى صحة الإنسان أو على البيئة التي يعيش فيها. بداية من سنوات 1970 ثم تطورت المحاسبة البيئية تماشياً مع تطور تعامل المؤسسة مع بيئتها، خاصة بعد تبنيها إدراج التسيير البيئي ضمن نظامها العام للتسيير. مما أظهر ضرورة توفر معلومات بيئية يعتمد عليها كقرارات تنظيمية، وظيفية أو استراتيجية. أما في السنوات الأخيرة ركزت الأبحاث على البعد البيئي للعرض، نتيجة زيادة اهتمام الاعلام بالتهديدات الإيكولوجية الناتجة عن أثر النشاط البشري وتدعيم الجانب القانوني للبيئة على المؤسسات. هذا ما دفع بهذه الأخيرة لنشر تقارير مستقلة عن تقاريرها المالية مركزة فيها على مواضيع البيئة. هذا ما يؤكد على أن عرض البعد البيئي كان سابقاً عن عرض البعد الاجتماعي. مما دفع بظهور المحاسبة الاجتماعية تحت تسمية المحاسبة الاجتماعية والبيئية. التي تم التركيز فيها على نظرية الشرعية، التي تعرض شرحاً لمحفزات التسيير للإفصاح بالمعلومات البيئية في التقرير السنوي.

تؤسس المحاسبة التقليدية من منهجين: محاسبة التسيير والمحاسبة المالية. تتخصص الأولى للمستعملين الداخليين، بهدف مساعدة المسيرين في قياس وعرض المعلومات لاتخاذ القرارات. أما الثانية تقوم بعرض الوضعية المالية للمؤسسة لأصحاب الحقوق. يتضح إذا أن المحاسبة البيئية مستوحات من الاثنين، معتمدة في ذلك على وسائل محاسبة التسيير وقواعد المحاسبة المالية. هذا ما يؤكد أنها جلبت بعض المفاهيم وأنها محددة بإطار مفهومي خاص بها.



تعرض المحاسبة البيئية في شكلها العام في ثلاثة مستويات: بداية بالأنظمة الدولية التي تقام على تقييم رأس المال الطبيعي والتي تقوم بقياس على الصعيد العالمي حالة البيئة والرفاهية. ثم هناك المحاسبة الوطنية التي تغطي مجمل المكونات البيئية في قياس الناتج المحلي الخام، إدخال الظواهر السلبية الخارجية تقييم تغيرات البيئة الطبيعية وأثار الأنشطة البشرية، إضافة إلى تقييد التدفقات المالية المتعلقة باستخدام الموارد الطبيعية. في النهاية هناك المحاسبة البيئية المطبقة على مستوى المؤسسات.

على هذا الأساس، بما أن المحاسبة البيئية أظهرت أن بإمكانها أن تكون محل مختلف الترجمات الميدانية، يتضح عموماً أنها لا تشكل منهجاً جديداً في مجملها، لكن تشكل فرعاً جديداً من المحاسبة التقليدية حسب Environnement Canada والمجلس المحاسبي المعتمد لكيبك. تعرف المحاسبة البيئية حسب (M-O. Michaud , 2008) بأنها: جزء من المحاسبة، التي بالرغم من أنه لا يمكن فصلها عن المحاسبة المالية و محاسبة التسيير، تعالج بشكل خاص الانشغالات البيئية. بعبارة أخرى ذلك الجزء من النظام الإعلامي الذي يسمح بجمع وتحليل البيانات، متابعة الأداء، اتخاذ القرارات وتسليم الحسابات الخاصة بتسيير التكاليف والمخاطر البيئية.

