



جامعة بورسعيد  
كلية التجارة  
قسم المحاسبة و المراجعة

الإفصاح المحاسبي لنظام المحاسبة القومية

في ضوء البعد البيئي

**The Accounting Disclosure Of The National Accounting  
System In Light Of The Environmental Dimension**

مقدم من

محمد السيد على وهيب

إشراف

السيد الدكتور

صابر حسن الغنام

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

كلية التجارة - جامعة بورسعيد

الأستاذ الدكتور

حسين مصطفى هلالى

أستاذ المحاسبة المالية المتفرغ

كلية التجارة - جامعة بورسعيد

2019

## مقدمة البحث

إن الحسابات البيئية القومية تمثل توسع في محتوى الأصول فى الحسابات القومية التقليدية من أجل المحاسبة لتحقيق التنمية المنشودة ، ويعد الإفصاح عن الأضرار والخدمات البيئية للموارد المستخدمة فى أوجه النشاط الإقتصادى للدولة بمثابة المحك الرئيسى لتطوير الحسابات القومية من أجل أن تعكس قياس هذه الموارد ومن ثم تقدير النفقات اللازمة لعلاجها وحمايتها وذلك بهدف الوصول إلى مؤشرات واقعية مستخرجه من الحسابات القومية. وقد أصبحت القضية ليست الاهتمام أو عدم الاهتمام بالقضايا البيئية وإنما فى كيفية التعامل مع هذه القضايا وما هى أفضل الأساليب لقياس وتحليل التكاليف البيئية المرتبطة بها .

## مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة البحث الرئيسية فى عدم قدرة المحاسبة القومية التقليدية(المالية) على إدراج تكاليف الأنشطة البيئية والموارد الطبيعية فى الحسابات القومية وتركيزها على الاداء الإقتصادى والمؤشرات الإقتصادية فقط ، بالإضافة لعدم قياس التغيرات فى الموارد البيئية المستخدمة فى التنمية الإقتصادية للدول وبالتالي خلو الحسابات القومية منها .

فيكون التساؤل الرئيسى هو كيفية الإفصاح عن التكاليف البيئية فى الحسابات القومية مع تحديد العوامل التى يجب أن يتم بها تصحيح الناتج المحلى الاجمالى بما يرفع من كفاءة تلك الحسابات فى أداء دورها فى مراقبة وترشيد الاداء البيئى،وما هى مقومات الإفصاح عن التكاليف البيئية ضمن الحسابات القومية.

ومن ثم تتضح طبيعة مشكلة البحث فى محاولة علاج فجوة بحثية تتمثل فى عدم توافر نظم شاملة ومتكاملة للمعلومات البيئية موحدة على مستوى المنظمات ، بالإضافة إلى عدم كفاية الاهتمام بإعداد الخطط والبرامج الخاصة بالبيئة سواء على مستوى المنظمة أو على المستوى القومى .

## أهمية البحث:

تكمن أهمية الدراسة على المستوى العلمى فى ما تضيفه من مفاهيم وأطر علمية تسد فجوه فى مجال البحث العلمى فى المحاسبة القومية البيئية وبما يساعد على إمداد المكتبة العربية بأبعاد جديدة تثرى المعرفة فى مجال الإفصاح عن التكاليف البيئية من منظور قومى وفى مدى المساهمة بأدوات تشتق لخدمة تطوير الحسابات القومية .

## أهداف البحث

يتمثل الهدف الاساسى للدراسة فى تحليل أهم مدخلات ومخرجات نظام المحاسبة القومية البيئية، مع توضيح كيفية تحديد أهم التحديات التى تعوق عملية الإفصاح عن التكاليف البيئية وكيفية الإفصاح عن تلك التكاليف من المنظور القومى، وبيان أثر إدراج تلك التكاليف على الحسابات القومية.

ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية :

1- تحديد لأهم التحديات والمعوقات فى الإفصاح عن التكاليف البيئية فى الحسابات القومية وكيفيه التغلب عليها والتي أهمها غياب النماذج المحاسبية الدولية القومية المتخصصة فى هذا المجال، ومدى نجاح كل قطاع فى تنفيذ السياسات الخاصة بحماية البيئة والمحافظة عليها .

2- محاولة علاج القصور المتعلق بالإفصاح عن التكاليف البيئية من المنظور القومى باستخدام اطار فكرى وتطبيقى للمساهمة فى إعداد تقارير تكاليف التلوث البيئى على المستوى القومى وبما يتناسب مع البيئة المصرية.

## فروض البحث:

فى ضوء مشكلة البحث واتساقاً مع التساؤلات الفرعية المتعلقة بأهدافه قام الباحث بصياغة الفرض التالى

- الفرض الأول العدم : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التحديات المتعلقة بعملية الإفصاح عن التكاليف البيئية من المنظور القومى.
- الفرض الأول البديل: توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول التحديات المتعلقة بعملية الإفصاح عن التكاليف البيئية من المنظور القومى.

## الدراسات السابقة

### 1- دراسة خالد السعيد 2001

تتناول هذه الدراسة إلى أن المحاسبة البيئية تُعد أحد طرق تحسين القرارات للمنشآت ولمواجهة التحديات والفرص البيئية المتزايدة من خلال تحديد تكاليف البيئة الداخلية والخارجية المتنوعة، حيث انه كان من أسباب نشأة المحاسبة البيئية تفاقم الالتزامات البيئية التي شكلت جزءاً ملحوظاً من الالتزامات الكلية ويرى هذا الباحث ان قضايا البيئة وتداعياتها المستقبلية لم تلقى بعد الضوء الكافي الكفيل لمواجهة النمو السكاني المطرد واستمرار المنشآت الصناعية مثل منشآت البتر وكيمياويات والحديد والصلب وكان من أهم نتائج الدراسة مساعدة الإدارة فى التأكد من تطبيق القوانين البيئية .

## 2- دراسة عصام الدين متولى 2002

قد اختبرت الدراسة كيفية قيام نظام الأمم المتحدة للحسابات القومية 1968 من قياس التغيرات فى النشاط والنمو الاقتصادى القابل للاستدامة وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها تمكن محاسبة الموارد البيئية والطبيعية وفقا لنظام الحسابات القومية البيئية للأمم المتحدة عام 1993 من تطوير وقياس المؤشرات المرتبطة بالنتائج والدخل القومى المصحح بينا والتراكمات الرأسمالية والنمو الاقتصادى المستدام ومحاسبة الموارد البيئية والطبيعية وفقا لنظام الحسابات القومية البيئية للأمم المتحدة. وأوصت الدراسة بضرورة اخذ كل من البيئة والموارد الطبيعية فى الحسبان عند رسم سياسات التنمية الاقتصادية للدول ضرورة الربط بين البيئة والتنمية من خلال الاهتمام بالاراضى كمورد طبيعى يحقق التنمية فى اطار الاهداف الخاصة بالبيئة.

## 3- دراسة سيد عبد الفتاح 2005

أوضحت الدراسة إلى ان وضع وإعداد الحسابات القومية البيئية وفقا لنظام المحاسبة البيئية والاقتصادية المتكاملة يكتنفها العديد من المشاكل المحاسبية من اهمها مشكلة عدم وجود تعريف محدد للحسابات القومية البيئية مشاكل قياس وتقييم الموارد الطبيعية والآثار البيئية مشاكل التعديل البيئى للمتغيرات المحاسبية القومية .

وهدفت الدراسة إلى وضع اطار للحسابات القومية البيئية فى ضوء ما ورد فى نظم الحسابات القومية الصادرة عن الامم المتحدة وتوصلت الدراسة إلى اهمية وجود نظام للحسابات القومية البيئية وذلك لتوفير المعلومات اللازمة لوضع السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات البيئية على المستوى القومى، مع اهمية تنفيذ برنامج قومى مصر لوضع نظام للمحاسبة البيئية والاقتصادية المتكاملة على ان يتم تنفيذه خطوه بخطوه بداية بإعداد قواعد لبيانات وإحصاءات الموارد الطبيعية وإعداد مجموعه مختارة من الحسابات .

