

دور المحاسبة الإدارية البيئية في ترشيد القرارات في الصناعة
الفندقية (دراسة تطبيقية)

بحث مقدم من

حنان ابراهيم الدسوقي الدسوقي اليمنى

كلية تجارة – جامعة بورسعيد

مقدمة البحث .

أولاً : طبيعة المشكلة موضوع البحث.

خلق الله تعالى الأرض وسخرها للإنسان من أجل إصلاحها والسعي فيها واكتشاف كنوزها وخيراتها قال تعالى: " هو الذي جعل لكم الأرض زلولا فأمشوا في مناكبها وكلوا من رزقه وإليه النشور"، حيث تزايد الاهتمام العالمي بالقضايا البيئية خلال العقدين الماضيين خاصة مع مطلع التسعينات ؛ وذلك لما شاهده العالم من مشكلات تلوث وتدهور بيئي ، إلى جانب الكوارث البيئية الأخرى ، فازدادت الضغوط على المنظمات سواء من المجتمع أو المنظمات المهنية لتحمل مسئوليتها تجاه المجتمع والبيئة وضروره ان تعكس سياستها الابعاد البيئية لانشطتها المختلفة.

والمحاسبة - بوصفها إحدى نظم المعلومات - أصبح لزاماً عليه أن تتأقلم مع تلك المتغيرات البيئية؛ حيث أن اتخاذ القرارات الكفيلة بالاستخدام الأمثل للموارد الطبيعية المتاحة بأسلوب يحافظ على البيئة، ويحقق المعدلات المستهدفة للتنمية يجب أن يعتمد على معلومات محاسبة بيئية جيدة وملائمة ، ومن هنا زاد الاهتمام بالمحاسبة الإدارية البيئية لما لها من دور أساسي في عملية ترشيد القرارات من خلال ما توفره من معلومات كمية، وعينية عن الآثار البيئية لأنشطة وعمليات المنظمات خاصة في المنظمات الفندقية محل الدراسة ، حيث أن الفنادق من أهم المنشآت التي اهتمت بالبيئة بشكل ملحوظ، وذلك حتى تستطيع تحقيق مركز تنافسي أفضل على الساحة الإقليمية والعالمية .

ثانياً : مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة البحث في ضرورة بيان دور معلومات المحاسبة الإدارية البيئية لدعم عملية ترشيد القرارات في الصناعة الفندقية وقدرتها على توفير معلومات مالية وعينية عن الآثار البيئية للأنشطة المختلفة ؛ من خلال مجموعة من الأدوات والتقنيات من شأنها دمج الاعتبارات والآثار البيئية عند المفاضلة بين البدائل المختلفة واتخاذ القرار الأنسب للمنظمة والمجتمع معاً تحقيقاً للمسئولية الاجتماعية والبيئية لتلك المنظمات التي تسعى إلى تحقيق مزيد من التقدم في تطبيق نظم الإدارة البيئية والحصول على شهادات بيئية من منظمات دولية تسعى إلى تحقيق التنمية المستدامة والتي تعد بمثابة دعم للميزة التنافسية تضع الصناعة الفندقية المصرية على طريق المنافسة العالمية ، ثم بلورة كل ذلك في صورة نموذج محاسبي مقترح لدعم جودة المعلومات المحاسبة المقدمة لمتخذي القرار بشكل يواكب التغيرات الاجتماعية والبيئية والاقتصادية.

ثالثاً: أهمية البحث :

١- الأهمية العلمية :

- أ- يعد إمتداداً للدراسات السابقة التي تناولت المحاسبة الإدارية البيئية ودورها في تحقيق التنمية المستدامة .
- ب- تبيان نموذج لتفعيل دور معلومات المحاسبة الإدارية البيئية لترشيد القرارات بمنظمات الأعمال .

٢- الأهمية العملية :

- أ- توضيح أهم التقنيات والأدوات التي يمكن من خلالها توفير معلومات المحاسبة الإدارية البيئية بما يسهم في تطوير الأداء البيئي للصناعة الفندقية .

ب- توضيح أهمية مساهمة معلومات المحاسبة الإدارية البيئية في ترشيد مختلف القرارات بالصناعة الفندقية .

ج- اقتراح نموذج لتفعيل دور معلومات المحاسبة الإدارية البيئية لترشيد القرارات في القطاع الفندقى .

رابعاً : أهداف البحث :

في ضوء مشكلة البحث فإنَّ الهدف الرئيس يتمثل في اقتراح نموذج محاسبي يدعم تفعيل استخدام معلومات المحاسبة الإدارية البيئية في ترشيد القرارات في الصناعة الفندقية على نحو فعال والتي يمكن توفيرها من خلال مجموعة من الأدوات والأساليب تراعى البعد البيئي عند اتخاذ القرارات وينقسم هذا الهدف الرئيس إلى ثلاثة أهداف فرعية على النحو التالي:

- ١ . تبيان أهمية النظم البيئية في ترشيد القرارات خاصة الاستثمارية منها .
- ٢ . تبيان دور التكاليف البيئية في قياس الأداء البيئي للصناعة الفندقية ومدى تأثيرها على اتخاذ القرارات من خلال أسلوب منهجي يحدد المراحل التي يسلكها النظام لتحقيق ذلك .
- ٣ . تبيان جدوى نظم معلومات المحاسبة الإدارية البيئية في كسب القيمة وتحقيق وضع تنافسي أفضل من خلال تطبيقها .
- ٤ . تبيان نموذج للمحاسبة الإدارية البيئية يسهم في رفع الكفاءة والفاعلية البيئية للصناعة الفندقية ؟

خامساً : حدود البحث :

في ضوء مشكلة البحث وأهميته وأهدافه التي يسعى إلى تحقيقها ومفاهيم عنوانه وافتراضاته ، ومنهجه فإن حدود البحث تتمثل في الآتي :

- أ- لن يتناول البحث إطار المحاسبة الإدارية البيئية على المستوى القومي .
- ب- لن يتعرض هذا البحث إلى تطبيق الدراسة على الفنادق محل الدراسة .

سادساً : افتراضات البحث:

ومع تزايد أهمية تفعيل دور المحاسبة الإدارية البيئية ومعلوماتها في ترشيد القرارات وفي ضوء مشكلة البحث وأهميته وأهدافه ومفاهيم عنوانه فإنه يمكن صياغة افتراضات البحث في الآتي :

فرض رئيسي : لا يوجد أي دور ذو دلالة إحصائية ومعنوية بين تطبيق مفاهيم المحاسبة الإدارية البيئية و ترشيد القرارات في الصناعة الفندقية ، ويتم اختبار هذا الفرض من خلال الفروض الفرعية الآتية :

Ho1 : لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الممارسات المحاسبية الإدارية البيئية لدعم تفعيل استخدام المعلومات البيئية الكمية والعينية وبين صناعة القرارات في القطاع الفندقى .

Ha1 : توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الممارسات المحاسبية الإدارية البيئية لدعم تفعيل استخدام المعلومات البيئية الكمية والعينية وبين صناعة القرارات في القطاع الفندقى .

Ho2 : لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين النظم البيئية وبين ترشيد القرارات الاستثمارية.

Ha2 : توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين النظم البيئية وبين ترشيد القرارات الاستثمارية .

Ho3 : لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التكاليف البيئية وبين اتخاذ القرارات في الصناعة الفندقية .

Ha3 : توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التكاليف البيئية وبين اتخاذ القرارات في الصناعة الفندقية .

Ho4 : لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين نظم معلومات المحاسبة الإدارية البيئية وبين صناعة القرارات بالقطاع الفندقي .

Ha4 : توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين نظم معلومات المحاسبة الإدارية البيئية وبين صناعة القرارات بالقطاع الفندقي .

سابعاً : منهج البحث :

تعتمد الباحثة في دراستها على المنهج الاستقرائي الذي يقوم على الاستدلال التجريبي من خلال استقراء الواقع بالملاحظة والتجريب والمشاهدة، بهدف التوصل إلى حكم عام على موضوع البحث، كما تعتمد أيضاً على المنهج الاستنباطي الذي يقوم على الاستدلال المنطقي من الفروض والدلائل. وتُركز الباحثة على أسلوبين متكاملين لإعداد هذا البحث هما:

١- أسلوب الدراسة النظرية: القائم على الاطلاع والمسح المكتبي للكتابات الرائدة والسابقة في هذا المجال، فضلاً عن الوثائق المكتبية، وأسلوب الملاحظة والمحتوى والمضمون والاستبيانات.

٢- أسلوب الدراسة الميدانية: التي تقوم على فكرة الاستبيان وتحويل الإجابات النظرية إلى إجابات كمية مقاسه (بأسلوب ليكرت) وتحليلها إحصائياً وصولاً إلى نتائج تؤكد النتائج النظرية للبحث.

ثامناً : خطة البحث:

تتكون الخطة لهذا البحث بناءً على الهدف منه وأهميته وحدوده وما تسعى إليه الباحثة من التوصل لنتائج من خلال ثلاثة فصول متكاملة وهي مايلي:

١. الفصل الأول : الإطار المحاسبة الإدارية البيئية ودورها في قياس الأداء البيئي وترشيد القرارات بمنظمات الأعمال .

٢. الفصل الثاني: المحاسبة الإدارية البيئية ودورها في ترشيد القرارات في الصناعة الفندقية.

٣. الفصل الثالث: تطبيق النموذج المقترح لتفعيل دور المحاسبة الإدارية البيئية على بعض المنظمات الفندقية المصرية لترشيد القرارات بها .

٤. النتائج و التوصيات.