بشكل عام فإن السياق الاجتماعي والاقتصادي و السياسي لأصل ظهور المحاسبة البيئية، أظهر الالتزامات الخاصة بالمؤسسة في مجال البيئة، كما أن انشغالات المحاسبة البيئية لا تختلف في مضمونها عن أهداف المحاسبة التقليدية، حيث أنها تهدف للأخذ بعين الاعتبار الخصوصيات الجوهرية لميدان البيئة، أما من جهة محاسبة التسيير فإن الانشغالات اتجاه المحاسبة البيئية، تنطلق من قاعدة الوسائل المساعدة في اتخاذ القرارات، مراقبة التسيير والنظام الإعلامي

## 2.2. حسابات المحاسبة البيئية:

كما رأينا في العناصر السابقة أن السياق الاجتماعي والإطار القانوني يشكلان وسائل ضغط هامة على المؤسسة للإفصاح بالمعلومات البيئية. إن التجسيد المتزايد للجوانب البيئية التي تواجهها المؤسسة، شكلت منذ عدة سنوات أحد القضايا الهامة للمهام المحاسبية. هذا ما جعل من المعايير المحاسبية المنتشرة من قبل المجالس الوطنية بالتطور من أجل تأطير معالجة الجوانب البيئية والإفصاح بها في التقارير المالية. ظهرت أولى معالم المحاسبة المالية ذات الطابع البيئي، ضمن خطوات الأزمات المالية التي ظهرت بالولايات المتحدة في بداية سنوات 2000 (Worldcom, Enron). التي استهدفت تحميل المسؤولية على عاتق أعلى مسيري الشركات العمومية، بفرض مقاييس للمراقبة الداخلية حتى يتم طمأنة المستثمرين الداخليين والخارجيين. هذا ما دفع بالسلطة الأمريكية لنشر القانون SOX في 2002 الذي منح لمجلس المحاسبة للشمال الأمريكي وسيلة هامة لوضع معالم التحقق، القياس والإفصاح بالجوانب البيئية من أجل تخفيض مخاطر المستثمرين عن طريق الإفصاح بالمعلومات المالية الدقيقة والإجمالية. بعد سنتين قامت السلطات الكندية بإصدار نفس القانون مثل قانون SOX، المسمى بقانون 109-52. إضافة لذلك، دفع ضغط أصحاب الحقوق الأخذ بعين الاعتبار أدائها البيئي في تقاريرها. يمكن للجوانب البيئية أن تسجل محاسبيا في كل حسابات الوثائق المالية، حيث أنه تستخلص كأصول، خصوم، مداخيل، مصاريف، أو تعرض ببساطة في الحالة المالية.

حسب (Michoud,2008) أن أهم صعوبة متعلقة بالمعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية، تكمن في ترتيب التكاليف، لمعرفة ما إذا كان الأمر يتعلق بالمصاريف أو بالأصول. تكون هذه المفاهيم محددة بشكل جيد ولا تكون محل اختلاف في حالة التكاليف البيئية. تعبر الأصول على الموارد

التي ينتج عنها مؤهلات اقتصادية للمؤسسة في المستقبل، أما المصاريف تخصص في الدورة الجارية.

غير أنه في التطبيق يشكل المؤهل الاقتصادي المستقبلي غموضاً، لهذا يستوجب على المطبقين الاعتماد على معارفهم لبيئة الأعمال إضافة لحكمهم الشخصي لترتيب التكاليف البيئية. تنقسم الأصول البيئية إلى مجموعتين: الأصول المادية (المعدات، الآلات،... الخ) والأصول المعنوية (حقوق الانتعاش المحتملة، أرصدة الانبعاثات وصورة الأداء البيئي للمؤسسة).

حسب المؤلف تنص المادة 8-90 EIFT من القانون SOX تعرض ثلاثة مؤشرات تسمح بتوجيه عملية التحقق من التكاليف تتميز الأصول المادية بالمؤشرات الثلاثة التالية:

- 1- تقوم التكاليف برفع القدرة على تحسين أمن أو فعالية أصول أخرى ملك للمؤسسة.
- 2- تقوم التكاليف بمراقبة أو تقدير التلوث البيئي المستقبلي.
- 3- تلتزم التكاليف بتحضير بيع أحد الأصول غير المرغوب فيها من قبل المؤسسة.

