

استخدام معايير محاسبة الاستدامة في تعزيز جودة الإفصاح البيئي بالتطبيق على دائرة صحة نينوى

الباحث: مهند حازم علي السعدون
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

Alsadoon120ali@yahoo.com

أ.د. لقمان محمد أيوب الدباغ
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل

Lukman_mohamad@uomosul.edu.iq

المستخلص:

هدف البحث إلى استخدام معايير محاسبة الاستدامة لتعزيز جودة الإفصاح البيئي للقطاع الصحي المتمثل بدائرة صحة نينوى، من خلال تضمين المعلومات غير المالية ذات العلاقة بالأداء البيئي للدائرة في تقارير استدامة بيئية لتكون مكملة للمعلومات البيئية المالية التي تنتجها هذه الدائرة. عن طريق استخدام المقاييس المحاسبية ونماذج التقارير التي تنظمها هذه المعايير. ويعد الإفصاح البيئي الذي تقدمه الدائرة إفصاحاً ناقصاً لعدم تضمين المعلومات غير المالية في القوائم والتقارير الدورية، ولتحقيق هدف البحث تم استعراض مفاهيم الإفصاح البيئي والاستدامة والمحاسبة عنها في ضوء معاييرها الدولية الصادرة عن (SASB) وبيان دورها في تنظيم عمليات الإفصاح عن معلومات الأداء البيئي من خلال إعداد تقارير الاستدامة البيئية الأربعة والتي تعد الأساس في هذا الجانب وهي (إدارة الطاقة وإدارة المياه وإدارة المخلفات وإصابات العاملين) وتوصل البحث إلى أن قطاعات الأعمال والخدمات، ومنها دائرة صحة نينوى، عادةً ما تواجه مشاكل عند الإفصاح عن أدائها البيئي وإيصال المعلومات إلى أصحاب المصلحة وأهمها عدم تضمين المعلومات غير المالية في القوائم والتقارير الدورية، وإن معايير (SASB) ساهمت بشكل كبير في مساعدة تلك القطاعات في مواجهة أهم التحديات لتوفير المعلومات الملزمة لأصحاب المصالح وتحديد أبعاد الأداء المستدام واسلوب القياس والإفصاح المحاسبي عنها.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح البيئي، معايير محاسبة الاستدامة، تقارير الاستدامة البيئية.

Using sustainability accounting standards to enhance the quality of environmental disclosure Applied to the Nineveh Health Department

Prof. Dr. Lukman. M. A. AlDabbagh
College of Administration and Economics
University of Mosul

Researcher: Muhanad. H. A. AlSadoon
College of Administration and Economics
University of Mosul

Abstract:

The research aims to use sustainability accounting standards to enhance the quality of environmental disclosure for the health sector represented by Ninawa Health Department by including non-financial information related to the environmental performance of the department in environmental sustainability reports to complement the environmental financial information produced by the department through the use of accounting metrics and reporting forms regulated by these standards. The environmental disclosure provided by the department is incomplete because it does not include non-financial information in the lists and periodic reports. To achieve the goal of research,

the concepts of environmental disclosure and sustainability and accountability has been reviewed in light of its international standards issued by (SASB) and its role in organizing disclosures of environmental performance information through the preparation of the four environmental sustainability reports, which are the basis in this aspect (energy management, waste management and injuries of workers). The research found that the business and services sectors such as Ninawa Health Department, usually faces problems when disclosing its environmental performance and communicating information to stakeholders. The most important of which is not to include non-financial information in periodic lists and reports. The (SASB) standards have contributed significantly to helping those sectors meet the most important challenges to provide appropriate information to keep interests, determine the dimensions of sustainable performance, and the method of measurement and accounting disclosure.

Keywords: Environmental disclosure, sustainability accounting standards, environmental sustainability reports.

المقدمة

ارتفعت نسب المخلفات والانبعاثات الضارة بالبيئية على مستوى العالم، وبدأ التدهور البيئي يأخذ منحى خطير، لعل من أبرز أسباب هذا التدهور هو تطور الحياة والاقتصادية والتكنولوجية، وأصبح لزماً على القطاعات الاهتمام بالبيئة والإفصاح عن تلك الآثار وعن مساهماتها في الحفاظ على البيئة واستدامتها. وضرورة تضمين المعلومات غير المالية في القوائم والتقارير الدورية، وتطورت مفاهيم الاستدامة ومحاسبة الاستدامة لمعالجة هذه الآثار والمحاسبة عن موضوعات الاستدامة المرتبطة بالأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية. وتم تطوير مجموعة من المبادرات والمعايير الدولية التي تنظم عمليات الإفصاح عن موضوعات الاستدامة واعداد التقارير، من بين هذه المبادرات هو استحداث مجلس معايير محاسبة الاستدامة الذي يركز على تعزيز الإفصاح عن المعلومات غير المالية المرتبطة بأبعاد الاستدامة لتكون مكملة للمعلومات المالية التي تنتجها المحاسبة التقليدية. ونال موضوع الاستدامة البيئية اهتمام واستحسان العديد من دول العالم واستحدثت اغلب هذه الدول وزارات وهيئات عامة تهتم وتنظم الامور ذات العلاقة بالجانب البيئي.

المبحث الاول: منهجية البحث ودراسات سابقة

1-1. منهجية البحث:

1-1-1. مشكلة البحث: يمكن تحديد مشكلة البحث بالآتي: ماهي امكانية استخدام معايير محاسبة الاستدامة لإعداد تقارير استدامة بيئية لدائرة صحة نينوى تعزز من جودة الإفصاح البيئي للدائرة؟ كون الدائرة المبحوثة تقدم إفصاحات بيئية ضمنية في قوائمها المالية المتمثلة بالحسابات الختامية والجداول السنوية والتي تُظهر المعلومات البيئية المالية فقط.

1-1-2. هدف البحث: يتمثل الهدف الاساسي للبحث في استخدام معايير محاسبة الاستدامة لإعداد تقارير استدامة بيئية غير مالية لتكون مكملة للمعلومات البيئية المالية التي تنتجها الدائرة والتي بدورها ستعزز من جودة الإفصاح البيئي للدائرة من خلال تضمين المعلومات المالية وغير المالية البيئية للدائرة في القوائم والتقارير الدورية.

3-1-1. فرضية البحث: بالاستناد إلى مشكلة البحث يمكن صياغة فرضية البحث على النحو الآتي: (هناك امكانية لاستخدام معايير محاسبة الاستدامة لإعداد تقارير استدامة بيئية لدائرة صحة نينوى تعزز من جودة الإفصاح البيئي للدائرة).

4-1-1. منهجية البحث: أعتمد المنهج الوصفي في تغذية الجانب النظري من خلال الاستعانة بالوثائق الرسمية والرسائل والأطاريح الجامعية والدوريات والمؤتمرات والندوات والكتب ذات العلاقة بموضوع الدراسة، كما أعتمد المنهج الاستنباطي في إعداد نماذج التقارير من خلال استخلاص معايير الاستدامة البيئية من معايير محاسبة الاستدامة. فضلاً عن الدراسة التطبيقية في دائرة صحة نينوى والتي شملت العام (2019). تم من خلالها الاطلاع على القوائم والتقارير الدورية للدائرة فضلاً عن اجراء بعض المقابلات الشخصية مع ذوي العلاقة في الدائرة.

2-1. دراسات سابقة: تناولت العديد من الدراسات مواضيع الإفصاح عن الأداء البيئي، وقام (الدباغ واخرون، 2012) بتقديم دراسة عن هذا الموضوع شملت الدراسة الشركات الصناعية في مجلس التعاون الخليجي وكشفت الدراسة عن وجود علاقة بين حجم هذه الشركات ومستوى الإفصاح البيئي مع عدم وجود علاقة بين مستوى هذا الإفصاح وكل من عمر الشركة والرافعة المالية لهذه الشركات. وبين (Alhaj, 2019) إن اغلب البلدان النامية تعاني من نقص شديد في مجال التقارير البيئية وأن أغلب قطاعاتها لم تفصح عن انشطتها البيئية، وأن هذه الدول تحتاج إلى مزيد من البحوث في هذا الجانب. فضلاً عن غياب دور المنظمات المهنية التي تعد جهات ضغط على قطاعات الاعمال لتدعيم عمليات تقديم التقارير البيئية. وتطُرقت دراسة (Baalouch et al., 2019) إلى جودة الإفصاح البيئي لعينة من الشركات الفرنسية وبينت هذه الدراسة إن عملية تقديم هذا الإفصاح لاتزال متدنية في هذه الشركات، وإن هناك علاقة بين جودة هذا الإفصاح واستراتيجية الشركة وأدائها البيئي. وإن هذه الشركات تسعى إلى تحسين جودة هذا الإفصاح لكنها لم تصل إلى المستوى المطلوب. وتطرق (حسين، 2017) إلى أهمية الدور المحاسبي في تحقيق استدامة المنظمة من خلال ربط بطاقة الأداء المتوان باستدامة المنظمة وذكر بان مقاييس هذه البطاقة تختلف من منظمة إلى أخرى نتيجة لاختلاف دورة الحياة وإن امكانية تحقيق استدامة القطاعات الصناعية العراقية سوف تتحدد في ضوء بناء الهيكل المناسب لمقاييس هذه البطاقة من خلال مراعاة المرحلة العمرية لها. وأشارت دراسة (Şakar & Saridoğan, 2016) إلى أهمية تطوير معايير محاسبة الاستدامة من اجل توفير وتحسين المعايير المحاسبية التي تهتم وتعطي وزن للأبعاد الاجتماعية والبيئية إلى جانب البعد الاقتصادي. وإن هنالك علاقة حيوية بين استخدام معايير محاسبة الاستدامة وتطوير الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي، وإن عملية تطوير هذه المعايير مستمرة إلى حد الآن. وتوصلت (اللامي، 2019) في دراسة على احدى قطاعات الصناعة العراقية والتي تم تطبيق معايير محاسبة الاستدامة عليها، إلى وجود علاقة تكامل بين التكاليف البيئية وتكاليف الجودة، وإن معايير محاسبة الاستدامة مهمة في عمليات التخطيط الاستراتيجي المستدام لهذا القطاع. ويجب ربط موضوعات الاستدامة في جميع مفاصل الإنتاج لهذا القطاع. ولاتزال البحوث والكتابات في كل جوانب هذا الموضوع مستمرة إلى وقتنا هذا.