٥. قائمة مراجع البحث.

الفصل الأول

إطار المحاسبة الإدارية البيئية ودورها في قياس الأداء البيئي وترشيد القرارات بمنظمات الأعمال

ظهرت حاجة المنظمات الى المحاسبة الإدارية البيئية ؛ نتيجة لوجود بعض القصور في نظم المحاسبة الإدارية والتي لاتتلائم مع الخصائص والمتغيرات البيئية الحديثة ، ومخرجاتها التي لا تتلاءم مع إحتياجات متخذى القرار مما يستلزم ضرورة العمل على تطويرها ، بالإضافة إلى التطورات المتلاحقة في مجال نظم الإدارة البيئية والتي أصبحت من أهم المبررات في توجيه الجهود العلمية نحو بناء نموذج متكامل للمحاسبة الإدارية البيئية لكي تصبح قاعدة معلومات معاوننة لإدارة المنظمة في ترشيد قرارات كافة المجالات والأنشطة الإدارية ذات التأثيرات البيئية فيتناول الباحث هذا الفصل من خلال الآتى :

المبحث الأول : الإطار النظري للمحاسبة الإدارية البيئية بمنظمات الأعمال .

أولاً : التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية البيئية :

كان لقصور المحاسبة الإدارية في عرض المسئوليه الإجتماعية للمنظمات أثر كبير في ظهور المحاسبة الإدارية البيئية كفرع من نظم المحاسبة الإدارية ليطماشى مع النظم الإدارية البيئية الحديثة ويمكن إجمال هذا القصور في الآتى :

١. إدراج الكثير من التكاليف البيئية ضمن حسابات التكاليف العامة بدلاً من تخصيصها بشكل مباشر على مراحل الإنتاج المختلفة وعلى المنتجات .
 ٢. لا تُظهر المحاسبة الإدارية أهمية التكاليف البيئية للمديرين نتيجة لعدم توفر معلومات مناسبة وكافية عنها ، كما لا يوجد دافع لديهم لمراقبتها وتخفيضها.
 ٣. عدم إدراج بعض التكاليف البيئية ضمن سجلات المحاسبة التقليدية .
 ٤. استخدام المعلومات المحاسبية المالية فقط دون العينية في بناء المؤشرات البيئية لا تكفي وحدها لتقييم الأداء البيئي الإستراتيجي لأغراض التنمية المستدامة .
 ٥. عدم وجود الوعي الكافي لدى الإدارة بمدى أهمية تأثير البيئة الخارجية حيث يتم الاهتمام بها من خلال الإلتزام بتطبيق القوانين .
- ١- نشأة وتطور مفهوم المحاسبة الإدارية البيئية :

يرى الباحث أن المحاسبة الإدارية البيئية قد تطورت بشكل سريع من حيث التقنيّة سواء من حيث نضوج الفكرة أو مدى التطبيق للأسباب التالية :

- أ- الضغوط المتزايدة على منظمات الأعمال والحكومات لتحسين الأداء البيئي .
 - ب- الحاجة إلى تحقيق الكفاءة التشغيلية والكفاءة في استخدام المواد التي تولدها أسواق المنافسة العالمية.
 - ج- لمواجهه متطلبات الزيادة في تكاليف المواد وإدارة الفائض والإلتزام القانوني ومواجهة الإلتزامات المحتملة.
 - د- عدم إدراك بعض مداخل وأساليب المحاسبة الإدارية في إدارة الكفاءة والتكاليف البيئية.
 - هـ- زيادة الطلب على تحديد التكاليف البيئية بشكل واضح لمواجهه الإلتزامات المحتملة .
- ٢- مفهوم المحاسبة الإدارية البيئية :

تبعاً لتعريف قسم التنمية المستدامة بالأمم المتحدة فإن المحاسبة الإدارية البيئية عبارة عن " تحديد وتجميع وتحليل واستخدام نوعين من المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية الداخلية

هما : معلومات عينية عن تدفقات واستخدام المواد الخام والمياه والطاقة والنفائات ، ومعلومات مالية متعلقة بالوفورات ، الأرباح والتكاليف البيئية " ، وعليه فإن المحاسبة الإدارية البيئية تعمل على توفير معلومات بيئية تكون ذات قيمة لصانعي القرار ، حيث يركز البعض في مفهومها على المعلومات الخاصة بتدفق المواد أى المعلومات العينية التى توفرها ، ويركز البعض الآخر على قدرتها على تطوير أساليب المحاسبة التقليدية وتوضيح أدائها وتقنياتها ويختلف ذلك باختلاف أولوية الباحثين سواء كانوا يهتموا بالجانب المحاسبى بشكل أكبر أم الجانب البيئي .

وبناءً على ما تقدم فإن المحاسبة الإدارية البيئية تنقسم إلى فرعين متكاملين هما :

- المحاسبة الإدارية البيئية المالية : وهى الترجمة المالية للأنشطة البيئية لتوضيح الآثار المالية البيئية التى تتسبب المنظمة فى حدوثها .
- المحاسبة الإدارية البيئية العينية : ويقصد بها " التعبير عن الصفقات البيئية فى شكل وحدات كمية من المواد والمياه والطاقة " .

ويرى الباحث أن المحاسبة الإدارية البيئية تربطها علاقة قوية بأنواع المحاسبة التقليدية الحالية حيث يتم تبادل البيانات والمعلومات عن الصفقات البيئية بين أنواع المحاسبة المختلفة وذلك بأن تحصل المحاسبة الإدارية البيئية على البيانات من أنواع المحاسبة الأخرى ثم يتم قياسها وتفسيرها وتقديمها على شكل معلومات للاستفادة بها فى التقارير ، كما يجب أن يتكامل شقى المحاسبة الإدارية البيئية لتشمل الجانب الإقتصادى والبيئى بما يمكنها من خدمة الإدارة فى تحسين القرارات والرقابة وتقييم الأداء .

ثانياً: أهداف المحاسبة الإدارية البيئية :

١. أهداف المحاسبة الإدارية البيئية :

- أ- إنشاء قاعدة معلومات تعمل على توجيه قرارات الإدارة البيئية
- ب- توضيح فرص التحسين البيئية المتاحة أمام المنظمات ومساعدتها فى تحقيق هدف التنمية المستدامة .
- ج- تدعيم وأستكمال مقومات البنية الأساسية لنظم الإدارة البيئية الإستراتيجية بما يحقق لتلك النظم الكفاءة المستهدفة .
- د- التوصل إلى فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات وتسعير المنتجات بدقة.
- هـ- توفير المعلومات اللازمة لرفع درجة كفاءة استخدام عوامل الإنتاج .
- و- رفع درجة كفاءة عملية إعداد التقارير.

٢. أهمية تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية بمنظمات الأعمال :

- أ- أن نظام المحاسبة الإدارية البيئية قادر على تحقيق العديد من المزايا والمنافع للمنظمة ، يمكن حصرها فى ثلاث فئات حيث يأتى التركيز على دعم كل من الكفاءة البيئية والوضع الإستراتيجى فى فئتين من الفئات توازى التطور العام للمحاسبة الإدارية لتشمل الاستخدام الفعال للمواد وخلق القيمة .
- ب- توفر المحاسبة الإدارية البيئية المؤشرات التى تفيد فى الرقابة وتقييم الأداء التى تعكس مدى اهتمام المنظمة بالجانب البيئى لأنشطتها حيث تهدف إلى قياس وتحليل وتقييم الأداء الخاص بأنشطة المحافظة على البيئة .

ثالثاً : التحديات والمعوقات التى تواجهه تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية :

يعد الفهم الجيد للعوائق والتحديات التى تحول دون تطبيق وتطوير المحاسبة الإدارية البيئية أمراً بالغ الأهمية لتنفيذ إستراتيجية المنظمة تعمل على دمج القضايا البيئية ضمن خططها ومن هذه التحديات:

١. إختلاف الثقافات وأثرها على تطور الإتصالات بين قسم المحاسبة والأقسام الأخرى .
٢. دمج التكاليف البيئية ضمن حسابات التكاليف غير المباشرة .
٣. صعوبة تتبع التكاليف البيئية وتدقيق وإستخدام المواد .
٤. صعوبة الحصول على معلومات عن التكاليف البيئية من السجلات المحاسبية .
٥. تقييم الاستثمار على أساس معلومات غير كاملة .
٦. مشكلة الأثار البيئية السلبية .
٧. مشكلة القياس المحاسبي للأثار البيئية .
٨. مشكلة الموضوعية في قياس الأثار البيئية .

وتأسيساً على ما تقدم ، يرى الباحث أن المحاسبة الإدارية البيئية كجزء من نظم المعلومات المحاسبية تقود إلى فهم وإدارة الجوانب البيئية بصورة أفضل، وما يتعلق بها من تكاليف كما تعمل على تحديد قيمة الأضرار البيئية التي تسببها المنظمات نتيجة للأنشطة التي تمارسها ، ومن ثم القيام بعملية المعالجة المحاسبية لتلك الأضرار والإفصاح عنها ، وبذلك تساعد نظم معلومات المحاسبة الإدارية البيئية إدارات المنظمات في تجنب بذل الجهود المضاعفة من خلال دمج الممارسات البيئية ضمن سياسات وإستراتيجيات المنظمات .

وإستكمالاً للبحث العلمى سيتناول الباحث في المبحث الثانى من الفصل أهمية معلومات المحاسبة الإدارية البيئية في تحقيق المسئولية الإجتماعية والبيئية لمنظمات الأعمال من خلال إيضاح جدوى معلومات التكاليف البيئية في ترشيد القرارات التي تتخذها منظمات الأعمال .

