



اسم المقال: مدى تأثير الاداء البيئي على ممارسة المحاسبة ومراجعة الحسابات في المنشآت الاقتصادية

اسم الكاتب: أ.د. يوسف محمود جربوع، أ.د. سالم عبدالله حلبي

رابط ثابت: <https://political-encyclopedia.org/library/3084>

تاريخ الاسترداد: 2025/05/10 02:20 +03

الموسوعة السياسية هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.

لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسية – Encyclopedia Political – يرجى التواصل على

[info@political-encyclopedia.org](mailto:info@political-encyclopedia.org)

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسية – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام

<https://political-encyclopedia.org/terms-of-use>

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الراذدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسية مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكرية ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي يتضمن المقال تحتها.



## مدى تأثير الاداء البيئي على ممارسة المحاسبة ومراجعة الحسابات في المنشآت الاقتصادية

الدكتور سالم عبدالله حلس

أستاذ مراجعة الحسابات المشارك

كلية التجارة - قسم المحاسبة

الجامعة الإسلامية في غزة

وزميل المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ASCA

الدكتور يوسف محمود جربوع

أستاذ مراجعة الحسابات المشارك

كلية التجارة - قسم المحاسبة

الجامعة الإسلامية في غزة

وزميل المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ASCA

### المستخلص

هناك اهتمام متزايد من جانب العديد من المنشآت الاقتصادية بحماية البيئة من التأثيرات الضارة التي قد تترتب على مزاولتها لأدشطتها التشغيلية والانتاجية، ومحاولة استبعاد او تخفيض المخاطر البيئية التي قد تتعرض لها، والتي قد تؤثر في قدرتها الاستمرار في مزاولتها لتلك الأنشطة، وقد ترتب على ذلك إعدادها لسياسات بيئية، إذ إن السياسة البيئية قد أصبحت الآن محور اهتمام في التخطيط الاستراتيجي للمنشأة الاقتصادية، نظراً لأنها إذا لم تحافظ على كل الموارد البيئية سوف تتعرض لضغط قانونية أو سياسية أو مالية قد تؤثر في قدرتها على الاستمرار في مزاولة أنشطتها . إلا ان الباحثين يرجون بأنه يجب على المحاسبة توفير المعلومات بالتأثيرات البيئية للمشروع من خلال اعتبار تكلفة المحافظة على البيئة وحمايتها جزءاً من تكلفة الانتاج، واخذ المعلومات البيئية في الاعتبار عند إتخاذ القرارات، وإعتبار التقرير عن المعلومات البيئية جزءاً من المبادئ المحاسبية، ومن ثم فإن المراجعة في هذا الصدد تستهدف تقييم ما يقوم به المشروع في المجالات الاجتماعية.

### The Effect Of Environmental Performance On Practicing Accounting and Auditing in The Economic Establishments

**Yousif M. Jarboo',PhD**

Associate Professor

College of Trade-Accounting Department  
Islamic University of Khaza  
Asca Fellow

**Salim A. Halis,PhD**

Associate Professor

College of Trade-Accounting Department  
Islamic University of Khaza  
Asca Fellow

### ABSTRACT

There has been an increasing concern in many economic establishments concerning protection of environment from the harmful effects resulting from practicing their operational and production activities and their attempts to eliminate or reduce such environmental risks which these establishments may be exposed to. These risks may affect

the establishments ability to sustain practicing such activities. This situation has contributed to companies practicing of environmental policies as such polices have become the pivotal concern of strategic planning in the economic establishment because if it does not maintain the environmental resources, it will be exposed to legal, political or financial pressures. Such pressures may affect the establishments ability to continue practicing its activities. However, the researchers observe that accounting should provide data about the projects environmental effects through counting the cost of preserving and protecting environment as part of production cost. In addition, the researches recommend taking into consideration environmental data as while making decisions and regard the report on the environmental data as part of accounting principles. Consequently, auditing, at this respect, should aim at evaluation what a project contributes to the social aspects.

## مقدمة

إهتمت المحاسبة خلال النصف الاول من القرن العشرين بمفهوم الملكية ارتباطاً بالايديولوجية الادارية التي سيطرت خلال تلك الفترة والتي تقوم على اساس أن المعيار الاساسي لأداء المشروع هو (Eckel, et.al., 1992, 16-23) كفاءته الاقتصادية (Flynn, et.al., 1995, 659-691) التي تتبلور في تنظيم المصلحة الذاتية للملك بوصفها المسؤلية الاولى للادارة، وقد ترتب على هذه الايديولوجية تركيز اهتمام المحاسبة على نتائج القياس والافصاح (Brown, and Deegan, 1998, 21-41) إلى تحقيق مصالح ملاك المشروع وأنهولت أي نتائج أخرى لا تدخل في قائمة تلك المصالح.

وفي مرحلة التطور الذي صاحبت ظاهرة الركود الاقتصادي، تحول اهتمام المحاسبة إلى مفهوم الوحدة المحاسبية تم اشيا مع الايديولوجية الادارية التي اعتبرت الملك أحد المصالح في المشروع، ومن ثم فإن مسؤولية الادارة هي تحقيق التوازن بين حقوق والتزامات المصالح المختلفة أكثر من مسؤوليتها عن السعي إلى زيادة ثروة ملاك المشروع، فعلى الرغم من وجود الربح هدفاً للمشروع إلا ان تحقيق هذا الهدف تحكمه قيود يفرضها عليه المجتمع تمثل في مسؤوليته تجاه جميع الذين يتأثرون بنشاطه الذي كان عليه قبل مسؤولياته البيئية والاجتماعية سواء المفروضة عليه (Connell, and Apostolou, 1992, 51) بالالتزام قانوني أو تلك التي ترتبط بمصلحته الذاتية على ان عدم مقابلته لهذه المسؤوليات قد يهدد بقاء واستمراره. (Cormier, and Magnan, 1997, 215-241)

كما ان الدلائل تشير إلى عدم قبول الانظمة الاقتصادية على اختلاف فلسفتها لفرضية ان المشروع غير مسؤول بيئياً واجتماعياً، (Rousseau, 1992, 48) وهذا يؤكّد على ضرورة قيام المشروع بتحمل مسؤولياته البيئية والاجتماعية التي تفرضها ضغوط اقتصادية واجتماعية نابعة من رغبة هذه الانظمة عن تحقيق الرفاهية الاجتماعية لجميع افراد المجتمع، وعلى الرغم من ذلك فإن الواقع يشير إلى عكس ذلك عند التطبيق المحاسبي، ويؤدي استمراره على ما هو عليه إلى جعل الوظيفة المحاسبية لا يستوعب نطاقها متغيرات المسؤولية البيئية والاجتماعية لعدم خضوع

هذه المتغيرات للاساليب والاجراءات المحاسبية الحالية. ( Kneuze, et.al , 1990 , 50-55)

وقد نتج عن هذا القصور الدعوة الى مزيد من البحث الذي يستهدف اهتمام المحاسبة بالدور الذي يمكن ان توديه الوظيفة المحاسبية في توفير المعلومات الخاصة واستندت هذه الدعوة الى المبررات الآتية:

- المبرر الاول التحول نحو الاتجاه الذي يدعو الى اعتبار تكلفة المحافظة على البيئة وحمايتها (Gunningham, 1994) من تكلفة الانتاج، مما يؤدي الى دخول التكاليف الاجتماعية في دائرة الوظيفة الاجتماعية.
- المبرر الثاني: قبول المحاسبة تقويض المجتمع لها بحماية موارده، يحتم عليها تطوير اساليبها لتوفير المعلومات ا لبيئة لتوخذ في الاعتبار عند اتخاذ قرارات استغلال هذه الموارد وتقييم ومتابعة هذا الاستغلال.
- المبرر الثالث: الدعوة المستمرة الى أن يكون التقرير عن المعلومات البيئية والاجتماعية جزءا من المبادئ المحاسبية ومستوى من مستويات مراجعة الحسابات (Thompson, 1993,20-21).

وقد تلخصت المبررات في الآتي من القرن العشرين أضرارا كبيرة لحقت بالبيئة نتجت عن التأثيرات السالبة لأنشطة المنشآت الاقتصادية، التي منها حدوث ثقب في طبقة الاوزون، والتغيرات المناخية، والامطار الحمضية، وتلوث الهواء والمياه، ومخلفات المواد الكيميائية السامة من الم صانع، مما ادى الى قيام كثير من الدول بفرض قوانين لحماية البيئة عن طريق وکالاتها المشرعة لمثل هذه القوانين والتي منها على سبيل المثال في الولايات المتحدة الأمريكية:

§ (United States Environmental Protection Agency, 1995a, Green Accounting).

§ (United States Environmental Protection Agency, 1995b, Environmental Accounting).

وظهرت جماعات الضغط البيئي الذي تناهی بفرض قوانين لحماية البيئة وتطبيق إجراءات كافية لحماية البيئة من الاضرار التي قد تترتب عليها، بهدف تحقيق التنمية الاقتصادية مع المحافظة على البيئة من الاضرار المختلفة ، اذ إن تحقيق التنمية الاقتصادية بدون المحافظة على البيئة سوف يؤدي الى كارثة لا يمكن تفاديها، وقد اهتمت الامم المتحدة بتحقيق هذا الهدف، اذ إنها قد اعدت في عام ١٩٨٨ برنامجا عمليا شاملـا للتغير للمحافظة على البيئة وحمايتها من مختلف الاضرار التي قد تتعرض لها عند مزاولة المنشآت الاقتصادية لأنشطتها المختلفة، وقد جاء فيـنـا الوقت قد حان لا يجاد علاقة طيبة وثيقة بين التنمية الاقتصادية والمحافظة على البيئة.

