

الإلتزام الطوعي والاجباري المحاسبي البيئي في المنظمات غير الحكومية بالكويت

- احمد سعد راشد المطيري^١، محمد عباس بدوي^٢، عمر احمد سعد تمام^٣
١- باحث دراسات عليا- معهد الدراسات والبحوث البيئية - جامعة مدينة السادات
٢- عميد كلية التجارة فرع دمنهور سابقا استاذ المحاسبة - كلية التجارة
٣- معهد الدراسات والبحوث البيئية- استاذ المحميات الطبيعية - جامعة مدينة السادات

ملخص :

أهدف البحث الإلتزام الطوعي والاجباري المحاسبي بتطبيق نموذج قياس محاسبي على الجمعيات التعاونية بدولة الكويت ويتحقق هذا الهدف من خلال تحقيق الآتي: تطوير نموذج محاسبي يناسب الجمعيات التعاونية الاستهلاكية لتواكب المعايير العالمية التسعير الحقيقي لمنتجات سلعية تنتجها الجمعيات التعاونية الاستهلاكية مدى توافر المنتج البيئي (العلامة البيئية على السلع) قياس المسؤولية البيئية والاجتماعية للمؤسسة باستخدام معيار جديد للإلتزام الطوعي والاجباري المحاسبي. منهج البحث يعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال تحليل المحتويات في القوائم المالية متضمنة القوائم المالية وتقرير مجلس الإدارة ، حيث قام الباحث باستخدام أسلوب تحليل المحتويات، ويتمثل هذا الأسلوب في قيام الباحث بفحص التقارير المالية للبحث عن مدى توافر أو غياب معلومات معينة تكون مرتبطة بظاهرة أو فئة دراسة محددة، ويعتمد أسلوب تحليل المحتويات في هذا البحث على فحص ودراسة البيانات المالية وغير المالية المنشورة في التقارير السنوية للجمعيات التعاونية الاستهلاكية بدولة الكويت ولكي يتحقق هذا فقد تم استخدام بعض المؤشرات الكمية والوصفية للوصول إلى النتائج ، ويتمثل المقياس الكمي في الإفصاح عن المعلومات البيئية بشكل كمي فقط، أما المقياس الوصفي فيتمثل في الإفصاح عن المعلومات البيئية بشكل وصفي فقط.

ABSTRACT

The objective of this research is to apply voluntary and compulsory accounting to apply an accounting measurement model to cooperative societies in the State of Kuwait. This objective is achieved by achieving the following: Developing an accounting model suitable for consumer cooperatives to comply with international standards.

Real pricing of commodity products produced by consumer cooperatives, Availability of environmental product Measure the environmental and social responsibility of the institution using a new criterion for voluntary and compulsory accounting compliance.

Research Methodology The researcher relies on the analytical descriptive method by analyzing the contents of the financial statements including the financial statements and the board of directors' report. The researcher uses the method of content analysis. This method is used by the researcher to examine the financial reports for the availability or absence of certain information the method of analyzing the contents of this study is based on the examination and examination of the financial and non-financial data published in the annual reports of the consumer cooperatives in the State of Kuwait. To achieve this, some quantitative indicators and description The quantitative measure is to disclose environmental information only quantitatively, and the descriptive measure is to disclose environmental information only descriptively.

The main findings of the study are the existence of a conflict between the requirements of protecting the environment and efficient economic exploitation of the resources of the Association for its commitment to spend large amounts and bear great burdens to maintain and reduce the negative effects of the activities of the Association. This in turn led to the direct impact on the efficiency of its economic performance and its high sales and benefiting from the implementation of its 3R strategy.

And then the strength of are competitiveness in the field of quality and pricing high economic efficiency of the association with the preservation of the environment because of the different solid waste of its activities.

The Association has positive environmental impacts in preserving the work environment, its employees and the surrounding environment in all its components. The activities of the association increase in light of its commitment to the requirements of environmental protection because of the need for it because of the lack of alternative investment possibilities, or perhaps to reduce unemployment and its social and humanitarian effects the results of the association's economy.

In a few years, the quantity of sales was large and its prices were less than its market value. It continued to increase sales. The accounting system in the association was consistent with the new developments in the economic and social environment. Dided in particular and the ability of this system to analyze the elements of environmental performance costs and classifying them and their relationship cycle activity of the Assembly, and its ability to provide the necessary to measure the environmental performance of the activities of the Association or to help assess the environmental impact of outputs and recording Diphtheria, according to the system of double entry and extraction of environmental performance assessment indicators information.

Keywords: Voluntary and mandatory environmental accounting, consumer cooperatives, and non-governmental organizations

المقدمة

تستهدف الدراسة في هذا البحث القياس و الإلتزام الطوعى والاجبارى المحاسبى عن التكاليف البيئية، والتي تشكل محور إهتمام العديد من الدراسات في مجال المحاسبة البيئية، وخاصة في العقد الأخير من القرن العشرين ، بسبب اهتمام مستخدمي المعلومات المالية بالآثار الاقتصادية الخطيرة للتلوث، إذ تنادي الجمعيات والهيئات العلمية بأهمية الاعتراف وقياس التكاليف البيئية و الإلتزام الطوعى والاجبارى المحاسبى عنها في القوائم المالية، فمن خلال دراستنا سنحاول التعرف على الإلتزام الطوعى والاجبارى المحاسبى للتكاليف البيئية، وذلك بتحديد مفهوم القياس البيئي والمشكلات التي تعترضه وكيفية تفسير التكاليف والعوائد البيئية في الإلتزام الطوعى والاجبارى المحاسبى ، وعلى متطلبات قياس التكاليف البيئية من خلال معرفة أهمية قياسها و الصعوبات التي تواجه المحاسب أثناء القيام بعملية القياس وكذلك التعرف على مراحل قياسها ونتعرف أيضا على طرق ومداخل قياس التكاليف البيئية، وكذلك على أساليب قياس العوائد البيئية و سنتطرق إلى ماهية الإلتزام الطوعى والاجبارى المحاسبى وذلك بدراسة المفاهيم المتعلقة به وكذلك دراسة متطلباته ومعوقاته والعوامل المؤثرة فيه، وسنتعرف أيضا على كيفية الإفصاح عن التكاليف البيئية من خلال معرفة أساليب الإفصاح عن الأداء البيئي ونماذج إعداد التقارير البيئية عند الإلتزام الطوعى والاجبارى المحاسبى وكذلك سنتطرق إلى الإلتزام الطوعى والاجبارى المحاسبى

عن التكاليف والالتزامات البيئية، وستتعرف أيضا على الإلتزام الطوعي والاجباري المحاسبي البيئي وأثره على جودة التقارير المالية من خلال معرفة المفاهيم الخاصة بأهداف التقارير المالية، وكذلك المعلومات البيئية الواجب الإفصاح عنها وخصائص جودتها، ونحاول في آخر هذا البحث بناء منهج لقياس الإلتزام الطوعي والاجباري المحاسبي عن التكاليف البيئية وذلك بالإستناد إلى ما تم تناوله في هذا الطرح وكذلك الوقوف على مزايا تطبيق هذا المنهج