المبحث الثانى : دور المحاسبة الإدارية البيئية في تحقيق المسئولية الإجتماعية لمنظمات الأعمال.

أولاً : دور المحاسبة الإدارية البيئية في قياس الأداء البيئي لمنظمات الأعمال:

تعتبر المسئولية الإجتماعية قضية محورية لمنظمات الأعمال لذا عليها أن تؤمن بمفهوم التوازن والتبادل بينها وبين المجتمع من خلال تحقيق مبدأ الشفافية والإفصاح، ويمكن تقسيم مجالات المسئولية البيئية والاجتماعية للمنظمة حسب Esteo إلى ما يلي :

- أ- مجال المساهمات العامة : ترتبط أنشطة هذا المجال بمساهمات منظمات الأعمال في تدعيم المؤسسات العلمية والثقافية والخيرية .
- ب- مجال الموارد البشرية : يتضمن هذا المجال أنشطة مساهمة المنظمات في توفير فرص عمل وإعداد برامج تدريب لكل العاملين .
- ج- مجال مساهمات المنتج أو الخدمة : يتضمن هذا المجال الأنشطة الخاصة بالبحوث التسويقية .
- د- مجال الموارد الطبيعية والمساهمات البيئية : هو مجموعة من الأنشطة الإجتماعية التي تهدف إلى الحد من الأثار السلبية الناتجة عن ممارسة المنظمة لنشاطها والتي تؤثر على البيئة بهدف المحافظة على سلامة البيئة المحيطة بالمنظمة والمحافظة على الموارد الطبيعية .

وتتجاهل الممارسات المحاسبية الحالية حساب التكاليف البيئية وتكتفي بمقابلة الإيرادات بالمصروفات الخاصة بالمشروع دون الأخذ في الإعتبار التكاليف البيئية المتعلقة بما سببته المنظمة من تلوث بيئي ، وهنا يبرز دور النظم المحاسبية في توفير المعلومات الخاصة

بالتأثيرات البيئية للمنظمات من خلال تكامل تلك النظم للوصول لهدف القياس المحاسبي للأداء الإجماعي والبيئي لمنظمات الأعمال على النحو التالي :

١. التحول نحو الإتجاه الذى يدعو إلى إعتبار تكلفة المحافظة على البيئة و حمايتها من تكلفة الإنتاج ويجب إدخالها في وظيفة القياس المحاسبي حتى تتحقق واقعية القياس .
٢. إن القياس المحاسبي مطالب بحماية موارد المجتمع .
٣. الدعوة مستمرة إلى أن يكون التقرير عن المعلومات الإجماعية جزءاً من متطلبات الإفصاح المحاسبي .

ويمكن التمييز بين ثلاث مداخل مختلفة لتفسير مفهوم المحاسبة عن الأداء البيئي لمنظمات الأعمال وهى :

١. المدخل الأول : هدف إقتصادى فالهدف الوحيد هو تحقيق أقصى أرباح ممكنة .
٢. المدخل الثانى : من خلاله يمكن للمنظمة تعظيم الأرباح في المدى الطويل وذلك من خلال اتخاذ الإدارة لقرارات من شأنها إحداث توافق بين مطالب جميع أصحاب المصلحة بالمنظمة .
٣. المدخل الثالث : يهدف إلى تحقيق أقصى أرباح بما لا يضر المجتمع ولا البيئة المحيطة وبذلك يتم تقييم المنظمة على أساس تحقيق كلاً من الأهداف الإجماعية والربح وبذلك فإن هذا المدخل يعد تطوراً للمدخل السابق .

وبذلك فإن قياس الأداء البيئي للمنظمات يتطلب استخدام أساليب قياس مختلفة تتعدى أسلوب القياس النقدي وأساليب القياس الكمية ليشمل أساليب قياس متعددة دون الاعتماد على أسلوب معين أو قياس واحد مما يساعد على توفير معلومات تعكس تعدد التأثيرات محل القياس فكما أن المعلومات المختلفة تلائم أغراض مختلفة فإن المقاييس المختلفة تخدم أغراضاً مختلفة. وبذلك يمكن تحديد المراحل التي يسلكها النظام المحاسبي لغرض قياس التأثيرات البيئية كما يلي :

١. المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة البيئية: وفي هذه المرحلة يتم إجراء مسح لجميع أنشطة المنظمة ذات الأثر البيئي وتحديد طبيعتها المؤثرة على أنشطة المنظمة مع تحديد الأطراف المستفيدة .

٢. المرحلة الثانية : القياس المحاسبي للأداء البيئي: أن تصميم نظام مستقل للقياس المحاسبي للأداء البيئي أفضل من قياس التكاليف والمنافع البيئية بنفس النظام المحاسبي القائم بالمنظمة وذلك للأسباب التالية :

- هناك إختلاف واضح في مجالات ونطاق كل من القياس المحاسبي المالى والقياس المحاسبي للأداء البيئي .
- أن كثير من الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في مجال القياس المحاسبي المالى لا تصلح للتطبيق في مجال القياس المحاسبي البيئي .
- يعتبر إستقلال النظام المحاسبي عن الأداء البيئي وسيلة فعالة لتحقيق الرقابة وتقييم الأداء الإجماعى للمنظمات .
- تختلف أبعاد مخرجات نظام القياس المحاسبي عن الأداء الإجماعى عن مخرجات نظام القياس المحاسبي للأداء الإقتصادى المالى .

٣. المرحلة الثالثة : إعداد التقارير بنتائج الأداء البيئي حيث اقترح العديد من الباحثين نماذج للقياس والإفصاح المحاسبي للتكاليف البيئية بغرض قياس وإدارة تكاليف المشاريع البيئية

من خلال تحليل عناصر التكاليف البيئية وتحويل تلك التكاليف من تكاليف إجتماعية يتحملها المجتمع إلى تكاليف خاصة تتحملها المنظمات ، ويمكن للباحث عرض تلك النماذج كما يلي:

أ- النماذج الوصفية : يكون الإفصاح في هذه النماذج في صورة وصفية أو علي شكل حسابات إضافية تدرج في صلب القوائم المالية ، دون أن يكون الوصف مقترنا بتحليل عناصر التكاليف والمنافع الاجتماعية لتلك الأنشطة ، ومن أهم هذه النماذج نموذج " SMFC " والذي يكون في شكل ميزانية جانب الأصول فيها عبارة عن التأثيرات الاجتماعية الإيجابية بينما جانب الخصوم يمثل التأثيرات الاجتماعية السلبية معبرة عن آمالها وطموحها في معالجة الأثار البيئية التي أحدثتها خلال فترة زمنية محددة .

ب- نموذج قائمة العمليات الاقتصادية : يشترك في إعداد هذا النموذج عدة أطراف داخلية برئاسة المحاسب الإداري وفريق عمل مكون من مختصين في العديد من المجالات ، ويكون الإفصاح في ذلك النموذج عن التكاليف الاجتماعية الاختيارية فقط دون الإلزامية ، فالهدف من إعداد تلك القائمة يتمثل في تحديد الأنشطة الاجتماعية المحددة قانوناً وغير المنفذة بواسطة المنظمة والتي تحسب تكلفتها ضمن الأضرار بالنسبة للسنة ويتم التقرير عنها ويتم تقديرها على أساس حكمي على أنها التكاليف التي كان سيتحملها المشروع لمنع الضرر.

ج- نموذج قائمة التأثيرات الاجتماعية : هذا النموذج يتم الإفصاح فيه عن كل من التكاليف والمنافع الاجتماعية للوصول إلي صافي العجز أو الفائض الاجتماعي للمنظمة .

ويرى الباحث أن أتباع نموذج "Estes" لقياس والإفصاح عن الأداء الاجتماعي والبيئي في القطاع الفندقى سيعمل على ترشيد القرارات الإدارية المختلفة وذلك لتضمنها المنافع والتكاليف الاجتماعية من وجهة نظر المجتمع وليس المنظمة ففي هذا النموذج يتم قياس صافي الإسهام الاجتماعي من خلال مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف حيث أن العناصر التي تحويها يمكن قياسها والتقرير عنها فهي دورية بمعنى أنها تعطي كل فترة كمية متساوية من المنافع الاجتماعية و التكاليف الاجتماعية وكل عنصر منها له سعر سواء كان سلعة أو خدمة وبالتالي يتم تجنب مشكلة الموضوعية في القياس المحاسبي للأثار البيئية والاجتماعية على مستوى المنظمة والتي تعد من أهم التحديات التي تواجه تطبيق نظم معلومات المحاسبة الإدارية البيئية ، كما أن استخدام أسلوب الاستقصاء يعد من أنسب الطرق لقياس العائد الاجتماعي للمنظمة خاصة إذا دعمه أسلوب الإنحدار الإحصائي .

ثانياً : أهمية تفعيل مخرجات المحاسبة الإدارية البيئية لترشيد القرارات :

تعد معلومات التكاليف البيئية من أهم المعلومات المطلوبة لإتخاذ القرارات حيث يعتبر تحديد التكاليف البيئية بشكل واضح من أهم عناصر إدارة النشاط البيئي للمنظمات فطبقاً لتصنيف الأمم المتحدة يمكن إيضاح تبويبات التكاليف البيئية في الآتى تكاليف معالجة النفايات والإبعاثات ، تكاليف المنع والإدارة البيئية ، قيمة المشتريات المواد للمخرجات التي ليست منتجاً ، تكاليف التشغيل للمخرجات التي ليست منتجاً .