أما فيما يخص الأصول المعنوية تختلف معالجتها المحاسبية، كما هو الحال بالنسبة لاعتمادات الانبعاثات، يستند هذا القياس على القيمة السوقية في إطار برنامج الانبعاثات، يكون الأصل مرتبطاً بإجبارية امتلاك اعتماد الانبعاثات. لهذا تكون المؤسسة مجبرة على شراء الاعتمادات من السوق إذا تعدت حدود الانبعاثات المفروضة عليها. أما في الحالة المعاكسة تقوم ببيع الاعتمادات، أما الالتزامات المتعلقة باعتمادات الانبعاثات تشكل الخصوم التي يجب عرضها منفصلة عن الأصل وليس عن القيمة الصافية. تمتلك الأصول، سواء كانت مادية أو معنوية على مدة حياتها النفعية، أما اعتمادات

الانبعاثات لا تكون قابلة للامتلاك. فيما يخص الخصوم تؤول للارتفاع بارتفاع الالتزام المستقبلي.

مقابل الأصول هناك الخصوم التي هي خاضعة لنقاش واسع، غير أنه ما يعرف عنها حسب المؤلف على أنها التزام بإمكانه أن يتسبب في إنفاق مستقبلي من طرف المؤسسة جراء حدوث أحداث ماضية أو لتعويض طرف آخر لتضرره من الآثار البيئية الناتجة عن المؤسسة: انطلاقا من هذا التعريف، يقسم المؤلف مفهوم الخصوم إلى الخصوم الملزمة، التي تعرض في الحالات المالية، والخصوم المحتملة (المخاطر البيئية). تنتج الخصوم الملزمة من مصدرين:

➤ هناك أولا الالتزامات القانونية مثل استصلاح الأراضي، دفع غرامة مالية من جراء التعدي على أو التعويضات المفروضة بحكم قضائي.

➤ كما يوجد هناك الالتزامات الناشئة عن الاتفاقات التعاقدية الناتجة عن اثنين أو من قبل أطراف متعددة، مثل الضمانات البيئية.

لا تختلف المعالجة المحاسبية للخصوم البيئية عن باقي خصوم المؤسسة، حيث أن انتشار الحوادث البيئية وتحمل النتائج الاقتصادية من قبل المؤسسات المتضررة، سمح برؤية أن التسجيل المحاسبي للخصوم البيئية المحتملة أصبح عملية ضرورية. تختلف الخصوم البيئية المحتملة بطابعها غير المؤكد عن الإنفاقات المستقبلية فيما يخص تجسيدها، ظرفها وأهميتها. حتى يسجل محاسبيا يجب أن يستخلص الخصم المحتمل من الأحداث السابقة عارضا التزاما أنيا إضافة إلى أن يكون ممكنا وقابلا للقياس، غير أن الخصم البيئي المحتمل يكون ممكنا إذا كان مثلا:

1- إذا وجد التزاما قانونيا،

أو 2- تريد فرقة الإدارة التقدير، تخفيض أو إصلاح الأثر البيئي .

على غرار ذلك، فإن النفقات البيئية تخصص للتحذير، تخفيض أو تصليح الأضرار الناجمة أو التي يمكن أن تحدث عن أنشطة المؤسسة للبيئة. تخص مثلا إقصاء النفقات، محاربة تلوث الأرض والمياه الباطنية المحافظة على نوعية الهواء، تخفيض المبعوثات الصوتية أو حماية التنوع البيولوجي. تسجل النفقات البيئية محاسبيا حسب

(P. Arnaud, et al,2010) حسب طبيعتها في ثلاثة خانات:

الاستثمارات، نفقات الاستغلال الجارية ومؤونات المخاطر والمصاريف، تعبر الخصوم على عناصر الممتلكات التي لها قيمة اقتصادية سالبة بالنسبة للمؤسسة، حيث إن الدين هو خصم مؤكد الذي تكون مدته ومبلغه محددان مسبقا (مثل ديون الموردين، أو المبالغ المخصصة للمستخدمين فيما يتعلق بالعدل المدفوعة). تعبر مؤونة المخاطر والمصاريف على الخصم الذي لا تكون مدته أو مبلغه محددان بشكل دقيق.

ترتب النفقات المخصصة لتغطية المخاطر البيئية الهامة ضمن الاستثمارات (مثل، محطة لتصفية المياه المستعملة، معدات معالجة الأذخنة... إلخ) ثم تليها نفقات الاستغلال الجاري (مثل: تكاليف معالجة النفايات المنتج في إطار النشاط العادي للمؤسسة، مصاريف العمال... إلخ) ومن المحتمل مؤونات المخاطر والمصاريف.