## 4- دراسة محمد مطاوع 2007

ركزت الدراسة على القصور فى قياس المحاسبة القومية المالية لمعدلات التنمية الحقيقية والمستدامة وأوضحت الدراسة ان قيمة الموارد الطبيعية لا تدخل ضمن عناصر التكلفة ولا يتم استهلاكها ، كما اوصت الدراسة إلى اهمية نشر البيانات الخاصة بالتدهور البيئى ومدى استنزاف الموارد الطبيعیه وكذلك وضع سياسة بيئية ذات كفاءة تلزم ملوثى البيئة بالتكاليف الناتجة عن التلوث وكذلك الزام المنظمات المهنية والدولية بأهمية وضع اطار للمحاسبة القومية البيئية .

## أولاً طبيعة الإفصاح المحاسبي لنظام المحاسبة القومية في ضوء البعد البيئي

في ظل الإهتمام المتزايد بقضايا البيئة عامة والقضايا المصاحبة لعمليات التنمية الاقتصادية خاصة، أضحى الإهتمام بالقضايا البيئية الآن هو الشغل الشاغل لجميع الدول المتقدمة والدول النامية على حد سواء، بالإضافة إلى ما تشكله الضغوط البيئية الحالية وما تتعرض له البيئة من تدهور كامل، واستجابة للإدراك المتنامي لخطورة الوضع البيئي، فقد ترتب على ذلك أن تضاعف الإهتمام بالإفصاح عن البعد البيئي في ظل التنمية المستدامة.

ويتناول الباحث في هذا النقطة بالدراسة والتحليل العنصرين التاليين:

1-: طبيعة الإفصاح عن التكاليف البيئية في الفكر المحاسبي التقليدي .

2-: مشروع الأمم المتحدة ومتطلبات تطوير نظام الحسابات القومية.

ويتناول الباحث كل عنصر من هذين العنصرين بشيء من التفصيل، فيما يلي:

1- طبيعة الإفصاح عن التكاليف البيئية في الفكر المحاسبي التقليدي

يعتبر نظام تقييم البعد البيئي هو واحداً من الأنظمة الفرعية لنظم المعلومات المحاسبية البيئية، حيث قسم تلك الانظمة إلى نظام المعلومات عن الإجراءات التشريعية، نظام المعلومات عن الرقابة وتقييم الأداء، نظام المعلومات عن عمليات الانتاج والتشغيل. وفي ذات السياق يمكن النظر للحسابات القومية على أنها إدارة منهجية وتنظيم للمعلومات الاقتصادية الخاصة بكافة العمليات والصفقات التي تتم بين الوحدة والقطاعات التي يتكون منها الاقتصاد القومي بشكل منسق ووفقاً لإطار محاسبي محدد بما يخدم الأهداف، أي أن الوظيفة الاساسية للحسابات القومية هي تصوير حالة الاقتصاد القومي على المستوى الكلى وبعض مكوناته الفرعية كالقطاعات والأنشطة الاقتصادية وذلك من خلال توفير إطار للمعلومات والبيانات المحاسبية يساعد على تبسيط هذا الوصف أو التصوير بشكل منسق.

1-1 تصميم الحسابات في نظام المحاسبة القومية

ان تطوير المحاسبة القومية من خلال تقديم اطار فكري يعنى الإهتمام بالبيئة والتكاليف والإيرادات والمنافع المترتبة عنها والتي اصبحت تنصدر مكانة بارزة وبالغة الأهمية حول العالم بسبب علاقتها الوثيقة برفاهية الانسان وبمستوى معيشته وتقدمه، مما أدى إلى زيادة الحاجة لتوفير البيانات المعرفية الملائمة عن البيئة إلى الإدارة الداخلية للمنظمات وإلى أفراد المجتمع.

1-2-1 الحسابات الاساسية

وتلك الحسابات الأساسية لنظام الحسابات القومية هي موضوع العمليات الاقتصادية التي تتم بين مختلف الوحدات الاقتصادية مثل العمليات التي تتم بين الوحدات الإنتاجية

والاستهلاكية، وبين الوحدات الإنتاجية وبعضها، وبين الوحدات الإستهلاكية وبعضها، سواء أن كانت هذه الوحدات أفراداً أو حكومة، وتقسّم الحسابات الأساسية إلى أربعة حسابات هي:

أ- حساب الإنتاج

ب- حساب التخصيص

ج- حساب رأس المال

د- حساب العالم الخارجي

ولا توجد قاعدة ثابتة تحدد عدد الحسابات إذ أن الهدف في الأساس تصوير كفاءة العمليات الاقتصادية بطريقة تسمح بإجراء عمليات التجميع على المستوى القومي بشكل منسق ومنتظم.

1-2-2 القطاعات الرئيسية:

يقسم الاقتصاد القومي في نظام الحسابات القومية إلى ثلاث قطاعات هي:

أ- قطاع الأعمال.

ب- القطاع العائلي.

ج- القطاع الحكومي.

ومعيار التقسيم هنا معيار وظيفي، فهو يميز بين وحدات الاقتصاد القومي من حيث وظيفتها أي حسب ما إذا كانت وحدة إنتاجية أو استهلاكية.

1-2-3 الجداول الأساسية لبعض نتائج الأنشطة الاقتصادية:

لا شك أن الحسابات الأساسية السابق عرضها تعطي أساساً منهجياً للتعامل مع نشاط الوحدات الاقتصادية المختلفة، وتنظيم وتسجيل العمليات المتعلقة حسب التوزيع الوظيفي لهذه الوحدات، إلا أن تصوير حالة الاقتصاد القومي على المستوى الكلي بشكل ملخص ومبسط لا يتأثر من دراسة الحسابات التفصيلية للوحدات الاقتصادية وأيضاً لمجاميع كل من هذه الحسابات حيث أن كلا منها سوف يغطي جانباً دون الآخر ولن يعطي الصورة الشاملة لتفاعل وتشابك هذه المتغيرات الكلية.

2- طبيعة التكاليف البيئية Environmental Costs

وهي التكاليف التي تتعلق بالتدهور الفعلي أو المحتمل للموارد الطبيعية والبيئية الناشئة عن الأنشطة الاقتصادية، والتكاليف التي تنفق من أجل تخفيض أو توقف انبعاث المواد الضارة والتي تتحملها المنشأة من أجل التوافق مع المعايير المنظمة لقوانين البيئة وتشمل هذه التكاليف تكاليف السيطرة على التلوث أو منعة (تكاليف لأجل الاستجابة للمعايير التنظيمية)

وتكاليف تقليل أو إزالة الملوثات أو الحد من تحرير المواد الخطرة، والتكاليف المستترة المحتملة، والتكاليف الملموسة بدرجة أقل ، ويتطلب عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية تحديد الأنشطة أو العمليات المراد قياسها ويجب أن تتوافر البيانات عن تلك الأنشطة سواء فيما يتعلق بالماضي أو الحاضر أو المستقبل، وتحديد وحدة القياس حيث تعتبر النقود هي وحدة القياس المحاسبي إلا أن هذه الوحدة لا تناسب كافة الظواهر المراد قياسها لذا يلجا القائم بالقياس إلى استخدام المقاييس العينية.

يتضح مما سبق أن تصميم أو تطوير نظام الحسابات القومية يتطلب مجموعة من جداول العرض الاجمالية التي تصور حالة النشاط الاقتصادي للدولة، ومن هنا كانت النتيجة الطبيعية الدعوة إلى الارتقاء بالوعي البيئي إلى الدرجة التي يمكن فيها تبنى ثورة بيئية عالمية، مما ترتب عليه إنشاء أنظمة المحاسبة القومية البيئية في الكثير بهدف توفير التقارير المالية البيئية للأطراف المختلفة المهتمة بهذا المجال، وبالتالي أصبح الإفصاح عن البُعد البيئي واقعاً ملموساً يجب أن يتعامل معها المحاسبين بأفق واسعة مما تدعو بالضرورة إلى بناء فكري محاسبي جديد يتضمن بين طياته البُعد البيئي الاستراتيجي شاملاً بين دعوماته العلاقة المتوازنة بين البيئة والموارد الطبيعية والتنمية الاقتصادية، وهو ما سوف يتناوله الباحث بشيء من التفصيل في النقطة التالية.