مشكلة الدراسة

يمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال طرح التساؤلات الآتية:

- ١- هل هناك علاقة بين تحسن الأداء البيئي للجمعية الاستهلاكية بدولة الكويت وكفاءة أدائها الاقتصادي وقدرتها التنافسية في مجال الجودة.
- ٢- هل هناك علاقة بين التحليل والرقابة والتقرير عن تكاليف الأداء البيئي وتحسن الأداء البيئي للجمعية الاستهلاكية بدولة الكويت.
- ٣- هل يعد النظام المحاسبي مسؤولاً عن المساهمة في الفساد البيئي وزيادة التلوث في بيئة الأعمال من خلال غياب القدره على قياس تكاليف الأداء البيئي للجمعية الاستهلاكية بدولة الكويت بشكل كمي نقدي.
- ٤- هل نظام التكاليف المتبع في الجمعية الاستهلاكية بدولة الكويت قادر على توفير البيانات والمعلومات اللازمة لترشيد الأداء البيئي للجمعية الاستهلاكية بدولة الكويت

فروض الدراسة

الفرض الاول:

وجود علاقة بين تحسن الأداء البيئي للجمعيات الاستهلاكية بدولة الكويت وكفاءة أدائها الاقتصادي وقدرتها التنافسية في مجال الجودة.

الفرض الثاني:

وجود علاقة بين التحليل و الرقابة و التقرير عن تكاليف الأداء البيئي وتحسين الأداء البيئي وترشيده للجمعيات الاستهلاكية بدولة الكويت

أهداف البحث

الإلتزام الطوعي والاجباري المحاسبي بتطبيق نموذج قياس محاسبي على الجمعيات التعاونية بدولة الكويت ويتحقق هذا الهدف من خلال تحقيق الآتي:

- ١- تطوير نموذج محاسبي يناسب الجمعيات التعاونية الاستهلاكية لتواكب المعايير العالمية
- ٢- التسعير الحقيقي لمنتجات سلعية تنتجها الجمعيات التعاونية الاستهلاكية
- ٣- مدى توافر المنتج البيئي (العلامة البيئية على السلع)
- ٤- قياس المسؤولية

أهمية الدراسة

محاولة بناء منهج علمي للمحاسبة البيئية يقوم على مجموعة من المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية التي يمكن من خلالها رصد الأحداث البيئية للمؤسسة والتعبير عنها بشكل ملائم، توضيح أهمية الإفصاح البيئي في الفكر المحاسبي لتلبية احتياجات المجتمع والأطراف المعنية من المعلومات المالية التي تساعد في تقييم الأداء البيئي للمؤسسة بفاعلية. محاولة وضع إطار علمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية يقوم على أساس تحقيق الربط بين كل من نظام الإدارة البيئية ونظم معلومات المحاسبة الإدارية المتطورة من خلال بيان المفاهيم العلمية البيئية ذات الصلة بنظم محاسبة الإدارة البيئية وكذلك أهم التحديات والفرص المتاحة أمام نظم محاسبة الإدارة البيئية.

حدود الدراسة

- الحدود المكانيّة: الجمعية التعاونية الاستهلاكية بدولة الكويت
- الحدود الزمنية: عام ٢٠١٦م

تحديد مصطلحات الدراسة

الإلتزام الطوعي والاجباري المحاسبي البيئي:-

ويمكن تعريف الإفصاح البيئي بأنه عرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية للمؤسسة في القوائم والتقارير الدورية والإيضاحات المرفقة بها مما يسهل من مهمة مستخدمي البيانات والمعلومات المالية عند تقييم الأداء البيئي وترشيد اتخاذ القرارات المتعلقة بها والحكم على مدى كفاءة الإدارة للأداء البيئي ويتضح من التعريف السابق أنه ينظر إلى الإفصاح البيئي من زاويتي الشكل والمكان (نادية راضي عبد الحليم، ٢٠٠١).

المنظمات غير الحكومية بالكويت:- و يعرفها الأستاذ محمد بوسلطان بأنها "عبارة عن تنظيمات خاصة أو جمعيات أو اتحادات في إطار القانون الوطني يقع مقرها الرئيسي في إحدى الدول وتخضع لقانون هذه الدولة (دولة المقر). لكن عملياً لها امتداد جهوي أو عالمي نظراً للمهام التي تعتمزم القيام بها، وقد تشكل لها فروع في مناطق أو دول أخرى وعرف مراسل مارل المنظمة غير الحكومية بأنها: " كل تجمع أو جمعية أو حركة مكونة بصفة دائمة من طرف خواص منتمين لدول مختلفة لمتابعة أهداف غير الربح والكسب من خلال التمتع في التعاريف السابقة نجد أن أصحابها حاولوا إعطاء تعاريف للمنظمات غير الحكومية من خلال تعداد عناصر كوسيلة لإيجاد تعريف لها (أبو صافية، ٢٠٠٠).

الدراسات السابقة

١-دراسة (طارق فحني عمر عبد الخالق، ٢٠٠٤) بعنوان " الإطار العلمي للمحاسبة البيئية دراسة تطبيقية اختبارية على القطاع الصناعي" وهدفت هذه الدراسة إلى تحليل مدى ملاءمة الفروض والمفاهيم والمبادئ المحاسبية الحالية في خدمة المحاسبة المالية البيئية على مستوى المؤسسة، وبيان إلى أي مدى يستلزم الأمر ضرورة توافر فروض ومفاهيم ومبادئ مستحدثة في شأن المحاسبة المالية البيئية وتوصل إلى أن عدم توافر معايير محاسبية مستقلة تتعلق بالأداء البيئي للمؤسسات يمكن الاسترشاد به في القياس والإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للمؤسسات يستلزم ضرورة توافر إطار إجرائي للمحاسبة البيئية يمكن أن يعتمد عليه في مراحل العمل المحاسبي البيئي بداية من القياس وحتى مرحلة إعداد التقارير، وأوصى بضرورة وجود إلزام قانوني لكافة المؤسسات ذات التأثير البيئي على إعداد القوائم المالية من منظور اقتصادي بيئي متكامل وألا يقتصر الأمر على مجرد عبارات إنشائية في الإيضاحات المتممة لتلك القوائم.

٢-دراسة (نعيم فهم حنا سنة ٢٠٠٨) بعنوان " حول التكاليف البيئية الاستثمارية وأثرها على معلومات القوائم المالية" وهدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل التكاليف البيئية الاستثمارية من حيث مفهومها وتعريفها وتبويبها المختلفة وكيفية معالجتها محاسبياً، وتوصلت الدراسة إلى أن الدول التي لا توجد بها قوانين وتنظيمات صارمة خاصة بالعمليات البيئية وتحدد بدقة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها فيما يتعلق بالعمليات البيئية في هذه الدول بالرغم من أنها دول متقدمة إلا أنها تحجم عن الإفصاح عن عملياتها الضارة بالبيئة، بل وتقاوم ذلك الإفصاح وتسعى فقط إلى الإفصاح عن الأخبار السارة التي تجلب لها الشهرة والمديح.

