**المقدمـــــــــــة**

 اصبحت مشكلة سوء استخدام الموارد الطبيعية, والتدهور البيئي من أكبر المشكلات التي تواجه البلدان النامية, وعلى الرغم من أن المشاكل البيئية التي نواجهها اليوم ليست جديدة إلا اننا لم نبدأ في فهم ابعدها إلا مؤخراً بعد ملاحظة أثر التدهور البيئي في اضعاف التنمية الاقتصادية لم يعد امراً اختياريا من قبل المؤسسات فقط, بل اصبح امراً حتميا على الجميع, الان الموارد الطبيعية رغم وفرتها وغزارتها فإنها معرضة للنفاذ والاستنزاف نتيجة سوء الاستخدام وبذلك فان الاجيال الحالية والقادمة معرضة لمخاطر نضوب هذه الموارد, وتأسيسا على ذلك فقد ظهرت المفاهيم النظرية الخاصة بالتنمية المستدامة من أجل استخدام الموارد الطبيعية دون المساس بحق الاجيال القادمة. واهم ابعاد التنمية المستدامة هو المتعلق بالبيئية لارتباطه بكافة الابعاد وتأثيره عليها, ومن هذا المنطلق زاد الاهتمام بالبيئية على الأصعدة كافة, وكان لابد للمحاسبة ان تؤدي دورها في المحافظة على البيئية باعتبارها نظام المعلومات الذي يزود اصحاب القرار والمنظمات والحكومات والمجتمع بالمعلومات اللازمة ومنها المعلومات المالية المرتبطة بالبيئية وذلك عن طريق المحاسبة البيئية فضلاً عن الافصاح البيئي الذي يقوم بالإفصاح عن المعلومات التي توفرها المحاسبة البيئية وابداء راي فني واضح في كفاية الافصاح عن كل المجالات وخاصة البيئية وان الحسابات تعبر عن الانشطة البيئية للشركة, ليتكامل بذلك دور المحاسبة والافصاح البيئي في دعم التنمية المستدامة.

وفي اطار المحافظة عن البيئية تعمل المؤسسات بمختلف انوعها على تبني او تطبيق كل نظام من شانه ان يساهم في المحافظة على البيئة, والمحاسبة البيئية واحدة من هذه الانظمة التي من شأنها المساهمة في تحقيق ذلك, حيث تعد هذه المحاسبة فرع من فروع المحاسبة تهدف الى تحديد نتيجة اعمال المؤسسة ومركزها المالي من خلال مدخل بيئي باعتبار ان المؤسسة لها علاقة بفئات المجتمع, ومن حق هذا الاخير الاطلاع على ما تقوم به المؤسسات من أعمال خاصة في الاطار البيئي من خلال آلية الافصاح المحاسبي.

وعلى المؤسسات ان تراعي مسؤولياتها اتجاه البيئة والمجتمع وذلك بالوفاء بالتزامات الملقاة على عاتقها من الأثار السلبية الناتجة عن نشاطها الاقتصادي.

**اهمية البحث من الاتي:**

1. تكمل اهمية البحث من الدور المحاسبة في توفير معلومات لمتخذي القرار عن حجم الأثار المالي لأنشطة الشركات على البيئة, واهمية نظام المحاسبة البيئية الاقتصادية المتكامل SEEA في تحقيق متطلبات قياس التنمية ضمن الحسابات القومية.
2. ودور الافصاح البيئي في دعم التنمية المستدامة من خلال الافصاح عن الانفاق البيئي من قبل الشركات بصورة منفصلة بحيث يبين مدى مساهمة هذه الشركات في حماية البيئة.

**مشكلة البحث:**

تقوم مشكلة البحث على السؤال الاتي:-

 هل للمحاسبة البيئية والافصاح البيئي دور فعال ومؤثر في حماية البيئة من الملوثات البيئية وحماية الموارد الطبيعية من الهدر والضياع والذي يؤدي بدوره الى تحقيق التنمية المستدامة وتفعل متطلباتها؟

**اهداف البحث**

يهدف البحث الى الاتي**:**

* التعرف على مفهوم المحاسبة البيئية.
* توضيح مفهوم التنمية المستدامة.
* تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة البيئية والافصاح البيئي واهميتها في دعم عملية التنمية المستدامة ومتطلبات تحقيقها.

**فرضية البحث:**

يقوم البحث على فرضية اساسية مفادها "ان المحاسبة البيئية والافصاح البيئي يزيد من قدرة صناع القرارات على خلف صورة مستقبلية عن قدرة البيئة ومواردها الطبيعية في تأمين متطلبات التنمية المستدامة وضمان حق الاجيال القادمة" .

**منهج البحث**

لتحقيق هدف البحث واختبار فرضية اعتمد الباحثان المنهج الوصفي من خلال الاستعانة بالإطريح ورسائل والدوريات والكتب والمواقع شبكة الانترنت التي تناولت موضوع الدراسة ولاسيما ذات العلاقة بموضوعات المحاسبة البيئية والافصاح البيئي والتنمية المستدامة.

**خطة البحث :** قام البحث على المباحث الأتية**.**

1. المبحث الاول المحاسبة البيئية.
2. المبحث الثاني التنمية المستدامة.
3. المبحث الثالث المحاسبة والافصاح البيئي وعلاقته بالتنمية المستدامة.

**المبحث الاول**

**المحاسبة البيئية**

**اولا: مفهوم المحاسبة البيئية**

بدأ اهتمام المحاسبة منذ سنوات قليلة بالبيئة وبرر له الجوانب السلبية في استغلال البيئة والعمل على الافصاح عن تلك الجوانب او وصف اثارها نتيجة استغلال الإنسان للبيئة او ممارسة نشاطاته من خلالها وقد ظهرت عدة مسميات في مجال المحاسبة تشير الى هذا الجانب من هذه المسميات (المحاسبة الخضراء، المحاسبة البيئية من اجل التنمية المستدامة، والمحاسبة البيئية والاقتصادية). (ناصر, خفاف، 2012، 69)

وكان ينظر للعناصر البيئية باعتبارها مواد مجانية وان اساءة استخدامها احداث ضرر تنذر بالخطر على العالم، وهو ما دفع المنظمات الدولية المختصة والحكومات والجمعيات غير الهادفة الى الربح للعمل على تحفيز الوحدات الاقتصادية للحد من التكاليف البيئية الضارة المتولدة عن انشطتها ومحاولة تنمية العوائد البيئية، والافصاح عن نتائج الجهود في هذا الصدد يبد ان النظم المحاسبية نصب اهتمامها على الاثار الاقتصادية لوحداتها من خلال المقارنة ما بين مدخلات العملية الانتاجية ومخرجاتها بهدف تحديد ما اضافته من عوائد ومن ثم توزع على العناصر التي ساهمت في تحققها متجاهلين عناصر البيئة التي كانت ايضاً 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.

(حافظ، غافل، 2016 ، 186)

وكما ان المحاسبة وقواعدها ومعاييرها هي على الاغلب نتاج عمل سياسي اكثر من كونها 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 الإدارة بالقواعد والمعايير المحاسبية فالمشكلة اذن هي ليست مشكلة فنية محاسبية بل هي مشكلة سياسية.

(الفتلاوي، 2013، 289)

 تقوم المحاسبة البيئية بقياس وتخصيص التكاليف البيئية التي يجب اخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرار الاداري لتوصيل المعلومات المتعلقة بمعرفة اثر منتجات وخدمات وأنشطة الشركة على ذوي المصالح (حملة الاسهم والسندات، مجالس إدارة الوحدات، واضعي السياسات، المستهلكين، الموردين، المجتمع المحلي، والجماعات البيئية) حول الاثار البيئية لمنتجات وخدمات وأنشطة الشركة ومن ثم قياس هذه الاثار في شكل تكاليف ومنافع بما يسمح باتخاذ قرارات سليمة وقد يكون القياس كمياً او ما يعادلها وبعد ذلك تقوم الوحدات محل النشاط بتطوير نظم التقارير لأعلام متخذي القرار. (طيوب، 2006، 14)

ظهرت محاسبة التكاليف البيئية (الخضراء) في بداية التسعينات نتيجة للجهود المبذولة من قبل المهتمين في هذا المجال بعد ان ظهرت الجوانب السلبية في استغلالها.

وعرفت المحاسبة البيئية بانها تعني شمول وتكامل عملية القياس والافصاح المحاسبي والاقتصادي للأنشطة والبرامج التي تؤثر على البيئة والتي تمارسها الوحدات الاقتصادية، وتحديد مقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيض الاثار السلبية للأنشطة والانظمة البيئية وازالتها.(الدوسري، 2011، 15-16)

وعرفها (حسين، 2014، 218) 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 وعرفت بأنها المحاسبة التي تبحث في كيفية تأثير البيئة من حيث التكاليف والمنافع على نظام المحاسبة المالية. (الغزالي، 2019 ، 49)

وعرفها ايضاً (جرجيس، 2001، 155) بانها التكاليف التي تتكبدها الشركة في سبيل المحافظة على البيئة الموجودة بها الشركة مع مراعاة ما يلي:

* القضاء على التلوث البيئي الناتج عن استخدام الآلات باستخدام الات اقل تلوث للبيئة.
* التخلص من النفايات الصناعية المضرة بالبيئة باختيار طرق مناسبة لا تسبب ضرر للبيئة.
* المحافظة على حماية الموارد الطبيعية والتقليل من استنفاذ مواردها.
* تقديم مساعدات للمنظمات الاجتماعية التي تحافظ على البيئة.