### ثانياً- مشروع الأمم المتحدة ومتطلبات تطوير نظام الحسابات القومية

في عام 1992 صدر من مكتب الإحصاءات بالأمم المتحدة كتاب يتضمن مسودة مشروع لنظام مكمل لنظام الأمم المتحدة الاقتصادية القومية يحاول أن يعرض العلاقات المتبادلة بين الاقتصاد والبيئة وسمى النظام المقترح **System for Integrated Environmental and Economic Accounting (SEEA)** ويعتبر النظام المقترح نظاماً تابعاً **Satelliten System** لنظام الأمم المتحدة الأساسي للحسابات الاقتصادية القومية وصمم هذا النظام ليكون مرتبطاً وبشكل وثيق مع النظام الأساسي للحسابات الاقتصادية القومية. وفي نفس هذا الصدد أشارت الدراسة الصادرة عن الامم المتحدة عام 2001 بشأن التنمية المستدامة بأن حثت الحكومات للدول المختلفة للمزيد من الجهود نحو تحقيق هدف التنمية المستدامة، وقد أوضح التقرير الصادر عن تجمع كل من:

1. وكالة حماية البيئة الأمريكية.
2. المفوضية الأوروبية لشئون البيئة.
3. المشروع الثالث للمجموعة الأوروبية.

4. معهد الاقتصاد البيئي الصناعي بجامعة Land السويدية.

5. برنامج الامم المتحدة البيئي.

ومن الممكن إلقاء الضوء على هذا العنصر من خلال الموضوعات الرئيسية التالية:-

1- ماهية التنمية المستدامة وعلاقتها بالمحاسبة القومية .

2- أهمية التوازن البيئي من المنظور القومي.

وفيما يلي يتناول الباحث كل موضوع من هذه الموضوعات بشيء من التفصيل، كما يلي:

1- ماهية التنمية المستدامة وعلاقتها بالمحاسبة القومية

البيئة مصطلح واسع المفهوم والمدلول في الأوساط العلمية، إذ أن مفهومها العلمي معقد للغاية، إلا أنه مع تزايد الاهتمام بالبيئة اتجهت الكتابات لتحديد المفهوم الدقيق للبيئة، حيث وجدت تعريفات متعددة ومختلفة لها وأن كان أهمية المفهوم لا تكمن في جانبه المجدد، ولا في وضوحه بالذات، فهو له مجموعة كبيرة من التعاريف وللتأكيد على أهمية الإفصاح عن البعد البيئي فالبيئة تمثل المسرح المكاني للأنشطة البشرية، بحيث يوجد طرائق من التفاعلات المعقدة بين المجتمعات البشرية والنظام الطبيعي، ومن هذه التغييرات والتفاعلات ثلاثة أنماط حددت في المحددات البيئية، الموارد البيئية، الأخطار.

ومصطلح التنمية المستدامة هو مصطلح خليط بالتعريفات المختلفة التي تشمل مجالات الاقتصاد والبيئة الاجتماعية والتكنولوجية، فإقتصادياً تعني إجراء خفض في استهلاك الطاقة والموارد واجتماعياً فهي تعني استقرار النمو السكاني ورفع مستوى الخدمات، وبيئياً تعني حماية الموارد الطبيعية والاستخدام الأمثل للأرض الزراعية والموارد المائية، وأخيراً تكنولوجياً تعني نقل المجتمع إلى عصر الصناعات النظيفة التي تستخدم تكنولوجيا نظيفة للبيئة، وبناء عليه فهي أسلوب لتلبية حاجات ومطامح الأجيال الحاضرة والمقبلة بدون المخاطرة بمقدرات أجيال المستقبل على الوفاء باحتياجاتها، ويقتضى هذا ضرورة توفير أفق يمتد إلى مستقبل تلك الأجيال وفق نسق يحدد المسؤولية الاجتماعية تجاه الجيل الحالي والأجيال المقبلة.

كما أن هناك اعتبارين فسرت بهما التنمية المستدامة وهما:

1. الموازنة بين الموارد الطبيعية والبيئة والتنمية الاقتصادية، فهي التي تكون بأقل قدر من استنزاف الموارد الطبيعية حتى تتجنب الاتلاف وبالحد الأدنى من تأثير الاسترداد من تلوث ناتج عن المخلفات والفضلات بكل أنواعها.



2. الأمد الزمني البيئي وترشيد العمل الصناعي بكيفية تؤمن شروط الاستمرار للنظام البيئي حتى تتجنب الإخلال الذي من شأنه أن يقلل أو يهدم إمكانيات الاجيال المقبلة من العيش في ظروف ظروف بيئية مستدامة.

ولذلك ظهرت مصطلحات كثيرة في هذا المجال مثل المشروع المستدام والمنتج المستدامة ثم المحاسبة المستدامة، حيث تعرف المحاسبة المستدامة بأنها اداة فعالة يمكن توظيفها لمساعدة المنظمات لتصبح اكثر استدامة، وهي تبين الدور الهام للمعلومات المالية في التغيير وتوضح كيف يمكن للمحاسبة المالية التقليدية أن تمتد لتأخذ في الحسبان تأثيرات الاستدامة على مستوى المنظمة، وتركز على توسيع مدى المعلومات ذات القيمة النقدية المتعلقة بالتأثيرات البيئية والاجتماعية على مستوى المنظمة.

وبناء على ما تقدم يرى الباحث بأن التنمية المستدامة هذه لها مرادفات عديدة منها ما هو متواصل و مستمر ومنها ما هو يعرف بالديمومة، وأيا كانت المرادفات والمعاني فإنها يجب أن تكون أكثر ملائمة مع مقتضيات التوازنات الاقتصادية والبيئة مع استمرارية تأمين التوازنات بين عناصرها المختلفة، ولذلك حددت بعض السمات الاساسية لتلك التنمية على النحو التالي:

1. اختلافها عن التنمية في كونها اشد تداخلا وأكثر تعقيداً وخاصة فيما يتعلق بما هو طبيعي وما هو اجتماعي في التنمية.

2. أن عناصرها لا يمكن فصل بعضها عن البعض الآخر، ولذلك لشدة تداخل الابعاد والعناصر الكمية والنوعية لهذه التنمية.

3. أنها تتوجه أساساً لتلبية احتياجات أكثر الطبقات في حاجة إليها.

4. تحرص على تطوير الجوانب الثقافية والإبقاء على الحضارة الخاصة بكل مجتمع.

وبالتالي أصبحت واقعاً ملموساً يجب أن يتعامل معها المحاسبين بأفق واسعة مما تدعو بالضرورة إلى بناء فكري محاسبي جديد يخص الإفصاح عن البُعد البيئي الاستراتيجي شاملاً بين دعوماته العلاقة المتوازنة بين البيئة والموارد الطبيعية والتنمية الاقتصادية، وهذا ما طرحه خبراء برنامج الأمم المتحدة للبيئة ، حيث استقروا على عدة توصيات عديدة من أهمها أن الموارد الطبيعية والبيئية هي موضوعات هامة وتحديده للمناهج المختلفة لمحاسبة الموارد الطبيعية وكل منهج منها يستجيب لمشكلة مختلفة مع اطار الحسابات القومية وفقاً للاثى:

1. إيجاد الدخل القومي الصافي، ويعمل حساب واضح لاستنفاد الموارد الطبيعية.

2. إستحداث نظام للحسابات القومية تدمج فيه صراحة الروابط بين النشاط الاقتصادي

واستخدام الموارد الطبيعية .

ولذلك فإن الدور الذي يمكن أن تقوم به المحاسبة في مجال التنمية المستدامة كما يلي:

1. تحديد نتائج الأعمال والمراكز المالية للوحدات الاقتصادية للدولة.

2. المساهمة في دراسات الجدوى الاقتصادية للمشروعات.

3. الرقابة وتقييم الأداء البيئي.

ولقد وضح دور المحاسبة المالية المستدامة في تفعيل استراتيجيات التنمية المستدامة، إذ أن هذه المحاسبة تبرز لمستخدمي تلك المعلومات المحاسبية القومية البيئية المصادر الرئيسية لمؤشرات التنمية المستدامة.

