



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبية
مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة
عنوان المذكرة:

دور المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة
-دراسة حالة في بعض مؤسسات العطور ومواد التجميل بالوادي-

تحت إشراف الأستاذة:

د. صالحى ناجية

مشرف مساعد

د. سالمى محمد الدينوري

إعداد الطلبة

ك. صالحى ثورية

ك. خالدى إبتسام

ك. بن موسى هدى

لجنة مناقشة

الصفة

الرتبة

الدكتور:

رئيسا

أستاذ محاضر

ك. د. بن خليفة بلقاسم

مشرفا

أستاذ محاضر

ك. د. صالحى ناجية

مناقشا

أستاذ محاضر

ك. د. حميداتو صالح

الموسم الجامعي: 2020/2019

الملخص:

تهدف الدراسة إلى معرفة دور المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة حيث كانت دراسة حالة في بعض مؤسسات العطور ومواد التجميل بالوادي، حيث تطرقت إلى علاقة التلوث البيئي بالتنمية المستدامة لما له من أهمية في ظهور المحاسبة البيئية. و تساهم المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة من خلال الافصح المحاسبي الذي يسهل عملية تطبيقها. واعتمدت الدراسة على الاستبيان كأداة لدراسة حالة في بعض مؤسسات العطور ومواد التجميل بالوادي، واستخدام حزمة الاجتماعية spss النسخة 22 في تحليل البيانات الكمية للإجابة على الفرضيات.

حيث توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها:

- تسعى مؤسسات العطور مواد التجميل بالوادي بتعريف عمالها بالمحاسبة البيئية، رغم ضعف في المفاهيم المتعلقة معايير المحاسبة البيئية للموظفين في المؤسسة أي نقص الوعي فيها؛
- الاستغلال السيء للمواد الأولية التي تؤثر سلبا على الطبيعة.
- عدم التزام المؤسسات بالقوانين العامة للبيئة من أجل المحافظة على البيئة، من خلال مخلفات الإنتاج والتي هي المسبب الرئيسي للتلوث البيئي.
- عدم تطبيق الإجراءات الضريبة البيئية وهذا ما يزيد و يؤثر سلبا على تحقيق التنمية المستدامة.

Résumé:

L'étude vise à connaître le rôle de la comptabilité environnementale dans la réalisation du développement durable, comme c'était une étude de cas dans certaines institutions de parfumerie et de cosmétique d El-oued, où elle a abordé la relation entre la pollution environnementale et le développement durable en raison de son importance dans l'émergence de la comptabilité environnementale. La comptabilité environnementale contribue à la réalisation du développement durable grâce à la divulgation comptable, ce qui facilite le processus de son application. L'étude s'est appuyée sur le questionnaire comme outil d'étude de cas dans certaines institutions de parfumerie et de cosmétique d El-oued, l'utilisation du package social spss version 22. dans l'analyse des données quantitatives pour répondre aux hypothèses.

Où l'étude a atteint de nombreux résultats, dont les plus importants sont:

- Les établissements de parfumerie d El-oud cherchent à familiariser leurs travailleurs avec la comptabilité environnementale, malgré la faiblesse des concepts liés aux normes de comptabilité environnementale pour les employés de l'établissement, c'est-à-dire leur méconnaissance;
- Mauvaise exploitation des matières premières qui affectent négativement la nature.
- Non-respect par les institutions des lois générales sur l'environnement afin de préserver l'environnement, à travers les déchets de production, qui est la principale cause de pollution de l'environnement.
- Non-application de mesures fiscales environnementales, ce qui augmente et nuit à la réalisation du développement durable.

تشكرات

وانطلاقاً من قول الرسول صلى الله عليه و سلم: "... و من صنع إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم تجدوا ما تكافئوه به. فادعوا له حتى تروا أنكم كافأتموه". نتقدم بأخلص كلمات الشكر والعرفان وبأصدق معاني التقدير والاحترام إلى الدكتورة المشرفة: **صالحى ناجية** والدكتور المساعد: **سالمى محمد الدينورى** لم يبخلوا علينا بإرشاداتهم ونصائحهم وتوجيهاتهم السديدة التي كان لها بالغ الأثر في انجاز هذا العمل، وكذا صبرهم وسعة صدرهم وحرصهم الدائم على إتمام هذا العمل في أحسن الظروف، كما أحيي فيهم روح التواصل والمعاملة الجيدة، فجزاهم الله عنا كل خير.

كما نتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الأساتذة: بن خليفة بلقاسم، فرحات كلتوم على كل المساعدات والتسهيلات التي قدموها لنا من أجل إتمام هذا البحث.

كما نتقدم بالشكر والتقدير إلى الأساتذة أعضاء اللجنة الموقرة الذين وافقوا على مناقشة هذه المذكرة.

إلى كل من مد يد العون و المساعدة لنا... إلى الذين طوقونا بجميل صنيعهم ... إلى الذين وافقونا الرأي والذين خالفوا ... عظيم شكري و امتناني...

ونختم شكرنا إلى كل من ساعدنا في انجاز هذه المذكرة من قريب أو بعيد و لو بكلمة طيبة.

لكم جميعا كل شكري

واسأل الله العلي القدير أن يجعل هذا العمل في ميزان حسناتنا جميعا، فإن أصبنا فمن الله و إن أخطأنا فمن نفسنا، والله ولي التوفيق.

الإهداء

الحمد لله الذي أنار دربي بنور العلم وثبت خطايا وأمدني بالصبر لإكمال هذا المشوار

الحمد لله رب العالمين سيد الخلق و المرسلين الذي انار قلوب العارفين بنور معرفته الى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى خير المرسلين ونور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

إلى أغلى ما في الوجود إلى الوردة المفتوحة في تاريخ عمري إلى ذروة العطف والوفاء إلى من علمتني ابجديات الحياة فكانت حيز المدارس الى من تعجز كل الكلمات الشكر والوفاء عن تعبير امي الغالي اطل الله في عمرك

الى الذرع الواقي والكنز الباقي الى من جعل العلم منبع اشتياقي لك اقدم وسام الاستحقاق ابي العزيز اطل الله في عمرك

الى من جرع كأسا فارغا ليسقيني قطرة حب الى من حصد الاشواك عن دربي زوجي الغالي عبد الله

الى من انار بضيائه كوني الى شمعة بيتي ابني حبيبي جود

الى قدوتي في الحياة الى من افادتني بعملها الى مشرفتي واختي الكبرى ناجية فلها مني كل الشكر والتقدير لأنها كانت سندي في انجاز هذا العمل

الى من كانت لي انطلاقة الماضي وعون الحاضر وسندا المستقبل الى رمز الصداقة وحسنة العلاقة هدى

الى اللواتي كانوا لي خير رفيقات اخواتي الغاليات

الى من كل حملته ذاكرتي ولم تحمله مذكرتي اهديه ثمرة جهدي

ثورية

الاهداء

الحمد لله حبا وشكرا الحمد لله رجاءا وطاعة حمدا لله الذي سدد خطانا حمدا لله دائما وابدا من مقامي
هذا اهدي ثمار تعبتي وعلمي الى :

اليك يا رضى قلبي واثنى ما املك يا من احمل اسمه بكل فخر يا من احمل جينات العمل والمثابرة
من صلبه ابي الغالي والحنون التومي

الى مصدر سعادتي وسبب راحتتي يا منبع الحنان ورمز الحب والعطاء امي الحبيبة الغالية سعاد
الى من احتارت الكلمات ما تقول له الى من سكن قلبي وملئ حياتي فرحة الى من اظهر لي ما هو
اجمل في الحياة زوجي الغالي جلال

الى من ارى ملامح طفولتي وشقاوتي وذكريات الماضي بأعينهم اخوتي واخواتي
الى من سارت معي في درب العلمي والمعرفة الى من تذوقت معها اجمل اللحظات الى من جعلها
الله اختي في الله ورفيقة دربي في العمل ثورية

الى الاستاذة المشرفة التي تنير درب المعرفة وكانت عوننا لنا في انجاز هذا العمل صالحى ناجية
الى زهرة البيت الى الحنونة الطيبة الى العزيزة خالتي خزانة واهل زوجي حفظهم الله
الى زهرة النرجس وملائكة الحياة ابنتي الغالية اريام

هدى

الاهداء

الى من بلغ الرسالة وادى الامانة... ونصح الامة ... الى نبي الرحمة ونور العالمين صلى الله عليه وسلم

الي من حصد الاشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم الى القلب الكبير والدي العزيز "بلقاسم"

الي من اوضعتني الحب والحنان الي القلب الناصع بالبياض والدتي الحبيبة

الى القلوب الطاهرة والرفيقة والنفوس البريئة الى رياحيين حياتي اخوتي واخواتي

الي روح سكنت روحي خطيبي الغالي

الي من عرفت كيف اجدهم وعلموني ان لا اضيعهم صديقاتي ثورية هدى سليمة

ابتسام

قائمة الاشكال

الصفحة	الشكل
53	الشكل رقم 1: يوضح تنوع العينة حسب العمر
54	الشكل رقم 2: يوضح تنوع العينة حسب المستوى التعليمي
55	الشكل رقم 3: يوضح تنوع العينة حسب الخبرة المهنية
56	الشكل رقم 4: يوضح تنوع العينة حسب المركز الوظيفي

قائمة الجداول

الصفحة	الجدول
48	الجدول رقم 1: توزيع استمارة الاستبيان
49	الجدول رقم 2: مقياس ليكارت الخماسي
52	الجدول رقم 3: يبين معامل ألفا كرومباخ
53	الجدول رقم 4: يوضح تنوع العينة حسب العمر
53	الجدول رقم 5: يوضح تنوع العينة حسب المستوى التعليمي
54	الجدول رقم 6: يوضح تنوع العينة حسب الخبرة المهنية
55	الجدول رقم 7: يوضح تنوع العينة حسب المركز الوظيفي
57	الجدول رقم 8: نتائج حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول الاهتمام بالتنمية المستدامة في المؤسسة
58	الجدول رقم 9: نتائج حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني تطبيق المحاسبة البيئية
59	الجدول رقم 10: نتائج حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث متطلبات وصعوبات تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسة لتحقيق التنمية المستدامة
60	الجدول رقم 11: اختبار الانحدار البسيط للمتغير التابع والمتغير المستقل

الفهرس

المحتويات	الصفحة
ملخص	
تشكرات	
الإهداء	
قائمة الاشكال	
قائمة الجداول	
فهرس المحتويات	
المقدمة العامة	أ-ج
الفصل الأول: عموميات حول المحاسبة البيئية والتنمية المستدامة	01
تمهيد	02
المبحث الأول: علاقة التلوث البيئي بالتنمية المستدامة	03
المطلب الاول: ماهية التنمية المستدامة	03
المطلب الثاني : ابعاد التنمية المستدامة	09
المطلب الثالث: نظرة عامة حول البيئة والتلوث البيئي وانعكاسه على التنمية المستدامة	12
المطلب الرابع: الاجراءات الاقتصادية الحلول المقترحة لحماية البيئة	16
المبحث الثاني: المحاسبة البيئية المزايا والأهداف ومستويات تطبيقها	21
المطلب الاول : نشأة ومفهوم المحاسبة البيئية واسباب اللجوء اليها	21
المطلب الثاني: دوافع الاهتمام بالمحاسبة البيئية و أهم التحديات التي تواجهها	24
المطلب الثالث: مستويات ومتطلبات تطبيق المحاسبة البيئية	27
المطلب الرابع: اهداف ومزايا المحاسبة البيئية	31

33	المبحث الثالث: المحاسبة البيئية كآلية لتحقيق التنمية المستدامة وكيفية الإفصاح عنها
33	المطلب الأول : أهداف المحاسبة البيئية في تطبيق مبادئ التنمية المستدامة
35	المطلب الثاني : أثر المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة
38	المطلب الثالث: دور الإفصاح المحاسبي البيئي في تحقيق التنمية المستدامة
43	خلاصة الفصل
44	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
45	تمهيد
46	المبحث الأول: تحضير وتنفيذ الاستبيان
46	المطلب الأول: خطوات الدراسة المنهجية
48	المطلب الثاني: خطوات الدراسة الميدانية
50	المبحث الثاني: تحليل ومعالجة نتائج الدراسة الميدانية
50	المطلب الأول: معالجة الاستبيان
51	المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان
62	خلاصة الفصل
63	الخاتمة العامة
65	قائمة المراجع
68	الملاحق

مقدمة

تعتبر المحاسبة البيئية مهمة ومع تزايد الاهتمام بالبيئة في المؤسسات الاقتصادية الذي أصبح ضرورة ملحة في ظل تحقيق التنمية المستدامة ، الامر الذي جعل المؤسسات تتحمل مسؤوليات مما تسببه للبيئة الخارجية من أضرار ملموسة أو غير ملموسة بسبب ممارستها لنشاطها ملوثة للبيئة، وهذا ما أدى إلى أهمية إدخال البعد البيئي في المؤسسات و النظر للتحديات المتزايدة التي تواجه المؤسسات والداعية إلى ضرورة العمل من اجل تطوير المستمر للوصول الى مستويات من الكفاءة الانتاجية ، حيث تعتبر المحاسبة البيئية أداة ووسيلة فعالة لتقييم السياسات البيئية للمؤسسات الاقتصادية، وكذلك ضرورة تطبيق اجراءات وقواعدها في هذه المؤسسات، من أجل تقليل من المخلفات نشاطاتها المضرّة للبيئة من خلال سياسات تطبقها الدولة كالضرائب والحوافز و غيرها.

تعتبر المعلومات التي تقدمها المحاسبة في قوائمها المالية السنوية غير كافية لاغراض البيئة، وتتطلب تركيز المحاسبين على الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي معا وعلى المنافع التي يمكن تحقيقها من استحداث المحاسبة البيئية المستدامة، من خلال بناء اطار شامل للمحاسبة البيئية بهدف تحقيق التنمية المستدامة. حيث تعتبر مؤسسات عطور ومواد التجميل بالوادي من المؤسسات الاقتصادية التي تحاول من خلال المحاسبة البيئية الى تحقيق التنمية المستدامة بحكم أن مخلفات نشاطاتها تضر بالبيئة أكثر من غيرها من المؤسسات . من خلال بناء اطار شامل للمحاسبة البيئية بهدف تحقيق التنمية المستدامة .

ومنه يمكن صياغة الاشكالية التالية :

كيف يمكن للمحاسبة البيئية أن تنعكس على تحقيق التنمية المستدامة، وما مدى تطبيق مؤسسات العطور ومواد التجميل بالوادي للمحاسبة البيئية ؟

ومن خلال هذه الإشكالية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية :

- هل توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المحاسبة البيئية بين التنمية المستدامة؟

- هل تراعي مؤسسات العطور مواد التجميل بالوادي قواعد واجراءات المحاسبة البيئية؟

فرضيات البحث: وللإجابة على إشكالية البحث والوصول إلى الأهداف المحددة توجب وضع الفرضيات التالية:

- هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين المحاسبة البيئية بين التنمية المستدامة.
- تقوم بعض المؤسسات العطور ومواد التجميل بالواد بمحاولة تطبيق المحاسبة البيئية إلا انها تواجهها صعوبات وعراقيل تحول دون ذلك.

مبررات إختيار الموضوع : هناك اسباب منها:

❖ معرفة إلى أي مدى تلتزم مؤسسات الاقتصادية بتطبيق المحاسبة البيئية.

❖ نقص الدراسات التي تربط المحاسبة البيئية بالتنمية المستدامة.

أهداف الدراسة وأهميتها:

يكمن هدف دراسة في تبين دور المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة وللإجابة عليه وبمحاولة إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي قمنا بالتوجه لبعض مؤسسات العطور ومواد التجميل الوادي لتوافقها مع متطلبات دراستنا.

حدود الدارسة :

- الحدود المكانية: مؤسسات عطور ومواد التجميل بالوادي (المرجان، الورود،....)
- الحدود الزمنية الموسم الجامعي 2020/2019.

منهجية الدراسة:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي لكشف ما يتعلق بالتنمية المستدامة، ووصف البيئة والتلوث البيئي كأحد أهم عناصر المحاسبة البيئية التي يمكن تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية خاصة الصناعية. والمنهج التطبيقي وذلك باستخدام أداة الاستبيان على عينة من مؤسسات العطور ومواد التجميل بالوادي.

صعوبات البحث :

إن من بين الصعوبات التي واجهتنا في إعداد بحثنا هذا مايلي:

- أغلب مؤسسات العطور ومواد التجميل غير معروف مقرها.
- تفشي وباء كورونا مما أدى إلى اغلاق اغلب المؤسسات التي صعب علينا استرداد الاستثمارات.

هيكل البحث:

لمعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية ولاختبار صحة الفرضيات ،سيتم تقسيم البحث إلى فصلين الأول يمثل الجانب النظري والثاني يخص الدراسة الميدانية أو الجانب التطبيقي .

الفصل الاول كان تحت عنوان عموميات حول المحاسبة البيئية والتنمية المستدامة ويضم ثلاث مباحث رئيسية تناول في المبحث الاول: علاقة التلوث البيئي بالتنمية المستدامة وفي المبحث الثاني: المحاسبة البيئية المزايا والأهداف ومستويات تطبيقها، وفي المبحث الثالث المحاسبة البيئية كآلية لتحقيق التنمية المستدامة وكيفية الإفصاح عنها

الفصل الثاني المتعلق بالدراسة الميدانية سيتم تخصيصه لدراسة حالة في بعض مؤسسات لعطور ومواد التجميل بالوادي بهدف تثمين البحث والتعرف على مدى تطبيق المحاسبة البيئية وتحقيق التنمية المستدامة. حيث تم تقسيمه إلى مبحثين المبحث الأول: تحضير وتنفيذ الاستبيان و المبحث الثاني: معالجة وتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

الفصل الأول : عموميات حول المحاسبة البيئية والتنمية المستدامة

تمهيد:

لقد بدأت القضايا البيئية تطرح نفسها في السنوات الاخيرة بشكل ادى الى بذل العديد من الجهود لعلاج مشكلتها، مما اثار العديد من التساؤلات حول علاقة هذه المشكلات البيئية بالأنشطة الاقتصادية والتنموية، لمعرفة مدى تأثيرها على استمرار التنمية المستدامة و تواصلها، وتهدف الدراسة في هذا الفصل الى توضيح دور المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة ، فالمحاسبة البيئية تعد من احد المواضيع المهمة التي تهتم بالمحافظة على البيئة من التدهور في مختلف نشاطاتها، ولقد تعددت تعاريفها واشكالها وسعت الى تحقيق مجموعة من الاهداف، لقد كان الاهتمام المتزايد بقضايا البيئة كنتيجة لتزايد حجم المخاطر البيئية، التي وعلى الرغم من تعدد مصادرها، الا ان اصابع الاتهام وجهت الى مؤسسات الصناعية بالدرجة الاولى، باعتبارها المتسبب الرئيسي فيما وصلت اليه البيئة من تدهور، ذلك لعدم اخذها بعين الاعتبار للأضرار السلبية التي تلحقها بالبيئة والانسان على حد سواء، ومن هذا المنطلق باتت مجبرة على الاهتمام بالبيئة ومحاولة خفض اثارها السلبية عليها.

