

جامعة غرداية - الجزائر -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

في ميدان: العلوم الاقتصادية، والعلوم التجارية، وعلوم التسيير

فرع العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة

بعنوان/

## متطلبات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر

دراسة لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية غرداية

تحت إشراف الأستاذ: الرواني أبوحفص

والأستاذ المساعد: قطيب عبدالقادر

من إعداد:

الطالب: زهواني عبدالسلام

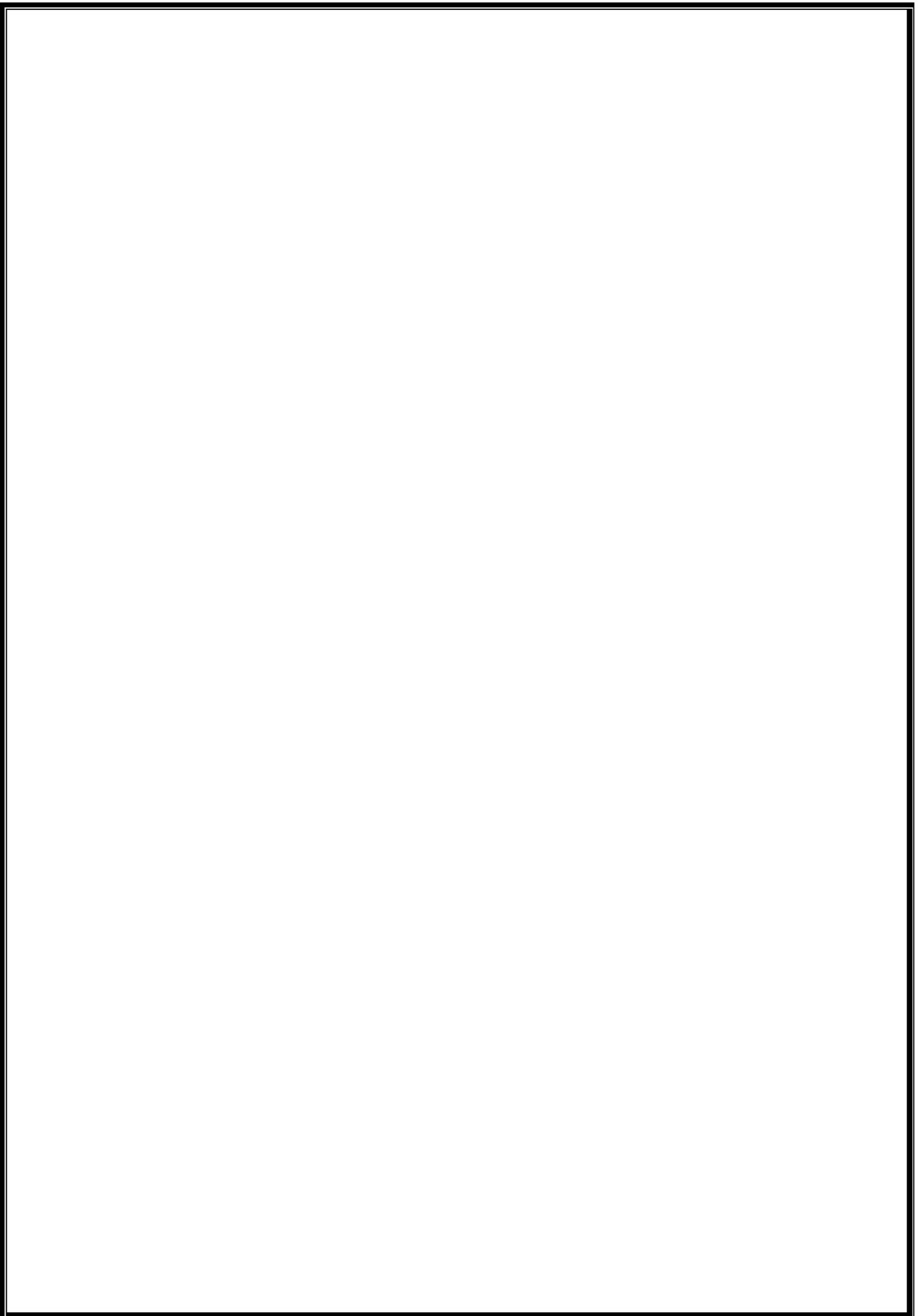
الطالب: بونوة إسماعيل

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/06/17

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة
لسلوس مبارك	أ.د.	رئيسا
عجيلة محمد	أ.د.	مشرفا ومقررا
الشرع مريم	دكتورة	مناقشا

السنة الجامعية: 2018/2019



جامعة غرداية - الجزائر -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي

في ميدان: العلوم الاقتصادية، والعلوم التجارية، وعلوم التسيير

فرع العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة

بعنوان/

## متطلبات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر

دراسة لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية غرداية

تحت إشراف الأستاذ: الرواني أبو حفص

والأستاذ المساعد: قطيب عبدالقادر

من إعداد:

الطالب: زهواني عبدالسلام

الطالب: بونوة إسماعيل

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/06/17

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة
لسلوس مبارك	أ.د.	رئيسا
عجيلة محمد	أ.د.	مشرفا ومقررا
الشرع مريم	دكتورة	مناقشا

السنة الجامعية: 2018/2019

# الإهداء

الحمد لله الذي علم الإنسان مالم يعلم ويسر لنا أمورنا كلها صغيرها وكبيرها

ووقفنا لما يحبه ويرضى وأما بعد:

إلى الوالدين العزيزين حفظهما الله تعالى وأطال في عمرهما، اللذين تعبوا وكذا كثيرا في تربيتي ولدعواتهما التي عبدت لي طريق الخير فلهم الفضل كله بعد الله سبحانه وتعالى في بلوغي لهذا المستوى، فالله أسأل أن يلهمني القدرة والعون على برهما، "وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا."

إلى أخوتي وأخواتي كل باسمه رعاهم الله وسدد خطاه، إلى جميع أقربائي كل باسمه، إلى كل أفراد الحي اللذين كثيرا ما سألوني حول هذا العمل وشجعوني بكلامهم الطيب، حينما ألتقي بأفراد منهم. إلى كل الاخوة والأصدقاء والأساتذة.