وفى ظل الاهتمام بقضايا التوازن البيئي يجب التركيز على الآتى:

- إزدياد الاعتماد المتبادل بين التنمية الاقتصادية والتنمية البيئية.
- حجم ما يحدثه النشاط البشرى من أثر على البيئة والموارد الطبيعية.
- أن الموارد البيئية المتاحة لإشباعه اخذه في التناقص، حيث يمكن القول بأن العالم أصبح بصورة مضطربة يعيش على رأسماله البيئي وليس فوائده.

ثانيا تحديات ومبررات الإفصاح عن التكاليف البيئية من المنظور القومي

يتناول الباحث في هذا المبحث بالدراسة والتحليل العنصرين التاليين:

1- تحديات واتجاهات الإفصاح عن التكاليف البيئية من المنظور القومي.

ومن الممكن إلقاء الضوء على هذا العنصر من خلال النقاط الرئيسية التالية:

وفيما يلي يتناول الباحث كل نقطة من هذه النقاط بشيء من التفصيل، على النحو التالي:

1-التحديات التي تواجه تطوير نظام المحاسبة البيئية

توجد العديد من التحديات التي تواجه تقدم نظام المحاسبة البيئية وتطبيقه بشكل واقع

وتتمثل بعض هذه الصعوبات فيما يلي:

1-1 طريقة تشريع الآثار البيئية

حقق النمو غير المحدد فى الصناعة آثارا بيئية خطيرة فى بلاد كثيرة وقد أدى ذلك إلى

تزايد المطالبة بتحسين التشريعات الحالية وإعداد تشريعات أخرى مناسبة لوقف أو تخفيض

هذا الدمار دون الإضرار بدلائل النجاح الموجودة بالقطاعات الأخرى . وهنا يثور الجدل عن

طبيعة التشريعات بمعنى من يجب أن يرشد الإفصاحات عن المظاهر البيئية فى عملية

المحاسبة هل الحكومة (قيادة ورقابة)، أو السوق (ضرائب وحوافز) أو التشريع ذاته .

1-2 صعوبات فى تقييم السلع البيئية Difficulties in valuing environmental

تواجه بعض الموارد الطبيعية الحرة التي تدخل في إعداد السلع العامة أو الناضبة أو غير المتجددة مشكلة رئيسية، تتمثل في عدم وجود سعر سوقي لها وبالتالي يصعب تقييمها مالياً وقد يرى البعض استخدام أسعار ضمنية أو أسعار ظل بأسلوب ما ولكن ذلك لا يساعد كثيراً لتأثر هذه الأسعار بمشكلة عدم كمال السوق والضرائب، ويقترح مدخل الأمم المتحدة قياس هذه الموارد في شكل تدهور بيئي إلا أن الكثير من الأصول البيئية لا يكون لها تكلف صيانة.

### 1-3 القضايا الاخلاقية في التقييم Ethical issues in valuation

حيث أن المحاسبة القومية البيئية قد صممت لتقديم معلومات للفئات الإجتماعية المستفيدة لإتخاذ القرار، فيجب أن يتم التقييم على أساس أخلاقي راسخ . وهنا توجد نظريات مختلفة للقيمة إذا يعتبر **The deontological approach** أن حقوق الأفراد لها الأولوية، بينما يركز مدخل الغاية على تعريف الغاية بأنها سلوك يتعلق بتصميم أو غرض يقود إلى غاية ويؤيد أصحاب هذا المدخل الآراء الفكرية الغربية حول العدالة الاجتماعية إذا أنهم ينظرون إلى تحقيق أكبر قدر من المنافع لأكثر عدد من المواطنين بتقديم سلع أكبر لعدد أكبر ويؤكدون على الخلق أكثر من الأفعال ويفترضون أن السلوك الحسن سوف ينبثق من الخلق الحسن.

### 1-4 مشاكل صنع السياسة Policy Problems

قد تكون السياسات البيئية نفسها جوهر مشكلة المحاسبة. ففرض الضرائب العامة في الوقت الحالي يحدث تمييزاً واضحاً في المعاملة ضد الموارد الطبيعية إذا تتجاهل السياسة الضريبية في بلاد كثيرة الإفراط في استخدام هذه الموارد وما يترتب عليها من تجاهل لتدهور حالة التربة وانخفاض خصوبة الأرض وترفع نسب التلوث.

### 1-5 عوامل مؤسسية Institutional Factors

يعتبر التطور التكنولوجي مسألة حاسمة للتقدم الاقتصادي وعليه فإن التحسينات التكنولوجية تؤدي إلى تفاقم تدهور الموارد الطبيعية نتيجة استنفاد الصناعات الإستخراجية لهذه الموارد مثل الزراعة والتعدين.

### 1-6 غياب إطار تقرير منسق Absence of a uniform reporting framework

من الضروري وجود طرق تقرير ومؤشرات وأساليب حسابية مقبولة من أجل إدراج الصفقات البيئية بطريقة موثوق بها في المستندات المصممة لأغراض المعلومات والتخطيط فالتقييم الجيد لأساليب التقرير يبين بعض المشاكل الرئيسية التي يجب التغلب عليها قبل أن تصبح مدخلات المحاسبة البيئية نبتاً كاملاً وموثوق فيها بمرحلة التخطيط وبذلك تصبح النتائج مناسبة للمحاسبة البيئية على المستويين الجزئي الكلي.

## 1-7 تحديات مستقبلية The challenges ahead

ضرورة دمج القضايا البيئية ضمن الإجراءات المحاسبية وهذا يتطلب مراعاة اختلاف اهتمام الفئات الاجتماعية بالمصالح البيئية المختلفة والتي تمتد من الدعاية دون الاهتمام بهذه المصالح نهائياً إلى المحافظة الفعالة والكاملة بها، ولكن يصعب اندماج عقائد هذه الفئات المختلفة والواسعة إلى حد كبير الأمر الذي يمثل تحدى هام.

### 2- اتجاهات الإفصاح عن المعلومات المترتبة عن التكاليف البيئية

تبين من خلال الدراسات التي أجريت بهذا الخصوص أن هناك ثلاث اتجاهات للإفصاح عن البيانات المترتبة عن الأنشطة البيئية للوحدة هي:

#### 2-1 الاتجاه الأول الفصل بين التقارير المالية والتقارير البيئية "طريقة الفصل"

يقوم هذا الاتجاه على أساس الفصل بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية باعتبار أن كل منهما يحقق أهدافاً مختلفة وبالتالي يجب الإفصاح عن المعلومات البيئية في تقارير منفصلة عن التقارير المالية ويمكن تبويب الصور التي تمثل هذا الاتجاه في ثلاث مجموعات

#### 2-1-1 التقارير الوصفية:

يعد هذا النوع من التقارير أبسطها وأسهلها إعداداً حيث يتضمن سرداً وصفاً للأنشطة التي قامت بها الوحدة الاقتصادية يؤخذ على هذا النوع من التقارير ما يلي:

- أن هذا النوع من التقارير يكون محدود الفائدة.
- صعوبة تتبع الأداء الداخلي للوحدة.
- لا يمكن استخدامه لأجراء المقارنات بين الوحدات المختلفة.

#### 2-1-2 التقارير التي تفصح عن الأنشطة ذات التأثير على المجتمع

تقوم هذه المجموعة بالإفصاح عن الأنشطة ذات التأثير على المجتمع وهناك عدة نماذج مقترحة لهذا النوع من التقارير مثل نموذج (Estes) ويرى رواد هذا الاتجاه بضرورة إعداد مثل هذه التقارير بشكل دوري وبشكل ينسجم مع القوائم المالية التي تعدها الوحدة الاقتصادية مما يوفر معلومات متكاملة ولكافة الأطراف التي تحتاجها وبصورة توضح مدى تحمل الوحدة لمسئولياتها تجاه البيئة والمجتمع.

تتميز هذه المجموعة من التقارير بالاتي:

- إمكانية تحديد إجمالي تكلفة الاثر البيئي.
- إمكانية إجراء مقارنات بين الوحدات التي تعمل بنفس النشاط الاقتصادي ولنفس الفترة.