٣-دراسة (عز الدين فكري تهامي، ٢٠١١) بعنوان " الإطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية" وهدفت هذه الدراسة إلى محاولة وضع إطار علمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية يقوم على أساس تحقيق الربط بين كل من نظام الإدارة البيئية ونظم معلومات المحاسبة الإدارية المتطورة من خلال بيان المفاهيم العلمية البيئية ذات الصلة بنظم محاسبة الإدارة البيئية وكذلك أهم التحديات والفرص المتاحة أمام نظم محاسبة الإدارة البيئية وتوصلت الدراسة إلى أن تعهد الإدارة بالقضايا البيئية يمكن من دعم هذه القضايا من خلال أخذ البعد البيئي في الاعتبار داخل إستراتيجية المؤسسة، وأوصت بضرورة قيام الأجهزة الحكومية بتشجيع وتحفيز المؤسسات بكافة صور التحفيز من ضرائب وغيرها على تطبيق نظام الإدارة البيئية بكافة أركانه، والالتزام بالإفصاح عن أدائها البيئي، وتوفير البيانات اللازمة للتخطيط والرقابة البيئية على المستوى القومي.

٤ -دراسة (Freedman and Bikki,1992) بعنوان،

an Investigation of The Long – Run Relationship between pollution Performande and Economi Performande the Case of Pulp and Paper Firms

اهتمت الدراسة باختبار العلاقة بين أداء الوحدة في مجال مكافحة التلوث وأدائها الاقتصادي في الأجل الطويل، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة وجود علاقة قوية بين الأداء الاقتصادي لعينة الدراسة (شركات أمريكية) قياساً بالربحية وأداء الشركات الاجتماعي البيئي، مقيساً بعدم تجاوز النسب القصوى لتلوث البيئة، كما توصلت إلى أن الشركات التي نجحت في تخفيض معدل التلوث قد حققت تدفقات نقدية أكبر.

الإطار النظري للدراسة

القياس المحاسبي للتكاليف البيئية

لم يعد ينظر الى التكاليف على أنها قيمة عوامل الإنتاج اللازمة لتحقيق الإنتاج، ولكن لا بد أن تتناول أيضا في تعويض المجتمع عما لحق به من أضرار نتيجة ممارسة النشاط الاقتصادي للمؤسسة. و لتوضيح ذلك سيكون من خلال المطالب التالية:

القياس المحاسبي البيئي

تعتبر عملية القياس ترجمة لعمليات النشاط المختلفة بشكل يكون أكثر فعالية في اتخاذ القرارات، وهذا يتطلب أن يشمل القياس المحاسبي لعمليات المؤسسة في البيئة أي النشاط البيئي للمؤسسة بما يتضمنه من معلومات وصفية وبيئية تختلف عن بيانات النشاط الاقتصادي وهو ما نحاول توضيحه من خلال النقاط التالية:

مفهوم القياس المحاسبي البيئي:

يعتبر القياس المحاسبي ذلك القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية الناشئة عن ممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي ويتم ذلك من خلال تجميع وتبويب وتحليل والتسجيل لهذه العمليات الاقتصادية حتى يتم إعداد الحسابات الختامية للنشاط في نهاية الفترة المالية (Jasch.C,2006).

ويمكن أن نوضح بأن التقويم هو تحديد قيم المركز المالي، والقياس هو تحديد قيم بنود قائمة الدخل وهذا يعني ضرورة إثبات الأصول الثابتة البيئية بقائمة المركز المالي من خلال تحديد قيمتها الحقيقية وأيضا قياس نتيجة النشاط من خلال مقابلة الإيرادات بالمصروفات ومنها البيئي حيث أن العمليات البيئية يترتب عليها تكاليف بيئية لإزالة تلك التأثيرات التي تحدثها المؤسسة نتيجة ممارسة أنشطتها، فإنه ينطبق عليها مفهوم القياس حيث أنها أحداث اقتصادية تؤثر على قيم القوائم المالية، ويتم استخدام طرق وإجراءات محاسبية للأحداث البيئية لتسجيلها حتى تظهر انعكاسها داخل القوائم المالية (خالد حسن محمد سالم، ٢٠٠٨).

ولهذا فعلمية القياس البيئي تعتبر أحد دعائم الإطار العلمي للمحاسبة البيئية التي نعتمد عليها في وضع الإطار النظري للمحاسبة البيئية (نجلاء محمد مديح العاصي، ٢٠٠١).

أولا - أهمية القياس المحاسبي البيئي بالنسبة للمؤسسة ولكن تكمن أهميته للمؤسسة في تحقيق مايلي:

- أ- يساهم في اتخاذ القرارات من خلال المعلومات المتعلقة بأنشطة المؤسسة وأصحاب المصالح في المؤسسة.
- ب- إن عدم قياس الأنشطة البيئية للمؤسسة يؤدي إلى عدم معرفة الآثار المختلفة لممارسة النشاط في البيئة وبالتالي التأثير على القرارات لحماية البيئة من الآثار السلبية الضارة بها.
- ج- إن وجود القياس البيئي بالمؤسسة يساعد في إجراءات المقارنة بين المؤسسات وبين القطاع العام والخاص وبالتالي العمل على تحسين توزيع الموارد بينهم.
- د- إن توفير القياس المحاسبي البيئي لبيانات بيئية تمكن من إجراء دراسات للجدوى البيئية لمعرفة تحقق المؤسسة من عائد في المجتمع.

ه- إن أمانة عرض البيانات المحاسبية تتطلب أخذ جميع العمليات التي تقاوم المؤسسة، وبالتالي توفير معلومات عن نشاطها البيئي يمكن من التقرير عنها محاسبيا

أما القياس من وجهة نظر المجتمع، فهو يمثل قيمة ما يتحمله المجتمع من تضحيات وما يصيبه من أضرار نتيجة النشاط الاقتصادي للمؤسسة، وينتج ذلك الآثار السلبية الخارجية التي تصيب المجتمع من التلوث وإهدار الموارد، ويعتمد في ذلك على تكلفة الفرصة البديلة كأساس لعملية القياس (نجلاء محمد مديح العاصي، ٢٠٠١).

ثانيا- الصعوبات التي تواجه المجتمع في القياس البيئي: توجد هناك بعض الصعوبات التي تواجه المجتمع في عمليات القياس البيئي لآثار المؤسسة السلبية مثل التلوث الذي ينشأ عن ممارسة النشاط الاقتصادي للمؤسسة بصورة سيئة أو الرقابة عليه كما يلي (أحمد ابو العزم، ١٩٩٨).

أ- عدم وجود الأجهزة المخصصة لقياس أو الرقابة على التلوث.

ب- عدم وجود كوادر فنية مؤهلة للعمل في مجال حماية البيئة.

