

الفصل الثاني

المحاسبة القومية البيئية

سيتناول الباحث من خلال هذا الفصل مفهوم وأهداف المحاسبة القومية، وكذلك مفهوم وأهداف المحاسبة البيئية القومية، إلى جانب تصنيفات وأسس ومبادئ الحسابات القومية البيئية، وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مفهوم ونشأة وأهداف المحاسبة القومية.

المبحث الثاني: مفهوم وأهداف المحاسبة القومية البيئية.

المبحث الثالث: تصنيفات وأسس ومبادئ الحسابات القومية البيئية.

المبحث الأول

مفهوم وأهداف ونشأة المحاسبة القومية

شهدت السنوات القليلة الماضية تطوراً ملحوظاً في مفهوم المحاسبة القومية والتي تعتبر من أحدث استخدامات علم المحاسبة، وازداد الاهتمام بالمحاسبة القومية سواء على مستوى الاجهزة الإحصائية الرسمية في الدولة، أو من الباحثين والجامعيين وذلك لما لها من أثر فعال في وضع الخطط القومي ورسم السياسات واتخاذ القرارات على المستويين القومي والدولي.

أولاً: مفهوم المحاسبة القومية

عرفت المحاسبة القومية بأنها: ذلك النظام المحاسبي الذي يهدف إلى وصف وتحليل وقياس قيمة عناصر النشاط الاقتصادي على المستوى القومي خلال فترة زمنية محدودة وعرض نتائج القياس بشكل يمكن من استخدام البيانات في رسم السياسة المالية والاقتصادية للدولة، ويتم عرض هذه النتائج في اطار احصائي منظم للأنشطة المختلفة لكل قطاعات الاقتصاد القومي (1).

من التعريف السابق يتضح أن نظام المحاسبة القومية ليس غاية في حد ذاته ولكن وسيلة لعرض وقياس ووصف الأنشطة الاقتصادية لقطاعات الاقتصاد القومي اليت تمت خلال فترة زمنية محددة، ويتم قياس وعرض وتحليل هذه الأنشطة الاقتصادية في قوائم محاسبية واحصائية متعددة تكون في مجموعها نظام المحاسبة القومية.

وعرفت المحاسبة القومية بأنها: وسيلة اصلاحية تسمح بتصوير جداول محاسبية تشتمل على مقادير كمية لإعطاء فكرة اجمالية قياسية عن النشاط الاقتصادي في دولة ما خلال فترة محددة (2).

وعرفت أيضاً بأنها: ذلك الفرع من فروع المحاسبة الذي يهتم بقياس وتحليل وعرض الجوانب الاقتصادية للنشاط القومي بطريقة منظمة ومنطقية، بحيث يمكن تقييم نتائج هذا

(1) سعيد مفيد دويان، المحاسبة القومية والحكومية في إدارة الاقتصاد القومي، (القاهرة: د.د.، د.ت)، ص 24.

(2) محمود شوقي عطا الله، المحاسبة القومية والحكومية، (القاهرة: مكتبة الشباب ، 1980م)، ص 263 .

النشاط على فترات دورية، وبحيث يمكن توفير البيانات التحليلية اللازمة لاتخاذ القرارات وترشيد السياسات القومية⁽¹⁾.

وكذلك تعرف المحاسبة القومية بأنها: نظام للمعلومات يستهدف إنتاج المعلومات عن النشاط الاقتصادي الكلي للمجتمع خلال فترة زمنية معينة، وذلك من خلال جمع وتشغيل البيانات الاقتصادية الكلية وفق اسس ومبادئ واساليب ملائمة⁽²⁾.

بالنظر لهذا التعريف تتسم مدخلات نظام معلومات المحاسبة القومية بانها بيانات تجميعية على مستوى الاقتصاد الوطني وقطاعاته، بانها بيانات ليست بالضرورة مالية بل قد تكون احصائية وكمية بل ونوعية قابلة للقياس الكمي.

أورد أحد الكتابان المحاسبة القومية تعني تبويب أو تصنيف المعلومات الكمية التي يجمعها أو يمكن تجميعها عن الأوجه المختلفة لنشاط المجتمع وقطاعاته، تبويباً يمكن معه للاقتصادي أن يكتشف العلاقات القائمة بين هذه الأوجه والقطاعات⁽³⁾.

التعريف السابق يهتم بالجانب الاحصائي مع التركيز فقط على وصف النشاط الاقتصادي في دولة ما خلال فترة محددة دون بيان ما للدور المحاسبي وادارته والدور التقييمي للأداء الاقتصادي.

المحاسبة القومية هي العلم الذي يقوم على مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية، والذي يقوم على تسجيل وعرض وتلخيص البيانات الاحصائية في مجموعة من الدفاتر والسجلات والقوائم المحاسبية، وذلك عن طريق الانشطة الاقتصادية التي تمت في الدولة خلال فترة مالية معينة، وذلك بغرض توفير البيانات التي تساعد القائمين على ادارة الدولة في اتخاذ القرارات الاقتصادية والاجتماعية⁽⁴⁾.

(1)عباس مهدي الشيرازي، اصول المحاسبة القومية، (القاهرة : دار النهضة العربية، 1982م)، ص 4.
(2) د. محمد عباس بدوي، وعبد الوهاب نصر علي، المحاسبة الحكومية والقومية، (الاسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2008م)، ص 197.

(3)صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية والقومية، (الاسكندرية: مكتبة الوفاء، 2013م)، ص 299.
(4) محمد صبري ابراهيم ندا، وخضر الزيات، أساسيات المحاسبة القومية، (القاهرة: الدار الهندسية، 1998م)، ص

وتعرض لها أحد الكتاب بأنها: مجموعة من المبادئ والاسس الاقتصادية والوسائل المحاسبية والرياضية والاحصائية التي تهدف إلى تجميع البيانات ذات الدلالة الاقتصادية على النشاط الاقتصادي التجميعي لمجتمع معين من المجتمعات خلال فترة زمنية محددة⁽¹⁾.

تتعدد تعريفات المحاسبة القومية متعدد المهتمين بدراستها واختلاف وجهات النظر بشأنها، فنجد أن الاقتصاد ينظر للمحاسبة القومية على انها مدخل مفيد فيتحليل ودراسة الاقتصاد القومي الراهن، والذي حدا بالبعض إلى تسميتها بالمحاسبة الاقتصادية، وعلى ذلك ومن وجهة نظر الاقتصادي لا تعدو إلا أن تكون عرضاً منظماً للنشاط الاقتصادي معبراً عنه في صورة صفقات ومعاملات، ومن ناحية اخرى نجد أن رجل الاحصاء ينظر إلى المحاسبة القومية على أنها وسيلة لتجميع الاحصاءات والتقديرات المختلفة عن اوجه النشاط الاقتصادي لدولة في مجموعها خلال فترة معينة، ويدخل رجال السياسة مع المهتمين في دراسة المحاسبة القومية على اعتبار أنها أداة نافعة في ترشيد القرارات وحل المشاكل المتعلقة بتنمية ثروات المجتمع وكيفية توزيعها، بما يحق قيماً اجتماعية معينة، ونسبة لهذا الجانب الاجتماعي للمحاسبة القومية دعا البعض إلى تسميتها بالمحاسبة الاجتماعية⁽²⁾.

أما المحاسب فيعبر كل وجهات النظر السابقة مكملة لبعضها البعض على أساس انها ابعاد مختلفة لصورة متكاملة فهو يدرك أن نطاقالمحاسبة القومية أبعد من كونه من مجرد حسابات للدخل والنتاج القومي، كما ان مادتها العلمية هي مزيج من المفاهيم الاقتصادية والمحاسبية وذلك بالإضافة إلى القميالاجتماعية السائدة فيالمكان والزمان، كما يدرك المحاسب ان اهداف المحاسبة القومية هي مجموعة من الادوات والطرق المحاسبية والاحصائية والرياضية، فالمحاسبة القومية في واقع الامر ملتقى لأكثر من حقل واحد من

(1) عصام الدين محمد متولي، مبادئ المحاسبة القومية، (القاهرة : مكتبة النصر، 1992م)، ص 13 .

(2) المرجع السابق، ص 10 .

حقول المعرفة الاقتصاد، الاحصاء، الرياضة، والسياسة، وهي بهذا مثل رائع على تداخل العلوم الانسانية وتشابكها من أجل رفاهية الانسان وتنمية قدرته على التحكم والتنبؤ⁽¹⁾.
المحاسبة القومية تعني تبويب أو تصنيف المعلومات الكمية التي يمكن جمعها من الأوجه المختلفة لنشاط المجتمع الاقتصادي وقطاعاته⁽²⁾.
المحاسبة القومية هي أحد فروع المحاسبة القومية اليت تتكون من حسابات القطاعات المكونة للاقتصاد القومي، لذا يمكن عد المحاسبة القومية علماً متطوراً يتلاءم وطبيعة التطور في الاقتصاد⁽³⁾.

بعد أن تناول الباحث المفاهيم المختلفة للمحاسبة القومية يستنتج الآتي:

- تعددت التعاريف التي تناولت المحاسبة القومية من وجهة النظر المحاسبية والاقتصادية، بالتالي لابد من البحث عن مدى ترابطها مع الأنشطة الاقتصادية.
 - المحاسبة القومية هي إحدى فروع التي تهتم بقياس مجموعة ما أنتجته عوامل الإنتاج المختلفة خلال فترة زمنية معينة.
 - المحاسبة القومية علم متطور يتطور ويتلاءم وطبيعة التطور في الاقتصاد.
 - مصطلح الحسابات القومية يستخدم لوصف الإحصاءات والأنظمة التي تشمل المحاسبة الاجتماعية (نظام الحسابات القومية)، تحليل المدخلات والمخرجات، تحليل التدفقات المالية، الميزانيات القومية.
- بالتالي يستطيع الباحث أن يعرف المحاسبة القومية بأنها، هي التي تهتم بقياس وتحليل وعرض الجانب الاقتصادي للنشاط القومي بطريقة تساعد على فهم وظيفة

(1) عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق ، ص 15 .

(2) فؤاد السيد المليجي، المحاسبة القومية، (الإسكندرية: مكتبة ومطبعة شعاع المعرفة الفنية، 2002م)، ص504.

(3) عبد الحي مرعي، المحاسبة القومية ونظام حسابات الحكومة، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1988م)، ص51.

الاقتصاد ككل، كما يشتمل أيضاً على تطبيق البيانات المجمعة لتحليل العمليات التي تتم في النظام الاقتصادي.

ثانياً: أهداف المحاسبة القومية

تتمثل أهداف المحاسبة القومية في الآتي:

1. إن الهدف الأساسي للمحاسبة القومية يتمثل في قياس النشاط الاقتصادي، وبطريقة أكثر تحديداً قياس الاداء الاقتصادي في ظل ظروف معينة أو لبلد معين، وبالتالي فإن المقارنات المتعلقة بإجماليات الدخل القومي ومخرجات النشاط الاقتصادي والانفاق القومي لفترة زمنية معينة مقارنة بتلك التي كانت سائدة في فترة سابقة تصبح أكثر أهمية بالمقارنة بالدراسة الساكنة للاقتصاد عند لحظة زمنية معينة⁽¹⁾.

2. إن الاقتصاد اليوم يهتم بسلوك الأفراد والوحدات المنتجة والتنظيمات المختلفة للمجتمع يعد قائماً بات الصيغة الاقتصادية التقليدية التي تبحث فيها العلاقة بين الوحدات المنتجة والوحدات المستهلكة. ولكن المفاهيم البيئية تعد ركيزة إضافية جديدة على المجتمع بما تقدمه من عناصر الإنتاج من سلع وخدمات إلى مجموع الافراد والوحدات المنتجة التي تستلم من المجتمع والوحدات المنتجة الأضرار البيئية المختلفة. إن ما يطرأ على تطور في علم الاقتصاد ينعكس مباشرة على المحاسبة القومية، ولكنها لا تستطيع أن تحقق حاجات الاقتصاد ما لم تكن كمية ومحددة خلال فترة زمنية معينة بالأحرى تتلاءم جملة وتفصيلاً مع مجموعة المفاهيم واليوت هي ركيزة أهداف المحاسبة القومية، وهي⁽²⁾:

أ. تحديد تشكيل المبادلات السلعية والخدمات والمالية وأثرها على التوقعات المالية للمجتمع.

ب. وفرة البيانات التي تساعد في رسم السياسة الاقتصادية والمالية للدولة، وذلك عن طريق إجراء المقارنات بين فترة وأخرى. ومقارنتها بين دول العالم المختلفة.

(1) عصام الدين متولي، مرجع سابق، ص 7 .

(2) د. اياد بشير الجبلي، تطوير الحسابات القومية في ظل التغيرات الاقتصادية البيئية، مجلة تنمية الرافدين، المجلد السابع والسبعون، العدد السابع والعشرون، 2005م، ص 151.

ج. إمكانية استخدام المعلومات التي تنتجها أدوات المحاسبة القومية في دراسة الخطط الاقتصادية والمالية للمجتمع، والتعرف على الإمكانيات الإنتاجية المتاحة وكيفية استغلال الأمتل للموارد الطبيعية الماحة.