### أهمية البحث

- تسبب قضايا حماية البيئة من مختلف الاضرار التي قد تتعرض لها والالتزام بالقوانين البيئية، فلما متزايداً للمنشآت الاقتصادية اذ يجب أن تفهم مفهوم التنمية

- التي تحافظ على البيئة، وان تحقيق الاحتياجات الحالية لتلك المنشآت يجب ان لا يتم عن طريق التضييع باحتياجات المجتمع، وتتنفس اهمية هذا البحث بما يأتي:
- إن المنشآت الاقتصادية تمارس انشطتها في ظل ضغوط قوية من جانب اطراف عديقه اجل تحسين ومراجعة ادائها البيئي، و من ثم فإنها تحتاج الى إستراتيجيات واساليب إدارية جديدة تساعدها على تحقيق ذلك.
  - هل هناك اهتماماً متزايداً على المستوى الدولي باهمية الدور الذي يمكن أن تؤديه المحاسبة والمراجعة البيئية في تحسين الاداء البيئي للمنشآت الاقتصادية وحماية البيئة من مختلف الاضرار التي قد تتعرض لها.
  - قد تؤثر المخاطر البيئية التي تتعرض لها المنشآت الاقتصادية على قدرتها على الاستمرار في مزاولة انشطتها مما يتطلب اعداد برامج لادارة تلك المخاطر البيئية .
  - هل هناك طلباً متزايداً من جانب مستخدمي القوائم المالية للحصول على معلومات ملائمة عن التأثيرات البيئية لانشطة المنشآت الاقتصادية، وهذا بدوره يتطلب تطوير معايير الافصاح عن المعلومات البيئية ذات الصلة بانشطة تلك المنشآت. (Fekrat, et.al., 1996, 175 - 195).
  - إن العديد من الجهات الحكومية والمنشآت الاقتصادية تطلب من مورديها قبل التعامل معهم، تقديم تقارير معتمدة بوساطة مراجعين مستقلين عن فعالية نظم الادارة البيئية المطبقة بها، ويمثل ذلك مجالاً وتحدياً جديداً للمهنة المراجعة والمحاسبة .
  - إن التأثيرات البيئية لانشطة المنشآت الاقتصادية تؤثر على ممارسة المراجعين لاعمالهم عند مراجعة القوائم المالية، وهي ذات صلة بمختلف مراحل المعالجة، ومنهجيتهم عليهم الالامام الكافي بتلك التأثيرات حتى يمكنهم تفويذ واجباتهم على اكمل وجه.

### **أهداف البحث**

يهدف البحث الى المساهمة في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة لتزيad الاهتمام بالمحافظة على البيئة وحمايتها، ذلك أن الامر يتطلب مساهمة المحاسبين والمراجعين الداخليين في ادارة المخاطر البيئية التي قد تتعرض لها المنشآت الاقتصادية على اعداد ومراجعة القوائم المالية .

### **مشكلة البحث**

هناك فصور واضح في الانظمة المحاسبية ومراجعة الا حسابات حده العديد من الكتاب، كما ان المنشآت الاقتصادية لا تقوم بمعالجة المشاكل البيئية الناتجة عن انشطتها، اذ هنالا النشاط لم يأخذ في الاعتبار بعد البيئي ، أي الخسائر والتکالیف

الاجتماعية خارج المنشآت الاقتصادية مما ادى الى مؤشرات مضللة وغير دقيقة لمعدل النمو الاقتصادي في البلد.

### فرضيات البحث

اعتمد الباحثان في اجابتهما عن مشكلة البحث واهدافه بالفرضيات الآتية :

#### الفرضية الاولى

إن الفكر المحاسبي يعطى بعداً بيئياً الاهتمام الكافي حتى الان على الرغم من أهميته في تحقيق الرفاهية الاجتماعية للمجتمع الذي تعيش فيه المنشآت الاقتصادية .

#### الفرضية الثانية

إن الحسابات التي تنشرها أغلب المنشآت الاقتصادية هي حسابات قاصرة وغير مكتملة، نظراً لعدم دخال البعد البيئي أي الخسائر والتکاليف الاجتماعية في نشاط المنشآت الاقتصادية .

#### الفرضية الثالثة

قبول المحاسبة تقويض المجة مع لها بحماية موارده ، يحتم عليها تطوير اساليبها لتوفير المعلومات البيئية لتخاذل في الاعتبار عند اتخاذ قرارات استغلال هذه الموارد ومتابعة هذا الاستغلال.

#### الفرضية الرابعة

الدعوة المستمرة الى أن يكون التقرير عن المعلومات البيئية والاجتماعية جزءاً من المحاسبة ومستوى من مستويات المراجعة .

(Moneva, and Lilena, 2000, 7 - 29)

#### الدراسات السابقة

الدراسة التي قام بها Masse في عام ١٩٧١ التي اوضحت ان هناك العديد من المبررات لاستخدام نوعين من المراجعة، مراجعة مالية (تقليدية) ومراجعة اجتماعية، ومن هذه المبررات ان تحقيق الارباح لم يعد الهدف الوحيد للمنشآت الاقتصادية ولكن يتغير على تلك المنشآت أن تقنع المجتمع الذي تتعامل معه بسلامة تصرفاتها ، وأن هناك نوعاً من المسؤولية الاجتماعية فيما تؤديه من انشطة وما تتضمنه من سياسات.(Masse, 1971, 7-8)

الدراسة التي قام بها Charles Woelfel في عام ١٩٧٤ والتي بموجبهاتم تعریف المراجعة على أنها تقييم منظم ورشيد للمضمون الاجتماعي للبرامج والأنشطة التي تقوم بها المنشأة في مجال البيئة، واعداد تقرير نتائج ذلك التقييم للاطراف المعنية داخل المجتمع، ولقد ابرزت هذه الدراسة تماشى ان وجود

المراجعة الاجتماعية التي يتعين عليها القيام بها، ووضع اهداف لبرنامج العمل لاتي تتمشى مع فلسفة المنشأة كما تم تحديدها في الخطوة السابقة واعداد برنامج للعمل الاجتماعي لتحقيق الهدف الموضوعة . (Woelfel Cahrles , 1974, 27 – 42)

الدراسة التي قام بها James and Bennett في عام ١٩٩٤ حول تحديد تصنيف عالم مؤشرات الاداء البيئي وتوضيح كيفية القياس والتقرير عن الاداء البيئي للمنشآت الاقتصادية . (James and Bennett , 1994, 9 - 10)

الدراسة التي قام بها Klynveld Peat and Marwick Geodeler في عام ١٩٩٦ ، حول التقرير عن القياس والاداء البيئي لـ ١٠٠ اشارة مساهمة في دولة متقدمة وهي : استراليا، بلجيكا، الدنمارك، فنلندا، هولندا، سويسرا، نيوزيلندا، النرويج، المملكة المتحدة، الولايات الأمريكية المتحدة، وتم الافصاح عن الاداء البيئي لهذه الشركات فضلا عن التقارير السنوية للمساهمين . (Klynveld Peat and Marwick Geodeler, 1996, 7 - 8)

الدراسة التي قام بها مسعود عبد الله بدري ) في عام ١٩٩٦ ، حول التحديات البيئية واداء المنشآت الصناعية العاملة في الامارات العربية المتحدة في ظل إستراتيجياتها الانتجاجية مثل مدى توافق العمالة، الوضع التنافسي للمنشأة، الديناميكية البيئية والإجراءات الحكومية من جهة، وبين الاستراتيجية الانتجاجية من جهة اخرى، وتوضح النتائج انه في حالة مواجهة المنشأة في الاداء للتغيرات البيئية نفسها، في أنها تخذل أولويات مختلفة مقارنة بالمنشآت التي تتسم بأنها "غير ناجحة في الاداء" ، وتبيّن هذه الدراسة أن منشآت الاعمال في الدول تستطيع الاستفادة من العلاقة الموجودة بين المؤشرات البيئية والاستراتيجيات الانتجاجية في رسم سياسة معينة لمواجهة هذه التحديات في المستقبل. (مسعود عبد الله بدري ، ١٩٩٦ )

الدراسة التي قام بها (عبد الناصر نور) في عام ١٩٩٩ ، حول "محاسبة البيئة واثرها على الانتجاجية" ، والذي بيّن أن معظم العلوم الاجتماعيه ومن بينها المحاسبة متصلة بالتأثير البيئي للإنتاج، ومن ثم فعلى الشركات الاهتمام بتطوير نظام مستقل للقياس والتقرير البيئي ، كما ان التحديات التي تواجه المحاسبة هو ان تسلم برنامجاً ذا معنى يتعلق بالبيئة من خلال تطبيقات محاسبية تحت معايير معتمدة ، والتحدي الآخر هو تحديد تطبيقات تتضمن عمليات محاسبية جديدة للتخلص من التلوث ، على سبيل المثال ، ايجاد طرق ووسائل للسيطرة عليه، والمقارنة مع المعدات البديلة التي يمكن استخدامها في عملية الانتاج. (نور، عبد الناصر، ١٩٩٩ ، ٢٠ – ٢١) .