وعرف (اللؤلؤ، 2016، 29) المحاسبة البيئية بانها عبارة عن النظام المحاسبي الممتد للنظام المحاسبي التقليدي والمبني على تحليل النتائج والمسببات حدوث التكلفة تحديد وتعيين اثر التكاليف البيئية التي تتسبب بها الوحدة.

 وعليه يمكن استخلاص مجموعة من الاوجه الخاصة بمفهوم المحاسبة البيئية والتي يمكن اجمالها بالاتي:

1. المحاسبة البيئية من الوجهة الاقتصادية: ويتم من خلال هذه المرحلة قياس وتحليل كمية وقيمة مدخلات عوامل الانتاج، وغالباً ما تعكس هذه المرحلة مستوى الرفاهية الاقتصادية للفرد والمجتمع.
2. المحاسبة البيئية كامتداد للمحاسبة المالية: ويتم من خلال هذه المرحلة اعداد القوائم المالية وفق المعايير والاسس المحاسبية بحيث تتضمن هذه القوائم بيانات ومعلومات للأثار البيئية لمساعدة المستفيدين من هذه القوائم كالمستثمرين والدائنين وحملة الاسهم.
3. المحاسبة البيئية من الوجهة الادارية ويتم في هذه المرحلة تحديد وتحليل البيانات والمعلومات المرتبطة بالأنشطة البيئية لغرض مساعدة الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات الادارية المختلفة ، كقرارات تسعير المنتجات والاستمرار في انتاج معين ومتطلبات الجودة وغيرها من القرارات الادارية.

**ثانياً: اهداف المحاسبة البيئية**

ان تطبيق نظام المحاسبة البيئية يمكن من تحقيق مجموعة من الاهداف منها:

* تعد المحاسبة البيئية احد ابعاد التقييم الكمي للمحاولات السائرة في طريق الحفاظ على البيئة. اذ انها اسلوب اداري تحليلي مصمم لتعظيم كفاءة الجهود من جانب المنشآت ابتغاء تحقيق هدف الحفاظ على البيئة.
* تعد المحاسبة البيئية نظاماً لقياس وتحديد الاداء البيئي للمنشآت ومن ثم يتمكن المهتمون من فهم وتعزيز والحكم على ذلك الاداء بصورة موضوعية. وينبثق هذا الهدف من جوانب القصور التي تعتري الاطار النظري التقليدي للمحاسبة من حيث امكانية قياس اسهام المنشأة بيئيا. اذ ان هذا الاطار يعتمد على الربحية عاملاً وحيداً للحكم على فاعلية المنشأة دون النظر لمدى تأثير الأنشطة التي تمارسها على البيئة، الامر الذي يجعل ذلك مدعاة للتفكير الى الحاجة الى بنيان نظري يحمل في طياته اساليب تراعي الاعتبارات البيئية وتأثيرات أنشطة المنشأة عليها، اذ ان مؤشرات الاداء البيئي اصبحت ذا اهمية بالنسبة لجمهور المهتمين بالمنشأة ومنهم المستثمرون المرتقبون وحملة الاسهم اللذين يتخذون منها وسائل مساعدة في قراراتهم. (Japan environment agency, 2000, 1)

وفي هذه الصدد يشير (نشوان، 2002 ، 60)

ان محاسبة الموارد الطبيعية والبيئية ترمي الى تحقيق الاهداف الاتية:

1. مؤازرة جهات الاختصاص المعنية في الدولة بإعداد الخطط طويلة الاجل للموارد الطبيعية ويأتي من ذلك من خلال اعداد التقارير المحاسبية التي توضح الارصدة المتاحة من الموارد الطبيعية بالدولة في تاريخ معين، الامر الذي يعين الاجهزة التخطيطية في تخصيص هذه الموارد بين الاستخدامات المتعددة بما يحقق اكبر عائد ممكن من ذلك الموارد.
2. توفير البيانات التي تمكن الدولة من اعداد المعلومات الاحصائية المتعلقة بالموارد الطبيعية تيسيراً لاستخدام مثل هذه المعلومات في تحقيق اهداف التنمية وفي اعداد الاحصائيات للمنظمات والهيئات الدولية المستخدمة لها.
3. اعداد تقارير المؤشرات البيئية للمناطق المتعددة داخل الدولة بما يسهم في تحقيق الرقابة على عناصر تلوث البيئة بغية اتخاذ القرارات التي تقود الى تحقيق معدلات ذلك التلوث او الحد منه.
4. توفير البيانات المحاسبية العينية والمالية للعمليات والأنشطة البيئية بما يمكن اجهزة الدولة من تحديد الاعتمادات المالية اللازمة لتحقيق الإدارة المثلى للبيئة، ومحاولة التعبير عن الاثار السلبية والايجابية على البيئة بشكل نقدي.

**ثالثاً: مجالات تطبيق المحاسبة البيئية**

وقبل استعراض اهم المجالات التي تطبق بها المحاسبة البيئية يقسم الباحثون هذا النوع من المحاسبة الى ثلاثة انواع وتقسم انظمة المحاسبة عن الاداء البيئي ايضاً الى ثلاثة انظمة هي: (عبود، خلف، 2011، 56)

1. المحاسبة عن الاداء البيئي الداخلي.
2. المحاسبة عن الاداء البيئي الخارجي.
3. انظمة محاسبة عن اداء بيئي اخر.

حيث تختص الاولى بتجميع المعلومات البيئية وتوصيلها الى الإدارة للاستخدام الداخلي، واما الثانية فتختص بتجميع المعلومات البيئية وتوصلها الى الجمهور العام كالمساهمين والمقرضين وغيرهم، والاخيرة فأنها تختص بتجميع المعلومات البيئية وتوصيلها الى جهات معينة مثل نظام المحاسبة الضريبية عن الاداء البيئي والذي هو ضروري لاحتساب ضريبة CO2 مثلاً او غيرها من المواد الملوثة.

**رابعاً: منافع المحاسبة البيئية**

تعتبر المحاسبة البيئية وسيلة لتحقيق مجموعة من الاهداف التي نلخصها فيما يلي: (الجوزي، 2012، 78)

1. اعداد بيانات عن المبيعات والتكاليف الاجمالية التي تهدف الى الحفاظ على البيئة وحمايتها لكل فترة مالية ، مما يؤدي الى متابعة الشركة لتطوير هذه النفقات من فترة الى اخرى واتخاذ القرارات المناسبة.
2. اعداد التقارير عن النفقات البيئية لتوضيح مدى التزام الشركة بتطبيق القوانين والتشريعات البيئية.
3. توضيح المسؤولية الاجتماعية والبيئية للشركة لضمان الاستمرارية.
4. اظهار المنافع والوفورات البيئية التي خصصتها الشركة في كل فترة مالية.



الشكل (1)

مجالات استخدامات ومنافع المحاسبة الخضراء

المصدر: ماجدة شعيب، ورقة بحثية حول المحاسبة البيئية، 2009، ص12.

**خامساً: اهمية المحاسبة البيئية**

تتبع اهمية المحاسبة البيئية في مساعدة الوحدات الاقتصادية مما يلي:

(ناصر، الخفاف، 2012، 70)

1. مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات التي من شأنها تخفيض التكاليف والاعباء البيئية.
2. توسيع نطاق عملية التقييم وتحليل الاستثمارات لكي يشمل الاثار البيئية المحتملة.
3. التوصل الى فهم افضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بدقة.
4. المساعدة في تطوير وتشغيل نظام اداري بيئي للوحدة ككل.
5. كون المحاسبة علماً اجتماعياً فان ذلك يفرض عليها ضرورة التفاعل مع مشكلة تلوث البيئة ونفاذ مواردها لان تأخرها سيؤدي لتأخر هذا العلم مقارنة بالعلوم الاخرى مثل علم الاقتصاد والإدارة.
6. تستمد المحاسبة وجودها من اعتراف المجتمع بنتائجها من خلال وظيفتي القياس والتوصيل للمعلومات المالية والاقتصادية للمجتمع واستمرار الطلب على خدمات مهنة المحاسبة والتدقيق مما يستلزم الاحتياجات المتزايدة للمعلومات البيئية والاجتماعية بجانب المعلومات المالية.
7. ان تجاهل قياس التكاليف البيئية الناتجة عن تلوث البيئي من شأنه ان يضلل العديد من مؤشرات قياس الإدارة ويضخم النتائج.
8. لغرض ترشيد القرارات الادارية وضمان دقة المعلومات المحاسبية التي على اساسها يتم صنع القرارات الادارية من خلال المساعدة على المفاضلة بين البدائل الادارية وعند المفاضلة بين الالتزام وعدم الالتزام بالبرامج البيئية.