ان التلوث البيئي من المشاكل العويصة التي تواجه العالم، نظرا لأثره الصحي على المجتمع و الطبيعة وعلى اداء العاملين في المؤسسات التي لها مخلفات تضر البيئة. بناء على ما تقدم ارتأينا تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث رئيسية وهي كالتالي:

المبحث الأول: علاقة التلوث البيئي بالتنمية المستدامة

المبحث الثاني: المحاسبة البيئية المزايا والأهداف ومستويات تطبيقها

المبحث الثالث: المحاسبة البيئية كآلية لتحقيق التنمية المستدامة وكيفية الإفصاح عنها

المبحث الاول: علاقة التلوث البيئي بالتنمية المستدامة

المطلب الاول: ماهية التنمية المستدامة

أصبحت العلاقة الوثيقة بين متطلبات التنمية و أوضاع البيئة الامر الذي يدعو بالضرورة الى البحث عن أفضل الطرق لضمان استمرار عمليات التنمية وتطورها فمن خلال هذا المطلب سنحاول تسليط على مفهوم التنمية المستدامة وما تتميز من مبادئ و اهداف تسعى إلى تحقيقها

الفرع الاول: مفهوم التنمية المستدامة

تتعدد المصطلحات التي تعبر عن مفهوم التنمية المستدامة واختلفت وذلك من خلال عقد مؤتمرات دولية فالبعض يعبر عنها بالتنمية المتواصلة، ويطلق عليها البعض الآخر التنمية الموصلة، ويسمونها آخرون التنمية القابلة للإدامة أو التنمية القابلة للاستمرار وذلك نحاول ان ننجز اهم التعريفات الواردة على التنمية المستدامة اهمها:

- يطلق عليها التنمية القابلة للاستمرار أو التنمية البيئية، وهو مفهوم بيئي مستحدث بدأ يشاع استخدامه و المطالبة بتحقيقه في مجالات التنمية الشاملة، بعد أن بدأت برامج التنمية في كثير من دول العالم تواجه الكثير من المخاطر و المعوقات، التي تحول دون استدامتها أو قدرتها على الاستمرار في عالم بدأ يسوده الإحساس بندرة الموارد الطبيعية و قدراتها المحدودة عند سقف محدد.¹

من اهم التعريفات التي عرفت اللجنة العالمية لشؤون البيئة والتنمية:²

- حيث تم تعريف مفهوم الاستدامة بأنها "القدرة على الحفاظ على مستوى مرغوب من المخرجات أو الخدمات لمدة ممتدة".

¹ عبد المجيد قدي، الاقتصاد البيئي، الطبعة الأولى، دار الخلدونية، الجزائر، 157
² محمد عباس بنوى، يسرى محمد البلتاجي، المحاسبة في مجال التنمية المستدامة، الطبعة الاولى، دار الكتب و الوثائق القومية (المكتب الجامعي الحديث)، 2012، 18

- كما عرفت التنمية المستدامة بأنها تعني مقابلة حاجة المنشأة من الموارد دون أن يؤثر ذلك على الحاجات المستقبلية من ذات الموارد ،أي أن يكون الاستخدام في حدود التي تجعل تلك الموارد قابلة لتجدد ذاتيا.
- كما عرفت أيضا بأنها " العلاقة الوثيقة بين متطلبات التنمية وأوضاع البيئة والتي تتطلب البحث عن أفضل السبل لضمان استمرار عمليات التنمية وتطورها من ناحية و استمرار فاعلية وحيوية النظم البيئية وكفاءتها من ناحية اخرى.
- حسب مستوى المنشأة فإن مفهوم التنمية المستدامة يدور جوهره حول مقابلة احتياجات المنشآت من الموارد دون الاضرار بحق الأجيال القادمة في تلك الموارد ،وهو الأمر الذي سيزيد من قدرة المنشآت على الاستمرار لفترات أطول ،كما أنه سيمكنها من إنتاج أكبر قدر من المخرجات بأقل قدر من المدخلات ،و سيقبل كذلك من مقادير المخلفات الضارة المنتجة مما يؤدي في النهاية إلى تقليل التكاليف الإجمالية لهذه الوحدات.

عرفتها اللجنة العالمية للبيئة والتنمية للتنمية المستدامة هذه اللجنة شكلتها الأمم المتحدة وعرفت هذا المصطلح الجديد من خلال تقريرها لسنة 1987 كما يلي¹ " التنمية المستدامة هي التنمية التي تلبي حاجات الحاضر دون المساومة على قدرة الأجيال المقبلة على تلبية حاجاتها "

الفرع الثاني: أهداف التنمية المستدامة

تسعى التنمية المستدامة من خلال آلياتها و محتواها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي يمكن تلخيصها فيما يلي:²

- تحقيق نوعية حياة أفضل السكان :

¹ عبد المجيد قدي ،الاقتصاد البيئي ، ص 157

² عثمان محمد غنيم ،ماجدة أبو زنت ،التنمية المستدامة فلسفتها و أساليب تخطيطها وأدوات قياسها ،الطبعة الثانية ،دار صفاء ،عمان ،2009،ص40.

تحاول التنمية المستدامة من خلال عمليات التخطيط وتنفيذ السياسات التنموية لتحسين نوعية حياة السكان في المجتمع اقتصاديا و اجتماعيا ونفسيا و روحيا ، عن طريق التركيز على جوانب النوعية للنمو ، وليس الكمية وبشكل عادل وقبول و ديمقراطي .

- احترام البيئة الطبيعية :

التنمية المستدامة تركز على العلاقة بين نشاطات السكان والبيئة وتتعامل مع النظم الطبيعية ومحتواها على أنها أساس حياة الانسان ،إنها ببساطة تنمية تستوعب العلاقة الحساسة بين البيئة الطبيعية والبيئة المبنية ،وتعمل على تطوير هذه العلاقة لتصبح علاقة تكامل وانسجام .

- تعزيز وعي السكان بالمشكلات البيئية القائمة :

وتتمية احساسهم بالمسؤولية تجاهها ،وحثهم على المشاركة الفاعلة في إيجاد حلول مناسبة لها من خلال مشاركتهم في أعداد وتنفيذ ومتابعة وتقييم برامج ومشاريع التنمية المستدامة¹.

- تحقيق استغلال واستخدام عقلاني للموارد:

تتعامل التنمية المستدامة مع الموارد الطبيعية على أنها موارد محدودة ،لذلك تحول دون استنزافها أو تدميرها وتعمل على استخدامها وتوظيفها بشكل عقلاني .

- ربط التكنولوجيا الحديثة بأهداف المجتمع:

تحاول التنمية المستدامة توظيف التكنولوجيا الحديثة بما يخدم أهداف المجتمع ،من خلال توعية السكان بأهمية التقنيات المختلفة في مجال التنموي ، وكيفية استخدام المتاح والجديد منها في تحسين نوعية حياة المجتمع وتحقيق أهدافه المنشودة ،دون

¹ إيمان ناهد محمود، المحاسبة البيئية كآلية لتحقيق التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، 2018/2017، ص13

أن ينجم في ذلك مخاطر وأثار بيئية سلبية ،أو على الاقل أن تكون هذه المخاطر والاثار مسيطرا عليها بمعنى وجود حلول مناسبة لها.¹

- احداث تغيير مستمر ومناسبة في حاجات وأولويات المجتمع: وبطريقة تلائم امكانياته وتسمح بتحقيق التوازن الذي بوساطته يمكن تفعيل التنمية الاقتصادية ، والسيطرة على جميع المشكلات البيئية ووضع حلول المناسبة لها.

الفرع الثالث: مبادئ التنمية المستدامة

إن تحقيق التنمية المستدامة يستند الى مجموعة من المبادئ التي ترتبط بمجالات التنمية المستدامة الثلاثة، ويمكن الاسترشاد بما وضعه المجلس الدولي للتقريب واستخراج المعادن ، من مبادئ خاصة بالتنمية المستدامة التي يجب على المنشآت التي تعمل في هذا المجال الالتزام بها وتطبيقها ، وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي:²

- المبدأ الاول: تنفيذ الممارسات الاخلاقية والمحافظة عليها وعلى نظم الحوكمة المنشآت: وذلك من خلال ما يلي :

- تطوير وتنفيذ قوائم الخاصة بالمبادئ الاخلاقية ،والممارسات التي تلتزم الادارة بتطبيقها داخل المنشأة .

- الامتثال لمتطلبات القوانين واللوائح التي تقرها الدولة .

- العمل من الجهات الحكومية واجهزة المجتمع المدني وغيرها من اصحاب المصلحة لتحقيق وتنفيذ سياسية عامة مناسبة وفعالة تدعيم التنمية المستدامة .

- المبدأ الثاني: دمج اعتبارات التنمية المستدامة في عملية اتخاذ القرار داخل المنشأة : وذلك من خلال ما يلي :

- دمج مبادئ التنمية المستدامة في سياسات وممارسات المنشأة.

¹ فدوى يوريد، دور المحاسبة الخضراء في تحقيق التنمية المستدامة ، مذكرة ماستر، كلية العلوم والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، 2018/2019، ص29

² محمد عباس بدوى ،يسرى محمد البلتاجي ،المحاسبة في مجال التنمية المستدامة ،الطبعة الاولى ،المكتب الجامعي الحديث ،الاسكندرية ،2012، ص

- تخطيط وتصميم وتشغيل النظم التي تدعم التنمية المستدامة .
- تنفيذ ممارسات فعالة وابتكار وتحسين الانشطة المرتبطة بالأداء الاجتماعي والبيئي وتعزيز الاداء الاقتصادي في نفس الوقت .
- تشجيع العملاء والموردين على تبني مبادئ وممارسات مماثل لما تتبعه المنشأة ، مما يجعلها قابلة للمقارنة .
- توفير التدريب على التنمية المستدامة لضمان الكفاءة على جميع المستويات بين العاملين .
- دعم السياسات والممارسات العامة التي تعزز الموقف التنافسي للمنشأة .
- المبدأ الثالث: دعم حقوق الانسان الاساسية واحترام الثقافات والعادات والقيم لجميع اصحاب المصالح: وذلك من خلال ما يلي
 - ضمان اجور عادلة وظروف عمل آمنة لجميع العاملين.
 - المشاركة البناء مع العاملين بشأن المسائل ذات الاهتمام المشترك.
 - تنفيذ السياسات والممارسات الهادفة الى القضاء على التمييز و المعاملة غير العادلة.
 - التعويض العادل لآثار السلبية على المجتمع والتي لا يمكن تجنبها .
 - احترام ثقافة وتراث جميع فئات المجتمع.
- المبدأ الرابع: تنفيذ استراتيجيات ادارة الخطر على اساس معلومات علمية صحيحة وسليمة وذلك من خلال ما يلي :
 - التشاور مع الاطراف المهمة والمتأثرة لتحديد وتقييم وإدارة جميع الآثار الاجتماعية ، والصحة ، والبيئية والاقتصادية المرتبطة بأنشطة المنشأة .
 - ضمان الفحص المنتظم ، وتحديث نظم ادارة المخاطر.
 - ابلاغ الاطراف التي تتحمل أن تتأثر بدرجة كبيرة من المخاطر التعدين والمعادن والفلزات بالتدبير التي سيتم اتخاذها لإدارة المخاطر المحتملة على النحو الفعال.

- تطوير والحفاظ على اختبار فعالية اجراءات الاستجابة لحالات الطوارئ بالتعاون مع اطراف التي يحتمل ان تتأثر.
- المبدأ الخامس: البحث عن التحسين المستمر لصحة وسلامة الاداء : وذلك من خلال ما يلي:
 - تنفيذ نظام للإدارة التي تركز على التحسين المستمر لجميع جوانب العمليات التي يمكن أن يكون لها تأثير كبير على الصحة وسلامة العاملين المنشأة.
 - اتخاذ جميع التدبير المعقولة والعملية للقضاء على الظلم ،والاصابات و المرض التي تصيب العاملين بالمنشأة .
 - تزويد جميع العاملين بالتدريبات الصحة والسلامة
- المبدأ السادس : البحث على التحسين المستمر للدائنا البيئي: وذلك من خلال ما يلي :
 - تقييم الآثار البيئية الإيجابية و السلبية ،المباشرة والغير مباشرة ،و المتراكمة للمشاريع الجديدة .
 - تنفيذ نظام الادارة البيئية والذي يركز على تحسين المستمر لاستعراض ، منع ، أو لتخفيف من الآثار البيئية الضارة .
 - تقديم طرق آمنة لتخزين النفايات المتبقية والمخلفات والتخلص منها.
 - تصميم وتخطيط جميع العمليات والتي توفر موارد كافية لتلبية الاحتياجات .
- المبدأ السابع: المساهمة في التنمية الاجتماعية والاقتصادية والمؤسسية للمجتمعات التي تعمل المنشأة فيها: وذلك من خلال ما يلي:
 - الدخول بشكل عملي من الاطراف المتضررة للمناقشة والرد على القضايا والصراعات بشأن الادارة الآثار الاجتماعية.
 - ضمان تفعيل النظم الملائمة لأجراء تفاعل مستمر مع الاطراف المتضررة .
 - المساهمة في تنمية المجتمع المحلي.

- تشجيع الشراكة في الحكومات والمنظمات الغير حكومية لضمان أن البرامج (مثل المجتمع والصحة ، والتعليم ،وتطوير الاعمال التجارية المحلية) مصممة بشكل جديد وفعال.

- المبدأ الثامن : تقديم تقارير تتصف بالفعالية والشفافية لأصحاب المصلحة:

- تقرير عن تميزنا الاقتصادية والاجتماعية والاداء البيئي والمساهمة في التنمية المستدامة.
- توفير معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب .
- اجراء مشاورات مع أصحاب المصلحة من خلال عمليات التشاور.

هذا وان كانت المبادئ سالفه الذكر ينطوي مضمونها على توسيع نطاق العمليات المرتبطة بالأداء البيئي والاجتماعي الشامل للمنشاة و انعكاس ذلك على ادائها في مجالات التنمية المستدامة الثلاثة.

المطلب الثاني : ابعاد التنمية المستدامة

تقوم نظرية التنمية المستدامة على معطيات أربع هي: الحاجات الأساسية للإنسان خاصة في البلدان النامية، و ضبط حجم السكان، والحفاظ على الموارد الطبيعية وأخيرا توجيه التقنية نحو تحقيق نمو مستدام. ومن خلال ما سبق يتضح أن التنمية المستدامة تتضمن أبعادا متعددة تتداخل فيما بينها، و التركيز عليها من شأنه أن يحرز تقدم ملموس في تحقيق التنمية المستهدفة، ويمكن الإشارة إلى ثلاث أبعاد متفاعلة كما يلي:

الفرع الأول: البعد البيئي

تتعلق الأبعاد البيئية للتنمية المستدامة بالحفاظ على الموارد البيولوجية، مثل الاستخدام الأمثل للموارد الزراعية والموارد المائية في العالم، ومراعاة أن لا تتعدى مخلفات النشاط الاقتصادي قدرة استيعاب الأرض لهذه المخلفات، وبعبارة أخرى تتمثل الأبعاد البيئية للتنمية المستدامة في ما يلي¹:

- الحفاظ على الموارد الطبيعية: إذ تحتاج التنمية المستدامة إلى حماية الموارد الطبيعية كحماية التربة والغابات ومصادر الأسماك. ويتواكب ذلك التوسع في الإنتاج لتلبية الحاجة الاستهلاكية المتزايدة ويقصد بالحماية هنا أي الاستخدام الأكثر كفاءة مثل استحداث وتبني وتكنولوجيات زراعية محسنة تزيد من المحاصيل مع تجنب الإسراف في استخدام الأسمدة الكيماوية والمبيدات لعد تهديد الحياة البرية والمائية وتلويث الأغذية البشرية؛
- الحفاظ على المحيط المائي: فالتنمية المستدامة تعنى بصيانة المياه عن طريق وضع حد للاستخدامات المبددة لها كتحسين كفاءة شبكة المياه واستخدام المياه السطحية بمعدل لا يحدث اضطرابات في النظم الايكولوجية التي تعتمد على هذه المياه لبقائها، و تجنب تلويث المحيط المائي بمختلف أنواع النفايات وبخاصة الصناعية منها، وضمان وصول المياه للسكان بصفة مستمرة و كافية؛
- صيانة ثراء الأرض في التنوع البيولوجية: وذلك بإبطاء عمليات الانقراض و الحد من تدمير الملاجئ و النظم الايكولوجية بدرجة كبيرة؛
- حماية المناخ من الاحتباس الحراري: إن للتصنيع والتكنولوجيا الحديثة آثار سيئة في البيئة، فانطلاق الأبخرة و الغازات يؤدي إلى إجراء تغيرات كبيرة في البيئة العالمية منها تغيير في أنماط سقوط الأمطار، أو زيادة الأشعة فوق البنفسجية، ويعني ذلك عدم استقرار المناخ أو النظم الايكولوجية أو تدمير طبقة الأوزون التي تحمي الأرض، ولذا فالتنمية المستدامة تجنب هذه الأخطار التي تؤدي إلى تغيرات كثيرة تضر بالكائنات الحية دون استثناء؛

¹ عبد الوهاب شلي ، دور المستهلك في تحقيق التنمية المستدامة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، 2009-2010، ص 96.

- التسيير المستدام للنظام البيئي الهش مثل محاربة ظاهرة انجراف التربة والتصحر والجفاف.

الفرع الثاني: البعد الاقتصادي

يتضمن هذا البعد ضرورة إعادة الاصلاح الاقتصادية في المجتمع بشكل صحيح لتحقيق أفضل مستوى معيشة لأفراده وزيادة نصيب الفرد من الدخل القومي الحقيقي كما يتضمن ذلك إيقاف تبديد الموارد الطبيعية سواء من خلال إجراء تخفيضات متواصلة في مستويات الاستهلاك المبدد للطاقة عبر تحسين مستوى الكفاءة وإحداث تغيير جذري في أسلوب الحياة أو التغيير أنماط الاستهلاك التي تهدد التنوع البيولوجي، ويمكن تجميع الأبعاد الاقتصادية للتنمية المستدامة في النقاط التالية¹:

- استعمال الأدوات الاقتصادية للحفاظ على البيئة (الرسم، التدعيمات، سوق حقوق التلوث)؛
- تقوية دور التجارة والصناعة من خلال ترقية الإنتاج النظيف وتشجيع مبادرات المؤسسات في مجال البيئة (توطين نظام الإدارة البيئية، إجراءات لتخفيض التلوث...)
- وضع موارد وميكانيزمات مالية للحفاظ على البيئة كتقديم قروض ميسرة للمؤسسات التي تريد إدماج الجانب البيئي في سياساتها؛
- تغيير أنماط الإنتاج والاستهلاك و جعلها أكثر استدامة (التكنولوجيات النظيفة، الاستهلاك الأخضر)؛
- تخصيص ميزانيات خاصة برفع كفاءة تسيير المياه والتعليم و الصحة والثقافة؛
- التجارة العادلة دولياً: رفع حصة دول الجنوب في التجارة الدولية،²

الفرع الثالث: البعد الاجتماعي³

ان البعد الاجتماعي يتطلب تحليل للبيئة الاجتماعية للتركيز على الهيكل الاجتماعي ومستويات التعمير، والمنظومة الصحية وفاقها، وتنظيمات الاجتماعية وكذا نظم التعليم، دون نسيان

¹مدحت أبو النصر، ياسمين مدحت محمد، التنمية المستدامة، طبعة الاولى، دار الكتب المصرية، القاهرة، 2017، ص103

² Karen delchet, qu' est que le développement durable collection a savoir France 2003 pp 14-15.

³ قادري محمد الطاهر، التنمية المستدامة في البلدان العربية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الاولى، مكتبة حسن العصرية، لبنان، 2013، ص 81

جانب الاستعمال التقني واثاره على المجتمع .ولعلى مشاكل البطالة والفراغ وكيفيات الاكتساب المعرفة، والوصول الى مستوى معيشي لائق، والعيش حياة طويلة وصحية بأمل حياة اكبر ، هي من اهم المشاكل على الاطلاق التي تواجه كل عمليات التنمية في البلدان.