المبحث الثاني: الإطار العام للإفصاح البيئي ومحاسبة الاستدامة

- 2-1. مفهوم الإفصاح المحاسبي البيئي:** أخذ موضوع الإفصاح البيئي أهمية كبيرة منذ بدايات العقد التاسع من القرن العشرين وحضي باهتمام العديد من الكتاب والباحثين في الشأن المحاسبي، مع العلم إن بدايات الإشارة لهذا الموضوع كانت في العام (1940) من خلال تركيز بعض المهتمين بأمور البيئة على هذا الموضوع وإدراكهم بوجود علاقة مباشرة بين كل من الإفصاح والبيئة والمجتمع (الدباغ وآخرون، 2012: 177) ويعد الإفصاح عن الأداء البيئي وسيلة مهمة لتقديم المعلومات المالية وغير المالية التي تخص البعد البيئي، كأحد أبعاد الاستدامة، المرتبط بأنشطة قطاعات الأعمال والخدمات وتنظيم العلاقة مع فئات المجتمع (Vogt et al., 2017: 24) وبرزت مخاوف عديدة بشأن الأداء غير المالي المرتبط بالأداء البيئي، فأصبح لزاماً على تلك القطاعات الكشف عن هذا الأداء في تقارير استدامة بيئية شفافة والتي من شأنها أن تحسن سمعة القطاعات وتعزز من أفاقها المستقبلية على نحو فعال (Alhaj, 2019: 2) في السنوات الأخيرة من العقد الماضي تم تطوير العديد من معايير الإفصاح البيئي فضلاً عن المبادرات الدولية الأخرى مثل مبادئ الميثاق العالمي للأمم المتحدة وارشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ولا تزال هنالك حاجة لتنظيم إطار لهذا الإفصاح منظم ومُعترف به دولياً (Bednárová et al., 2019: 2) ويحدد (Brunelli & Carlo, 2020) الموضوعات البيئية الواجب الإفصاح عنها في التقارير البيئية ضمن الجوانب غير المالية بالآتي: (Brunelli & Carlo, 2020: 93)
- أ. الإفصاح عن المواد التي تستخدم لمنع التلوث والسيطرة عليه وكل ما يستخدم لحماية البيئة.
 - ب. التأثيرات البيئية الناتجة عن استخدام الطاقة.
 - ج. الانبعاثات المباشرة وغير المباشرة المنصرفة إلى الهواء.
 - د. طريقة استخدام الموارد الطبيعية وحمايتها والمحافظة على التنوع البيولوجي لها.
 - هـ. إدارة المخلفات (النفايات).
 - و. الآثار البيئية الناتجة عن نقل المنتجات والتخلص من النفايات.
 - ز. الإفصاح عن المنتجات والخدمات الخضراء أو تطويرها.
- 2-2. جودة الإفصاح البيئي:** نتيجة لإخفاقات العديد من قطاعات الأعمال والخدمات في الحفاظ على البيئة واستدامتها وارتفاع نسب الإنتاج وازدياد نسب المخلفات والاصابات بين صفوف العاملين من جهة ولتحقيق أهداف التنمية المستدامة من جهة أخرى ازداد الاهتمام بجودة الإفصاح البيئي الذي سيضيق الفجوة بين دوافع القطاعات لتقديم الإفصاح البيئي عالي الجودة وبين مخاطر الأعمال ورغبات أصحاب المصالح (Luca et al., 2020: 2) وذكر (Marwa et al., 2020) إن جودة الإفصاح البيئي يمكن تحديدها من خلال الإفصاح الطوعي عن المعلومات البيئية في الوقت المناسب، على نحو منهجي منظم، ويعد القطاع قد حقق جودة الإفصاح البيئي إذا تمكن من الكشف عن المعلومات البيئية من خلال القوائم والتقارير الدورية في الوقت المناسب الذي يحقق الفائدة لأصحاب المصلحة عند استخدام تلك المعلومات في عمليات اتخاذ القرار أو تقييم الأداء البيئي للقطاع (Marwa et al., 2020: 109) ويرى (Mohamed et al., 2020) إن الإفصاح البيئي يعد من المواضيع الحيوية لعامة القطاعات وتشير الأدلة السابقة إلى إن هذا الإفصاح يلعب دور حاسم في تحسين جودة المعلومات المنشورة والتي تدعم وصول القطاع إلى السوق،

ويعطي إشارة لأصحاب المصلحة بأن القطاع يحترم مهمته الاجتماعية ويلبي رغباتهم (Mohamed et al., 2020: 63).

2-3. الإطار العام لمحاسبة الاستدامة

2-3-1. مفهوم الاستدامة: في فترة الستينيات وبعد عام (1960) بدأت الروابط بين البيئة والتنمية بالانهيار أدت هذه الحالة إلى خلل في التوازنات البيئية انسحب هذا الخلل بشكل متسارع إلى البيئة محدثاً فيها انهيار كبير، بسبب النمو الرأسمالي السريع بعد الحرب العالمية الثانية، ظهر مفهوم الاستدامة في ذلك الوقت لمعالجة هذا الاختلال وتحقيق الموائمة بين البيئة والتنمية، وفي عام (1972) ومن خلال مؤتمر الأمم المتحدة المعني بالبيئة تم اتخاذ الخطوات الأولى لتحديد مفهوم الاستدامة (Çahyurt, 2020: 46) وفي العام (1976) اقترن مفهوم الاستدامة بالبيئة، وقد وجد لها جذور تاريخية قديمة تعود للممارسات الزراعية واستغلال الغابات، وتم طرحه بالفعل من خلال مقال (the Reverend Thomas Malthus's) عن مبدأ السكان⁽¹⁾ ويصف الاستدامة بشكل عام بأنها تعني القدرة على الحفاظ على مستوى معين (Kreisel, 2018: 895) وفي العام (1987) تم وضع تعريف للاستدامة من قبل اللجنة العالمية للبيئة والتنمية (WCED) من خلال ربط الابعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية (Çahyurt, 2020: 47) ويشير (SASB)⁽²⁾ لمصطلح الاستدامة إلى أنشطة القطاعات التي تحافظ على/أو تعزز قدرة القطاع على خلق قيمة على المدى الطويل، ويشير أيضاً إلى الاستدامة باسم (ESG)، (البيئية والاجتماعية والحوكمة) (SASB, 2018: 4). واطلقت الأمم المتحدة اهداف التنمية المستدامة (SDGs)⁽³⁾ لدفع دول العالم لمعالجة مشاكل الفقر وشحة الموارد وتغير المناخ وفيما بعد تم تطوير هذه الاهداف وتم ادخال أهداف مرتبطة بالصحة العامة والتعليم وحقوق الانسان (Jenkins, 2019: 34) ويتطلب تحقيق أهداف الاستدامة مراعاة مجموعة من التدابير والتي تقوم على وضع حلول من قبل القطاع لإدخال التحسينات التكنولوجية لتحويل أنماط الانتاج إلى النمط المستدام من خلال استخدام الموارد المتجددة الخاصة بالطاقة والمياه والغذاء، والسعي إلى عدم تلويث البيئة وتغير المناخ والتركيز على الانتاج الانظف وتقليل الانبعاثات (Ekins & Gupta, 2019: 512).