# شكر وعرفان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على رسول الله أما بعد:

بعد إتمامنا لهذا العمل لا يسعنا إلا أن نتقدم بجزيل الشكر والثناء إلى:

1- الدكتور رواني بوحفص على ما أسداه لنا من نصح وتوجيه وإرشاد.

2- الدكتور قطيب عبدالقادر الذي كان موجهنا لنا طوال إعداد المذكرة.

3- الأساتذة والأستاذات كل باسمه الخاص، الذين أخلصوا في تدريسنا.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة لتخصيص جزء من

وقتهم لتمحيص هذا العمل.

كما أشكر كل من ساهم من بعيد أو من قريب في إنجاز هذا العمل.

## الملخص:

هدفت الدراسة إلى التعرف على متطلبات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر من وجهة نظر المحاسبين، والتعرف على مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيقه، بالإضافة إلى التعرف على دور مدقق الحسابات القانوني في مجال تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي، وتحديد المعوقات التي تواجه مدققي الحسابات عند قيامهم بالتطبيق المحاسبي البيئي، ولتحقيق أهداف الدراسة تناول الباحثان وصفاً للمنهج المتبع ومجتمع الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها، كما تطرقا للإجراءات التي قاما بها في تصميم أداة الدراسة وتقنياتها، والأدوات المستخدمة لجمع بيانات الدراسة.

و تكون أفراد عينة الدراسة من جميع الأفراد الذين يكونون موضوع مشكلة الدراسة وأهدافها فإن العينة المستهدفة تتكون من الإطار المالي والمحاسبي في المؤسسة، المراقب والمدقق في المؤسسة، محافظ الحسابات، أكاديمي في المحاسبة والتدقيق، إطار في حماية البيئة وآخرون. وقد تم توزيع 60 استمارة أسترجم منها 46 استمارة.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة عدم توفر متطلبات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي وهي ( المدققين المؤهلين علميا وعمليا بمواضع التدقيق المحاسبي البيئي - تشريعات وقوانين وأنظمة تلزم المنشآت بالقيام بالتدقيق المحاسبي البيئي - قواعد وأسس متعلقة بالتدقيق المحاسبي البيئي). وخلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها ضرورة توفر المتطلبات اللازمة للقيام بالتدقيق المحاسبي البيئي، أيضا عقد دورات وتدريبات لمدققي الحسابات لرفع كفاءتهم علميا بمواضيع التدقيق المحاسبي البيئي.

## الكلمات المفتاحية:

تدقيق محاسبي بيئي — حماية البيئة - مدققي الحسابات - محافظ الحسابات.

**Résumé:**

L'étude visait à identifier les exigences de l'audit de la comptabilité environnementale en Algérie du point de vue des comptables, à identifier la disponibilité des éléments nécessaires à son application, ainsi qu'à identifier le rôle du contrôleur légal des comptes dans le domaine de l'application du contrôle de la comptabilité environnementale et à identifier les obstacles rencontrés par les auditeurs lors de la réalisation de la comptabilité environnementale, Afin d'atteindre les objectifs de l'étude, les deux chercheurs ont décrit la méthodologie utilisée et la société d'étude, ainsi que l'outil utilisé, les méthodes de préparation, la méthode de construction et de développement, l'étendue de sa validité et de sa stabilité, ainsi que les procédures suivies pour la conception et la codification de l'outil, Recueillir des données d'étude.

Le groupe cible comprend le cadre financier et comptable de l'institution, son auditeur et son auditeur, le responsable de la comptabilité, des universitaires en comptabilité et audit, un cadre en protection de l'environnement, etc. Soixante formulaires ont été distribués, dont 46 ont été retournés.

Les principales conclusions de l'étude sont le manque d'exigences pour l'application de la vérification de la comptabilité environnementale, qui sont des vérificateurs qualifiés sur le plan scientifique et pratique de la vérification environnementale, de la législation, des réglementations et des réglementations qui imposent aux établissements de réaliser des vérifications, des règles et des principes relatifs à la vérification environnementale.

L'étude a abouti à plusieurs recommandations, dont la plus importante est la nécessité de fournir les conditions nécessaires à la réalisation d'un audit environnemental, ainsi que d'organiser des cours et une formation à l'intention des auditeurs afin d'accroître leur compétence scientifique en matière d'audit de la comptabilité environnementale.

**les mots clés:**

Audit environnemental - Protection de l'environnement - Auditeurs - Gouverneur des comptes.

## قائمة المحتويات

## قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
I	إهداء
II	شكر وعرfan
VI	ملخص
A	قائمة المحتويات
C	قائمة الجداول
E	قائمة الأشكال
F	قائمة الملاحق
G	قائمة الاختصارات والرموز
أ	المقدمة
1	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة
2	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي البيئي
3	المطلب الأول: التدقيق المحاسبي البيئي
3	الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي البيئي
3	الفرع الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي البيئي
3	الفرع الثالث: أهداف التدقيق المحاسبي البيئي
4	الفرع الرابع: أنواع التدقيق المحاسبي البيئي
5	الفرع الخامس: خطوات وإجراءات التدقيق المحاسبي البيئي
6	المطلب الثاني: معايير التدقيق المحاسبي البيئي
6	الفرع الأول: معايير التدقيق المحاسبي البيئي للمنشأة
7	الفرع الثاني: أهم الإصدارات المهنية المتعلقة بمعايير مراجعة البعد البيئي للمنشأة
9	الفرع الثالث: نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS06 (استكشاف وتقييم الموارد المعدنية)
11	المطلب الثالث: نظام التدقيق المحاسبي البيئي
11	الفرع الأول: الاقتصاد البيئي
11	الفرع الثاني: نظام الإدارة البيئية ( iso 14000 )
21	الفرع الثالث: المحاسبة البيئية
31	الفرع الرابع: الجباية البيئية