د. قدرة المحاسبة القومية على توفير البيانات لإعداد ميزانية الاقتصاد القومي التي تتضمن الأرقام الفعلية للدخل القومي للسنة الحالية مع مقارنتها ببيانات تقديرية توضح الدخل القومي للسنة التالية.

3. كما تهدف المحاسبة القومية إلى تصوير نتيجة النشاط الاقتصادي لدولة معينة خلال فترة معينة وتحديد مركزها الاقتصادي وثروتها القومية في تاريخ معين، فهي تمدنا ببيانات اجمالية عن الاوضاع والظواهر الاقتصادية ويمكن الحصول على مؤشرات مهمة من خلال الاجماليات منها⁽¹⁾:

- أ. معدلات التنمية وذلك عن طريق تحديد الزيادة المحققة في الناتج.
- ب. الكفاية الانتاجية وذلك عن طريق دراسة مقارنة لمستلزمات الانتاج.
- ج. مستوى المعيشة وذلك عن طريق مقارنة الزيادة في الاستهلاك النهائي بالزيادة في عدد السكان هلال فترات مختلفة.
- د. المعامل الفني لرأس المال وذلك عن طريق مقارنة الزيادة في رأس المال وقيمة الناتج النهائي.
- هـ. ترشيد السياسات الاقتصادية في المحاسبة القومية عن طريق تحليل الجزئيات التي تتكون منها الاجماليات تم تبويبها على اسس متعددة تمكن من معرفة الجوانب المختلفة للنشاط الاقتصادي (الانتاج، الاستهلاك، الاستثمار، التصدير).
- و. استخدام بيانات المحاسبة القومية ليس قاصراً على المستوى القومي، وإنما يمتد إلى مجالات اخرى على مستوى رجال الاعمال والصناعة والنقابات العمالية.

(1) د. محمد عباس بدوي، ود. عبد الوهاب نصر، مرجع سابق، ص.ص 199-200.

ز. تيسير المقارنات الزمانية إذ تستخدم بيانات المحاسبة القومية في عمل مقارنة للمؤشرات الاقتصادية المختلفة بين فترة وأخرى.

ح. تيسير المقارنات الدولية.

ط. الحكم على مدى صحة البيانات القومية. إذ تعطي اطار منطقي ومتماسك وكامل عن تفاصيل النشاط القومي، وبشكل يمكن من التأكد من دقة وموضوعية البيانات الناتجة.

4. كما يمكن القول أن الأهداف العامة التي تسعى إلى تحقيقها المحاسبة القومية لا تختلف كثيراً عن اهداف نظام محاسبي آخر، ومن هنا يمكن القول أن النظام المحاسبي القومي ليس هدفاً في حد ذاته وإنما هو وسيلة لتحقيق عدة أهداف منها⁽¹⁾:

أ. قياس نتائج اعمال النشاط الاقتصادي للوحدة المحاسبية (لدولة) فترة معينة من (دخل، انفاق، انتاج).

ب. تحديد المركز الاقتصادي القومي في تاريخ معين.

ج. توفير المعلومات اللازمة للتخطيط ومتابعة وتوجيه النشاط الاقتصادي القومي.

5. تهدف المحاسبة القومية إلى توفير المعلومات التي تعكس الأداء الاقتصادي للمجتمع والوحدات التي يتكون منها في صورة تجميعية خلال فترة زمنية معينة. وتقوم المحاسبة القومية على المبادئ والقوانين التي تحكم تحديد المعلومات التي تقوم لتوفيرها. وتعد معلومات المحاسبة القومية على مستوى القطاعات والصناعات على مستوى المجتمع كله وتساعد المحاسبة القومية على تحليل الظواهر الاقتصادية ودراستها بالتالي فهي تمكن من التخطيط الاقتصادي على المستوى القومي⁽²⁾.

6. تهدف المحاسبة القومية بصفة عامة إلى تحقيق غرضين رئيسيين هما⁽³⁾:

(1) حامد طلبة محمد ابو هيبه، اصول المحاسبة القومية، (عمان: دار زمزم للنشر والتوزيع، 2011م)، ص 25 .
(2) د. أحمد محمد نور، مبادئ المحاسبة المالية المبادئ والإجراءات المحاسبية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2009م)، ص30.
(3) د. صلاح الدين عبدالمنعم مبارك، مرجع سابق، 302.

أ. وصف وتصوير الاقتصاد القومي باستخدام مصطلحات إحصائية يتم وضعها في إطار من الحسابات والجداول بطريقة يسهل فهمها من قبل الاقتصاديين والإداريين المتخصصين في هذا المجال في شتى أرجاء العالم.
ب. توجيه استخدام هذه الأنظمة المتعلقة بالقياس لأغراض التخطيط ورسم السياسات الاقتصادية والمالية للدولة.

7. تسعى المحاسبة القومية إلى تحقيق المنافع التالية (1):

أ. تحديد القطاعات الأكثر استنزافاً للموارد الاقتصادية على المستوى القومي، وتقديم معلومات عنها لمن يهمل الأمر لاتخاذ الاجراء اللازم في هذا الشأن.
ب. تحسين كفاءة التشريعات والسياسات نتيجة لتوفير المعلومات المناسبة للسلطات التنفيذية والتشريعية في هذا الشأن وتحديد الآثار السالبة التي تتحملها القطاعات نتيجة استخدام تشريعات وسياسات بديلة .
ج. قياس مدى نجاح كل قطاع في تنفيذ سياسات الدولة المالية والمحافظة عليها.
د. تحقيق الاستخدام الكفاء والفعال للموارد بجانب تقديم معلومات تستخدم على نطاق واسع في تقييم الاداء والظروف الاقتصادية والمناطق الجغرافية المختلفة.
يرى الباحث بأن تطوير المحاسبة القومية لأبد وأن يأتي من جملة من المفاهيم والأهداف المذكورة أنفاً، فضلاً على أن تكون معتمدة على أرقام وقياسات كمية تتطابق مع بعضها البعض من حيث التدفقات المالية المتأتية من الأنشطة الاقتصادية مع المدفوعات لعوامل الإنتاج والاستهلاك والادخار والاستثمار، فهي عبارة عن دراسة لمدخلات الأنشطة الاقتصادية المتضمنة للعناصر البيئية وتحليل العلاقات بين العلاقات الإنتاجية التي تسهم في الناتج الكلي من السلع والخدمات.
يخلص الباحث إلى أن المحاسبة القومية هي ذلك الفرع من المحاسبة الذي يهدف إلى النصيحة مؤشرات تعبر عن حالة النمو الاقتصادي لإعطاء صناع القرار قاعدة معلومات

(1) محمد عبد الحميد مطاوع، دور المحاسبة القومية البيئية في تحقيق التنمية المستدامة في مصر، مجلة آفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد الاول والثاني، 2007م، ص 15.

تميزت تلك المراحل بالاهتمام بالقياس الكمي للظواهر الاقتصادية حيث يعتبر ذلك من اهم ما جاء في المحاسبة القومية، حيث حظي التعبير الكمي عن الظواهر باهتمام مبكر حتى أنه سبق نشأة علم الاقتصاد ذاته، بل ان بعض الظواهر ومكونات ومفاهيم الحسابات القومية قد جاءت متفرقة عند بعض الكتاب الاقتصاديين منذ بدء الاهتمام بالظواهر وايضاً المسائل الاقتصادية، ومن اهم المحاولات التي تناولت القياس الكمي للظواهر (1):

أ. محاولة (سيسلت 1608 - 1656) في مؤلفه دائرة التجارة في العام 1626م وهو أول مؤلف يظهر فيه مميزات التجارة.

ب. محاولة توماس (1571 - 1641م) واستخدامه لميزات المدفوعات، وابتكاره فكرة ترصيد الميزات وبيان أهمية التجارة غير المنظور واثرها على عائدات التجارة حيث اضاف عائدات الشحن عبر البحار والتأمين إلى عائدات التجارة.

3. مراحل ارتبطت بالجوانب التحليلية للإجماليات القومية:

من اهم تلك المحاولات:

أ. محاولة جريجوري كنج (1696م) وتناولت اظهار المجاميع الكلية للدخل والمجاميع الجزئية له.

ب. محاولة موكوك في (1837م) وبورتر (1843م) وكانت محاولتهما تكملة لمحاولة وليم وجريجوري كنج .

ج. لينو مارفيومحاولته الربط بين الاقتصاد والاحصاء.

رابعاً: التطورات المعاصر في المحاسبة القومية

يشير استقراء ادبيات الاقتصاد الكمي والمحاسبة القومي إلى ان التطورات الحديثة لها جانبان: الجانب الاقتصادي والجانب المحاسبي، الجانب الاقتصادي يشمل المتغيرات الجديدة المتنوعة على المستوى القومي في حين الجانب المحاسبي يمثل استجابة وملاحقة

(1) سعد حافظ محمد صدقي، الحسابات القومية، (القاهرة : معهد التخطيط القومي، 1999م)، ص 8 .

المحاسبة القومية للمتغيرات الجديدة والمتنوعة من ناحية اخرى، وتتمثل التطورات الحديثة للمحاسبة القومية في (1):

1. نظام الحسابات القومية للأمم المتحدة 1993م SNA:

يمثل نظام الحسابات القومية للأمم المتحدة تطوراً وتقدماً رئيسياً في المحاسبة القومية، ويمكن تقدير جوهرية تطورات نظام المحاسبة القومية مع نظام الحسابات القومية 1993م بالمقارنة مع نظم الحسابات السابقة 1953م، 1968م وذلك في ضوء الخلفيات التاريخية، وقد تأثر نظام المحاسبة القومية الدولي 1993م بعدة عوامل من بينها، ما يلي (2):

- أ. تطور اقتصاديات الدول خلال الفترة التي تلت صدور نظام 1968م.
- ب. التضخم المالي الذي يعتبر محور الاهتمام الاساسي للسياسات العامة.
- ج. تغيير دور الحكومة في دول كثيرة لاسيما تلك الدول التي في طريقها للانتقال إلى الاقتصاد السوقي.
- د. اكتساب أنشطة الخدمات اهمية متزايدة.
- هـ. تطور المؤسسات والاسواق المالية وظهور ادوات مالية مستحدثة.
- و. الاتفاقيات الدولية وما لها من اثر في تكييف النظم المحاسبية الداخلية في تلك البلدان وضرورة تمثيلها مع الاوضاع الراهنة والمتغيرات العالمية الجديدة.
- ز. التفاعل المتزايد بين الاقتصاد والبيئة واكتسابه اهتماماً كبيراً ومتزايداً ومن السمات العامة لنظام المحاسبة القومية 1993م:

أ. يعطي ارشاداً للمحاسبين نحو كيفية ايجاد نظام متكامل للمحاسبة القومية.

ii. المرونة في تكوين إطاره ويتلاءم مع الظروف والمتغيرات البيئية.

(1) السيد أحمد السقا، التطورات الحديثة والمعاصرة في المحاسبة القومية، مجلة الإدارة العامة الرياض: معهد الادارة العامة، العدد الرابع، 2000م، ص 760 .

(2) الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي والتطوير، نيويورك، ص 13 .

iii. يعزز البعد المركزي للحسابات القومية في اعداد الاحصاءات.

2. مكونات الاطار المحاسبي لنظام المحاسبة القومية الدولي 1993م:

تأثر نظام المحاسبة القومية الدولي 1993م بالتغيرات التي حدثت في المؤسسات والسياسات العامة لاقتصاديات العالم ، وقد احتوى هذا النظام على عدد من المكونات تؤلف إلى حد ما هيكل النظام يوضح مختلف الجوانب والاحتياجات المحاسبية، وتتمثل هذه الجوانب والاحتياجات في (1):

1. الوحدات والقطاعات:

اعتبر النظام ان الوحدات والقطاعات هي مراكز المسؤولية القانونية، حيث أنها مراكز اتخاذ القرارات المتعلقة بجميع جوانب الحياة الاقتصادية، لذا يعطي النظام أولوية لحيازة الاصول والخصوم بشكل مستقل قانونياً ، لأن ذلك يوفر بطريقة افضل تنظيم جميع وعرض البيانات والمعلومات وقد اشترك النظام في تقسيم قطاعاته على:

أ. الشركات المالية.

ب. الشركات غير المالية.

ج. الوحدات الحكومية بما فيها صناديق الضمان الاجتماعي.

د. العائلات.

هـ. المؤسسات غير الهادفة للربح والتي تخدم العائلات .

و. العالم الخارجي.

2. المعاملات والتدفقات النقدية الاخرى:

تكون معظم المعاملات في الاقتصاديات السوقية الحديثة معاملات نقدية وتحدث بين وحدات مؤسسية مختلفة، وتشكل القاعدة الاساسية لتقييم التدفقات النقدية في الحسابات القومية ، وتعتبر الاهمية النسبية للمعاملات غير النقدية حسب نوع الاقتصاد والاهداف التي يسعى النظام المحاسبي لتحقيقها، وهي بوجه عام اكبر بالنسبة للاقتصاديات الاقل تطوراً منها بالنسبة للاقتصاديات الكبيرة.

(1) United Nation, the System of National Accounting 1993, New York, 1992, P523.