الدراسة التي قام بها Mort Dittenhofer في عام ١٩٩٥ ، والذي بين فيها أن العناية بالبيئة أصبحت لها مكانة ذات اهمية في الثقافة الامريكية، لأن تلوث الهواء والارض والمياه له تأثير على الحياة، من اجل ذلك فرضت الحكومة الفيدرالية وحكومة الولاية المحلية القوانين لحماية البيئة من الاضرار الناجمة عن التلوث، كما فرضت عقوبات وغرامات صارمة على المنشآت المخالفة . (Dittenhofer, 1995, 40 - 51)

### منهجية البحث

سوف ينتهي هذا البحث المنهج الوصفي التحليلي استناداً إلى طبيعة الـ ١ لموضوع والى الدراسات السابقة والمراجع العلمية والدوريات والمعلومات التي تم جمعها و تتكون هذه المنهجية من المباحث الآتية :

### المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية

تعد المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية احدث مرافق التطور المحاسبي، (Gray, 1993, 93 - 108) ولقد نشأ هذا التطور نتيجة الازدياد المطرد في حجم و قدرات المنشآت الاقتصادية وبصفة خاصة الشركات المساهمة ، فالمنشآت الاقتصادية المعاصرة لها تأثيرات مالية واجتماعية واسعة النطاق سواء موجهة الاقتصاد الوطني او في مجموعة او من حيث تعدد الاطراف ذوي المصلحة في تتبع تلك اقتصاديات تلك المنشآت. (Beets , and Souther , 1999, 129 - 145)

فمن المعروف أن المنشأة الاقتصادية تؤثر في صالح فئات عديدة من المجتمع لعل من اهمها المستثمرين الحاليين والمرتقبين ، ادارة المنشآت ، المقرضين الحاليين والمرتقبين ، الجهات الحكومية المختلفة ، العاملين بالمنشأة الاقتصادية، العملاء (المستهلكين)، الموردين. (Benson, et.al., 1991, 1107 - 1124)

ونظراً لاحتمالات تعارض صالح هذه الفئات، فإن هناك يتمثل في ان يتلزم المحاسب بوجهة النظر البيئية والاجتماعية، أي ان التقارير المحاسبية يجب ان تسلك منهاجاً شملياً بحيث تغطي احتياجات فئات المجتمع كافة، والسبب في ذلك تغليب وجهة نظر معينة في انتاج المعلومات على وجهات نظر الفئات الأخرى سوف يعطي هذه الفئة ميزة نسبية ، الامر الذي يؤثر على عدالة توزيع المنافع فيما بين الفئات المكونة للمجتمع. (Wepstein, et.al., 1976, 23 - 42)

(Gamble, et.al., 1996, 293 - 331)

من هنا فان على المحاسب ان يراعي النفع العام عند التقارير المالية وهذا بدوره يتطلب الموازنة بين المنافع المحققة بالنسبة لفئة معينة مع الاضرار التي تتحملها فئة اخرى او فئات اخرى بحيث يكون الاثر النهائي في صالح المجتمع بكامله. (Beams, and Fertig, 1971, 37 - 42)

وأول ما يتطلبه النفع العام هو التوسيع في الاصحاح المحاسبي قدر الامكان مع مع الاخذ بنظر الاعتبار معيار التكلفة والعائد ، ولاسيما بالنسبة للشركات المساهمة بغض النظرية (Brown and Deegan, 1998, 21 - 41) احتياجات فئات أخرى خلاف المستثمرين أو الدائنين، ومن ناحية أخرى يتطلب اعطاء تفسيرات ومعاني للمفاهيم المحاسبية المتعددة تختلف عن تلك التي تنتج من الاخذ بوجهة نظر أصحاب المشروع أو وجهة نظر المشروع بوصفه شخصية معنوية مستقلة، فمثلا قد تكون سياسة تثبيت مستوى الدخل من السياسات التي تحقق هدفاً اجتماعياً مرغوباً فيه، مثلاً آخر نجده في رسملة نفقات البحث والتطوير في نشاط معين، اذ

تؤدي هذه السياق الحاسبية الى اظهار ارباح عادية في مرحلة الاستكشاف ، الامر الذي يشجع على جذب الاستثمارات في هذه الانشطة لها اهمية اجتماعية عالية ، فرسملة نفقات البحث والتطوير تعد اجراءاً مهنياً مرغوباً فيه من وجهة نظر المجتمع.

وهكذا نجد ان المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية تتطلب إنموذج محاسبياً مبنياً على اساس من القيم الاجتماعية السائدة في الزمان والمكان ، فهو ايضاً اتجاه نفعي ولكن من وجه نظر اشمل من تلك التي سادت المحاسبة بوصفها نظاماً لمعلومات المحاسبة للمنشأة الاقتصادية .

وطبقاً لهذا الاتجاه يتم تفضيل بديل محاسبي معين على بديل آخر على اساس آثاره الاقتصادية Economic Consequences وليس على اساس اثاره على مصالح فئة معينة من الفئات المستخدمة للتقارير المحاسبية .

ويتطلب إنموذج المحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية توسيعاً في القياس المحاسبي بحيث يمتد ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات المنشأة الاقتصادية، ويقصد بالآثار الخارجية تلك الآثار التي تتعذر فيها اصحاب المصالح المباشرة في المنشأة الاقتصادية، وتشمل هذه الآثار الخارجية فيما يعرف بالتكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي، كما ان النظام المحاسبي الذي يأخذ في اعتباره هذه الآثار الخارجية يعرف بالمحاسبة الاجتماعية، انظر على سبيل المثال : (جريدة، ٢٠٠١، ٣٦ -

(٣٧) (حنان، ١٩٩٨، ١٧٣ - ١٧٥)

والمحاسبة عن المسؤولية البيئية والاجتماعية لها جانب اخر وهو الجانب الذي يختص بالعلاقة بين الحسابات على مستوى المنشأة الاقتصادية او ما يعرف بالمحاسبة الجزئية Micro Accounting وبين الحسابات على مستوى الاقتصاد الوطني في مجموعة وهو ما يعرف بالمحاسبة الوطنية National Income Accounting .

إن الاخذ بوجهة نظر الاقتصاد الكلي في حسابات المنشأة الاقتصادية بحيث تصبح قابلة للتجميع للوصول إلى الاجماليات والمؤشرات الوطنية وهو جوهر الاهتمام في الدراسة التي تعرف حالياً بالمحاسبة القومية (الوطنية)، ومما لا شك فيه أن اعداد الحسابات الكلية سوف يتطلب الكثير من الخروج على المبادئ المحاسبية من وجہة نظر الاقتصاد الوطني ومنها يجب تقويم الاصول باستخدام القيم الجارية، ومن ثم ضرورة الاعتراف بتحقيق الارباح على اساس الانتاج وليس على اساس البيع، مثل اخر نجده في اهمية الافصاح عن الاصول البشرية Human Resources انظر على سبيل المثال : (الليثي، ٢٠٠٢، ٢٦٩) (الشيرازي، ١٩٩٠، ٥١٥ -

(٥٢٣)

### **المحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية**

تعرف البيئة بأنها محيطنا المادي الطبيعي وهذا يشمل الهواء، الارض، الماء، النباتات والحيوانات، ان الآثار السلبية على البيئة المترتبة على تلوث الهواء و الماء

(Eveln, et.al., 1992, 69-72) لاسباب خارجية لا تتحملها المنشأة الاقتصادية بل يتحملها المجتمع بشكل عام.

### الاعتراف بالتكاليف البيئية

تتحدد التكاليف البيئية في تكاليف الاجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لمعالجة الاثار البيئية التي تترتب على نشاط المنشأة والتي يمكن تلخيصها في النقاط الآتية:

- أ. تكاليف التخلص من النفايات.
  - ب. المحافظة على جودة الهواء وتحسينها.
  - ت. اجراءات البحث البيئية.
  - ث. الغرامات الناتجة عن مخالفة القوانين المحافظة على البيئة.
- يجب الاعتراف بالتكاليف البيئية في الفترة التي تحدد فيها أولاً وإذا استوفيت معايير الاعتراف بها ككل من الاوصول يجب رسمتها وإطفاءها في قائمة الدخل على مدة الفترة الحالية والفترات المستقبلية المناسبة، والا فانها تقيد في قائمة الدخل فوراً، ويتم رسملة التكاليف البيئية اذا كانت تؤدي الى:
- زيادة قدرة الاوصول الاخرى التي تملکها المنشأة (زيادة كفاعتها)
  - حفظ او منع التلوث المرجح ان يحدث نتيجة لعمليات تتم في المستقبل.
  - المحافظة على البيئة.

وفي بعض الحالات يمكن ان تتصل التكاليف البيئية بضرر تم تكبده في فترة سابقتها مثل ذلك الضرر البيئي الذي قد يكون لحق الملكية قبل حيازتها او حادث، او انشطة اخرى تكون قد تمت في فترة سابقة ويجب تنظيفها الان وتنظيف ممتلكات تم التصرف فيها في فترة سابقة، وتكاليف التخلص من نفايات خطيرة نشأت في فترة سابقة او معالجتها، مثل على ذلك استخدام تجهيزات ومعدات متطرفة في ابار البترول والغاز لتخييط الهواء من الكربون المتطاير في الا جو، وفي هذا المجال تكبدت شركة تكساكو للنفط الامريكية مبلغ ٢,٧٥٠ مليون دولار امريكيًا قسط اهلاك لهذه التجهيزات والمعدات في عام ١٩٩٧ وذلك جزء من مساهماتها في المحافظة على البيئة.

### الافصاح عن التكاليف البيئية

يجب الكشف عن انواع البدود التي تهدى المنشأة تكاليف بيئية مع بيان حجم التكاليف البيئية المحمولة على قائمة الدخل وتلك المرسملة خلال الفترة، وهو ما يتطلب الافصاح عن الامور الآتية:

- أ. تكاليف معالجة النفايات السائلة، والصلبة، والغازات..... الخ
- ب. الغرامات والجزاءات المفروضة على عدم الامتثال بالأنظمة والقوانين البيئية.
- ت. التعويضات المدفوعة للغير.