وتعرف الاستدامة بأنها "التنمية التي تلبي احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة الاجيال المقبلة على تلبية احتياجاتهم الخاصة" (Persić et al., 2017: 2)

وتطور مفهوم الاستدامة بشكل متسارع وظهرت عدة مفاهيم ترتبط بالاستدامة وذكر (Wallacher, 2019) مفهوم جديد لها هو (الاستدامة في الفضاء كما في الارض) ويذكر أيضاً أنه في المستقبل قد يتطور مفهوم الاستدامة وينظر اليه على انه مفهوم منقذ للحياة من خلال تناول موضوع الحياة نفسه وما يرتبط به، ومن المتوقع أن يتم تناول الموضوع بشكل تنافسي كبير في المستقبل القريب، ما يعني إن الاستدامة لا ترتبط بالتنمية الاقتصادية و حماية البيئة بل تتعدى ذلك

(1) مبدأ السكان: ذكر القس توماس مالتوس في هذا المبدأ ان عدد السكان يتزايد هندسيا بينما الامداد الغذائي يتزايد حسابيا ويلتقي كلاهما في خط الفقر او المجاعة، بالتالي يتم التحقق من النمو السكاني والعوامل الاخرى التي تولد ضغط على البيئة مثل الزيادة الحادة في الطلب على مواردها.

(2) Sustainability Accounting Standards Board (SASB) مجلس معايير محاسبة الاستدامة.

(3) (SDGs) اهداف التنمية المستدامة/الاهداف العالمية، مجموعها (17) كدعوة للقضاء على الفقر وتغير المناخ، وضعتها منظمة الامم المتحدة في عام (2015) ودرجت هذه الاهداف في خطة التنمية المستدامة في عام (2016) وهي اهداف متكاملة وتدرج بان تحقيق التنمية في توازن الاستدامة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.

إلى كل مفاهيم الحياة (1: Wallacher et al., 2019) وارتبط مفهوم الاستدامة بالبيئة وظهر مفهوم الاستدامة البيئية (Environmental Sustainability) وتعد الاستدامة البيئية وسيلة مهمة للإفصاح عن سياسات واستراتيجيات القطاع الطويلة والقصيرة الأجل ذات العلاقة بالبعد البيئي والأنشطة التي تحقق هذا البعد، وأصبح إعداد تقارير الاستدامة البيئية ركناً أساسياً لتحسين السمعة وزيادة الميزة التنافسية للقطاع (2: Alhaj, 2019).

2-3-2. مبادئ الاستدامة: لتحقيق الاستدامة هناك عدة مبادئ يجب على القطاعات المختلفة أخذها بنظر الاعتبار، وإن القطاع الذي يضع اعتبار لهذه المبادئ سيعزز من ترابط أبعاده واستدامتها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وهذه المبادئ هي (52: Çaliyurt, 2020).

أ. النجاح الاقتصادي: يتحقق النجاح في البعد الاقتصادي للاستدامة من خلال كفاءة إدارة رؤوس الأموال المالية وغير المالية ملموسة كانت أم غير ملموسة.

ب. المساواة الاجتماعية: تتحقق المساواة بين فئات المجتمع من خلال تفعيل تطبيق المسؤولية الاجتماعية للقطاع وتطبيق المشاريع المجتمعية لتحقيق الرفاهية والرخاء المجتمعي.

ج. العدالة البيئية: تتحقق العدالة البيئية من خلال المحافظة على رأس المال الطبيعي، والعدالة في استخدام الموارد المتجددة وغير المتجددة.

2-3-3. أبعاد الاستدامة: إن موضوعات الاستدامة تم تنظيمها من قبل (SASB) ومن ضمنها أبعاد الاستدامة حيث حددها بخمسة أبعاد شاملة لكل الموضوعات ذات العلاقة بالاستدامة، واهتم المجلس بتحديد ما كونها ترتبط على نحو مباشر بأعماله، وهي تفوق الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وعلى النحو الآتي: (2: SASB, 2017).

أ. التأثيرات البيئية Environment: يركز هذا البعد على استخدام الموارد التي تكون ذات طبيعة غير متجددة ما يؤدي إلى نفاذها، ويهتم بالآثار البيئية التي تطلقها القطاعات تجاه البيئة، فضلاً عن الاهتمام بالموارد الطبيعية وعدم استنزافها في عموم الكرة الأرضية.

ب. الرأسمالية الاجتماعية Social Capital: يرتبط هذا البعد بتنظيم العلاقة بين القطاع والمجتمع، من خلال سعي تلك القطاعات للقضاء على البطالة وتوفير الرعاية الطبية وتوفير الخدمات وتنمية رؤوس الأموال وتوفير الفرص للفئات الضعيفة وحمايتهم وفق مفهوم حقوق الإنسان.

ج. رأس المال البشري Human Capital: يراعي هذا البعد موضوع الموارد البشرية باعتبارها رأس مال له قيمة طويلة الأجل والحفاظ عليها والاهتمام بصحة العاملين ومنحهم مستحقاتهم.

د. نموذج الأعمال والابتكار Business Model & Innovation: يركز هذا البعد على عنصر الابتكار في خلق قيمة للقطاع وابتكار طرق ومنتجات جديدة والتخلص من المنتجات الأخرى.

هـ. القيادة والحكم Leadership and Governance: يتمثل هذا البعد في تنظيم نماذج الأعمال وحل الصراعات بين إدارات القطاعات وأصحاب المصلحة.

2-3-4. محاسبة الاستدامة: تزايدت المخاوف بشأن الأبعاد الاجتماعية والبيئية، وكثرت المشاكل المرتبطة بها بسبب عدم اهتمام القطاعات بأدائها البيئي والاجتماعي ونتيجة لهذه المخاوف تطور مفهوم محاسبة الاستدامة لإدارة هذه الأبعاد من خلال المحاسبة والإبلاغ عنها إلى الجهات ذات العلاقة من أصحاب المصالح وغيرهم (44: Şakar & Saridoğan, 2016) وتمثل محاسبة الاستدامة مفهوماً حديث نسبياً يهتم ويعطي وزناً للعوامل الاجتماعية والبيئية أيضاً إلى جانب العوامل الاقتصادية على عكس وظائف المحاسبة التقليدية التي تعطي وزناً أكبر للعوامل

الاقتصادية (Rajan, 2016: 56) وظهر مفهوم محاسبة الاستدامة منذ تسعينيات القرن العشرين كمفهوم يركز على البعد البيئي، وتطور هذا المفهوم بشكل ملحوظ من خلال القمة العالمية المعنية بالبيئة والاستدامة في عام (2002) وتم اصدار المبادئ التوجيهية الخاصة بمحاسبة الاستدامة فيها، وإن أصول المحاسبة البيئية ومحاسبة الاستدامة لها وجود في المحاسبة التقليدية، من خلال تركيز المحاسبة التقليدية على البعد الاقتصادي وتركيز المحاسبة البيئية على البعد البيئي، أما محاسبة الاستدامة فهي تركز على الأبعاد الثلاثة للأداء المستدام (Hyršlová, 2015: 609) وكانت فكرة الإدارة التقليدية قبل ظهور مفهوم محاسبة الاستدامة ان من يحق لهم الاطلاع على المعلومات هم المساهمين فقط، أما في ظل تبني مفاهيم الاستدامة والمحاسبة عليها فأن أصحاب المصلحة اتسعت وأصبحت تمثل جميع الجهات التي لها علاقة بأنشطة القطاع فضلاً عن شرائح المجتمع الذي يجب اقامة علاقة جيدة معهم (Çaliyurt, 2020: 52) ويشير (SASB) إلى محاسبة الاستدامة بأنها تعكس حوكمة وإدارة التأثيرات البيئية والاجتماعية الناتجة عن إنتاج السلع أو تقديم الخدمات، فضلاً عن إدارتها وإدارة رأس المال البيئي والاجتماعي لإنشاء قيمة طويلة الأجل (SASB, 2018: 4) وبغض النظر عن كل مفاهيم محاسبة الاستدامة فإنها تلزم القطاعات بالمحاسبة عن الأبعاد الثلاثة للأداء المستدام من خلال عمليات القياس والإفصاح على الأقل عن بعض جوانب الاداء البيئي والاجتماعي إلى جانب الأداء المالي (Joshi & Li, 2016: 3).