#### 2-1-3 التقارير التي تفصح عن التكاليف البيئية فقط

تعتبر هذه المجموعة من التقارير الأكثر تحليلاً من سابقتها للأنشطة البيئية التي تتضمن التكاليف البيئية فقط وتتميز هذه المجموعة من التقارير بالآتي:

- توفر هذه المجموعة صورة كاملة عن الأنشطة البيئية.
- إمكانية تحديد صافي الفائض أو العجز البيئي نتيجة المقارنة بين مجموع التكاليف التي تحملها المجتمع عن تلك الأنشطة والمنافع التي حققتها الوحدة للمجتمع نتيجة انشطتها.
- 2-2 الاتجاه الثاني: الإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية في تقرير واحد "طريقة الدمج" يعتمد هذا الاتجاه بالإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية في تقرير واحد بحيث تصبح المعلومات ذات الأثر البيئي جزءاً من المعلومات المالية ويمثل النموذج المسمى حساب الأرباح والخسائر المالي والاجتماعي وقائمة المركز المالي الاجتماعي أحد النماذج في هذا الاتجاه .

يتميز هذا النوع من التقارير بالآتي:

- إمكانية الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأنشطة الاقتصادية والأنشطة البيئية في قائمة واحدة مما يوفر مجالاً أوسع للمقارنة بين هذه الأنشطة ومن ثم يقيم أداء الوحدة .
- يساعد هذا الاتجاه في تحقيق التكامل بين المعلومات المالية والمعلومات البيئية دون الحاجة إلى إجراء تعديل جوهري في النظام المحاسبي التقليدي باعتبار أن الأنشطة البيئية للوحدة تؤثر على الأنشطة الاقتصادية وبالتالي يجب أن ينعكس ذلك على القوائم المالية.

2-3 الاتجاه الثالث: الإفصاح عن المعلومات البيئية فقط.

يرى مؤيدى هذا الإتجاه بضرورة الإفصاح عن معلومات البيئة ضمن قوائم خاصة توجه بشكل أفضل إلى الجهات التي تطلبها فقط لأن الإفصاح من خلال القوائم المالية قد يولد ضغطاً كبيراً على الوحدة الاقتصادية مما قد يجعلها تهتم بهذه الجوانب على حساب الجوانب الاقتصادية الأخرى وهذا مما قد لا يساهم في تنمية موارد الوحدة الاقتصادية. ومن عيوب هذا الاتجاه أن فرص تعظيم الربح لم يعد الهدف الأسمى الذي تسعى إليه على حساب مسؤولياتها تجاه المجتمع والأضرار التي تتركها على المجتمع

ثانياً: مبررات ودوافع الإفصاح عن التكاليف البيئية من المنظور القومي.

1- أهمية الإفصاح عن التكاليف البيئية من المنظور القومي

1-1- طبيعة الإفصاح البيئي من المنظور القومي

إن الإفصاح عن التكاليف البيئية جزءاً لا يتجزأ من مفهوم الإفصاح المحاسبي بشكل عام ويمكن التعرف على طبيعة الإفصاح البيئي من خلال طبيعة المحاسبة البيئية التي تمثل نظام

للمعلومات يهدف إلى جمع وتشغيل البيانات الخاصة بالإحداثيات والتصرفات البيئية بغرض انتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف المستفيدة بالإضافة إلى الجهات الرقابية الرسمية. كما يمكن العمل على نوعين آخرين من الإفصاح وهما الإفصاح الوقائي والإفصاح التدقيقي ويعرف الإفصاح الوقائي بأنه الإفصاح عن المعلومات بشكل لا يجعل التقارير المالية مضللة، كما يهدف إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المالية، ويتطلب الإفصاح الوقائي التقليدي الكشف عن:

- السياسات المحاسبية والتغير فيها.

- تصحيح الأخطاء والقوائم المالية.

- التغير في طبيعة الوحدة المحاسبية.

ويتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية ويتم ترتيبها وتنظيمها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بما يتناسب مع المستويات المعروضة عليها، وعرضها بطرق يسهل فهمها للاستفادة منها في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

### 1-2- أهمية الإفصاح البيئي

تتمثل أهمية الإفصاح البيئي في الإعتبارات الآتية :

- تختلف التكاليف البيئية باختلاف التشريعات البيئية، وحجم المنشآت وأساليب السيطرة على التلوث الماضية، ومستويات التلوث المستهدفة، وقد أخذت القوانين بعين الإعتبار معالجة الأضرار البيئية الماضية والإنبعاثات الحالية والصيانة والنفائيات الخطرة، وقد تطلبت هذه المسئوليات القانونية من الأطراف المسؤولة دفع تكلفة إزالة أثر التلوث والإصلاح البيئي، وأصبحت هناك حقيقة واضحة هي أن التكلفة البيئية في مصر جزء من تكلفه التشغيل، وبالتالي فإن المعلومات البيئية أصبحت معلومات هامة شأنها شأن كل المعلومات الأخرى لإتخاذ القرارات على أساس واقعي.

### 1-3- أهداف الإفصاح عن البعد البيئي

تفيد عملية الإفصاح عن البعد البيئي في تحقيق العديد من الاهداف أهمها:

- المساهمة في الاهتمام بقياس تدهور كمية وقيمة الموارد الطبيعية وتوضيح تكاليف الأضرار البيئية واستنزاف الموارد الطبيعية المصاحبة للنشاط الاقتصادي.
- المساعدة في تبيان الموجودات البيئية نظرا للخسائر الكبيرة في الموارد والموجودات البيئية المصاحبة للنشاط الاقتصادي.
- مساعدة الدولة في اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة في ادارة الموارد الطبيعية .

▪ التعرف على العلاقات المتبادلة بين النشاط الاقتصادي للدولة وبين البيئة الطبيعية والأضرار البيئية واستنزاف الموارد الطبيعية.

#### 1-4- دوافع الإفصاح عن التكاليف البيئية فى الحسابات القومية

فى الحسابات القومية لا تظهر الثروات الطبيعية غير المستغلة التى فى باطن الأرض ضمن الأصول فى الميزانية ولا تخضع هذه الثروات الطبيعية للإهلاك لعدم توافر الأساس الموضوعى لإجراء ذلك، فطالما أن الإنتاج هو المصدر الوحيد لتوليد الدخل وخلق القيم الاقتصادية فإن مجرد اكتشاف الثروات الطبيعية لا يكفى سببا لجعلها شيئا منتجا يلزم المحاسبة عنه. فضلا عن أن هذه الثروات لم تكن فى أى وقت محلا للبيع والشراء بمبالغ نقدية محددة حتى يكون بمعلومية هذه القيم تسجيلها فى الحسابات. ونظراً لما ينطوى عليه تدهور البيئة من نقصان الدخل فى المستقبل فإن قياس الناتج المحلى الاجمالي دون المحاسبة عن هذا التدهور البيئى هو خلط بين ما يعتبر دخلا وما لا يعتبر كذلك. وبوجه عام ينطوى موقف الحسابات القومية من البيئة على ثلاثة نواقص:

أ- ضعف مؤشر الناتج المحلى الاجمالي فى قياس الأداء الكلى، ففى إطار هذه الحسابات يزيد الناتج المحلى الاجمالي بزيادة إنفاق الأفراد والحكومة على مكافحة التلوث طالما كانت هناك موارد معطلة بينما يقل هذا الناتج مقاسا بالأسعار الثابتة كلما زاد انفاق قطاع الأعمال على مكافحة التلوث وحماية البيئة فإنفاق الافراد والحكومة على مكافحة التلوث هو استهلاكى أما انفاق قطاع الأعمال على نفس هذا الغرض فهو انفاق الوسيط.

ب- المغالاة فى رقم الناتج المحلى الصافى لعدم احتساب مقابل اهلاك الأصول الطبيعية على الرغم من كونها أصولا رأسمالية معرضة للإهلاك شأنها فى ذلك شأن رأس المال الثابت.