ترجع اهمية محاسبة التكاليف البيئية ترجع الى تقاطعها مع علم المحاسبة في عدة مجالات مثل المعايير المحاسبية، والمحاسبة المالية والادارية، والضرائب، والمحاسبة الحكومية، بالإضافة الى ذلك فان البيانات المالية المعدة وفق معايير المحاسبة التقليدية قد تكون مضللة او غير كافية لمستخدمي هذه البيانات حيث انا لا تتضمن التكاليف البيئية الناتجة عن اثر أنشطة الشركة على البيئة. (عمر، 2017 ، 32-33)

**سادساً: عناصر المحاسبة البيئية**

قدم (عبدالحسين، 2014، 295) أنموذجاً للنظام المحاسبي تضمن خمسة عناصر اساسية هي: (المخاطر البيئية ، ومسؤولية (التزام) المنشأة، واثر العلاقة الجديدة بين الصناعة والبيئة ، والحاجة لقياس ذلك الاثر ، والابلاغ عنه، واقترح (السيد واخرون، 2010، 5) ان المحاسبة البيئية لابد ان تتناول وبشكل مفصل ثلاثة انواع للتلوث.

هي تلوث الهواء، تلوث المياه، تلوث الارض، وان تصف التكاليف وفقاً لعلاقتها بمراكز مراقبات التكاليف – الى تكاليف رأسمالية بيئية واخرى جارية بيئية كما هي متحققة في مراكز التكاليف المشار اليها فضلاً عن بيان المبالغ التي تم رصدها لكل بند من بنود هذه التكاليف والمبالغ المصروفة خلال السنة من قبل المراكز لحماية البيئة من اثار تلوث الهواء والمياه والارض، وتطرق (بدوي، 2012، 141) نموذجاً ثالث لنظام المحاسبة البيئية بعدة اعتبارات اهمها: وجود نظام محاسبي مفصل عن نظام المحاسبة المالية، توضيح للأنشطة ذات المضمون البيئي، وقياس الابعاد المختلفة للمساهمات البيئية والاجتماعية الموجبة والسالبة، والتقرير عن نتائج القياس في صورة ملائمة تفيد في تقييم الاداء البيئي والاجتماعي.

وبصفة عامة فان تطبيق المحاسبة البيئية يتطلب توافر عدة عناصر اساسية اهمها:

1. تحديد السياسات الهامة للمحاسبة البيئية، ويتطلب ذلك تحديد اهداف أنشطة المحاسبة البيئية بشكل واضح وذلك الامر لازم لضمان توافق اهداف المحاسبة البيئية مع السياسات والاهداف العامة للشركة بقدر تعلق الامر بارتباطها بالإدارة البيئية.
2. تحديد الفترة والنطاق المستهدف للحسابات البيئية ويتطلب ذلك تحديد العناصر التالية بدقة:
3. الفترة المستهدفة وهي ذاتها الفترة التي يغطيها التقرير البيئي للشركة .
4. نطاق تجميع البيانات البيئية وهو ذاته النطاق المحدد في التقرير البيئي للشركة.

**المبحث الثاني**

**التنمية المستدامة**

**اولا: نشأة التنمية المستدامة**

لم يكن مفهوم التنمية المستدامة وليد ساعته، بل كان نتاج مخاض طويل في رحم الفكر التنموي ، لقد مرت عملية التنمية بعدة مراحل يجد فيها المتتبع لتاريخها على الصعيد العالمي انه طرأ تطور مستمر وواضح على مفهومها ، وكان هذا التطور استجابة واقعية لطبيعة القضايا المطروحة، وان بروز فكرة التنمية المستدامة كانت حسب التسلسل الزمني التالي:

(سامية، 2013، 13-16)

* 1968: انشاء نادي روما الذي جمع عدد كبير من رجال الاعمال من مختلف الدول ، دعا هذا النادي الى ضرورة اجراء ابحاث تخص مجالات التطور العلمي لتحديد حدود النمو في الدول المتقدمة.
* 1972: نادي روما ينشر تقريراً مفصلاً حول تطور المجتمع البشري وعلاقة ذلك باستغلال المواد الاقتصادية وينشر توقعات سنة 2100 ولعل من اهم نتاجه هو ان مسار النمو الاقتصادي في العالم سوف يحدث خللاً خلال القرن الواحد والعشرون بسبب التلوث وتعرية التربة ونضوب الموارد والطاقة.. الخ، وفي نفس السنة تم انعقاد قمة الامم المتحدة حول البيئة البشرية في ستوكهولم، تم فيه الدعوة الى ضرورة الربط بين البيئة والمشاكل الاقتصادية.
* 1987: تم بلورة تعريف دقيق حول التنمية المستدامة.
* 1992: على غرار الكوارث الصناعية التي حدثت في العالم وانتباه جماعة الخضر الى ضرورة الاهتمام بالبيئة عقدت قمة الارض في البرازيل في ريو دي جانيرو بالبرازيل، حضرها اكثر من 100 رئيس دولة و30 الف مشارك في انحاء العالم.
* 2002: اجتماع اكثر من 100 رئيس دولة وعشرات الالاف من المختصين في جوهانسبرغ والتوقيع على المعاهدة التي تضمن وسائل المحافظة على الموارد الطبيعية والتنوع البيولوجي.

**ثانياً: مفهوم التنمية المستدامة**

قبل البدء بتعريف التنمية المستدامة يجب التوضيح المفاهيم الاتية:

1. مفهوم التنمية: لطالما ربط مفهوم التنمية بالنمو الاقتصادي بل حتى انها في مفهومها الضيق كانت تتماثل الى حد كبير بمفهوم النمو الاقتصادي ، ومع صدور تقارير برنامج الامم المتحدة الانمائية، لم يعد مفهوم التنمية مقتصراً فقط على النمو الاقتصادي بل تعداه للتأكيد على ضرورة تحسين الظروف ونوعية الحياة المادية والمعنوية والحريات السياسية وباقي الجوانب ذات العلاقة بالحياة الإنسانية (الياس ، عمار، 2009، 27).

والتنمية عبارة عن مجموعة من الوسائل التي تستخدم قصد توجيه جهود الاهالي مع السلطات العامة من اجل تحسين مستوى الحياة من النواحي الاقتصادية والاجتماعية والثقافية في المجتمعات القومية والمحلية واخراج هذه المجتمعات من عزلتها لتشارك ايجابياً في الحياة القومية ولتساهم في تقدم البلاد. (قشوع، 2009، 19)

1. مفهوم الاستدامة

يعتبر مفهوم الاستدامة حلقة الوصل بين التنمية والتنمية المستدامة ، وقد عرف الاستدامة على انها كيفية تحقيق النمو الذي يأخذ بعين الاعتبار ويراعي الجوانب الإنسانية بكل ابعادها الاقتصادية والاجتماعية والاخلاقية ولن يتم ذلك دون القضاء على كل اشكال الاختلالات والفروق سواء كانت داخل نفس المجتمع اي بين مختلف الفئات التي تشكله وكذلك بين دول الشمال والجنوب او بين مختلف الاجيال، وبالتالي فان الاستدامة:

* تدعو الى عدم استمرارية الانماط الاستهلاكية الحالية سواء في الشمال او الجنوب والاستعاضة عنها بأنماط استهلاكية وانتاجية مستدامة، وبدون تحقيق مثل هذه التطورات فلا مجال لتطبيق حقيقي لمفاهيم التنمية المستدامة.
* تؤكد على الارتباط المتبادل والوثيق ما بين التنمية البيئية والاقتصادية والاجتماعية وانه يمكن اعداد او تطبيق اية استراتيجية او سياسية بدون دمج هذه المكونات معاً.

اما المفهوم الاقتصادي للاستدامة وتعني الاستمرارية وتعظيم الرفاهية الاقتصادية لأطول فترة ممكنة، اما قياس هذه الرفاهية فيكون عادة بمعدلات الدخل والطعام والمسكن والملبس والصحة والتعليم ، اما في بعدها الاجتماعي، فالاستدامة تعني الاهتمام بتوفير فرص الحصول على العمل والخدمات واهمها الصحة والتعليم والعدالة ، اما من منظور بيئي فان الاستدامة ترتبط بمفهوم رعاية البيئة او الاعتناء بها ويكون ذلك بتحقيق ما يسمى الكفاءة البيئية.