المبحث الثالث: تقارير الاستدامة البيئية على وفق معايير محاسبة الاستدامة

3-1. معايير محاسبة الاستدامة: برزت الحاجة إلى تطوير محاسبة الاستدامة لتكون مكملة للمحاسبة المالية، ما أدى إلى تطوير معايير محاسبية لتنظيم اجراءات محاسبة الاستدامة وإعداد التقارير والمحاسبة عن أبعاد الاستدامة مع كافة أنواع رأس المال وخلق قيمة طويلة الأجل (Şakar & Saridoğan, 2016: 44-45) وتعد معايير محاسبة الاستدامة بمثابة أدوات حوكمة مهمة لمواجهة التحديات الاجتماعية والبيئية، ومن المتوقع أن يتم اعتماد المعايير كنقاط مرجعية مشتركة وموثوقة ومعترف بها محلياً وعالمياً (Christensen et al., 2017: 239) وإن الإبلاغ الاختياري عن ممارسات الاستدامة ترك الأمر مفتوح أمام القطاعات لتختار الطريقة التي تبلغ بها الأطراف ذات العلاقة عن ادائها المستدام، وظهرت عدة محاولات من جهات ذات علاقة بمواضيع الإبلاغ والاستدامة لتغيير المنهج الطوعي هذا في محاولة لوضع معايير خاصة تلزم بها القطاعات بهذا النوع من الإبلاغ (Jose, 2017: 254) ويرى (Hofmann & Bergamasco, 2020) إنه يجب دعم معايير الاستدامة والمعايير البيئية بقواعد وقوانين محلية لضمان امتثال القطاعات لها، حيث يمكن للدولة أن تفرض سلطتها على قطاعات الأعمال والخدمات من خلال عدم منح ترخيص عمل لتلك القطاعات ما لم تطبق هذه المعايير (Hofmann & Bergamasco, 2020: 6).

3-2. مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB): توالى الهيئات والمنظمات الدولية التي تهتم بقضايا الاستدامة في الظهور، ومنها مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB) حيث يتبنى المجلس وجهة نظر المساهمين وتعليمات (SEC) في تحديد الأهمية النسبية للمعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير (Kathleen et al., 2016: 29) تأسس مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB) في العام (2011)، وتم إنشاء مقر للمجلس في الولايات المتحدة (US)، سان فرانسيسكو ولاية كاليفورنيا (SASB, 2018: 3) ويعمل (SASB) في هيكل حوكمي مشابه للهيكل المعتمد من قبل هيئات معترف بها دولياً والتي تضع معايير للإفصاح، بما في ذلك مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

2: (SASB, 2018) وإن (SASB) منظمة مستقلة غير ربحية وظيفتها وضع وتطوير المعايير الخاصة بالاستدامة الخاصة بأكثر من (77) معياراً موزعة على (11) قطاعاً (Matsumura, 37: 2017, et al.) صممت هذه المنظمة لصياغة المعايير بما يتوافق مع تعريف المحكمة العليا للولايات المتحدة الأمريكية الخاص بالأهمية المادية لمعلومات الاستدامة للكشف عن تلك المعلومات المرتبطة بالبعد البيئي والاجتماعي (Kearney, 10156: 2019, Rissman &) ويتألف المجلس من (5-9) أعضاء من ضمنهم الرئيس لغرض التنوع في وجهات النظر عند وضع المعايير وإعداد التقارير المرحلية والاستثمار والتحليل المالي، ويعد المجلس مسؤولاً عن توجيه عملية وضع المعايير، ويعمل في ضوء الإطار المفاهيمي والوثائق الإدارية وإطار الاستدامة، ويحدد المجلس أيضاً القواعد والإجراءات العامة والتي تنظم عمل المجلس ونظامه الداخلي، كل هذه الإجراءات تخدم عملية وضع المعايير (Procedure, 9-10: 2017, SASB Rules of) ويتمثل الهدف الأساسي من معايير (SASB) في مراعاة الأبعاد البيئية والاجتماعية والحوكمة لأداء قطاعات الأعمال والخدمات وبشكل أكثر تحديداً، مع التركيز على الاستدامة الثلاثية الأبعاد من خلال المحاسبة عن الآثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للمنظمة، فضلاً عن إدارة رأس المال البيئي والاجتماعي والمحاسبة عليها لخلق قيمة طويلة الأجل، وتأثير العوامل البيئية والاجتماعية على نماذج الأعمال والابتكار والحوكمة (Şakar & 49: 2016, Saridoğan) وإن استخدام معايير (SASB) أمر طوعي، تقوم القطاعات بتحديد المعيار (المعايير) ذات الصلة بأنشطتها وموضوعات الإفصاح الجوهرية المادية والمقاييس المرتبطة بها، والأمر متروك لقطاع ما لتحديد الوسائل التي يبلغ بها أصحاب المصلحة عن معلومات الاستدامة مثل تقارير الاستدامة أو التقارير المتكاملة أو مواقع الويب أو التقارير السنوية (SASB, 2018: 5).

3-3. تقارير الاستدامة: يعد تقديم التقارير غير المالية أمراً طوعياً (اختياري) ولحد الآن، وفي فترة الثمانينيات بدأ إعداد هذه التقارير، كان المفهوم في حينها إن أصحاب المصالح المتعددين بحاجة إلى تقارير لا تتضمن فقط المعلومات المالية وإنما تتعداها إلى المعلومات غير المالية هذا من جانب، من جانب آخر قد انتقدت الأنشطة الاقتصادية والتكنولوجية على أنها تسببت بحدوث مشاكل اجتماعية وبيئية على مر الزمن منها نضوب الموارد ومشاكل التلوث البيئي وحقوق العاملين، وبإمكان القطاعات أن تقدم تقرير استدامة واحد أو تقارير متعددة. أي أن يقدم القطاع تقرير استدامة واحد يضم معلومات عن الأبعاد الثلاثة للاستدامة، أو أن يقدم ثلاثة تقارير استدامة منفصلة لكل بعد من أبعاد الاستدامة (Çalıyurt, 2020: 45) وتم وضع عدة معايير ومبادرات لأعداد تقارير الاستدامة من عدة جهات ومنظمات دولية كان أبرزها إصدارات كل من (GRI)، (IIRC)، (SASB)، تهدف هذه الإصدارات إلى زيادة الموثوقية في التقارير عن طريق اعتماد تقارير الاستدامة أو التقارير المتكاملة، وتقليل المخاوف بشأن التقارير المالية التقليدية، وسبب هذه المخاوف هو عدم وجود الزام لإعداد تقارير الاستدامة، وتعد عملية إعداد هذه التقارير طوعية (Joshi & Li, 2016: 5) ويمكن لقطاعات الأعمال أو الخدمات استخدام معايير (SASB) لتحديد وإدارة وإبلاغ المستثمرين بالمعلومات التي تنسم بالاستدامة المادية. يمكن أن يفيد استخدام المعايير تلك القطاعات في تحسين الشفافية وإدارة المخاطر والأداء. ويمكن لمعايير (SASB) مساعدة المستثمرين من خلال تشجيع إعداد التقارير القابلة للمقارنة والمتسقة مادياً ومالياً، وتمكين المستثمرين من اتخاذ قرارات أفضل بشأن الاستثمار (SASB, 2019: 5) وفي الفترة التالية

لتأسيس مجلس (SASB) في العام (2011) تزايدت نسب القطاعات التي تستخدم تقارير الاستدامة من (20%) في العام (2011) إلى (80%) في العام (2018) (SASB, 2019: 3).

وأصدرت (SASB & CDSB, 2019) إطار توجيهي لجميع قطاعات الأعمال والخدمات شمل عدة توصيات لتنظيم عمليات الإفصاح في تقارير الاستدامة، ونذكر هذه التوصيات على النحو الآتي: (SASB & CDSB, 2019: 23)

أ. الإفصاح عن الفرص والمخاطر المرتبطة بتغير المناخ على المدى القصير والطويل وحسب التصنيف الصادر في هذا الإطار.

ب. الإفصاح عن تأثير المخاطر على أعمال القاعات واستراتيجيتها وتخطيطها المالي.

ج. الإفصاح عن مدى المرونة في استراتيجية القطاعات واجراءاتها المتعلقة بتغير المناخ.

وهناك منهجين أساسيين لأعداد تقارير الاستدامة هي (Çahyurt, 2020: 55)

- منهج الإبلاغ الطوعي: يتحدد هذا المنهج بحسب فعالية السوق من خلال حاجة أصحاب المصلحة إلى المعلومات الاجتماعية والبيئية فان على القطاعات أن تلبى هذه الرغبات وتنشر المعلومات المطلوبة عن هذه الأبعاد بشكل طوعي.

- منهج الإبلاغ الإلزامي: وفقا لهذا المنهج فان على القطاعات أن تقدم المعلومات الاجتماعية والبيئية امتثالاً للأنظمة والقوانين، وان الغرض الاساسي من إعداد هذه التقارير هو منع الأنشطة الاحتمالية وحماية المستثمرين ونقل المعلومات إلى أصحاب المصلحة بموثوقية.