## قائمة المحتويات

37	المبحث الثاني: دراسات سابقة
37	المطلب الأول: دراسات محلية
37	الفرع الأول: دراسة بعنوان ( المسؤولية البيئية والاجتماعية - مدخل لمساهمة المؤسسة الاقتصادية في تحقيق الميزة المستدامة - دراسة حالة سوناطراك )
38	الفرع الثاني: دراسة بعنوان : (المسؤولية البيئية في المؤسسة الصناعية - دراسة حالة الجزائر)
39	المطلب الثاني: دراسات أجنبية
39	الفرع الأول: دراسة (التدقيق المحاسبي البيئي من وجهة نظر مدقي الحسابات: دراسة استكشافية)
39	الفرع الثاني: دراسة (المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية: الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية: دراسة ميدانية استكشافية)
40	الفرع الثالث: دراسة (التدقيق المحاسبي البيئي واثره في تحقيق المسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية : دراسة تطبيقية)
40	المطلب الثالث: تحليل الدراسات السابقة ومجالات الاستفادة منه
42	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
43	المبحث الأول: الاطار التطبيقي لدراسة الحالة
43	المطلب الأول: : نبذة تاريخية عن شركة الأنابيب الحلزونية *ALFA PIPE*
46	المطلب الثاني : الأهمية الاقتصادية و الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة
48	المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي
51	المبحث الثاني: عرض عناصر دراسة الحالة
51	المطلب الأول: الإجراءات الدراسية
52	المطلب الثاني :خصائص عينة الدراسة
57	المطلب الثالث : أداة الدراسة وإجراءاتها
60	المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات
60	المطلب الأول: الصدق البنائي لمحاور الدراسة
63	المطلب الثاني: عرض وتحليل للمحاور حسب أبعاد الدراسة
73	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها
74	خاتمة
77	قائمة المراجع
82	قائمة الملاحق

## قائمة الجداول

### قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
12	متطلبات نظم الإدارة البيئية ISO 14001	1
13	ترتيب 10 دول الأولى في اعتماد المواصفة ISO 14001 - ديسمبر 2014	2
34	أنواع الرسوم البيئية في السويد	3
51	حجم الاستثمارات الموزعة و الصالحة للدراسة	4
52	متغيرات الجنس	5
53	متغيرات العمر	6
54	متغيرات المؤهل العلمي	7
55	متغيرات الاقدمية	8
56	يوضح المستوى الوظيفي	9
59	نتائج معاملات بيرسون بين المتغير المستقل والتابع	10
60	معامل الفا كرومباخ	11
61	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	12
62	تكرارات إجابات أفراد عينة الدارسة حول بيئة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	13
63	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدارسة	14
64	تكرارات إجابات أفراد عينة الدارسة حول مرتكزات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	15
65	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدارسة	16
66	تكرارات إجابات أفراد عينة الدارسة حول إشكاليات ومعوقات التدقيق المحاسبي في الجزائر	17

## قائمة الجداول

67	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة	<b>18</b>
69	تكرارات إجابات أفراد عينة الدراسة حول متطلبات مزاوله مهنة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	<b>19</b>
70	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة	<b>20</b>
72	نتائج اختبار T – Test الأحادي العينة لدرجات الإجابة عن وجود سياسات ونظم تهتم بالتدقيق المحاسبي البيئي على مستوى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر	<b>21</b>
73	نتائج اختبار T – Test الأحادي العينة لدرجات الإجابة عن أن تشكل المتابعة البيئية للمشروعات والتدقيق المحاسبي البيئي إطارا متكاملا للمراجعة البيئية داخل المؤسسات الاقتصادية في الجزائر	<b>22</b>
74	نتائج اختبار T – Test الأحادي العينة لدرجات الإجابة عن أن المؤسسات الاقتصادية في الجزائر لا تأخذ بعين الاعتبار تقرير المدققين الخاص بالأداء البيئي	<b>23</b>

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
15	خطوات الحصول على شهادة ISO14000	1
18	مراجعة نظم الإدارة البيئية	2
30	المحاسبة البيئية كنظام معلومات بيئي	3
36	تحديد قيمة الضريبة البيئية	4
45	اندماج شركة أنابيب الغاز مع ألماتيس	5
52	يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس	6
53	يوضح توزيع العينة حسب الفئة العمرية	7
54	يوضح توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	8
55	يوضح توزيع العينة حسب سنوات الخبرة (الأقدمية)	9
56	يوضح توزيع العينة حسب المستوى الوظيفي	10

## قائمة الملاحق

### قائمة الملاحق:

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
82	تسهيل مهمة الخاص بشركة الأنابيب	1
83	قائمة الاستبيان	2
86	نتائج مخرجات spss	3

**قائمة الاختصارات والرموز:**

الرمز	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
FASB	American Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الأمريكية
AICPA	the American Society of Certified Public Accountants	المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين
EPA	US Environmental Protection Agency	وكالة حماية البيئة الأمريكية
OCDE	Organization for Economic Cooperation and Development	منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية
ENPE	Environmental Performance	الأداء البيئي
ISO	International Standards Organization	منظمة المعايير الدولية

# مقدمة

## أ- توطئة:

تؤدي مكاتب التدقيق العاملة في الجزائر أعمالها وتقدم خدماتها لجمهور عريض من المستفيدين من مساهمين ومستثمرين وممولين في كافة قطاعات الأعمال التجارية والمحلية، حيث لم تعد مسؤولية المنشآت الاقتصادية التي تقوم مكاتب التدقيق بأعمالها، تقتصر على إنتاج السلع وتقديم الخدمات وتحقيق الربح المادي للمساهمين بل تتعداه إلى المجال الاجتماعي والبيئي.

وإذا كان إعداد تقارير التدقيق يعتبر إخلاء لمسؤولية الإدارة اتجاه المساهمين فإن إعداد تقارير التدقيق المحاسبي البيئي يعد إخلاء لمسؤولية الإدارة اتجاه المجتمع.