3. الاصول والخصوم:

انشأ نظام 1993حساباً مستقلاً بقصد اعادة تقييم الاصول لإيضاح اثار التضخم وقسم فروق اعادة التقييم إلى فروق نتيجة التغيرات في المستوى العام للأسعار وفروق نتيجة التغيرات في الاسعار النسبية، كما صنف الاصول إلى اصول مالية واصول غيرمالية (منتجة وغيرمنتجة) وبوجه عام تخدم معظم الاصول غير المالية غرضين الاول بقصد استعمالها في النشاط، والثاني انها تفيد مستودعات للقيمة، بينما الاصول غير المالية مستودعات مباشرة رغم انها تؤدي وظائف اخرى ايضاً .

4. الأهداف:

يهدف النظام إلى تحقيق مجموعة من الاهداف تتمثل في:

أ. توفير اطار مفاهيمي ومحاسبي شامل لوضع قاعدة بيانات لاقتصاد كلي لتحليل وتقييم اداء هذا الاقتصاد.

ب. توفير بيانات ومعلومات تشمل مختلف انواع الانشطة والقطاعات الاقتصادية على السواء.

ج. دراسة آليات العمل غير النظامية في اقتصاد ما.

د. ادى التقدم في استخدام برامج وتقنية الحاسب الالى إلى التمكين من اجراء تحليلات اقتصادية قياسية لنماذج الاقتصاد الكلي الكبيرة، واصبح بموجب ذلك ان يقوم بها عدد متزايد من الشركات والمؤسسات الخاصة التي تتوفر لها موارد محدودة .

يمثل نظام المحاسبة القومية 1993م مرحلة من مراحل تطور المحاسبة القومية رغم انه لازمته مشاكل في التطبيق العملي تتمثل في (1):

1. رسوم خدمات الوساطة المالية:

هي تلك التي تقاس بصورة غير مباشرة، وتناولت اللجنة الاحصائية في العام 1993م

(1) محمد علي لطفي، دراسات في المنظمات التي تستهدف تحقيق الربح ونظام الحسابات القومية، (القاهرة : د.ن، 1999م) ، ص 188 .

بالتفصيل القضايا ذات الصلة وقبلت اقتراحاً من الفريق العالم المشترك بين الامانات والمعني بالحسابات القومية بتوفير معالجة مرنة في نظام الحسابات القومية، ومن شأن هذه المعالجة أن تعترف تفصيل أو صواب تخصيص هذه الرسوم كاملة بينما يسمح بمرونة التنفيذ فيدول معينة.

2. تكلفة رأس المال:

اشتمل مشروع نظام الحسابات القومية 1993م على حساب لإيجار المباني التي تملكها وتشغلها الحكومة والمؤسسات غير الهادفة للربح غير ان هذه المعاملة تخلق صعوبات نظرية وعملية، حيث أن تغطية الاصول يجب أن يكون اكثر شمولاً من تغطية المباني إذا ما اريد استخدام مفهوم تكلفة رأسالمال، لذلك حذفت هذه الحسابات ووضعت على برنامج البحوث.

3. الاعانات المستهلكين:

حيث لم يتم التوصل إلى معيار يمكن من خلاله التمييز بين الدفعات التي تعامل على أنها تفيد المستهلكين بصورة رئيسية، والمدفوعات التي تعامل عل أنها تفيد المنتجين بصورة رئيسية، ويلزم اجراء مزيد من البحوث لا سيما بالنظر إلى اهمية الاعانات في بعض الدول.

4. التمييز بين النشاط الاقتصادي النظامي وغير النظامي:

واجه نظام 1993م صعوبة في ايجاد معايير مناسبة للتمييز بين الانشطة الاقتصادية النظامية وغير النظامية، وهو تمييز يفيد على نطاق واسع، وتقوم منظمة العمل الدولية بدور رائد في هذا المجال والموضوع مطروح على بحوث المحاسبة القومية لدعم التعاون المستمر مع منظمة العمل الدولية في هذا الشأن .

مما سبق من مراحل نشأة المحاسبة القومية يرى الباحث أن المحاسبة القومية مرت بمجموعة من المراحل المختلفة في نشأتها وتطورها حتى وصلت إلى ما هي عليه حتى الآن.

خامساً: العلاقة بين المحاسبة القومية وعلم الاقتصاد

يهتم علم الاقتصاد بالكيفية التي يستخدم بها افراد المجتمع الموارد الاقتصادية المتاحة من السلع والخدمات، ثم بدراسة قرارات الافراد المتعلقة بتوزيع استهلاك هذا الانتاج بين الاستهلاك الحالي والمستقبلي .

المحاسبة القومية تهتم اساساً بتقديم بيانات تتعلق بالنشاط الاقتصادي والذي يتم حدوثه في فترة زمنية محددة في بلد معين، فهي تهتم اساساً بتجميع وقياس وتوصيل معلومات عن التدفقات النقدية الخاصة بالمصادر الاقتصادية المتاحة للقطاعات أو لمجموعة من الوحدات الاقتصادية في المجتمع (1).

من هنا يتضح أن هناك اهتماماً متبادلاً بين كل من المحاسبين القوميين والاقتصاديين فاهتمامات المحاسب القومي تنصب اساساً على علمية تجميع البيانات وقياس وتفسير الانشطة الاقتصادية المختلفة للأفراد وقطاعات المجتمع والتي هي اساساً من اهتمامات علم الاقتصاد، ولما كان علم الاقتصاد يهتم اساساً بمحاولة شرح العلاقات الاقتصادية على المفاهيم النظرية، تحاول المحاسبة القومية أن تقيس هذه العلاقات الاقتصادية عملياً، فالمحاسب القومي يعمل على توفير مجموعة من البيانات للاقتصادي الذي يستخدمها لاختبار نظرياته المختلفة على ضوء ما حدث فعلاً في الواقع، من اجل هذا كله لأبد أن يكون القياس المحاسبي القومي بهذه العلاقات الاقتصادية متفهم المفاهيم الاساسية للاقتصاد، وفي هذا الخصوص هناك اتفاق متبادل بين المحاسبة القومية وعلم الاقتصاد في المفاهيم الخاصة للعلاقات والانشطة الاقتصادية في المجتمع، وفي هذا الخصوص تتخذ كلاً من المحاسبة القومية وعلم الاقتصاد القيم الجارية (قيم السوق) كأساس لقياس وشرح السلوك والنشاط الاقتصادي لقطاعات الاقتصاد المختلفة.

مما سبق يرى الباحث ان النقاء المحاسبة القومية والاقتصاد يمثل ضرورة من ضرورات البحث العلمي، فالبحث عن حقائق الحياة الاقتصادية متمثلاً في المحاسبة

(1) سعيد مفيد دويان، مرجع سابق، ص 32 .

القومية والاستفادة من ذلك كأساس لعمل الاقتصاد مما يجعل من الأخيرة أداة أكثر واقعية لنشاط الاقتصاد القومي .

سادساً: الهيكل العام للمحاسبة القومية

يمكن تقسيم هيكل المحاسبة القومية إلى قسمين رئيسيين (1):

1. الحسابات والقوائم الإجمالية (حسابات الدخل القومي)

تتناول هذه الحسابات قياس الدخل القومي من كافة جوانبه (أي من حيث مصدره، ومن حيث كيفية توزيعه على عوامل الإنتاج التي شاركت في تحقيقه ومن حيث كيفية تخصيصه بين أوجه الانفاق المختلفة) وهذا تناول للدخل القومي من زوايا الثلاث (الناتج والدخل والانفاق) يحقق فضلاً عن أهمية قياس هذه الجوانب مساهمة كبيرة في كفاءة وفعالية الحسابات والقوائم المالية الأخرى. إذ يمكن إعداد وتصوير ميزان المدفوعات من خلال حساب العالم الخارجي كأحد الحسابات القومية، كما أن قياس رأس المال القومي بالميزانية القومية يمكن أن يتم من خلال بيانات الانفاق الاستثماري بالحسابات القومية (إذا اتبعت طريقة الجرد المستمر)، أو من خلال بيانات الدخل القومي بالحسابات القومية (إذا اتبعت طريقة رسمة الدخل)، كذلك فإن بيانات الحسابات القومية تعتبر نقط البداية عادة في استخدام حسابات المستخدم / المنتج وجدول التدفقات النقدية والموازنة القومية.

على ذلك فإن المشاكل التي تصادف قياس الدخل القومي والاداء التي يعتمد عليها في التغلب عليها تنعكس بشكل أو بآخر على باقي الحسابات والقوائم الأخرى بالمحاسبة القومية، ومما ينبغي ملاحظته أنه من خلال تصوير حسابات الدخل القومي يمكن إعداد حسابات الادخار والاستثمار الذي تمثل في التكوين الرأسمالي الناتج من اضافة الاصول الثابتة والمخزون السلعي مع بيان مصادر تمويله (2).

(1) حامد طلبة محمد أبو هيبية، مرجع سابق، ص 19 .

(2) عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 18 .

2. الميزانية العمومية:

هي عبارة عن توحيد للميزانيات المعدة طبقاً للمفهوم القومي لكافة الوحدات المكونة للاقتصاد القومي، فهي كشف بأرصدة الحسابات الاصول والخصوم في تاريخ معين، وهي بهذا تختلف عن حسابات الدخل القومي وحسابات الادخار والاستثمار القومي في أن هذه الاخيرة تتعامل مع تدفقات وليس مجرد ارصدة، كما انهالك علاقة الميزانية بحسابات الدخل وحسابات الادخار والاستثمار من نفس طبيعة العلاقة بين قائمة المركز المالي وحسابات النتيجة في المحاسبة المالية وهناك عدة طرق تقاس بها ارصدة الميزانية القومية منها(1):

- أ. طريقة التقدير المباشر للأرصدة الموجودة بميزانيات وحدات الاقتصاد القومي والتي اعدت أو عدلت طبقاً للمفاهيم القومية.
 - ب. طريقة الجرد المستمر ويتم ذلك عن طريق تقدير الانفاق الاستثماري الذي تم خلال الفترة بعد أن تم تعديلها بالتغيرات في مستوى الاسعار وازافة أو طرح العجز أو الفائض الخارجي.
 - ج. طريقة رسملة الدخل بسعر الفائدة السائد مع اضافة قيمة تقديرية لرأس المال العام الذي لا يحقق دخلاً مباشراً .
 - د. طريقة التراكات وذلك بضرب متوسط عمر جيل المقيمون في قيمة التراكات السنوية.
- كما يجب مراعاة أن الحسابات والقوائم القومية الاجمالية يمكن ان تمد على عدة مستويات:

- i. حسابات قومية على مستوى القطاع: حيث يتم تجميع الحسابات للوحدات التي تكون قطاعاً .
- ii. قطاعات الاقتصاد القومي كوحدة متكاملة.
- iii. حسابات قومية على مستوى الاقتصاد القومي ككل : وذلك كوحدة واحدة تحوي عدة قطاعات.

(1) حامد طلب محمد ابو هيبية، مرجع سابق ، ص 23 .

3. ميزان المدفوعات:

هو عبارة عن قائمة تصور علاقات العالم الخارجي بالدولة إذ تتضمن الصادرات والواردات المنظورة وغير المنظورة وكذلك تركات رؤوس الاموال عبر الحدود، أي أنه يشتمل على السلع والخدمات الصادرة والواردة والمساعدات والقروض الدولية بجانب حركة الذهب والعملات الاجنبية بحيث بين عمليات التبادل السلعي والخدمي والنقدي بين الدولة وبقية العامل من وجهة نظر الدولة، وعلى هذا يصبح ميزان المدفوعات أداة فعالة في التعرف على طبيعة العلاقات الدولية وترشيدها وقياس اثر هذه المعاملات على المجاميع القومية (الدخل، الانفاق، والنتائج).

4. الموازنات القومية:

تختلف الموازنات القومية عن الميزانيات القومية بمثل اختلاف الموازنات في المشروعات عن ميزانياتها، فالموازنة عبارة عن خطة للمستقبل بينما الميزانية قائمة تصور المركز الاقتصادي الفعلي في تاريخ معين، والموازنة يتم اعداد تقاريرها في ضوء الظروف الاقتصادية والاجتماعية وغيرها، والتي ينتظر ان تسود خلال الفترة المستقبلية التي تعد عنها الموازنة، لذا فإنها تتضمن الاهداف المطلوب تحقيقها خلال فترة مقبلة والموارد اللازمة لتحقيق ذلك، أي انها بمثابة تعبير كمي ونقدي عن هذه الاهداف.

مما يجب مراعاته ان تقسيم الحسابات الاساسية في مجتمع ما قد يتأثر بعدة عوامل تؤثر بلا شك في تصميم النظام المحاسبي القومي والذي يعتمد بدوره على الاهداف المطلوب تحقيقها، وطبيعة واثر الظروف والاضاع الاجتماعية والاقتصادية السائدة ومدى توافر البيانات والاحصاءات.

5.النظم المحاسبية القومية على المستوى القومي:

يمكن الاشارة إلى أن النظم المحاسبية على المستوى القومي تنقسم إلى (1):

أ. نظم خاصة:والتي بدورها تتكون من:

(1) أحمد محمد موسى، مذكرات في المحاسبة القومية، (القاهرة: دار النهضة العربية، د.ت) ، ص 7 .