يمكن لكل مركز للنفقات المحددة أن يكون موضوعا للمؤونة، لهذا يستوجب تحليل المؤشرات التي تحدد صفات المؤونة.

1- وجود الالتزام لصالح الآخرين: يمكن للالتزام أن يكون قانونيا (شروط العقد أن تكون صريحة أو ضمنية، الأحكام قانونية أو تنظيمية... إلخ) أو ضمنية (تطبيقات قديمة، سياسة ملعن عنها، تصريحات حالية للإدارة)، مما يخلق حالة الانتظار عند الغير. حيث أنه في حالات معينة، لا يكون الالتزام الحالي واضحا، لهذا يكون مجديا من تحديد ما إذا كان هناك احتمالية وجود الالتزام في نهاية الدورة.

2- خروج موارد مؤكدة أو محتملة دون مقابل: يتعلق خروج الموارد مع التكاليف واجب تخصيصها لإطفاء الالتزام المؤسسة اتجاه الغير. كما هو الحال مثلا في حالة إعادة تهيئة أحد المواقع التي توقفت فيه الأنشطة. يتعلق خروج الموارد هنا بتكاليف تحطيم المنشآت، لمحاربة التلوث وإعادة إصلاح الموقع.

3- إمكانية التقدير بموثوقية كافية: يجب تقديم المؤونة بالمبلغ المتعلق بأحسن تقدير لخروج الموارد الضرورية لإطفاء الالتزام، أخذين بعين الاعتبار مجموع الالتزامات الملقاة على عاتق المؤسسة إضافة إلى الأحداث المستقبلية التي بإمكانها أن تؤثر على مبلغ النفقات، كما هو الحال في التطور التكنولوجي، تشريع قوانين جديدة).

يتضح هكذا، أنه إذا تحققت المؤشرات الثلاث، تسجل مؤونة المخاطر والمصاريف البيئية ضمن حسابات المؤسسة عند إقفال الدورة. أما في الحالة المعاكسة، لا يتم تسجيل المؤونة محاسبيا لكن يجب الإشارة إلى الخسوم المحتملة في الملحق.

### خلاصة

توضح هذه الدراسة التحليلية النظرية للمحاسبة البيئية أن الالتزام الفعلي للمؤسسة بحماية البيئة يؤدي بها من جهة الى تغيير اجراءات و طرق العمل في انجاز المهام و من جهة أخرى يفرض عليها القيام ببعض العمليات التي قد تكون تصحيحية لتخفيف شدة الضرر أو تكون حمائية من أجل تفادي حدوث الأضرار. في كلتا الحالتين ينتج عن العمليتين مصاريف تتعلق بحماية البيئة، واجب الالتزام بها و أخذها بعين الاعتبار في النظام العام لتسيير المؤسسة، الأمر الذي دفع بظهور المحاسبة البيئية خاصة بعد نشر المعيار ISO14001 و التأكيد على انشاء التقرير البيئي للمؤسسة. تهدف المحاسبة البيئية الى تحديد الظواهر الخارجية للمؤسسة و التكاليف المخصصة للبيئة، إضافة الى تقييم التكاليف المحتملة المتعلقة بحماية البيئة و اعلام أصحاب

الحقوق. أظهرت المؤشرات الأساسية للمحاسبة البيئية، بأنها تنقسم الى المحاسبة البيئية الايكولوجية المحافظة على رأس المال الطبيعي التي تسمح بقياس الانحطاط الفعلي له، الاحتفاظ به ولاستخدامه. كما يوجد هناك المحاسبة المالية بيئيا متفرقة التي تظهر الجهود المبذولة من قبل المؤسسة و رغباتها في تحديد و اظهار بشكل متفرق نفقاتها لصالح البيئة. إضافة لذلك يعمل الحقل الجغرافي للآثار على تحديد درجة مسؤولية المؤسسة، الذي يستند فيه على معايير خاصة بالتلوث أو لاستخدام الموارد من أجل تسهيل مقارنتها مع الآثار المحققة. في النهاية يكون لدينا نوعين من النتائج حسب طبيعة المحاسبة المقصودة، احدها مالية بوجود رأس المال المالي الذي تعود فيه سلطة لنتائج للمستثمرين، أما نتائج المحاسبة البيئية الايكولوجية تعتبر كقيمة مضافة محررة من قبل أصحاب الحقوق و ليست نتيجة للمساهمين.