### الاعتراف بالالتزامات البيئية

يتم الاعتراف عادة بالالتزام البيئي متى كان هناك التزام على المنشأة بتحمل تكلفة بيئية على وفق القوانين الصادرة بهذا الشأن مثل ازالة التلوث الذي سببته المنشأة اثناء عملياتها التشغيلية وفي بعض الحالات النادرة قد يستحيل تقدير مبلغ الالتزام البيئي كلياً او جزئياً ولكن يجب الكشف عن استحالة اجراء أي تقدير وعن سبب ذلك في الايضاحات حول القوائم المالية.

والجدير بالذكر أن هناك عدة طرق لقياس الالتزامات البيئية ذكر منها:

- طريقة القيمة الحالية (المبلغ المطلوب في الوقت الحاضر).
- طريقة التكلفة الجارية.
- تخصيص اعتمادات لسداد الفقات المتوقع تكبدها طوال فترة تنفيذ العمليات ذات الصلة حيث يتم تقدير التدفقات النقدية التي تكون مطلوبة في نهاية الامر، لا على اساس المبلغ الذي يكون مطلوباً في الوقت الحاضر. (Hughes, and Willis, 1995, 15-19)

### الافصاح عن الالتزامات البيئية

إن الكشف عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والالتزامات البيئية أمر مهم لتوضيح البنود في الميزانية العمومية وفي قائمة الدخل (Godfrey, and pasewark, 48-51) او لزيادة شرحها كما يمكن ادراج المعلومات التي يتم الكشف عنها إما في هذه القوائم او في ملاحظات حول القوائم المالية او في بعض الحالات في جزء من التقرير الذي يتصل بالقوائم المالية ذاتها، وعند تقرير الكشف عن بند من بنود القوائم او عن مجموعة من هذه البنود يجب النظر فيما اذا كان البند بند مادياً، وعند تحديد مادية البند يجب النظر ليس فقط في اهمية المبلغ بل ايضاً في اهمية وطبيعة البند.

وفيما يتعلق بكل فئة من الفئات المادية للالتزامات يجب ايراد ما يأتي:

- أ. وصف موجز لطبيعة الالتزامات.
  - ب. اشارة عامة الى توقيت تسويتها وشروطها.
- ويجب الكشف عن أي سياسات للمد اسبة تتصل بوجه خاص بالالتزامات والتکاليف البيئية.

ث. الافصاح عن أي حواجز حكومية مثل المنح والامتيازات الضريبية المقدمة فيما يتعلق بتدابير الحماية البيئية.

أنظر على سبيل المثال:

(ارشادات فريق الخبراء الحكومي الدولي حول معالجة "المعالجة المحاسبية والبلاغ المالي لتكاليف البيئة" من منشورات المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA) والامم المتحدة (UN) في عام ١٩٩٩)

كما يجب الافصاح عن الاساس المستخدم في قياس الالتزام، ( Eckel, et.al. , 1992 , 6-23)، فمثلا عند اتباع طريقة القيمة الحالية، يجب الافصاح عن الامور الآتية:

- تقدير التكاليف الجارية لتسوية الالتزامات البيئية.
- معدل التضخم المقدر.
- تكاليف التسوية المقدرة.
- سعر الخصم.

لقد أصبحت القضايا المرتبطة بمحاسبة البيئة ذات صلة أكبر بالمنشآت سواء كانت منشآت تجارية أو منظمات غير هادفة إلى تحقيق أرباح أو مؤسسات حكومية مثل البلديات، ومؤسسات الدولة، لأن قضيّاً ثلوث البيئة باتت تشكّل مشكلة اقتصادية واجتماعيّة-سياسيّة في دول العالم دون استثناء ، ويجري اتخاذ إجراءات على المستوىين الوطني والدولي لحماية البيئة وخفض ثلث التلوث ومنعها وتحفيض آثارها ، (Hughes, and Willis, 1995, 15-19) ونتيجة لذلك هناك اتجاه لدى جميع المؤسسات في الوقت الحاضر لكشف المجتمع عن معلومات تتعلق بسياساتها البيئية والبرامج التي تتفّذها ، والتكاليف والفوائد المتصلة بتنفيذ هذه السياسات والأهداف والبرامج ، وبالكشف عن المخاطر البيئية (Gunningham, 1994) واتخاذ الترتيبات لدرؤها والتخلص منها . (Todd, 1994)

وغالباً ما تشكّل الطريقة التي يؤثر بها الأداء البيئي على لمنشأة ما على وضعها المالي والطريقة التي يمكن أن تستخدم بها المعلومات المالية ذات الصلة بهذا الأداء لتقدير المخاطر البيئية وإدارة هذه المخاطر مسائل تثير اهتمامات المستثمر بين وخبرائهم الاستشاريين ولدى الدائنين احتياجات مماثلة ، ولكن هناك عامل إضافياً هو احتمال تحمل مسؤولية إصلاح ضرر بيئي فيما لو قصر مدين عن سداد دين رهن أرضًا بوصفها ضامنة له، إذ قد يكون المبلغ المطلوب أكبر بكثير من قيمة القرض الأصلي وهذا أمر يهم المالك والمدّعى بهم بصفة خاصة بسبب ما قد يكون للتكاليف البيئية من أثر على مردود استثماراتهم المالية في المنشآة.

## **التأثيرات البيئية لأنشطة المنشآت الاقتصادية في مراجعي الحسابات الخارجية والقواعد المالية محل الفحص والمراجعة**

### **١. مفهوم المراجعة البيئية**

المراجعة هي عملية منظمة وموضوعية تتضمن تجميع وتقييم أدلة المراجعة ذات الصلة البيانات المالية المتعلقة لأنشطة والأحداث الاقتصادية التي يمكن منها تحديد درجة (Jaylor, and Glezen, 1996, 524) الاتساق مع المعايير أو المقاييس المحددة، وتوصيل النتائج التي يتم التوصل إليها إلى الأطراف المهتمة بها ( Masse , 1974, 7-8).

## ٢. اسباب الاهتمام بالمراجعة البيئية

هناك ضغوط متزايدة على المنشآت الاقتصادية من جانب اطراف متعددة من اجل تحسين ومراجعة ادائها البيئي، ومنهم المستهلكون الذين يطالبون بحماية البيئة من مختلف الاضرار التي قد تتعرض لها، نتيجة لـ خير في انماط الشراء عندهم، وزيادة اقبالهم على شراء المنتجات التي لا تسبب اضراراً بيئية.

وقد يتربت على الالتزامات البيئية السالبة لانشطة المنشآت الاقتصادية، زيادة في المخاطر والالتزامات البيئية، وتحفيض الارباح التي تتحققها ، لذلك فان هناك ضغوطاً متزايدة من جانب المساهمين والمستثمرين (Sel,1994, 21 - 23) للحصول على معلومات عن الاداء البيئي للمنشأة الاقتصادية، وذلك فضلاً عن المعلومات المتعلقة بالاداء المالي لها، نظراً لأن المساهمين والمستثمرين لديهم افتىاع بـ أن الممارسة البيئية السيئة قد تؤدي إلى زيادة الالتزامات ، ومن ثم زيادة المخاطر، وهذا بدوره يؤدي إلى تخفيض الارباح.

كما ان البنوك ومؤسسات الاقراض تحتاج الى معلومات بيئية لا توفرها القوائم المالية للمنشآت الاقتصادية، وذلك لتقدير المخاطر البيئية التي قد تترتب على منح الائتمان للغير، ذلك انها قد تعرّض للمخاطر الناتجة عن التأثيرات البيئية السالبة لانشطة المنشآت الاقتصادية، كما في حالة منح ائتمان بضمانت عقار ملوث، وبؤكد البعض ان تلوث العقارات احد المصادر الاساسية ل تعرض البنوك ومؤسسات الاقراض للمخاطر البيئية ، كما يضيف البعض الى المراجعة البيئية تساعد في تخفيض تلك المخاطر الى ادنى حد ممكن، ولذلك يطلب العديد من المقرضين من طالبي الائتمان، تنفيذ مراجعة بيئية بوساطة طرف ثالث، وتنعكس نتيجة تلك المراجعة على قرار منح الائتمان وشروطه.

يجب على المنشآت الاقتصادية الالتزام بالقوانين البيئية المفروضة عليها، وتطوير نظم مراجعة بيئية للتحقق من ذلك، حتى يمكنها تقادري العقوبات والجزاءات التي قد تتعرض لها نتيجة مخالفة تكل القوانين، والتي يمكن أن تؤثر على مزاولتها لانشطتها الاقتصادية ويؤكد البعض ذلك ، اذ يرى أن مخاطر التعرض للجزاءات التي تفرض بوساطة القوانين البيئية يعد اقوى دافع للاهتمام بالمراجعة البيئية في الولايات المتحدة الامريكية، اذ إن الغرامات المدنية التي فرضت على المنشآت الاقتصادية نتيجة عدم الالتزام بالقوانين البيئية قد بلغت ٧٣ مليون دولار في عام ١٩٩١ بزيادة قدرها ٥٢٥ % عام كانت عليه عام ١٩٩٠ ، كما بلغت الغرامات الجنائية ١٣ مليون دولار عام ١٩٩١ بزيادة قدرها ٩٥ % عام كانت عليه عام ١٩٩٠ .