- i. خاصة بدولة رأسمالية: حيث يؤدي جهاز السوق دوره في توزيع الموارد الاقتصادية وفي احداث توازن تلقائي بين العرض والطلب بحيث يصبح السعر مقياساً لكفاءة الاقتصادية.
- ii. دولة اشتراكية: حيث يكون الاعتماد على اجهزة التخطيط المركزي وبحيث تقوم الموازنة السلعية بالدور الذي يقوم به جهاز الثمن في تخصيص الموارد الاقتصادية .
- ب. نظم موحدة:هي التي تعتبر مصدراً رئيسياً لنظم الدول التي لا يتوافر لها نظام خاص بها (ومعظم الدول النامية كذلك).
- تهدف هذه النظم إلى ارشاد الدول إلى اعداد حساباتها القومية وكذلك تيسير اجراء المقارنات الدولية ومن امثلة هذه النظم الموحدة:
- النظام المقترح من هيئة الامم المتحدة الذي ظهر في العام 1953م باسم الحسابات القومية والجداول الملحقه والذي تمتعده في العام 1968م ومن ثم 1993م والذي يرمز له بالرمز (S.N.A)A system of National Accounts.
 - النظام المقترح من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الأوربية والذي تم تعديله عام 1952م، 1958م.
 - النظام المقترح من جامعة الدول العربية في يناير 1971م.

المبحث الثاني

مفهوم وأهداف المحاسبة القومية البيئية

تزايد الاهتمام في الآونة بالبيئة والمحافظة على الموارد الطبيعية محلياً إقليمياً وعالمياً سعياً نحو تحقيق التنمية المستدامة، حيث أن تكون التدهور البيئي عالية ومستمرة في التزايد، وتغوق النمو الاقتصادي، وتحد من فاعلية برنامج لدولة للإصلاح الاقتصادي.

مفهوم المحاسبة القومية البيئية:

يعرف مركز بحوث ومعلومات المحاسبة الإدارية البيئية المحاسبة البيئية القومية بأنها: المحاسبة على المستوى القومي التي تأخذ في الاعتبار أثر الأنشطة الاقتصادية على مخزون وتدفقات الموارد الطبيعية والتكاليف البيئية التكاليف الخارجية⁽¹⁾.

وعرفت بأنها: المحاسبة عن الأداء البيئي والاقتصادي من خلال تهيئة وتطوير نظم المحاسبة ملائمة تتعلق بالبيئة وتطبيقاتها⁽²⁾.

كذلك عرفت المحاسبة القومية البيئية على أنها: تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيف الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة البيئية⁽³⁾.

وعرف أحد الكتاب المحاسبة القومية البيئية على أنها : تقوم بحاسب جديد ضمن المحاسبة البيئية يختص بتحديد وقياس الأنشطة البيئية والموارد الطبيعية على المستوى القومي في إطار قياس النشاط الاقتصادي، والتقرير عنها إلى من يهمه الأمر لاتخاذ القرارات المناسبة من هذا الشأن⁽⁴⁾.

(1) محمد عبد الحميد مطاوع، دور المحاسبة القومية البيئية في تحقيق التنمية المستدامة في مصر، مجلة آفاق جديدة، العددان الأول والثاني، 2007م، ص 14.

(2) كانزنييت www.arqb.api.arg.com

(3) قدر بالحسيني: مفهوم المحاسبة القومية البيئية، متاح على الرابط الإلكتروني: تم الاطلاع يوم 29-10-2015م. www.ar-ar.pemalink.com

(4) فؤاد السيد المليجي: المحاسبة القومية، (القاهرة، مكتبة الشعاع، 2004م)، ص 504.

وليس خافي على أحد أن المحاسبة القومية هي إحدى فروع المحاسبة التي تهتم بقياس مجموعة ما أنتجته عوامل الإنتاج المختلفة خلال فترة زمنية محددة مع اعتبار النظر إلى البيئة الطبيعية⁽¹⁾.

يرى الباحث أن المحاسبة البيئية القومية لا تخرج عن كونها جزء من المحاسبة القومية يهتم بقياس عوامل الإنتاج المختلفة من منظور بيئي خلال فترة زمنية محددة مع اعتبار النظر إلى البيئة الطبيعية.

ثانياً: أهداف المحاسبة القومية البيئية

تتمثل أهداف المحاسبة القومية البيئية في الآتي:

1. تحديد وقياس التكاليف والمنافع البيئية على المستوى القومي، وربطها بالمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية.
 2. المساعدة في تحسين عملية اتخاذ القرارات على المستويين القومي والدولي، بتقديم المعلومات المناسبة لمعدي الحسابات القومية والسلطات السياسية والمنظمات البيئية المدنية المحلية والقومية والدولية التي يهتما الأمر.
 3. تقديم تقارير خارجية لمن يهمله الأمر على المستويات المحلية القومية والدولية للاقتصاد عن مدى اراء القطاعات والدولة لمسؤولية البيئة ومدى تحقيقها للتنمية المستدامة.
 4. دفع المحاسبين القوميين للتعامل مع الأنشطة البيئية القومية بالمحليات وقطاعات الدولة بما يحسن كفاءة وفاعلية المحاسبة القومية بشقيها الاقتصادي والبيئي بما يوسع من مهنة المحاسبة والمرابحة.
- مما سبق يرى الباحث أن أهداف المحاسبة القومية البيئية تستمد اهدافها أساساً من مفهوم التنمية المستدامة أو القابلة للاستمرار إذ أن مفهوم التنمية المستدامة يوازي مفهوم الرفاهية الذي يتطلب الاعتراف بأن البشرية يجب أن تتعايش ضمن حدود الموارد المتاحة.

(1) محمد عبد الحميد مطاوع، مرجع سابق، ص14.

ثالثاً: مؤشرات المحاسبة البيئية القومية

إن عد المحاسبة القومية البيئية المتمثلة باستنزاف الموارد والتحلل البيئي والنفقات الدفاعية للبيئة تتطلب الكثير من البيانات وقدرًا هائلاً من الجهود والتي تتطلب تجميع التخصصات والفروع المعرفية التي ستكون ملزمة بالعمل والمطالبة في ضمان نجاح ادخال الحسابات البيئية ضمن الحسابات القومية وفي تكوين الحسابات القومية المعدلة بيئياً، ومسؤولية المساهمة في ذلك سيتحملها كلاً من المسؤولين في الحكومة والمحاسبين القانونيين وعلماء الاقتصاد على حد سواء في كيفية تحقيق التطبيق العملي في إدخال الاهتمامات البيئية ضمن الحسابات القومية المعدلة بيئياً، أن الدول التي تمتلك عوامل معينة تسهل عمل الحسابات البيئية، وذلك يعود إلى أن معظم مستوى المشاكل البيئية في معظم دول العالم تميل غلى أن تكون محدودة وسهلة الإدراك إذ تتميز هذه الدول بإقتصاديات غير معقدة التركيب أضف إلى ذلك أنه بالإمكان الحصول على المنافع من التقدم العلمي الذي حصلت عليه الدول المتقدمة سواء أن كان ذلك عن طريق التجارب العملية أو التطور العلمي في طرق التحسين الثاني لعمليات المسح فيتحديد المؤشرات البيئية اللازمة لصياغة الدليل المحاسبي لهذه الدول⁽¹⁾.

إن مشاكل سياسة الدول النامية تختلف عن الدول المتقدمة إذ تتميز مشاكل هذه الدول بأنها ذات سمات قصيرة الاجل وغالباً ما تكون ضاغطة بدرجة أكبر على الموارد الطبيعية، وأنها ذات ندرة في الموارد البشرية المتخصصة في العلاقات المطلوبة في تطوير المحاسبة القومية البيئية، وذلك سوف يستغرق وقتاً اطول في اعداد المؤشرات البيئية، وعلى أي حال فإن هذه الحقيقة يجب ألا تمنع المسؤولية في ميدان الاحصاء والتخطيط من البدء في اعداد المؤشرات البيئية ذات العلاقة مع المحاسبة القومية البيئية، في مجال المعادن والطاقة والغابات حيث تكون بياناتها متيسرة فعلاً لدى الدولة⁽²⁾.

(1) محمد عبد الحميد مطاوع، مرجع سابق، ص15.

(2) Seraly, salar, and Lutz: Enuero mental and NutvalResource. Mary Land. U.S.A.1994.p33.

هناك الكثير من الدول التي خطت بعض الخطوات في هذا المجال، ففي اندونيسيا مثلاً نجد أن تطبيق محاسبة الموارد على نشاطات الوقود والغابات في تقدير صافي اعادة النمو من جراء ازالة الغابات والتحلل البيئي، قاد إلى تقييم واجراء بعض التقديرات على أساس عوامل الغلة، نتج عنه تقديم اقتراح يتعلق بمعاملة الاندثار للموجودات التي هي بشرية المنشأ للموارد الطبيعية التي تخضع إلى حالة الاستنزاف، وخصم هذا الاندثار من مقدار الانتاج الذي حصل عليه الفرد أو المجتمع، فضلاً عن الدراسات المقدمة إلى برنامج البيئة المشترك، وسلسلة ندوات البنك الدولي في المحاسبة القومية البيئية والحسابات المعدلة بيئياً واضحة المعالم والخطوط العامة لحسابات الدخل القومي، والتي ركزت على التطبيقات الحالية للحسابات القومية ينتج عنها قرارات ونمو اقتصادي مبالغ فيه⁽¹⁾.

رابعاً: نظام المحاسبة القومية البيئية

يتطلب تصميم نظام للمحاسبة القومية البيئية الاعتبارات التالية⁽²⁾:

1. تتمثل الوحدة المحاسبية الخاصة بالمحاسبة القومية البيئية في الاقتصاد القومي بقطاعاته المختلفة والذي يحتوى على قدر من الموارد الطبيعية تمثل جانباً هاماً من جوانب الثروة القومية للمجتمع، ومن ثم فإن نظام المحاسبة القومية البيئية يمكن أن يأخذ صورة متفرعة عن نظام المحاسبة القومية أو مكمله له.
2. يتمثل الهدف من نظام المحاسبة القومية البيئية في ضرورة توفير مصدر للمعلومات عن الموارد الطبيعية الكامنة في المجتمع من حيث حجم وقيمة هذه الموارد وبيان المستفد منها (فترياً، حجماً، وقيمة) وواجه التصرف في تلك الموارد المستفدة في صورة دخول لقطاعات الاقتصاد، أو في صورة تكوين رأسمالي بديل يحقق للمجتمع

(1) اياد بشير الحلبي، تطوير الحسابات القومية في ظل التغيرات الاقتصادية والبيئية ، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 77، 2005م، ص158.

(2) السيد عبد المقصود محمد ديبان، القياس المحاسبي للتغيرات الاقتصادية في الموارد الطبيعية النافذة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، 1985، ص212.

صدراً بديلاً لدخله القومي يحل محل تلك الموارد عند نفاذها.

3. تختلف التقارير المحاسبية في هذا النظام إلى حد كبير عن التقارير التي تسعى المحاسبة المالية على مستوى الوحدة الاقتصادية لإقرارها وذلك لاختلاف طبيعة البيانات والتقارير التي يحتاجها المخطط الاقتصادي عن تلك التي يحتاجها متخذي القرارات على مستوى الوحدات الاقتصادية، ومن ناحية أخرى يجب أن يوفر نظام المحاسبة عن الموارد الطبيعية للمخطط الاقتصادي تقريراً عن الموارد الطبيعية النافذة خلال تلك الفترة، واستخدامات تلك الموارد سواء في صورة تدفقات تصنيف إلى الدخل القومي، أو في صورة تدفقات تضيف إلى الثروة القومية.

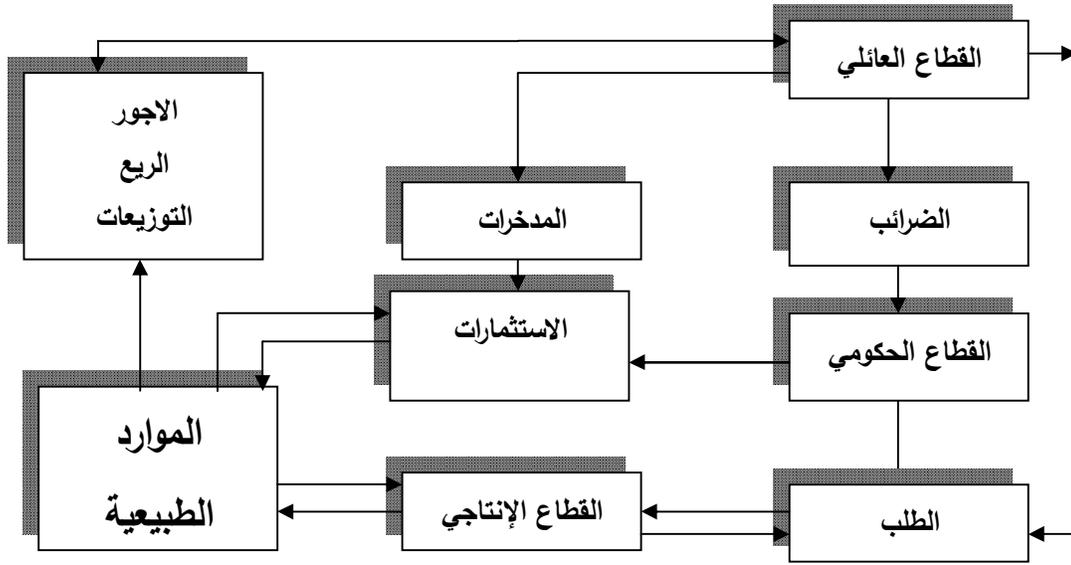
4. يرتبط القياس المحاسبي للأنشطة الاقتصادية المتعلقة بالموارد الطبيعية بمجموعة من المبادئ التي قد يتشابه بعضها البعض مع المبادئ المتعارف عليها في المحاسبة المالية، في حين يختلف البعض الآخر، فعلى سبيل المثال، يجب أن يتم هذا القياس في إطار فترة محددة ومتعارف عليها وهي فترة القياس والتي تتمثل في السنة الميلادية، ومن ناحية أخرى فإنه في مجال قياس درجة تحقق وجود الموارد البيئية يمكن الأخذ بفكرة المحاسبة عن **التعهدات** والالتزامات بدلاً من المحاسبة عن الأحداث المالية المؤكدة وذلك لا ثبات الأحداث الاقتصادية الخاصة بتحقيق اضافات إلى الموارد القائمة، لتوافق فكرة التحقق الخاصة بوجود الموارد البيئية في مكانها، حيث أن هذا الوجود يحاط بقدر من عدم اليقين الذي قد لا يتفق مع مبادئ التحقق السائدة في المحاسبة المالية القائمة.