ونشرت المفوضية الاوربية في الاتحاد الاوربي المبادئ التوجيهية للإفصاح عن تقارير الاستدامة وأطلق عليها (المبادئ التوجيهية) لتسهيل إعداد هذه التقارير، مع ملاحظة إن استخدام هذه المبادئ أمر طوعي وغير ملزم والجدول التالي يوضح هذه المبادئ (Brunelli & Carlo, 2020: 92)

الجدول (1): المبادئ التوجيهية لإعداد (SR) الصادرة عن الاتحاد الاوربي (EU)

المبدأ	تفسير المبدأ
مبدأ الإفصاح عن معلومات الموارد	1. من المتوقع أن يقدم القطاع معلومات يمكن أن يؤثر حذفها أو عدم دقتها على قرارات أصحاب المصلحة المستفيدين من هذا الإفصاح. 2. يجب على القطاع الإفصاح عن الآثار الإيجابية والسلبية على حد سواء. 3. يجب أن يبين القطاع طبيعة عمله والظروف التي يمر بها لغرض تقييم الأهمية المادية للمعلومات.
مبدأ استراتيجي وتطلعي	1. يقدم الإفصاح عن المعلومات غير المالية نظرة كاملة للآثار البيئية القصيرة والطويلة الأجل. 2. تعد معلومات الإفصاح تطلعية بالنسبة لأصحاب المصلحة لتقييم تقدم القطاعات نحو تحقيق أهدافها.
مبدأ أصحاب المصلحة	عند قيام القطاع بالإفصاح عن المعلومات غير المالية يجب أن تلبى هذه المعلومات رغبات وتوقعات أصحاب المصلحة بشكل عام وعادل بما فيهم المستثمرين والمستهلكين والعملاء والمجتمعات المحلية والسلطات العامة والفئات الضعيفة ... الخ.

Source: Brunelli, Sandro, & Carlo, Emiliano Di, (2020), Accountability, Ethics and Sustainability of Organizations- New Theories, Strategies and Tools for Survival and Growth, This Springer imprint is published by the registered company Springer, Nature Switzerland AG. Gewerbestrasse 11, 6330 Cham, Switzerland. p (92).

3-4. إعداد تقارير الاستدامة البيئية: يمكن استخدام معايير (SASB) للإفصاح عن الأداء البيئي من خلال الاستفادة من التقسيم القطاعي للمعايير داخل المجلس الذي سهل الوصول إلى هذه المعايير ويحتل القطاع الصحي المركز الأول من هذا التقسيم، فضلاً عن استخدام المقاييس المحاسبية التي يوفرها المجلس حيث جاءت هذه المقاييس على نحو متوافق مع مسميات الحسابات التي تعد على أساس النظام المحاسبي المطبق في دائرة صحة نينوى والتي تعد ميدان البحث. والجدول التالي يوضح معايير (SASB) الخاصة بقطاع الصحة والتي سيتم الاعتماد عليها في إعداد نماذج تقارير الاستدامة البيئية.

الجدول (2): معايير محاسبة الاستدامة الخاصة بقطاع الصحة

ت	معايير الرعاية الصحية	Health Care Standards	رقم المعيار
1	التكنولوجيا الأحيائية والمستحضرات الصيدلانية	Biotechnology & Pharmaceuticals	HC101
2	الأجهزة والمستلزمات الطبية	Medical Equipment & Supplies	HC102
3	تقديم الرعاية الصحية	Health Care Delivery	HC201
4	مقدمي الرعاية الصحية	Health Care Distributors	HC301
5	إدارة الرعاية الصحية	Managed Care	HC302
6	تجار التجزئة	Drug Retailers	HC303

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على (SASB). إصدار عام (2018). ويعرض الباحثان نموذج لمجموعة تقارير يمكن استخدامها عند إعداد هذه الإفصاحات، بالاعتماد على (SASB) (www.sasb.org) الخاصة بقطاع الصحة وعلى النحو الآتي: أولاً، إدارة الطاقة **Energy Management**: في مجال الطاقة (الطاقة الكهربائية) يجب على قطاع الصحة الإفصاح عن الآتي:

أ. الإفصاح عن كمية الطاقة المستهلكة بالكيكا (GJ) ويشمل الطاقة المشتريات والطاقة المتجددة.

ب. نسبة الطاقة المستهلكة من شبكة الكهرباء وتحسب هذه من قسمة الطاقة المشتريات من شبكة الكهرباء على إجمالي الطاقة المستهلكة.

ج. نسبة الطاقة المتجددة وهي طاقة متجددة من مصادر يتم تجديدها بمعدل يزيد عن معدل نضوجها، وتحسب النسبة بقسمة الطاقة المتجددة على إجمالي الطاقة المستهلكة.

والجدول التالي يوضح نموذج تقرير الاستدامة البيئية الخاص بالإفصاح عن الطاقة الكهربائية.

الجدول (3): تقرير الاستدامة البيئية الخاص بالإفصاح عن الطاقة الكهربائية

البيان (مقاييس المحاسبة)	وحدة القياس	النسبة المئوية	الرمز
إجمالي الطاقة المستهلكة	كيكا (GJ)	%	HC-DY-130a.1
نسبة شبكة الكهرباء	كيكا (GJ)	%	
نسبة الطاقة المتجددة	كيكا (GJ)	%	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معايير محاسبة الاستدامة/قطاع الصحة.

ثانياً، إدارة المياه **Water Management**: في مجال إدارة المياه يجب على قطاع الصحة الإفصاح عن الآتي:

أ. إجمالي المياه العذبة المسحوبة والمستعملة بشكل مباشر من قبل القطاع أو وحداته وأقسامه.

ب. النسبة المئوية للمياه التي تم معالجتها وإعادة تدويرها بشكل مستدام وتحسب بقسمة إجمالي المياه المعاد تدويرها على إجمالي المياه المسحوبة (الصافية).

ج. نسبة المياه غير المعالجة وهي التي لم تتم معالجتها وطرحت في البيئة الخارجية وتحسب بقسمة إجمالي المياه غير المعالجة على إجمالي المياه المسحوبة (الصافية).

والجدول التالي يوضح نموذج تقرير الاستدامة البيئية الخاص بالإفصاح عن إدارة المياه:

الجدول (4): تقرير الاستدامة البيئية الخاص بالإفصاح عن المياه

البيان (مقاييس المحاسبة)	وحدة القياس	النسبة المئوية للمياه
إجمالي المياه الصافية المسحوبة	طن متري/متر مكعب	%
نسبة المياه المعاد تدويرها	طن متري/متر مكعب	%
نسبة المياه الغير معالجة	طن متري/متر مكعب	%

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معايير محاسبة الاستدامة/ قطاع الصحة.

ثالثاً. إدارة المخلفات Waste Management: تقسم المخلفات (النفايات) التي تنتج عن القطاع الصحي إلى قسمين رئيسيين هما النفايات الطبية والنفايات الصيدلانية، نورد هنا على النحو الآتي:

أ. النفايات الطبية: تصنف جميع النفايات الطبية على أنها خطرة حسب ما ينظر إليها (SASB). في مجال إدارة النفايات الطبية يجب على قطاع الصحة الإفصاح عن الآتي:

❖ الإفصاح عن الكمية الإجمالية للنفايات الطبية المتولدة بالطن المتري، مجمعة لجميع الوحدات التي يمتلكها ويديرها القطاع.

❖ الإفصاح عن نسبة النفايات الطبية المحترقة وتحسب عن طريق قسمة كمية النفايات المحترقة على إجمالي كمية النفايات.

❖ الإفصاح عن النفايات الطبية المعاد تدويرها عن طريق قسمة كمية النفايات المعاد تدويرها على إجمالي النفايات.

❖ المكب (مدافن النفايات) ينبغي الإفصاح عن كمية النفايات الطبية التي تم طمرها وتحسب عن طريق قسمة كمية النفايات المدفونة على إجمالي النفايات.

والجدول التالي يوضح نموذج تقرير الاستدامة البيئية الخاص بالإفصاح عن النفايات الطبية

الجدول (5): تقرير الاستدامة البيئية الخاص بالإفصاح عن النفايات الطبية (المخلفات)

البيان (مقاييس المحاسبة)	وحدة القياس	النسبة المئوية	الرمز
مجموع كمية النفايات الطبية	طن متري	%	HC-DY-150a.1
نسبة النفايات الطبية المحترقة	طن متري	%	
نسبة النفايات الطبية المعاد تدويرها أو المعالجة	طن متري	%	
المكب (مدافن النفايات)	طن متري	%	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معايير محاسبة الاستدامة/ قطاع الصحة.

ب. النفايات الصيدلانية pharmaceutical waste: يفرق (SASB) بين النفايات الصيدلانية على عكس النفايات الطبية، فيقسمها إلى قسمين نفايات صيدلانية خطرة ونفايات صيدلانية غير خطرة ونوضحها على النحو الآتي:

النفايات الصيدلانية الخطرة hazardous pharmaceutical waste: ينبغي على قطاع الصحة المسؤول عن إعداد التقرير الإفصاح عن المعلومات الآتية:

- أ. إجمالي كمية النفايات الصيدلانية الخطرة المتجمعة لدى جميع الأقسام والوحدات التي يملكها ويديرها القطاع وتحسب هذه الكمية بالطن المتري.
- ب. نسبة النفايات الصيدلانية المحترقة. تحسب بطريقة حساب النفايات الطبية نفسها.
- ج. نسبة النفايات الصيدلانية المعاد تدويرها أو المعالجة. تحسب بالطريقة السابقة نفسها.
- د. نسبة النفايات الصيدلانية التي طُمرت (مدافن النفايات) تحسب بالطريقة السابقة نفسها.
- والجدول التالي يوضح نموذج تقرير الاستدامة البيئية الخاص بالإفصاح عن هذه النفايات:
- الجدول (6): تقرير الاستدامة البيئية الخاص بالإفصاح عن النفايات الصيدلانية الخطرة

البيان (مقاييس المحاسبة)	وحدة القياس	النسبة المئوية	الرمز
مجموع كمية النفايات الصيدلانية الخطرة	طن متري	%	HC-DY-150a.2
نسبة النفايات المحترقة	طن متري	%	
نسبة النفايات المعاد تدويرها أو المعالجة	طن متري	%	
المكب (مدافن النفايات)	طن متري	%	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معايير محاسبة الاستدامة/قطاع الصحة.