الفرع الثاني -مشكلات القياس المحاسبي البيئي: يعتبر القياس المحاسبي للأنشطة البيئية من صميم عمل المحاسب وذلك لأن غالبية المعلومات البيئية ذات طابع كمي ومالي، وعلى مهنة المحاسبة أن تترجم هذه الأنشطة البيئية وتحدد صافي مساهمة المؤسسة في البيئة المحيطة □، ولكن يقابل عملية القياس البيئي بعض المشكلات والتي تتمثل في مشاكل القياس المحاسبي البيئي في المشاكل التالية

أولا -مشكلة تحديد الأنشطة التي تقاس محاسبيا: يمكن أن يندرج تحت هذه المشكلة تلك الأنشطة التي يجب أن تخضع للقياس كالرقابة على البيئة، المحافظة على البيئة من التلوث، ومما لا شك فيه أن عملية قياس التكاليف (محمد ابراهيم منصور، ١٩٩٣) البيئية يجب أن ترتبط بالواقع والقدرة على التعبير بحيث تركز على حقائق قابلة للتحقيق ولا تعتمد على آراء وفروض عادة ما تؤدي الى الجدل وعدم الواقعية، خاصة أن التكاليف البيئية لا يمكن تقديرها كما يحدث في التكاليف الاقتصادية لنشاط المؤسسة وذلك لطبيعة النشاط البيئي وتأثيره على الأفراد والطبيعة وغالبا ما يتم تقديرها على أساس المنفعة الضائعة نتيجة نشاط المؤسسة في البيئة. ويوجد العديد من الصعوبات التي تواجه المحاسب في تحديد الأنشطة البيئية.

أ- عدم وجود تحديد دقيق للأهداف البيئية.

ب- عدم وجود شخص مسؤول عن وضع الأهداف البيئية.

- ج- المحاسبة عن التكاليف البيئية تتطلب تكامل جهود نوعيات مختلفة من المتخصصين.
- د- الممارسات البيئية الجيدة تؤدي إلى نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها كما أن قياس التكاليف البيئية يعتبر أمراً هاماً في مجال اتخاذ القرارات (Collion David,2000).
- هـ- فهم طبيعة ومدى ملاءمة أساليب المحاسبة البيئية يختلف باختلاف أساليب وممارسات المؤسسات المختلفة.
- ثانياً- مشكلة تحديد معايير القياس المحاسبي التي تستخدم: إن القياس المحاسبي عادة ما يحكمه عدة معايير للقياس تضع أساسها نظرية علم المحاسبة، وإذا كانت معايير القياس المحاسبي للأنشطة الاقتصادية ذات طابع مالي تكون أو تكاد تكون متفق عليها بين المحاسبين وتلقى قبولا بينهم.
- والمعايير بصفة عامة هي بعض الأسس التي يمكن الرجوع إليها لتحديد مدى سلامة إجراء محاسبي معين بهدف تحسين هذا الإجراء هذه المعايير مايلي:
- أ- معيار المرونة: حيث أن بعض العمليات أو المعلومات يمكن أن تكون مفيدة لأكثر من غرض.
- ب- معايير سهولة التطبيق: ويتضمن هذا المعيار إمكانية إجراء عملية القياس في حدود التكلفة العادية وفي ظل القيود المفروضة في نظام المعلومات.
- ج- معيار توفير معلومات مفيدة: يجب أن تساعد أدوات وإجراءات القياس في تقديم معلومات مفيدة ذات أهمية لأكثر من غرض.
- د- معيار الاستجابة للتغيرات البيئية: حيث لا يكفي أن يكون نظام القياس قادراً على الإجابة على الأسئلة الموجودة حالياً بل يجب أن يكون قادراً على الإستجابة للتغيرات البيئية التي تحدث في المستقبل.
- هـ- أن يكون جزء من نظام المعلومات الداخلي: أن يكون نظام القياس البيئي جزء من نظام المعلومات الداخلي يوفر النتائج بطريقة آلية.
- و- القابلية للتكرار وإمكانية الاعتماد عليه: إذا كان القياس البيئي غير قابل للتكرار فلا يمكن الاعتماد عليه ولا يساعد على إجراء المقارنات العلمية السليمة.
- ز- البساطة: يجب أن تتصف المعلومات التي هي مخرجات النظام بالبساطة حتى يسهل فهمها لجميع الأطراف التي تتأثر بالأداء البيئي.
- ح- الموضوعية: يجب أن تتصف المعلومات بالموضوعية وذلك عن طريق الاستفادة من آراء الخبراء فالمحاسبين وحدهم لا يمكنهم تقديم كل الخبرات اللازمة للمحاسبة عن الأداء البيئي.
- ط- مفيدة لمتخذي القرار: يقصد بمتخذي القرار جميع الأطراف التي تتأثر بالبرامج البيئية ويستلزم هذا المعيار إجراءات وأدوات تساعد على التنوع.
- ت- القبول العام: يجب أن يتسم المعيار بقبول عام لدى جميع الأطراف، وتخدم جميع الأطراف التي تتأثر بالأداء البيئي وتلقى قبولا عاماً.
- وتساعد المعايير السابقة في توسيع نطاق المفاهيم المحاسبية بما يساعد على تطبيقات المحاسبة البيئية (Gerven, (T.V.,2007
- ثالثاً- مشكلة تحديد الإجراءات التي ستتبع في القياس المحاسبي البيئي: تتم عملية القياس المحاسبي للنشاط البيئي من خلال التعرف على العمليات البيئية للمؤسسة، وتحديد الأنشطة التي تمارسها المؤسسة في البيئة، ثم التكاليف البيئية والمنافع البيئية للنشاط البيئي، ولكن المنافع البيئية لا يمكن إدراكها في المدى القصير إذ يوجد هناك فترة زمنية طويلة بين التكاليف والمنافع البيئية أو العوائد، كما يحدث حين تنفق المؤسسة على نشاط حماية البيئة من التلوث، ويكون العائد منها بعد فترة زمنية طويلة في تحسين صحة الأفراد أو تنمية رفاهية المجتمع. وبعد توضيح مشاكل القياس المحاسبي البيئي يتضح أن حل هذه المشاكل يكمن في اتباع الخطوات التالية :
- أ- دراسة السياسات البيئية التي تنفذها المؤسسة وذلك حتى يتم توضيح نسب التلوث المسموح بها والتأثير البيئي وحتى يتم إدراك الأهداف التي تسعى لها المؤسسة في مجال البيئة والمجتمع (نجلاء محمد مديح العاصي، ٢٠٠١).
- ب- التعرف على الأنشطة البيئية التي تمارسها المؤسسة في البيئة وتنقسم إلى:
- ج- أنشطة مانعة للضرر البيئي وهي مصممة لإزالة أي مصادر محتملة للضرر البيئي.
- د- أنشطة تقوم بقياس ومتابعة الأثر البيئي.
- هـ- أنشطة تهدف إلى احتواء الآثار البيئية والتقليل منها.
- و- أنشطة تحدث عند إزالة آثار الضرر البيئي بعد وقوعه بالفعل.
- ز- أنشطة لتحسين الشكل الجماعي للبيئة.
- ح- أنشطة تخفيض معدلات التلوث.
- ط- أنشطة التخلص من النفايات والمخلفات.
- ت- أنشطة الحفاظ على الموارد الطبيعية والأنشطة التسويقية لزيادة جودة المنتجات.
- الفرع الثالث- كيفية تفسير التكاليف والعوائد البيئية في القياس المحاسبي: نظراً لما يتميز به النشاط البيئي من طبيعة خاصة باعتبار أن عدم الرقابة عليه يسبب أضراراً للبيئة والمجتمع، فإنه لا بد على مهنة المحاسبة أن تؤدي دوراً في القياس

والإفصاح عن النشاط البيئي للمؤسسات، ويوجد عدة مداخل يمكن استخدامها في تفسير قياس التكاليف والعوائد البيئية محاسبيا كما يلي :

أولا - المدخل الوصفي: يعتمد هذا المدخل على إفصاح المؤسسة على أدائها البيئي في شكل وصفي في صورة تقارير تصف فيها أنشطتها اتجاه البيئة.