(عبدالرحمن، 2011، 170)

1. مفهوم التنمية المستدامة: هنا عدة تعاريف تناولت مفهوم التنمية المستدامة من بينها:
* عرفت التنمية المستدامة بانها، صيانة واستدامة الموارد المتعددة في البيئة لتلبية احتياجات البشر الحاليين الاجتماعية والاقتصادية وادارتها في التكنولوجيا مع ضمان استمرارية الموارد لرفاهية الاجيال التالية: (عباس ، 2010، 19)

ويقصد بها ايضاً بالنسبة للمؤسسات تبني الاستراتيجيات وأنشطة الاعمال التي تفي بحاجات المشروع واصحاب المصلحة فيه اليوم مع حماية الموارد البشرية والطبيعية.

(سلمان، 2007، 53)

* كما عرفت ايضاً بانها التنمية الحقيقية التي لها قدرة على الاستقرار والاستمرار والتواصل من منظور استخدامها للمواد الطبيعية والتي يمكن ان تحدث من خلال استراتيجية تعتمد على مفاهيم البيئة وتتخذ التوازن البيئي كمحور اساسي لها. (السقا، ابو الخير، 2002، 320)
* ويقصد بالتنمية المستدامة ايضا، تلك الإدارة التي توفر حاجات الاجيال بدون الاخلال بحقوق الاجيال المستقبلية في الرفاه والتمتع بالموارد. (الطاهر، 2013، 56).

وعليه يمكن استخلاص مجموعة من القضايا الهامة لمفهوم التنمية المستدامة وكالاتي:

(عبدالرحمن, 13,2012)

* ان التنمية المطلوبة لا تسعى لتقدم بشري موصول في اماكن قليلة ولسنوات معدودات بل للبشرية جمعاء وعلى امتداد المستقبل البعيد.
* ان هذه التنمية هي تنمية تفي باحتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الاجيال القادمة على توفير احتياجاتها.
* ان مستويات المعيشة التي تتجاوز الحد الادنى الاساسي من الاحتياجات لا يمكن ادامتها عندما تراعي مستويات الاستهلاك في كل مكان متطلبات الادامة على المدى البعيد.
* ان الاحتياجات كما يتصورها الناس تتحدد اجتماعياً وثقافياً، ومن ثم فان التنمية المستدامة تتطلب انتشار القيم التي تشجع الاستهلاك التي لا تتخطى حدود الممكن بيئياً.

وعند قيامنا بتحليل مختلف التعاريف المذكورة اعلاه، يتبين لنا ان ما تشمل عليه التنمية المستدامة هو:

1. التركيز على العنصر الاجتماعي بحيث يمكن للفقراء الحصول بنفس الحظوظ على الموارد التي تسمح لهم بتحقيق التنمية.
2. تدمج التنمية المستدامة عنصراً ثانياً وهو الاخذ بعين الاعتبار طول الامد. هذا العنصر كان مغفلاً تماماً في الممارسات الاقتصادية والاجتماعية التقليدية.

**ثالثا: ابعاد التنمية المستدامة**

ترتكز التنمية المستدامة على ثلاثة ابعاد رئيسة تتمثل بالاتي:

1. **البعد الاقتصادي**

ويقتضي البعد الاقتصادي بزيادة رفاهية المجتمع الى اقصى حد والقضاء على الفقر من خلال استغلال الموارد الطبيعية على النحو الامثل، مع الاخذ بالحسبان التوازن البيئي على المدى البعيد، ويندرج تحت هذا البعد: (قاسم ، 2010، 28-31)

* ايقاف تبريد الموارد: العمل على تغيير انماط الاستهلاك التي تهدر التنوع البيولوجي، واجراء تخفيضات متواصلة على مستويات الاستهلاك المبددة للطاقة والموارد الطبيعية في الدول المتقدمة.
* تقليص تبعية البلدان النامية: تحكم الدول المتقدمة في الاسواق العالمية، واذ تقوم هذه الدول بتخفيض استهلاك الموارد الطبيعية سوف يحرم الدول النامية من نمو صادراتها وانخفاض في ايراداتها، ولذلك يجب على هذه الاخيرة تبني نمطاً تنموياً لتحقيق اكتفاء ذاتي، مما يسمح بالتعاون الاقليمي والتجارة النشطة فيما بين هذه البلدان.
* المساواة في توزيع الموارد: ان الفرص غير المتساوية بين البلدان المتقدمة والنامية في الحصول على التعليم والخدمات الاجتماعية والموارد الطبيعية وحرية الاختيار، ولذلك يجب ان تعملا معاً لتحسين مستويات المعيشة مما يؤدي الى تنشيط التنمية والنمو الاقتصادي.
* تقليص الانفاق العسكري اصبح من الاولويات الاقتصاد للبلدان المتقدمة والنامية. وبالتالي نجد ان توفير ولو جزء بسيط من هذا الانفاق يؤدي الى زيادة التنمية.
1. **البعد الاجتماعي**

وهو يمثل البعد الإنساني بالمعنى الضيق اذ يجعل من النمو وسيلة للالتحاق الاجتماعي، وضرورة اختيار وانصاف الاجيال، وان تحقيق الابعاد الاجتماعية للتنمية المستدامة يقوم على فكرة تنمية البشر وذلك من خلال:

* المساواة في التوزيع: النهوض بالتنمية القروية النشيطة للمساعدة على ابطاء حركة الهجرة الى المدن وتعنى باتخاذ التدابير الخاصة التي تؤدي الى الحد الادنى من الاثار البيئية للتحضير. (ليلى، 2007، 77)
* الخدمات الاجتماعية: بمعنى توفير الخدمات الاساسية من مأوى ، مياه نقية ، الصرف الصحي، دعم البنية التحتية الاجتماعية لضمان حق المواطنة في التعليم والعمل والتدريب والرعاية الصحية، كفالة حق الفقراء في الوصول الى المساعدات القانونية الواجبة لهم.
* المساواة في العمل بمعنى اتاحة فرص متساوية للنساء، لكي يعملن ويمارسن الأنشطة المختلفة المدرة للدخول وحقهم في التعليم.
* الاستقرار السكاني: بمعنى تشجيع عوامل الثبات والاستقرار السكاني وتبني سياسات تشجع على تنظيم الاسرة.
* المحاسبة السياسية: اي ان تكون الحكومة محل تساؤل ومحاسبة من كافة الهيئات الموجودة في المجتمع، وتأكيد حق المشاركة للأفراد والهيئات في اتخاذ القرارات الخاصة بشؤون حياتهم. (ناجي، 2013، 383)
1. **البعد البيئي**

يتمثل البعد البيئي للتنمية المستدامة في الحفاظ على الموارد المادية والبيولوجية مثل الاستخدام الامثل للأراضي الزراعية والموارد المائية في العالم ويتم الحفاظ عليها من خلال:

* حماية الموارد الطبيعية: تحتاج التنمية المستدامة الى حماية الموارد الطبيعية ابتداء من حماية التربة الى حماية الارض المخصصة للأشجار وحماية مصايد الاسماك والاراضي الزراعية ، وذلك من خلال تبني ممارسات وتكنولوجيات زراعية محسنة تزيد من المحاصيل، ويحتاج ذلك الاسراف في استخدام الاسمدة الكيميائية والمبيدات لعدم تهديد الحياة المائية والحياة البرية وتلوث الاغذية البشرية.
* الحفاظ على المحيط المائي: تتم صيانة المياه بوضع حد للاستخدامات المبددة وتحسين كفاءة شبكات المياه، وتحسين نوعية المياه، واستخدام المياه السطحية بمعدل لا يحدث اضطراباً في النظم الايكولوجية التي تعتمد على هذه المياه، وقصر المسحوبات من المياه الجوفية مقارنة بمعدل تجددها. (قاسم، 2010، 34-35)
* حماية المناخ من الاحتباس الحراري: التنمية المستدامة تعني كذلك عدم المخاطرة بأجراء تغييرات كبيرة في البيئة العالمية، بزيادة مستوى سطح البحر، او تغير انماط سقوط الامطار ... الخ، تكون من شأنها احداث تغيير في الفرص المتاحة للأجيال وتعني ذلك الحيلولة دون زعزعة استقرار المناخ او النظم الجغرافية والفيزيائية والبيولوجية او تدمير طبقة الاوزون الحامية للأرض من جراء افعال الإنسان.
* تقليص ملاجئ الانواع البيولوجية: تواصل انخفاض في مساحة الاراضي القابلة للزراعة وهي الاراضي التي لم تدخل بعد في الاستخدام البشري، مما يقلص من الملاجئ للأنواع الحيوانية والنباتية، كما ان انقراض الانواع الحيوانية والنباتية اخذ في التسارع والتنمية المستدامة في هذا المجال تعنى بصيانة ثراء الارض والتنوع البيولوجي للأجيال المقبلة ، وذلك بإبطاء عمليات الانقراض وتدمير الملاجئ والنظم الايكولوجية بدرجة كبيرة.(ليلى، 2007، 76)
1. **البعد التكنولوجي**

يمكن اعتبار التطور التكنولوجي في صالح البيئة والاقتصاد ، ومن اجل تحقيق التنمية المستدامة يجب مراعاة امور في الجانب التكنولوجي اهمها: (خلوطة، 2008، 130)

* استعمال التكنولوجيات الانظف والاكفأ في المرافق الصناعية تسمح بالاستخدام الامثل للموارد الطاقوية والطبيعية.
* الاعتماد على التكنولوجيات المحسنة وفرض ذلك بالنصوص القانونية.
* الاعتماد على مصادر الطاقة المتجددة لأعلى المحروقات بغرض الحد من ظاهرة انبعاث الغازات.