فهم التكاليف البيئية بشكل جيد يجعل عملية إتخاذ القرارات أكثر رشداً حيث أنها تتأثر بنوع المعلومات التي يتم جمعها، فالمنظمات تسعى إلى توفير تلك المعلومات للأطراف الخارجية خاصة المستثمرين حيث يقوموا بدراسة مدى إلتزام المنظمات بالمتطلبات البيئية لضمان إستمرارية تدفق الأرباح فالممارسات البيئية السينة تؤدي إلى زيادة المخاطر وبالتالي تخفيض الأرباح لذا يفضلوا الاستثمار في المنظمات التي تهتم بالبيئة وتتبع سياسات تتضمن البعد البيئي.

ويرى الباحث أن للحكومة دور في التشجيع على الممارسات الإيجابية البيئية في الصناعة الفندقية حيث قام جهاز شئون البيئة بالتعاون مع الهيئة العامة للتنمية السياحية بوضع وتنفيذ نظام مرن لإدارة عملية وتقييم الأثر البيئي في مشروعات مراكز التنمية السياحية يتمثل

في " دليل نموذج التصنيف البيئي (ب) للفنادق والمنتجات الفردية " ، حيث يوفر هذا النموذج للقائمين على تنفيذ دراسات تقييم الأثر البيئي والأطراف المعنية الأخرى الأسلوب العلمي والعملية المتكامل لتحليل مختلف الآثار البيئية الناتجة عن مشروعات تنمية المراكز السياحية ، كما تحدد الإرشادات الموضوعية من قبل جهاز حماية البيئة الإطار العام لمبادئ تقييم الأثر البيئي وكيفية الاستفادة من تطبيق أفضل الممارسات التي تراعى شروط الحفاظ على البيئة فهذه الإرشادات توفر خياراً يتمثل في طرح خطوات إجرائية بديلة تهدف للإسراع بتقديم ومراجعة واعتماد دراسات تقييم الأثر البيئي .

ومما لا شك فيه إن مسؤولية صانعي القرار تجاوزت أهداف الربحية والمساهمة السوقية لفصل التكاليف البيئية وتبويبها وعزلها عن التكاليف الكلية سيؤدي إلى اختيار البديل الأفضل الذي يسهم بدوره في زيادة كفاءة الأداء، وبناءً على ذلك فإن تبني معلومات التكاليف البيئية يعمل على تحسين العمليات المؤثرة على البيئة ، ويوجه السلوك إلى تقديم خدمات ومنتجات بيئية ، والبحث عن الطرق الأكثر نفعاً اقتصادياً وأقل ضرراً بيئياً .

وتأسيساً على ما تقدم يرى الباحث أن تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية بشكل فعال لا يعتمد على درجة الدقة في تصنيف التكاليف البيئية بقدر ما يعتمد على ملائمة المعلومات المطلوبة للأهداف المختلفة للمستويات الإدارية ، فالمؤسسات مسنولة قانونياً عن الأخطار البيئية والملوثات نتيجة عدم اتخاذها للإجراءات التي تحول دون انتشار هذا التلوث من ناحية ولمعالجة أضراره من ناحية أخرى .

حيث توجد علاقة تبادلية بين التكاليف البيئية واتخاذ القرارات ، فيفترض أن يتم استخدام قاعدة بيانات خاصة بالمحاسبة الإدارية البيئية والمطورة من قبل المنظمات داخلياً وخارجياً لتوفير المعلومات الملائمة لصناعة القرارات ، فقرار المنظمة باعتبار تكلفة ما ضمن التكاليف البيئية يعتمد أساساً على الغرض من هذه التكلفة ومدى ارتباطها بالبيئة فعملية اتخاذ القرارات في الصناعة الفندقية يجب أن تركز على معلومات التكاليف البيئية حيث أن التوزيع الصحيح للتكاليف البيئية يمكن إدارة الفندق اتخاذ القرار السليم بشأن تحديد المزيج الأنسب من المنتجات والخدمات والطريقة المثلى لإنتاجها.

الفصل الثاني

المحاسبة الإدارية البيئية ودورها في ترشيد القرارات بالصناعة الفندقية

تعد المحاسبة الإدارية البيئية أداة جديدة نسبياً في نظم الإدارة البيئية على مستوى المنظمات فهي مصممة لتخصيص وإظهار الأرباح والتكاليف المتعلقة بالتأثيرات البيئية والاقتصادية المشتركة لأنشطة المنظمة بشكل أكثر شفافية ، مستخدمة في تحقيق ذلك أدواتها وتقنياتها التي تعمل على تحليل العمليات المختلفة بالمنظمة ، فهي مظلة لمجموعة كبيرة من الأدوات والتقنيات اللازمة لإدارة المعلومات لمساعدة متخذي القرار سواء الداخليين أو الخارجيين.

المبحث الأول : أهمية استخدام تقنيات المحاسبة الإدارية البيئية في الصناعة الفندقية .

أولاً : آليات الإدارة البيئية لدعم المحاسبة الإدارية البيئية لاتخاذ القرارات :

في ظل المتغيرات العالمية في كافة المجالات خاصة بعدما أصبح المنتج البيئي مطلباً عالمياً بل ومن المتطلبات الأساسية لشروط الانضمام للعديد من المنظمات العالمية ، نجد أن المنظمات تسعى إلى تطبيق نظم الإدارة البيئية لتحقيق نفع للمنظمة نفسها بالإضافة إلى الاستجابة لمجموعة من الضغوطات منها المتطلبات الحكومية ، ومتطلبات العملاء وتحقيق رغباتهم ، متطلبات أصحاب المصالح ، والمتطلبات التعاقدية فقد تفضل بعض المنظمات التعامل مع موردين يتبنوا سياسات بيئية ، بالنسبة لقطاع الفنادق فإن شركات السياحة العالمية تفضل

التعاقد مع الفنادق والمنتجات الحاصلة على إحدى الشهادات المتخصصة والمعتمدة والتي تثبت التزامهم بمعايير خاصة بالبيئة والصحة والسلامة .

فيرى الباحث أنه لم يعد هناك بديل أمام منشآت الأعمال التي تتوافر لديها الرغبة في المساهمة الفعالة لتنمية المجتمع ، الحفاظ على البيئة وكذلك المنافسة المحلية والعالمية سوى الالتزام بمعايير الجودة البيئية والتأكيد على المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمنظمة الأمر الذي سيتطلب تغيير هيكل المحاسبة لديها والتأكيد على المحاسبة الإدارية البيئية والذي يعد الجزء الأكثر أهمية في المحاسبة البيئية كأحد المحاور الرئيسية لنظم الإدارة البيئية الفعالة حيث أن المحاسبة الإدارية البيئية حولت بؤرة اهتمامها من الدور البسيط أو السطحي في تحديد التكلفة والرقابة المالية إلى دور أكثر تعقيداً في خلق القيمة المضافة من خلال تحسين توزيع الموارد. ثانياً: تقنيات وأدوات المحاسبة الإدارية البيئية :

تعتمد معظم المنظمات بشكل أساسي عند اتخاذ قراراتها على المعايير الاقتصادية دون غيرها وذلك لمجموعة من الأسباب قد تتعلق بعدم إدراك ووعي المنظمات بمسئوليتها البيئية ، أو لطبيعة الأبعاد البيئية نفسها وصعوبة تحديدها وترجمتها إلى شكل كمي أو للتعارض بين المعايير الاقتصادية والمعايير البيئية عند المفاضلة بين البدائل المختلفة ، وقد تكون مشكلة غياب الاعتبارات البيئية عند اتخاذ القرارات المختلفة نتيجة لعدم وجود أو قصور بنظام معلومات المحاسبة الإدارية البيئية ، هذا بجانب وجود أسباب تتعلق بنظم المعلومات البيئية الأخرى غير المحاسبية تتمثل أساساً في عدم توفير المعلومات المرتبطة بتحديد الأبعاد والآثار البيئية لكل نشاط من أنشطة المنظمة ، وعلى ذلك فهناك بعض المتطلبات التي يجب توافرها بالنسبة لنظام المحاسبة الإدارية البيئية كما يلي :

١. ضرورة قيام نظام المحاسبة الإدارية البيئية طبقاً لمبادئ مدخل النظم مع تحسينه وتطويره .

٢. ضرورة قيام النظام بتقديم وتفسير المعلومات التي تساعد في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء .

٣. ضرورة أن تعكس المعلومات التي يوفرها النظام الحقائق البيئية والاقتصادية كما يجب ان تتوافر بها خاصية الملائمة .

٤. ضرورة أن تعكس هذه المعلومات التي يوفرها النظام ظروف عدم التأكد .

وتحقيق هذه المتطلبات لا يأتي إلا من خلال تصميم نظام جيد للمعلومات البيئية يعتمد على أساليب منهجية سليمة تتلائم مع هذه المتطلبات بحيث يوفر المعلومات الأساسية للتكاليف والالتزامات البيئية التي تساعد على اتخاذ القرارات الإدارية البيئية والتي تحقق بدورها أهداف المنظمة و أهداف المجتمع ويعرض الباحث مجموعة من التقنيات والأدوات الخاصة بالمحاسبة الإدارية البيئية والتي تساعد على توفير معلومات تفي باحتياجات متخذي القرار منها :

أ- تحليل النشاط :

تتمثل هذه الأداة في القيام بالتخلص من الأعطال والإنتاج المعيب والضياع كما يعمل على تنمية مخرجات وعوائد العملية الإنتاجية للمنظمات بالإضافة إلى تنمية الكفاءة والفاعلية في أنشطة المنظمة ومواردها، وتعد تقنية تحليل النشاط من أهم أدوات وتقنيات المحاسبة الإدارية البيئية لتحقيقها العديد من الفوائد التي تساعد الأطراف المعنية على اتخاذ قرارات مبنية على أسس سليمة وتتمثل هذه الفوائد في:

١. تبني الإدارة فلسفة الإدارة البيئية على أساس النشاط ستعطي فرصة أكبر لتحليل النشاط لاكتشاف فرص التميز البيئي .