وقد لاقى التدقيق البيئي اهتمام الهيئات المهنية المحاسبية مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، وبناء على تنسيب كل من مؤتمر التدقيق البيئي ومعهد التدقيق الداخلي تم إنشاء شهادة المدقق البيئي كمؤسسة مستقلة غير هادفة للربح تمنح شهادة مدقق بيئي، وشهادات أخرى في التدقيق المحاسبي البيئي، وهي: تدقيق الالتزام البيئي ومقيم المواقع البيئية كذلك تلزم تشريعات وكالة حماية البيئة الأمريكية الشركات الصناعية القيام بالتدقيق المحاسبي البيئي للتأكد من التزامها بهذه التشريعات. وفي الجزائر، حيث مكاتب التدقيق المحاسبي العاملة ملزمة بالعمل وفق المعايير المحاسبية الدولية للتدقيق، ومراعاة آداب وسلوكيات المهنة.

وأدى الاهتمام الدولي والإقليمي والمحلي بقضايا البيئة إلى تزايد الضغوط على المنشآت للقيام بمسؤولياتها اتجاه المجتمع، لذلك لا يجب أن تقف المنشأة موقفا سلبيا اتجاه مشكلات البيئة والمجتمع التي تعمل فيه لأن ذلك سيؤثر آجلا أم عاجلا على أدائها.

ومما لاشك أن توفر الاستقلال والحياد لدى المدقق الخارجي يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره على القوائم المالية المنشورة، ولهذا فإن المدقق يعتبر حجر الزاوية التي تقوم عليه مهنة التدقيق المحاسبي وأحد الأسباب الرئيسية لوجودها.

## ب- إشكالية الدراسة:

إن الجزائر ليست بمنأى عما يدور من إمكانية تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي فيها، وبما أن الجزائر هي أحد الدول التي يجب أن تعتنى بموضوع التدقيق المحاسبي البيئي، نظرا لتأثيراتها على كافة جوانب المجتمع والبيئة، حيث جاء هذا المبحث لاستكشاف مدى توفر متطلبات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي بهدف الوصول إلى نتائج تساهم في إبراز مواطن القوة والضعف في الأداء وبالتالي الاستفادة منها في صياغة توصيات مناسبة تدعم التدقيق المحاسبي البيئي.

ولمعالجة هذا الموضوع نقوم بطرح السؤال الرئيسي؟  
ماهي متطلبات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر؟  
و للإجابة على هذه الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ماذا يقصد بالتدقيق المحاسبي البيئي، وكيفية تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر ؟
- ماهي الجهة الوصية عن التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر؟
- ماهي إجراءات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي؟

ت- فرضيات الدراسة:

لمعالجة إشكالية بحثنا قمنا بصياغة الفرضية الرئيسية التالية:

وجود سياسات ونظم تهتم بالتدقيق المحاسبي البيئي على مستوى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

وتتفرع عنها فرضيات ثانوية هي بمثابة حلول محتملة قابلة للاختبار بناء على الإشكالية المطروحة:

الفرضية الأولى:

تشكل المتابعة البيئية للمشروعات والتدقيق المحاسبي البيئي إطارا متكاملًا للمراجعة البيئية داخل المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

الفرضية الثانية:

المؤسسات الاقتصادية في الجزائر تأخذ بعين الاعتبار تقرير المدققين الخاص بالأداء البيئي.

ث- أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

- تسليط الضوء على التدقيق المحاسبي البيئي ومتطلبات تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.
- توضيح مفاهيم التدقيق المحاسبي البيئي، و إبراز الدور الذي يلعبه في تحسين الاداء البيئي.
- معرفة الاسس الذي تبنى عليها عملية التدقيق المحاسبي البيئي في المؤسسات الاقتصادية

- تقييم نظم الإدارة البيئية في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

### ج- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في ضرورة الاهتمام بالبيئة عن طريق التدقيق المحاسبي البيئي لأنها تعتبر الحلقة الرئيسية في استمرارية الحياة، وعليه فالبيئة تعتبر الوسط الذي تعيش فيه الكائنات الحية، وأي تجاوز في حق البيئة يعتبر تهديدا حقيقيا لمستقبل الحياة البشرية ، لهذا يجب إعطاء الأهمية و المصادقية للمعلومة البيئية. و التي تفصح عليها المؤسسات الاقتصادية عن طريق التدقيق المحاسبي البيئي، ويجب مراجعتها من أطراف محايدة حتى تبرز الدور القانوني و القواعد المهنية في ممارسة التدقيق المحاسبي البيئي، الذي يعطي بدوره الصورة الحقيقية للمشاكل البيئية التي تسببها المؤسسات الاقتصادية.

### ح- مبررات اختيار الموضوع:

- أهمية الموضوع اقتصاديا و اجتماعيا.
- نقص في الدراسات التي تناولت موضوع دراستنا هذا على مستوى جامعة غرداية.
- إبراز أهمية التدقيق المحاسبي البيئي في الحد من التلوث البيئي الناتج عن المؤسسات الصناعية في الجزائر.
- إضافة معارف جديدة في مجال التدقيق المحاسبي البيئي .
- محاولة التعرف عن قرب على أهمية التدقيق المحاسبي البيئي داخل المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

### خ- منهجية البحث و الأدوات المستعملة :

في إطار تحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي في الجانب النظري والتطبيقي ، حيث تم استخدام المسح المكتبي وذلك بالاطلاع على الكتب و المراجع و المصادر والدراسات السابقة التي لها علاقة مباشرة بالموضوع الدراسة ، وفي الجانب التطبيقي من خلال أدوات جمع البيانات وهي الاستبيان ، المقابلة ، الملاحظة و قوائم الاستقصاء وصولا إلى الإجابات حول الاسئلة المطروحة، واختبار الفرضيات.

د- حدود الدراسة:

يكون نطاق الدراسة على النحو التالي:

الحدود الزمانية : من 2019/03/10 إلى 2019/05/26.

الحدود المكانية : داخل المؤسسات محل الدراسة.

ذ- محتوى الدراسة:

في إطار الإجابة على إشكالية الموضوع وتحقيق الأهداف المرجوة، وكذا من اختبار الفرضيات تناولنا الموضوع من خلال فصلين، ففي الفصل الأول تطرقنا إلى الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي البيئي في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر وقد قسمناه إلى ثلاث مباحث: المبحث الأول بعنوان: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي البيئي، وأما المبحث الثاني فتطرقنا إلى دراسات سابقة محلية وأجنبية بخصوص التدقيق المحاسبي البيئي، وأما الفصل الثاني فتجسد في الدراسة الميدانية.