**رابعاً: اهداف التنمية المستدامة**

بما ان التنمية المستدامة تهدف الى المحافظة على البيئة التي يعيش فيها الإنسان وتتمحور حوله، لذا الهدف الرئيسي منها هو اجراء تغييرات جوهرية في البنى التحتية والفوقية للمجتمع دون التأثير السلبي على العناصر البيئية ولذلك سيتم عرض اهم اهداف التنمية المستدامة من خلال بعض البنود التي من شأنها التأثير مباشرة في الظروف المعيشية للإنسان وهي: (الطاهر، 2013، 76-83)

1. في مجال المياه: تهدف الاستدامة الاقتصادية فيها الى ضمان امداد كافي من المياه، ورفع كفاءة استخدام المياه في التنمية الزراعية والصناعية والحضرية والريفية ، وتهدف الاستدامة الاجتماعية الى تامين الحصول على المياه في المنطقة الكافية للاستعمال المنزلي والزراعة الصغيرة للأغلبية الفقيرة، وتهدف الاستدامة البيئية الى ضمان الحماية الكافية للمجتمعات المائية والمياه الجوفية وموارد المياه العذبة وانظمتها الايكولوجية.
2. في مجال الغذاء: تهدف الاستدامة الاقتصادية فيه الى رفع الانتاجية الزراعية والانتاج من اجل تحقيق الامن الغذائي في الاقليم، وتهدف الاستدامة الاجتماعية الى تحسين الانتاجية وارباح الزراعة الصغيرة وضمان الامن الغذائي المنزلي، وتهدف الاستدامة البيئية الى ضمان الامن الغذائي المنزلي.
3. في مجال الصحة: تهدف الاستدامة الاقتصادية فيها الى زيادة الانتاج من خلال رعاية الصحة والامان في اماكن العمل. وتهدف الاستدامة الاجتماعية الى فرض معايير الهواء والمياه والضوضاء لحماية صحة البشر وضمان رعاية الصحة الاولية للأغلبية الفقيرة، وتهدف الاستدامة البيئية الى ضمان الحماية الكافية للموارد البيولوجية والانظمة اليكولوجية والانظمة الداعمة للحياة.
4. في مجال المأوى والخدمات: تهدف الاستدامة الاقتصادية فيها الى ضمان الامداد الكافي والاستعمال الكفوء لمواد البناء ونظم المواصلات ، وتهدف الاستدامة الاجتماعية الى ضمان الحصول على السكن المناسب بالسعر المناسب بالإضافة الى الصرف الصحي والواصلات للأغلبية الفقيرة، وتهدف الاستدامة البيئية الى الاستخدام المستدام او المثالي للأراضي والغابات والطاقة والموارد المعدنية.
5. في مجال الدخل: تهدف الاستدامة الاقتصادية الى زيادة الكفاءة الاقتصادية والنمو وفرص العمل، وتهدف الاستدامة الاجتماعية الى دعم المشاريع الصغيرة وخلق الوظائف للأغلبية الفقيرة، وتهدف الاستدامة البيئية الى ضمان الاستعمال المستدام للموارد الطبيعية الضرورية للنمو الاقتصادية في القطاعين العام والخاص.
6. في مجال الطاقة: تهدف الاستدامة الاقتصادية الى ضمان الامداد الكافي والاستعمال الكفوء للطاقة في مجالات التنمية الصناعية، والمواصلات والاستعمال المنزلي، كما تهدف الاستدامة الاجتماعية الى الحصول على الطاقة الكافية للأغلبية الفقيرة خاصة بدائل الوقود الخشبي وتعميم الكهرباء، اما الاستدامة البيئية فهي تهدف الى تخفيض الاثار البيئية للوقود الحفري والاوسع في تنمية استعمال الغابات والبدائل المتجددة الاخرى.
7. في مجال التعليم : تهدف الاستدامة الاقتصادية الى ضمان وفرة المتدربين لكل القطاعات الاقتصادية الاساسية، اما الاستدامة الاجتماعية فهي تهدف الى ضمان الاتاحة الكافية لتعليم الجميع من اجل حياة صحية ومنتجة، اما الاستدامة البيئية فهي تهدف الى ادخال البيئة في المعلومات العامة والبرامج التعليمية.

كما ويشير (محمود واخرون، 2012، 7-8) الى التنمية المستدامة من خلال محتوياتها لتحقيق الاهداف الاتية:

* تحقيق استغلال امثل واستخدام عقلاني للموارد: وهنا تتعامل التنمية المستدامة مع الموارد على انها موارد محدودة لذلك تحال دون استنزافها او تدميرها وتعمل على استخدامها وتوظيفها بشكل عقلاني.
* ربط التكنلوجيا الحديثة بأهداف المجتمع: تحاول التنمية المستدامة توظيف التكنولوجيا الحديثة بما يخدم اهداف المجتمع، وذلك من خلال توعية السكان بأهمية التقنيات المختلفة في المجال التنموي وكيفية استخدام المتاح والجديد منها في تحسين نوعية حياة المجتمع وتحقيق اهدافه المنشودة ، دون ان يؤدي ذلك الى مخاطر واثار بيئية سالبة، وعلى الاقل ان تكون هذه الاثار مسيطرة عليها بمعنى وجود مناسبة لها.
* احداث تغيير متسمر ومناسب في حاجات واوليات المجتمع: وذلك باتباع طريقة تلائم امكانياته وتسمح بتحقيق التوازن الذي بواسطته يمكن تفعيل التنمية الاقتصادية، والسيطرة على جميع المشكلات البيئية.

**خامساً: اهمية التنمية المستدامة:**

تنبع اهمية التنمية المستدامة من كونها تنطلق من مبدأ ان البشر مركز اهتمامها، حيث تستجيب لاحتياجات الجيل الحالي دون التضحية والمساس باحتياجات الاجيال القادمة، او على حساب قدراتهم لتوفير سبل العيش الكريم.

كما تتجلى اهمية التنمية المستدامة ايضاً من خلال الاهداف التي تصبو اليها والفوائد التي تتحقق من جرائها والتي يمكن تلخيص اهمها فيما يلي:

)www.towardsbetterdevelopment.com(

1. انها تسهم في تحديد الخيارات ووضع الاستراتيجيات ورسم السياسات التنموية برؤية مستقبلية اكثر توازناً وعدلاً.
2. انها تنطلق من اهمية تحليل الاوضاع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والادارية برؤية شمولية وتكاملية، وتجنب الانانية في التعامل مع الموارد والطاقات المتاحة.
3. تشجع على توحيد الجهود والتعاضد بين القطاعات الحكومية والخاصة حول ما يتم الاتفاق عليه، من اهداف وبرامج تسهم في تلبية احتياجات جميع فئات المجتمع الحالية والقادمة.
4. تنشط وتوفر فرص المشاركة في تبادل الخبرات والمهارات، وتتسم في تفعيل التعليم والتدريب والتوعية لتحفيز الابداع.

**سادساً: خصائص التنمية المستدامة:**

حدد مؤتمر الامم المتحدة الذي انعقد في جانيرو عام 1992 خصائص التنمية المستدامة فيما يلي : (لطفي، 2005، 28)

1. تنمية طويلة الاجل تعتمد على تقدير الامكانات المتوفرة وتخطيطها لأطول فترة مستقبلية.
2. تراعي حق الاجيال القادمة في الموارد الطبيعية الموجودة.
3. تراعي احتياجات البشر لتحسين حياتهم.
4. تدعو الى عدم استنزاف الموارد الطبيعية او تلوثها والحفاظ على المحيط الحيوي للبيئة.
5. تنسيق سياسات استخدام الموارد مع توجيه الاستثمارات والبدائل التكنولوجية لتحقيق تنمية متكاملة.