ثانيا - المدخل الكمي: ويقضي بأن يتم الإفصاح عن تكاليف كل نشاط بشكل فعلي، كما يتم الإفصاح عن المعلومات الكمية التي ليس لها طبيعة مالية.

ثالثا -مدخل التكلفة والعائد: ويتم فيه الإفصاح عن الأنشطة، وذلك من خلال توضيح تكلفة كل نشاط والفائدة التي تحققت عن هذه التكلفة أي مقابلة النفقات بالعوائد.

رابعا -مدخل إدارة البرامج: ويقوم هذا المدخل على إظهار الهدف الذي تسعى المؤسسة إليه من قيامها بالنشاط مع توضيح التكلفة التي تحملتها في سبيل تحقيق هذا الهدف.

ولكن فيما يتعلق بتكاليف الرقابة على التلوث أي حماية البيئة، فإنه يجب السعي لتطبيق مبدأ التكلفة والعائد وذلك طبقا لأساس الاستحقاق، حتى يمكن تحميل كل فترة بتكاليف الرقابة الخاص □ ا على التلوث وبالتالي يمكن الاعتماد على بيانات القوائم المنشورة عند إجراء المقارنة.

ويقوم تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة عن التلوث على أساس أن تكاليف القضاء على الأضرار البيئية تعتبر تكاليف إنتاج، وهذا يعني أن التكاليف التي تحدث فيما يتعلق بالأنشطة الصناعية الجارية يجب أن تعالج كتكاليف جارية للإنتاج والتكاليف المتعلقة بالقضاء على التلوث المتوقع في المستقبل يجب أن ترسل وتحمّل على الأنشطة الصناعية في المستقبل، والتكاليف المرتبطة بإصلاح التلوث الذي حدث بالبيئة والناتج من أنشطة فترات سابقة تعتبر خاصة بالفترة السابقة ويصح بها دخل الفترة السابقة، والتفرقة بين المصاريف الجارية والمستقبلية تعتبر صعبة إلا أن مجهودات يجب أن تبذل في هذا الصدد (يجي حسين عبيد، ١٩٨٠).

فأنشطة حماية البيئة وتحسين الشكل الجمالي للمكان المحيط بالمؤسسة، وترشيد استخدام الموارد الطبيعية ورقابة الجودة والأبحاث المتعلقة بالتسويق، يمكن أن يتم تقدير العائد لها من خلال تكاليف أدائها كأساس لتحديد مقدار المساهمة التي قدمتها المؤسسة للبيئة والمجتمع (محمد الفيومي، ١٩٨٤)

إجراءات البحث

تم اعداد استمارة للقوائم المالية المتعلقة بالإفصاح البيئي من داخل سجلات جمعية ابو حليفة الاستهلاكية وقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال تحليل المحتويات في القوائم المالية متضمنة القوائم المالية وتقارير مجلس الإدارة ، حيث قام الباحث باستخدام أسلوب تحليل المحتويات، ويتمثل هذا الأسلوب في قيام الباحث بفحص التقارير المالية للبحث عن مدى توافر أو غياب معلومات معينة تكون مرتبطة بظاهرة أو فئة دراسة محددة، ويعتمد أسلوب تحليل المحتويات في هذا البحث على فحص ودراسة البيانات المالية وغير المالية المنشورة في التقارير السنوية للجمعيات.

أهم نتائج الدراسة :

وجود تعارض بين متطلبات حماية البيئة والاستغلال الاقتصادي الكفاء لموارد الجمعية لالتزامها بانفاق مبالغ ضخمة، وتحمل أعباء كبير للمحافظة والحد من الآثار السلبية لنشاطات الجمعية ، وهذه بدوره أدى إلى التأثير المباشر في كفاءة أدائها الاقتصادي وارتفاع تالمبيعات لديها والاستفادة من تنفيذ استراتيجيات 3R لديها ومن ثم قوة قدرتها على المنافسة في مجال الجودة والتسعير ،ارتفاع تحقيق الكفاءة الاقتصادية للجمعية مع المحافظة على البيئة بسبب المخلفات الصلبة المختلفة لنشاطاتها. وللجمعية تأثيرات بيئية ايجابية في المحافظة على بيئة العمل و العاملين فيها والبيئة المحيطة بها بكل عناصرها ، وتزداد نشاطات الجمعية ، في ظل التزامها بمتطلبات حماية البيئة بسبب الحاجة إليها لعدم توافر الإمكانيات الاستثمارية البديلة، أو ربما للحد من البطالة وآثارها الاجتماعية والإنسانية وهذا ما هو واضح من نتائج اقتصاديات الجمعية، فخلال أعوام ليست قليلة كانت كمية المبيعات كبيرة واسعارها اقل من القيمة السوقية له و بقيت مستمرة في زيادة المبيعات ، انسجام النظام المحاسبي المتبع في الجمعية مع المتغيرات المستجدة في البيئة الاقتصادية والاجتماعية الجديدة بشكل خاص وقدرة هذا النظام على تحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي وتبويبها وعلاقتها بدورة النشاط لدى الجمعية، و قدرته على توفير المعلومات اللازمة لقياس الأداء البيئي لنشاطات الجمعية أو المساعدة على تقييم مخرجات الأثر البيئي وتسجيلها دفترياً طبقاً لنظام القيد المزدوج واستخراج مؤشرات تقييم الأداء البيئي.

كلمات مفتاحية: الإلتزام الطوعي والاجباري المحاسبي البيئي ، الجمعيات التعاونية الاستهلاكية، المنظمات غير الحكومية.