ر- صعوبات الدراسة :

تتجلى الصعوبات الدراسة التي اعترضتنا أثناء القيام بالبحث في الجانب النظري و التطبيقي فيما يلي:

1. نقص الدراسات السابقة التي تناولت موضوع التدقيق المحاسبي البيئي.
2. صعوبة استرجاع الاستثمارات المتعلقة بالاستبيان.

## الفصل الأول

الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

## تمهيد:

نتيجة لنمو الوعي البيئي والاجتماعي لدى أفراد المجتمع وعلى مستوى الدول فقد أصبح لحماية البيئة أهدافا أساسية لما لها من فوائد لمنح القدرة إلى المنشآت على الاستمرار في مزاولتها نشاطاتها دون الإخلال بالنظام البيئي، مما فتح الباب لمكاتب التدقيق المحاسبي للقيام بدور وظيفي يكمن في محاسبة المنشآت بيئيا. وقد زاد الاهتمام بالتدقيق المحاسبي البيئي نتيجة سعي بعض الجماعات البيئية إلى ممارسة الضغوطات على المنشآت الصناعية.

## المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي البيئي

### تمهيد:

لا يعد التدقيق المحاسبي البيئي حديث الظهور حيث أشارت غرفة التجارة الدولية عام 1991 أن أحد مكاتب الاستشارات في الولايات المتحدة الأمريكية المتخصصة في القضايا البيئية قد قامت بأداء تدقيق بيئي حول العالم منذ 1920 ، إلا أن الاهتمام بالتدقيق البيئي ظل بسيطا حتى 1920 م ومنذ ذلك الحين شاع استخدامه إلى وقتنا الحالي خاصة في الشركات الرئيسية ولقد تزايد نموه في العقدين السابقين بسبب ازدياد الكوارث الطبيعية، وظهور تشريعات بيئية تحمي البيئة.

فمنذ الثلاثينات أدت تلك الكوارث إلى إلحاق أضرار جسيمة بالبيئة والممتلكات والبشر، مما أدى إلى ظهور احتجاج عالمي للمطالبة بإخضاع أنشطة المؤسسات إلى الرقابة التشريعية وإن تكون المؤسسات مسؤولة عن الأضرار البيئية التي تترتب عن أنشطتها وذلك بإلزامها بتحمل عقوبات مالية شديدة.

وفي منتصف السبعينيات ونتيجة لتقرير عن تلك الكوارث البيئية أصبحت مختلف الشعوب أكثر وعيا بكافة الأضرار الناتجة عن أنشطة المؤسسات على البيئة، لذا قامت الحكومات بسن العديد من القوانين والتشريعات لحماية البيئة ومن بين هذه القوانين قانون التعويضات والمسؤوليات عام 1980 وتعديلاته عام 1986 وكذلك فقد سن الاتحاد الأوروبي تشريعا رئيسيا عام 1978 وقد نصت المادة 130 في القانون الأوروبي الموحد على ما يلي:<sup>1</sup>

- وقاية وحماية وتحسين جودة البيئة؛
- المساهمة في حماية الصحة البشرية؛
- يجب أن يتحمل المتسبب في التلوث متطلبات حماية البيئة؛

إضافة إلى القوانين والتشريعات التي سنتها الحكومات فلقد انعقدت عدة مؤتمرات وندوات لحماية البيئة والتي ذكرناها سابقا وفي منتصف الثمانينات تم مواجهة أحجام ضخمة من القوانين والتشريعات البيئية الأكثر تعقيدا وقد تم عرض المخاطر المترتبة عن أي حرق لتلك القوانين.

<sup>1</sup> غمام مراد ودحمون فوزي، أهمية المراجعة البيئية في تطوير الأداء البيئي في المؤسسة الاقتصادية بالأخضرية ENAP دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن، مذكرة ماجستير، جامعة ألكلي محند ولحاج، البويرة، سنة 2015، ص21.

## الفصل الأول: .....الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي البيئي

وتأسيساً على ذلك فقد تبنت إدارة مؤسسات العمال بشكل متزايد المراجعة البيئية، حيث يتم تصميم تلك المراجعات للتأكد من أن جميع الشركات تلتزم بكافة القوانين والتشريعات الملائمة بالإضافة إلى تقييم التزام تلك المؤسسات بصفة عامة بالأمور التالية:<sup>2</sup>

- الصحة الوظيفية ومتطلبات الأمان.
- حدود الانبعاثات والمتطلبات الأخرى المرتبطة بالحصول على ترخيص معية للمزاولة.
- التشريعات التي تحكم توليد وتخزين وتصرف النفايات الخطيرة.

وفي أواخر الثمانينات وبداية التسعينات على وجه التحديد كانت البداية الحقيقية لمراجعة البيئية، حيث تم ربط المسؤولية، عن التلوث والانتهاكات الأخرى للقوانين البيئية ليس فقط على الملاك وإنما أيضاً على الأطراف اللاحقة.

كما أن المراجعات البيئية قد بدأ أدائها من أجل تحديد وتقييم ما إذا كان الالتزام أو المسؤولية مرتبطاً بأحد جوانب العملية.

### المطلب الأول: التدقيق المحاسبي البيئي

#### الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي البيئي

لا يعد التدقيق المحاسبي البيئي حديث الظهور حيث أشارت غرفة التجارة الدولية عام 1991 أن أحد مكاتب الاستشارات في الولايات المتحدة الأمريكية المتخصصة في القضايا البيئية قد قامت بأداء تدقيق بيئي حول العالم منذ 1920 ، إلا أن الاهتمام بالتدقيق المحاسبي البيئي ظل بسيطاً حتى 1920 م ومنذ ذلك الحين شاع استخدامه إلى وقتنا الحالي خاصة في الشركات الرئيسية ولقد تزايد نموه في العقدين السابقين بسبب ازدياد الكوارث الطبيعية، وظهور تشريعات بيئية تحمي البيئة.<sup>3</sup>

#### الفرع الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي البيئي

عرفت وكالة حماية البيئة الأمريكية ( EPA ) التدقيق المحاسبي البيئي على أنه عبارة عن فحص انتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي وممارسات محاسبية مرتبطة بالبيئة بواسطة المدققين المحاسبين أو المهنيين في قطاع المحاسبة أو منظمة الأعمال أو بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الإنتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها.<sup>4</sup>

<sup>2</sup> بوحفص رواني، المراجعة البيئية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم

الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، 2007، ص47

<sup>3</sup> غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، سنة 2008 ص 116.