العنصر الاجتماعي يشير الى العلاقة بين الطبيعة والبشر، والى النهوض برفاه الناس، وتحسين سبل الحصول على الخدمات الصحية والتعليمية الاساسية، والوفاء بالحد الأدنى من معايير الامن، واحترام حقوق الانسان ، كما يشير الى تنمية الثقافات المختلفة، والتنوع، والتعددية، والمشاركة الفعلية للقواعد الشعبية في صنع القرار، فهي تنمية تهدف الى تحقيق تنمية اجتماعية بين جميع فئات المجتمع.

وفي سياق هذا الموضوع على اعتبار ان الركيزة الاجتماعية لم توفى حقها كما ينبغي، مقارنة بالاستدامتين الاقتصادية والبيئية، فإننا نجد ان التنمية الاجتماعية - ولو كانت اشمل بكثير - تقترب لتلامس كثيرا مفهوم التنمية البشرية المستدامة. فالتنمية البشرية المستدامة هي نظرية في التنمية الاقتصادية والاجتماعية تجعل الانسان منطلقها وغايتها، وتتعامل مع ابعاد البشرية والاجتماعية باعتبارها العنصر المهيمن. وتتظر للطاقات المادية باعتبارها شرط من الشروط لتحقيق التنمية، فههدف هذه التنمية هو خلق بيئة تمكن الانسان من التمتع بحياة طويلة وصحية و خلاقة.

المطلب الثالث: نظرة عامة حول البيئة والتلوث البيئي وانعكاسه على التنمية المستدامة

إن ادراك جميع المجتمعات لما تمثله المشاكل البيئية والتلوث البيئي من خطر على الحياة البشرية والتنمية المستدامة على المدى القصير والطويل جعل من عملية الحفاظ على البيئة وحمايتها بعدا استراتيجيا للإدارة الرشيدة للموارد الطبيعية ،لأنها شرط أساسي لتحقيق التنمية المستدامة . وقد تعددت مفاهيم البيئة حسب الزاوية التي ينظر من خلالها إليها .

الفرع الأول: تعريف البيئة

وردت تعريفات عديدة للبيئة أهمها ما يلي :¹

- تعرف البيئة في القانون بأنها "المحيط الحيوي الذي يشمل الكائنات الحية ،وما يتضمنه من موارد وما يحيط به من هواء وماء وتربة وما يقيمه الإنسان من منشآت .
- تعرف البيئة في الاقتصاد بأنها تتكون من عنصرين أساسيين ،عنصر صناعي ملموس كالمباني و الطرق و الآلات والمعدات ،وعنصر صناعي غير ملموس كالقوانين والنظم الاقتصادية و السياسية .
- ويقصد بالمحاسبة البيئية بأنها "نظام لإنتاج معلومات عن الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية تفيد أصحاب المصلحة باتخاذ القرارات ،وأن هذه المحاسبة تعد استجابة مرضية لحاجة أصحاب المصلحة في الوحدة إلى معلومات ذات بعد بيئي من ناحية أخرى ويتضح من التعريف السابق أن المحاسبة البيئية كنظام ،تهدف إلى توفير معلومات عن الوحدة أو المنشأة تساعد في الرقابة عليها ،وضمان وفائها بمسئوليتها نحو البيئة بكفاءة.
- وتعرف المحاسبة البيئية الإدارية بأنها هي "التي تقوم بتحديد وتجميع وتقدير وتحليل وعمل التقارير الداخلية وتوفير المعلومات عن تدفق المواد والطاقة والمعلومات المتعلقة بالتكاليف البيئية وأي معلومات أخرى تتعلق باتخاذ القرارات البيئية والتقليدية داخل المنظمة ".
- تباين المعنى العام لمفهوم البيئة بين المختصين والمهتمين بها و بقضاياها ،ومن بين هذه التعريف نورد ما يلي:²

"تم تعريف البيئة في مؤتمر الامم المتحدة البيئة البشرية استوكهولم عام 1972 على أنها" رصيد الموارد المادية والاجتماعية المتاحة في وقت ما ، وفي مكان ما لإشباع حاجات الإنسان و تطلعاته".

ذهب إتجاه آخر لتعريفها على أنها : "عبارة عن عدة عوامل غير قابلة للرقابة و التحكم تؤثر على نجاح العملية التشغيلية كما تعكس درجة أو مدى تحقيق النتائج أو المخرجات المتوقعة".

¹ مطاوع السعيد السيد مطاوع ،المحاسبة البيئية الاجتماعية ،دار الكتب المصرية ،الاسكندرية .2017، ص 27
² سعدي سيف حنان ،القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والافصاح عنها في المؤسسات الصناعية ،مذكرة في شهاد ماجستير ،جامعة قسنطينة 2 ، قسنطينة ،2013 ،ص21

ومما سبق لكل مجال من مجالات السابقة تعريفاً يتناسب وهذا المجال ،وبالتالي فإن تعريف البيئة يعتبر تعريفاً نسبياً يرتبط بالشئ أو المجال المعنى بهذا التعريف والهدف المرجو تحقيقه من ذلك ،وعلى ذلك يمكن للباحث التوصل إلى تعريف للبيئة وفقاً لهدف البحث¹ بأنها المحيط الذي يعيش فيه الإنسان ،بما يحويه من ظواهر طبيعية ومادية ،مؤثراً فيها ومتأثراً بها" .

الفرع الثاني: النظام البيئي²

هو عبارة عن تفاعل عناصر البيئة وفق نظام يطلق عليه النظام البيئي وهذه العناصر هو ما يحتويه أي مجتمع من الموارد وكائنات حية وغير الحية ولذلك فإن اختلال التوازن بين هذه العناصر يؤدي إلى اختلال النظام البيئي مما يؤدي إلى مشكلات المجتمعية والطبيعية مثل تلوث الأنهار والبحار والمحيطات وتلوث الهواء وإصابة سكان الأرض بالعديد من الأمراض وغرق العديد من المناطق واختلال طبقة الأوزون.

الفرع الثالث: العلاقة بين البيئة والتنمية المستدامة³

يرجع الفضل لإدراك العلاقة بين البيئة والتنمية المستدامة إلى مؤتمر ستوكهولم في توجيه الانظار إلى ان مشكلات البيئة والتنمية متداخلة لا يمكن فصلها عن بعض ومن ثم ظهر مصطلح التنمية المتواصلة والتنمية المتواصلة والتنمية المستدامة.

-التنمية المستدامة هي الاستخدام الأمثل للأراضي الزراعية والموارد المائية مما يؤدي إلى مضاعفة المساحة الخضراء.

-وذلك يستلزم في اطار مفهوم الاستدامة عدم لإساءة إلى موارد الثروة الطبيعية واستخدامها بحرص.

¹ مطاوع السعيد السيد مطاوع ،مرجع سبق ذكره ،ص29

² ياسمين ممدوح سليمان ،المحاسبة البيئية "البصمة البيئية - البيئة المستدامة. شركات البترول - إدارة الخطر"،مؤسسة شباب الجامعة ،الاسكندرية ،2017،ص 15 .

³ ياسمين ممدوح سليمان ،مرجع سابق ذكره ،ص15

الفرع الرابع: التلوث البيئي

يعتبر التلوث البيئي من أهم أسباب عدم تحقيق التنمية المستدامة، وكذلك تعتبر اغلب المؤسسات الاقتصادية من أهم المسببات لها، ولقد وردت تعريفات عديدة للتلوث البيئي أهمها ما يلي:

1- يعرف التلوث البيئي على أنه¹ "هو حدوث تغيرات ضارة للبيئة قد تهدد حياة الانسان وباقي الكائنات الحية ويؤثر سلبا على الموارد الاقتصادية مما يؤدي إلى أخطار ونتائج تعوق عملية التنمية".

2- ويعرف ايضا أنه "الاخلال في التوازن البيئي نتيجة الاستغلال غير منظم للمكونات الاساسية للبيئة، والذي يسبب عرقلة في الفعاليات الحيوية لمعظم الكائنات الحية بعد فترة قصيرة كانت أو طويلة لإفساد الموارد الطبيعية والتي وضعت بشكل متوازن عبر العصور".

3- التلوث هو² "هو إدخال المواد أو الطاقة في البيئة عن طريق الانسان والتي تكون سببا في تعرض الصحة البشرية للمخاطر أو الأذى للمواد الحية والنظم الايكولوجية أو الضرر للمباني أو النواحي الاستمتاع، أو التعارض مع الاستخدامات الصحيحة للبيئة

تعريف الشمال لتلوث البيئي³: شمل تعريف التلوث البيئي بصورة عامة أي عملية إدخال مواد غير طبيعية في البيئة الطبيعية، والتي بدورها تسبب تغيرات سلبية وموزية فيها، أن هذه المواد تتخذ اشكالا مختلفة فمنها مواد كيميائية أو طاقة، مثل الضوضاء والحرارة والضوء

حيث ينقسم التلوث البيئي إلى عدة أقسام وذلك من خلال الجوانب التي تنعكس عليها، تمثل اقسام التلوث البيئي⁴:

- التلوث المادي: هو تلوث محسوس الذي يحيط بالإنسان فيشعر ويتأثر به ويراه بالعين المجردة وقد يكون هو المتسبب الاول فيه معظم الاحيان. فقد ادى اهمال الانسان

¹ فدوى يوريد، دور المحاسبة الخضراء في تحقيق التنمية المستدامة، شهادة ماستر، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2019، ص5

² مطاوع السعيد السيد مطاوع، مرجع سبق ذكره، ص30

³ <https://sotor.com>

⁴ ياسمين ممدوح، مرجع سبق ذكره، ص 41، 42

في حق نفسه ولهائه المستمر وراء التكنولوجيا الحديثة الى الاخلال بالتوازن البيئي مما ادى الى تلوث (الهواء، الماء، التربة، الغذاء).

- التلوث المعنوي: هو تلوث غير مرئي والذي يهمله الانسان اعتقادا منه انه غير مؤثر على نظام الحياة الطبيعية و المجتمعية الا ان هذا التلوث يؤدي الى اخطار ينجم عنها ضرر عضوي، وضرر سيكولوجي من انواعه : تلوث سمعي، تلوث ثقافي، تلوث اخلاقي، تلوث فكري، تلوث قيمي.

المطلب الرابع: الاجراءات الاقتصادية الحلول المقترحة لحماية البيئة

تتمثل في الاجراءات والتشريعات القانونية التي تفرضها الدولة على المؤسسات من اجل حماية البيئة من الاستغلال غير العقلاني للموارد، كما تساعد على معرفة الية عمل المحاسبة البيئية وكيفية نشوئها وسنذكر من بينها كما يلي:

الفرع الاول: الاجراءات الاقتصادية لحماية البيئة و التلوث

• الاجراءات الاقتصادية لحماية البيئة

وتتمثل الإجراءات في ما يلي:¹

1. الجباية البيئية: يرتبط ظهور الجباية البيئية بظهور نظرية الاثار الخارجية التي وردت و لأول مرة في الاعمال "بيكو" سنة 1920 والتي تلتها عدة مساهمات لاحقة في هذا المجال. وحسب تعرف منظمة تعاون والتنمية الاقتصادية للجباية البيئية، فهي تضم كلا من الضرائب، الرسوم والاتاوات التي يتشكل وعاءها من ملوث، منتوجا كان أو خدمة تؤدي الى تخريب البيئة، أو انها تترجم في شكل اقتطاع من الموارد المتجددة وغير المتجددة. ويتم دراسة الجباية البيئية من خلال الرسوم البيئية اساسا

¹ سيعدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية ، مرجع سبق ذكره، ص43

تعرف الرسوم البيئية على انها" الاقتطاعات النقدية المفروضة من قبل الحكومة على المؤسسات لقاء استخدامها للبيئة وعناصرها والحاق الضرر بيها بهدف جعل خيار المستهلك يقع على البديل اقل تلويثا للبيئة".

تنقسم الرسوم البيئية الى نوعين رئيسيين هما رسوم الانبعاثات ورسوم المنتج.

- رسوم الانبعاثات: الرسوم المفروضة على اطلاق الملوثات في الهواء أو الماء أو تربة، يتم حسابها على اساس كمية وفرع التلوث.

- رسوم المنتج: الرسوم الموضوعة على سلع المضررة بالبيئة عند استخدامها في العملية الانتاجي، استهلاكها أو عند التخلص منها.

2. حقوق التلوث: وتسمى ايضا الرخص القابلة للتداول في السوق، وتعني الحدود العليا للمستويات الانبعاثات التي يتم تحديدها من قبل الجهات الرسمية، وكذا المتاجرة بها ضمن حدود وقوانين معينة.¹

تهدف الرخصة الى التحكم في غازات الاحتباس الحراري و الملوثات الاخرى، بحيث تقوم السلطة بإصدار رخص قابلة للتداول تسمح لحائزها بالحق في انبعاث كمية معينة من الملوثات، ويتم تداول هذه الرخص تبعا لمنطق العرض والطلب في السوق، بحيث يمكن شراء حق استخدام جزء من البيئة، كما يتم تحميل سعر معين مقابل الحصول على حق استخدام الموارد الطبيعية أو البيئية مواقع التخلص من النفايات، وتقوم الدولة بتسعير الرخص وفق:²

- اصدار عدد من رخص التلوث على ان تكون كمية الرخص المصدرة مقيدة بمستوى التلوث المعياري الذي تحدده الجهات المختصة،
- السماح بتبادل هذه الرخص بين مسببي التلوث، ومن ثم تحديد سعرها من خلال تفاعل قوى العرض والطلب على الرخص.

¹سعيد سياف حنان، مرجع سبق ذكره، ص43

² بو معارف فاطمة الزهراء، مساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة، شهادة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص6

3. الحوافز المالية¹: وهي عبارة عن منح مالية أو قروض ميسرة أو ضمانات القروض للملوثين قصد الاستثمار في تحسين البيئة، والتي تعمل على تحفيز الملوثين لتغيير سلوكهم الضار بالبيئة، وتعمل هذه الحوافز على خفض تكاليف تدابير وإجراءات التحكم من التلوث الى مستويات يكون بقدور الملوثين تحملها من ذلك منح الدولة بعض الاموال للمشاركة في اقامة مصنع يطبق برامج لحماية البيئة أو المساهمة في تدريب العاملين أو تقديم الاعانة لإنجاح بحث علمي بهدف حل مشكلة فنية محددة.

4. الضمانات المالية²: وتتمثل في مدفوعات تقدم الى الحكومة بمثابة تعويض في حالة عم الامتثال للقوانين، القائمة، ويتم استردادها عندما يتم الامتثال اليها والتحقق من ذلك، ففي ظل هذه الضمانات يدفع المستهلكون عند الشراء مبالغ مالية كوديعة يتم استرجاعها مرة اخرى عند ارجاعهم تلك السلعة التي يفترض التخلص منها بمعرفة المستهلك، وسوف يؤدي ذلك الى اضرار بيئية ، ويكون الارجاع لمركز معين لإعادة التدوير(الرسكلة) أو التخلص منها، ويطبق نظم الضمانات بالنسبة للسلع التي لا تستهلك أو التي يمكن استخدامها مرة اخرى مثل عبوات وحاويات الاغذية، المشروبات والاسمدة.

• الاجراءات الوقائية لحماية التلوث

و تتمثل الاجراءات الوقائية لحماية التلوث في ما يلي : ³

1. الاجراءات الوقائية للمحافظة على سلامة الهواء: هناك عدد من الاجراءات والتدابير يمكن اتباعها حتى تقي من التلوث الهوائي منها :
 - التخطيط العلمي السليم عند انشاء أية صناعة .
 - انشاء نقاط رصد ومراجعة لقياس جودة الهواء في مناطق مختلفة من كل مدينة مع مراعاة انماط النمو في هذه المدن وكمية المواد الملوثة .

¹ بومعراف فاطمة الزهراء ، مرجع ،ص6

² بومعراف فاطمة الزهراء ،مرجع سبق ذكره ،ص6

³ عبد المجيد قدي ، مرجع سبق ذكره ، ص81،80

- نشر معايير جودة الهواء بالنسبة للمواد الملوثة وكذلك نتائج ورصد قياس تلك الجودة في وسائل الاعلام المختلفة .
- الاهتمام بزراعة الاشجار وزيادة المسطحات والاحزمة الخضراء حول المدن والمناطق الصناعية .
- وضع حد لاستمرار حرق القمامة في المجمعات السطحية لما تحويه من المخلفات البلاستيكية .
- مراقبة الصناعات الكيماوية خاصة المبيدات والصناعات التي يدخل الكلورين ضمن انتاجها .

2. الاجراءات الوقائية للمحافظة على سلامة الماء

- استقصاء المواد الملوثة للماء واعداد قوائم قياسية لها ودراسة طبيعة الماء من حيث حجم وتركيب وشحنة الجسيمات الملوثة منه وكذلك خواصه .
- تحديد التأثيرات المزمدة للمواد الملوثة عند التعرض الانسان والكائنات الاخرى لتركيزات منخفضة منها وتحديد الامراض المنقولة عن طريق المياه الملوثة .
- سن التشريعات الفردية للإبقاء على الماء في حالة كيميائية وطبيعية وبيولوجية لا تسبب أضرار للإنسان والحيوان والنبات .
- الحرص على التحليل الدوري للمياه كيميائيا وبيولوجيا للتأكد من سلامتها باستمرار .

- ## 3. الاجراءات الوقائية للمحافظة على سلامة البيئة :
- بما ان التلوث لم يقتصر على مجالي الهواء والماء بل تعداه الى التربة ، فانه يستلزم الامر اتخاذ جملة من هذه الاجراءات الوقائية للمحافظة عليه ، وهي مكافحة الافات الضارة والتخلص من بعض المخلفات كالمواد البلاستيكية والاطارات المطاطية وذلك بفرمها وخطها بمواد رصف الطرق .

الفرع الثاني: الحلول المقترحة

• الحلول المقترحة لحماية البيئة

- عدم القاء القمامة ومهمات بطريقة غير عشوائية ووضعها في المكان المناسب .
- تربية وتوعية الاطفال في الحفاظ على الاماكن العامة .
- استخدام بقايا الطعام في المكان المخصص لها عوض عن رميها في النفايات .
- القيام بالسياسة اعادة تدوير النفايات بما يفيد البيئة .
- ان تضع الدولة قوانين صارمة تمنع الاشخاص من رمي مخلفات أو قطع الاشجار وذلك من خلال غرامات وعقوبات في حالة تلويثها .
- توعية بين الناس حول اهمية الحفاظ على البيئة .

• الحلول المقترحة لحماية التلوث

1. الحلول المقترحة لمقاومة التلوث الهواء :

- اختيار انواع من الوقود خالية هي ومخالفاتها من المواد الملوثة
- التحول الى مصادر جديدة للطاقة قليلة التلوث ومراقبة السيارات ووسائل النقل العامة وايقاف اية وسيلة مواصلات تنبعث منها نسبة غازات عالية .
- مراقبة مصادر التلوث وبالذات آلات الاحتراق في المصانع ومحطات الطاقة الكهربائية ، وذلك لتقليل من كمية المواد الملوثة المنطلقة منها.

2. الحلول المقترحة لمعالجة تلوث التربة :

- استخدام تلك المبيدات السريعة التحليل لابد من الثابتة واذا ما دعت الضرورة لاستخدام المبيدات الثابتة فيكون ذلك باقل قد ممكن ، وفي ظروف تجعلها اقل تلويثا للبيئة .
- اجراء المزيد من البحوث عن العلاقة بين المبيدات التي تلوث البيئة وبين الكائنات الحية منها .
- التوعية والتدريب المستمران لمستخدمي المبيدات للتعريف بالاساليب المثلى لمكافحة الافات .