5. تستخدم النقود كوحدة لقياس الموارد البيئية مع استخدام مفهوم التكلفة التاريخية في قياس قيمة الموارد البيئية. نظراً لأن ذلك يتعارض مع مفاهيم المحاسبة القومية التي تستخدم مفهوم اسعار السوق الجارية، فإنه يجب تعديل القياس التاريخي بالقيمة السوقية المتداولة للموارد البيئية أو باستخدام الارقام القياسية.

ترتبط فكرة المحاسبة عن الموارد البيئية بوحدة محاسبية شاملة وهي المجتمع والتي تندرج تحتها عدة مستويات للوحدات المحاسبية المعبرة عن القطاعات المحلية للاقتصاد

القومي، على سبيل المثال أن القطاعات المحلية للاقتصاد القومي (قطاع الاعمال، القطاع الحكومي، القطاع العائلي) وقطاعات أخرى وهي قطاع الموارد البيئية، قطاع الاستثمارات، وقطاع الطلب، وهذه القطاعات المستحدثة لا ترتبط بنظم المعلومات المستقبلية ولكنها ترتبط مع باقي القطاعات بنظم معلومات تجميعي وهو نظام السياسة القومية⁽¹⁾، وقد عبر عن النظام بقطاعاته المختلفة والعلاقات المتبادلة بينهما كما يتضح من الشكل التالي:

شكل رقم (1/2/2)
النظام الاقتصادي في المجتمع



المصدر: علي مجدى سعد الغروري، قياس قيمة الموارد الطبيعية والبشرية كأصول قومية بهدف اعداد الميزانية القومية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، 2006م، ص30.

يرى الباحث من الشكل أعلاه أن قطاع الموارد الطبيعية يعبر عن حركة الموارد الطبيعية غير القابلة للتجدد وتدفقاتها من وإلى القطاعات الأخرى للاقتصاد القومي.

(1) علي مجدى سعد الغروري، قياس قيمة الموارد الطبيعية والبشرية كأصول قومية بهدف اعداد الميزانية القومية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، 2006م، ص30.

رابعاً: تصنيف الموارد البيئية ضمن المحاسبة البيئية القومية

يمكن تصنيف الموارد استناداً إلى معايير الدورات البيئية كأساس للتصنيف يتوافر فيه أركان الموضوعية والقبول العام، ووفق لذلك يتم تصنيف الموارد الطبيعية إلى ثلاث مجموعات يستعرضها الباحث كالاتي (1):

1. الموارد الطبيعية القابلة للتجدد:

وهي الموارد البيئية التي تتدفق بالطبيعة دونما حدود زمانية أو مكانية أو كمية، ويمكن تقسيم هذه الموارد إلى نوعين:

أ. الموارد المتدفقة بالطبيعة كأشعة الشمس والأشعة الكونية .

ب. الموارد الدوارة دون الارتباط بحدود مكانية كحركة طبقات الهواء والأمواج في المحيطات والسحب في طبقات الجو العليا، وهذه الموارد لا تمثل مشكلة اقتصادية تقتضى المحاسبة عنها نظراً لفقدانها خاصية الندرة النسبية التي تعتبر ركن أساسياً من أركان القيمة الاقتصادية لموارد البيئية.

2. الموارد الطبيعية القابلة لتجدد الشرطي:

وهي الموارد التي يمكن أن تتجدد كمياتها إذا ماتوفرت الشروط الملائمة لهذا التجدد ويمكن تقسيمها إلى نوعين:

أ. الموارد التي تدور في حيز محدد مثل التفاعلات العضوية، وركوض المياه في باطن الأرض.

ب. الموارد الساكنة، مثل المناخ والمجال الجوي وسطح الارض وماشابه ذلك وهذه الموارد قد تتوافر لها لندرة النسبية نتيجة عدم توافر الشروط الملائمة لتجددها مما قد يخلق لها مشكلة اقتصادية تتطلب المحاسبة عنها، إلا أن هذا الأمر إما أن يحدث بصورة عشوائية عبر الزمن، أو قد يحدث على فترات متباعدة بصورة تدعو إلى اسقاط مثل هذه الموارد من مجالات المحاسبة.

(1) المرجع السابق، ص26.

يرى الباحث أن بعض هذه العناصر تلعب دوراً كبيراً في خلق وتكوين ثروة قومية، مثل الطقس المعتدل والمياه المعدنية والرمال الصحية، كما هو الحال في منطقة البحر الأحمر التي تستخدم في الاستشفاء.

3. الموارد الطبيعية غير القابلة للتجدد:

وهي الموارد الطبيعية المحددة الكمية في المكان الذي تنفذ فيه بالاستغلال عبر الزمان، ومن أمثلة تلك الموارد المعادن، الاحجار، الصخور، وكل ما هو كامن في باطن الأرض من موارد ذات قيمة اقتصادية في الفترة الطويلة أو القصيرة، حيث أن هذه الموارد محدودة الكمية، فإن هذا يضيف عليها خاصية الندرة النسبية التي تمنحها القيمة الاقتصادية التي تتطلب المحاسبة عنها بغرض فرض الرقابة عليها، ومتابعة تدفقها من مكانها وتحولها إلى ثروة قومية تضاف إلى الدخل القومي ورأس المال القومي بصورة تحقق للمجتمع نمواً اقتصادياً متوازناً .

وتنتج الموارد البيئية من مصدرين أساسيين: القشرة الأرضية، والطاقة الشمسية، فالموارد الناتجة من المصدر الأول تكون كامنة في باطن الأرض وبصفة عامة تصنف الموارد البيئية إلى ثلاث أنواع:

أ. موارد طاقة غير قابلة للتجديد، مثل الفحم والبتروول والغاز الطبيعي.

ب. موارد مخزنة قابلة للتجديد مثل المياه الجوفية والمعدنية.

ج. موارد مخزنة قابلة للتجديد، وتشمل الموارد البيولوجية مثل الغازات، ومناطق الصيد.

يرى الباحث أن هذه التصنيفات اقتصرت على الموارد البيئية التي يمكن أن تضيف قيمة للثروة القومية، وبالتالي تتطلب بذل الجهد في حصرها ومحاولة تقييمها تمهيداً لإدراجها ضمن نظام المحاسبة القومية البيئية.

مما لاشك فيه إن علاقة البيئة بالتنمية هي علاقة ازلية مترابطة منذ ظهور البشرية، وأن عملية التنمية تتوقف على مقدار الاستغلال الرشيد لعناصر البيئة، ويكون أثر التنمية على البيئة سلبياً إذا ما أسي التخطيط له أو حدث بشكل مفرط، فلا يمكن

النظر إلى البيئة على أنها محايدة فهي تمثل المسرح المكاني للأنشطة البشرية، وتوفر في الحقيقة طرائق من التفاعلات المعقدة في ما بين البشر والأنظمة البيئية (الماء، الهواء، التربة) وتتفاوت تلك التفاعلات حسب الزمان والمكان وتتمثل تلك التفاعلات من خلال (1):

1. المحددات البيئية.

2. الموارد البيئية.

3. الاخطار البيئية.

تتمثل المحددات البيئية بالصعوبات التي تفرضها البيئة على الانسان عند محاولة استغلالها كالغابات الكثيفة والمستنقعات والأراضي القاحلة، أما الموارد البيئية فهي الموارد الطبيعية كالمياه والثروة المعدنية، وأن تفاعل الانسان مع تلك الموارد سبب الاخطار البيئية، إذ أن استخدام تلك الموارد بفعل الأنشطة البشرية لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية سبب التلوث البيئي، ففي الوقت الذي بدأ فيه الانسان يكتف جهوده للسيطرة على تلك الأنظمة البيئية واستغلال مواردها أخذت الأنظمة البيئية تعاني الاستغلال المفرط وغير المخطط وبالتالي استنزاف مواردها فضلاً عن الأنشطة الصناعية والنووية وتسرب الغازات السامة وحدث الانفجارات النووية والأمطار الحمضية والضباب الدخاني وغيرها.

وتعد العوامل التالية من أبرز العوامل التي أدت إلى تفاقم المشكلة البيئية (2):

1. النمو السكاني والزيادة المضطردة فيه بما لا يكافئ الموارد المتاحة .

2. استنزاف مصادر الثروة القومية من قبل الدول الصناعية .

3. التوسع الصناعي وطروحاته المختلفة (صلبة، غازية، سائلة) .

4. استخدام المبيدات الزراعية والاسمدة الكيماوية.

(1) صالح إبراهيم الشعباني، أثر استخدام التكاليف البيئية على الحسابات الاقتصادية (القومية) ودورها في تعزيز

عملية التنمية المستدامة، مجلة بحوث مستقبلية، كلية الحدااء الجامعية، العراق، العدد 23، 2008م، ص68.

(2) المرجع السابق، ص69.

5. تلاشى المساحات الخضراء بسبب التوسع العمراني وإقامة المشروعات.

6. سوء إدارة الفضلات.

7. حوادث نقل المواد السامة وتسرب البترول في البحار والمحيطات.

8. الحوادث المأساوية لاسيما في الصناعات الكيماوية والنووية .

مما سبق يرى الباحث ضرورة اتخاذ القرارات بالتنمية وتحسين البيئة وتدخلك الحكومات في التخطيط للمشروعات التنموية وتحسين البيئة وتنظيم العلاقة بين المجتمع والبيئة بالشكل العلاقي الرشيد.

سادساً: مدخلات ومخرجات المحاسبة القومية البيئية

تتمثل مدخلات ومخرجات المحاسبة القومية في (1):

1. مدخلات المحاسبة القومية البيئية تتمثل في مدخلات هذا النظام في كافة أنشطة

الموارد الطبيعية والأنشطة البيئية الأخرى سواء كانت متداولة في السوق أم لا

وهذا يتضمن المحاسبة عن تكلفة ومنافع الأنشطة البيئية القومية الداخلية

والخارجية بما في ذلك التغيرات في الموارد الطبيعية، ويتم الحصول على هذه

المدخلات من البيانات والمعلومات المجتمعة من قطاعات المجتمع المختلفة، ثم

يتم قياسها لإنتاج مخرجات.

ومن الناحية النظرية يجب أن تتضمن تكلفة السلعة كل التكاليف البيئية المباشرة وغير

المباشرة، حتى تعكس الاسعار التكاليف الحقيقية التي يتكبدها المجتمع في سبيل إنتاج

هذه السلعة، وللإعطاء السوق إشارات على التقييم المناسب للسلعة البيئية إذ يجب تشجيع

الاسعار على الاستخدام الكفاء للموارد وتوجيه التكنولوجيا للموارد المتوقع ندرتها

مستقبلاً، بجانب تشجيع تدوير النفايات والخردة، فالتسعير الجيد يعتبر إداة قوية للحفاظ

على الموارد، حيث يجب أن تصحح اسعار السلع البيئية فشل السوق، عندما يتم إدراج

التكاليف والمنافع البيئية بشكل مناسب ضمن تكاليف الانتاج.

(1) محمد عبد الحميد مطاوع، مرجع سابق، ص15 .

2. مخرجات المحاسبة القومية البيئية تتمثل مخرجات هذا النظام في مجموعة معلومات محاسبية بيئية قومية، ومؤشرات اداء بيئية قومية تتسم بالتناسب والدقة والموضوعية والمصداقية، تبين من ناحية الحالة القومية البيئية والمسؤول عن تدهورها، وكيفية وقف أو تخفيف هذا التدهور وتحميل المتسبب بتكلفتها، كما تبين من ناحية أخرى مواطن الكفاءة والعمل على تحسينها ومدى أداء القطاعات المختلفة بالدولة لمسؤوليتهم البيئية، ومدى مساهمة هذه القطاعات في تحقيق التنمية المستدامة، ولذلك تسعى هذه المعلومات لدعم القرار والرقابة على المستوى القومي.

مما سبق يرى الباحث أنه يجب الافصاح عن مدخلات ومخرجات المحاسبة القومية البيئية في حسابات منفصلة عن الحسابات الاقتصادية القومية، أو في حسابات موحدة تتضمن المعلومات الاقتصادية والبيئية والقومية معاً .