<sup>4</sup> MC Mullen , D.A., Raghunandan, K. and Rama, D.V., (1996), Internal Control Reports and Financial Reporting Problems, Accounting Horizons, U.S.A.P:06

### الفرع الثالث: أهداف التدقيق المحاسبي البيئي

من خلال المفهوم الذي تم التوصل إليه للتدقيق المحاسبي البيئي يمكن تحديد أهم أهدافه:<sup>5</sup>

1. التحقق من قبل المدقق من قيام المنشأة بأداء واجباتها البيئية عن طريق الحصول على أدلة تؤكد ذلك.
2. التأكد من صحة ودقة المعالجات المحاسبية التي تم من خلالها التعبير عن ذلك بصورة مالية وعرضها في القوائم المالية وتوصيلها إلى الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ قراراتها المختلفة؛
3. تقديم تقرير بيئي عن نتائج ما يتم التوصل إليه استناداً مما سبق سواء بصورة منفردة أو بإرفاقه بتقريره النهائي عن تدقيق حسابات منظمة الأعمال المكلف بتدقيق حساباتها؛
4. تتبع تكاليف الالتزام بالمتطلبات الأساسية للحفاظ على البيئة؛
5. تطوير الوعي البيئي للعاملين في المنظمة؛
6. تمكين الإدارة من وضع خطط تراعي حدوداً معينة من كمية الفاقد عند الإنتاج؛
7. تقييم الفجوة ما بين المدخلات والمخرجات لمعرفة أسباب النقص؛
8. التأكد من الالتزام تجاه المتطلبات التشريعية والقانونية؛
9. وضع حد مسموح به للتالف والفاقد (حد مثالي).

### الفرع الرابع: أنواع التدقيق المحاسبي البيئي

تم تصنيف التدقيق المحاسبي البيئي إلى تدقيق داخلي وتدقيق خارجي:<sup>6</sup>

#### 1-1 التدقيق البيئي الداخلي:

يعتبر أحد أشكال التدقيق المحاسبي البيئي بصفة عامة وتستخدمها الإدارة للحصول على المعلومات اللازمة لتقييم الأداء البيئي للمؤسسات الفرعية التابعة لها والمؤسسات الاقتصادية ككل. ويقوم بهذه العملية مجموعة من الأفراد يشتغلون داخل المؤسسة ومن أجل توافر الموضوعية والخلو من التحيز فإن الأفراد يشترط فيهم أن يكونوا مستقلين وحياديين عن الموضوع والأنشطة محل المراجعة بالإضافة إلى معرفة المهارات والمراجعة الداخلية يمكن أن تعطي المجالات التالية:

\*مراجعة الالتزام: وذلك لتحقيق من الالتزام من الأداء البيئي داخل المؤسسة بسياسات الموضوعية وبالقوانين والتشريعات والأنظمة المحددة لمتطلبات الأداء البيئي.

\*مراجعة نظام إدارة البيئة: وذلك لمعرفة كيفية عمل النظام إدارة البيئة للمؤسسة الاقتصادية.

<sup>5</sup> ياسمين حمدان كرم، التدقيق الاجتماعي والبيئي من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، سنة 2012، ص 20.

<sup>6</sup> غمام مراد ودحمون فوزي، مرجع سابق، ص 25.

## الفصل الأول: .....الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي البيئي

\*مراجعة عملية المحاسبة البيئية: وذلك للتحقق من سلامة القياس والإفصاح للآثار الناتجة عن الممارسات البيئية وانعكاسها على القوائم المالية.

### 5-2 التدقيق البيئي الخارجي:

يقترن أداء التدقيق البيئي بإنجاز عملية المراجعة العادية التي تهدف إلى إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية وذلك إذا ما كانت للممارسات البيئية للمؤسسة الاقتصادية تأثيرات مالية على عناصر الأصول والالتزامات الواردة بالقوائم المالية الخاصة بالمؤسسة الاقتصادية ولذلك فإن المراجع الخارجي يجب أن يكون على دراية بالاعتبارات البيئية لمراجعة الأصول والالتزامات، وعليه أن يحدد ما إذا كانت القوائم المالية تعكس التزامات المؤسسة الاقتصادية وأن يتأكد من ملائمة الإفصاح عن تأثيرات الاعتبارات البيئية وأن توافقه مع متطلبات الإفصاح التي تحددها المعايير المحاسبية.

ويكون الأفراد الذين يقومون بعملية المراجعة من خارج المؤسسة قانونيين مهندسين، محاسبين، آخرين ذوي الاختصاص ولهم علاقة بالتدقيق البيئي.

### الفرع الخامس: خطوات وإجراءات التدقيق المحاسبي البيئي

لم يتم التوصل حتى الآن إلى معايير خاصة للتدقيق المحاسبي البيئي مقبولة قبولا عاما، يتم إعداد التقرير المحاسبي البيئي استنادا إليها ولكن يمكن أن تكون خطوات التدقيق المحاسبي البيئي وإجراءاته على النحو التالي:<sup>7</sup>

**أولاً:** أن يقوم المدقق بتحديد هدفه من القيام بعملية التدقيق والذي في الغالب هو التحقق من التزام إدارة المنشأة محل الفحص بأداء واجباتها البيئية وأن يقوم المدقق بالحصول على الأدلة الكافية التي تؤكد رأيه.

**ثانياً:** أن يتعرف المدقق على طبيعة نشأة المنشأة والمخاطر البيئية والقوانين البيئية التي تطبقها، كذلك سياسات وإجراءات المنشأة المتعلقة بالبيئة، إن هذه الأمور تمكن المدقق من حصر وتحديد العوامل البيئية المؤثرة في المشاريع التي تقوم بها المنشأة.