- استخدام اقل كمية ممكنة من المبيدات لتحقيق الغرض المطلوب وتحسين معدات استخدام المبيدات .

المبحث الثاني: المحاسبة البيئية المزايا والأهداف ومستويات تطبيقها

اهتم الفكر المحاسبي بالمسؤولية البيئية للمؤسسات، رغم قصور الوظيفة المحاسبية على استيعاب متغيرات الأداء البيئي وتركيزها على الجانب الاقتصادي فقط، الأمر الذي جعله موضع اهتمام وبحث المحاسبين، خاصة ما تعلق بالدور الذي يمكن أن تؤديه المحاسبة في توفير المعلومات الخاصة بأداء المؤسسات وتأثيراتها البيئية في ظل الإجراءات و القيود التي يفرضها عليه المجتمع والمتعلقة بحماية البيئة والمحافظة على سلامتها. نتناول في هذا المبحث نشأة ومفهوم المحاسبة البيئية وأسباب اللجوء إليها، دوافع اهتمام بالمحاسبة البيئية، مستويات تطبيق المحاسبة البيئية، مزايا وأهداف المحاسبة البيئية.

المطلب الاول : نشأة ومفهوم المحاسبة البيئية واسباب اللجوء اليها

في ظل التقدم و التطور الصناعي اصبحت البيئة من المخلفات والانبعاثات التي تطرحها هذه المؤسسات ، اذ اصبحت من الضروري على هذه الاخيرة تحمل والاعتراف بمسؤولياتها تجاه البيئة ، ونتيجة الضغوطات تلقتها من قبل التنظيمات الحكومية والهيئات الدولية والمهنية للبيئة ، تبنت هذه المؤسسات بما يسمى بالمحاسبة البيئية وادخالها ضمن الاطار العام للمحاسبة كإجراء لتقليص هذه الاضرار .

الفرع الأول: نشأة المحاسبة البيئية¹

نشأت المحاسبة وتطورت كبقية العلوم الاقتصادية الاجتماعية لتلبية لاحتياجات المجتمع، وقد اجمع الباحثون والمهنيون على ان من اهم مقومات استمرارية المحاسبة كعلم اجتماعي ، هو قدرتها على الاستجابة لمتطلبات بيئة الاعمال وقضاياها المستحدثة .

¹ أمينة بوعزيز، المحاسبة البيئية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، الجزائر، 2018/2019، ص4،5

ولما كانت حماية البيئة ومكونات النظام البيئي يمثل اساسا من اسس التنمية الاقتصادية ، باعتبار ان الحفاظ على البيئة والموارد الطبيعة هو حق ليس فقط للأجيال الحالية ، بل للأجيال القادمة ايضا ، وبناءا على ذلك نشاء نظام محاسبي جديد لا يزال في طور التكوين عرف بالمحاسبة البيئية ، حيث تعدد التسميات التي يمكن ان تطلق عليه على النحو التالي:

-المحاسبة عن البيئة المستدامة ؛

- المحاسبة الخضراء ؛

-المحاسبة عن التأثيرات البيئية ؛

-محاسبة المسؤولية البيئية.

ان للمؤسسات المعاصرة تأثيرات مالية واقتصادية وبيئية واجتماعية واسعة النطاق ، تجاوزت التأثير على المجتمع المحلي الى الاقتصاد الوطني وفي بعض الاحيان الى الاقتصاد العالمي ، الامر الذي وسع النطاق اصحاب المصالح المهتمين بتقارير المالية وغير المالية التي تقدمها المؤسسة من بيئة واجتماعية ، وفي فترة السبعينيات من القرن الماضي نالت المحاسبة البيئية اهتمام بحثي بطيء ، الى ان عرفت ولادة جديدة خلال منتصف التسعينات. ومما تقدم فان المحاسبة البيئية مرت بأربعة مراحل وهي كالتالي :

-المرحلة الاولى : مرحلة السبعينيات وكانت دراسات وصفية باستخدام النماذج المعيارية .
-المرحلة الثانية :مرحلة الثمانينات وكانت مناقشات حول دور المحاسبة في الافصاح عن المعلومات عن الانشطة البيئية .

-المرحلة الثالثة : مرحلة (1990-1995) وقد شهدت نضج في المحاسبة البيئية وبدا الافصاح البيئي وانطلاق عملية التدقيق البيئي .

-المرحلة الرابعة : المرحلة الاخيرة بعد منتصف التسعينيات وفيها نظر الى المحاسبة البيئية كقياس لأداء البيئي بما يفوق المعايير التنظيمية

الفرع الثاني: مفهوم المحاسبة البيئية

بدا اهتمام المحاسبين منذ سنوات بالبيئة حيث ظهرت جوانب سلبية في استغلال البيئة والعمل على الافصاح عن تلك الجوانب او وصف اثارها نتيجة استغلال الانسان للبيئة او ممارسة نشاطاته من خلالها ، وقد ظهرت عدة تسميات في مجال المحاسبة والتي سبق الاشارة لها ، وفي ما يلي بعض التعاريف الخاصة بالمحاسبة البيئية :¹

1. لقد عرفها معهد المحاسبة الكندي عام 1996 بانها تعيين وقياس وتخصيص التكاليف البيئية لأخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الادارية ثم توصيل المعلومات لأطراف معينة.

2. وتعرف على أنها نظام لإنتاج معلومات عن الأداء البيئي للمؤسسة تفيد اصحاب المصلحة فيها في اتخاذ القرارات ،فهي استجابة مرضية لحاجة اصحاب المصلحة في المؤسسة الي المعلومات ذات بعد بيئي من ناحية ،وتجاوبا مع اثار التشريعات على نشاط المؤسسة من ناحية أخرى.

3. تعرف المحاسبة البيئية على أنها²: نظام يهدف الى توفير معلومات عن المؤسسة تساعد في الرقابة عليها ،وضمان وفائها بمسؤوليتها نحو البيئة بكفاءة.

يتضح من التعريفات السابقة أن المحاسبة البيئية جزء لا يتجزأ من المحاسبة الاجتماعية ،باعتبارها أداة تمد المستفيدين من المعلومات المحاسبية ومتخذي القرارات بمعلومات التكاليف المتعلقة بالبيئة لاعطاء صورة كاملة عن أداء المؤسسات ،وهذا باعتبارها نظاما يضم بيانات تتعلق بالتكاليف البيئية والى جانب ذلك معلومات متعلقة بالنواحي المالية .

من خلال التعريفات السابقة نستخلص خصائص المحاسبة البيئية في النقاط التالية:

- إعداد بيانات وتكاليف محاسبية تتعلق بالحفاظ على البيئة؛
- يتضح مدى التزام المؤسسة بتطبيق القوانين والتشريعات البيئية؛

¹ إيمان ناهد محمود ،المحاسبة البيئية كآلية لتحقيق التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية ،شهادة ماستر ،جامعة العربي التبسي ،تنبسة ،2018،ص3,4

² شهيرة رزايقية ،وريدة قردي ،المحاسبة البيئية كمدخل لتطبيق المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية ،شهادة ماستر ،جامعة العربي التبسي ،تنبسة ،سنة 2017،ص5,6

- إظهار المنافع والموفرات البيئية التي خصصتها المؤسسة لضمان الاستمرارية في كل فترة مالية ؛

- تحديد وقياس التكاليف البيئية واستخدام تلك المعلومات في جميع قرارات المؤسسة؛

المطلب الثاني: دوافع الاهتمام بالمحاسبة البيئية و أهم التحديات التي تواجهها

الفرع الأول: دوافع الاهتمام بالمحاسبة البيئية

في مجال العلاقة التي تربط بين المحاسبة و البيئة يمكن حصر اهم اسباب الاهتمام بالمحاسبة بالبيئة في النقاط التالية:¹

- ظهور قوانين حماية البيئة : نتيجة للأثار السلبية للمؤسسات الاقتصادية مما اجبر العديد من الدول بإصدار قوانين بيئية تهدف الى حماية البيئة وحفاظ عليها قصد ضمان الاستمرار التقدم الاقتصادي دون اضرار البيئية للإنسان .
- المقرضون: تم فئة القرضين بالتأثيرات مالية عن الناتجة عن عدة عوامل بيئية ، ونظرا لعدم امكانية المحاسبة التقليدية توفير مثل هذه المعلومات، هذا ما ادى لظهور الحاجة للمحاسبة البيئية قصد التعامل مع القضايا البيئية.
- المستهلكون: وهم الذين يرغبون في الحصول على معلومات عن الاداء المنتج والحصول على منتجات صديقة للبيئة أي التي لا تسبب اضرار للبيئة.
- المساهمون والمستثمرون: يأخذ المستثمرون بعين الاعتبار مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات البيئية لضمان استمرارية تدفق الارباح، اذ ان الممارسات البيئية السيئة تؤدي الى زيادة الالتزامات وبالتالي زيادة المخاطر وتخفيض الارباح.
- ظهور جمعيات الضغط الضريبي: تمارس الجمعيات البيئية في العديد من الدول ضغوطا متزايدة على المؤسسات والحكومات بهدف المحافظة على البيئة وحمايتها من مختلف الاضرار التي قد تتعرض لها.

¹ فدوى يوريد، مرجع سبق ذكره ، ص 12 13

- التبادلات التجارية: نتيجة اتساع دائرة تبادلات تجارية وازدياد حدة المنافسة التي تؤثر عن تكاليف التي تتحملها المنتجات ومنها التكاليف البيئية .
- تحسين جودة وسعر المنتجات : تزايد دور المحاسبة البيئية والتكاليف المرتبطة بها في تسعير المنتجات من خلال اخذ كافة عناصر التكاليف البيئية في الاعتبار عند احتساب عائدات وتكاليف المؤسسات البيئية ، واتخاذ القرارات الاستثمارية ولمواجهة ميل المستهلكين نحو استخدام المنتجات الصديقة مع مراعاة اعتبارات الجودة والسعر .

الفرع الثاني: التحديات التي تواجه المحاسبة البيئية

المحددات القائمة على نظم المعلومات المحاسبية تجعل من الصعوبة تجميع واسترجاع البيانات البيئية وتقييمها بشكل كفوء ويمكن تلخيص التحديات الاساسية كالتالي:¹

1. اختلاف الثقافات وأثارها على تطور الاتصالات بين المحاسبة والمهن الأخرى:

حيث يجب ان يتمتع موظفو البيئة وكذلك الفنيين بمعرفة واسعة على البيئة ولديهم خبرة تدفق الطاقة والماء والمواد الأخرى ضمن المنظمة .الا ان موظفي البيئة والفنيين لا يمتلكون المعرفة الكافية بكيفية قيد هذه الامور في السجلات المحاسبية .من جانب اخر فان المحاسبين والمراقبين الماليين لديهم كافة المعلومات المحاسبية الا انهم غالبية ماتكون معرفتهم محدودة بالبيئة التي تواجه المنظمة .وكنتيجة فان موظفي المحاسبة لايتمكنون من تقديم انواع المعلومات المحاسبية التي تنفع البيئة والفنيين .خاصة اذا ما اخذنا بنظر الاعتبار اختلاف اللغة في الثقافات المحاسبية والبيئية والفنية .

2. اختفاء المعلومات المتعلقة بكلف البيئة ضمن حسابات الكلف غير المباشرة :

حيث ان هناك امثلة عديدة لكلف متعلقة بالبيئة ذات اهمية الا انها تختفي بصورة أو اخرى في السجلات المحاسبية ضمن المصروفات غير المباشرة ، وعند ظهور الحاجة

¹ ياسمين ممدوح سليمان ،مرجع سبق ذكره ،ص،77،76و78

الماسة لمثل هذه المعلومات فلن يكون من السهل ايجادها .اذ يفترض تبويب هذه التكاليف حسب العمليات والمنتجات التي تسبب في تحققها . الامثلة عن هذه التكاليف تشمل رسوم الرخص البيئية وكلف التدريب والمصاريف القانونية .

3. صعوبة تتبع كلف وتدفق واستخدام المواد :

فبالرغم من توفر برمجيات متخصصة في متابعة حركة المواد داخل المنظمة مثل برنامج تخطيط موارد المنظمة الا ان المعلومات التي توفرها هذه البرمجيات ستبقى غير كافية وغير دقيقة أو تفصيليه لاغراض دراسة الكفاءة والبيئة واتخاذ القرارات .على سبيل المثال فان معلومات مشتريات المواد لا توفر تحديد واضح لكمية وقيمة تبويات المواد المختلفة اذ قد يتم ترحيل هذه المشتريات الا حسابات اجمالية ، مما يصعب عملية الحصول على معلومات الكميات الفعلية المستهلكة سنويا من المواد .

4. صعوبة الحصول على معلومات كلفوية عن البيئة من السجلات المحاسبية :

النظم المحاسبية لا تحتوي بشكل عام معلومات تخص الكلف البيئية المستقبلية رغم انها قد تكون ذات اهمية نسبية على نشاط المنظمة بسبب ان النظم المحاسبية غالبا تكون ذات طبيعة تاريخية .اضافة الى انها تقتقر الى كلف بيئية غير ملموسة .على سبيل المثال الكلف المترتبة عن اداء البيئي الضعيف ، مما قد يؤدي الى خسارة بعض المبيعات بسبب اهتمامات الزبائن ، كذلك الخسائر الناجمة عن عدم القابلية للدخول الى السوق المالي والتأميني بسبب الحساسية للقضايا البيئية

5. عدم اكتمال المعلومات لاتخاذ القرارات الاستثمارية :

حيث ان قرارات المشروعات الاستثمارية التي تخص اختيار المواد وتسعير المنتجات وتشكيلة المنتجات ستعلنني من عدم توفر المعلومات البيئية الشاملة المتكاملة وفي الوقت المناسب بالرغم من اهمية هذه القرارات المستقبلية التي تشكل تحديات محددة لأوضاع غير مؤكدة .

المطلب الثالث: مستويات ومتطلبات تطبيق المحاسبة البيئية

الفرع الأول: مستويات تطبيق المحاسبة البيئية

يتم تطبيق المحاسبة البيئية من خلال ثلاثة مستويات وهي:¹

1. المحاسبة البيئية على مستوى الوطن: يتم التركيز في هذا المستوى على قياس التنمية

المستدامة، اذا ان تفاقم المشاكل البيئية اداء الى وجود حاجة لمؤشرات تختص بقياس الحالة الصحية ومعدلات النمو والتقدم الاقتصادي، مثل المفهوم المتعلق بالقياس التنمية البشرية والحفاظ على مصادر راس مال البشري والمادي والطبيعي باعتباره ضمان استمرار التنمية للأجيال الحالية والمستقبلية، وقد انعكس هذا المفهوم على علم المحاسبة ونتج عن المحاسبة الوطنية التي تتمثل في المؤشرات الخضراء أو المعدلة بيئيا مثل الدخل الوطني المعدل بيئيا أو الناتج الوطني المعدل بيئيا وهي مؤشرات اكثر موضوعية في الحكم على معدلات النمو وادى الاقتصاديات المختلفة كذلك عند مقارنة اداء بعض الدول مع بعضها.

2. المحاسبة البيئية على مستوى القطاعي: يتم تركيز في هذا المستوى على اداء

القطاعات الاقتصادية المختلفة بناءا على مدى مراعاة هذه القطاعات للجوانب والاعتبارات البيئية، وخاصة تلك القطاعات التي تعمل على استنزاف الموارد البيئية، كقطاعات الصناعة النفطية التي تعد قطاعات تهدر راس مال طبيعي، مما يهدد استمرارية القطاع ومساهمته في التنمية.

3. المحاسبة البيئية على مستوى المؤسسة: يتم التركيز في هذا المستوى على الاطراف

الداخلية و الخارجية التي تهتم بمؤشرات قياس اداء المؤسسة، تتمثل هذه الجهات بالمقرضين المستثمرين و ادارة المؤسسة ، اذ ان الربح لم يعد مؤشرا على جودة الاداء، بل اصبح لازما على المؤسسات تطوير الانظمة المحاسبية المعمول بها

¹ يحيى جمال اللولو ،مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في شركات الصناعية عاملة في قطاع غزة ،شهادة ماجستير ، جامعة اسلامية غزة.

لتصبح قادرة على التعامل مع القضايا البيئية، وذلك من خلال السير في الاتجاهين الاول منها هو اتجاه المحاسبة المالية و المحاسبة الادارية والتكاليف، وتجاه الاخر يتم من خلال معالجة المعلومات المرتبطة بالبيئة من خلال نظام للمحاسبة البيئية الذي يطبق داخليا وخارجيا على كافة المستويات.

وتطبق المحاسبة البيئية على مستوى المؤسسة من خلال المفاهيم التالية:

1. المحاسبة التقليدية المعدلة بيئيا : تهتم المحاسبة التقليدية المعدلة بيئيا بقياس التأثيرات المالية الناتجة عن عوامل بيئية، وهنا يكمن تقسيم المحاسبة التقليدية الى عدة انظمة محاسبية فرعيا لدراسة كل جزء منها، ويخص بالبيئة وقضاياها فيمكن للمحاسبة الادارية ان يكون محور اهتمامه فيما يخص قضايا البيئة وكيفية كشفها ومعالجتها ومتابعتها، ومدى امكانية تخصيصها على منتجات أو على اعتبارها مصروفات عامة، وكذلك مدى مسؤولية المحاسب الاداري، بينما يمكن للمحاسبة المالية ان يكون محور اهتمامها فيما يخص قضايا البيئة المعالجة الخاصة بالمصروفات وما اذا كان الواجب رسملة تلك ام تسجيلها خلال تلك الفترة، وماهي المعايير الخاصة بالكشف عن الالتزامات الاحتمالية وكيفية معالجتها ، واخيرا باقي الفروع المحاسبية كالمحاسبة الضريبية والمحاسبة المصرفية ، يمكن ان يكون لها اهتمام بقضايا البيئة ،فتأخذ المحاسبة الضريبية بعين الاعتبار تأثير الاهتلاك المعجل على تكنولوجيا الانتاج النظيف (المراعي لشروط البيئة) كذلك نتائج الضرائب البيئية المتنوعة (ضريبة ثاني اكسيد الكربون، ضريبة المركبات العضوية،....الخ) على حماية البيئة ومواردها.

2. المحاسبة البيئية المستقلة: تهتم المحاسبة البيئية المستقلة بالتأثير الذي تتركه مؤسسة ما على البيئة، وتكون قياساتها بمصطلحات فيزيائية بخلاف القياسات المحاسبية التقليدية وهي:

-المحاسبة البيئية الداخلية: تهدف هذه المحاسبة الى جمع معلومات البيئة الداخلية، وتستخدم المصطلحات الفيزيائية، وهي متممة للمحاسبة الادارية التقليدية، وتعد اساليب قياسها لتأثيرات منتجات أو عمليات معينة للمؤسسات على البيئة امرا هاما من اجل اتخاذ قرارات ادارية سليمة، وقد تم تطوير

اساليب متنوعة لفحص التلوث الذي يحدث للبيئة، وما ينشأ عنه من اضرار تصيب البيئة، وبالتالي تعد المحاسبة البيئية الداخلية امرا ضروريا لأي نظام اداري بيئي سليم.

-المحاسبة البيئية الخارجية: وتهدف الى جمع معلومات وتقديمها للأطراف الخارجية المهمة بالبيئة (المقروضين، الصناديق البيئية، جماعات الضغط، وسائل الاعلام،...الخ)، وفي السنوات الاخيرة قامت المئات من المؤسسات بنشر تقارير خارجية، مفصح بها عن معلومات تفصيلية عن الملوثات التي جرى تصريفها في البيئة.