اقتبست أصول الجانب المفهومي للمحاسبة البيئية من المحاسبة الاجتماعية، التي ظهرت من جراء ردود فعل المؤسسات اتجاه حماية البيئة، التي نتج عنها معلومات بيئية يعتمد عليها في بناء القرارات التنظيمية، الوظيفية و الاستراتيجية، الأمر الذي دعى لاستخدام المحاسبة التقليدية المتكونة من المحاسبة المالية و محاسبة التسيير، هذا ما جعل من المحاسبة البيئية أنها لا تشكل منهجا جديدا في مجملها بل هي فرع جديد من المحاسبة التقليدية. سمحت الضغوط القانونية و الاجتماعية بفرض الافصاح بالمعلومات البيئية على المؤسسات من أجل تخفيض مخاطر المستثمرين عن طريق عرض القوائم المالية الاجمالية و الدقيقة. هذا ما دفع بالمختصين للبحث على فهم ترتيب التكاليف البيئية، الى المصاريف البيئية التي تخصص للدورة الجارية و الأصول التي تعبر على الموارد التي تنتج عنها مؤهلات اقتصادية للمؤسسة. غير أن هذه الأخيرة تصبح غير مؤكدة في المستقبل مما يستوجب تسجيلها ضمن مؤونات الخسائر و التكاليف.

ما يمكن الإشارة إليه هنا أن منظور المحاسبة البيئية لم يعرض نظرة مستقلة عن تلك الخاصة بالمحاسبة التقليدية ولا سيما المالية منها، باعتبار أنه حسب المختصين يوجد في المؤسسة إلا محاسبة مالية واحدة المحددة من قبل مجلس المحاسبة المكلف قانونا بتحديد الجانب المفهوم لها. هذا ما سمح بترتيب التكاليف البيئية حسب طبيعتها لبناء المعلومات الدقيقة في القوائم المالية و توضيح العمليات الحامية للبيئة المنجز من قبل المؤسسة في الملاحق في اطار الافصاح بالعمليات البيئية لأصاب الحقوق. رغم ذلك يظل مجال البحث في المحاسبة البيئية مفتوحا و قابلا للتطور.

### قائمة المصادر والمراجع

#### **1- OUVRAGES**

- 1- Costa, N. (2008) « Gestion du développement durable en entreprise » Paris. Editions Ellipses.
- 2- Fauchoux ,S et Noeil, J. F. (1995) « Economie de ressources naturelles et de l'environnement » Paris, Editions Armand Colin.
- 3- Gallez, C. et Moroncini, A. (2003) « Le manager et l'environnement : outils d'aide à la décision stratégique et opérationnelle ». Lausanne. Edition Presses Polytechniques et universitaires normandes,.



## 2- WEBOGRAPHIE

1. ANONYME « La comptabilité  
environnementale1 ».http://

[www.audisal.net/docs/comptabilité\\_environnementale.PD](http://www.audisal.net/docs/comptabilité_environnementale.PD)

F. date de consultation 2017.

2. Acquiers, A. (2009)

« Du « développement durable au développement  
rentable » : chronique de la marginalisation d'une  
démarche de développement durable dans une grande  
entreprise», *Annales des Mines - Gérer et comprendre*, N°  
98, p. 38-50.

<http://www.cairn.info/revue-gerer-et-comprendre->

[2009-4-page-38.htm](http://www.cairn.info/revue-gerer-et-comprendre-2009-4-page-38.htm) Date de consultation 2015.

3. Affes, H. et Chabchoub, A. (2007) « Le système  
d'information comptable » Les déterminants de ses  
caractéristiques et son impact sur la performance  
financière des PME en Tunisie. *La Revue des Sciences de  
Gestion*, N°224-225, p. 59-68.