٢. يمكن وضع تصنيف شامل أو تصنيفات متكاملة تكفل فصل أو عزل الأنشطة البيئية الأساسية والأنشطة الأخرى ذات الحساسية البيئية .

٣. يساعد في تحديد أنسب محركات التكاليف البيئية لكل نشاط.

٤. يمكن من خلال تقنية تحليل النشاط من إعداد مصفوفة الأنشطة / الموارد البيئية .

ب- تقنية تحليل التكلفة والعائد:

يتضمن هذا الأسلوب تقييماً منظماً عن المنافع الاجتماعية المتولدة نتيجة الأخذ بمشروع معين مقارنة بالتكلفة الاجتماعية لهذا المشروع ويتم التعبير عن كل من المنافع والتكاليف بالوحدات النقدية لاختيار البديل الأمثل ، إذ يعتبر هذا المدخل أحد المداخل الفنية التي يمكن استخدامها في تحديد الجدوى الاقتصادية والبيئية للمشروعات الاستثمارية

من أجل تطبيق أسلوب تحليل التكلفة / العائد بشكل حسابي فإن :

نسبة التكلفة / العائد = إجمالي القيمة الحالية لكافة المنافع / إجمالي القيمة الحالية لكافة التكاليف

ويرى الباحث أنه إذا ما تم التحليل بالدقة المفترضة فسوف تتوفر المعلومات المفيدة لواقعي السياسات بالصناعة الفندقية، حيث أن القيمة الحالية مصطلح له دلالة عظمى في التحليل الخاص بالتكلفة و العائد لأن معظم برامج معالجة مكافحة التلوث ومشروعات المحافظة على البيئة ، تعطى خدماتها على مدى فترة زمنية طويلة في المستقبل .

ج- تحليل المدخلات والمخرجات و حساب التوازن الأيكولوجي :

يتمثل حساب التوازن الأيكولوجي في حساب على شكل حرف T يعرض الجانب الأيمن منه المدخلات، والتي تتضمن الموارد سواء كانت اقتصادية أم بيئية بالإضافة إلى النفايات، ويحقيق حساب التوازن البيئي الكثير من الفوائد سواء تمّ إعداده على مستوى المنظمة ككل ، أو على مستوى آخر ، وتتخلص أهم تلك الفوائد فيما يلي :

١. يعتبر بصفة عامة كمدخل منظم للرقابة على الآثار البيئية .

٢. يوفر معلومات لها أهميتها عن حجم الموارد البيئية المستهلكة ونوعها .

٣. توفير معلومات تساعد في إعداد العديد من المؤشرات الهامة للتعرف على حجم الآثار البيئية الإيجابية والسلبية .

٤. المساعدة في اتخاذ القرارات عن طريق المفاضلة بين البدائل المتاحة للقيام بنشاط

معين وذلك على ضوء دراسة وتحليل المدخلات والمخرجات الاقتصادية والبيئية

واختيار البديل الأفضل من الناحيتين الاقتصادية والبيئية .

د - بطاقة الأداء البيئي المتوازن :

تعرف بطاقة الأداء البيئي المتوازن على أنها " مجموعة من المقاييس التي تمنح الإدارة العليا رؤية شاملة للعمل بما في ذلك تأثير المقاييس البيئية والإجرائية بالنسبة لوجهات النظر المختلفة في المنظمة مثل رضا العملاء ، التحسينات الداخلية ، التطوير والتدريب وغيرها من إجراءات و إستراتيجيات العمل " ، فبطاقة الأداء البيئي المتوازن تهدف إلى ضمان أن مقاييس الأداء المالي تعكس الاعتبارات البيئية من خلال ربط جميع أنشطة المنظمة بما فيها الأنشطة ذات الصلة بالبيئة وذلك لتنفيذ إستراتيجيات المنظمة .

هـ - محاسبة تكاليف التدفق :

محاسبة تكاليف التدفق تتعامل مع المنظمة باعتبارها نظام تدفق المواد والذي ينقسم إلى خطوات إنتاجية ومراكز تكلفة متنوعة حيث يشمل تدفق المواد التقليدية على مدار سلسلة

القيمة المضافة من المواد الخام إلى المنتج النهائي ، كما يضم جميع الخسائر المادية التي تخرج من المنظمة كقيم اقتصادية وبيئية غير مرغوب فيها على مدار السلاسل اللوجستية.

والخطوة التالية بعد تقييم التكاليف البيئية هي تخصيص البيانات من النظام إلى العمليات الداخلية ، وهذا يتطلب دراسة مفصلة للخطوات الفردية في الإنتاج مرة أخرى ، وبذلك فإن مخطط عملية التدفق يجمع بين المعلومات التقنية وبيانات حساب التكاليف ويتم ذلك لكل وحدة إنتاج محددة أو مركز تكلفة يتم جمعهم بشكل سنوي .

و- تحليل تكاليف دورة حياة المنتج الشاملة :

يتميز مدخل تحليل تكاليف دورة حياة المنتج بأنها تشمل تحليل كامل لتكلفة دورة حياة المنتج أو الخدمة بما في ذلك العمليات ونظام دورة الحياة من مرحلة البحث حتى مرحلة التخلص أو الاستخدام النهائي من قبل المستخدم ، فيتضمن تحليل دورة الحياة تحديد وقياس الطاقة والمواد المستخدمة والنفايات وتقييم آثارها البيئية وكذلك تقييم الآثار البيئية لكل بديل من البدائل المتاحة لاتخاذ قرارات رشيدة ، وتقييم الفرص المتاحة للتحسين وبالتالي سوف يولد بيانات حول الانبعاثات والنفايات البيئية وآثارها والتي بدورها تمكن المنظمة من تحديد الفرص الأنسب لمنع التلوث وبذلك فإن تحليل تكاليف دورة حياة المنتج الشاملة يحقق العديد من الفوائد منها:

١ . المساعدة في اختيار أفضل البدائل المتاحة على أساس التوافق بين مصالح جميع الأطراف .

٢ . المساعدة على تخفيض التكاليف الاقتصادية والبيئية .

٣ . التعرف على جميع الأبعاد والآثار الاقتصادية والبيئية لجميع البدائل المتاحة .

٤ . المساعدة في تحديد مسببات حدوث التكلفة .

٥ . يساعد في إتاحة الفرصة أمام المنظمة لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة من خلال الكشف عن جوانب التميز البيئي في أي مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج .

وتأسيساً على ما سبق يرى الباحث أن المحاسبة الإدارية البيئية هي مجموعة شاملة من الأدوات والتقنيات تسعى من خلال تكاملها إلى تحديد وتحليل جميع التكاليف ذات الصلة بالبيئة بشكل واضح يمكنها من ترشيد جميع قرارات الإدارة حيث أرتبطت المعلومات المحاسبية البيئية بالإحتياج المعلوماتي للإدارة البيئية والنظم المحاسبية ذات الصلة بالبيئة .

المبحث الثاني : عناصر النموذج المقترح لتطوير المحاسبة الإدارية البيئية في ترشيد القرارات بالمنظمات الفندقية .

أولاً : مساهمة معلومات المحاسبة الإدارية البيئية في ترشيد القرارات بالمنظمات الفندقية :
تعد صناعة الفنادق هي الجزء الحيوي والأساسي في صناعة السياحة ، كما أنها تؤثر بشكل مباشر على البيئة والمجتمع من خلال تأثيرها على عدد من العوامل يمكن إجمالها في ما يلي :

١ . البعد الإقتصادي: تقوم الصناعة الفندقية بدور كبير في زيادة الناتج القومي من خلال ما توفره من ضرائب مختلفة ، كما تسهم بشكل كبير في توفير العملة الصعبة .

٢ . البعد الاجتماعي: تساهم الصناعة الفندقية بشكل ملحوظ في حل مشكلة البطالة ، ورفع الناتج المحلي ، حيث تفتح آفاق جديدة للعمل أمام الشباب .

٣ . البعد البيئي: تعد الصناعة الفندقية الأقل ضرراً على البيئة من الصناعات الأخرى بالرغم من المشكلات البيئية المتولدة عنها .

وهناك العديد من القرارات التي تساهم المحاسبة الإدارية البيئية في دعم ومساعدة الإدارة على اتخاذها في المجالات الإنتاجية والبيئية المختلفة وتتمثل أهم هذه القرارات فيما يلي:

أ- القرارات المتعلقة بتصميم المنتج أو الخدمة والعمليات الإنتاجية :

تحدد معظم التكاليف البيئية التي تحدث على مدار دورة حياة المنتج بصورة ضمنية في مرحلة التصميم التفصيلي للمنتج حيث تصل التكاليف الناتجة عن هذا القرار حوالي ٧٠% - ٨٠% من إجمالي التكاليف ، ويعد قرار تحديد موقع المنظمة من أهم القرارات التي تساعد معلومات المحاسبة الإدارية البيئية في اتخاذها والمساعدة في اختيارها من حيث التكلفة والعائد حيث أنه بعد الموافقة على المشروع أو النشاط فإنه يلزم تجنب التأثير السلبي على التنوع البيولوجي للموارد الطبيعية والحفاظ عليها من التلوث في إطار المعدلات المسموح بها .