-المحاسبات البيئية الاخرى: تهدف هذه المحاسبة الى قياس المعلومات المتعلقة بالوحدات الفيزيائية، وهي تعتبر من احدى الوسائل للمنظمين والتي تتيح لهم التأكد من مدى الالتزام بالمعايير و التشريعات البيئية، لذلك فتلك المحاسبات الضرورية لتقدير القيم الصحيحة للضرائب البيئية كالضريبة المفروضة على انطلاق غاز ثاني اكسيد الكربون، وبالتالي لا يمكن مثلا مضاعفة المعدلات الضريبية الا في حالت زيادة الملوثات البيئية المنبعثة، وبصرف النظر عن وكالات حماية البيئة التي ينحصر اهتمامها الرئيسي بمعلومات محددة عن ما تم تصريفه من ملوثات معينة، فان عددا متزايدا من المقترضين كالبنوك ومؤسسات التأمين يطلب معلومات موثقة عن التأثيرات البيئية للمؤسسة.

الفرع الثاني: متطلبات تطبيق المحاسبة البيئية

هناك متطلبات عديدة من الواجب توفرها لتطبيق نظام محاسبي يتلائم مع خصوصيات المعلومات البيئية ، ويمكن تلخيصها كالآتي:¹

1. استحداث قواعد للنظام المحاسبي البيئي : عن طريق توفير حد ادنى من القواعد التي تلائم طبيعة النظام المحاسبي الذي يقوم بانتاج مخرجات لاغراض بيئية وليس اقتصادية فحسب ، ومنها :

¹امينة بوعزيز، مرجع سبق ذكره ، ص8,9

- الملائمة للغرض البيئي بتوخي البساطة والدقة والوضوح .
 - الافصاح عن الانشطة البيئية للمؤسسة الاقتصادية كافة ، التي تختلف من مؤسسة لأخرى ومن وقت الاخر في المؤسسة نفسها .
 - توحيد الممارسة البيئية في المؤسسات المماثلة ، أي ضرورة تماثل اجراءات المحاسبة واسلوبها بين المؤسسات المتشابهة ، التي تتفق في طبيعة النشاط أو المورد الطبيعي والمواد الخام التي يتم التعامل بها ، وذلك حتى يمكن اجراء مقارنة بينهما .
 - قابلية القوائم للتدقيق الخارجي ، اذ تظهر البيانات المختلفة لمجالات المساهمات المعبرة عن الانشطة البيئية للمؤسسة بصورة مقبولة عمليا ، لاجراء التدقيق الخارجي حتى يمكن توثيق الصلة بين المؤسسة والبيئة عن طريق القوائم .
2. استحداث معايير للتقدير المحاسبي البيئي: اذ يتوجب استحداث معايير ثلاث اعداد القوائم البيئية ، وبخاصة في حالة انفصالها عن القوائم المالية التقليدية . ولعل ذلك يساهم في الاهتمام بنوعية البيانات التي تشملها القوائم البيئية ويساهم في اظهار القوائم المالية بشكل ملائم ، حتى تكون مقبولة ومفهومة من جنب مستخدميها . وهناك العديد من الاتجاهات التي تناولت موضوع الافصاح عن البيانات المحاسبية البيئية واهمها : ان يتم الحاق نظام المحاسبة البيئية والبيانات المحاسبية البيئية بالنظام التقليدي للمحاسبة المالية ، ان يكون هناك نظام محاسبي بيئي مستقل وذلك حتى لا يتم الاكتفاء بالملاحظات والايضاحات الملحقة بالبيانات المنشورة .
3. استحداث حسابات الاداء البيئي : تتمثل حسابات اقتصاديات الاداء البيئي واصوله والتزاماته في حسابات تاريخية، واخرى احتمالية نعرضها على النحو التالي :

• الحسابات التاريخية : وهي الحسابات التي يتم الاعتراف بها محاسبيا نتيجة

احداث فعلية تاكدت فعلا من تاريخ القوائم المالية، وتتمثل تلك الحسابات فما ياتي :

- حسابات دورة الايراد والمتحصلات النقدية .
- حسابات دورة المخزون .
- حسابات دورة النفقات والمدفوعات النقدية .
- حسابات دورة التمويل .
- حسابات دورة الاجور .

• حسابات احتمالية :وهي الحسابات التي تحدث نتيجة للاعتراف بالاحداث أو

الظروف الطارئة في كل ظرف أو حالة لا تتأكد نتيجتها من ربح أو خسارة الا عند وقوع أو عدم حدوث واحد أو اكثر من الاحداث غير المؤكدة في المستقبل .فالظرف البيئي الطارئ هو حالة قائمة في تاريخ القوائم المالية ، وسوف تتراوح نتيجتها النهائية باحداث قد تقع أو لا تقع في المستقبل ، من امثلة الحسابات الاحتمالية أو الطارئة :

- القضايا البيئية التي لم يتم اصدار احكام نهائي بها .
- الالتزامات المحتملة المتعلقة بالاصول التي تم التخلص منها .
- الالتزامات الجوهرية التي يمكن ان تحدث عند بيع أو التخلص من اصل أو موقع معين .
- تاثير تكاليف المعالجة المتوقعة على تحديد صافي القيمة الممكن تحقيقها للاصول المعروضة للبيع .

المطلب الرابع: اهداف ومزايا المحاسبة البيئية

أولاً: اهداف المحاسبة البيئية¹

¹شهرة رازيقية ، وريدة قردي، مرجع سبق ذكره ،ص 6,7

ان تطبيق المحاسبة البيئية لا يعد هدفا في حد ذاته وانما وسيلة لتحقيق مجموعة من الاهداف هي:

- المساهمة في استدامة التنمية الاقتصادية لتحسين معرفة وفهم التفاعلات المتزايدة بين البيئة والاقتصاد ،
- السعى نحو الحد من الاثار السلبية للمحاسبة التقليدية على البيئة '
- تحديد بشكل مستقل التكاليف والايادات البيئية خارج نظام المحاسبة التقليدية '
- اعداد قوائم وتقارير مالية عن الانشطة و الممارسات البيئية تكون اكثر وضوحا وشفافية،
- تطوير اساليب جديدة من طرق تقييم الاداء والاتصالات البيئية داخليا خارجيا .

ثانيا: مزايا المحاسبة البيئية¹

اصبحت المؤسسات قادرة على تمييز مدى اهمية المزايا المالية المحتملة التي يمكن تحقيقها من خلال تحسين الاداء البيئي ،حيث ان تحسين كفاءة استخدام الطاقة والماء والموارد الاولية الاخرى لا يؤدي فقط الى تحسينات في البيئة كتخفيض استخدام الموارد وتقليل النفايات والانبعاثات ،بل سيؤدي الى تخفيضات مالية رئيسة محتملة نتيجة لتقليل تكلفة الموارد المشتريات وتكلفة المعالجة النفايات ،كما ان هناك منافع اساسية اخرى يمكن ان تحصل عليها المؤسسة نتيجة لتحسين الاداء البيئي ،وتتمثل في :

- القدرة على تصميم منتجات وخدمات نظيفة بيئيا '
- القدرة على الاستجابة للتغيرات التي تطرا على القوانين البيئية بشكل اسرع وبكفاءة '
- المحافظة على علاقات افضل مع اصحاب المصالح كالعملاء والممولين المجتمع المحلي ،
- توضيح اهمية قدرة المؤسسة على الادارة الكفؤة للضغوط والتكاليف والمنافع ،باعتبارها سوف تحتاج الى انواع متعددة من الخبرات (البيئية والفنية والمحاسبية والتمويلية والتسويقية والعلاقات العامة والادارة العامة)'

¹فدوى يوريد، مرجع سبق ذكره، ص15،14

- اثر الدعم الحكومي الممثل في الاعفاءات الضريبية كحسم التكاليف البيئية وتعجيل معدلات اهتلاك اصول المعالجة البيئية أو اصول الانتاج النظيف.

المبحث الثالث : المحاسبة البيئية كآلية لتحقيق التنمية المستدامة وكيفية الإفصاح عنها

المطلب الاول :أهداف المحاسبة البيئية في تطبيق مبادئ التنمية المستدامة

في ضوء الاهتمام بالمشاكل البيئة ذات العلاقة الوثيقة بالتنمية المستدامة، تزايدت اهمية المحاسبة البيئية باعتبارها احد المحاور الرئيسية نحو تحسين الاداء البيئي، فوجد نظام محاسبة بيئية ضمن نظام الاداء البيئي داخل المؤسسة من شأنه ان يساهم في حماية البيئة، وبالتالي المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة ، ويتم ذلك من خلال:¹

1-التأكد مما اذا كانت المؤسسة تلتزم بالقوانين و التشريعات والتعليمات البيئية التي تخضع لها، ومن ثم يمكنها تحاشي أو تدنية الجزاءات المالية وبالتالي التخفيض في التكاليف يؤدي الى زيادة الارباح التي تعد من عناصر الاستدامة'

2-تحديد وتوضيح المسؤولية البيئية للمؤسسة، ان هدف تعظيم الربح بمفرده لم يعد صالحا لضمان استمرارية المؤسسة في تحقيق النمو المستمر و الاستدامة لاستثماراتها، بل اصبح هدف تعظيم الرفاهية الاجتماعية ، وتوفير البيئة النظيفة والحالية من التلوث ضمانا لاستمرار ونجاح المنظمة اقتصاديا'

3-تهدف المحاسبة البيئية الى الحد من الاثار السلبية على البيئة والتي في مقدمتها التلوث، الذي يعتبر ظاهرة اقتصادية من المقام الاول، ذلك ان اضرار الناجمة عنه تأثر سلبيا على الموارد الاقتصادية للمجتمع وكذا على مستوى رفاهية الافراد، يعد كل من التقدم التكنولوجي والتوسع الصناعي من اهم العوامل التي تؤدي الى التلوث، خاصة الصناعات التي يتولد عنها نفايات كيميائية

¹ايمان ناهد محمود ،المحاسبة البيئية كآلية لتحقيق التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية ،شهادة ماستر ،جامعة العربي التبسي ،تبسة .

وببيولوجية ضارة بالبيئة، كما تهدف كذلك الى تحديد مدى التزام المنظمة بالقوانين المتعلقة برفع التلوث و النفايات و الموارد السامة التي تسببت فيها'

4- معرفة الوافرات و المنافع البيئية التي خصصتها أو تخصصها المؤسسة خلال كل فترة مالية، والتي من بينها: تخفيض تكلفة العلاج الطبي، تخفيض في الخسائر وعناصر التلوث البيئي، زيادة ارباح المنظمة من خلال تحويل المخلفات الصلبة الى منتجات قابلة للبيع، يدخل في هذا الاطار كذلك المساحات الخضراء التي تعمل المنظمة على انجازها'

5- تهدف المحاسبة البيئية الى معرفة مبالغ الاستثمارات الموجهة لخفض أو ازالة التأثيرات السلبية على البيئة، وكذا قيمة الاصول الثابتة التي يتم أو سيتم استخدامها لأغراض حماية البيئة، تتضمن هذه الاصول كل من: المكنائن، المعدات، المرافق الاخرى المستخدمة في معالجة وتنقية المخلفات التي تولدها العملية الانتاجية'

6- توجيه اهتمام المؤسسة بالعمل على تطوير وتحسين أو تنبي طرق واساليب الوقاية ومعالجة عناصر التلوث، بهدف الحد من اثارها على البيئة، وبالتالي تخفيض التكلفة التي تتجاملها حاليا والتي تمثل عنصرا مؤثرا في تحديد تكلفة الانتاج، والقيام بإعداد تقارير بالنفقات التي تخصصها المؤسسة أو التي تحملتها و المتعلقة بالبيئة مما يوضح مدى التزامها بتطبيق القوانين و التشريعات السائدة والتي تهدف الى المحافظة على الموارد الطبيعية وتحقيق التنمية المستدامة'

7- تهدف المحاسبة البيئية على الاطلاع على اهداف المؤسسة وتحديد ما اذا كانت هذه الاهداف تعمل على استغلال المواد أو الطاقة بمعدل يسمح للطبيعة ان تجددتها وانها تراعي حق الاجيال القادمة في هذه الموارد، ذلك انه من شروط الاستدامة استخدام الموارد بمعدل يسمح للطبيعة ان تجددتها'

8- العمل على اعادة صياغة المؤسسات لمنتجاتها، والعمل على انتاج المنتجات المستدامة أو الخضراء، وتحمي الرفاهية، وتنتشر الرخاء الاقتصادي وتؤكد على حماية البيئة من خلال دورتها من وقت استخراج المواد الخام حتى التصريف النهائي'

9- تحديد ما اذا كانت المؤسسة تأخذ بعين الاعتبار البعد البيئي عند اعداد وتنفيذ السياسات الاقتصادية وما يتبعها من عمليات التنمية المختلفة، اذ اهمال هذا البعد من شأنه ان يؤدي الى:

-تلوث كل من الهواء والماء والتربة نتيجة التجارب النووية'

-تدمير طبقة الاوزون.

المطلب الثاني: أثر المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة

كانت وجهة النظر الاقتصادية التقليدية تعد الموارد الطبيعية (الماء ،التربة ،الهواء) مواد متوفرة ومتيسرة بكميات غير محددة وانها سلع لا ثمن لها ، بمعنى ان الانسان يستطيع ان يحصل على ما يحتاج منها والتوسع في استخدامها والتصريف مخلفاتها دون ان يدفع مقابل لها. لكن هذا الافتراض لم يعد مقبول من وجهة نظر البيئة ، واصبح التفكير الاقتصادي الى قياس والتقييم الاقتصادي للتكاليف والمنافع البيئية الناجمة من اجراءات حماية البيئة والمحافظة عليها ، ودمج الابعاد البيئية في تصميم وتقييم وصنع السياسات الاقتصادية لا سيما وان المنشآت اصبحت تتحمل هذه التكاليف وفق مبدا من يلوث يدفع تنفيذا للمسؤولية القانونية والاجتماعية والبيئية بعد فتحولت من تكاليف خارجية الى داخلية تحمل على كلفة المنتج أو العملية ، وتدخل في تبني سياسات وبرامج حماية البيئة وفي صنع القرارات .¹

ان تطبيق سياسة من يلوث يدفع ، وتحمل المؤسسة للتضحيات سيؤدي بالضرورة في الاجل القصير الى زيادة تكاليف الانتاج، ويجعل عملية انتاج المنتجات الضارة بالبيئة صعبا أو غير ممكن في بعض الاحيان هذا من ناحية لأنه يؤثر في اسعار المنتجات وهذا بدوره سيؤدي الى التأثير في القوة

¹ عمر إقبال توفيق المشهداني ،علي خلف الركابي ،دور المحاسبة في المحافظة على البيئة ودعم التنمية المستدامة ،جامعة جرش ،الأردن .

التنافسية والحصة السوقية للمؤسسة ومن ثم التأثير في النمو تلك المنشأة و ربحيتها ، ومن ناحية اخرى تؤدي من يلوث يدفع الى تنشيط صناعة حماية البيئة وانعاش صناعات مثل معدات وتجهيزات تقنية ومعالجة المياه وتصفية الهواء من التلوث ومن ثم التأثير

لذا فان احد الابعاد المهمة التي يمكن اضافاتها لوظيفة المحاسبة ، هو عمل المحاسبون والمسؤولون عن البيئة معا على تشجيع مبادرات التنمية المستدامة أو المحاسبة البيئية ، والتي تتطرق الى امور تتجاوز المحاسبة المالية والمحاسبة الادارية ، لتشمل تخمينات تخص البيئة الخارجية تتضمن التأثيرات البيئية الناتجة من عمليات المنظمة ، وتتم بمشكلة التلوث وقياس كلفتها ، بهدف تزويد متخذين القرارات بالمعلومات ذات العلاقة بهذه المشكلة للاسترشاد بها في تحديد ما يجب عمله للمحافظة على البيئة ،فضلا عن الفئة وتطوير نظم محاسبية ملائمة تتعلق بالبيئة وتطبيقاتها ، توفر المعلومات التي تساعد منظمات الاعمال في اعداد الخطط الاستراتيجية .وعلى هذا الاساس فان عدد كبير من اصحاب المصالح بدأ تركيز على البحوث المحاسبة الرفاهية المستدامة وتطبيقاتها التي لا تركز على العوامل البيئية والاقتصادية الشاملة فحسب وانما على الجوانب الاجتماعية الضرورية والاساسية للبيئة المستدامة .

وتمثلت مساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة كالآتي:¹

1. التأكد مما اذا كانت المؤسسة تلتزم بالقوانين والتشريعات والتعليمات البيئية التي تخضع لها ومن ثم يمكنها تحاشي أو تدنية الجزاءات المالية وبالتالي التخفيض في التكاليف، التخفيض في التكاليف يؤدي الى زيادة الارباح التي تعد من عناصر الاستدامة؛
2. تحديد وتوضيح المسؤولية البيئية للمؤسسة، ان هدف تعظيم الربح بمفرده لم يعد صالحا لضمان استمرارية المؤسسة في تحقيق النمو المستمر والاستدامة لاستثماراتها، بل اصبح هدف تعظيم الرفاهية الاجتماعية، وتوفير البيئة النظيفة والحالية من التلوث ضمانا لاستمرار ونجاح المنظمة اقتصاديا؛

¹ ايمان ناهد محمود ، مرجع سبق ذكره، ص19، 18

3. تهدف المحاسبة البيئية الى الحد من الاثار السلبية على البيئة والتي في مقدمتها التلوث،الذي يعتبر ظاهرة اقتصادية من المقام الاول،ذلك ان الاضرار الناجمة عنه تأثر سلبيا على الموارد الاقتصادية للمجتمع وكذا على المستوى رفاهية الافراد،يعد كل من التقدم التكنولوجي والتوسع الصناعي من اهم العوامل التي تؤدي الى التلوث، خاصة الصناعات التي يتولد عنها نفايات كيميائية وبيولوجية ضارة بالبيئة كما تهدف كذلك الى تحديد مدى التزام المنظمة بالقوانين المتعلقة برفع التلوث والنفايات والمواد السامة التي تسبب فيها ؛

4. معرفة الوفورات والمنافع البيئية التي خصصتها المؤسسة خلال كل فترة مالية، والتي من بينها: تخفيض تكلفة العلاج الطبي، تخفيض في خسائر وعناصر التلوث البيئي، زيادة ارباح المنظمة من خلال تحويل المخلفات الصلبة الى منتجات قابلة للبيع، يدخل في هذا الاطار كذلك المساحات الخضراء التي تعمل المنظمة على انجازها؛

5. تهدف المحاسبة البيئية الى معرفة مبالغ الاستثمارات الموجهة لخفض أو ازالة التاثيرات السلبية على البيئة، وكذا قيمة الاصول الثابتة التي يتم أو سيتم استخدامها لاغراض حماية البيئة تتضمن هذه الاصول كل من: المكائن، معدات ،مرافق الاخرى المستخدمة في معالجة وتقنية المخالفات التي تولدها العملية الانتاجية ؛

6. توجيه اهتمام المؤسسة بالعمل على تطوير وتحسين أو تبني طرق واساليب الوقاية ومعالجة عناصر التلوث بهدف الحد من آثارها على البيئة، وبالتالي تخفيض التكلفة التي تتجاهلها حاليا والتي تمثل عنصرا مؤثرا في تحديد تكلفة الانتاج، والقيام باعداد تقارير بالنفقات التي تخصصها المؤسسة أو التي تحملتها والمتعلقة بالبيئة مما يوضح مدى التزامها بتطبيق القوانين والتشريعات السائدة والتي تهدف الى المحافظة على الموارد الطبيعة وتحقيق التنمية المستدامة؛

7. تهدف المحاسبة البيئية على الاطلاع على اهداف المؤسسة وتحديد ما اذا كانت هذه الاهداف تعمل على استغلال المواد أو الطاقة بمعدل سمح للطبيعة ان تجددتها وانها تراعى حق

الاجيال القادمة في هذه الموارد، ذلك انه من شروط الاستدامة استخدام الموارد بمعدل يسمح للطبيعة ان تجددتها؛

8. العمل على اعادة صياغة المؤسسات لمنتجاتها، والعمل على انتاج المنتجات المستدامة أو الخضراء، هاته الاخيرة لها فوائد بيئية واجتماعية واقتصادية، فهي توفر الحماية للصحة العامة، وتحمي والرفاهية، وتنشر الرخاء الاقتصادي وتؤكد على حماية البيئة من خلال دورتها من وقت استخراج المواد الخام حتى التصريف النهائي؛

9. تحديد ما اذا كانت المؤسسة تأخذ بعين الاعتبار البعد البيئي عند اعداد وتنفيذ السياسات الاقتصادية وما يتبعها من عمليات التنمية المختلفة اذ اهمال هذا البعد من شأنه ان يؤدي الى:

4. تلوث كل من الهواء والماء والتربة نتيجة التجارب النووية؛

5. تدمير طبقة الاوزون

ولقد اتضح من خلال هذا المطلب الالهية الكبيرة لكل من المحاسبة البيئية والتنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال تحديد التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسة وقياس ادائها البيئي، وبالتالي فالتنمية المستدامة تعتبر التزام المؤسسة اتجاه المجتمع الذي يعمل فيه اذ تهدف الى تحسين حياة المجتمع حيث تقوم على ابعاد مترابطة تتمثل في البعد الاقتصادي والاجتماعي والبيئي.