بناء أدوات البحث

استمارة القوائم المالية عن الإفصاح البيئي للجمعية

يتضح من الشكل رقم (١) أن أهم برامج حماية البيئة التي يمكن القيام بها يتم محاسبتها وهي ثلاثة أنواع:
أولاً: التكاليف البيئية الجارية:

ثانياً: التكاليف البيئية التي تخص سنوات سابقة:
ثالثاً: التكاليف الرأسمالية البيئية:

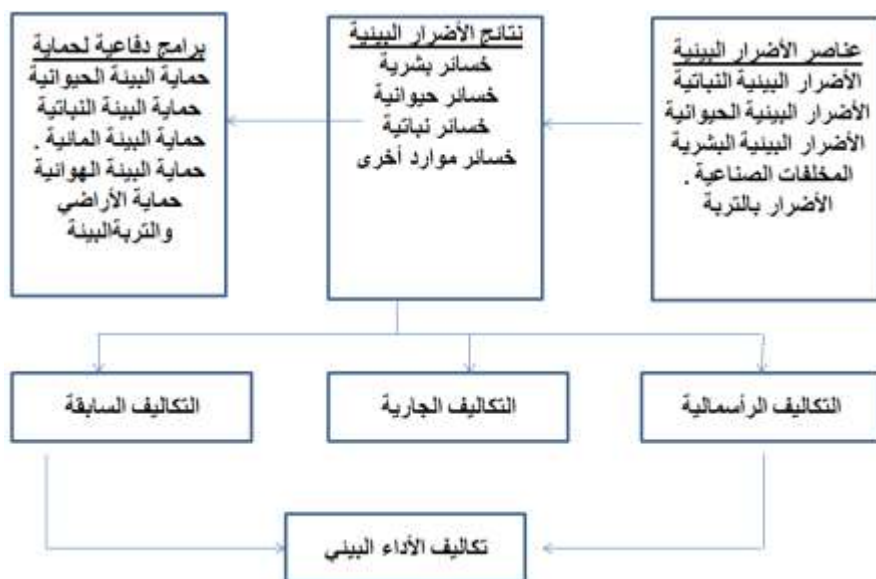
(ب) تحديد العينة

عينة الدراسة : الأرقام الواردة أدناه والواردة في اختبار الفرضيات كلها مأخوذة من السجلات والحسابات الختامية للشركة لعام ٢٠١٦م
(ج) قياس العينة

أساس الاستحقاق في المحاسبة البيئية ولقياس لبعينة جمعية ابو حليفة بالكويت لا بد من أن يقوم على أساس أن:

- ١- تكاليف القضاء على الأضرار البيئية تعد من تكاليف الإنتاج.
- ٢- التكاليف التي تتعلق بالنشاطات الصناعية الجارية يجب أن تعالج كتكاليف جارية للإنتاج.
- ٣- التكاليف المتعلقة بالقضاء على التلوث المتوقع) المنع (في المستقبل يجب أن ترسمل وتحمل على النشاطات الصناعية في المستقبل.
- ٤- التكاليف المرتبطة بإصلاح التلف الذي حدث للبيئة والنتائج عن نشاطات مدة سابقة □ خاصة بالمدة السابقة ويصح دخل المدة السابقة بها.

نتائج البحث



شكل (١) يعبر عن التأثيرات البيئية لنشاطات المنشآت

تحليل البيانات واستخلاص النتائج) اختبار الفرضيات

اختبار الفرض اول

وجود علاقة بين تحسن الأداء البيئي للجمعيات الاستهلاكية بدولة الكويت وكفاءة أدائها الاقتصادي وقدرتها التنافسية في مجال الجودة.

وجود علاقة بين تحسن الأداء للجمعيات الاستهلاكية بدولة الكويت و كفاءة أدائها الاقتصادي وقدرتها التنافسية في مجال الجودة منذ عام ٢٠١٦ قامت الجمعية بالعديد من الإجراءات للحد من التلوث البيئي لنشاطات الجمعية ، مما أدى إلى زيادة في الإنفاق على تكاليف الأداء البيئي للجمعية وبشكل خاص تكاليف المنع، وقد أُشير إلى جزء كبير من هذه التكاليف في بيانات الفرضية الثانية. لهذا الإنفاق أثر بشكل مباشر في الأداء الاقتصادي للجمعية إذ كانت نتائج سنة ٢٠١٦ من أفضل النتائج مالياً، وقد

حققت الجمعية أرباحاً بمبلغ (١,٨٦٢,٧٣٢) دينار كويتي في حين حققت الشركة أرباحاً لأعوام ، وفيما يأتي بعض المؤشرات التي تدل على ذلك.

جدول (١)
تكلفة بيع المخلفات الصلبة لجمعية ابوحليفة التعاونية
عن المدة من ٢٠١٥/٧/١ حتى ٢٠١٦/٦/٣٠ م

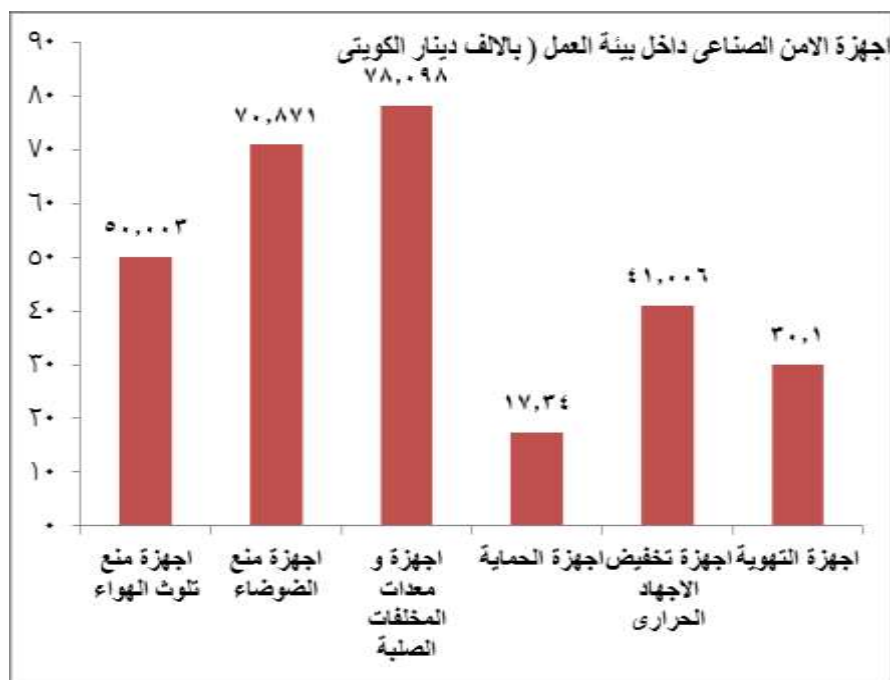
المخلفات	الكمية (الطن)	سعر البيع (دينار الكويتي)
ورق او في كرتون	٣٠ X ١٠٠ دك	٣٠٠
عبوات زجاجية	٤٢ X ١٢٠ دك	٥٠٤٠
عبوات معدنية	١٥ X ٧٥ دك	١١٢٥
عبوات بلاستيكية	٢٦ X ١٧٨ دك	٤٦٢٨
الخضروات والفاكهة	٣ X ١٤ دك	٤٢
الاجمالي	١١٦ الطن	١١١٣٥ دك

اختبار الفرض الثاني
وجود علاقة بين التحليل و الرقابة و التقرير عن تكاليف الأداء البيئي وتحسين الأداء البيئي وترشيده للجمعيات الاستهلاكية بدولة الكويت.
كل المؤشرات المالية سواء التي تم الحصول عليها من بيانات الجمعيات الاستهلاكية وسجلاتها بأقسامها المختلفة، أو من خلال الدراسات التقويمية الخارجية للأداء البيئي للجمعية تدل على وجود تأثير بيئي ايجابي.
وقداهتمت بالأداء البيئي متمثلاً في تنفيذ استراتيجية 3R بخصوص التخلص من المخلفات الصلبة ، بالإضافة الى المصاريف البيئية الموجبة وتعني 3R