وتمرس جماعة الضغط البيئي ضغوطاً متزايدة على المنشآت الاقتصادية والحكومات، بهدف المحافظة على البيئة وحمايتها من مختلف الاضرار التي قد تعرّض لها، نتيجة لتزايد الوعي والاهتمام بالقضايا البيئية ، فنشاط بعض الجماعات البيئية التي تهدف الى حماية الموارد البيئية، يمتد الى الكثير من الدول ومنها "Friends of Earth" ، "Greenpeace"

كانت تتبع بعض منشآت التعدين الاوروبية للتخلص من مخلفاتها السامة في بعض الدول الافريقية، بدون تطبيق اجراءات كافية لحماية البيئة من الاضرار التي قد تترتب عليها. وتتمكن قوة الجماعات البيئية في الاتحاد معاً لتشكيل وسيلة ضغط فعالة على المنشآت الاقتصادية والحكومات بخصوص قضايا بيئية معينة كما انها هم تفوي توخيه نظر وسائل الاعلام والمستهلكين الى المنشآت الاقتصادية التي تسبب اضراراً للبيئة، وتحث المستهلكين على عدم التعامل معها، والمساعدة في اقامة الدعاوى القضائية البيئية في الحالات التي تتطلب ذلك.

(Davis Keaith and Bromstorm, 1975, 13 - 18)

(Groen, and William , 1977, 599 – 603)

### ٣. اتجاهات المراجعة البيئية دوليا

هناك اهتمام متزايد باهمية الدور الذي يمكن ان تؤديه المراجعة البيئية في تحسين الاداء البيئي للمنشآت الاقتصادية، وحماية البيئة من مختلف الاضرار التي قد تتعرض لها، ويعرض الباحثان التطورات الحالية للمراجعة البيئية في كل من اوروبا، والولايات المتحدة الامريكية، وكندا، على النحو الاتي:

#### أ. المراجعة البيئية في اوروبا

وافق المجلس الاوروبي على مشروع المراجعة البيئية المقترن، الذي قدمته مفوضية الاتحاد الاوربي في مارس عام ٩٩٢ او الذي يهدف الى تشجيع المنشآت الاقتصادية على تقييم التأثيرات البيئية لانشطتها الاقتصادية، وتحسين ممارساتها البيئية، ويطبق على المنشآت الاقتصادية في الدول الاعضاء اعتباراً من ابريل عام ١٩٩٥ (Bartolomeo, et.al., 2000, 31-52)

ويهدف مشروع المراجعة البيئية الى تشجيع المنشآت الاقتصادية المشاركة فيه على تحسين ادائها البيئي، حيث انها يجب ان يطبق عليها، مع الالتزام بالقوانين البيئية والاستمرار بالتحسينات في الاداء البيئي. (Vandermerwe, and Oliff, 1990, 10-16)

#### ب. المراجعة البيئية في الولايات المتحدة الامريكية

تمارس وكالة حماية البيئة الامريكية "Environmental protection Agency" منذ انشائها في عام ١٩٧٨ دوراً فعالاً في وضع قوانين وسياسات وبرامج على المستوى الفيدرالي لحماية البيئة ومعالجة مشكلات التلوث الحالية، ومحاولة الوقاية من الاضرار المستقبلية. وقد فرضت بعض الولايات المتحدة الامريكية معايير بيئية قانونية اشد صرامة وحذماً من تلك التي فرضتها وكالة حماية البيئة، وعلى سبيل المثال فان ولاية نيوجيرسي "Nw Jersey" قد اصدرت في عام ١٩٨٧ قانوناً لحماية البيئة يتطلب اجراء المراجعة البيئية ومعالجة الاضرار البيئية بوصفها شرطاً لاغلاق المنشأة الاقتصادية أو بيعها أو نقل ملكية العقار التجاري . وقد ترتب على ذلك أن هذا القانون قد أثر بدرجة كبيرة على المنشآت الاقتصادية على مزاولة

- انشطتها على الرغم من تكبدها لخسائر، وذلك لأن التكاليف المترتبة على الاغلاق تزيد على خسائر التشغيل.
- وبهدف التشجيع على مختلف المنشآت الاقتصادية على تطبيق برامج اختيارية للمراجعة البيئيةفقد أعدت وكالة حماية البيئة في عام ١٩٨٩ سياسة للمراجعة البيئية، تميل في العناصر الآتية :
١. تدعيم الادارة العليا بالمنشأة الاقتصادية على تطبيق برامج اختيارية للمراجعة البيئية .
  ٢. أن يتوافر لفريق المراجعة البيئية المعرفة والمهارات والخبرة اللازمة لتحقيق اهداف المراجعة وعليهم المحافظة على كفاءتهم الفنية والتحليلية من خلال استمرار برامج التعليم والتدريب..(Bebbignton , 1997, 7365-381)
  ٣. فريق المراجعة البيئية يجب ان يكون مستقلاً عن الانشطة الاخرى التي يتم مراجعتها وان يتصف بالموضوعية عند تنفيذه لعملية المراجعة.
  ٤. تحديد اهداف و مجال واجراءات وفترات تكرار المراجعة البيئية، ومدى فعالية نظام الادارة البيئية المطبق.(Belohlav, 1993,55-67)
  ٥. جمع وتحليل وتفسير معلومات كافية لتحقيق اهداف المراجعة ولتوفير تأكيد معقول عن تنفيذها بموضوعية.
  ٦. وجود اجراءات تأكيد جودة المراجعة، ويمكن أن يتحقق ذلك عن طريق بعض كلو من الاشراف الفعال، الفحص والتقييم الداخلي، والفحص والتقييم الخارجي.(Almaraz , 1994, 6-14)
  ٧. وجود اجراءات محددة وواضحة تتعلق باعداد تقارير عن نتائج المراجعة، والاجراءات المصححة التي يجب اتخاذها، والتوقيت المناسب.

#### ت. المراجعة البيئية في كندا

أعدت الحكومة الكندية في عام ١٩٩٠ خطة لحماية البيئة والمحافظة عليها من الاضرار المختلفة المترتبة على انشطة المنشآت الاقتصادية، اطلقـت عليها "Green Plan" وهي تعتمد على مختلف الجهات الحكومية لسياسات واجراءات المراجعة البيئية بهدف:

١. تقييم التأثيرات البيئية المحتملة لكل المشروعات .
٢. تقييم المخاطر البيئية المترتبة على انشطة المنشآت الاقتصادية، التعرف على مدى كفاءة الممارسات الادارية المتعلقة بها ..(Gallaroutti., 1995, 38-57)
٣. محاولة تحقيق الاستخدام الفعال للموارد المتاحة .

### **التأثيرات البيئية على نظم الادارة البيئية واعداد القوائم المالية**

نتيجة الاهتمام بالمحافظة على البيئة وحمايتها من مختلف الاضرار التي قد تتعرض لها، فان الكثير من المنشآت الاقتصادية يطبق الادارة البيئية . ومن الضروري فحص تلك النظم بو ساطة مراجعين أو فاحصين مستقلين بهدف التعرف على مدى فعاليتها في تحقيق الاهداف المحددة. ومن ناحية أخرى، فقد ترتب على ذلك تأثيرات عديدة على كل من اعداد القوائم المالية للمنشآت الاقتصادية وممارسة المراجعين لاعمالهم عند مراجعة تلك القوائم. ويتضمن ذلك الاتي:

#### **أ. مفهوم نظام الادارة البيئية**

حتى يمكن للمنشأة الاقتصادية الوفاء بالتزاماتها تجاه المحافظة على البيئة وحمايتها من مختلف الاضرار التي قد تترتب على ممارستها لانشطتها، ومحولة استبعاد أو تخفيض المخاطر البيئية التي قد تتعرض لها، فإن الامر يتطلب منها تطبيق نظم الادارة البيئية، ويرى البعض أن نظام الادارة البيئية هو الهيكل الذي يحدد المسؤوليات والسياسات والممارسات والاجراءات والعمليات والموارد البيئية اللازمة لحماية البيئة، وادارة الاهتمامات والقضايا البيئية . كما ان المراجعة البيئية (Gunningham, 1994) تعد جزءاً متكاماً من هذا النظام. ويرى البعض الآخر أن نظام الادارة البيئية هو الاطار الذي يساعد المنشأة الاقتصادية على تحقيق اهدافها المحددة وعلى الاستجابة لمتطلبات القوانين البيئية وهو يوفر لادارة معلومات عن :

١. مدى الالتزام بالقوانين البيئية سواء على المستوى الفيدرالي أو على مستوى الولاية أو على المستوى المحلي.
٢. مدى الالتزام بتطبيق السياسات والاجراءات البيئية .
٣. المخاطر البيئية التي تتعرض لها المنشأة الاقتصادية .
٤. استخدام الموارد المتاحة لتحقيق الاهداف البيئية.

#### **ب. معايير نظم الادارة البيئية**

اهتمت بعض الهيئات بتطوير معايير لنظم الادارة البيئية ومنها "British Standard Institution "(BSI)، التي طورت معياراً في عام ١٩٩٢ ، اطلقت عليه (BS 7750 و Specification For Environment Systems) بهدف مساعدة المنشأة الاقتصادية على تصميم للادارة البيئية، وهذا المعيار يمكن تطبيقه في مختلف انواع المنشآت الاقتصادية، وصفه احد وسائل تحسين الاداء البيئي، وان من اهم عناصره: اجراء الفحص البيئي التمهيدي لكل الممارسات والاجراءات الادارية والتي تعد محور الاهتمام عند افراد اعداد السياسة البيئية، ثم تحديد الهياكل التنظيمية لتحديد سلطات ومسؤوليات مختلف الافراد، وتحديد الاهداف في ضوء الوضاع المالية والتشغيلية للمنشأة الاقتصادية والمطالبات القانونية، واعداد مستندات الادارة البيئية، الاحتفاظ بسجلات للادارة البيئية، اعداد دليل للادارة

البيئية، وتنفيذ الرقابة التشغيلية بهدف التعرف على مدى الالتزام بالاجراءات المحددة واتخاذ الاجراءات المصححة في حالة عدم الالتزام بها، ثم مراجعة الادارة البيئية وذلك بهدف التعرف على ما اذا كانت انشطة الادارة متماشية مع برامج الادارة البيئية والقوانين البيئية، وتحديد فعالية نظام الادارة للمنشأة الاقتصادية.