**ثالثاً:** أن يتعرف المدقق بوضع معايير الخاصة للقيام بالتدقيق المحاسبي البيئي خاصة وأنه لا يوجد معايير متفق عليها. وتعتبر المعايير الركيزة التي يعتمد عليها المدقق في عمله فضلا عن أنه تعتبر المعايير أمرا حيويا لتدقيق البيئة فهي تمثل الأساس الانتقادي وعدم وجودها عائقا أمام الحكم على كفاءة الأداء البيئي.

**رابعاً:** أن يقوم المدقق بإجراء المقابلات والاستفسارات والمناقشات مع العاملين بالمنشأة للحصول على المعلومات الملائمة لعملية التدقيق خاصة عن المعلومات التي قد يحيط بها الغموض.

<sup>7</sup> ياسمين حمدان كرم، مرجع سابق، ص 21.

خامسا: أن يقوم المدقق بجمع الأدلة للتحقق من فعالية نظام الإدارة البيئية للمنشأة وكذلك فعالية نظام الرقابة الداخلية على الأداء البيئي للمنشأة.

### المطلب الثاني: معايير تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي الفرع الأول: معايير التدقيق المحاسبي البيئي للمنشأة

إن الارشادات المهنية الصادرة عن المنظمات المهنية المختلفة تلقى بالمسؤولية على مدقق الحسابات للاهتمام بالقضايا البيئية وأثرها على القوائم المالية، خاصة الإصدارات المهنية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكية FASB، والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، وقد تعرضت الدراسة لبعض هذه الإصدارات ومدى إمكانية تطبيقها عند الاهتمام بالعناصر البيئية على النحو التالي:<sup>8</sup>

1- المعيار الأمريكي رقم 19 والخاص بخطاب التعيين، على الانتهاكات والمخالفات للقوانين البيئية في حال وجودها، والإجراءات الحالية التي اتخذتها المنشأة، كذلك الإجراءات التي اتخذتها المنظمات المسؤولة عن حماية البيئة في هذا الشأن.

2- المعيار الأمريكي رقم 12 حيث يجب على المراجع أن يستفسر من محامي المنشأة ويطلب منه شهادة بجميع القضايا والتعويضات والدعاوي المرفوعة ضد الشركة.

3- المعيار الأمريكي رقم 59 والذي عدل بمعيار رقم 77 والخاصة بقضية استمرار العميل، وأثر مخالفة المنشأة للتشريعات البيئية على قدرتها على الاستمرار.

4- المعيار الأمريكي رقم 60 والخاص بالأمور التي يجب التقرير عنها فعندما يكتشف مراقب الحسابات بأن هناك بعض الأمور المرتبطة بالقضايا البيئية لا تخضع لضوابط رقابية جيدة وفعالة الأمر الذي قد يؤثر سلبا على قدرة المنشأة على تسجيل البيانات المالية وإعداد التقارير المالية والمحاسبية بشأنها، ففي هذه الحالة فإن المراجع يعتبر أن الأمور البيئية تعتبر من القضايا التي يجب التقرير عنها للجنة المراجعة بالمنشأة.

5- المعيار رقم 11 والخاص باستخدام الخبراء، حيث إن إمكانية تطبيق مدققي الحسابات لإرشادات هذه القائمة بخصوص ما يتعلق بالأمور البيئية، حيث يلجأ مراقب الحسابات إلى استشارة المتخصصين والخبراء البيئيين حتى يتمكن من الإجابة على بعض التساؤلات التي قد تنشأ عند تقييمه إلى العناصر المالية البيئية لاسيما الالتزامات البيئية.

6- المعيار الأمريكي رقم 5 والخاص بالمحاسبة عن الالتزامات الاحتمالية، حيث إن هذا الإصدار هو الأكثر ملائمة والأكثر قابلية للتطبيق في مجال المحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية.

7- المعيار الأمريكي رقم 54 والخاص بالتصرفات الغير القانونية للعملاء، حيث إنه يمكن لمدقق الحسابات أن يسترشد بهذه القائمة فيما يتعلق بالعمليات والمواقف التي تنطوي على مخالفات وانتهاكات قوانين البيئة.

<sup>8</sup> ياسمين حمدان كرم، مرجع سابق ص 25.

## الفصل الأول: .....الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي البيئي

- 8- المعيار الأمريكي رقم 61 والخاص بالاتصال بلجنة التدقيق، حيث تعتبر القضايا البيئية من الأمور المهمة التي تتطلب من مدقق الحسابات أن يتصل بلجنة المراجعة بشأنها.
- 9- المعيار الأمريكي رقم 57 والخاص بمراجعة التقديرات، والتحقق من سلامة المعالجة المحاسبية لهذه التقديرات وملائمة الإفصاح عن تلك التقديرات.

**الفرع الثاني: أهم الإصدارات المهنية المتعلقة بمعايير مراجعة البعد البيئي للمنشأة**  
قائمة الممارسات رقم 1010 الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين 1998 بعنوان:

### The Consideration of Environmental Matters in the Audit of the Financial statement

إن الأمور البيئية قد تكون معقدة في كثير من الأحيان لذا فإنها تحتاج إلى اهتمام إضافي من مدققي الحسابات، حيث تقدم هذه القائمة مساعدة عملية لمدققي الحسابات من خلال وضع إرشادات لمدقق الحسابات عند ممارسته للأحكام المهنية بخصوص الأمور البيئية من حيث طبيعة وتوقيت وملائمة الإجراءات وخصوصا فيما يتعلق بالمعايير الدولية التالية:<sup>9</sup>

- التعرف على بيئة نشاط العميل وفقا للمعيار الدولي للمراجعة ISA310.
- تحديد الخطر، وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم 400.
- التعرف على القوانين والتشريعات وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم 250.
- إجراءات المراجعة الأخرى وفقا للمعايير 620 و 610 و 580.
- التقرير وفقا للمعيار رقم 700 آخذا في الاعتبار المعيار رقم 570 الخاص بالاستمرارية.