المطلب الثالث: دور الافصاح المحاسبي البيئي في تحقيق التنمية المستدامة

تقوم المؤسسة بالإفصاح عن التكاليف البيئية التي تتحملها خلال الدورة عن طريق قوائمها المالية، وهذه الاخيرة توجه الى مستخدمي القوائم المالية ،ولذلك يجب ان تكون هذه القوائم متضمنة جميع المعلومات المحاسبية للمؤسسة وخاصة المعلومات البيئية ¹.

¹ بو معارف فاطمة الزهراء ، مرجع سابق ذكره

اولا: مفهوم الافصاح البيئي

قبل التطرق الى الافصاح المحاسبي البيئي سنعرف اولاً الافصاح المحاسبي:

1- مفهوم الافصاح المحاسبي :ان مصطلح الافصاح يستخدم في المحاسبة ليعبر عن عملية اظهار وتقدم المعلومات الضرورية عن المؤسسات للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك المؤسسات، فالإفصاح المحاسبي هو تزويد جميع الفئات بالمعلومات التي تعتبر مفيدة وغير مضللة عند اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة المختلفة، وعلى ان يتوفر بالقوائم المالية الصفات النوعية للمحاسبة المالية ، وهي الملائمة، والبعد عن التحيز وقابلية للفهم والمقارنة ، وتوقيت المعلومات والشمولية .

وعرف ايضا "بانه عملية اظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش و الملاحظات و الجداول المكملة في الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الاطراف الخارجية والتي ليست لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات المؤسسية .

ان اهمية الافصاح بالقوائم المالية المقدمة لمستخدميها ، ويمكن توضيحها في ثلاثة عوامل اساسية وهي:

- انها تفصح على متغيرات هي ذات اهتمام مباشر للعديد من الاطراف.
- تعتبر القوائم المالية اكثر مصادر المعلومات اعتمادية مما يمكن الاعتماد عليها.
- تكلفة الحصول على المعلومات بالقوائم المالية رخيصة جدا، حيث ان تكلفة اعداد تقارير خاصة للمستخدمين المختلفين ممكن ان تفوق العوائد المتوقعة من ورائها.

2- مفهوم الافصاح البيئي: هناك مجموعة من المفاهيم اهمها:

يعرف الافصاح المحاسبي البيئي بانه "نشر المعلومات المالية والوصفية الملائمة للمستفيد في القوائم المالية"، ويعبر ايضا عن الاسلوب والطريقة التي بواسطتها تستطيع المؤسسات اعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضمون البيئي، وتعد القوائم المالية أو التقارير الملحقه بها اداة مناسبة لتحقيق ذلك ، ويقصد به كذلك مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء وانشطة الادارة البيئية للمؤسسة والاثار المالية المترتبة عليها في الماضي والحاضر والمستقبل.

ثانيا: انواع الافصاح المحاسبي البيئي:

هناك نوعين من الافصاح يتمثلان في:

1- الافصاح الاختياري: على المؤسسات ان تفصح طوعا عما لديها من معلومات لأنه اذا اعتقد المستثمرون ان الادارة تحجب بالمعلومات لا تعكس المركز الحقيقي للمؤسسة فان المستثمرون سوف يقللون من تقديرهم لقيمة المؤسسة، لذا يجب تشجيع الادارة على الافصاح الطوعي عن كل المعلومات الملائمة لتجنب التقييم البخص للمؤسسة ،كما ان هناك اعترافا بقيمة المعلومات البيئية التي يتم الافصاح عنها طوعا ،فمستخدمي القوائم المالية يعتقدون المعلومات مهمة لاتخاذ قراراتهم وانهم يبحثون عنها في التقارير السنوية للمؤسسات ولاكن يضعون المعلومات البيئية بعد المعلومات المالية التقليدية من حيث اهمية القرارات، وعلى الرغم من ان التقرير والافصاح البيئي مزال اختباريا في اغلب الاحوال الا ان العديد من المؤسسات في الدول المتقدمة بادرت طوعا بتطبيق القوانين والمعايير المحاسبية البيئية وطوت نظما للإدارة البيئية ووضعت التقارير البيئية ضمن التقارير السنوية .

2- الافصاح الالزامي :عكس الافصاح الطوعي، فان واضعي السياسات المحاسبية والقائمين على السوق المال واعداد القواعد المحاسبية و معايير التقرير المالي فان الافصاح الالزامي يكون وفقا لحاجة الاطراف المهتمة، ويجب ان يوفر الحد الادنى من الافصاح المفقود في حالة الافصاح الطوعي، كما يعمل الافصاح الالزامي على تقليل عدم التماثل في المعلومات بين الادارة و المستثمرين، اضافة الى ان الافصاح الالزامي يعمل على تقليل التكاليف البيئية

التي يتحملها المستثمرون للبحث و الحصول على المعلومات، كما انه يجب الكشف عن انواع البنود التي تعتبرها المؤسسة تكالي فالبئية مع بيان حجم التكاليف البيئية المحملة على قائمة الدخل وتلك المرسله خلال الفترة، وهو ما يتطلب الافصاح عن الامور التالية:

-تكاليف معالجة النفايات'

-الغرامات والجزاءات المفروضة على عدم الامتثال للأنظمة و القوانين البيئية.

ثالثا: طرق الافصاح المحاسبي البيئي

1-طريقة الدمج: يتم الافصاح المحاسبي عن الاداء البيئي ضمن القوائم التقليدية، أي يكون جنبا الى جنب في صلب القوائم المالية، ويعبر عنه بوحدة النقد باعتبار ان المعلومة البيئية و الاقتصادية للمؤسسة يحققان مبدا التكامل، وان الافصاح المحاسبي عن الاداء البيئي في صلب القوائم المالية هو المفضل ، حيث يسمح بتطبيق مفاهيم بيئية جديدة منسجمة مع المفاهيم المالية مثل: مفهوم العمليات البيئية والتكاليف والمنافع البيئية.

2-طريقة الفصل: يتم الافصاح عن الاداء البيئي في تقارير منفصلة عن القوائم المالية وملحقاتها ، بغض النظر عن التقرير من حيث كونه وصفا وكميا أو ماليا وسواء كان الافصاح شاملا أو جزئيا ، مع الابقاء على القوائم المحاسبية المالية التقليدية كما هي. كما تأخذ تقارير الافصاح في هذه الطريقة احد الاشكال:

- تقارير وصفية تصف بطريقة سردية أو روائية للأنشطة البيئية التي قامت بها المؤسسة ،وهي عادت انشطة الالتزام الاختياري للمؤسسة دون محاولة تقويم وتحليل والتكاليف والمنافع المترتبة على هذه الانشطة .
- تقارير تفصح عن الجانب التكاليف لتأثيرات الانشطة البيئية دون التعرض لقيمة المنافع ، وتعرف هذه التقارير تقارير المدخلات .
- تقارير تفصح عن كل من التكاليف ومنافع الانشطة البيئية ، وتعرف هذه التقارير تقارير المدخلات والمخرجات

رابعا: دور الافصاح البيئي في تحقيق التنمية المستدامة

يعرف الإفصاح على أنه "الطريقة التي بموجبها تستطيع المنظمة اعلام المجتمع باطرافه المختلفة عن نشاطاتها ذات المضامين الاجتماعية".

تكمن اهمية الإفصاح عن التنمية المستدامة في كون هناك الحاح على المؤسسات الاقتصادية لان تكون اكثر افصاحا ليس فقط عن ادائها المالي بواسطة تقاريرها المالية ولكن ايضا حول ادائها في القضايا الرئيسية الاجتماعية والاخلاقية والبيئية، اضافة الى ذلك فان اصحاب المصلحة كثيرا ما يسعون الى الحصول على معلومات اخرى غير تلك التي يتطلبها اطار الإفصاح الالزامي، تشمل معلومات الاداء البيئي والاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية.¹

أي ان للإفصاح البيئي دور في دعم التنمية المستدامة من خلال اشعار ادارة الشركة و الاطراف ذات الصلة بحجم الاستنزاف للموارد الطبيعية بفعل أنشطة الشركة وكذلك حجم الاضرار البيئية الناجمة عن تلك الاشارة مما يعطي صناع القرار و الحكومات وادارات الشركات والسياسيين الصورة المستقبلية عن حجم الاثر الحالي للممارسة الشركات انشطتها على البيئة الحالية وانعكاسات ذلك على قدرا 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، واذا ما بقت الشركات في حال تجاهل لتلك الحقيقة فيأتي اليوم الذي تنضب فيه تلك الموارد وتصبح البيئة عاجزة عن تامين احتياجات الاجيال القادمة دون سابق انذار.²

¹ وفاء عمر التوم الحاج، الإفصاح المحاسبي عن تقارير التنمية المستدامة واثره على تقويم اداء المنشآت، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، (مج8)، (29ع)، 2017/4/1، gcnu journal issn:1858-8226
² د. صالح ابراهيم يونس الشعياني، خالص حسن يوسف الناصر، دور الإفصاح البيئي في دعم التنمية المستدامة، مجلة الادارة والاقتصاد، عدد ثلاثة وتسعون، سنة الخامسة والثلاثون.

خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل التنمية المستدامة ابعادها والمتمثلة في البعد البيئي والاقتصادي والاجتماعي، حيث يمثل البعد البيئي مهم للمؤسسات الاقتصادية لما تتركه من مخلفات تلوث البيئة في نشاطاتها. ومن خلال ذلك تم التطرق للتلوث البيئي الذي يعني اضافة مواد ضارة بالبيئة تؤدي الى تعريض صحة الانسان للخطر من جهة، والى التأثير سلبا على التوازن البيئي مما يؤدي الى اختلاله من جهة اخرى، كما ان نمو النشاط الصناعي ادى الى كثرة انواع مصادر التلوث، وعلى رغم من ذلك الا انه يبقى ظاهرة عامة لا تتجزأ. وهذا ما جعل ضرورة الاهتمام بالجانب البيئي في مجال المحاسبة في المؤسسات خاصة الصناعية. تعددت الاسباب والمبررات التي ادت الى ظهور المحاسبة البيئية أو ما يعرف بالمحاسبة الخضراء، حيث ظهرت هذه المحاسبة قصد الاستجابة الى القوانين والتنظيمات والتشريعات التي اصدرتها مختلف الهيئات والمنظمات الدولية التي تهدف الى الحفاظ على البيئة وحمايتها من التلوث وتدهور الموارد الطبيعية، وهذا ما اجبر المؤسسات الاقتصادية عامة ومؤسسات الصناعية خاصة بإدخال البعد البيئي في مجال المحاسبة وذلك قصد ازالة الاثار السلبية التي يلحقها نشاط المؤسسة بالبيئة خاصة في ظل التوجه نحو تحقيق التنمية المستدامة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد الانتهاء من الدراسة النظرية، ومن أجل تدارك أي نقص قد يلحق بموضوعية البحث، عند عرض نتائجه وبناء توصياته، ونظرا لعلاقة المحاسبة البيئية بالتنمية المستدامة فيما يخص المحافظة على البيئة من التلوث، فقد تم تدعيم موضوع البحث بدراسة إحصائية ارتأينا فيها إلى اعتماد أسلوب التحري المباشر لاختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع، عن طريق التقرب المباشر من عينة من المؤسسات التي تعتمد المحاسبة البيئية باستخدام الاستبيان الذي من الممكن أن يكون الخيار الملائم لقياس درجة تطابق وجهات نظر الجانب النظري مع مجتمع الدراسة الذي اختيرت عينته بناء على اختيار مدروس، وهذا من أجل تبين دور المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة.

ولإمام أكثر بالدراسة الميدانية تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: تحضير وتنفيذ الاستبيان

المبحث الثاني: معالجة وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

المبحث الأول: تحضير وتنفيذ الاستبيان

نظراً لمتطلبات الدراسة سيقوم هذا المبحث بإظهار أهم خطوة في معالجة الموضوع وعلى ما يحتويه الاستبيان.

المطلب الأول: خطوات الدراسة المنهجية

أولاً: اختيار منهج الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس، كما هي دون تدخل في مجرياتها والقدرة على التفاعل معها ووصفها وتحليلها، وتعتمد هذه الدراسة على البيانات التالية:

■ البيانات الثانوية:

الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، والتي تتعلق بدور المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة ، وأية مراجع تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي، حيث تم من خلال اللجوء للمصادر الثانوية في لدراسة للتعرف على الأسس والطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت وتحدث في مجال الدراسة.

■ البيانات الأولية:

نظراً لعدم كفاية المصادر الثانوية لتحقيق أهداف البحث، والوقوف على واقع دور المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة ، فقد تم توزيع استمارات لدراسة بعض مفردات البحث وحصر وتجميع المعلومات اللازمة في موضوع البحث، ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

ثانيا: حدود الدراسة

ولتوضيح كل من الحدود الموضوعية والحدود المكانية وكذا الزمنية والبشرية بما يتناسب مع العينة من مجتمع الدراسة وهذه مجموعة من المحددات التي تحيط بهذه الدراسة وذلك لطبيعتها، وفيما يلي نعرض ذلك:

1. الحدود الموضوعية:

اقتصر موضوع الدراسة على دور المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة وخاصة بما أن مؤسسات العطور مواد التجميل هي من أهم المؤسسات التي لها علاقة بتطبيقات المحاسبة البيئية، لأنها تساهم في جزء كبير من العوامل التي تؤثر في البيئة من خلال مخلفات نشاطاتها.

2. الحدود المكانية:

تتمثل الدراسة الميدانية الحالية على مستوى مؤسسات العطور ومواد التجميل في الوادي، ورغم ذلك تعذر القيام بالدراسة على مستوى كل مؤسسات المتواجدة في الولاية، إلا أنه تم توزيع الاسبيان في بعض من المؤسسات التي استطعنا الوصول إليها، ولقد تم توزيعها من خلال بعض الاصدقاء وبعض منها تم الذهاب إليها شخصيا.

3. الحدود الزمنية: اقتصرت هذه الدراسة فيما يتعلق بالجانب الميداني على الفترة الزمنية التي

تم فيها إجراء الدراسة الميدانية تحديدا من 2020/03/01 إلى غاية 2020/06/10.

4. الحدود البشرية: من خلال مجتمع الدارسة تم تحديد الحدود البشرية في الاشخاص

العاملين في مؤسسات العطور ومواد التجميل بالوادي والذين لهم علاقة بموضوع الدراسة مثل المحاسب والمسير المالي وغيرها من المناصب التي لها معلومات بالمحاسبة البيئية و أهمية تأثيرها في البيئة.

ثالثا: مجتمع وعينة الدراسة

شملت الدراسة بعض مؤسسات العطور ومواد التجميل بالوادي، فقد تم توزيع الاستبيان على جميع الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية والقدرة على الحكم على العوامل المحددة لمعايير المحاسبة البيئية و أهميتها في تحقيق التنمية المستدامة ، وقد كان هناك تحفظ كبير لبعض المستجوبين للإجابة على أسئلة هذا الاستبيان، فقد بلغ حجم الاستثمارات الموزعة 70 استثمار، وتم توزيع الاستبيان على أفراد محددة في المؤسسة، وبعد الفرز والتبويب وجد انه استرد منها 60 استثمار

المطلب الثاني: خطوات الدراسة الميدانية

تتمحور الدراسة الميدانية بشكل أساسي على دراسة وتحليل دور المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة وتبيين أهم العوامل المتحركة في ذلك العاملين في مؤسسات العطور ومواد التجميل.

الجدول رقم 1: توزيع استثمار الاستبيان

70	اجمالي الاستثمارات الموزعة
62	الاستثمارات المسترجعة
2	الاستثمارات الملغاة
60	الاستثمارات الصالحة للدراسة

المصدر من اعداد الطالبات

أولاً: تصميم الاستبيان

تم تصميم الاستبيان وصياغة الأسئلة الخاصة بها بعد اعتماد فرضيات الدراسة والعودة إلى الدراسات والمراجع العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة، وللتأكد من مدى صحة الاستبيان ومدى ملائمته لموضوع الدراسة قام الباحث بعرض الاستبيان على عدد من الأساتذة المختصين في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي، وتم أخذ ملاحظاتهم على الاستبيان بعين الاعتبار من خلال إعادة النظر ببعض الفقرات والأسئلة المتضمنة في الاستبيان، وقد قسم الباحث الاستبيان إلى جزأين رئيسيين:

- الجزء الأول: يتضمن مجموعة من الأسئلة حول البيانات الشخصية لمجتمع الدراسة ويتكون من 4 فقرات: (العمر، المستوى التعليمي، الخبرة المهنية و المركز الوظيفي).
 - الجزء الثاني: فيضم محاور تتعلق بموضوع الدراسة، تتكون من 26 عبارة موضحة تحت ثلاثة محاور وهي:
 - المحور الأول يناقش: الإهتمام بالتنمية المستدامة في المؤسسة، ويتكون من 10 فقرات.
 - المحور الثاني يناقش: تطبيق المحاسبة البيئية، ويتكون من 10 فقرات.
 - المحور الثالث يناقش: متطلبات وصعوبات تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسة، و يتكون من 6 فقرات.
- ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي للإجابة على أسئلة الاستبيان، وتكون بدائل الإجابة للأسئلة المطروحة ضمن الاستبيان من خمسة بدائل وفق مقياس ليكرت هي:

الجدول رقم 2: مقياس ليكرت الخماسي

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	4	3	2	1

المصدر: من اعداد الطالبات بناءا على معطيات الاستبيان

ثانيا: التنفيذ

نفذ هذا الجزء للدراسة الميدانية من شهر مارس إلى غاية شهر جوان من سنة 2020 في ولاية الوادي على عدد من العاملين في مؤسسات العطور ومواد التجميل.

المبحث الثاني: معالجة وتحليل نتائج الاستبيان

لقد تجمع لدينا الآن كافة المعطيات الأساسية بصورة مرتبة ومنظمة تسمح لنا باستخدامها كمدخلات في عمليات المعالجة والتحليل، وذلك باستخدام الطرق الإحصائية الملائمة، وتنتهي عمليات المعالجة والتحليل بإعطاء معنى للنتائج المتحصل عليها من خلال تأويلها على ضوء التساؤلات المطروحة في الإشكالية.