أن الاقتصاد في أسسه ونماذجه التقليدية كان يقف موقف الاهمال وربما المحرض لأتلاف البيئة، إذ أن مرتكزات اقتصاد السوق يعمل على هدر الموارد الطبيعية مادامت تعرض بأسعار زهيدة دون الاهتمام بكونها موارد قابلة للنفاذ وغير متجددة عليه يمكن استعراض الملاحظات التالية عن طبيعة الاقتصاد وآلياته⁽¹⁾:

1. إن الاقتصاد قام على المصلحة الفردية بوصفها المحفز الذي لايعنى ولا يجارى في تعزيز الملكية الفردية التي تعتبر غاية الغايات في النظام الاقتصادي القائم على السوق وهذه الملكية في الاقتصاد التقليدي تعمل لغير صالح البيئة.

2. إن الاقتصاد ولفترة طويلة افترض أن البيئة تتمتع بموارد وإمكانيات لا متناهية، وهذا ما ارسى افتراضات مفعمة بالهدر في الإنتاج وكرس طلب متزايداً واستهلاكاً غير رشيد استمر لفترة طويلة لموارد البيئة التي تتميز في قسم كبير بمحدودية كبيرة تجعلها مهددة بالنفاذ في غضون عصور قليلة في ظل الطلب والاستهلاك الكبيرين.

(1) نجم عبود نجم، المسؤولية البيئية في منظمات الأعمال الحديثة ، (عمان: مؤسسة الوراق، 2002م)، ص77.

3. أن المعالجة البيئية التي تعمل على المحافظة على الموارد البيئية والمحافظة عليها وإطالة عمرها واستدامتها وفق رؤية بيئية طويلة الامد، وليس وفق الرؤية الاقتصادية البحتة للبيئة، والتي يحاول الاقتصاديون أن يبرروها تحت ذرائع شتى في مقدمتها أن الشركات التي تعمل وفق قوانين السوق هي أكثر قدرة واستجابة من الحكومات للمشكلات البيئية.

4. أن الاقتصاد يتعامل مع الاضرار البيئية والاجتماعية الناجمة عن نشاط الأعمال كخارجيات ولسلع عامة لاتؤثر بشكل مباشر على عمليات السوق و صنع القرار.

5. أولوية النمو على البيئة، فالنمو لأنه يوجد النشاط ويخلق فرص العمل وبالمقابل فإن البيئة هي الوسيلة أو الضحية، لأن الحماية البيئية تحد من النمو لذا فإنها ستشكل عائق يجب استبعاده .

6. طريقة قياس النمو الاقتصادي تعتمد على الناتج القومي الإجمالي، وعادة ما يعتبر هذا المقياس مكافئاً للوفرة والرفاه في المجتمع، ولكن هذا المقياس يعاني من⁽¹⁾:

أ. لا يأخذ في الاعتبار راس المال الطبيعي الذي يوجد في الهواء والماء والتربة والمناظر الطبيعية وغيرها والتي تحقق النمو الاقتصادي.

ب. هذا المقياس للنشاط الاقتصادي يعتبر تمييزي للأنشطة الاقتصادية ذات الآثار السلبية أو الإيجابية للمجتمع.

مما سبق يرى الباحث أن أي اقتصاد لا يراعى المصالح البيئية لن يعمل جيداً من أجل مصلحته ومصلحة المجتمع والبيئة، وبالتالي فإن ثمة حاجة متزايدة من أجل إعادة النقطة في الكثير من هذه المفاهيم. وأن الأنشطة الاقتصادية التي كانت في السابق تلوث الماء والهواء والتربة أصبحت في كثير من الدول تخضع للوائح بيئية متزايدة تفرض عليها ضرائب ورسوم بيئية خضراء من أجل إدخال هذه العناصر المحاسبة القومية البيئية والحسابات المتعلقة بها.

(1) المرجع السابق، ص83.

سابعاً: منافع المحاسبة القومية البيئية:

تسعى المحاسبة القومية البيئية إلى تحقيق المنافع التالية⁽¹⁾:

1. تحديد القطاعات الأكثر تلوثاً والأكثر استنزافاً للموارد الطبيعية على المستوى القومي، وتقديم معلومات لمن يهمله الأمر لاتخاذ اللازم في هذا الشأن.
2. تحسين كفاءة التشريعات والسياسات البيئية الحالية، نتيجة لتوفير المعلومات المناسبة للسلطات التنفيذية والتشريعية في هذا الشأن، وتحديد الآثار المالية التي يجب أن تتحملها القطاعات نتيجة استخدام تشريعات وسياسات بديلة .
3. قياس مدى نجاح كل قطاع في تنفيذ سياسات حماية البيئة والمحافظة عليها .
4. تحقيق الاستخدام الكفء والفعال للموارد الطبيعية بما في ذلك الطاقة والمياه وتخفيض فعال لتكلفة انبعاث التلوث والتكاليف البيئية الخارجية الناجمة عن التلوث الصناعي، والاضرار بالصحة العامة، بجانب تقديم معلومات تستخدم على نطاق واسع في تقييم الاداء والظروف البيئية في الأنظمة الاقتصادية والمناطق الجغرافية المختلفة.

المحاسبة عن التنمية المستدامة:

لاقت قضية التنمية المستدامة الكثير من الجدل والنقاش، والسبب أنها تعنى أشياء مختلفة لجهات مختلفة، فالتنمية المستدامة هي التي تتضمن ادماج الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمجتمع من أجل تعظيم رفاهية الانسان دون المساس بقدرة الأجيال المقبلة على تلبية احتياجاتها، فعلى المستوى الكلى للمجتمع تتضمن الاستدامة أنه ينبغي على المجتمع ألا يستخدم المزيد من الموارد، وأن تتكامل مكونات النظام في المجتمع للحفاظ على كوكب الأرض وإمكانية الحياة عليه، ويمكن القول أن هناك ثلاث أبعاد للتنمية المستدامة⁽²⁾:

(1) محمد عبد الحميد مطاوع، مرجع سابق، ص15.

(2) عفت ابوبكر محمد الصاوي: نموذج محاسبي مقترح للإفصاح عن تقارير التنمية المستدامة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الثاني، 2012م، ص104.

1. **البعد الاقتصادي:** يهدف إلى تحسين مستوى رفاهية الانسان من خلال زيادة نصيبه من السلع والخدمات، وتحقيق الكفاءة الإنتاجية والاقتصادية بالاستخدام الامثل للموارد.

2. **البعد البيئي:** يهدف إلى حماية والمحافظة على سلامة النظم البيئية والسيكولوجية متضمنة الأرض والماء والهواء، هذا بالإضافة إلى اكتشاف مصادر متجددة للموارد .

3. **البعد الاجتماعي:** يهدف إلى تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع كل من الموارد الاقتصادية والطبيعية والزام حقوق الانسان وتنمية الثقافات والتنوع والمشاركة.

هناك صعوبة لتعريف مصطلح المحاسبة عن التنمية المستدامة نظراً لعدم وجود قبول عام حول هذه الاداة الجديدة، بالإضافة إلى تعدد الآراء بتعدد المحاسبين أنفسهم، فمحاسبة التنمية المستدامة هي احد فروع علم المحاسبة التي تتعامل مع الأنشطة والطرق والنظم لتسجيل وتحليل وتقدير الاثار المالية الناجمة عن أنشطة بيئية واجتماعية من ناحية الاثار الاجتماعية لنظام اقتصادي معين (شركة، موقع إنتاج، صناعة) بالإضافة إلى قياس وتحليل وايصال التفاعلات والروابط بين القضايا الاقتصادية والبيئية والاجتماعية المكونة لأبعاد الاستدامة⁽¹⁾.
فمحاسبة التنمية المستدامة تهدف إلى⁽²⁾:

1. تحديد وقياس التكاليف والمنافع البيئية والمجتمعية الداخلية والخارجية الجارية والرأسمالية وربطها بالمتغيرات الاقتصادية.

2. المساعدة في تحسين عملية القرارات بتقديم معلومات مناسبة للمستويات الإدارية عن الاداء البيئي لتخطيط ورقابة وتقييم ذلك الاداء.

(1) أحمد فرغلى حسن، البيئة والتنمية المستدامة الاطار المعرفي والتقييم المحاسبي، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2010م)، ص18.

(2) عز الدين فكرى التهامي، الاطار العلمى لنظم محاسبة الإدارة البيئية، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، العدد الثامن، 2011م، ص308.

3. تعليم وتدريب المديرين ليأخذوا في اعتبارهم الاثار والنتائج البيئية لقراراتهم المختلفة.

وبشير الواقع الفعلي إلى أن محاسبة الاستدامة سوف تجذب الافراد الذين لديهم خبرة في المحاسبة مصحوبة بالتدريب الاضافي في مجال أو أكثر من المجالات التالية: علم البيئة، الكيمياء، الفيزياء، الهندسة، علم المناخ، قانون البيئة، تقدير المخاطر، التأمين البيئي، تكنولوجيا المعلومات، بالإضافة إلى نماذج المحاكاة باستخدام الحاسب الالكتروني.

إن المحاسبة المستدامة تطبق من خلال مستويات مختلفة يمكن تحديدها في (1):

- **المستوى القومي:** وتتيح المحاسبة القومية مؤشرات الاداء تتمثل في الدخل القومي والنتاج القومي والانفاق القومي، وهي مؤشرات تستخدم محلياً واقليمياً وعالمياً للحكم على نمو وتطور الدول.

- **المستوى القطاعي:** إن مراعاة البيئة وقضاياها عند الحكم على اداء القطاعات الاقتصادية خاصة القطاعات المستنزفة للموارد البيئية والتلوث البيئي مثل القطاع الصناعي وقطاع البترول.

- **مستوى المنشآت:** ثمة مجموعة من الاطراف الخارجية والداخلية التي تهتم بمؤشرات قياس أداء المنشأة مثل المقرضين والمستثمرين الحاليين فأصبح على المنشآت البحث عن أنظمة محاسبية حديثة، أو تطوير أنظمتها عند التعامل مع قضايا التنمية مثل الأرباح المستدامة.

يرى الباحث أن تعاقس المحاسبين عن قياس وتوصيل المعلومات المحاسبية الخاصة بتدهور البيئة ونفاد مواردها يضعهم في موقف المساعدين والمؤيدين لمن يقوم بتلوث البيئة.

(1) عصام علي فرج بدر، نموذج للإفصاح المحاسبي عن التنمية المستدامة لمنشآت الأعمال المصرية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الأول- الجزء الأول، 2013، ص97.

تتفق نظم الاقتصاد والمحاسبة والأنظمة الأخرى على اعطاء أهمية كبيرة للمحاسبة عن الأنشطة البيئية والموارد في الوقت الراهن، ومن ثم يجب أن تحوز القضايا الالية اهتمام الاقتصاديات القومية البيئية تتمثل في (1):

1. اعتبار الممارسات الحالية ممارسات جزئية والمطلوب تطوير نظام كامل للتقرير يتضمن مكاسب وخسائر المحاسبة البيئية القومية، بما في ذلك تطور نظام واضح للبيئة.

2. تطوير إجراءات تقييم موثوق بها للبيئة، بحيث تتضمن كل القيم المستدامة وغير المستدامة، إذ يجب أن يتعاون كل من الاقتصادي والمحاسب والأنظمة الأخرى لتنقيح أساليب القياس الحالية والبحث عن أساليب جديدة.

3. ترتيب إجراءات التقرير الاختياري ترتيباً منهجياً، حتى يصبح التقرير الزامي لكل اهتمام المنظمات والقطاعات، وعليه يجب فحص العينات التي تواجه هذه المداخل بعناية بغرض فرض نظم التقرير مستقبلاً .

4. ضرورة دمج القضايا البيئية ضمن الإجراءات المحاسبية.

(1) محمد عبد الحميد مطاوع، مرجع سابق، ص 81.

المبحث الثالث

تصنيفات وأسس ومبادئ الحسابات القومية البيئية

يمكن النظر للحسابات القومية على إنها إدارة منهجية وتنظيم المعلومات الاقتصادية الخاصة بكافة العمليات والصفقات التي تتم بين الوحدة والقطاعات التي يتكون منها الاقتصاد القومي بشكل منسق ووفقاً لإطار محاسبي محدد بما يخدم الأهداف التي يتم وينظم الحسابات القومية لأجلها، أي أن الوظيفة الأساسية للحسابات القومية هي تصوير حالة الاقتصاد القومي على المستوى الكلى وبعض مكوناته الفرعية كالقطاعات والأنشطة الاقتصادية وذلك من خلال توفير إطار للمعلومات والبيانات المحاسبية يساعد على تبسيط هذا الوصف (أوالتصوير) بشكل منسق⁽¹⁾.