النفايات الصيدلانية غير الخطرة nonhazardous pharmaceutical waste: ينبغي على قطاع الصحة الإفصاح عن إجمالي كمية النفايات الصيدلانية غير الخطرة ونسبة النفايات المحترقة منها والمعاد تدويرها ومدافن النفايات، وتحسب بطريقة احتساب النفايات الصيدلانية الخطرة نفسها.

والجدول التالي يوضح الإفصاح عن هذه النفايات.

الجدول (7): تقرير الاستدامة البيئية الخاص بالإفصاح عن النفايات الصيدلانية غير الخطرة

البيان (مقاييس المحاسبة)	وحدة القياس	النسبة المئوية	الرمز
مجموع كمية النفايات الصيدلانية الغير الخطرة	طن متري	%	HC-DY-150a.2
نسبة النفايات المحترقة	طن متري	%	
نسبة النفايات المعاد تدويرها أو المعالجة	طن متري	%	
المكب (مدافن النفايات)	طن متري	%	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معايير محاسبة الاستدامة/قطاع الصحة.

- رابعاً. **صحة الموظفين وسلامتهم Employee Health & Safety** اصابات العاملين: ينبغي على قطاع الصحة المسؤول عن إعداد التقرير الإفصاح عن المعلومات الآتية:
- أ. معدل الحوادث القابل للتسجيل⁽⁴⁾ الخاص بالإصابات المرتبطة بالعمل. يشمل نطاق الإفصاح جميع الموظفين بغض النظر عن الموقع ونوع الوظيفة، مثل العاملين بدوام كامل أو جزئي والمتقاعدين والعمالة والعاملين بالساعة والموسميون. وينبغي أن تكون الإصابات متعلقة بالعمل.
- ب. الإفصاح عن معدلات الوفاة للموظفين العاملين أثناء العمل.
- ج. الإفصاح عن عدد الموظفين المصابين وحصلوا على إجازات منعته من أداء عملهم.

(4) تعد الإصابة أو المرض حادثاً قابلاً للتسجيل إذا نتج عنه أي مما يأتي: الوفاة، أو قضاء أيام خارج العمل، أو تقييد العمل أو النقل إلى وظيفة أخرى، أو علاج طبي يتجاوز الإسعافات الأولية، أو فقدان الوعي. فضلاً عن ذلك، تعد الإصابة أو المرض الجسيم الذي شخصه الطبيب أو غيره من متخصصي الرعاية الصحية المرخص لهم حادثة قابلة للتسجيل، حتى لو لم ينتج عنها الوفاة أو أيام العمل أو العمل المقيد أو نقل الوظيفة أو العلاج الطبي الذي يتجاوز الإسعافات الأولية أو فقدان الوعي.

- د. الإفصاح عن عدد الموظفين المصابين وتقييد العمل بسبب إصاباتهم أو النقل إلى وظيفة أخرى
- ه. الإفصاح عن عدد الموظفين المصابين إصابة جسيمة تفوق الإعاقات الأولية.
- والجدول التالي يوضح نموذج تقرير الاستدامة البيئية الخاص بالإفصاح عن هذه الإصابات:
- الجدول (8): تقرير الاستدامة البيئية الخاص بالإفصاح عن إصابات الموظفين

البيان/ مقاييس المحاسبة	وحدة القياس	النسبة المئوية	الرمز
إجمالي معدل الحوادث القابل للتسجيل	موظف	%	HC-DY-320a.1
معدل الوفاة من العاملين	موظف	%	
المصابين وحصلوا على إجازات	موظف	%	
المنقولين إلى وظيفة أخرى بسبب الإصابة	موظف	%	
المصابين إصابة جسيمة	موظف	%	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معايير محاسبة الاستدامة/قطاع الصحة.

المبحث الرابع: تطبيق تقارير الاستدامة البيئية على دائرة صحة نينوى

من خلال الدراسة التطبيقية والملاحظة المباشرة للباحثين في دائرة صحة نينوى المبني على الاطلاع على القوائم والتقارير والجروقات والمواقف والتعليمات.... الخ. تبين لنا إن الإفصاح البيئي الذي تقدمه الدائرة يغطي الجانب المالي فقط، وإن هذا الإفصاح هو ضمن القوائم المالية الختامية والتي يتم اعدادها في نهاية السنة المالية وهي (ميزان المراجعة وجداول المصروفات والايادات) أي إن الدائرة لا تقدم أي إفصاحات بيئية تغطي الجانب غير المالي.

يشرع الباحثان هنا بإعداد تقرير الاستدامة البيئية الجانب غير المالي بالاعتماد على تقارير الاستدامة البيئية المعدة سلفاً ومن خلال المعلومات التي تم الحصول عليها من الدائرة المبحوثة. ونعرض فيما يلي أهم المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية والتي ستستخدم في اعداد تقرير الاستدامة البيئية وعلى النحو الآتي:

4-1. الطاقة الكهربائية (إدارة الطاقة) Energy Management: من خلال المعلومات التي تم الحصول عليها من الدائرة فيما يخص الطاقة الكهربائية ومعدلات التجهيز اليومي⁽⁵⁾ تبين لنا أن معدل تجهيز الكهرباء الوطنية هو (18) ساعة في اليوم⁽⁶⁾. ومعدل تجهيز الطاقة المتجددة (الطاقة الشمسية) هو (0.25) ساعة في اليوم، ومعدل تجهيز الطاقة المتولدة ذاتياً (عن طريق المولدات) هو (5.75) ساعة في اليوم.

بالاستناد إلى هذه البيانات يمكن استخراج النسب المئوية من خلال المعادلات الآتية:

التجهيز اليومي للطاقة الكهربائية (الإجمالي) (24) ساعة = 100%

نسبة شبكة الكهرباء (18) ساعة في اليوم كمعدل $100 \times 24 \div 18 = 75\%$

نسبة الطاقة المتجددة (0.25) ساعة في اليوم كمعدل $100 \times 24 \div 0.25 = 1\%$

نسبة الطاقة المتولدة (5.75) ساعة في اليوم كمعدل $100 \times 24 \div 5.75 = 24\%$

4-2. إدارة المياه Water Management: من خلال المعلومات التي تم الحصول عليها من الدائرة تبين لنا إن نسبة المياه العذبة المسحوبة تعادل (100%) وهي إجمالي كمية المياه التي

(5) مقابلة شخصية مع مسؤول الخدمات في دائرة صحة نينوى.

(6) أُستنتج معدل التجهيز البالغ (18) ساعة في اليوم كمتوسط لساعات التجهيز خلال عام (2019).

تستخدمها جميع الوحدات والاقسام الصحية التابعة للدائرة بغض النظر عن كمية هذه المياه⁽⁷⁾. وعدم وجود مياه معاد تدويرها، اما نسبة المياه المطروحة في مجرى النهر فهي تمثل نسبة (67%)، وبلغت نسبة المياه المطروحة في البيئة المجاورة (33%) وتمثل هذه النسبة المياه غير الخطرة المتولدة عن المراكز الصحية المنتشرة في الأحياء السكنية⁽⁸⁾.

3-4. النفايات الطبية Medical Waste⁽⁹⁾: من خلال المعلومات التي تم الحصول عليها من الدائرة تبين لنا أن إجمالي النفايات الطبية المتولدة من الدائرة للعام (2019) بلغ (580) طن منها (447) طن نفايات تُحرق في بيئة الدائرة وهي تشكل نسبة (77%). وبلغت النفايات المدفونة (133) طناً ما نسبته (33%) من إجمالي النفايات. أما النفايات المعالجة أو المعاد تدويرها فليس لها وجود وشكلت نسبة (0%).