ج- تجاهل بعض المحددات الهامة للأداء البيئى فوظيفة الحسابات القومية قياس هذا الأداء بدلالة مدخلاته ومخرجاته المختلفة والبيئة مصدر للخدمات الانتاجية كما أنها مصدر لبعض المنتجات غير المرغوب فيها كالملوثات ولا شك أن من شأن عدم إظهار هذه المدخلات والمخرجات البيئية طمس جانب هام من جوانب العملية الإنتاجية.

كما أن تحقيق هذه المعدلات قد يؤدى إلى زيادة معدلات استنزاف الموارد الطبيعية

وبالتالى يؤدى إلى المزيد من المشاكل البيئية مثل:

- توضيح أثر التضحيات المستمرة فى الموارد الطبيعية على مفهوم التنمية الإنتاجية

- توضيح أثر التدهور البيئى على صحة ورفاهية الإنسان.

2- مبررات ودوافع تطوير المحاسبة القومية :

يمكن الدافع الأساسي من وراء أخذ البعد البيئي ضمن نظام الحسابات القومية كونه من أهم الأدوات التي كان ومازال يعتمد عليه متخذ القرار الاقتصادي في المتابعة وتوجيه السياسات لغرض حسابات الدخل القومي الحقيقي والناتج القومي الحقيقي المستمر والمتواصل، بما يتفق مع مفهوم التنمية المستدامة، كما أن الجانب الآخر للبعد البيئي هو التعامل الرشيد مع نضوب الموارد الطبيعية غير المتجددة، حيث أن عملية التنمية الاقتصادية تطلب بصفة دائمة استخدام الرصيد المتاح من الموارد الطبيعية المتجددة وغير المتجددة .

## 2-2 أهمية تضمين الحسابات القومية للتكاليف البيئية

بناء على أوجه القصور السابقة نشأت الحاجة إلى ضرورة وضع نظام محاسبي دقيق يأخذ في الاعتبار كل إخفاقات النظام المحاسبي التقليدي، ويستحدث مؤشرات محاسبية أفضل تتفق مع التنمية المستدامة، وأن كان يمكن القول بأن هناك من البراهين والأدلة التي تؤكد على أهمية تلك المعلومات حيث يمكن توضيحها على النحو التالي:

1. مبادرة الأمم المتحدة عام 1990 UN/Initiative والتي أعدت بناء على ما قامت به إحدى مجموعات العمل المهتمة بالمعايير الدولية للمحاسبة والتقرير، حيث تضمنت توصيات بنوعية المعلومات التي يمكن للمنظمة أن تفصح عنها في تقريرها السنوي ومنها معلومات مرتبطة بالأنشطة البيئية خلال فترة الإفصاح المحاسبي.
2. الأمور المكتملة لتحسين إدارة الموارد والتنمية هو إقامة نظام للمعلومات البيئية ، فهو يعتبر شرطاً أساسياً لإدماج الاعتبارات البيئية والاحتياجات التخطيطية.
3. تأسيساً على أن المحاسبة يجب أن تغبر من خلال معلوماتها المحاسبية عن مقياس لمدى كفاءة وفاعلية الإدارة البيئية وقدرتها على تحقيق الأهداف البيئية، فإن توفير هذه المعلومات البيئية العينية تسمح بتوفير قاعدة معلومات تخدم متخذ القرار البيئي، حيث تساعده في بناء نموذج استرشادي مركباً من مؤشرات متعددة تجمع بين المعلومات البيئية العينية لأغراض الإفصاح عن البعد البيئي من منظور التنمية المستدامة، بالإضافة لأهمية توافر مقاييس ومؤشرات بيئية متعددة للإفصاح عن البعد البيئي دون الاعتماد فقط على مقاييس تؤكد سلامة الصحة الإجتماعية .
4. الإهتمام بقضايا شؤون البيئة سواء من قبل الجمعيات المهنية ذات العلاقة أو الدول أو المنظمات لوضع معايير لنظم الإدارة البيئية باعتبارها أحد ثلاثة محاور للإفصاح عن البعد البيئي،فبالإضافة إلى ذلك المحور المذكور هناك توافر نظام للإدارة البيئية وآخر لمدى الإلتزام بالتشريعات والأحكام البيئية.



من هذا المنطلق واستكمالاً للتطور المستمر في علم المحاسبة ومعايشة مع المتغيرات البيئية فقد بدأ بعض الكتاب يوجهون اهتماماتهم نحو نظام فرعي لنظام المعلومات المحاسبية يعرف باسم (نظام المحاسبة القومية البيئية) بحيث يعبر عن ميكانيكية محاسبة الموارد الطبيعية والبيئية أو كما يعرفها الفرنسيون بمحاسبة التراث **Pathimonial Accounting**، وهو نظام يخدم المنشأة والأطراف الخارجية في توفير المعلومات المحاسبية البيئية العينية التي تساهم في الإفصاح عن البعد البيئي من منظور حديث يعرف بالتنمية المستدامة. فالمحاسبة لأرصدة الموارد الطبيعية يجب اجراؤها في صورة فيزيقية وليس في صورة نقدية ولكن التقدير النقدي يجب محاولته للتعرف على التغيرات في أرصدة الموارد الطبيعية في نطاق الفترة المأخوذة في الاعتبار

### 2-3 المبررات التي تستوجب تطوير حسابات اقتصادية بيئية

أن استنزاف الموارد البيئية والتدمير الحاصل في البيئة لم يعد يسمح بالنظر إلى مشاكل البيئة على انها مشاكل جانبية للنشاط الاقتصادي والتطورات البيئية في العقود الاخيرة تقتضى اعادة النظر في الحسابات الاقتصادية القومية بحيث تأخذ بالاعتبار عناصر البيئة الطبيعية والعلاقات المتبادلة بين النشاط الاقتصادي والبيئة.

فإن عملية تطوير نظام للحسابات الاقتصادية البيئية، وتحديد الجوانب الواجب تناولها في هذه الحسابات بحيث تستطيع إعطاء معلومات كافية عن العلاقات المتبادلة بين النشاط الاقتصادي والبيئة الطبيعية وعن الاضرار البيئية واستنزاف الموارد الطبيعية وتعكس المشاكل طويلة الأجل للنمو الاقتصادي وتم التأكيد على الناتج والدخل القومي المصحح بيئياً والذي يأخذ في الاعتبار رأس المال الطبيعي ويعطى قياساً أكثر دقة لحقيقة النمو، ولكي يتم توسيع نطاق الحسابات الاقتصادية القومية وتحويلها إلى حسابات مصححة بيئياً لابد من تطوير نظام شامل للإحصاء البيئي يكون الخطوة الاولى لبناء حسابات اقتصادية بيئية.

وتتمثل تلك المبررات التي تستوجب تطوير حسابات اقتصادية بيئية في:

1. ضرورة وجود معلومات حول الموجودات البيئية نظراً للخسائر الكبيرة في الموارد والموجودات البيئية ونظراً لان هذه الموجودات نادرة فمشكلة البيئة هي مشكلة الندرة .
2. المساعدة في تحضير واتخاذ القرارات الاقتصادية بل وحتى السياسية.
3. ضرورة هذه المعلومات ليس فقط لمتخذي القرارات الاقتصادية فحسب وللأحزاب السياسية والنقابات والجمعيات أيضاً.

## 2-4- أسباب الآخذ بالمحاسبة القومية البيئية :

هناك عدة أسباب تبرر الآخذ بالمحاسبة القومية البيئية وهذه الأسباب هي:

أ- أن الحسابات القومية التقليدية تصور الزيادة في الناتج المحلي الإجمالي المصحوبة بتدهور بيئي على أنها زيادة حقيقية مع أن البيئة رأس مال قومي، والزيادة الحقيقية في الناتج تكون على حساب رأس المال القومي فالبيئية رأس مالي قومي بحكم دورها الإنتاجي المستمر والمتواصل في الحاضر والمستقبل ويتعين من ثم استنزال مقابل إهلاكها حفاظاً على القدرة الإنتاجية .

ب- تتضمن المحاسبة القومية البيئية مدلولات توزيعية هامة ليس لابناء الجيل الواحد بل تمتد للأجيال المتعاقبة فالبيئة ثروة قومية متوارثة من جيل لآخر ولا يحق للجيل الحالي أن يفرط في استخدامها إفراطاً يؤدي إلى تدهورها في المستقبل .