#### **ت. اجراءات مراجعة نظم الادارة البيئية**

لا يوجد حتى الان معايير مقبولة قبولاً عاماً لمراجعة نظم الادارة البيئية، واعداد تقارير عن نتائج المراجعة، وقد يؤثر ذلك على درجة الاتساق في تنفيذ المراجعة، والوثيق في نتائجها، ويعتقد الباحثان أن مراجعة نظم الادارة البيئية تتطلب المام المراجع أو الفاحص بطبيعة انشطة المنشأة الاقتصادية والمخاطر البيئية التي قد تقرب عليها، معرفة القوانين البيئية التي تطبق عليها و التراخيص التي منحت لها التي يحق تمارس نشاطها في حدودها، وسياسات المنشأة الاقتصادية المتعلقة بالبيئة، أن يحصل المراجع او الفاحص على فهم كاف لانظمة الادارة البيئية المطبقة في المنشأة الاقتصادية ونأيمارس تقديره المهني عند تقييم مخاطر المراجعة وتحديد الاجراءات التي تؤدي الى تخفيض تلك المخاطر الى مستوى معقول يمكن قبوله ، والتأكد من التزام جميع العاملين بالمنشأة الاقتصادية بالسياسات والاجراءات البيئية المحددة، فحص تقارير ومراسلات الجهات القانونية المتعلقة بالاداء البيئي للمنشأة الاقتصادية والاستفسار عن أي امور غير عادية .

#### **ث. تقرير المراجع او الفاحص عن نظام الادارة البيئية**

عند اعداد المراجع او الفاحص عن نظام الادارة البيئية، فإنه من الضروري أن يأخذ في اعتباره ما يأتي:

١. نتائج اجراء المراجعات لنظام الادارة البيئية.
٢. ما اذا كانت هناك قيود على نطاق المراجعة بواسطة المنشأة الاقتصادية.
٣. طبيعة الملاعنة المتعلقة بتصميم وتطبيق نظام الادارة البيئية.
٤. طبيعة شهادة الادارة عن نظام الادارة البيئية المطبقة بالمنشأة الاقتصادية.
٥. ان تكون عباراته واضحة ومحددة بدقة، ولا تحتمل أي تأويل.

## نماذج مقترنة لتحسين ممارسة المحاسبة ومراجعة حسابات المنشآت الاقتصادية بعد مراعاتها المسؤولية الاجتماعية الملقة على عاتقها والاداء البيئي فيها

### نموذج ١

#### قائمة الدخل بدون اضهار المنافع والتكاليف البيئية

\*\*\*\*\*

##### § المبيعات الصافية

- تكلفة البضاعة المباعة :
- بضاعة اول المدة
- + المشتريات خلال العام

\*\*\*\*

\*\*\*\*

##### تكلفة البضاعة الجاهزة للبيع

- بضاعة اخر المدة
- تكلفة البضاعة المباعة

-----

\*\*\*\*

##### § اجمالي الربح من المبيعات

- المصاريف التشغيلية
- المصاريف الادارية

-----

\*\*\*\*

-----

##### § الربح من العمليات

- + ايرادات وارباح ومقاييس اخرى

##### § ايرادات استثمارات مؤقتة

##### § ايرادات ايجارات

- مجموع الايرادات و المقاييس الاخرى

\*\*\*\*

-----

\*\*\*

- مصاريف اخرى و خسائر متعددة

\* فوائد على السندات

\*\*\*

\*\*\*

\*\*\*

##### § الدخل قبل الضريبة

- ضريبة الدخل

\*\*\*\*

=

الربح الصافي عن السنة

-----

## إنموذج ٢ تقرير عن الاداء الاجتماعي لمنشأة --- عن السنة المنتهية في ١٢/٣١ / ٢٠٠٣

دinar	دinar	أولاً : المنافع المادية
		§ مبيعات السلع و الخدمات للمستهلكين
		§ منافع مزايا المجتمع
		- عماله
***		- مزايا العاملين
***		- ضرائب مسددة
***		- مزايا تعليمية
***		- توزيعات ارباح المساهمين
****	-----	<u>المجموع</u>
		<b>اجمالي المنافع الاجتماعية</b>
****		- مدفوعات للمواد البشرية
****		- خدمات بشرية مستخدمة
****		- إهلاك مبني وأجهزة
****		- خدمات عامة مستخدمة
****		- أراض استعملت
****		- رأس مال مستهلك
		<b>أضرار على البيئة</b>
	***	- تلوث الهواء
	***	- تلوث المياه
****	***	- الضوضاء
*****		<b>اجمالي التكاليف الاجتماعية</b>
-----	=	صافي الدخل الاجتماعي لعام ٢٠٠٣
****		

### نموذج ٣

#### الافصاح عن المعلومات البيئية المالية لـ ٢٥ شركة كبرى في ٦ دول اوروبية

الاوضاع	هولندا	السويد	سويسرا	فرنسا	المانيا	بريطانيا	المجموع
عدد الشركات التي افصحت عن المعلومات البيئية	٦٤ أو ١٦ %	٦٨ أو ٢٢	٧٦ أو ١٩	٥٦ أو ١٤	٨٠ أو ٢٠	٧٧ أو ١١٦	%
ملاحظات على الحسابات المتعلقة بالبيئة	٦٤ أو ٣	٤٨ أو ١	٣٦ أو ٩	٤٠ أو ١	١٦ أو ٤	٦٠ أو ٩	%
السياسات الحاسبية حول القوائم المالية المتعلقة بالبيئة	٥٢ أو ١٣	٤٨ أو ١٢	٣٦ أو ٩	٤٠ أو ١٠	٥٦ أو ١٤	٥٢ أو ٧٨	%
التأثيرات البيئية	٤٠ أو ٦	٤٠ أو ١٠	٢٤ أو ٦	١٦ أو ٤	٥٦ أو ١٤	٣١ أو ٤٧	%
الاهداف والمعايير	١٢ أو ٣	٢٠ أو ٥	١٢ أو ٣	١٦ أو ٤	٣٦ أو ٩	١٧ أو ٢٦	%
انتاج المعلومات	١٦ أو ٤	٤٤ أو ١١	٣٢ أو ٨	٢٢ أو ٨	٢٤ أو ٦	٣٧ أو ٥٥	%
النفقات البيئية المتوقعة	١٢ أو ٣	١٦ أو ٤	١٢ أو ٤	١٢ أو ٣	١٢ أو ٢	١٥ أو ٢٢	%

Source: "Environment Employee and Ethical Reporting in Europe", Adams, Hill and Roberts , (1990).

### نموذج ٤

#### تقرير المراجع أو الفاحص عن فعالية نظام الادارة البيئية عن السنة المنتهية بتاريخ ٢٠٠٣ / ١٢ / ٣١

اسم و عنوان المراجع أو الفاحص  
إلى ادارة المنشأة .....

لقد فحصنا مداراً عملاً نظام الادارة البيئية المطبق بالمنشأة خلال عام ٢٠٠٣، وقد تضمن تقييمه للسياسات والاجراءات، وبرامج التدريب ، ونظم التقارير الادارية، ونظم الرقابة القانونية، وبرامج المراجعة ونظم الاجراءات المصححة، والبرامج الادارية الاخرى المطبقة في المنشأة، وقد فحصنا بعض المستندات وبعض مواقع التشغيل في المنشأة، وأجرينا المقابلات مع بعض العاملين بها، وفقاً لتقديرنا الشخصي الذي يعتمد على خبرتنا المكثفة في هذا المجال .

وفي رأينا، أن نظام الادارة البيئية المطبق في المنشأة يضعها ضمن المنشآت الرائدة في الصناعة فيما يتعلق بذلك .

التاريخ : ٢٠٠٣ / ١٢ / ٣١

اسم المراجع أو الفاحص

( توقيعه )

**نموذج ٥**  
لتقرير مقترن بدون تحفظ عن فعالية نظام الادارة البيئية المطبق في المنشأة الاقتصادية، يتضمن اشارات الى الادارة عن النظام

الى السادة مساهمي المنشأة ..... وكل من يهتم بالاداء البيئي للمنشأة ادارة .....(يحدد اسم المنشأة الاقتصادية) لديها نظام للادارة البيئية كجزء من نظام الرقابة الداخلية المطبق فيها ، وذلك وفقا لمعايير .....(تحدد تلك المعايير ، على سبيل المثال ، المعيار البريطاني (BS 7750 )) ، ولقد فحصنا شهادة الادارة المرفقة والمتعلقة بفعالية هذا النظام خلال الفقرة من ٢٠٠٣/٣١ وحتة ٢٠٠٣/١٢ ، وتطبيق هذا النظام هو من مسؤولية الادارة وهي فقط للتغيير عن رأي اعتمادا على مراجعتنا.