استخرجت هذه النسب بالاعتماد على بيانات الدائرة ومن خلال استخدام المعادلات الآتية:

مجموع كمية النفايات (580) طن = 100%

النفايات المحترقة (447) طن $100 \times 580 \div 447 = 77\%$

مدافن النفايات (133) طن $100 \times 580 \div 133 = 23\%$

النفايات المعاد تدويرها (0) طن = 0%

4-4. النفايات الصيدلانية pharmaceutical waste: قسمت هذه النفايات إلى قسمين أساسيين هما النفايات الصيدلانية الخطرة والنفايات الصيدلانية غير الخطرة. وتُصنف هذه النفايات من حيث طرائق معالجتها على نحو متماثل مع تصنيف ومعالجة النفايات الطبية، بالمعادلات الرياضية نفسها الخاصة باستخراج النسب المئوية لفئات تلك النفايات. ونوردها على النحو الآتي⁽¹⁰⁾:

أ. النفايات الصيدلانية الخطرة hazardous pharmaceutical waste: من خلال المعلومات التي تم الحصول عليها من الدائرة تبين لنا أن إجمالي النفايات الصيدلانية الخطرة المتولدة من الدائرة لعام (2019) بلغت (274) طن ما نسبته (100%) منها (225) طن نفايات محترقة وتشكل نسبة (82%) اما النفايات المعاد تدويرها فهي (0) طن في حين بلغت النفايات المدفونة (49) طن ما نسبته (18%).

ب. النفايات الصيدلانية غير الخطرة nonhazardous pharmaceutical waste: من خلال المعلومات التي تم الحصول عليها من الدائرة تبين لنا أن إجمالي النفايات الصيدلانية غير الخطرة المتولدة عن المؤسسات لعام (2019) بلغت (112) طن جميعها ضمن النفايات المحترقة كونها نفايات غير خطرة. ولا توجد أي نسبة للنفايات المعاد تدويرها أو المدفونة.

4-5. صحة الموظفين وسلامتهم Employee Health & Safety: من خلال المعلومات التي تم الحصول عليها من الدائرة تبين لنا عدم وجود إصابات بين صفوف الموظفين للعام (2019) هذا

(7) لا يمكن إحصاء كمية المياه المستخدمة بالمتر المكعب أو الطن لأنها كبيرة جداً فضلاً عن أن قسماً من المؤسسات لا تمتلك عدادات لقياس المياه الداخلة الى المؤسسة وان (SASB) يسمح باستخدام مقياس النسب المئوية.

(8) أُستخرجت النسب بالطريقة ذاتها التي حسبت بها نسب ادره الطاقة الكهربائية.

(9) تم الحصول على البيانات ذات العلاقة بكمية النفايات الطبية والصيدلانية من خلال الاطلاع على الجردات الشهرية للمؤسسات الصحية. فضلاً عن اجراء مقابلة شخصية مع رئيس مهندسين أقدم في دائرة صحة نينوى/شعبة السيطرة على التلوث.

(10) أُستخرجت النسب بالطريقة ذاتها التي حسبت بها نسب ادارة النفايات الطبية.

يعني إن الدائرة قد أولت اهتماماً كبيراً بهذا الجانب من خلال الحفاظ على صحة وسلامة العاملين. وأخيراً يعرض الباحثان تقرير الاستدامة البيئية الموحد الجانب غير المالي للدائرة للعام (2019) اعتماداً على المعلومات السالفة الذكر، ويمكن استخدام هذا التقرير لتعزيز جودة الإفصاح البيئي للدائرة من خلال المعلومات غير المالية التي يحتويها لتكون مكملة للمعلومات المالية التي تقدمها الدائرة في قوائمها المالية، ويمكن استخدام هذا التقرير من قبل الجهات الداخلية المتمثلة بالإدارة لتقييم الأداء البيئي للدائرة والوقوف على أوجهه القصور ومعالجتها، فضلاً عن استخدامه من قبل الجهات الخارجية لتقييم الأداء البيئي المستدام للدائرة. ونعرض التقرير حسب الجدول التالي:

الجدول (9): تقرير الاستدامة البيئية الجانب غير المالي للعام (2019)

وزارة الصحة والبيئة/دائرة صحة نينوى			
تقرير الاستدامة البيئية/الجانب غير المالي للسنة المالية (2019)			
أولاً. ادارة الطاقة Energy Management			
التفاصيل	وحدة القياس	العدد	النسبة المئوية
إجمالي الطاقة الكهربائية المستهلكة	كيجا (GJ)		100%
نسبة شبكة الكهرباء	كيجا (GJ)		75%
نسبة الطاقة المتجددة	كيجا (GJ)		1%
الطاقة المتولدة ذاتياً	كيجا (GJ)		24%
ثانياً. ادارة المياه Water Management			
التفاصيل	وحدة القياس	العدد	النسبة المئوية
إجمالي المياه العذبة المسحوبة	نسبة مئوية		100%
نسبة المياه المعاد تدويرها	نسبة مئوية		0%
نسبة المياه المطروحة في مجرى النهر	نسبة مئوية		67%
نسبة المياه المطروحة في البيئة المجاورة	نسبة مئوية		33%
ثالثاً. ادارة النفايات (المخلفات) Waste Management			
(1) النفايات الطبية Medical Waste			
التفاصيل	وحدة القياس	العدد	النسبة المئوية
مجموع كمية النفايات الطبية	طن متري	580	100%
نسبة النفايات المحترقة	طن متري	447	77%
نسبة النفايات المعاد تدويرها او المعالجة	طن متري	0	0%
المكب (مدافن النفايات)	طن متري	133	23%
(2) النفايات الصيدلانية الخطرة Hazardous pharmaceutical waste			
التفاصيل	وحدة القياس	العدد	النسبة المئوية
مجموع كمية النفايات الصيدلانية الخطرة	طن متري	274	100%
نسبة النفايات المحترقة	طن متري	225	82%
نسبة النفايات المعاد تدويرها أو المعالجة	طن متري	0	0%
المكب (مدافن النفايات)	طن متري	49	18%
وزارة الصحة والبيئة/دائرة صحة نينوى			
تقرير الاستدامة البيئية/الجانب غير المالي للسنة المالية (2019)			

(3) النفايات الصيدلانية غير الخطرة Nonhazardous pharmaceutical waste			
التفاصيل	وحدة القياس	العدد	النسبة المئوية
مجموع كمية النفايات الصيدلانية غير الخطرة	طن متري	112	100%
نسبة النفايات المحترقة	طن متري	112	100%
نسبة النفايات المعاد تدويرها أو المعالجة	طن متري	0	0%
المكب (مدافن النفايات)	طن متري	0	0%
رابعاً. صحة الموظفين وسلامتهم Employee Health & Safety			
التفاصيل	وحدة القياس	العدد	النسبة المئوية
إجمالي معدل الحوادث القابل للتسجيل	موظف	صفر	100%
معدل الوفاة من العاملين	موظف	صفر	0%
المصابين وحصلوا على إجازات	موظف	صفر	0%
المنقولين إلى وظيفة أخرى بسبب الإصابة	موظف	صفر	0%
المصابين إصابة جسيمة	موظف	صفر	0%

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على معلومات دائرة صحة نينوى.

بعد إعداد نماذج تقارير الاستدامة البيئية غير المالية السابقة الذكر وتطبيقها على دائرة صحة نينوى من خلال اعداد تقرير الاستدامة البيئية الموحد للدائرة الجانب غير المالي للعام (2019) يتبين لنا صدق الفرضية (هناك امكانية لاستخدام معايير محاسبة الاستدامة لإعداد تقارير استدامة بيئية لدائرة صحة نينوى تعزز من جودة الإفصاح البيئي للدائرة).

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

1-5. الاستنتاجات:

- أ. عادتاً ما تواجه قطاعات الأعمال والخدمات ومنها قطاع الصحة مشاكل في الإفصاح عن المعلومات غير المالية وإيصالها إلى أصحاب المصلحة بطريقة عادلة وشفافة. واحتلت المعلومات ذات العلاقة بالبيئة والاستدامة الحيز الأكبر من هذه المشاكل بسبب الطلب المتزايد عليها من طرف أصحاب المصلحة.
- ب. يعد موضوع الاستدامة من المواضيع الحديثة الذي تطور وجرى تناوله في العقود الأخيرة كنتيجة حتمية للتأثيرات البيئية الضارة من زيادة نسب المخلفات إلى نضوب الموارد الطبيعية غير المتجددة، فضلاً عن تطور الحياة الاقتصادية والتكنولوجية التي القت بظلالها على البيئة.
- ج. تعد محاسبة الاستدامة فرع حديث من فروع علم المحاسبة يهتم بالأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية من خلال عمليات القياس والإفصاح عن الأبعاد الثلاثية للأداء المستدام.
- د. ساهمت معايير (SASB) في تحديد متطلبات الإفصاح عن الأداء البيئي لقطاعات الأعمال والخدمات المختلفة، وتعد هذه المعايير مفيدة وذات صلة فهي قابلة للمقارنة والتدقيق.
- هـ. يوفر مجلس معايير محاسبة الاستدامة تقسيم قطاعي متميز من خلال تقسيم المعايير البالغ عددها أكثر من (77) معياراً على (11) قطاعاً والذي سهل الوصول إليها ببسر.
- و. يعد القطاع الصحي المتمثل بدائرة صحة من القطاعات التي يكون تأثيرها واضح على البيئة وقد يكون هذا التأثير سلبي في حال إهماله وعدم المحاسبة عنه.
- ز. إن دائرة صحة نينوى لا تقدم المعلومات البيئية غير المالية وتكتفي فقط بإظهار المعلومات البيئية المالية بشكل ضمني مع الحسابات الختامية السنوية.