<http://www.cairn.info/revue-des-sciences-de->

[gestion-2007-2-page-59.htm](http://www.cairn.info/revue-des-sciences-de-gestion-2007-2-page-59.htm). Date de consultation 2015.

4. Arnaud,P.& Garans, A.& Corfmt, F. (Mars 2010)

<<comment élaborer des provisions  
environnementales dans les comptes des  
entreprise ?>> *Revue environnement et technique*

N°294. [http:// www.pro-environnement.com](http://www.pro-environnement.com) date de consultation 2015.

5. Beau, C. & Pige, B. (2007)

« La normalisation de l'information comptable dans le processus de gouvernance », *Comptabilité - Contrôle - Audit* (Tome 13), p. 57-76.

<http://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2007-3-page-57.htm>. date de consultation 2016.

6. Ben Rhouma, A. (2012).« Les nouvelles approches de reporting environnementale, social de gouvernance (ESG) face à la crise financière » In *Cahier de Recherche du CEDAGVCERIMES N°19*- <http://www.cerimes.org>  
Date de consultation 2016.

7. Cormier, D. & Magnan,M. (1996)

« L'attitude des investisseurs boursiers face au bilan environnemental de l'entreprise :une étude canadienne », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, Tome 2, p. 25-49.

<http://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-1996-2-page-25.htm> Date de consultation 2014.

8. Coron, M- A. & al « La comptabilité de management environnementale ou l'Eco contrôle utilité des outils de contrôle de gestion »

<https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00543104>

Date de consultation 2014.

9. Depores, F. (Avril 2008) « Un outil de la comptabilité environnementale : l'analyse de cycle de vie » In Revue Française de comptabilité, N°409.

10. Desmazes, J. & Lafontaine, J-P. (May 2007)

« L'assimilation des budgets environnementaux et du tableau de bord vert par les entreprises » Conférence sur : « COMPTABILITE ET ENVIRONNEMENT », , France. <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00543246>

Date de consultation 2014.

11. EL Kadiri, B- D. (2014) « Esquisse architecturale d'un système de couts basé sur découpage sociétal et stratégie de développement conséquente » In Dossier de recherches en économie et gestion.

[D EL KADIRI BOUTCHICH - redoreg.com](http://redoreg.com)

Date de consultation 2016.

12. Gautier, F. & Glard, V. (2000) « Vers une meilleure Maitrise des couts Engagés sur le cycle de vie, lors de conception de produits nouveaux » In Revue comptabilité, contrôle-Audit Tome 6.

[2000 - researchgate.net.](http://2000-researchgate.net) Date de consultation 2013.

13. Hauvuy, E. & Riendiger, N. (2005) « Une estimation du coût d'abattement de la pollution atmosphérique pour les entreprises françaises », Economie & prévision (no 168), p. 63-75.

<http://www.cairn.info/revue-economie-et-prevision-2005-2-page-63.htm> Date de consultation 2013.

14. Lafontaine, J.-P. (2003) « Les techniques de comptabilité environnementale, entre innovations comptables et innovations managériales », Comptabilité - Contrôle - Audit (Tome 9), p. 111-127.

<http://www.cairn.info/revue-comptabilite-controle-audit-2003-3-page-111.htm> Date de consultation 2015.

15. Michaud, M.-O. (Janvier 2008) « L'émergence de la comptabilité environnementale : Evaluation des pratiques et des perspectives ». Centre Universitaire de Formation en Environnement, Université de Sherbrooke Canada. Montréal, Québec, Canada,

<https://www.usherbrooke.ca/environnement/> Date de consultation 2014.

16. Richard, J. «>>opérationnaliser le concept de comptabilité environnementale : Etude de cas d'une Entreprise industrielle », [Jacques.Richard@dauphine.fr.pp.1-18](http://Jacques.Richard@dauphine.fr.pp.1-18).

Date de consultation 2014.

### **3-THESES**

17. Riot, J. (16 décembre 2013) « le management de l'environnement à travers ses instruments : de la diffusion d'outils à la construction de dynamique d'action collective pour l'innovation environnementale », thèse de Doctorat, Ecole nationale supérieure des mines de Paris,.