على هذا الأساس سوف نقوم في هذا المبحث بمعالجة وتحليل المعطيات التي سبق لنا جمعها من الميدان، نستهلها باستعراض خصائص العينة التي أخضعناها للدراسة، ثم نقوم بتقديم النتائج التي توصلت إليها الدراسة فيما يتعلق بالتحضيرات التنظيمية المتخذة من طرف المؤسسات.

المطلب الأول: معالجة الاستبيان

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة، وتم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المتاحة في برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروفة باسم SPSS ومن تلك الأساليب انتهجنا التحليل الإحصائي الوصفي وما يندرج تحته من تحليل عبر التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية والوظيفية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة.

كما تم حساب المتوسطات الحسابية وذلك لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض استجابات عينة الدراسة لكل عبارة من عبارات القسم الثاني للدراسة، ومن خلاله يمكن ترتيب عبارات كل عنصر حسب أعلى متوسط، كما مكننا برنامج (SPSS) من حساب الانحرافات المعيارية وذلك لمعرفة مدى انحراف استجابات عينة الدراسة لكل عبارة، ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية، التي تتمثل فيما يلي:

- تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، حسب مقياس ليكرت الخماسي.
- تم حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها تجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة.

- قياس المتوسطات الحسابية لكل عبارة في الاستبيان بالاستناد إلى إجابات أو اختيارات أفراد العينة المشار إليها بالاستبيان والمتوسط.
- قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطاتها الحسابية.
- اختبار الانحدار البسيط بين المتغير المستقل والتابع لمعرفة الأثر بين المتغيرين.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان

سنقوم في هذا المطلب بتحليل نتائج الاستبيان التي حصلنا عليها من عينة الدراسة

أولاً: الصدق والثبات لأداة الدراسة:

أ- الصدق:

- **الصدق الظاهري:** وهو صدق المحكمين، أي من خلال ملاحظات المحكمين على أداة الدراسة.

ب- الصدق الذاتي:

ويطلق عليه أيضاً مؤشر الثبات وهو صدق الدرجات التجريبية بالنسبة للدرجات الحقيقية التي خلصت من شوائب أخطاء الصدفة، ومن ثم فإن الدرجات الحقيقية هي الميزان أو المحك الذي ينسب إليه صدق الاختبار. وبما إن ثبات الاختبار يعتمد على ارتباط الدرجات الحقيقية للاختبار بنفسها إذا أعيد الاختبار على نفس المجموعة لهذا كانت الصلة وثيقة بين الثبات والصدق الذاتي فهو يحسب من جذر الثبات. ويجب ملاحظة إن النتيجة المستخلصة تمثل الحد الأقصى المتوقع للصدق وليس القيمة الحقيقية لصدق الاختبار، ونتائج الصدق الذاتي ممثلة في جدول الثبات.

ب- الثبات:

وهو أن يعطي الاختبار الذي يقوم به الباحث النتائج ذاتها في حال تمت إعادته على نفس المجموعة وفي نفس الظروف في وقت لاحق.

حيث قمنا بحساب ثبات المقياس بتطبيق معادلة ألفا كرومباخ فكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم 3: يبين معامل ألفا كرومباخ

عدد الفقرات	معامل ألفا كرومباخ
26	0.850

المصدر: من إعداد الطالبات بناء على نتائج SPSS

يظهر لنا الجدول قيمة ألفا كرومباخ والتي تساوي (0.850) وهي اكبر من 0.70 مما يدل على صدق أداة الدراسة، مما يؤكد لنا أن أداة الدراسة تتميز بالثبات.

بمعنى آخر أن 85 بالمائة من عينة الدراسة ستكون ثابتة في إجابتها في حالة ما إذا قمنا باستجوابهم من جديد وفي الظروف نفسها، وهي نسبة توضح المصدقية العالية للنتائج التي يمكن استخلاصها.

ثانياً: تحليل نتائج الاستبيان

يتطلب عرض نتائج الدراسة الميدانية في البداية تقديم خصائص العينة التي أخضعناها للدراسة، فبمعرفة هذه الخصائص يمكننا إجراء التحليلات اللازمة في المراحل اللاحقة والمتعلقة بالمواضيع التي تطرقنا إليها في الاستمارة. سوف نتناول فيما يلي استعراض خصائص الأفراد المشكلة للعينة من حيث: العمر، المستوى التعليمي، الخبرة المهنية و المركز الوظيفي.

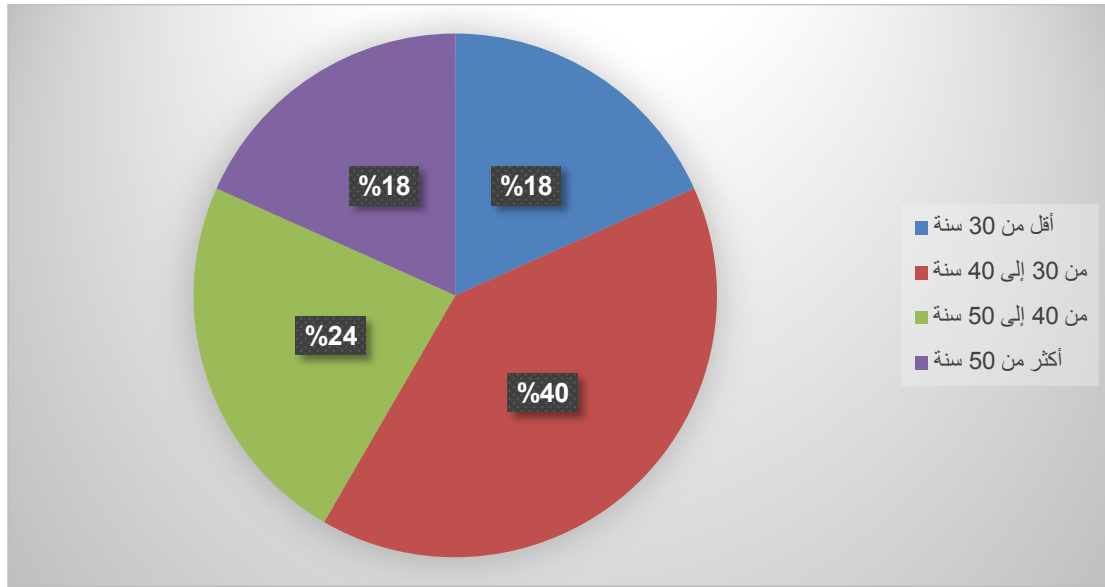
الجدول رقم 4: يوضح تنوع العينة حسب العمر

العمر	أقل من 30 سنة	من 30 إلى 40 سنة	من 40 إلى 50 سنة	أكثر من 50 سنة	المجموع
التكرار	11	24	14	11	60
النسبة %	18.3%	40%	23.3%	18.3%	100

المصدر: من اعداد الطالبات بناء على نتائج برنامج SPSS

سيتم توضيح الجدول في شكل دائرة نسبية كما يلي:

الشكل رقم 1: يوضح تنوع العينة حسب العمر



المصدر: من اعداد الطالبات بناء على نتائج الجدول السابق

نلاحظ من الشكل أعلاه أن 40 % من العينة أعمارهم تتراوح بين 30 و 40 سنة و 24 أعمارهم بين 40 و 50 سنة و أن 18% من العينة أعمارهم أقل من 30 سنة و 18% أعمارهم أكثر من 50 سنة .

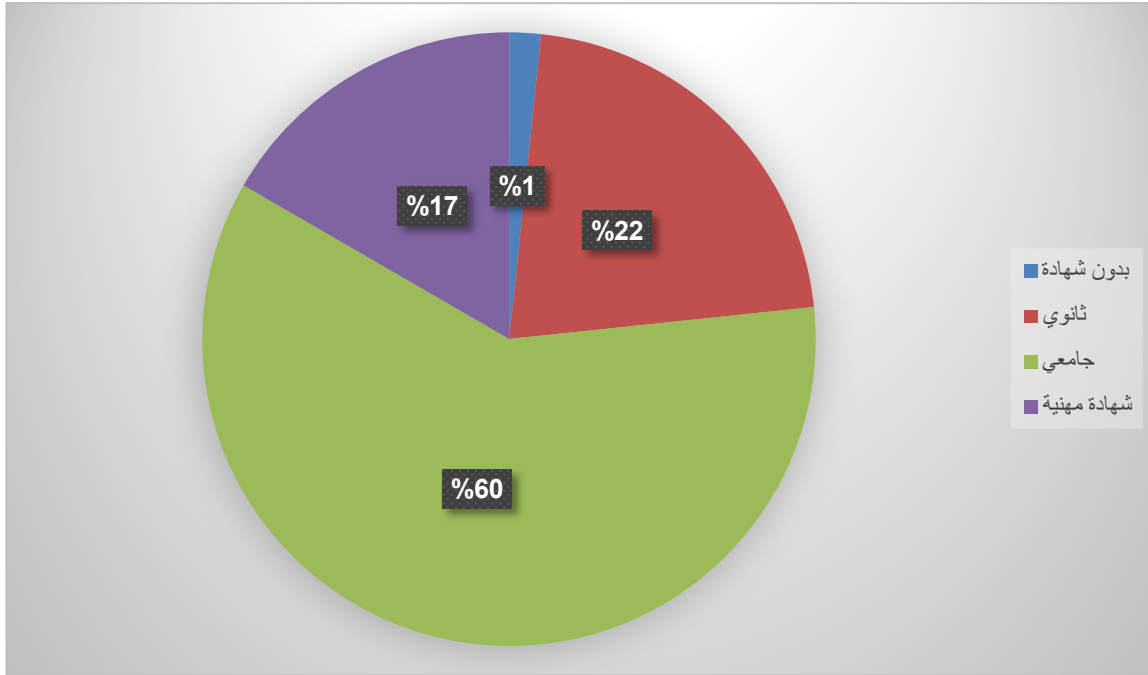
الجدول رقم 5: يوضح تنوع العينة حسب المستوى التعليمي

	بدون شهادة	ثانوي	جامعي	شهادة مهنية	المجموع
التكرار	1	13	36	10	60
النسبة %	1.7%	21.7%	60%	16.7%	100%

المصدر: من اعداد الطالبات بناء على نتائج برنامج SPSS

سيتم شرح الجدول في شكل دائرة نسبية كما يلي:

الشكل رقم 2: يوضح تنوع العينة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من اعداد الطالبات بناء على نتائج الجدول السابق
نلاحظ من الشكل أعلاه أن 60% من مجموع العينة مستواهم جامعي، هذا يدل على أن مؤسسات العطور ومواد التجميل بالواد تعمل على تشغيل الجامعيين على حساب المهنيين بنسبة 17% و المستوى الثانوي الذي يمثل نسبة 22%.

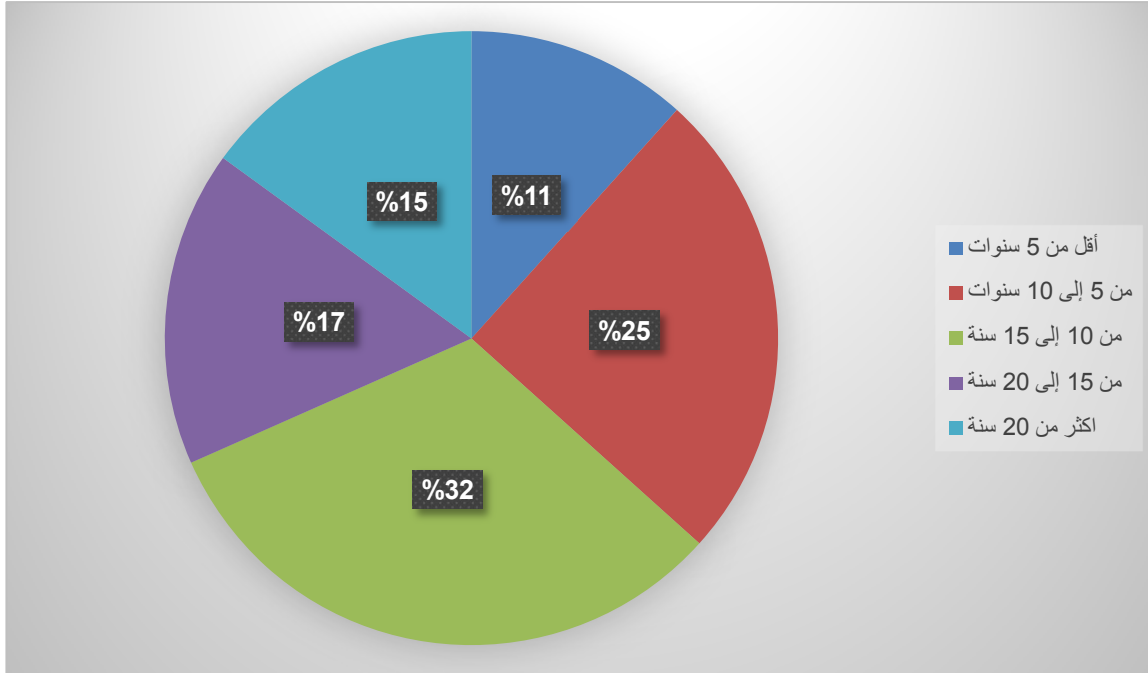
الجدول رقم 6: يوضح تنوع العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	من 5 إلى 10 سنوات	من 10 إلى 15 سنة	من 15 إلى 20 سنة	أكثر من 20 سنة	المجموع
التكرار	7	15	19	10	9	60
النسبة %	11.7%	25%	31.7%	16.7%	15%	100%

المصدر: من اعداد الطالبات بناء على نتائج برنامج SPSS

سيتم توضيح الجدول في شكل دائرة نسبية كما يلي:

الشكل رقم 3: يوضح تنوع العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من اعداد الطالبات بناء على نتائج الجدول السابق

نلاحظ من الشكل السابق أن أكبر نسبة 32% من العينة حسب خبرتهم المهنية من 10 إلى 15 سنة، وبعدها من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 25% و 17% خبرتهم بين 15 إلى 20 سنة ، و 15% خبرتهم أكثر من 20 سنة، و أقل نسبة ب 11% للذين خبرتهم أقل من 5 سنوات.

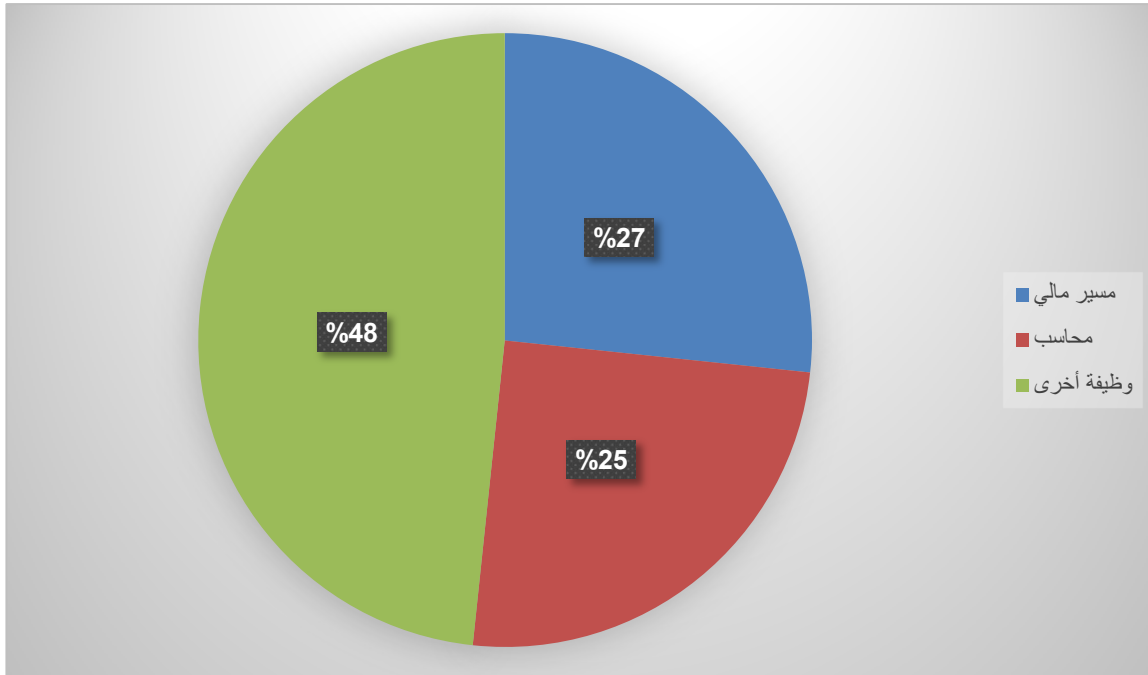
الجدول رقم 7: يوضح تنوع العينة حسب المركز الوظيفي

العمر	مسير مالي	محاسب	وظيفة اخرى	المجموع
التكرار	16	15	29	60
النسبة %	26.7%	25%	48.3%	100%

المصدر: من اعداد الطالبات بناء على نتائج برنامج SPSS

سيتم التفصيل أكثر للجدول في شكل دائرة نسبية كما يلي:

الشكل رقم 4: يوضح تنوع العينة حسب المركز الوظيفي



المصدر: من اعداد الطالبات بناء على نتائج برنامج SPSS

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن أعلى نسبة بـ 48% كانت وظائفهم من غير المسير المالي والمحاسب حيث كانت مسؤول انتاج و مدير المصلحة التجارية و أمين مخزن ومسير ومسؤول عمال ومسؤول صيانة ومسؤول تطوير المنتجات ومراقب التسيير ومسؤول التسويق و مسؤول الجودة ومخبري و مسير مستخدمين، حيث كل هذه الوظائف التي لم تحدد في الاستبيان لكن العينة تم ذكرها في وظائف أخرى لها علاقة بموضوع المحاسبة البيئية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة، و بعدها مسير مالي بنسبة 27% و محاسب بنسبة 25% الذي كان من المفروض هو أعلى نسبة لأنه هو أكثر فئة مستهدفة.

ثالثا: تحليل نتائج الفرضيات الفرعية

1. عن طريق الوسط الحسابي والانحراف المعياري

سيتم عرض الفرضيات والنتائج المتحصل عليها في الجداول الموالية:

جدول رقم 8: نتائج حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول الاهتمام بالتنمية المستدامة في المؤسسة

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الإجابة
1	تقوم المؤسسة بوضع برامج و أنظمة تهتم بالتنمية المستدامة	4.0000	.58222	موافق
2	تعمل المؤسسة على وضع أهداف التنمية المستدامة ضمن خططها السنوية	4.0500	.72311	موافق
3	تعمل المؤسسة على إستغلال المواد الأولية بشكل لا يؤثر سلبا على نفاذها في الطبيعة	4.1833	.79173	موافق
4	تعمل المؤسسة على إستغلال الموارد الأولية بشكل جيد دون إسراف وتبذير	4.2667	.77824	موافق بشدة
5	تعمل المؤسسة على معالجة مخلفات العملية الإنتاجية بشكل إيجابي	3.9667	.84305	موافق
6	تهتم المؤسسة بالبيئة الداخلية من خلال توفر شروط العمل (الأمن ،سلامة المهنية)	4.2500	.81563	موافق بشدة
7	تعمل المؤسسة على توعية عمالها بأهمية التنمية المستدامة	3.9667	.68807	موافق
8	تدعم المؤسسات المؤتمرات العلمية التي تهتم بالبيئة وتنمية المستدامة	3.7667	.98060	موافق
9	تسعى المؤسسة إلى تخفيض معدلات التلوث بما يتوافق مع التشريعات والقوانين البيئية	4.1500	.75521	موافق
10	تبذل المؤسسة جهودات تهدف إلى تقليل من التلوث	4.0833	.67124	موافق

المصدر: من اعداد الطالبات بناء على نتائج برنامج SPSS

إذا كان المتوسط الحسابي ينتمي للمجال [1-1.79] فإن الاتجاه نحو (غير موافق بشدة) وإذا كان المجال [1.80-2.59] فإن الاتجاه نحو (غير موافق)، [2.60-3.39] فإن الاتجاه نحو(محايد) وإذا كان المجال [3.40-4.19] فإن الاتجاه نحو (موافق) وإذا كان المجال [4.20-5] فإن الاتجاه نحو (موافق بشدة). ومنه من خلال الجدول أعلاه فإن المتوسطات الحسابية تتراوح بين 3.76 و 4.26 إذا إجابات أفراد العينة تقريبا جاءت كلها

بدرجة (موافق) و (موافق بشدة). والانحراف المعياري ما بين 0.58 و 0.98 مما يدل على أنه يوجد تباين كبير بين اجابات فقرات هذا السؤال لجميع افراد العينة .