**المبحث الثالث**

**المحاسبة والافصاح البيئي وعلاقتهما بالتنمية المستدامة**

**اولاً: دور الافصاح البيئي :-**

تزايدت في السنوات الاخيرة احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية الى الافصاح عن الاداء البيئي للمنشأة لمواجهة قصور الافصاح التقليدي عن تلبية تلك الاحتياجات, ويرجع الى تعدد المستفيدين وتباين احتياجاتهم , وعلى ذلك يمكن القول ان الافصاح بشكله الحالي لا يفي باحتياجات المستفيدين من المعلومات والبيانات المتعلقة بمسؤولية الشركة تجاه حماية البيئة , ومن ثم كانت هناك ضرورة ملحة لتطوير معيار الافصاح في الفكر المحاسبي ليشمل الافصاح البيئي في شكل مرفقات إيضاحية بالقوائم المالية التقليدية, او في شكل تقارير مستقلة, مما يؤدي الى زيادة كفاءة تشغيل المعلومات بواسطة متخذي القرارات ومن ثم ترشيح قراراتهم المتعلقة بتقييم المسؤولية الاقتصادية والبيئة للشركة. (الشعباني , الناصر , 2011 , 10)

ويعرف الافصاح البيئي عن الاسلوب او الطريقة التي بواسطتها تستطيع الشركات اعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي, وتعد القوائم المالية او التقارير الملحقة بها اداة مناسبة لتحقيق ذلك. (الطاهر , 2011 , 447)

ان الافصاح عن التكاليف البيئية يخدم الاغراض التالية : (طيوب , 2016 , 53)

* يمثل قاعدة مهمة للبيانات من اجل اجراء دراسات عن الاثار البيئية للصناعات المتشابه.
* يساعد على ازالة الخوف بالنسبة لإدارة النشاط حول ما يتعلق بسلامة العمليات وكفاءة اجراءات حماية البيئة.
* مساعدة مالكين في الاسهام مع الاداة في تقليل تلك التكاليف.
* يساعد في التعرف على المشكلات المتعلقة بمصدر وتكوين الفضلات الملوثة.

حيث ان الافصاح عن التكاليف البيئية اصبح امراً مهما لكون هذه التكاليف اخذت بالتزايد, وتكمن اهميتها في ما يلي: (مطاوع , 2009 , 21)

* تطوير معيار عرض الافصاح العام عن طريق التوسيع في البيانات والمعلومات التي يتم الافصاح عنها من حيث الشكل والمضمون لتشمل الاداء الاقتصادي والبيئي للمؤسسة.
* تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات البيئية, حيث قد يتفادى المستثمرين الاستثمار في اسهم الشركات التي لا تفصح عن ادائها البيئي, وقد يصل الأمر الى تهديد استمرارية المؤسسة.
* ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بتقديم مدى وفاء المؤسسة بمسؤوليتها تجاه المحافظة على البيئة من التلوث وزيادة ثقة المجتمع في المؤسسات التي تفي بمسؤوليتها البيئية وتشجيعها على التنمية وتطوير انشطتها, مع الضغط على المؤسسات التي لا تفي بتلك المسؤولية.

ان وجود معاير محاسبة تلتزم بالإفصاح عن التكاليف البيئية ساعد في التزام المؤسسات بضرورة الافصاح عن تلك الالتزامات, ان معطيات عرض المعلومات في القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقضي بتوفير عنصر الافصاح المقصود هنا على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية وبالمصطلحات المستخدمة فيها وايضا بالملاحظات المرفقة بها وبمدى ما فيها من تفاصيل وذلك بكيفية تجعل تلك القوائم قيمة اعلامية من وجهة نظر مستخدمي القائم. (طيوب , 2016 , 54)

ويتم استخدام المحاسبة البيئية في مجالات مختلفة تشمل ما يلي:-

 (تيجاني , عبد الحليم , 2008،7-9)

* التقييم والافصاح عن المعلومات المالية المرتبطة في مجال المحاسبة المالية والتقارير الصادرة عنها.
* تقييم واستخدام المعلومات المالية المرتبطة بالبيئة في المجال المحاسبة الادارية.
* تقدير المؤثرات البيئية الخارجية وتكاليفها التي يطلق عليها محاسبة التكاليف الكلية.
* المحاسبة عن التخزين والتدفقات المرتبطة بالمصادر الطبيعية بقيم مالية في مجال محاسبة الموارد الطبيعية.
* التقارير في مجمل المعلومات المحاسبية على مستوى الشركة, ومعلومات محاسبة الموارد الطبيعية ومعلومات اخرى لأغراض المحاسبة الوطنية.
* دراسة المعلومات المالية والفيزيائية المتعلقة بالبيئة في مجال المحاسبة عن الرفاهية المستخدمة.

ان للإفصاح المحاسبي دور في دعم التنمية المستخدمة من خلال اشعار ادارة الشركة والاطراف ذات صلة بحجمة الاستنزاف للموارد الطبيعية بفعل انشطة الشركة وكذلك حجم الاضرار البيئية الناجمة عن تلك الاشارة مما يعطي صناع القرار والحكومات وادارات الشركة والسياسيين الصورة المستقبلية عن حجم الاثار المالية لممارسة الشركات لأنشطتها على البيئة الحالية وانعكاسات ذلك على قدرات البيئة في تلبية متطلبات حصص الاجيال القادمة للعيش الرغيد وبالتالي تعديل المؤشرات المعبرة عن حجم الناتج القومي والدخل القومي وعكس القيم الحقيقية لأثار التلوث البيئي واستنزاف الموارد الطبيعية. (الشعباني، الناصر ,2012 ,17)

**ثانياً: دور المحاسبة البيئية**

ان عملية التنمية لابد ان تصاحبها مهنة محاسبة وتدقيق فعال, ومحاسبون على مستوى عال من التأهيل لتولي زمام القيادة. كما ان النهضة تتطلب من الهيئات والجمعيات واقسام المحاسبة في الجامعات ان تعيد لنظر في اهدافها وخططها وبرامجها والعمل سويا مع الجهات الرسمية للعمل على تطوير المهنة حتى تقوم بدورها في حماية الاقتصاد. إذ أنه في ظل وجود مهنة محاسبة ذات اصول مكتوبة ومتعارف عليها مع توفير المحاسب المؤهل الملتزم في ممارسته لهذه المهنة بأصولها واخلاقيتها يمكن تزويد إدارة الشركة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرار سواء في مرحلة التخطيط او مرحلة المراقبة التنفيذ او في مرحلة تقييم الأداء للبرامج والمشاريع الانمائية الأمر الذي يجسد القول ان من يمتلك المعلومات يمتلك قوة اتخاذ القرار وبقدر ما تكون المعلومات المتوفرة لمتخذي القرار في الشركة دقيقة وسليمة وكافية, بقدر ما يكن القرار ناجياً وموفقاً في تحقيق الاهداف المطلوبة, اي ان ما يمكن قوله في مجال التخطيط والرقابة وتقييم الاداء تتداخل فيما بينها من الناحية العملية وهذه المهام لا يكتب لها النجاح مالم تقم المحاسبة في توفير البيانات والمعلومات والتقارير التي تتصف بالكفاءة.

(حسين , 2014 , 217)

وتعد المحاسبة اليوم اداة القياس وتوصيل المعلومات المفيدة لترشيد القرارات, وهذا الدور يجسد دور المعلومات المحاسبية في اتجاه خطط التنمية الاقتصادية من خلال توفير البيانات الازمة لأعداد وتنفيذ ومتابعة هذه الخطط, حيث ان المحاسبة اليوم تسعى الى استخدام تقنيات المعلومات والاتصالات في دعم الاستخدام الامثل للموارد المحدودة خدمة اغراض التنمية الاقتصادية , وان دور المعلومات المحاسبية يتضح في خدمة اغراض التنمية الاقتصادية من خلال: (رمو، سعيد , 2013 ,6)

1. توجيه المورد المالية نحو المشاريع الاستثمارية الناجحة من خلال مساهمة المعلومات المحاسبية المتنوعة في إعداد دراسات الجدوى الاقتصادية.
2. المساهمة في اختيار المشروعات الاستثمارية ذات الصلة الاولويات طبقاً لاحتياجات المجتمع المرحلية من خلال توفير المعلومات لتحديد معاير المفاضلة.
3. توفير المعلومات التي تؤدي دوراً هاماً في نجاح واستمرار الشركات منها تحديد تكلفة المنتج على وفق الاساليب الكلفوية الحديثة، فضلا عن تسعير المنتج على وفق طرائق التسعير الحديثة مثل التكلفة المستهدفة ......الخ, وبما ينعكس ايجابياً في النهاية على خطط التنمية الاقتصادية.
4. توفر المعلومات التي تساعد في تقييم أداء الشركات على وفق محاور متعدده ومنها المحور المالي, وهذا جوهر عمل بطاقة تقييم الاداء المتوازية, مما يؤدي في النهاية الى اعطاء تقويم حقيقي لأداء تلك المشاريع.