ج- يترتب على تجاهل الآثار البيئية للمشروعات المستقبلية إعطاء صورة مشوهة عن منافع وتكاليف المشروعات الاستثمارية المقترحة فالعبرة عند تقييم هذه المشروعات ليس بإيراداتها ومصروفاتها النقدية وإنما بمنافعها وتكاليفها الاجتماعية التي تتسع لتشمل الآثار البيئية ولا يجوز في مجال مقارنة وتقييم البدائل الاستثمارية عدم أخذ الآثار البيئية

## 3- جوانب تطوير الحسابات القومية البيئية

تمثل الحسابات القومية البيئية توسعياً للحسابات الاقتصادية القومية الحالية بحيث تستطيع هذه الحسابات اعطاء معلومات كافية عن العلاقات المتبادلة بين النشاط الاقتصادي وبين البيئة الطبيعية وعن الأضرار البيئية واستنزاف الموارد الطبيعية لكي نتمكن من عكس المشاكل طويلة الأجل للنشاط الاقتصادي وإظهارها و تناول الجوانب التالية:

## 3-1- حسابات الموجودات البيئية:

يصاحب العلاقات والتيارات والنشاطات الاقتصادية للبشر تغيرات في الموجودات البيئية تؤدي إلى تغيرات نوعية في الاقتصاد، هذه التغيرات البيئية يجب أن تحدد وتقوم بشكلها الكمي والنقدي ويجب أن تتناول أهم العناصر البيئية وحسابات الموجودات البيئية وكذلك جميع الموجودات البيئية التي تتأثر كمياً ونوعياً بالنشاط الاقتصادي كما أن تقدم المعلومات التفصيلية عن حالة الموجودات البيئية والتغيرات الحاصلة فيها ويمكن أن تقوم الموارد الطبيعية أما حسب سعر السوق أو حسب تكلفة الاستثمار التعويضي، وتعتبر فرنسا والنرويج من أكثر دول العالم خبرة في مجال حسابات الموارد الطبيعية حيث بدأت هذه الدول بإعداد بعض الموازين للموارد الطبيعية.

### 3-2 تقدير وتقويم الخسائر البيئية:

يمكن تصنيف تكاليف استخدام البيئة ضمن ثلاث مجموعات:

أ- تكاليف الخسائر والأضرار البيئية ( الحيوانية والنباتية والمائية... إلخ).

ب- تكاليف وقائية لتجنب استنزاف البيئة والأضرار بها.

ج- تكاليف التخطيط لحماية البيئة.

### 3-4 الإستثمار في مجال حماية البيئة

يشكل تدهور البيئة بأشكاله المختلفة تهديداً للنمو والتنمية الاقتصادية والأخذ بمفهوم

انخفاض قيمة رأس المال الطبيعي يساعد على ترجمة تدهور البيئة بمعايير اقتصادية كلية.

ويمكن النظر إلى إجراءات حماية البيئة على أنها شكل من أشكال إعادة الاستثمار حيث

تأخذ نفقات حماية البيئة خصائص أموال اهتلاك رأس المال، فحماية البيئة والحد من إستنزافها

والأضرار بها يعنى الحد من استنزاف رأس المال الطبيعي، وعند احتساب اهتلاكات للأصول

الإنتاجية الطبيعية تكون قد أخذت حماية البيئة شكل إعادة الاستثمار ولذلك يجب أن يكون

لحسابات الاستثمار البيئي مكانة هامة ضمن إطار حسابات التكوين الرأسمالي .

### 3-5 الناتج المحلي المصحح بيئياً ECO-Domestic Product

إن الطريقة التقليدية المتبعة في حساب الدخل والناتج المحلي تعتبر طريقة مضللة فالنمو

الحاصل في الدخل أو الناتج يعنى في الوقت نفسه انخفاضاً في قيمة الموارد الطبيعية غير

المتجددة الداخلة في تكوين الدخل ويعنى أيضاً أضرار وخسائر في رأس المال الطبيعي.

لقد بدأ الناتج الاجتماعي بطريقة حسابه الحالية يفقد أهميته كمؤشر للنشاط الاقتصادي

وكمقياس لمستوى المعيشة وللرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للدولة، إذا ينظر إلى معدل

الزيادة السنوية في الناتج الاجتماعي الإجمالي كمؤشر لارتفاع الرفاهية المادية دون أن يؤخذ

بالاعتبار الجانب النوعي ودون أن تحسب الأضرار البيئية واستهلاك الموارد الطبيعية.

ويمكن الحصول على الناتج المحلي الصافي المصحح بيئياً بإنقاص إجمالي تكاليف

استنزاف البيئة إضافة إلى اهتلاكات رأس المال من الناتج المحلي الإجمالي كالتالي:

الإنتاج الإجمالي بسعر السوق - مستلزمات الإنتاج الوسيطة.

= الناتج المحلي الإجمالي بسعر السوق - اهتلاكات رأس المال الاساسى.

= الناتج المحلي الصافي بسعر السوق - النقص الحاصل في قيمة رأس المال الطبيعي

وينضمن النقص الكمي ( في الثروات الاستخراجية والثروات النباتية والحيوانية ) والإنخفاض

النوعي في قيمة البيئة الطبيعية = الناتج المحلي الصافي المصحح بيئياً.

أن الناتج والدخل القومي المصحح بيئياً والذي يأخذ بالاعتبار رأس المال الطبيعي يعطى قياساً أكثر دقة لحقيقة النمو فالدخل الحقيقي ما هو إلا مقياس لأقصى ما يستطيع بلد من البلدان أن يستهلكه دون أن ينضب مخزون أرصدته الإنتاجية في المستقبل.

مما سبق يتضح أن تصميم أو تطوير نظام الحسابات القومية يتطلب مجموعة من جداول العرض الاجمالية التي تصور حالة النشاط الاقتصادي للدولة، ومن هنا كانت النتيجة الطبيعية الدعوة إلى الارتقاء بالوعي البيئي إلى الدرجة التي يمكن فيها تبني ثورة بيئية عالمية، مما ترتب عليه إنشاء أنظمة المحاسبة القومية البيئية في الكثير بهدف توفير التقارير المالية البيئية لأطراف المختلفة المهتمة بهذا المجال، وبالتالي أصبح الإفصاح عن البُعد البيئي واقعاً ملموساً يجب أن يتعامل معها المحاسبين بأفق واسعة مما تدعو بالضرورة إلى بناء فكري محاسبي جديد يتضمن بين طياته البُعد البيئي الاستراتيجي .

### النتائج

توصل الباحث إلى النتائج التالية :

- 1- تهتم المحاسبة القومية التقليدية بالنشاط الاقتصادي على المستوى القومي ، فتركز على قيم السلع و الخدمات النهائية التي يتم تداولها في السوق لدى حساب الناتج المحلى الإجمالى الإسمى والحقيقى ، وتتجاهل قيم السلع والخدمات التي لا تتداول في السوق ، وهكذا تعتبر قيمة الموارد الطبيعية الحرة صفر ولا تدخل ضمن عناصر التكلفة
- 2- تهتم المحاسبة القومية البيئية بتحديد و قياس الأنشطة البيئية والموارد الطبيعية على المستوى القومي ، والتقارير عنها لمن يهمله الأمر ، بهدف تحسين عملية اتخاذ القرارات على المستويين القومي والدولى ، وبيان مدى أداء القطاعات والدولة لمسئوليتها البيئية ، ومدى تحقيقها للتنمية المستدامة ويندرج ضمن المحاسبة القومية البيئية نظام المحاسبة الاقتصادية البيئية المندمجة المعد بواسطة الأمم المتحدة (المحاسبة الخضراء).ومع ذلك فلا تزال هذه المحاسبة تواجهها الكثير من الصعوبات .
- 3- إن هناك أوجه قصور موجه للمؤشرات البيئية التقليدية لتقييم الأداء البيئى ، حيث تركز على الشق التشريعى والقوانين البيئية وليس بتضمين التكاليف البيئية الحالية والمستقبلية فى التحليل والتخطيط التشغيلى ودون أن تأخذ فى اعتبارها العلاقة بين الموارد الطبيعية والبيئية .