وقد تمت المراجعة وفقاً للمعيار البريطاني رقم (BS 7750) الذي تتطلب الحصول على تأكيد عن فعالية الرقابة الداخلية على الأداء البيئي للمنشأة الاقتصادية، من خلال نظامها للادارة البيئية، وذلك فيما يتعلق بكل الجوانب الهامة وقد طلبت المراجعة الالامم الكافى بالرقابة الداخلية على الأداء البيئي للمنشأة الاقتصادية من خلال نظامها للادارة البيئية، واختبار وتقدير فعاليتها، بالإضافة الى الاجراءات التي تعتبرها ضرورية ونحن نعتقد ان ذلك يوفر اساساً معقولاً لاباء رأينا.

وفي رأينا، أن المنشأة الاقتصادية لديها رقابة داخلية فعالة على ادائها البيئي، من خلال نظام الادارة البيئية خلال الفترة من ٢٠٠٣/١١ الى ٢٠٠٣/١٢/٣١ . وان شهادة الادارة المتعلقة بذلك تعتبر بعدلة عن مختلف الجوانب الهامة .

اسم المراجع أو الفاحص

التاريخ : ٢٠٠٣/١٢/٣١

( توقيعه )

تحليل الدراسة

أولاً من خلال مشكلة وفرضيات البحث من ١ لنموذج ٤ وهو قائمة الدخل التقليدية المستخدمة في المحاسبة في الدول النامية بصفة عامة عدم اظهار المنافع والتکاليف البيئية والاجتماعية متاتسية المسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتق المنشأة يوصفه جزءاً من المجتمع، وهذا ما يؤيد الفرضية الاولى، والثانية.

ثانياً - تبين من النماذج ٢، ٤، ٥، مدى قبول المحاسبة ومراجعة البيانات تقويض المجتمع لها بحماية موارده وأخذت بمنهج تطوير المعلومات البيئية والاجتماعية، ودخلتها ضمن قوائم نماذج ونماذج تطوير المعلومات البيئية والاجتماعية، ودخلتها ضمن نماذج وقوائم الانجاز وتقارير المراجعين أو الفاحصين عن الاداء البيئي وفعالية نظام الادارة البيئية . وهذا ما يؤيد صحة الفرضية الثالثة والرابعة.

## النتائج والتوصيات

### أ. النتائج

١ لم تلق المحاسبة والمراجعة الاجتماعية الاهتمام الكافي حتى الان من الهيئات المهنية في مجال المحاسبة والمراجعة، ولقد كان من نتيجة ذلك عدم ظهور مفهوم متعدد عليه لهذا الفرع من فروع المحاسبة والمراجعة، أسوة بالمحاسبة والمراجعة المالية والمراجعة الإدارية.

٢. لم يتم لحد الان وضع مجموعة من المعايير والمبادئ المتعارف عليها للمحاسبة والمراجعة الاجتماعية كما هو الحال في المحاسبة المالية والمراجعة ، اذ توجد معايير ومبادئ متعارف عليها تمثل الاطار العام الذي يعمل من خلالها المحاسب ومراجعة الحسابات.

هناك العديد من المزايا المتوقعة من استخدام المعايير والمراجعة الاجتماعية على كل من المنشأة والمجتمع بفضلاته المستفيدة كافية من القوائم المالية والاجتماعية المنصورة، وعلى الرغم من موضوعية هذه المزايا، فلم تلق المحاسبة والمراجعة الاجتماعية حتى الان الاهتمام الكافي .

لظهور مجالات عمل المحاسبة و المراجعة الاجتماعية نواحي التعارض بين المنشأة والمجتمع، ولذلك فمن المتوقع حدوث تغييرات في هذه المجالات نتيجة لاي تعديلات في نواحي التعارض هذه، اذ إننا نعيش في عالم متغير باستمرار نتيجة للعلوم وتكنولوجيا المعلومات.

يملاحظ انه عند استخدام المحاسبة والمراجعة الاجتماعية يتضمن دور المحاسب ومراجعة الحسابات في بيان اثر صافي الدخل الاجتماعي عن الفترة والاصول والالتزامات تجاه المجتمع ولا شك ان هذا الامر يزيد من درجة الثقة في البيانات التي تشمل عليها تلك القوائم و التقارير.

نتيجة للطبيعة المميزة لمجالات عمل المحاسبة والمراجعة الاجتماعية، فإنه من الأفضل في هذه الحالة تطبيق نظام الفريق للقيام بعملية المحاسبة والمراجعة بحيث يتكون هذا الفريق من المتخصصين في المجالات التي تتناولها عمليات المحاسبة والفحص والتقييم.

### ب. التوصيات

١. ضرورة قيام خبراء متخصصين ومؤهلين علميا وعمليا في مجالات التلوث والاقتصاد ومشاكل البيئة وفي الصناعة التي ينتمي اليها المشروع، ومحلل بياء ومراجعة خارجي بقياس المنافع و التكاليف الاجتماعية وذلك لتحقيق الرفاهية العامة للمجتمع.

٢. ضرورة قيام الفريق المكون من الخبراء المتخصصين السابق ذكرهم في البند ١ بالحياد والاستقلال عند قيامهم بتنفيذ المهام الموكولة اليهم .

٣. تشجيع الاهتمام بالنظافة ذات المضمون الاجتماعي، فمن المعروف ان كل فرد داخل المجتمع سيوجه اهتمامه الى تلك الانشطة التي تم تقييمها والتقرير عنها بغض النظر عن الجهة التي ترفع اليها تلك التقارير.
٤. اكتشاف اية اخطاء في التنفيذ والعمل على اتخاذ الاجراءات التصحيحية في الوقت المناسب و العمل على تلافيها مستقبلا.
٥. ايجاد نظام متكامل لمراجعة الانشطة التي يزاولها، فعن طريق المراجعة المالية التقليدية تمراجعة الجانب المالي لتلك الانشطة كما يظهر في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي . والمراجعة الاجتماعية ستتولى عملية تقييم الجانب الاجتماعي لاداء المشروع وما تصدره الادارة من قوائم و تقارير في هذا الشأن.
٦. امكانية تحديد مدى التقدم الذي احرزه المشروع في مجال الاداء الاجتماعي وتنفيذ مسؤولياته الا جتمعية، وما يتبع من العمل في المستقبل لغرض تحقيق الاهداف الاجتماعية المرجوة .
٧. الاستجابة للمطالبات المتزايدة من الاطراف العديدة بالمجتمع للحصول على معلومات دقيقة يمكن الاعتماد عليها عن الاداء الاجتماعي للمشروع الاقتصادية.
- ٨ المساعدة في تحديد كلا من التكاليف والمنافع الاجتماعية بدرجة كبيرة من الدقة مما يساعد على تحديد نتيجة الاداء لاي نشاط يزاوله المشروع الاقتصادي .
٩. ضرورة تطوير القوائم المالية في المستقبل القريب لكي تشمل على بيانات تفصيلية عن الاداء الاجتماعي للمشروعات الاقتصادية، ولاسيما قائمة الدخل الحالية فانها لا تستطيع قياس الاداء الاجتماعي لتلك المشروعات.
- ١٠ يجب على المنشأة الاقتصادية اعداد وتطبيق نظم وسياسات وبرامج بيئية، بهدف المحافظة على البيئة وحمايتها من مختلف الاضرار التي قد تترتب على مزاولتها لانشطتها، حتى لا تتعرض لضغط قانونية او مالية قد تؤثر على قدرتها في مزاولتها لانشطتها القانونية.
١١. من الضروري أن تقوم المنشأة الاقتصادية باعداد برامج لادارة المخاطر البيئية، تلائم طبيعة انشطتها، لابتعاد او تخفيض التأثيرات الضارة التي قد تترتب عليها.
١٢. يجب على المراجعين الخارجيين مراعاة اثر التأثيرات البيئية لأنشطة المنشأة الاقتصادية على مراجعة القوائم المالية، التي تتعلق بتخطيط عملية المراجعة، وتنفيذها واعداد التقرير.
- ٣ يجب على الجمعيات والهيئات المهنية تطوير ارشادات ومعايير تتعلق بالاعتراف والقياس والافصاح عن المصروفات والخسائر والالتزامات والتکاليف الرسمية ذات الصلة بالتأثيرات البيئية لانشطة المنشأة الاقتصادية.

٤. يجب أن تظهر مجالات عمل المحاسب ومراجع الحسابات عند استخدام المحاسبة والمراجعة الاجتماعية اثر صافي الدخل الاجتماعي عن الفترة والاصول والالتزامات تجاه المجتمع، ولا شك ان ذلك سوف يزيد من درجة الثقة في البيانات التي تشمل عليها تلك القوائم والتقارير.

### المراجع

#### أولاً - المراجع باللغة العربية

١. مسعود عبدالله بدري، التحديات البيئية واداء المنشآت الصناعية العاملة في الامارات في ظل استراتيجيات الانتاجية، مجلة دراسات، المجلد ٤، العلوم الادارية، العدد ١، كانون الثاني، ١٩٩٧.
٢. عبدالناصر، محاسبة البيئة واثرها على الانتاجية، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد ١٠٩، الرابع الاول ١٩٩٩.
٣. يوسف محمود جربوع، المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، نظرية المحاسبة، الطبعة الاولى، مؤسسة الوراق للطباعة والنشر، عمان، الاردن، ٢٠٠١.
٤. رضوان حلوة حنان، الا طبيعة العلمية للمحاسبة، تطور الفكر المحاسبي، الطبعة الاولى، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الاردن، ١٩٩٨.
٥. محمد فؤاد الليثي، مفاهيم القيمة الجارية، نظرية المحاسبة المدخل المعاصر، الطبعة الثانية ، دار النهضة العربية، القاهرة جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٢.
٦. عباس مهدي الشيرازي، مفاهيم القيمة الجارية والقيمة الجارية المعدلة، نظرية المحاسبة، الطبعة الاولى، دار السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، ١٩٩٠.
٧. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين والامم المتحدة، المعالجة المحاسبية والابلاغ المالي لتكليف البيئة، من منشورات ASCA و UN، ١٩٩٩.