اعادة تدوير Recycle - اعادة استعمال Reuse - اعادة تصنيع Recavery

جدول (٢)
التكاليف البيئية الموجبة لجمعية ابوحليفة التعاونية
عن المدة من ٢٠١٥/٧/١ حتى ٢٠١٦/٦/٣٠ م
اجهزة الامن الصناعي داخل بيئة العمل (بالالف دينار الكويتي)

البيانات	جمعية ابوحليفة
اجهزة منع تلوث الهواء	٥٠,٠٠٣
اجهزة منع الضوضاء	٧٠,٨٧١
اجهزة و معدات المخلفات الصلبة	٧٨,٠٩٨
اجهزة الحماية	١٧,٣٤٠
اجهزة تخفيض الاجهاد الحرارى	٤١,٠٠٦
اجهزة التهوية	٣٠,١٠٠
صافى قيمة الاجهزة والمعدات	٢٨٧,٤١٨ دينار كويتي



شكل (٢): تكلفة اجهزة الامن الصناعى داخل بيئة العمل (بالآلاف دينار الكويتى)
المساهمات البيئية الايجابية للمشروع

وهى تلك المساهمات التى تنشأ عن الالتزام بالاشتراطات القانونية لمتطلبات الامن الصناعى. ويتم قياس هذه المساهمات على اساس تكلفة تجنب الضرر، و التى تتمثل فى اجمالى المبالغ التى يتحملها المشروع للوفاء بمسؤوليته البيئية و الاجتماعية الاجبارية. وهى تكلفة اجهزة ومعدات منع تلوث بيئة العمل ومصاريف تشغيلها، وتكلفة اجهزة الرقابة الشخصية للعاملين، وتكلفة وسائل الاسعاف الطبيعية فى اماكن العمل وتكلفة معدات وادوات الانقاذ. وتكلفة اعداد ارشادات الامن الصناعى، وغير ذلك من التكاليف التى يكون الدافع من تحملها توفير شروط السلامة و الصحة المهنية كما اوضح (جريس ، ابراهيم شكرى ٢٠١٢).

هذا وقد تقتصر مساهمات المشروع على قيامه بالعمليات البيئية و الاجتماعية فى حدود الاشتراطات القانونية فقط او يقوم بعمليات اضافية فوق ما تتطلبه هذه الاشتراطات . وفى هذه الحالات يتم تحديد كل من المساهمات البيئية و الاجتماعية الاجبارية و الاختيارية (بدوى ، محمد عباس ٢٠٠٧).

تفسير النتائج ومناقشتها

الفرض الاول:

وجود علاقة بين تحسن الأداء البيئي للجمعيات الاستهلاكية بدولة الكويت وكفاءة أدائها الاقتصادي وقدرتها التنافسية في مجال الجودة من المعلومات السابقة نرى أن هناك تقدماً في الأداء الاقتصادي للجمعية وزيادة في المبيعات من السلع الغذائية فى عبواتها المختلفة وبشكل خاص السلع الغذائية فى العبوات الورقية ، وهذا واضح عن المدة من ٢٠١٥/٧/١ حتى ٢٠١٦/٦/٣٠م.

الفرض الثانى:

وجود علاقة بين التحليل و الرقابة و التقرير عن تكاليف الأداء البيئي وتحسين الأداء البيئي وترشيده للجمعيات الاستهلاكية بدولة الكويت. من العرض السابق نجد أنه يمكن أن تكون هناك علاقة مباشرة بين التحليل و الرقابة و التقرير عن تكاليف الأداء البيئي وتحسين الأداء البيئي وترشيده للجمعيات الاستهلاكية بدولة الكويت ، نظراً إلى أن مسببات التكلفة أصبحت معروفة ويمكن بيان تأثيراتها فى حجم المبيعات الكلية للسلع، ومن ثم فى المقدرة التنافسية للجمعيات الاستهلاكية بدولة الكويت فى مجال تسعير المنتجات الخاصة بها. هذا ما أكده القائمون على الجمعيات الاستهلاكية من خلال المقابلات التى تمت فى أثناء إعداد هذه الدراسة، إذ أكدوا أنه من أحد مسببات النجاح فى الأداء البيئي للجمعيات هو زيادة المعلومات الخاصة بالأداء البيئي للجمعيات ، الناتج فى

الأساس من وجود تكامل في المعلومات بين الأقسام المختلفة في الجمعيات ، وبشكل خاص بين قسمي الرقابة على الأداء البيئي والحسابات المالية والتكاليفية، وهذا بدوره أدى إلى قوة ترشيد الأداء البيئي للجمعيات ومن ثم التأثير المباشر في حجم المبيعات الكلية.

اهم نتائج الدراسة

من التحليل السابق لفرضيات الدراسة يمكن الخروج بالاستنتاجات الآتية:

- 1- وجود تعارض بين متطلبات حماية البيئة والاستغلال الاقتصادي الكفاء لموارد الجمعية لالتزامها بإنفاق مبالغ ضخمة، وتحمل أعباء كبير للمحافظة والحد من الآثار السلبية لنشاطات الجمعية ، وهذه بدوره أدى إلى التأثير المباشر في كفاءة أدائها الاقتصادي وارتفاع المبيعات لديها والاستفادة من تنفيذ استراتيجية 3R لديها ومن ثم قوة قدرتها على المنافسة في مجال الجودة والتسعير.
- 2- ارتفاع تحقيق الكفاءة الاقتصادية للجمعية مع المحافظة على البيئة بسبب المخلفات الصلبة المختلفة لنشاطاتها. وللجمعية تأثيرات بيئية ايجابية في المحافظة على بيئة العمل و العاملين فيها والبيئة المحيطة بها بكل عناصرها ، وتزداد نشاطات الجمعية ، في ظل التزامها بمتطلبات حماية البيئة بسبب الحاجة إليها لعدم توافر الإمكانيات الاستثمارية البديلة، أو ربما للحد من البطالة وآثارها الاجتماعية والإنسانية وهذا ما هو واضح من نتائج اقتصاديات الجمعية، فخلال أعوام ليست قليلة كانت كمية المبيعات كبيرة وأسعارها اقل من القيمة السوقية له و بقيت مستمرة في زيادة المبيعات.
- 3- انسجام النظام المحاسبي المتبع في الجمعية مع المتغيرات المستجدة في البيئة الاقتصادية والاجتماعية الجديدة بشكل خاص وقدرة هذا النظام على تحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي وتبويبها وعلاقتها بدورة النشاط لدى الجمعية، و قدرته على توفير المعلومات اللازمة لقياس الأداء البيئي لنشاطات الجمعية أو المساعدة على تقييم مخرجات الأثر البيئي وتسجيلها دفترياً طبقاً لنظام القيد المزدوج واستخراج مؤشرات تقويم الأداء البيئي.
- 4- فاعلية النظام المحاسبي للجمعية في تأمين الاستقرار المالي والاقتصادي للجمعية من خلال المعلومات التي يمكن أن توفرها عن تحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي وتبويبها، وعلاقتها بدورة النشاط لدى الجمعية، هذا الأمر من شأنه المساعدة في تحديد المخاطر والالتزامات البيئية، فالجمعية لا تهتم بإدارة التكاليف البيئية على الرغم من المبالغ الضخمة التي تنفقها من أجل منع الآثار البيئية السلبية أو إزالة المخلفات البيئية الناتجة عن قرارات وإجراءات ضارة بالبيئة.