لقد ظهرت مشكلة سوء استخدام الموارد الطبيعية, وتدهور البيئة من أكبر المشكلات التي تواجه الدول وخاصة النامية, وعلى الرغم من المشاكل البيئة التي تواجهها اليوم ليست جديدة إلا أننا لم نبدأ في فهم ابعادها الا مؤخراً بعد ملاحظة أثر التدهور البيئي في اضعاف التنمية الاقتصادية وتناقص امكانياتها, فلا يمكن ان تقوم التنمية على قاعدة من الموارد الطبيعية المتداعية, كما لا يمكن حماية البيئة عندما يسقط النمو من حسابه تكاليف تدمير البيئة, فالتنمية والبيئة وجهان لعملة واحدة. (شعيب , 2009 , 6)

حيث استخراج وتحليل واستخدام المعلومات البيئية والاجتماعية ذات القيم النقدية بهدف تحسين الاداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي, وتعتمد المحاسبة البيئية على توسيع اطار المحاسبة المالية لتقابل المتغيرات المستجدة, ومنها سيادة اقتصاد الخدمة الذي يركز على عوامل جديدة لنجاح الشركة كالسمعة والابداع, كما يجب ان تتضمن التقارير النتائج البيئية والاجتماعية والاقتصادية للإنتاج لدعم اتخاذ قرارات التنمية المستدامة, حيث قد تقع الشركات تحت وطأة ضغط كبير من القوانين والمجتمع عن أداتها البيئي والاجتماعي في تقارير الاستدامة, ومن ثم فقد تكون هناك استفاد كبيرة للإدارة من كون المحاسبة البيئية جزء من تفعيل الاستدامة داخل الشركة. (حسين , 2014 , 218)

ان توجه المحاسبة البيئية الى ما يلي :- (الفتلاوي , 2006 ,44-45 )

ا- تقدير الاتجاهات الهامة لتطوير البيئية وأثار النشاطات الاقتصادية القطاعية وبذلك توفر دعماً للمسؤولين وتسهم في بلورة سياسات التنمية المستدامة.

ب- توفر قاعدة معلوماتية لانطلاق العديد من مؤشرات التنمية المستدامة.

كما واصدرت الامم المتحدة نظام الحسابات البيئية المتكاملة (SEEA) لنظام الحسابات القومية بهدف توفير إطار مشترك لقياس إسهام البيئية في الاقتصاد وتأثير الاقتصاد على البيئة وهو يزود صناع السياسات الاقتصادية بمؤشرات واحصائيات وصفية لرصد التفاعل فضلاً عن قاعدة البيانات للتخطيط الاستراتيجي وتحليل السياسات, فضلاً عن توفير طريقة لتحسين حوار السياسات بين الاطراف المعنية عن طريق تزويدها بنظام شفاف للمعلومات عن العلاقة بين الانشطة الانسانية والبيئية, ويتكون نظام (SEEA) من اربع فئات من الحسابات وهي:

(اللاوند، عبدالله , 2012 , 9)

1. حسابات التدفق للتلوث والطاقة والمواد: توفر هذه الحسابات معلومات على مستوى الصناعات عن استخدام الطاقة والمواد كمدخلات للإنتاج وتوليد الملوثات والنفايات الصلبة وهي تقدم مؤشرات عن الكفاءة البيئية والتلوث وكثافة استخدام المواد التي يمكن الافادة منها لتقييم الضغط على البيئة وتقدير البدائل المطروحة لتخفيف هذا الضغط.
2. حسابات نفقات حماية البيئة وادارة الموارد: تحدد هذه الحسابات النفقات التي تتحملها الشركات الصناعية والحكومية والافراد لحماية البيئة وتبين كيفية جعل المعاملات المتعلقة بالبيئة اكثر وضوحاً, ويمكن ان تستخدم هذه الحسابات لتقييم التأثير الاقتصاد للتشريعات والضرائب البيئية واثارها في تخفيف حدة التلوث.
3. حسابات اصول الموارد الطبيعية: تسجل في هذه الحسابات اصول الموارد الطبيعية والمتغيرات التي تطرأ عليها مثل التربة والاسماك والغابات والمياه والثروات المعدنية مما يسمح بوجود رصد اكثر فعالية للثروة الوطنية كما انها تسمح بحساب مؤشرات من قبيل القيمة الكلية لراس المال الطبيعي والتكاليف الاقتصادية لنضوب الموارد الطبيعية.
4. حسابات التقدير التدفقات غير السوقية والقيم الاجمالية المعدلة بيئيا: تعرض هذه الحسابات تقنيات التقدير غير السوقي وامكانية تطبيقها للإجابة على اسئلة محدودة تتعلق بالسياسات, وتنافس العديد من قيم الاقتصاد الكلي الاجمالية المعدلة لمراعاة تكاليف النضوب والتدهور ومزاياها وعيوبها, كما تنظر في التعديلات المتعلقة بما يسمى بالنفقات الدفاعية.

وعلى هذا, فان نظام (SEEA) يكمل نظام الحسابات القومية, ويوسع نطاقه, بالنسبة لحساب التكاليف وذلك بأدراج ما يلي:

استخدام الموارد الطبيعية في الانتاج وفي الاستهلاك النهائي, الأثار البيئية (الانبعاثات) الناتجة عن التلوث بسبب أنشطة الانتاج والاستهلاك واضافة الى هذا, فان نظام (SEEA) يوسع نطاق مفهوم رأس المال كي يشمل ليس فقط راس المال الذي يكونه الانسان بل ايضاً راس المال الطبيعي الذي لا ينتج , بما يشمل الموارد المتجددة, مثل الموارد البحرية او الغابات الاستوائية, والموارد غير المتجددة مثل الارض والتربة. ولذلك فأن المؤشرات التي جرى جمعها في اطار نظام المحاسبة البيئية والاقتصادية تشمل تراكم راس المال, وصافي القيمة.

(حسين، 2014 ,240 )

ويساهم نظام (SEEA) في تحقيق متطلبات قياس التنمية ضمن الحسابات القومية إذ يساعد في انشاء قاعدة بيانات مناسبة لسياسات التنمية المستدامة التي تدمج قضايا التنمية في السياسات الرئيسة, وترصد التغيرات البيئية نتيجة الانشطة الاقتصادية وبالتالي تصبح أساسا لسياسات بيئية واقتصادية متكاملة وهذا هو الهدف الذي لا يتحقق الا اذا تسنى تحليل اثر الاستعمال الاقتصادي المباشر للبيئية وغير المباشر على الانشطة الاقتصادية وبالتالي يمكن وضع نماذج اقتصادية شاملة لا تفتقر الى المتغيرات الاقتصادية فقط بل تتعداها الى المتغيرات البيئية (اللاوند، عبدالله، 2012، 13) .

**خلاصة البحث**

1. المحاسبة البيئية اداة من ادوات القياس العيني والمالي, تهدف الى توفير المعلومات الفعلية والمستقبلية لمتخذي القرارات وصانعي السياسات البيئية من أجل الحد من التلوث البيئي.
2. التنمية المستدامة من المفاهيم الحديثة الناجمة عن الاهتمام بالقضايا البيئية والموارد الطبيعية من اجل عدم الاضرار بحصة الاجيال القادمة والمحافظة عليها وديمومة العطاء لتلك الموارد.
3. ان للتنمية المستدامة ابعاد اقتصادية واجتماعية وبيئية.
4. هناك علاقة ارتباط بين المحاسبة البيئية وتفعيل التنمية المستدامة.
5. يساهم نظام الحاسبات الاقتصادية البيئية المتكاملة (SEEA) في تحقيق متطلبات قياس التنمية ضمن الحسابات القومية إذ يساعد في انشاء قاعدة بيانات مناسبة لسياسات التنمية المستدامة التي تدرج قضايا التنمية في السياسات الرئيسة.
6. ان الافصاح البيئي يعمل على خلق الرؤية الاستراتيجية السليمة والمتعلقة بحماية البيئة والحد من التلوث ومدى قدرة الطبيعة على تلبية متطلبات التنمية المستدامة المتعلقة بالأجيال القادمة.
7. ان للإفصاح البيئي دور فاعل في عملية التنمية المستدامة من خلال اشعار ادارة الشركة والاطراف ذات العلاقة بحجم الاستنزاف للموارد الطبيعية بفعل الانشطة المالية وانعكاس ذلك على القدرة المستقبلية للطبيعة في تلبية متطلبات البيئية.