إلا أن هذه الوظيفة الأساسية ليست مطلوبة لذاتها وإنما لخدمة مجموعة كبيرة من الأهداف كالتحليل الاقتصادي والتنبؤ ورسم السياسات، وفي أغلب الأحيان يكون الهدف الرئيسي من إعداد الحسابات القومية هي تصوير حالة الاقتصاد القومي في فترة تكون عادة سنة في إطار متناسق، ولا بد من تحقيق هذا الهدف من توفير إطار محاسبي، تتمثل الاعمدة الرئيسية لهذا الإطار في ثلاث مجموعات هي⁽²⁾:

1. الحسابات الأساسية:

الحسابات الأساسية لنظام الحسابات القومية هي موضوع العمليات الاقتصادية التي تتم بين مختلف الوحدات الاقتصادية مثل العمليات التي تتم بين الوحدات الانتاجية والاستهلاكية، وبين الوحدات الانتاجية وبعضها، وبين الوحدات الاستهلاكية وبعضها، سواء أن كانت هذه الوحدات أفراداً أو حكومة، أو لقسم الحسابات الأساسية إلى أربعة حسابات هي:

(1) الكيلانى عبد الكريم الكيلانى، الربط بين المحاسبة واحتياجات التنمية الاقتصادية والاجتماعية في البلدان النامية، مجلة البحوث الاقتصادية، العدد الأول، 1990م، ص126.

(2) عثمان محمد عثمان، سهير أبو العينين، تقييم مناهج إعداد الحسابات القومية في مصر واستخدامها في التخطيط، (القاهرة، معهد التخطيط القومي، 1991م)، ص11.

- أ. حساب الانتاج.
- ب. حساب التخصيص.
- ج. حساب رأس المال.
- د. حساب العالم الخارجي.

لا توجد قاعدة ثابتة تحدد عدد الحسابات، إذ أن الهدف منها في الأساس تصوير كفاءة العمليات الاقتصادية بطريقة تسمح بإجراء عمليات التجميع على المستوى القومي بشكل متسق وبصورة منتظمة.

2. القطاعات الرئيسية:

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

- أ. قطاع الأعمال.
- ب. القطاع العائلي.
- ج. القطاع الحكومي.

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

3. الجداول الأساسية لبعض نتائج الأنشطة الاقتصادية:

لاشك أن الحسابات الأساسية التي سبق عرضها باختصار تعطي أساساً منهجياً للتعامل مع نشاط الوحدات الاقتصادية المختلفة، وتنظيم وتسجيل العمليات المتعلقة حسب التوبيب الوظيفي لهذه الوحدات، إلا أن تصوير حالة الاقتصاد القومي على المستوى الكلي بشكل ملخص ومبسط لا يتأثر من دراسة الحسابات التفصيلية للوحدات الاقتصادية، وأيضاً لمجاميع كل من هذه الحسابات، حيث أن كلاً منها سوف يغطي جانباً دون الآخر ولن يعطي الصورة الشاملة لتفاعل وتشابك هذه المتغيرات الكلية⁽¹⁾.

مما سبق يرى الباحث أن تصميم نظام الحسابات القومية يتطلب مجموعة من جداول العرض الاجمالية التي تصور حالة النشاط الاقتصادي القومي للدولة.

(1) المرجع السابق، ص13.

ثانياً: الابعاد البيئية للحسابات القومية

لا يميز اطار الحسابات القومية الحالي بين مساهمة الموارد الناجمة وبين مساهمة الموارد المتجددة في الناتج المحلي، وقد يكون تعليل ذلك أن الاطار الاساسي للحسابات القومية هو وليد افكار ومراحل سابقة كان التركيز فيها هو خدمة متخذ القرار.

بهذا فإن النظام الحالي للحسابات القومية تم وضعه في وقت لم يكن هناك اهتمام بهذه الموارد، هذا بالإضافة إلى أنه عند بناء الاساس النظري لنظام الحسابات القومية تركز الاهتمام بالعوامل التي تحدد الدخل والناتج القومي في الاجل القصير، كما أن الاطار الحالي للحسابات القومية لا يفرق في المعالجة بين مساهمة الموارد الناضبة ومساهمة الموارد المتجددة في تقدير الناتج المحلي، حيث أن الدخل المتولد من الموارد المتجددة يمكن اعتباره بالكامل دخل جارى ويمكن توجيهه للإنفاق الاستهلاكي، حيث أن رأس المال القومي في هذه الحالة يتجدد بمعدل الاستخدام بل أكثر أحياناً .

أن المعالجة الحالية للدخل المتولد من الموارد الناضبة ضمن اطار الحسابات القومية لا يتفق ومفهوم الدخل الحقيقي. لذا فإن المعالجة الحالية تمثل استنزاف الموارد الطبيعية بما قد يحقق مصلحة الاجيال الحالية ويتجاهل حقوق الاجيال القادمة في الثروات الطبيعية⁽¹⁾.

نشأت التأثيرات البيئية أول ما نشأت في الدول الغربية التي نشأت فيها الحركة البيئية، ونشطت في مطلع الثمانينات من هذا القرن حينما بدأ البيئيون ينادون بضرورة تحقيق التنمية المتوازنة وفقاً لخطط يراعى فيها تحقيق الأهداف الاقتصادية دون تدمير البيئة واتلافها ودون استنفاد هذه الموارد النادرة⁽²⁾.

فالمنشآت التجارية والصناعية التي تتواجد داخل الدولة تتفاعل مع المجتمع تؤثر

(1) أحمد منسي، بعض المتطلبات المحاسبية لعملية التخطيط الاقتصادي، مجلة البحوث الاقتصادية، العدد الثاني، 1990م، ص 97.

(2) أحمد عبد المولى صديق، المراجعة البيئية، مجلة البحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، 1997م، ص 135.

فيه وتتأثر به، فيجب عليها أن تتكيف بمحيطها التي هي فيه حتى يمكنها البقاء والنمو في داخله، فأصبح على المنشآت المشاركة في الاهتمام بالبيئة وحل مشاكلها المختلفة بالحد من تلوثالبيئة إلى أقصى درجة ممكنه.

ويترتب على مكافحة التلوث البيئياًعباء على الدولة لا تقابلها عوائد اقتصادية مباشرة لأن تكاليف مكافحة التلوث البيئي باعتبارها تكلفة مضافة على قيام المنشآت بنشاطها، بما يؤدي بالضرورة إلى انخفاض الربح الذي يعتبره الكثير من أصحاب المشروعات والمستثمرين مقياساً للكفاءة الاقتصادية للمشروع، إلا أن وفاء الدولة بمسؤولياتها البيئية يزيد من عوائدها الاجتماعية تجاه المجتمع⁽¹⁾.

عليه فإن المحاسبة القومية البيئية هي أداة أو وسيلة تشمل تقييماً موضوعياً موثق ومنظم للممارسات البيئية للمنشأة بهدف المساعدة في حماية البيئة للدولة عن طريق⁽²⁾:

1. تسهيل السيطرة والرقابة للممارسات البيئية .
2. تقييم سياسات الدولة لمعرفة مدى التزامها بالمتطلبات والتشريعات المتعلقة بحماية البيئة.
3. وتسعى الحسابات القومية البيئية إلى معرفة البيانات المالية المتعلقة بالأداء البيئي في القطاعات المختلفة للدولة.

ثالثاً: أسس ومبادئ البعد البيئي للحسابات القومية

يمثل تقييم البعد البيئي للمشروعات النواة الرئيسية لتقييم أثار المشاكل البيئية على المستوى القومي، تمهيداً لأخذها في الحسبان عند إعداد الحسابات القومية وقياس الدخل والنواتج القومي والمحلى للفترات المختلفة، وعلى هذا تتمثل مجموعة الأسس والمبادئ التي يجب أن تراعى للمشروعات في الخطوات التالية:

(1) محمد إبراهيم منصور، المحاسبة والافصاح عن تلوث البيئة، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بن سويف، العدد الثاني، 1996م، ص217.

(2) جورج دانيال غالى، أثر التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدة الاقتصادية على ممارسة مهنة المراجعة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 1995م، ص1491.

1. الوصف الدقيق والمفصل للمشروع:

أي تحديد حجم المشروع ونوع الأنشطة والتكلفة الاستثمارية لكل نشاط ودورة حياة المشروع وكيفية تجديد طاقة المشروع، ونوع المواد الأولية المستخدمة وكيان موقع المشروع والتخطيط الهندسي للمشروع⁽¹⁾.

2. دراسة المنطقة التي يقام فيها المشروع:

ذلك من حيث المعلومة الكافية عن منطقة المشروع قبل قيامه، والمتوقع بعد قيام المشروع، جمع كافة البيانات المتعلقة بالخصائص والمعطيات البيئية كمنطقة المشروع وبصفة خاصة العناصر التالية:

أ. البيئة الطبيعية: إي توفير البيانات الأساسية عن التربة والمناخ والمياه وأي مصادر أخرى للمناخ أو المياه أو التربة.

ب. البيئة الاحصائية للمشروع: من حيث النبات، والحيوان والمحميات الطبيعية وما هو معرض للاندثار، والتعرض على خصائصها واحتمالات المستقبل بالنسبة لها.

ج. البيئة الاقتصادية والاجتماعية للمشروع: وتعنى ضرورة توفير كافة البيانات والمعلومات حول السكان والموارد الاقتصادية الأخرى وواجه استخداماتها والتعرف على الوضع الاقتصادي ومصادر الدخل وكذلك الخدمات المتوفرة مثل قيام المشروع. والسياسات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية للدولة.

3. تحديد الاثار البيئية الناتجة عن قيام المشروع:

تمثل هذه الخطوة في تقييم الاثار البيئية على المدى القصير والمدى البعيد، وتحتاج هذه الخطوة إلى تكثيف كل الخبرات والامكانيات لتوفير معلومات تتميز بالدقة والايجابية دون مبالغة أو تقصير.

4. التعرف على البدائل الممكنة للمشروع:

وذلك من حيث تنفيذ المشروع أو تطوير مشروع قائم، بما في ذلك تصميم هيكل

(1)Eserafy, ErenstCutz: Environmental and Rescues Accenting Environmental Accounting for Sustainable Development, 1989,p84.

المشروع واختياره التكنولوجي وأساليب التشغيل والصيانة والتعرف على الآثار البيئية التي تترتب على تلك البدائل وتكلفة كل بديل .

5. خطة تقليل الآثار البيئية:

من الضروري أن يكون لكل مشروع خطة لرصد الآثار البيئية والعمل على خفضها لأقل حد ممكن وتحديد احتياجات هذه الخطة من الأموال والكوادر البشرية المدربة.

ان توفير مجموعة الأسس السابقة يسهل عملية تقييم الآثار البيئية لأي مشروع من المشروعات، كما أنها تمثل الرقابة الوقائية لتفادي بعض اثارها، ولاشك أن هناك عدة مناهج لتقييم الاثر البيئي للمشروع سيشير إلى أهم هذه المناهج على الوجه التالي:

أ. **منهج التكلفة الحدية لخفض الضرر البيئي:** يقوم مضمون هذا المنهج على أساس المقارنة بين التكاليف الحدية لخفض الضرر البيئي والمنفعة الحدية من جراء هذا التخفيض .

ب. **منهج المنافع والتكاليف:** يمكن توضيح خطوات تنفيذ منهج المنافع/ التكاليف في الآتي:

i. تحديد الأهداف.

ii. تحديد البدائل.

iii. تحديد التكاليف والفوائد.

iv. تقييم التكاليف والفوائد ومقارنتها بعضها البعض.

v. اتخاذ القرار المناسب.

مما سبق يرى الباحث بناء على ما تقدم أن ادخال الجانب البيئي ضمن الابعاد المختلفة للمشروع خاصة وأن أي قطاع يتكون من مجموعة مشروعات تعمل في نفس المجال والمجتمع.

رابعاً: قياس التلوث من خلال المحاسبة القومية:

من ابرز المحاولات التي تمت في هذا المجال هي محاولة دريك التي اعتمد على استخدام نموذج المدخلات/ المخرجات في قياس التلوث مشيراً إلى أن التلوث ينصرف بمعناه إلى التخلص من النفايات الصلبة والسائلة والغازية المحيطة، وأكد دريك أن التلوث يمكن تناوله من وجهتين هما:

1. حدوث التلوث نفسه: بالنسبة لحدوث التلوث فإنه يمكن النظر إليه من زاويتين هما⁽¹⁾:

أ. مخرجات أو ناتج التلوث.

ب. ضرر التلوث .

2. خفض التلوث: خفض التلوث فيمكن النظر إليه من زاويتين:

أ. تكاليف خفض منع التلوث.

ب. عوائد خفض ومنع التلوث.

المحاسبة القومية البيئية في ظل نظام المتحددة للحسابات القومية عام 1968، 1993م أصبحت قضايا البيئة الخاصة بطبقة الاوزون والارتفاع العالمي في درجات الحرارة والامطار الحمضية والكيماويات السامة والنفايات الخطرة تشغل بال العالم أجمع، وبصورة متزايدة خاصة بعد مؤتمر الأمم المتحدة المعنى بالبيئة والتنمية في ريودي جانيرو ابريل 1992م بالبرازيل، ولم يعد التطرق للمسائل البيئية، كما ينبغي أن تنعكس (اعتبارات البيئة في نظم الحسابات القومية، حيث يؤدي التدهور البيئي المتزايد لظهور الحاجة إلى تفهم أفضل لقيمة الموارد البيئية، ويستلزم تحسين الحسابات القومية وذلك بالأخذ في الاعتبار التأثيرات البيئية على الدخل والناتج والانفاق القومي⁽²⁾ .

(1) عبد الحميد حميدة، البعد البيئي كأحد المتطلبات الضرورية لتطوير الحسابات القومية في مصر، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، 1997م، ص 107.

(2) عبد الصاحب علوان، قضايا البيئة والأمن الغذائي، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، 1995م، ص 70 .