ب- القرارات المتعلقة بإقتناء الآلات ومعدات نظيفة وآمنة بيئياً :

يتضمن قرار استخدام التكنولوجيا النظيفة والآمنة بيئياً إما شراء الآلات والمعدات اللازمة لتطوير وتحسين الآلات المستخدمة في المنظمات حتى تتوافق مع المتطلبات والمعايير البيئية ، أو شراء الآت ومعدات جديدة يتوفر فيها شروط التكنولوجيا البيئية في حالة إنشاء منظمات جديدة .

يستبعد التحليل المالي الحالي لبدائل الاستثمار في الآلات والمعدات كثيراً من التكاليف والوفورات المرتبطة بهذه البدائل مما أعاق عملية إقتناء وإدخال التكنولوجيا البيئية ، إلا أنه بعد زيادة الضغوط لأخذ البعد البيئي في الحسبان عند اتخاذ القرارات تم إدخال الآثار البيئية في الموازنة الاستثمارية ، فتوفير مثل هذه المعلومات سيساهم في بناء نظرة مستقبلية طويلة الأجل للإدارة تحفزها على اتخاذ قرارات الإنفاق على المتطلبات البيئية في مرحلتى التصميم وإقتناء الآلات الآمنة بيئياً .

ج- القرارات المتعلقة بإقتناء المواد :

يعد هذا القرار من القرارات الهامة لما له من تأثيرات بيئية وإنتاجية في العديد من الصناعات خلال مرحلة التصنيع والمراحل التالية لها وما قد ينتج عنها من ملوثات ضارة بالبيئة ، فالمحاسبة الإدارية البيئية توفر معلومات عن بدائل المواد المختلفة التي تدخل في عملية التصنيع بحيث تحافظ على سلامة البيئة ، حيث يتم تقدير تكلفة كل بديل في ضوء تحليل التكلفة والذي يعتمد على تحليل دورة الحياة الكلية للمنتج ، فيجب أن تراعى إدارة المواد عند شراء مختلف المواد إستبعاد المواد الخطيرة والمواد الكيماوية ومحاولة الحصول على مواد أقل خطورة تتوافق مع المتطلبات والمعايير البيئية وتجنباً لحدوث تكاليف بيئية أخرى .

د- القرارات المتعلقة بمجال استخدام الطاقة :

يعتبر مجال الحصول على الطاقة النظيفة غير الملوثة للبيئة من المجالات الهامة في استخدام التكنولوجيا النظيفة والآمنة بيئياً ، فتوفر المحاسبة الإدارية البيئية البيانات والمعلومات عن بدائل مصادر الطاقة النظيفة غير الملوثة للبيئة والبيانات والمعلومات عن الفاقد من الطاقة بجانب قدرتها على توفير بدائل الطاقة والتي يمكن باستخدام التكنولوجيا النظيفة والآمنة بيئياً تصل الى صفر إنبعاثات.

هـ - القرارات المتعلقة بإعادة تدوير المخلفات :

يعد قرار إعادة تدوير المخلفات من القرارات الهامة في العديد من الصناعات التي تمثل فيها المخلفات بأنواعها المختلفة مشكلة من المشاكل البيئية فتلتزم الشركات الصناعية والخدمية أيضاً بإتباع الحلول المثلى في التغلب عليها ، وتعمل المحاسبة الإدارية البيئية على توفير معلومات دقيقة ودورية وجارية عن مصادر تولد هذه المخلفات ودرجة خطورتها وكمياتها

وتكاليف إدارتها ورقابتها بحيث تكون في الحدود المسموح بها بيئياً ، ومن دراسة وتحليل إدارة المنظمة لهذه المعلومات قد ترى الإدارة تعديل تصميم المنتجات أو تغير مدخلات النشاط أو إعادة تدويرها وإستخدامها داخل المنظمة وخارجها أو العمل على خفض درجة سميتها وخطورتها بتغير التركيب الكميائي أو الحيوي لها أو التخلص منها ، وفي كل ذلك يجب على إدارة المنظمة أخذ البديل المناسب معتمدة في ذلك على تقنيات المحاسبة الإدارية البيئية والتي تساعدها على تحليل دورة حياة المنتج ، وتحليل الأنشطة لكل عملية ، واتخاذ القرار معتمدة على تحليل التكلفة والعائد .

فبناءً على ما جاء يرى الباحث أهمية معلومات المحاسبة الإدارية البيئية في الصناعة الفندقية عند اتخاذ القرارات لمراعاتها البعد البيئي لهذه القرارات حيث أنها تساعد إدارة الفنادق في الاختيار بين مختلف البدائل من أجل تحسين وتطوير الأداء البيئي وخفض التكاليف البيئية التشغيلية والرأسمالية ودعم القدرة التنافسية لتلك الفنادق .

ثانياً : عناصر النموذج المقترح لتطوير المحاسبة الإدارية البيئية لترشيد القرارات في الصناعة الفندقية .

١- أهداف النموذج المقترح :

يعتبر تحديد الأهداف هي الركيزة الأساسية للتخطيط وعن طريقها يمكن تحديد وتوزيع المسؤوليات المختلفة داخل المنظمات لذا ينبغي بذل أقصى جهد في صياغة الأهداف وعلى ذلك يهدف النموذج المقترح إلى تحقيق الأهداف التالية:

- أ- تشجيع المديرين على تضمين الاعتبارات البيئية ضمن سياسات وأستراتيجيات العمل بالمنظمة.
- ب- تحديد وقياس التكاليف والمنافع البيئية بشكل دقيق اعتماداً على الأساليب المحاسبية المعاصرة خاصة تقنيات المحاسبة الإدارية البيئية وربطها بالمتغيرات الاقتصادية .
- ج- تقديم معلومات محاسبية بيئية ملائمة عن التكاليف البيئية للحد من النفايات من خلال فهم التكاليف البيئية ومحركاتها .
- د- المساعدة في تحسين الكفاءة البيئية ، ورفع كفاءة قياس الأداء المالي والبيئي معاً لمساعدة المنظمات لاتخاذ قرارات ملائمة وتحقيق الرقابة ، وتقييم الأداء .
- هـ- تقديم تقارير خارجية (إجبارية واختيارية) للإفصاح عن مدى أداء الشركة لمسؤوليتها البيئية.

٢- آلية تطبيق النموذج المقترح للمحاسبة الإدارية البيئية :

من أجل تفعيل دور معلومات المحاسبة الإدارية البيئية في الصناعة الفندقية بشكل سليم لأجل دعم عملية اتخاذ وترشيد القرارات تم استخدام مدخل خطوة بخطوة (Step by Step Approach) وذلك من خلال تتبع الخطوات التي يمكن أن تتخذها الفنادق لتطبيق المحاسبة الإدارية البيئية، والتي تشمل الآتى :

الخطوة الأولى: الحصول على الدعم من الإدارة العليا: من الأهمية في البداية أن تبرز المنظمات للعاملين مدى دعم و التزام الإدارة بتطبيق المحاسبة الإدارية البيئية لما له من أثر إيجابي .

الخطوة الثانية : الإهتمام بالتأثيرات البيئية ، تمثل المتغيرات البيئية جزءاً مهماً من دورة التخطيط في الصناعة الفندقية باعتبار أن التحليل البيئي أساس التوجه الإستراتيجي لتلك الصناعة

الخطوة الثالثة : توضح حدود النموذج المقترح ، تتم دراسة المنتجات والخدمات للأقسام، والفندق ككل، والتأكد من تطبيق القواعد والقوانين التي يمكن إتباعها من قبل الفندق للمحافظة على البيئة، بالإضافة إلى تحديد وإحتساب إدارة الفندق للتكاليف البيئية في النظام المحاسبي، من خلال تحديد ومعرفة القواعد ومدى تأثيرها على أنشطة الفندق .

الخطوة الرابعة : تحديد وتوضيح كيفية حساب التأثيرات البيئية ، يتم في هذه الخطوة معرفة أين تسجل التكاليف المتعلقة بالتأثيرات البيئية والمعلومات البيئية سواء كانت كمية أم نوعية، وتطبيق بعض النماذج لخرائط العمليات ، ويعطى النموذج المقترح اهتماماً بالغاً بتحديد التكاليف والمنافع البيئية ويتطلب أن يكون لدى الفندق نظم لإدارة البيئية.

الخطوة الخامسة: تحديد الأنشطة والتكاليف البيئية، يمكن أن يتم تحديد التكاليف البيئية في مرحلة مبكرة وذلك لتقليل درجة الغموض لدى أصحاب المصلحة على الصعيد الداخلي والخارجي للفندق .

الخطوة السادسة : تحديد فريق المحاسبة والمراجعة للنموذج المقترح ، إن تفعيل دور معلومات المحاسبة الإدارية البيئية في عملية ترشيد القرارات يحتاج إلى تطبيق سليم لنظام معلومات المحاسبة الإدارية البيئية لذا يتطلب وجود فريق من داخل الفندق متعدد التخصصات وجهداً جماعياً من كافة المستويات الإدارية لأن هناك حاجة إلى الخبرة الفنية من مختلف المهنيين ويتولى رئاسة الفريق محاسب إداري لديه الخبرة والمعرفة الكافية بالمهام الوظيفية للإدارات الأخرى.

الخطوة السابعة : مراجعة النظام المحاسبي القائم ،يمكن لوظيفة المحاسبة أن تؤدي دوراً مهماً بالنسبة لقضايا البيئة، حيث أن إدراج البعد البيئي في المحاسبة على جميع المستويات يؤدي إلى تعديل المؤشرات الاقتصادية المختلفة التي تمكن المستخدمين على كافة المستويات من اتخاذ القرارات السليمة التي تدعم التنمية المستدامة.