#### ثانياً - المراجع باللغة الانجليزية

1. Abbott, W. F. and Monsen, R. J., On The Measurement of Corporate Social Responsibility: self-Reported Disclosure as a Method of Meathod of Measuring Corporate Corporate Social Involvement, Academy of Management Journal, Vol. 22, No.3, 1979.
2. Almaraz, J., Quality Management and The Process of Change, Journal of Organizational Change Management, Vol.7, No.2, 1994.
3. Balkaoui, A., The Impact of Social Economic Accounting Statements on The Investment Decision: An Empirical Study , Accounting, Organizations and Society, Vol.5, No.1,1980.
4. Bartolomeo, Bennett, M. Bouma, J.J. Heydkamp, P. James P. And olters, T., Environmental Mangment Accounting and Auditing in Europe: Current Practice and Future Potential, The European Accounting Rrvieuw, Vol.9 No.1, 2000.
5. Beams, F. A. And Fertig, P. E., Pollution Control Through Social Cost Conversinon, The Journal of Accountancy, 1971.
6. Bebbington, J., Engagement, Education, Training and Sustainability, Accounting, Auditing and Accountablility Journal, Vol. 10, No.3, 1997.
7. Beets, S. D. And Souther, C. C., Corporat Environmental Reports, The Need for Standards and an Environmental Assurance Service, Accounting Horizons, 1999.
8. Belohlav, J. A., Quality Strategy and Competitiveness, California Magazine Review, 1993.

9. Benson, P. G. Saraph, J. V. And Schroeder, R. G., The Effect of Organizational Context on Quality Management: an Empirical Investigation, *Management Science*, 1991.
10. Brow, N. And Deegan, C., The Public Disclosure of Environmental Performance Information- Adual Test of Meddia Agenda Setting Theory and Legitimacy Theory, *Accounting and Business Research*, Vol. 29, No.1, 1998.
11. Brown, N. and Deegan, C., The Public Disclosure of Environmental Performance information-A Dual Test of Media Agenda Setting Theory and Legitimacy Theory, *Accounting and Business Research*, Vol29, No.1, 1998.
12. Carr, L.P. and Ponemon, L. A., The Behaviour of Qulity Costs: Clarifying the Confusion, *Journal of Cost Management*, 1994.
13. Connell, D. W. and Aopstolou, B., The Internal Auditor's Responsibility for Environmental Issues, *Internal Auditing*, 1992.
14. Cormier, D. and Magnan, M., Investor's Assessment of Implicit Environmental Liabilities: An Empirical Investigation, *journal of Accounting and Public Policy*, 1997.
15. Davis, K. And Bromstrom, R. L., Implementing The Social Audit in an Organization, *Business and Society*, Vol.16, No.1, 1975.
16. Dittenhofer, M., Environmental Accounting and Auditing, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 10, No.8, 1995.
17. Eckel, L. Fisher, K. And Russell, G., Environmental Performance Measurement, *CMA Magazine*, Vol.66, 66, No.2,1992.
18. Eckel, L., Fisher, K. and Russell, G, Environmental Performance Measurements, *CMA Magazine*, Vol. 66 No.2, 1992
19. Epstein, M., Flamholtz, E. And Mc Donaugh, J. J., Corporate Social Accounting in The U. S.A.: State- of- The- Art and Future Prospects, *Accounting, Organizations and Society* Vol. 1, No.1, 1976.
20. Eveln, S. R. Nance, J. R. And Hamlin, S.J., Accounting for Tomorrow's Pollution Control, *Journal of Accountancy*, 1992.
21. Fekrat, M.A. Inclan, C. and Petroni, D., Corporate Environmental Disclosures: Competitive Disclosure Hypothesis Using 1991 Annual Report Data, *The International Journal of Accounting* Vol. 31, 1996.
22. Flynn, B.B. Schroeder, R.G. and Sakakibara, S., The Impact of Quality Management Practices on Performance and Competitive Advantage, *Decision Sciences*, 1995.
23. Freedman, M. And Jaggi, B., Pollution Disclosures, Pollution Performance and Economic Perforrnance, *Omega*, Vol. 10, No. 1, 1982.
24. Gallarotti, G. M., It Pays to be Green: The Managerial Incentive Structure and Environmentally Sound Strategies, *Columbia Journal of World Business*, 1995.
25. Gamble, G. O. Hus, K. Jackson, and Tollerson, C. D., Environmental Disclosures in Annual Reports: An International Perspective, *The International Journal of Accounting*, Vol.31, No.3, 1996.
26. Gibby, D. J., Deductibility of Environmental Remeddiation Costs, *Journal of Accountancy*, 1993.
27. Godfrey, J. T. And Pasewark, W. R., Controlling Quality Costs, *Managment Accounting*, 1988.
28. Gray, R. Walters, D. Bebbington, J. And Thompson, I., The Greening of Enterprise: an Exploration of the (Non), Role of Environmental Accounting, *Working Paoer 93-108*, 1993.
29. Groen, W. And William, T., Components of a Social Audit of Corporation, *Issues in Business and Society*, 3<sup>rd</sup> Edition, Ed. Green Wood, William, T. (Palo Atto: Houghton Mifflin Company), 1977.

30. Gunningham, N., Beyond Compliance: Management of Environmental Risk, In Boer, B., Rowles, R. and Gunningham, N. (Eds), Environmental Outlook: Law and Policy, Federation Press, Sydney, Australia, 1994.
31. Gunningham, N., Beyond Compliance: Management of Environmental Risk, in Boer, B., Rowles, R. And Gunningham, N. (Eds), Environmental Outlook: Law and Policy, Federation Press, Sydney.
32. Gunningham, N., Beyond Compliance: Management of Environmental Risk, In Boer, B. Rowles, R. and Cunningham, N. (Eds), Environmental Outlook: Law and Policy, Federation Press, Syney, Australia.
33. Hart, G. And Owen, D. L., Environmental Disclosures in The Annual Repots of British Companies: A Research Note, Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 4, No. 3, 1991.
34. Hughes, S. B. And Willis D. M., How Quality Control Concepts Can Reduce Environmental Expenditures, Journal of Cost Managment, 1995.
35. James and Bennett, Linking Environmental and Financial Performance, United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD), 1998.
36. Klynveld, P. And Goedeler, M. Reporting on Environmental Performance Measurenent, Journal of Accountancy, 1996.
37. Kneuse, J. G. Newell, G. E. and Newell S. J., Liability for Hazardous Waste and Internal Audition, Internal Auditing, 1990.
38. Logsdon, J. M., Organizational Responses to Environmental Lssues: Oil Refining Companies and Air Pollution, In Preston, L. E., (Ed.) Reseach in Corporate Social Performance and Policy, Vol. 7, JAI, Press, New York, NY., 1985.
39. Masse, B. L., Next Step for Business: Social Audit, America, 1974.
40. Masse, B. L., Puzzled Businessmen Under New Mothods of Cashring Success, Wall Street Jornal, 1971.
41. Mathews, M. R., A First Course in Social Accounting, Accounting Forum, Vol.7 No.2, 1984.
42. Moneva, J. M. And Lilena, F., Environmental Disclosures in The Annual Reports of Large Companies in Spain, The European Accounting Review, Vol. 9 No.1, 2002.
43. Parker, J. N., The Importance of Environmental Cost Accounting, Managerial Accounting, 1996.
44. Parker, L. D., Ferris, K. And Otley, D., Accounting for The Human Factor, Prentice Hall, New York, NY, 1989.
45. Post, J. E. and Altman, B. W., Model of Corporate Greening: How Corporate Social Policy and Organizational Learning Inform Leading- Edge Environmental Management, Research In Corporate Social Performance and Policy, Vol.13, 1992.
46. Ranganatan, J. and Ditz, D. Environmental Accounting: A Tool for better Management, Magazine Accounting, 1996.
47. Robbins, N. Environmental Auditing-A Tool Whose Time Has Come, Multinational Business No.2, 1991.
48. Roberts, C. B. Environmental Disclosures in Corporate Annual Reports in Western Europe, in Owen, D. L. (Ed.) green Reporting: accounting, and The challenge of the Nineties, Chaoman and Hall, London, 1990.
49. Roussey, R.S., Auditing Environmental Liabilities, Auditing, 1992.
50. Selg, R. A., New Initiatives To Stimulate Pollution-Prevention Investments, Cost Engineering, 1994.
51. Taylor, D. H. And Glezen, W. G., The Philosophy of Evidence Gathering, Auditing Integrated Concepts and Procedures, Sixth Edition, 1996.
52. Thompson, R. P. Simpson, T. E. and Le Grand, C. H., Environmental Auditing, Internal Auditing, Internal Audit,1993.

53. Todd, R., Accounting for The Environmental, In Freeman, H. M. (Ed.), Industrial Pollution Prvenetation Handbook, Mc Graw-Hill, New York, Ny.
54. United States Environmental Protection Agency (USEPA), An Environmental Accounting Case Study: Green Accounting at AT and T USEPA, Washington, DC, 1995a.
55. United States Environmental Protection Agency (USEPA), An Introduction to Environmental Accounting As A Business Tool: Key Concepts and Terms, USEPA, Washington, DC, 1995b.
56. Vandermerwe , S. and Oliff, M. D., Customers Drive Corporations Green, Long Range Planning, Vol.23, No. 6, 1990.
57. Woelfel, C. J.,The Social Audit, The National Public Accountants, 1974.