جدير بالذكر أن نظام الامم المتحدة للحسابات القومية عام 1968، والذي تطبقه أغلب الدول يهتم فقط بالمقبوضات والمدفوعات التي تتم وفق اسعار السوق ولكنه لا يأخذ في الحسبان آثار تدهور البيئة، التلوث، تصاريح النفايات، وانعكاس هذه الاثار على المجتمع، كما أنه لم يوفق في توضيح هذه الاثار البيئية احصائياً ويربطها بالنشاط الاقتصادي، كما تتمثل أوجه القصور في نظام الحسابات القومية عام 1968 أن الموارد الطبيعية والبيئية لاتدرج في الموازنات العمومية، وإن هذا النظام قد فشل في تسجيل انخفاض رأس المال الطبيعي مثل رصيد الدولة من المياه. التربة الماء، الهواء- الموارد غير المتجددة، الأرض غير المستثمرة وأن تكاليف التطوير مثل (المصروفات التي تنفق لاستعادة اصول البيئة) غالباً تدرج في حسابات الدخل القومي، غير أن الأضرار البيئية لا تؤخذ في الاعتبار عند إعداد الحسابات القومية الاقتصادية وفقاً لهذا النظام تعطى الحسابات القومية ارقاماً مضللة عن حقيقة النمو الاقتصادي، ولا تعكس احتمالات تناقص الانتاج مستقبلاً بسبب نفاذ الموارد غير المتجددة أو بسبب تلوث البيئة⁽¹⁾.

أن القصور في نظام 1968 استلزم ضرورة تطوير هذا النظام بوجود نظام للحسابات القومية والبيئية يهتم بقياس تدهور كمية وقيمة الموارد الطبيعية، ويوضح تكاليف الاضرار البيئية واستنزاف الموارد الطبيعية المصاحبة للنشاط الاقتصادي، ويمكن من ادراج عناصر البيئة في حسابات الناتج والدخل القومي، وينتج مقاييس الناتج المحلي الصافي الصحيح بيئياً والدخل الصافي الصحيح بيئياً ويستطيع تقدم معلومات تساهم في خلق التنمية المستدامة وهناك جملة من المبررات والحاسبات تلتزم وجود حسابات بيئية قومية تتمثل في⁽²⁾:

1. ضرورة وجود معلومات مالية محاسبية اقتصادية بتبين الموجودات البيئية نظراً للخسائر الكبيرة في الموارد والموجودات البيئية المصاحبة للنشاط الاقتصادي.

(1) رسلان خضور، الحسابات القومية والبيئية، المجلة العلمية كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة قطر، العدد السابع، 1996م، ص295.

(2) المرجع السابق، ص297.

2. لمعرفة وتقويم العلاقات المتبادلة بين النشاط الاقتصادي والبيئي حتى يمكن التعرف على تأثير النشاط الاقتصادي على الموجودات البيئية من جهة، والتعرف على تأثيرات التغيرات في نتائج النشاط الاقتصادي وتأثير المنتجين والمستهلكين في البيئة.

3. مساعدة الدولة في اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة في إدارة مواردها الطبيعية بشكل أفضل.

4. التعرف على العلاقات المتبادلة بين النشاط الاقتصادي للدولة وبين البيئة الطبيعية والاضرار البيئية واستنزاف الموارد الطبيعية .

لهذا تقوم الدول المتقدمة بتوجيه اقتصاديات العالمية والمحلية لاستغلال مواردها الطبيعية لتحقيق معدلات ادائها الاقتصادي لقياس معدلات النمو، ومن ثم تضع سياساتها الاقتصادية الكلية⁽¹⁾.

في مارس 1998 اجتمع مجموعة خبراء الحسابات القومية في (فيينا) لبحث إمكانية تدرج الحسابات القومية، وفي هذا قدم البنك الدولي ورقة للمناقشة ركزت على الاهتمامين الرئيسيين الذين تم تطويرهما بالبنك وهما الانفاق الدفاعي عن البيئة، ونضوب وتدهور الموارد الطبيعية، وفي ما يتعلق بالإنفاق الدفاعي عن البيئة أوصى البنك بالأمر التالية⁽²⁾:

1. يناقش الخبراء ثم يقرروا كأمر عاجل أوجه الانفاق تضمن تحت هذه الفئة .
2. أن يبينوا المصروفات كبنء مستقل.
3. تحديد مكان اجراء هذه التعديلات، وما إذا كانت التجمعات المعدلة يجب إظهارها في حسابات تابعة أم في النظام الأساسي لحسابات الانتاج والاستهلاك والتراكم.

(1) قطب عبد اللطيف،أضواء على نظام الحسابات القومية للأمم المتحدة، 1993 مقارناً بنظام 1968، (الكويت: المعهد السري للتخطيط، 1995م)، ص1.

(2) صلاح الصيرفي، ايرنفلوتز، المحاسبة البيئية والموارد الطبيعية، (الخرطوم: إدارة البيئة والتنمية، 1991م)، ص54.

وفيما يتعلق بنضوب وتدهور الموارد الطبيعية أوصى البنك بمايلي:

1. تبنى نظام للحسابات القومية بحسابات تابعة يمكن فيها اجراء التعديلات المرتبطة بنضوب وتدهور مواردها الطبيعية.

2. التوصية بأن تقوم مجموعة من الخبراء بتحذير الدول التي تحقق نسبة كبيرة من دخلها القومي الاجمالي من نفاذ وتدهور مواردها الطبيعية من أن الطريقة التي تقدر بها دخولها حالياً تؤدي إلى المبالغة في وينبغي تنبيه صانعي السياسة لهذه الحقيقة.

3. تشجيع العمل على تقدير التكاليف والمنافع المتصلة باستغلال الموارد الطبيعية القابلة للنضوب.

اقرت المجموعة بأهمية الموضوعين المشارين، وعبرت عن قلقها تجاه الطريقة التي تتم بها محاسبة الموارد البيئية في نظام الامم المتحدة للحسابات القومية. وفي نوفمبر 1988 اجتمع خبراء برنامج الأمم المتحدة للبيئة والبنك الدولي في اجتماع مشترك في باريس لدراسة علاقة المحاسبة بالبيئة بنظام الحسابات القومية لمناقشة مسودة اطار نظري لمجموعة مقترحة من الحسابات الفرعية للبيئة، وتوصل الاجتماع إلى مجموعة من التوصيات لعل من أهمها⁽¹⁾:

1. إن الموارد الطبيعية والبيئية هي موضوعات هامة، يحتمل أن تصبح أكثر أهمية في المستقبل لهذا يكون من الواجب أن تتم المحاسبة الخاصة بها بشكل دائم.

2. أن الناتج المحلي الإجمالي بالطريقة التي يحسب بها حالياً لا يعد مؤشراً شاملاً يمكن أن يوفر بشكل دقيق بطائفة من الاحتياجات، ومن الواجب أن تذكر أوجه القصور فيه بصفة مستمرة.

3. إن اهلاك الناتج المحلي الإجمالي كمقياس للدخل المستدام ليس ممكناً على هذا النحو وعليه فإنه في هذا الوقت الحاضر يجب إنشاء حسابات فرعية مستقلة بنظام المحاسبة القومية يمكن فيها إجراء التعديلات والحسابات البديلة بالنسبة

(1) قطب عبد اللطيف سالم ، مرجع سابق، ص202.

للبيئة فإن القياسات الصافية مثل الناتج المحلي الصافي، قد تكون أكثر معين ويجب التأكيد عليها أكثر من القياسات القائمة حالياً مثل الناتج القومي الإجمالي.

4. إن المحاسبة لأرصدة الموارد البيئية يجب إجرائها في صورة فيزيقية وليست في صورة نقدية، ولكن التقدير النقدي يجب محاولته للتعرف على التغييرات في أرصدة الموارد البيئية في نظام الفترة المأخوذة فياعتبارها.

مما سبق يري الباحث أن التطور في نظام الحسابات القومية للأمم المتحدة 1968م نشأت عنه الحاجة إلى ضرورة وجود مجال من مجالات المعرفة المحاسبية أخذ في الاعتبار كل إخفاقات هذا النظام ويستحدث قياسات جديدة.

رابعاً: أثر المحاسبة القومية البيئية على الإفصاح المحاسبي

يؤثر نظام الحسابات القومية للأمم المتحدة للعام 1993 على الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المتعلقة بالموارد البيئية، حيث يمكن للقائمين على أمر تخطيط السياسات الاقتصادية البيئية في الدولة من الوقوف على قضية الدخل الحقيقي الأقصى للدولة (صافي التكوين الرأسمالي)، خلال فترة زمنية معينة، كما يوفر المعلومات المحاسبية التي تمكن من وضع السياسات الاقتصادية المرتبطة باستخدام الموارد الطبيعية.

يوفر النظام المتكامل للحسابات القومية للأمم المتحدة المعلومات العينية والنقدية التي تمكن الدولة من تحديد الدخل الصافي خلال فترة معينة، والذي يمكن أن تستهلك خلال هذه الفترة دون نفاذ الرصيد للأصول الطبيعية، وذلك من خلال البيانات التي تمكن من تحديد الناتج الإجمالي والتي تتمثل في الآتي⁽¹⁾:

1. **الاصول الاقتصادية المنتجة:** والتي تشمل المباني والطرق والآليات والمخزون من السلع والاصول الطبيعية كالحيوانات من أجل الاكثار والبساتين والمزارع والأراضي الاخشاب، المحاصيل الزراعية الأعمال الفنية، النصب التذكارية، والاصول اللازمة لحماية البيئة مثل معدات الغازات والفضلات والاصول والمخلفات وابراج

(1) أحمد فرغلي محمد حسن، دراسات مستقبلية في المحاسبة البيئية والموارد الطبيعية، (القاهرة: المكتبة الاكاديمية، 1997م)، ص48.

التبريد والحواجز المشيدة لحماية الحياة البرية والمناظر الطبيعية، ويمكن الإفصاح عن هذه الاصول على النحو الاتي:

الجدول(1/3/2)

الإفصاح عن الاصول الاقتصادية المنتجة ضمن الحسابات القومية البيئية

القيمة	البنود
xxx	أ. رصيد أول المدة للأصول الاقتصادية يضاف إليه:
xxx	1. التكوين الرأسمالي الإجمالي لكل الأصول المنتجة الأخرى بخلاف الأصول المنتجة للحماية البيئية
xxx	2. التكوين الرأسمالي للأصول المنتجة لحماية البيئة
xxx	3. التراكمات الأخرى للأصول الاقتصادية المنتجة للتراكبات الرأسمالية الإجمالية
	إقصاءً :
xxx	1. استهلاك رأس المال الثابت بخلاف الاصول المنتجة للحماية البيئية
xxx	2. استهلاك راس المال الثابت للأصول المنتجة للأصول المنتجة للحماية البيئية
xxx	3. تدهور الاصول المنتجة غير المحكومة بالقيمة السوقية للاصول.
	ب. التراكمات الرأسمالية للأصول المنتجة الناتج المحلى الصافي لمصمم بيئياً
	ناقصاً:
xxx	1. التغيرات الأخرى في حجم الأصول المنتجة بخلاف التدهور
xxx	2. زائد/ناقص: ارباح/ خسائر حيازة الأصول المنتجة
	3. رصيد آخر المدة للأصول المنتجة

المصدر: أحمد فرغلي محمد حسن، دراسات مستقبلية في المحاسبة البيئية والموارد الطبيعية، (القاهرة: المكتبة الاكاديمية، 1997م)، ص49.

2. الأصول الاقتصادية الغير منتجة:

تشمل الأصول التي تطبق عليها حقوق الملكية التي تعود على ملاكها بمنافع اقتصادية مثل الأراضي، والأراضي المقام عليها المباني والمنشآت، الأراضي الزراعية، أراضي المنتزهات، المسطحات المائية المرتبطة بها. الأصول الموجودة في باطن الأرض، مثل الفحم والنفط واحتياطيات الغاز الطبيعي، والاحتياطيات المعدنية الفلزية واللافلزية، استصلاح الأراضي، تكاليف تحويل الملكية، يمكن الإفصاح عن هذه الأصول على النحو التالي:

الجدول (1/3/2)

الإفصاح عن الأصول الاقتصادية الغير منتجة ضمن الحسابات القومية البيئية

البنود	القيمة	
×××		(أ) رصيد أول المدة للأصول الاقتصادية غير المنتجة يضاف إليه:
	×××	1. التكوين الرأسمالي الإجمالي لكل الأصول الاقتصادية غير المنتجة الأخرى
	×××	2. كل الاضافات الأخرى في الأصول الاقتصادية غير المنتجة
×××		التراكمات الرأسمالية الإجمالية
		اقصاً:
	×××	1. نفاذ (استهلاك) الأصول الاقتصادية غير المنتجة
	×××	2. تدهور الأصول الاقتصادية غير المنتجة معكوس بالقيمة السوقية للأصول.
×××		(ب) التراكمات الرأسمالية الصافية للأصول الاقتصادية غير المنتجة (الناتج المحلي لصافي المصحح بيئياً)

المصدر: أحمد فرغلي محمد حسن، دراسات مستقبلية في المحاسبة البيئية والموارد الطبيعية، (القاهرة: المكتبة الأكاديمية، 1997م)، ص. ص 49-50.