جدول رقم 9: نتائج حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني تطبيق المحاسبة البيئية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الإجابة
1	تحاول المؤسسة جاهدة لتطبيق المحاسبة البيئية	3.6667	.68064	موافق
2	تقوم المؤسسة بإعداد تقارير خاصة ومفصلة تتضمن معلومات عن المحاسبة البيئية	3.3000	.92608	محايد
3	من خلال تطبيق المحاسبة البيئية تهتم المؤسسة بحساب التكلفة البيئية لما لها من أهمية	3.5500	.85222	موافق
4	هناك توعية للمحاسبين بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية	3.4833	.81286	موافق
5	تسعى المؤسسة إلى تشغيل مصنعها بطاقة لا ينجم عنها أضرار بالبيئة	3.8667	.96492	موافق
6	تعمل المؤسسة على تكوين إطارتها وعمالها بهدف المحافظة على البيئة	3.9667	.75838	موافق
7	تعتمد المؤسسة على تكنولوجيا صديقة للبيئة	3.9000	.79618	موافق
8	تلتزم المؤسسة بالقوانين العامة للبيئة والتي تستند على ضرورة الحفاظ على البيئة	3.9500	.83209	موافق
9	تسعى المؤسسة لامتلاك موارد بشرية ذات كفاءة عالية في مجال البيئة	3.8833	.73857	موافق
10	تحقق المؤسسة نتائج إيجابية من خلال تطبيق المحاسبة البيئية	3.8667	.76947	موافق

المصدر: من اعداد الطالبات بناء على نتائج برنامج SPSS

إذا كان المتوسط الحسابي ينتمي للمجال [1-1.79] فإن الاتجاه نحو (غير موافق بشدة) وإذا كان المجال [1.80-2.59] فإن الاتجاه نحو (غير موافق)، [2.60-3.39] فإن الاتجاه نحو (محايد) وإذا كان المجال [3.40-4.19] فإن الاتجاه نحو (موافق) وإذا كان المجال [4.20-5] فإن الاتجاه نحو (موافق بشدة). ومنه من خلال الجدول أعلاه فإن

المتوسطات الحسابية تتراوح بين 3.30 و 3.96 اذا إجابات أفراد العينة تقريبا جاءت كلها بدرجة (موافق) إلا العبارة الثانية جاءت محايد. والانحراف المعياري ما بين 0.68 و 0.96 مما يدل على أنه يوجد تباين بين اجابات فقرات هذا السؤال لجميع افراد العينة .

جدول رقم 10: نتائج حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث متطلبات وصعوبات تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسة لتحقيق التنمية المستدامة

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الإجابة
1	تقوم المؤسسة بالافصاح المحاسبي لتحقيق التنمية المستدامة والتدابير الوقائية المتخذة	3.4833	.77002	موافق
2	تتحمل المؤسسة ضرائب عند الاضرار بالبيئة المتواجدة فيها	3.3833	.92226	محايد
3	تهتم المؤسسة باحترام البيئة الطبيعية ومحتواها على أساس حياة الإنسان	4.2000	.70830	موافق بشدة
4	تقوم المؤسسة بأبحاث تهدف إلى الحد من مخلفات سامة	3.4833	.91117	موافق
5	تحرص المؤسسة على تجميل المنطقة المحيطة بها و تشجيرها حفاظا على البيئة	4.0667	.89947	موافق
6	تسعى المؤسسة لتعريف عمالها بأهمية التنمية المستدامة	3.7833	.64022	موافق

المصدر: من اعداد الطالبات بناء على نتائج برنامج SPSS

اذا كان المتوسط الحسابي ينتمي للمجال [1-1.79] فإن الاتجاه نحو (غير موافق بشدة) واذا كان المجال [1.80-2.59] فإن الاتجاه نحو (غير موافق)، [2.60-3.39] فإن الاتجاه نحو(محايد) واذا كان المجال [3.40-4.19] فإن الاتجاه نحو (موافق) واذا كان المجال [4.20-5] فإن الاتجاه نحو (موافق بشدة). ومنه من خلال الجدول أعلاه فإن المتوسطات الحسابية تتراوح بين 3.38 و 4.20 اذا إجابات أفراد العينة بدرجة (محايد) في العبارة الثانية، وإجابات أفراد العينة بدرجة (موافق بشدة) في العبارة الثالثة، وإجابات أفراد العينة

بدرجة (موافق) في العبارة الأولى الرابعة والخامسة والسادسة. والانحراف المعياري ما بين 0.64 و 0.92 مما يدل على أنه يوجد تباين بين اجابات فقرات هذا السؤال لجميع افراد العينة .

2. عن طريق تحليل النتائج للمتغير التابع والمتغير المستقل باختبار الانحدار البسيط

و للإجابة على الفرضية الاولى يجب وضع فرضيتين:

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة البيئية والتنمية المستدامة

H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة البيئية والتنمية المستدامة

من أجل تنفيذ هذا الاختبار تم اخذ الاختبار الانحدار الخطي البسيط كما هو موضح نتائجه في الجداول أدناه:

جدول رقم 11: اختبار الانحدار البسيط للمتغير التابع والمتغير المستقل

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.415 ^a	.172	.158	.40363
a. Predictors: (Constant), البيئية المحاسبة				

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.961	1	1.961	12.034	.001 ^b
	Residual	9.449	58	.163		
	Total	11.410	59			
a. Dependent Variable: المستدامة التنمية						
b. Predictors: (Constant), البيئية المحاسبة						

Coefficients ^a					
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		

1	(Constant)	2.494	.457		5.461	.000
	البيئية المحاسبة	.421	.121	.415	3.469	.001
a. Dependent Variable: المستدامة التنمية						

من خلال الجداول أعلاه وجدنا مستوى معنوية الاختبار مساوي 0.01 أي أقل من مستوى معنوية ألفا والمقدرة بـ 0.05 فإننا نقبل الفرضية البديلة H1 ونرفض فرضية العدم H0 ومنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 95% بين المتغير التابع والمتغير المستقل.

و بالتالي معادلة الانحدار الخطي البسيط موضحة كما يلي:

$$Y = 2.494 + 0.421X$$

كلما ارتفع التأثير المحاسبة البيئية بوحدة واحدة يؤدي الى الزيادة في تحقيق التنمية المستدامة بمقدار الميل 0.421 عند مستوى المعنوية 0.001 وهي اقل اقل من مستوى معنوية ألفا والمقدرة بـ 0.05 مما يدل معنوية الميل.

كما نلاحظ من خلال الجدول أن معنوية معلمة التقاطع (الحد الثابت) التي بلغت 2.494 تحت مستوى معنوية 0.000 وهي أقل من مستوى معنوية ألفا والمقدرة بـ 0.05 مما يدل على معنوية معلمة الإحصائية.

يتبين من خلال الجدول أن تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع التي تظهر من خلال معامل التحديد R^2 كان بنسبة 17.2%.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تمت عملية انجاز الجزء التطبيقي (الدراسة الميدانية) وهذا من اجل تبين العلاقة والدور الذي تلعبه المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة، حيث قام الطلبة بإنجاز استبيان من خلفية سابقة بناءا على المعلومات من الاستبيان، وطبقا لأراء العينة المستهدفة، وتمت معالجة الدراسة إحصائيا باستخدام برنامج SPSS وتحليلها للوصول إلى صحة أو خطأ فرضيات الدراسة.

الخاتمة العامة

مما سبق يتبين لنا الدور المهم والمسؤولية الملقة على عاتق المؤسسات بأهمية المحاسبة البيئية ، التي تمثل عنصر اساسي تحقيق التنمية المستدامة، وانتهاءً بالمهام المستحدثة في عملية الافصاح المحاسبي والتأكد من مدى مصداقية المؤسسات في تطبيقها، كما أن المحاسبة البيئية وتطبيق الاجراءات الضريبية وضرورة تطبيقها لها دورا مهما في ضمان الحفاظ على البيئة ، فتهدف إلى توفير تحليل واضح وشامل لمدى فعالية نظام الجباية الضريبية.

لذا اصبح على المؤسسات الاقتصادية عامة ومؤسسات الصناعية خاصة بإدخال البعد البيئي في مجال المحاسبة وذلك قصد ازالة الاثار السلبية التي يلحقها نشاط المؤسسة بالبيئة خاصة في ظل التوجه نحو تحقيق التنمية المستدامة.

ولقد تطور دور المحاسبين والعمال الذين لهم علاقة بتطبيق الاجراءات البيئية تبعا للتغير الحاصل في بيئة الأعمال الجديدة، حيث زاد الاهتمام بتطبيق الإجراءات المحاسبة البيئية من خلال التأكيد على أن انتاج المؤسسة تدار بفعالية، والتحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخلفات الملوثة للبيئة ، كما تقوم بزيادة المصداقية والعدالة وتحسين سلوك الموظفين، وبالتالي تطبيق الافصاح المحاسبي في عملياتها.

اختبار صحة الفرضيات:

بالنسبة للفرضيات التي تم اقتراحها في بداية هذا البحث، فقد تم الوصول إلى نتائج من خلال الدراسة النظرية والميدانية لبحثنا كما يلي:

- بداية بالفرضية الأولى: " توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المحاسبة البيئية والتنمية المستدامة."، توصلنا من خلال الدراسة من اثبات صحة هذه الفرضية.

- وفيما يخص الفرضية الثانية والمتمثلة في: " تقوم بعض المؤسسات العطور ومواد التجميل بالواد بمحاولة تطبيق المحاسبة البيئية إلا انها تواجهها صعوبات وعراقيل تحول دون ذلك"، توصلنا من خلال الدراسة من اثبات صحة هذه الفرضية.

بعد إجراء التحليل الإحصائي المطلوب، واختبار الفرضيات، إضافة إلى ما تم عرضه في الجانب النظري للدراسة توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- تسعى مؤسسات العطور مواد التجميل بالوادي بتعريف عمالها بالمحاسبة البيئية، رغم ضعف في المفاهيم المتعلقة معايير المحاسبة البيئية للموظفين في المؤسسة أي نقص الوعي فيها؛
- الاستغلال السيء للمواد الأولية التي تؤثر سلبا على الطبيعة.
- عدم التزام المؤسسات بالقوانين العامة للبيئة من أجل المحافظة على البيئة، من خلال مخلفات الإنتاج والتي هي المسبب الرئيسي للتلوث البيئي.
- عدم تطبيق الإجراءات الضريبية البيئية وهذا ما يزيد و يؤثر سلبا على تحقيق التنمية المستدامة.

بناء على النتائج التي توصل إليها الباحث من خلال هذه الدراسة، يقدم التوصيات التالية:

- ضرورة بذل المزيد من الاهتمام والدعم لتحقيق التنمية المستدامة من خلال تطبيق المحاسبة البيئية؛
- على المؤسسة القيام بالإفصاح المحاسبي لتحقيق التنمية المستدامة، والقيام بالتدابير الوقائية اللازمة.
- أهمية توعية المحاسبين بضرورة تطبيق المحاسبة البيئية، من خلال طريقة حساب التكاليف البيئية لما لها من أهمية.
- ضرورة تخفيض معدلات التلوث البيئي بما يتلائم مع التشريعات والقوانين البيئية.

قائمة المراجع

1. قائمة الكتب:

- قادري محمد الطاهر، التنمية المستدامة في البلدان العربية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الاولى، مكتبة حسن العصرية، لبنان، 2013.
- عبد المجيد قدي، الاقتصاد البيئي، الطبعة الأولى، دار الخلدونية، الجزائر.
- عثمان محمد غنيم، ماجدة أبو زنت، التنمية المستدامة فلسفتها و أساليب تخطيطها وأدوات قياسها، الطبعة الثانية، دار صفاء، عمان، 2009.
- عمر إقبال توفيق المشهداني، علي خلف الركابي، دور المحاسبة في المحافظة على البيئة ودعم التنمية المستدامة، جامعة جرش، الاردن.
- محمد عباس بدوى، يسرى محمد البلتاجي، المحاسبة في مجال التنمية المستدامة، الطبعة الاولى، دار الكتب و الوثائق القومية (المكتب الجامعي الحديث)، 2012.
- مطاوع السعيد السيد مطاوع، المحاسبة البيئية الاجتماعية، دار الكتب المصرية، الاسكندرية. 2017.
- ياسمين ممدوح سليمان، المحاسبة البيئية "البصمة البيئية". البيئة المستدامة. شركات البترول.

2. المجلات:

- صالح ابراهيم يونس الشعياني، خالص حسن يوسف الناصر، دور الافصاح البيئي في دعم التنمية المستدامة، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 93، سنة الخامسة والثلاثون.
- عبد المجيد قدي، الاقتصاد البيئي، الطبعة الأولى، دار الخلدونية، الجزائر.

3. المذكرات:

- إيمان ناهد محمود، المحاسبة البيئية كألية لتحقيق التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية، شهادة ماستر، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2018.
- بو معارف فاطمة الزهراء، مساهمة المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة، شهادة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.
- سعدي سيف حنان، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والافصاح عنها في المؤسسات الصناعية، مذكرة في شهاد ماجستير، جامعة قسنطينة2، قسنطينة، 2013.

- شهرة رزايقة ،وريدة قردي ،المحاسبة البيئية كمدخل لتطبيق المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية ،شهادة ماستر ،جامعة العربي التبسي ،تبسة ،سنة 2017.
 - فدوى يوريد ،دور المحاسبة الخضراء في تحقيق التنمية المستدامة ،شهادة ماستر ،جامعة العربي بن مهدي ،أم البواقي ،2019 .
 - عبد الوهاب شلي ، دور المستهلك في تحقيق التنمية المستدامة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باجي مختار عنابة، 2009-2010، ص 96.
 - يحيي جمال اللولو ،مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف البيئية في شركات الصناعية عاملة في قطاع غزة ،شهادة ماجستير، جامعة اسلامية ،غزة.
4. المراجع بالفرنسية:

Karen delchet, **qu' est que le développent durable collection a savoir France 2003.**

قائمة الملاحق



لجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة حمه لخضر بالوادي



حياة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
استمارة بحث

يسرنا ان نضع بين ايديكم هذا الاستبيان الذي يهدف إلى تعرف على "دور المحاسبة البيئية في تحقيق التنمية المستدامة" دراسة حالة في بعض مؤسسات العطور ومواد التجميل بالوادي ، حيث يتم إجراء دراسة الميدانية في بعض المؤسسات لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر من كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير من جامعة الوادي.

نأمل من سيادتكم التعاون والتكرم بالإجابة على العبارات التي يتضمنها هذا الاستبيان علما ان المعلومات التي سيتم ذكرها من طرفكم ستكون سرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث.
اخيرا تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير وشكرا لتعاونكم .

تحت إشراف الأستاذة:

من إعداد الطالبات:

د. صالحي ناجية

✓ صالحي ثورية

✓ خالدي ابتسام

✓ بن موسى هدى

أولا بيانات شخصية:

يرجي وضع العلامة (x) في الخانة المناسبة

العمر								
أقل من 30 سنة	()	من 30 إلى 40 سنة	()	من 40 إلى 50 سنة	()	أكثر من 50 سنة	()	
المستوى التعليمي								
دون شهادة	()	ثانوي	()	جامعي	()	شهادة مهنية	()	
الخبرة المهنية								
أقل من 5 سنوات	()	من 5 إلى 10 سنوات	()	من 10 إلى 15 سنوات	()	من 15 إلى 20 سنوات	()	
أكثر من 20 سنة	()							
المركز الوظيفي								
المسير المالي	()	محاسب	()	وظيفة أخرى اذكرها				()

ثانيا محاور الاستبيان: يرجى وضع العلامة (x) في الخانة المناسبة

المحور الأول : الاهتمام بالتنمية المستدامة في المؤسسة

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق بشدة	موافق	الاختيارات العبارات
					تقوم المؤسسة بوضع برامج و أنظمة تهتم بالتنمية المستدامة
					تعمل المؤسسة على وضع أهداف التنمية المستدامة ضمن خططها السنوية
					تعمل المؤسسة على إستغلال المواد الاولية بشكل لا يؤثر سلبا على الطبيعة
					تعمل المؤسسة على إستغلال الموارد الاولية بشكل جيد دون إسراف وتبذير
					تعمل المؤسسة على معالجة مخلفات العملية الإنتاجية بشكل إيجابي
					تهتم المؤسسة بالبيئة الداخلية من خلال توفر شروط العمل (الأمن، سلامة المهنية)
					تعمل المؤسسة على توعية عمالها بأهمية التنمية المستدامة
					تدعم المؤسسات المؤتمرات العلمية التي تهتم بالبيئة وتنمية المستدامة
					تسعى المؤسسة إلى تخفيض معدلات التلوث بما يتوافق مع التشريعات والقوانين البيئية
					تبذل المؤسسة جهودات تهدف إلى تقليل من التلوث

المحور الثاني : تطبيق المحاسبة البيئية

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق بشدة	موافق	الاختيارات العبارات
					تحاول المؤسسة جاهدة لتطبيق المحاسبة البيئية
					تقوم المؤسسة بإعداد تقارير خاصة ومفصلة تتضمن معلومات عن المحاسبة البيئية
					من خلال تطبيق المحاسبة البيئية تهتم المؤسسة بحساب التكلفة البيئية لما لها من أهمية
					هناك توعية للمحاسبين بأهمية تطبيق المحاسبة البيئية
					تسعى المؤسسة إلى تشغيل مصنعها بطاقة لا ينجم عنها أضرار بالبيئة

					تعمل المؤسسة على تكوين إطارتها وعمالها بهدف المحافظة على البيئة
					تعتمد المؤسسة على تكنولوجيا صديقة للبيئة
					تلتزم المؤسسة بالقوانين العامة للبيئة والتي تستند على ضرورة الحفاظ على البيئة
					تسعى المؤسسة لامتلاك موارد بشرية ذات كفاءة عالية في مجال البيئة
					تحقق المؤسسة نتائج إيجابية من خلال تطبيق المحاسبة البيئية

المحور الثالث : متطلبات وصعوبات تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسة

لتحقيق التنمية المستدامة

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق بشدة	موافق	الاختيارات العبارات
					تقوم المؤسسة بالافصاح المحاسبي لتحقيق التنمية المستدامة والتدابير الوقائية المتخذة
					تتحمل المؤسسة ضرائب عند الاضرار بالبيئة المتواجدة فيها
					تهتم المؤسسة باحترام البيئة الطبيعية ومحتواها على أساس حياة الإنسان
					تقوم المؤسسة بأبحاث تهدف إلى الحد من مخلفات سامة
					تحرص المؤسسة على تجميل المنطقة المحيطة بها و تشجيرها حفاظا على البيئة
					تسعى المؤسسة لتعريف عمالها بأهمية التنمية المستدامة