ح. تولي الدائرة المبحوثة اهتماماً ملحوظاً بالعاملين لديها، وكان هذا واضحاً حيث لم تسجل الدائرة أي إصابة في صفوف العاملين خلال العام (2019).

5-2. التوصيات:

- أ. ضرورة إعطاء الجانب البيئي أولوية وأهمية خاصة من قبل قطاعات الأعمال والخدمات خصوصاً القطاعات التي تكون طبيعة انشطتها ذات تأثير واضح على البيئة، أو ينتج عنها مخلفات ضارة وملوثة. ولعل من أبرز هذه القطاعات هو قطاع الصحة.
- ب. تبني مفاهيم الاستدامة في جميع جوانب الأداء من خلال دمج الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية للوصول إلى أداء مستدام على مستوى القطاع.
- ج. الاهتمام بموضوعات الإفصاح عن الأداء البيئي وإيصال المعلومات إلى الجهات المستفيدة الداخلية والخارجية والمتمثلة بالإدارة وأصحاب المصالح.
- د. على دائرة صحة نينوى استخدام معايير محاسبة الاستدامة في إعداد تقارير الاستدامة البيئية، من خلال الاسترشاد بالمعايير الخاصة بقطاع الصحة.
- هـ. ينبغي على دائرة صحة نينوى أن تأخذ بنظر الاعتبار المعلومات غير المالية ذات العلاقة بالأداء البيئي واطهارها في حساباتها الدورية شأنها شأن المعلومات المالية، لتعزيز جودة الإفصاح البيئي الذي تقدمه الدائرة.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

أ. الرسائل والاطاريح:

1. اللامي، منار علي صاحب، (2019)، تكامل التكاليف البيئية وتكاليف الجودة على وفق معايير محاسبة الاستدامة لتعزيز التخطيط الاستراتيجي المستدام، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العراق.
2. حسين، علي ابراهيم، (2017)، التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن ودورة حياة المنشأة لتحقيق استدامة منشآت الاعمال (دراسة تطبيقية)، اطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر.

ب. المجلات والدوريات:

1. الدباغ، لقمان محمد ايوب ومصطفى، شكر محمود والدباغ، ياسمين أكرم جاسم، (2012)، تحليل الافصاح البيئي للشركات الصناعية في دول مجلس التعاون الخليجي، مجلة بحوث مستقبلية، المجلد (3)، العدد (40).

ثانياً. المصادر الاجنبية:

A. Formal Publications:

1. (SASB), (2017), Sustainability Accounting Standards Board.
2. (SASB) (2017) Rules of Procedure, Sustainability Accounting Standards Board.
3. (SASB), (2018), Sustainability Accounting Standards Board.
4. (SASB), (2019), Sustainability Accounting Standards Board.
5. (SASB & CDSB), (2019), Sustainability Accounting Standards Board & Climate Disclosure Standards Board, By The (SASB) Foundation (SASB) & CDP Worldwide on behalf of the (CDSB).

B. Periodicals and Researches:

1. Alhaj, Alhassan, (2019), Sustainability Disclosure on Environmental Reporting: A Review of Literature in Developing Countries, American Based Research Journal, Vol (8), No (1).
2. Baalouch, Fatma, & Ayadi, Salma Damak, & Hussainey Khaled, (2019), a study of the determinants of environmental disclosure quality: evidence from French listed companies, Journal of Management and Governance, Vol (23), No (4).
3. Bednárová, Michaela, & Klimko, Roman, & Rievajová, Eva, (2019), From Environmental Reporting to Environmental Performance, Journal Sustainability, Vol, (11), No, (9).
4. Christensen, Lars, Thøger, & Morsing, Mette, & Thyssen, Ole, (2017), License to Critique: A Communication Perspective on Sustainability Standards, Journal Business Ethics Quarterly Vol, (27), No, (2).
5. Hofmann, Mahulena, & Bergamasco, Federico, (2020), Space resources activities from the perspective of sustainability: legal aspects, Journal: Global Sustainability, Vol, (3).
6. Hyršlová, Jarolsava, & Beckova Helen, & Kubáňková, Marie, (2015), Sustainability Accounting: Brief History and Perspectives, the 9th International Days of Statistics and Economics, Prague, September 10-12, 2015.
7. Jenkins, Rachel, (2019), Global mental health and sustainable development 2018, Journal: BJPsych International, Vol (16), No (2).
8. Jose, Thejo, (2017), Need for Harmonisation of Sustainability Reporting Standards, Journal of Finance and Economics, Vol, (5), No, (6).
9. Joshi, Satish, & Li Yue, (2016), What Is Corporate Sustainability and How Do Firms Practice It? A Management Accounting Research Perspective, Journal of Management Accounting Research, Vol, (28), No, (2).
10. Kathleen M, & Wilburn, H, & Ralph Wilbur, (2016), The Growing Importance of Integrated Reporting For Corporate Social Responsibility, Review of Business & Finance Studies, Vol (7), No (2).
11. Kreisel, Deanna K., (2018), Sustainability, Journal Victorian Literature and Culture, Vol (46), No, (3-4).
12. Luca, Francesco De & Cardoni, Andrea & Phan, Ho-Tan-Phat & Kiseleva, Evgeniia, (2020), Does Structural Capital Affect SDGs Risk-Related Disclosure Quality? An Empirical Investigation of Italian Large Listed Companies, Sustainability Journal, Vol (12), No (5).
13. Marwa, Moalla & Salhi, Bassem & Jarboui, Anis, (2020), Environmental Audit and Environmental Disclosure Quality, Scientific Annals of Economics and Business, Vol (67), N0 (1).
14. Mohamed, Ezzeddine Ben, & Garoui, Nassreddin, & Sweiti, Ibrahim, (2020), On the Determinants of Environmental Information Disclosure: Evidences from Industrial Saudi Listed Firms, Agrocienia, January (2020).

15. Rajan, Varun, (2016), Reporting with Reputation and Returns - The Emerging Significance of Sustainability Accounting, Annual Research Journal of Symbiosis Centre for Management Studies, Pune, Vol (4).
16. Şakar, Ayşe Yiğit & Sarıdoğan, Ayşe Atılğan, (2016), Development of Sustainability Accounting Standards, Eurasian Business & Economics Journal, Vol, (S1).
17. Vogt, Mara, & Hein, Nelson, & Rosa, Fabricia, Silva, da, & Degenhart, Larissa, (2017), Relationship between determinant factors of disclosure of information on environmental impacts of Brazilian companies, Estudios Gerenciales, Vol, (33), No, (142).
18. Wallacher, Johannes, & Einsiedel, Stefan, & Gösele, Andreas, (2019), Sustainable development: in space as on Earth? Journal, Global Sustainability, Vol, (2).

C. Books:

1. Brunelli, Sandro, & Carlo, Emiliano Di, (2020), Accountability, Ethics and Sustainability of Organizations- New Theories, Strategies and Tools for Survival and Growth, This Springer imprint is published by the registered company Springer, Nature Switzerland AG. Gewerbestrasse 11, 6330 Cham, Switzerland.
2. Çalıyurt, Kıymet Tunca, (2020), New Approaches to CSR, Sustainability and Accountability, Volume I, ISBN 978-981-32-9587-2 ISBN 978-981-32-9588-9 (eBook), <http://www.springer.com/series/13615>.
3. Ekins, Paul, & Gupta, Joyeeta, (2019), Perspective: a healthy planet for healthy people– Erratum, published online by Cambridge University. <https://doi.org/10.1017/sus.2019>.
4. Peršić, Milena, Janković Sandra, & Krivačić Dubravka, (2017), sustainability accounting-upgrading corporate social responsibility/ The dynamics of corporate social responsibility-a critical approach to theory and practice / Aluchna, Maria, Idowu, Samuel O, (ur) Switzerland: Springer, international publishing, Switzerland, (2017), str . 33-49.

D. Internet:

1. Matsumura Ella Mae, & Prakash, Rachna, & Vera-Muñoz, Sandra C., (2017), To Disclose or Not to Disclose Climate-Change Risk in Form 10-K: Does Materiality Lie in the Eyes of the Beholder?, Available at SSRN, Letter to the SEC, <https://ssrn.com/abstract=2986290>.
2. Rissman, Paul, & Kearney, Diana (2019). Rise of the Shadow ESG Regulators: Investment Advisers, Sustainability Accounting, and Their Effects on Corporate Social Responsibility. Env'tl. L. Rep. News & Analysis, 49, 10155. <http://www.eli.org,1-800-433-5120>.