الخطوة الثامنة: تحديد العائدات البيئية او فرص تخفيض التكاليف البيئية التي يتم تجاهلها حالياً، حيث أن السجلات المحاسبية لا تحتوي على معلومات كثيرة حول التكاليف المستقبلية المرتبطة بالبيئة، والتي يمكن أن تكون معلومات ذات أهمية نسبية مرتفعة ، فتقييم الأهمية النسبية للتكاليف المرتبطة بالبيئة ومحركات التكلفة للعمليات المختلفة وخطوط الإنتاج والتوافق مع استخدام نظام تكاليف النشاط يمكن أن يساعد الفنادق في معرفة فيما إذا كانت أسس تخصيص التكلفة التي يتم استخدامها ملائمة لهذه التكاليف من عدمه .

الخطوة التاسعة: اقتراح التغييرات على النظام المحاسبي القائم ، يتسم النظام المحاسبي الحالي بأنه غير قادر على تقديم معلومات عن آثار الأنشطة البيئية للفنادق ، لذلك لا بد من أن تقوم الصناعة الفندقية باستخدام المدخل الملائم لتحليل وتحليل تكاليف الأداء البيئي على أنشطتها وذلك بالتعاون بين القائمين على العملية المحاسبية في الفنادق حيث يمكن للمحاسبين الإداريين أن يلعبوا دوراً رئيساً في تحديث ممارسات وتطبيقات المحاسبة عن الأنشطة البيئية ، وبين الفنيين بهدف إدارة تكاليف الأداء البيئي لتحقيق أداء اقتصادي وبيئي متميز.

الخطوة العاشرة: اختبار النموذج المقترح ، يتم القيام باختبار تجريبي قبل البدء في تطبيق النموذج المقترح ، ومن المفيد وجود الاتصال المستمر والتعليم لضمان النجاح وفهم الموظفين للأهميته وفوائده مع التركيز على الجوانب البيئية بشكل أكثر ، ويمكن أن تتم المراجعة والتحديث على أساس مستمر .

٣- متطلبات تطبيق النموذج المقترح للمحاسبة الإدارية البيئية :

لكي يتم تطبيق النموذج هناك عدد من المتطلبات التي يجب توافرها لدعم تطبيقه والتي تتمثل في ما يلي :

- أ- وجود إدارة جودة بيئية في الفنادق وتعديل نظام الإدارة بالفندق طبقاً لذلك: تحرص الكثير من الفنادق على تطبيق نظام الإدارة البيئية لما له من تأثير إيجابي على إقتصاديات الإنتاج ويمكنها ان تعمل على ترشيد قرارات الفنادق من خلال تطوير النظام المحاسبي البيئي فيها، كما يمكن أن تعمل الفنادق على تطوير نفسها من خلال النظر في الإيجابيات والفوائد التي يمكن أن تجنيها من تطبيق المفاهيم البيئية السليمة، وهذا يتطلب تعريف أصحاب الفنادق بهذه الفوائد والإيجابيات.
- ب- أن يتم تقديم تقريراً مفصلاً عن الأداء البيئي الذي تم إنجازه بالفندق بواسطة الإدارة البيئية للجهات المسؤولة.
- ج- دعم وتعزيز عملية البحث والتطوير لتحسين الجوانب المتعلقة بالأداء البيئي.
- د- أن يعطى مديرو الفنادق أولوية للمحاسبة عن الأمور البيئية وأن يكون لدى الفندق نظام لتتبع التكاليف البيئية.

٤- الجهات المستفيدة من مخرجات النموذج المقترح :

تتمثل الجهات المستفيدة من معلومات المحاسبة الإدارية البيئية في جهات داخلية و جهات خارجية ، وتعد الإدارة العليا ومديري إدارات حماية البيئة والمحاسبة والتمويل والصحة والسلامة المهنية والجودة والشئون القانونية أكثر الإدارات إستفادة من معلومات المحاسبة الإدارية البيئية، على إعتبار أن أنشطتهم ومسئولياتهم تتطلب الحصول على المعلومات التي تحقق أهدافهم .

٥- مخرجات النموذج المقترح :

تقدم إدارة الفندق تقارير إلزامية لأجهزة حكومة وقوميه مثل وزارة البيئة وأجهزتها المختلفة، لبيان مدى توافق أنشطة الفندق مع القوانين البيئية ومدى أداء الفندق لمسؤوليته البيئية، وقد تنشر إدارة الفندق تقارير خارجية توضح لإدارة الفندق مستوى الأداء البيئي للفندق، كما تعتبر هذه التقارير مهمة لأغراض إعلام المجتمع المحيط بالأنشطة البيئية للفندق .

ويرى الباحث انه ينبغي تنظيم المحاسبة الإدارية البيئية بطريقة تتيح إعداد المعلومات البيئية على أساس متكامل بحيث يتم إدراج المعلومات البيئية في إطار مفهوم إدارة الجودة الشاملة لتحسين الجودة التنظيمية والمحاسبية وعلى ذلك فإن المحاسبة تستلزم معرفة إدارية بالتكلفة البيئية والأسلوب المنهجي في إدارة التكاليف بحيث يمكن تحديد أفضل وسيلة في عملية إعداد المعلومات ذات الصلة لاتخاذ القرارات .

وبناءً على ما سبق ، واستكمالاً للبحث العلمي يستعرض الباحث في الفصل الثالث من البحث دراسة ميدانية للوقوف على مدى صحة افتراضات البحث وذلك من خلال استبيان تم توزيعه على عينه من موظفي إدارات كبرى الفنادق في جمهورية مصر العربية .

الفصل الثالث

تطبيق النموذج المقترح لتفعيل دور المحاسبة الإدارية البيئية في ترشيد القرارات على بعض المنشآت الفندقية

يتناول الباحث في هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية للوقوف على مدى أهمية تطبيق المحاسبة الإدارية البيئية في إدارات الفنادق لترشيد القرارات المختلفة وذلك من خلال دراسة وتحليل الأفكار الأساسية وخطوات ومراحل النموذج المقترح لتفعيل دور معلومات المحاسبة

الإدارية البيئية لما له من تأثير على رفع كفاءة الأداء البيئي بالقطاع الفندقى والحفاظ على البيئية ومواردها الطبيعية .

وصيغت فروض الدراسة الميدانية شكل فروض صفرية (أى فرض العدم) ، وفقاً لفكر وتطبيقات علم الإحصاء ومسايرة لمبادئه وأساسه العلمية، وتعتبر الفروض البحثية البديلة ذات الاتجاه العكسى أو المخالف لما تطلبه الفروض الصفرية عند مستوى معنوية قدره (٠,٠٥) وهو ما يعتبر مناسب جداً للدراسات الميدانية على مستوى العلوم الإنسانية والتي تتفق مع مقترحات الباحث ومعتقداته .

ويتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من العاملين بإدارات الفنادق بمحافظة جمهورية مصر العربية، وبعد حصر مجتمع الدراسة بدقة اتضح للباحث إمكانية تقسيم العينة إلى ثمانية قطاعات تمثل كل وحدة العاملين المشاركين باتخاذ القرارات الإدارية بأحدى الفنادق محل الدراسة .

وتمت هذه الدراسة من خلال استخدام استمارة الاستقصاء لأراء المبحوثين ، حيث قام الباحث بتصميم استمارة استقصاء لاختبار افتراضات البحث تم تصميمها لجمع البيانات فيما يخص عناصر المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة ، من خلال مجموعة أسئلة موجهة للمستقصى منهم بإدارات كبرى الفنادق والمنتجات بمحافظة بورسعيد .

واستخدم الباحث مقياس ليكرت الخماسى لجمع البيانات من المستقصى منهم ، حيث يتم التدرج في الإجابة الأكثر أهمية إلى عديم الأهمية النسبية، وذلك بعد التثبت من أن قائمة الاستقصاء ملائمة لأهداف البحث ، ومناسبة من أجل التحقق من صحة الفروض، وتحويل الإجابات الوصفية لعينة الدراسة إلى بيانات رقمية .

كما استخدم الباحث التحليل الإحصائي الوصفي والاستدلالي للمتغيرات المستقل والمتغير التابع لكل فرض من الفروض علي حده ، من حيث استخراج الأهمية الترتيبية النسبية للعوامل التي تحقق المتغير التابع المتمثل في تفعيل دور المحاسبة الإدارية البيئية في ترشيد القرارات بالصناعة الفندقية وتناول بالتحديد التوزيع التكرارى للمتغيرات الديمجرافية ، اختبارات النزعة المركزية ، اختبار (F-Teast) لإختبار افتراضات البحث بمعلومية التباين ودالة الانحدار المتعدد ، معامل التحديد (R2) لبيان القوة التفسيرية للمتغير المستقل في تفسير المتغير التابع لفروض الدراسة .

نتج عن الدراسة رفض الفرض الاحصائي الرئيسي وقبول الفرض البديل الذي ينص علي " يوجد دور كبير ذو دلالة إحصائية ومعنوية للمحاسبة الإدارية البيئية في ترشيد القرارات بالصناعة الفندقية " ، وذلك من خلال اختبار بيانات التحليل الاحصائي والتي تمثل تقسيمات لهذا الفرض حيث أن جميعها خرج بصورة معنوية كبيرة أقل من مستوي ٠,٠٥ ، مما يتقرر معه رفض الفرض الاحصائي وقبول الفرض البديل .