**المصادر**

**اولاً: الرسائل والأطاريح**

1. الدوسري , عبدالهادي منصور, (2011), "اهمية محاسبة التكاليف البيئية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية", **رسالة ماجستير في المحاسبة, كلية الاعمال, جامعة الشرق الاوسط, (غير منشورة).**
2. سامية, دبايش, (2013), "التنمية المستدامة في الجزائر", **رسالة ماجستير في العلوم السياسية والعلاقات الدولية, كلية الحقوق والعلوم السياسية, جامعة محمد خضير- بسكره, (غير منشورة).**
3. طيوب, علي, (2016), "مساهمة التكاليف البيئية في تحسين الاداء البيئي للمؤسسة الصناعية", **رسالة ماجستير في علوم التيسير, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير, جامعة محمد بوضياف, المسيلة, (غير منشورة).**
4. عبدالرحمن, العايب, (2011), "التحكم في الاداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات لتنمية المستدامة**", اطروحة دكتوراه في علوم الاقتصادية, كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير, جامعة فرحات عباس- سطيف, الجزائر, (غير منشورة)**
5. عمر, عمر عبدالله احمد, (2017), "محاسبة التكاليف البيئية ودورها في تحسين جودة التقارير المالية", **رسالة ماجستير في التكاليف والمحاسبة الادارية, كلية الدراسات العليا, جامعة السودان للعلوم التكنولوجيا, (غير منشورة).**
6. الفتلاوي, ليلى ناجي, (2006), "المحاسبة عن الاداء البيئي ومدى تطبيقها في الوحدات الاقتصادية العراقية", **رسالة ماجستير في المحاسبة, كلية الادارة والاقتصاد, جامعة بغداد, (غير منشورة).**
7. قشوع, منال محمد نمر, (2009), "استراتيجيات التنمية الريفية المتكاملة في الارض الفلسطينية", **رسالة ماجستير في التخطيط الحضاري والاقليمي, كلية الدارسات العليا, جامعة النجاح الوطنية, فلسطين, (غير منشورة).**
8. اللؤلؤ, يحيى جمال, (2016), "مدى توفير مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزه", **رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل, كلية التجارة, جامعة الاسلامية بغزة, (غير منشورة) .**
9. ليلى, جودي, (2007), "الاستقرار البيئي في ظل قيود تمويل التنمية المستدامة", **رسالة ماجستير في العلوم التيسير, جامعة محمد خضير- بسكرة, الجزائر, (غير منشورة).**
10. نشوان, نصر محمد محمد, (2002),"المحاسبة البيئية مع نموذج مقترح للتطبيق في الجمهورية اليمنية", **اطروحة دكتوراه في المحاسبة, كلية الادارة والاقتصاد, جامعة بغداد, (غير منشورة).**

**ثانياً: البحوث والمجلات**

1. جرجس, ابراهيم شكري, (2001), المحاسبة عن التكاليف البيئية ومدى تأثيرها على اتخاذ القرارات, **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة, كلية التجارة, عين الشمس, القاهرة, العدد(2), المجلد(3).**
2. حافظ, لألى محمد, وغافل, حسين جميل, (2016), تقييم واقع تطبيق المحاسبة البيئية في الوحدات الاقتصادية, **مجلة كلية الادارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والادارية والمالية, جامعة بابل, العدد(1), المجلد(8).**
3. حسين, عبدالواحد غازي, (2014), دور المحاسبة البيئية والتدقيق البيئي في تفعيل التنمية المستدامة, **مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية, جامعة الموصل, العدد(32), المجلد(10).**
4. السيد, ناظم حسين عبد, وسلطان, اياد شاكر, ويوسف, زينب جبار, (2010), المحاسبة البيئية: الاطار المقترح للإفصاح عن المعلومات البيئية في نظام المحاسبي الموحد، **مجلة التقني, العدد (5)، المجلد (22).**
5. الطاهر, عادل البهلول حمدان, (2011), الافصاح المحاسبي عن الاداء البيئي في الشركة الاهلية للإسمنت بليبيا, **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية, العدد(1), المجلد(27).**
6. عبد الحسين, أمل, (2014), واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشأة الصناعية, **مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية, العدد(31), المجلد(8).**
7. عبدالرحمن, العايب, (2011), وظيفة التنمية المستدامة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية, **مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير, جامعة سطيف, الجزائر, العدد(11).**
8. الفتلاوي, ليلى ناجي, (2013), بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها التكنلوجيا المعلومات, **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة, كلية بغداد للعلوم الاقتصادية, العدد(5).**
9. ناصر, طه عليوي, والخفاف, هيثم هاشم, (2012), اهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات, **مجلة الادارة والاقتصاد, جامعة الموصل, العدد(92), المجلد(35).**
10. الياس, بومعراف, وعمار, عماري, (2009), من اجل تنمية صحية مستدامة في الجزائر, **مجلة الباحث, جامعة ورقلة – الجزائر, العدد(7).**

**ثالثاً: المؤتمرات**

1. تيجاني, بالرقي, وعبدالحليم, عربي, (2008), نظام المحاسبة الخضراء في اطار التنمية المستدامة, **المؤتمر العلمي الدولي للتنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير, جامعة فرحان عباس – سطيف, 7- 8/نيسان, الجزائر**.
2. الجوزي, جميلة, (2012), اهمية المحاسبة البيئية في استدامة التنمية, مداخلة مقدمة في **مؤتمر(سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية), جامعة قاصدي مرباح – ورقلة, 20-21/ تشرين الثاني, الجزائر**.
3. خلوطه, ريمة, (2008), مساهمة التنمية البشرية في تحقيق التنمية المستدامة, **مداخلة في مؤتمر الدولي التنمية والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة, جامعة فرحات عباس – سطيف, 7-8/ نيسان, الجزائر**.
4. رمو, وحيد محمود, وسعيد, ليث محمد, (2013), تفعيل دور المعلومات المحاسبية في تحقيق التنمية الاقتصادية من خلال ترشيد قرار المفاضلة بين المشاريع الاستثمارية, **المؤتمر العلمي السادس تحديات عمل المنظمات العراقية في ظل متطلبات البني التحتية والتنمية الاقتصادية, كلية الادارة والاقتصاد, جامعة الموصل, 15-16/ايار, العراق.**
5. سلمان, سالمة سالم, (2007), **المؤتمر العربي لخامس للإدارة البيئة (المنظور الاقتصادي لتنمية المستدامة) المنظمة العربية للتنمية الادارية, جامعة الدول العربية, (2006),مصر.**
6. الشعباني, صالح, وناصر, خالص, (2012), دور الافصاح البيئي في دعم التنمية المستدامة, **المؤتمر العلمي الثاني عشر التنمية المستدامة من اجل اقتصاد عراقي متطور, كلية الادارة والاقتصاد, الجامعة المستنصرية, 16-17/ ايار, العراق** .
7. اللاوند, اعتراف لقمان, وعبدالله, علي مال الله, (2012), نظام المحاسبة الاقتصادية البيئية المتكامل (SEEA) ودورة في توفير متطلبات قياس التنمية المستدامة في العراق**, المؤتمر العلمي الثاني عشر التنمية المستدامة من اجل اقتصاد عراقي متطور, كلية الادارة والاقتصاد, الجامعة المستنصرية , 16-17/ايار, العراق**.
8. محمود, بكر ابراهيم, وحافظ, سلوان, ويحيى, ايمان, (2012), دور ديوان الرقابة المالية في تفعيل وترسيخ مؤشرات التنمية المستدامة, **المؤتمر العلمي الثاني عشر التنمية المستدامة من اجل اقتصاد عراقي متطور, كلية الادارة والاقتصاد, الجامعة المستنصرية 16-17/ ايار, العراقي**.

**رابعاً: الكتب**

1. بدوي, محمد عباس, (2012), **المحاسبة البيئية, بين النظرية والتطبيق**, ط1, المكتب الجامعي الحديث, الاسكندرية – مصر.
2. السقا, السيد احمد, وابو الخير, مدثر طه, (2002), **مشاكل المعاصرة في المراجعة**, مطابع غباشي, طنطا – مصر.
3. الطاهر, قادري محمد, (2013), **التنمية المستدامة في البلدان العربية بين النظرية والتطبيق** , مكتبة حسن العضري, لبنان.
4. عباس, صلاح, (2010), **التنمية المستدامة في الوطن العربي**, مؤسسة شباب الجامعة, الإسكندرية - مصر.
5. عبود, سالم محمد, وخلف, صالح نوري, (2011), **"مناهج واساليب الرقابة والتدقيق البيئي بين النظرية والتطبيق"**، ط1, دار الدكتور للعلوم, بغداد- العراق.
6. الغزالي, محمد حازم اسماعيل, (2009), **التكاليف البيئية**, شركة الاكاديميون للنشر والتوزيع, عمان – الاردن.
7. قاسم, خالد مصطفى, (2010), **الادارة البيئية والتنمية المستدامة في ظل العولمة المعاصرة**, الدار الجامعة, الاسكندرية – مصر.
8. لطفي, امين السيد احمد, (2005), **المراجعة البيئية**, الدار الجامعية, الاسكندرية – مصر.
9. مطاوع, مطاوع السعيد السيد, (2009), **المحاسبة عن التكاليف البيئية**, كلية التجارة بنين, جامعة الازهر – مصر.
10. ناجي, احمد عبد الفتاح, (2013), **التنمية المستدامة في المجتمع النامي**, المكتبة الجامعي الحديث, مصر.

**خامساً: مصادر الانترنت**

1. الغامدي, عبدالعزيز بن صقر, (2016), تنمية الموارد البشرية ومتطلبات التنمية المستدامة للأمن العربي

[www.towardsbetterdevelopment.blogspot.com](http://www.towardsbetterdevelopment.blogspot.com)

1. شعيب, ماجدة, (2009), ورقة بحثية حول المحاسبة البيئية

[www.unescwa.org](http://www.unescwa.org)

**سادساً: المصادر الاجنبية**

* Japan Environment Agency,(2000) , study Group for Developing a system for environmental accounting Developing an Environmental Accounting system.