## التوصيات :

- فى ضوء النتائج التى توصل إليها الباحث - يمكن استخلاص التوصيات التالية :
- 1- أهمية نشر البيانات و المعلومات عن التدهور البيئى ومدى استنزاف الموارد الطبيعية ، لزيادة وعى المجتمع أفراد و منشآت بالأخطار البيئية و تطوير سبل المحافظة على البيئة من خلال سياسات مناسبة سواء باستخدام الوسائل المالية كالضرائب و تحميل الذين يضررون البيئية بتكاليفها ، أو منح مزايا لمن يحافظون على البيئة .
  - 2- توفير المناخ المناسب لإدراج قضايا البيئة ضمن عملية التقييم المالى والاقتصادى للمشروعات الاستثمارية الحالية والمتوقعة ، وضمن الضوابط و السياسات على مستوى القطاعات والمستوى القومى فضلاً عن توفير الأسس المناسبة لتخصيص الموارد النادرة بين الأنشطة الاقتصادية والبيئية المختلفة من أجل حماية البيئة ومواردها الطبيعية .
  - 3- تضافر كافة الجهات المعنية ( محاسبين و غير محاسبين ) داخل و خارج البلاد ، من أجل وضع إطار للمحاسبة القومية البيئية يحوز القبول العام ، و يتضمن تعريفها و مفاهيمها المحاسبية ، وأساليب قياسها ونماذج تقارير محاسبية وتقدم لمن يهمله الأمر .
  - 4- تعاون الجامعات و الجمعيات المحاسبية المتخصصة داخل و خارج مصر ، لتطوير المحاسبة القومية البيئية ، لتراعى الاعتبارات البيئية و تنبه المجتمع لخطورة التدهور البيئى و الاستنزاف المفرط للموارد الطبيعية ، بما يضمن استدامة التنمية وحفظ حقوق الأجيال القادمة . و تمثل هذا التعاون فى عقد مؤتمرات وورش عمل فى هذا الشأن.

## قائمة المراجع

أولا المراجع باللغة العربية

(أ) - الكتب :

1. أحمد فرغلى محمد حسن ، " دراسات مستقبلية فى المحاسبة البيئية والموارد الطبيعية (الإطار العام ) ، المكتبة الأكاديمية ، القاهرة ، 2007 .
2. أمين السيد أحمد لطفى ، "المراجعة البيئية" ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2005 .
3. حسين مصطفى هلالى ، "الرقابة المالية والمراجعة البيئية للتنظيمات التى لا تنتمى إلى قطاع الأعمال" ، دار النهضة ، القاهرة، 2003 .
4. \_\_\_\_\_ ، "نظم معلومات الحسابات القومية" ، دار النهضة العربية ، القاهرة، 2018 .
5. رايموند مكليود ، "نظم المعلومات الإدارية" ، ترجمة سرور على إبراهيم ، دار المريخ ، 2002 .

(ب) - الدوريات :

1. جمال الدين عوض، "التحليل المحاسبي لتكاليف التحكم البيئي - دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، ع2، 1998.
2. حسين محمد عيسى، "نظم إدارة التكاليف البيئية- إطار مقترح"، المجلة العلمية، كلية التجارة - جامعة عين شمس، ع3، يوليو 1999
3. حسين مصطفى هلالى ، "الابداع المحاسبي فى الإفصاح عن المعلومات البيئية فى التقارير المالية"، ملتقى أدوار المحاسبين ومراقبى الحسابات فى قرارات الادارة وتنمية الموارد وورشه عمل إبداعات محاسبية ، المنظمة العربية للتنمية الادارية، 2005.
4. حميدة المحجوب، ، حنان أبوشعالة، "أنشطة المراجعة الداخلية ودورها فى تحقيق التنمية المستدامة بالشركة الليبية للحديد والصلب"، مجلة دراسات الإقتصاد، المجلد (5)، 2017.

(ج) - الرسائل العلمية

- 1- أحمد زكى حسين متولى، "إطار مقترح لمراجعة البعد البيئي للوحدة الاقتصادية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 2000.
- 2- حسن سيد عويس أبو سريع ، إطار مقترح للقياس والإفصاح المحاسبي عن أثر المحافظة على البيئة بالطبيق على قطاع الإسمنت فى مصر، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة الأزهر ، 2004.

ثانيا مراجع باللغة الاجنبية

(A)-BOOK

- 1-Buffa, E.S. & Dyer, J.S. (Management Science Operations Research), New York, John Wiley & Sons. 1977.
- 2-Christine Jasch, (Environmental Management Accounting Procedures and Principles), New York, United Nations, 2000
- 3- Davis, Mark, M."Fundamentals Of Operation Management", Mc Graw\_Hill, North America, 2003.

(B)-Periodicals

- 1-Allen L. White, Deborah E. Savage and Julia Brody, Environmental Cost Accounting and Capital Budgeting National Service Center for Environmental Publications (NSCEP), 1995.
- 2-Anthony ,A.,Atknsn, et.al.,” Management Accounting “ Fourth Edition Person Education International , N.D.,2004
- 3-Bibbington, J., and John Tan,“ Accounting for Sustainability , Chartered Accountants Journal of New Zeland , Vol.76 ,1996 .
- 4-Christine Jasch, Environmental Management Accounting As the Next Step in the Evaluation of Management Accounting, Journal of Cleaner Production No. 14, 2006.

عنوان البحث

الإفصاح المحاسبي لنظام المحاسبة القومية  
في ضوء البُعد البيئي

**The Accounting Disclosure Of The National Accounting  
System In Light Of the Environmental Dimension**

## ملخص

استهدفت الدراسة كيفية الإفصاح عن التكاليف البيئية فى الحسابات القومية مع تحديد العوامل التى يجب أن يتم بها تصحيح الناتج المحلى الاجمالى بما يرفع من كفاءة تلك الحسابات فى أداء دورها فى مراقبة وترشيد الاداء البيئى ، وأكدت الدراسة على أهمية أن الحسابات البيئية القومية هى توسيع لحدود الأصول فى الحسابات القومية التقليدية من أجل المحاسبة لتحقيق التنمية المنشودة ، كما أوضحت الدراسة أهمية الإفصاح عن الأضرار والخدمات البيئية للموارد المستخدمة فى أوجه النشاط الاقتصادى للدولة والتى تعد بمثابة المحك الرئيسى لتطوير الحسابات القومية من أجل أن تعكس قياس هذه الموارد ومن ثم تقدير النفقات اللازمة لعلاجها وحمايتها وذلك بهدف الوصول إلى مؤشرات واقعية مستخرجه من الحسابات القومية. وتبين أفضل الأساليب لقياس وتحليل التكاليف البيئية المرتبطة بها ، ودورها فى تحقيق خطط النمو الاقتصادى ، وأوصت الدراسة إلى أهمية توفير المناخ المناسب لإدراج قضايا البيئة ضمن عملية التقييم المالى والاقتصادى للمشروعات الاستثمارية الحالية والمتوقعة ، وضمن الضوابط والسياسات على مستوى القطاعات و المستوى القومى .

الكلمات الدالة(المرشدة) : الإفصاح المحاسبى -التكاليف البيئية -الحسابات القومية



## Summary

The study aimed at Disclosure the environmental costs in the national accounts and determining the factors that should be corrected in the GDP so as to increase the efficiency of these accounts in performing their role in monitoring and rationalizing environmental performance. The study stressed the importance of the national environmental accounts to expand the limits of assets in The study also highlighted the importance of the disclosure of damage and environmental services to the resources used in the economic activities of the country, which serves as the main test for the development of national accounts in order to reflect the measurement These resources and then estimate the expenses necessary for the treatment and protection with a view to access to realistic indicators extracted from the national accounts. The study recommended the importance of providing the appropriate environment for the inclusion of environmental issues within the financial and economic assessment process of current and expected investment projects, and within the controls and policies at the sectoral and national levels.

**Key words : Accounting Disclosure – Environmental Costs – National Accounts**