التوصيات

كما توصي الدراسة بالآتي:

- 1- ضرورة تكامل العوامل التنظيمية مع السياسات المحاسبية المناسبة في مجال تحليل عناصر تكاليف الأداء البيئي وتبويبها وعلاقتها بدورة النشاط لدى الجمعية، وسيظهر دور القياس المحاسبي من خلال البيانات والمعلومات البيئية الكمية والنوعية الخاصة بالمتغيرات البيئية التي تؤثر في الأداء الاقتصادي للجمعية ، والإفصاح عن دور الجمعية في المحافظة على البيئة ودورها في تخفيض الآثار البيئية السلبية لنشاطاتها.
 - 2- ضرورة تولي الإدارة والقائمين على النظام المحاسبي في الجمعية إدراج خريطة حسابات جديدة هدفها تحقيق بيانات ومعلومات عن تكاليف الأداء البيئي والمنافع التي يمكن تحقيقها من برامج تحسين الأداء البيئي وتطويره للجمعية.
 - 3- العمل على إيجاد آلية يمكن من خلالها تأمين التكامل المعلوماتي بين الأقسام المختلفة للجمعية، هذا من شأنه تحقيق التكامل والتوازن بين البيئة الداخلية للجمعية وبيئتها الخارجية، والمساعدة على توفير البيانات والمعلومات الضرورية الخاصة بالمتغيرات البيئية للجمعية.
 - 4- إن قدرة النظام المحاسبي للجمعية على تقديم معلومات عن آثار نشاطاتها في البيئة والمجتمع إنما يعني ضمناً تشجيعها على معالجة تلوّث البيئة وكذلك تشجيعاً للمنشآت الأخرى التي تخصص جزءاً من مواردها للحد من التلوّث، لذلك تقوم الجمعية باستخدام المدخل الملائم لتحليل تكاليف الأداء البيئي وتحميله على نشاطاتها بشكل موضوعي، من خلال التعاون بين القائمين على العملية المحاسبية في الجمعية والفنيين في أقسام المبيعات بهدف إدارة تكاليف الأداء البيئي لتحقيق أداء اقتصادي كفاء وفعال لنشاطات الجمعية وأهدافها.
- المقترحات

فى ضوء ما توصل اليه البحث من نتائج تقترح هيئة البحث اجراء الدراسات والبحوث التالية:
* نظام تحقيق التكامل والتوازن بين البيئة الداخلية للجمعية وبيئتها الخارجية
* استخدام بيانات ومعلومات عن تكاليف الأداء البيئي والمنافع التي يمكن تحقيقها من برامج تحسين الأداء البيئي
* لإفصاح عن دور الجمعية في المحافظة على البيئة ودورها في تخفيض الآثار البيئية السلبية
المراجع
مراجع عربية:-
أبو صفية، " معوقات الأداء الإداري التي تواجه المنظمات غير الحكومية- منظمات مختارة في الأردن
٢٠٠٠م،"

أحمد ابو العزم، مشاكل قياس تكاليف اضرار التلوث الهوائي الناتج عن الصناعة، نموذج كمي مقترح لتقييم بدائل تخفيض معدل الانبعاث على مستوى المنشأة،مجلة الدراسات المالية والتجارية، العلوم الادارية، جامعة القاهرة، السنة الثامنة، العدد الاول، ص ١، ١٩٩٨ م
- بدوى، محمد عباس، المحاسبة البيئية بين النظرية و التطبيق ، الاسكندرية ، المكتب الجامعي الحديث، ٢٠٠٧م
- جريس ، إبراهيم شكرى " المحاسبة عن التكاليف البيئية ومدى تأثيرها على اتخاذ القرار :دراسة ميدانية على الشركات المساهمة العمانية"، كلية التجارة ببور سعيد، جامعة قناة السويس ٢٠١٢م
- خالد حسن محمد سالم، تأثير القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف حماية البيئة على قرار الإستثمار، رسالة ماجستير، ص٧٦، كلية التجارة جامعة عين شمس، ٢٠٠٨م
- طارق فتحي عمر عبد الخالق، الإطار العلمي للمحاسبة البيئية دراسة تطبيقية اختباريه على القطاع الصناعي، رسالة دكتوراه، كلية التجارة جامعة القاهرة، ٢٠٠٤م
- عز الدين فكري النهامي، الإطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، القاهرة، العدد الثامن، ٢٠١١م
- محمد ابراهيم منصور، المحاسبة والإفصاح عن نفقات تلوث البيئة"دراسة نظرية تطبيقية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة فرع بني سويف جامعة القاهرة، العدد الثالث، سبتمبر ، ص ٢٣٠ ، ١٩٩٣م
- محمد الفيومي، قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة ، مؤسسة شباب الجامعة، القاهرة، ص٢١٢ ، ١٩٨٤م
- نادية راضي عبد الحليم، مساهمة النظم المحاسبية في التقرير والإفصاح عن الأداء البيئي لمنظمات الأعمال، المجلة العلمية لكلية التجارة، كلية التجارة فرع البنات، جامعة الأزهر، القاهرة، العدد التاسع عشر، ديسمبر ٢٠٠١م
- نجلاء محمد مديح العاصي، دور المحاسبة البيئية في زيادة فعالية تقييم الاداء في منظمات الاعمال " دراسة تحليلية ميدانية،رسالة ماجستير، جامعة قناة السويس،بورسعيد، القاهرة ، ص٤٥ ، ٢٠٠١م
- نعيم فيهم حنا، التكاليف البيئية الاستثمارية وأثرها على معلومات القوائم المالية، مجلة البحوث التجارية كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد الثلاثين، يناير ٢٠٠٨م
- يحي حسين عبيد، المحاسبة عن تلوث البيئة، المجلة المصرية للدراسات التجارية،كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الرابع، ص ١١٤ ، ١٩٨٠م.

مراجع انجليزية

Collion David, Environmental Accounting Auditing and Reposting Europe: the role of fee The European Accounting Review, 2000
-Freedman Matrín and Bikki Jaggi, an Ivestigation of The Long – Run Relationship between pollution Performande and Economi Performande

the Case of Pulp and Paper Firms "Critical Perspectives on December
pp316 Accounting – 336 , 1992 .

-Gerven, T.V., Environmental Response Indicators for the Industrial and
Energy Sector in Flanders, Journal of Cleaner Production, vol. 15, Issue
10, 2007.

-Jasch.C. Environmental and Material Flow Cost Accounting: Principles
and
Procedures.Eco-Efficiency in Industry and Science.25.Springer
Heidelberg, NewYork, 2006