تُبين من الدراسة الميدانية أن وجود نظام للمحاسبة عن التكاليف البيئية بشكل غير مستقل وكذلك قيام إدارات الفنادق بالتقرير عن المنافع البيئية في شكل وحدات قياس كمية من أهم الممارسات الداعمة لتفعيل استخدام المعلومات البيئية من أجل ترشيد القرارات بالصناعة الفندقية .

تبين من الدراسة الميدانية أن البيانات المعبرة عن العلاقة بين النظم البيئية وبين ترشيد القرارات الاستثمارية يأتي في مقدمتها المتغير المعبر عن سعى الفنادق لاعتمادها كمنشأة صديقة للبيئة من قبل الهيئات المهتمة بالبيئة حيث يودى إلى جذب الاستثمارات ثم يليه المتغير المعبر عن المساهمة في تفعيل النظم البيئية في الاستفادة من المعلومات البيئية عند توجيه قرارات الاستثمار .

النتائج والتوصيات

أولاً : النتائج :

١. ظهرت المحاسبة الإدارية البيئية نتيجة لأوجه القصور في الممارسات التقليدية لنظام المحاسبة الإدارية فيما يتعلق بأنشطة وقرارات الإدارة المتعلقة بالأمور البيئية .
٢. تواجه المحاسبة الإدارية البيئية عدد من التحديات خاصة في الدول النامية حيث أن تبني ممارستها من قبل المنظمات لا يزال منخفض ويتطلب لمواجهة تلك التحديات
٣. تعد عملية قياس الآثار البيئية للعمليات المختلفة بمنظمات الأعمال أداة لتوصيل المعلومات لمتخذي القرارات المساهمة في حماية البيئة وتحسينها من خلال القياس والإفصاح عن هذه التكاليف .
٤. هناك صعوبة في إجراء القياس المحاسبي للأداء البيئي بطريقة واحدة لتلبية احتياجات المستفيدين وذلك لتنوع الأداء البيئي وتباين تأثيراته وتنوع الأسس التي يمكن الاستناد عليها في عملية القياس .
٥. يساعد دمج المؤشرات البيئية في بطاقة الأداء المتوازن منظمات الأعمال على وضع مقاييس صحيحة وموثوقة لتقييم الأداء .
٦. توفر المحاسبة الإدارية البيئية لإدارات المنظمات مجموعة من الأدوات والتقنيات والمؤشرات المالية وغير المالية التي تساعد في ترشيد القرارات ،
٧. يساعد تطبيق النموذج المقترح للمحاسبة الإدارية البيئية بالمنظمات الفندقية على ترشيد القرارات من خلال توفير المعلومات المالية والكمية بشكل سهل ومناسب لكافة المستويات الإدارية مما يحسن من كفاءة وفاعلية الأداء البيئي ويدعم القدرة التنافسية للمنظمات الفندقية المصرية خاصة بعد زيادة الطلب على الفنادق الخضراء .

ثانياً : التوصيات :

١. أن تقوم الحكومة بتوفير بيئة الأعمال الملائمة لقيام المنظمات بنشاطها في ظل التنافسية والعولمة والأنظمة المؤثرة على الأعمال ، ومنح إعفاءات ضريبية وحوافز وامتيازات للمنظمات التي قامت بتنفيذ برامج جادة ومؤثرة للمسؤولية الاجتماعية .
٢. تخصيص جهة معينه تتبنى عمليات تنشيط السياحة البيئية وتطوير الفنادق البيئية وتسويقها سياحياً بصورة ملائمة خاصة وأن هناك تداخل في الاختصاصات بين الوزارات والهيئات المتعلق عملها بالبيئة ، لذا يجب أن يكون هناك آلية محددة لتنسيق الجهود .
٣. اعتماد مبدأ التنمية المستدامة واقتصاديات البيئة التي تتضمن ترشيد استهلاك المواد الأولية ، وعدم استنزاف الموارد الطبيعية ، واستخدام تكنولوجيا نظيفة وصديقة للبيئة ، ومعالجة المخلفات الناتجة عن التلوث ورفع كفاءة وإعادة التدوير مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة الربحية بالإضافة إلى حماية البيئة والموارد الطبيعية .
٤. يوصي الباحث بضرورة تطبيق النموذج المقترح لتفعيل دور المحاسبة الإدارية البيئية في المنظمات الفندقية لما له من أثر فعال على ترشيد القرارات من خلال ما توفره من معلومات كمية وعينية لمتخذي القرارات .

مراجع البحث:

أولاً: المراجع العربية :

أ- الكتب العربية:

١. د. حسين مصطفى هلالى ، " الرقابة الماليّة والمراجعة البيئيّة للتنظيمات التي لا تنتمى الى قطاع الأعمال " ، دار النهضة العربيّة ، الطبعة الأولى ، القاهرة ، ٢٠٠٢ .
٢. نبيل فهمى سلامة ، " الإتجاهات الحديثة في المحاسبة القوميّة والماليّة " ، بدون ناشر ، ٢٠١٥-٢٠١٦ .

ب- الدوريات العربية :

١. د. إقبال محمد رشاد خاطر ، " دور نظام المحاسبة الإداريّة البيئيّة في ترشيد قرارات الإدارة لدعم القدرة التنافسيّة لمنظمات الأعمال " ، مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي ، المجلد (١٥) ، العدد (٤٣) ، ٢٠١١ .
٢. د. رزكار عبد الله ، م.م بيان صديق ، وآخرون ، " مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإداريّة البيئيّة والتكاليف البيئيّة للتحسين البيئي - دراسة ميدانيّة في شركات الأسمنت في إقليم كردستان العراق " ، مجلة العلميّة للدراسات التجاريّة ، جامعة صلاح الدين ، ٢٠١٦ .
٣. د. طاهر الأمين ، د. ساميا أحمد داود ، " تأثير عدم التأكيد البيئي العيني في مستوى تبنى ممارسات المحاسبة الإداريّة البيئيّة دراسة تجربيّة على بعض الشركات الصناعيّة السوريّة " ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلميّة ، سلسلة العلوم الاقتصاديّة والقانونيّة ، مجلد ٣٥ ، العدد ١ ، ٢٠١٣ .
٤. د. محمد بهاء الدين بديع القاضى ، " دراسة تحليليّة لمشكلات نظام معلومات المحاسبة الإداريّة البيئيّة مع التطبيق على قطاع الأعمال في مصر " ، المجلة العلميّة للاقتصاد والتجارة ، العدد الرابع ، أكتوبر ، ٢٠٠٢ .
٥. د. منال حامد فراج ، " دراسة تحليليّة لأهميّة تكاليف الجودة البيئيّة في اتخاذ القرارات : دراسة ميدانيّة " ، مجلة الفكر المحاسبى ، المجلد الثالث عشر ، العدد الثانى ، ديسمبر ٢٠٠٩ .
٦. نادية راضى عبد الحليم ، " نحو تطوير منظومة المحاسبة الإداريّة البيئيّة للمساهمة في التنمية المستدامة " ، مجلة الدراسات الماليّة والتجاريّة ، كليّة تجارة بنى سويف ، جامعة القاهرة ، العدد ٢ ، يوليو ٢٠٠٣ .

ج- الرسائل العلميّة .

١. أسماء رفعت عبد القادر الأشقر ، " دور المحاسبة الإداريّة في تحسين الأداء البيئي لمنظمات الأعمال المصريّة " ، رسالة ماجستير ، بحث غير منشور ، كليّة تجارة ، جامعة قناة السويس ، ٢٠١١ .
٢. د. يوسف أحمد العبد الله أحمد ، " إطار مقترح للمحاسبة الإداريّة البيئيّة من منظور الجودة الشاملة في شركات النفط (دراسة تطبيقيّة في الجمهوريّة العربيّة السوريّة) " ، رسالة دكتوراة ، جامعة عين شمس ، ٢٠١٠ .

ثانياً: المراجع الأجنبية:

(A) Periodicals:

1. Aldo´nio Ferreira ," environmental management accounting innovation : an exploratory analysis", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 23 No. 7, 2010 .
2. Bennett ,M., And P. James," Environment-Related Management Accounting : Current Practice Future Trends " · **Green Management International journal** , Vol.5, M Issue 32, Spring 2007
3. Dina Wahyuni, " Environmental Management Accounting: Techniques and Benefit ", **Journal Akuntansi Universities Jember**, Vol. 7, No. 1, 2009 .
4. Jasch, Ch., " Environmental And Material Flow Cost Accounting : Principles And Procedures " , **Eco-Efficiency In Industry And Science**, Vol .25 , Springer, Heidelberg ,New York ,2009 .
5. Md. Kamruzzaman , “ Framework Of Anvironment Accounting An Overview “ , **Managerial Auditing Journal** , Lecturer In Accounting School Of Business At Green University Of Bangladesh , Vol.35 , No 3, November 2012 .
6. Odysseas pavlatos and loannis paggios, " management accounting practices in the greek hospitality industry " , **managerial Auditing journal** , vol 24 ,no.1, 2009 .
7. Roger Burritt , Stefen Schaltegger, " Eco- Efficiency In Corporate Budgeting " , **Environmental Management And Health Journal** , Vol. 12 , Issue 2. , march 2013.
8. Scavone, G.M., "Challenges In Internal Environmental Management Reporting In Argentina " , **Journal Of Cleaner Production**, Vol .14 , 2006
9. T.Zanini-Gavranic , M.Persic And S. Jankovic,"Framework For Development Of Environmental Management Accounting In Croatian Hospitality Industry",**Sustainable Tourism: Socio-Cultural, Environmental And Economics Impact**, 2011 .