وفيما يلي الارشادات الخاصة بتطبيقات معايير التدقيق المحاسبي البيئي الدولي:

### 1- معيار التدقيق الدولي رقم 310: المعرفة بنشاط العميل

إن مدقق الحسابات مطالب بالحصول على معرفة كافية بطبيعة أعمال العميل والصناعة التي ينتمي إليها خاصة فيما يتعلق بالأنشطة والعمليات والممارسات والأحداث ذات البعد البيئي والتي قد يكون لها تأثير مالي جوهري على القوائم المالية، وعلى مدقق الحسابات أيضا أن يقوم بدراسة الصناعة التي تعمل فيها المنشأة حيث إنها قد تكون مؤشرا على احتمال حدوث التزامات بيئية وعرضية بسبب أن بعض الصناعات قد تميل بطبيعتها إلى التعرض إلى مخاطر بيئية جوهريّة على سبيل المثال الصناعات الكيماوية وتكرري البترول والأسمدة.

<sup>9</sup> ياسمين حمدان كرم، مرجع سابق ص 26

2- معيار التدقيق الدولي رقم 400: تقييم المخاطر والرقابة الداخلية

تقدم قائمة الممارسات رقم 1010 إرشادات توضح العلاقة بين الأمور البيئية ونموذج خطر المراجعة من خلا تحديد ما يقوم به مدقق الحسابات عند تقدير الخطر المتلازم، وتقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، وتقييم بيئة وإجراءات الرقابة الداخلية، آخذا في الاعتبار تأثير العوامل البيئية على ذلك.

ووفقا لذلك يتعين على مدقق الحسابات تقييم نظام المحاسبة والرقابة الداخلية بالنسبة للوحدات الاقتصادية ذات الخطر البيئي المنخفض، والتي تراقب أمورها البيئية كجزء من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية العادية، أما بالنسبة للوحدات الاقتصادية ذات الخطر البيئي المرتفع والتي لديها نظم للإدارة البيئية متعددة الجوانب والأهداف فإن الأمر يتطلب هنا من الحسابات الاهتمام بالجوانب التي لها علاقة بمراجعة القوائم المالية.

3- معيار التدقيق الدولي رقم 250: مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية<sup>10</sup>

تقع على الإدارة مسؤولية تحديد ومراقبة مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية، ولا يعد مدقق الحسابات مسؤولا عن منع عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية والكشف عن انتهاكها ولكن يتعين عليه تخطيط وأداء التدقيق باتجاه من الشك المهني، أي عدم الالتزام من المحتمل أن يؤدي إلى تحريف جوهري بالقوائم المالية، ووفقا لذلك فإن على مدقق الحسابات أثناء تخطيط التدقيق الحصول على فهم عام للقوانين والتشريعات البيئية التي قد يؤدي انتهاكها إلى حدوث تحريف جوهري بالقوائم المالية وفهم بالسياسات والإجراءات التي تتبعها الوحدة الاقتصادية لتحقيق الالتزام بتلك القوانين ومناقشة الإدارة في السياسات التي تتبعها للمحاسبة عن الالتزامات البيئية التي تنشأ نتيجة الدعاوي القضائية المتعلقة بالبيئة.

4- معيار التدقيق الدولي رقم 620: استخدام عمل الخبير

إذا قرر مدقق الحسابات الاستعانة بنتائج عمل الخبير البيئي الذي تعينه الإدارة كجزء من عملية المراجعة، فإن عليه أن يكون على اتصال دائم به، حيث يساعده ذلك على فهم طبيعة التقرير ومداه وهدفه، كذلك يتعين على مدقق الحسابات أن يناقش الخبير البيئي لأغراض المراجعة ومدى كفاءته المهنية وموضوعيته كأحد أدلة الإثبات وقد تتطلب عملية التدقيق استخدام خبير بيئي آخر لتقييم ذلك العمل، مع الأخذ بعين الاعتبار التأهيل المهني للخبير، والترخيص بمزاولة المهنة، وعضويته في هيئة مهنية معترف بها، بالإضافة إلى سمعة وخبرة الخبير في المجال.

<sup>10</sup> ياسمين حمدان كرم، مرجع سابق ص 27.

الفرع الثالث : نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS06(استكشاف وتقييم الموارد المعدنية)  
1-حول المعيار:

نظرا لعلاقة المحاسبة البيئية مع استثمارات الحفر والتنقيب عن الموارد الطبيعية القابلة للنفاد مثل حقول النفط والغاز الطبيعية ومناجم الفوسفات والفحم وغيرها، فإن أهم ما تمتاز به المصادر الطبيعية هو كثافة حجم الاستثمارات المطلوبة، إضافة إلى وجود مخاطر مرتفعة ناجمة عن وجود حقول غير منتجة. صدر المعيار في حزيران 2005 وأصبح ساري المفعول من 2006/1/1، وقد جاء المعيار لوضع بعض الارشادات المحدودة لعملية المحاسبة عن المصادر الطبيعية وعلى أن يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولي لاحقا بإصدار معيار أكثر تفصيلا وتحديدا وليتم تغطية الموضوع بشكل وافي.<sup>11</sup>

2-هدف المعيار:

1. إدخال تحسينات محدودة للممارسات المحاسبية الحالية لنفقات الاستكشاف والتقييم.
2. تحديد أي من نفقات الاستكشاف والتقييم يجب رسملتها كأصل، وأي منها يجب الاعتراف به كمصروف.
3. إخضاع نفقات الاستكشاف والتقييم المرسمة (المصنفة كأصول) لتقييم التدني طبقا للمعيار رقم 6 في حين قياس أي تدني وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 36.
4. بيان الافصاحات التي تحدد وتوضح المبالغ الواردة في القوائم المالية عن كشف وتقييم المصادر الطبيعية،

3-نطاق المعيار:

يجب تطبيق هذا المعيار على نفقات الاستكشاف والتقييم المتعلقة بالكشف عن المصادر الطبيعية، في حين لا ينطبق هذا المعيار على نفقات الاستكشاف:

- أ- التي تدفق قبل حصول المنشأة على حق قانوني باستغلال منطقة معينة، أو منجم أو ما شابهه.
- ب- التي تدفع بعد ثبوت الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج الموارد الطبيعية.

4-الاعتراف بتكاليف الاستكشاف والتنقيب للمصادر الطبيعية

أ- لم يتضمن المعيار الدولي رقم 06 أية متطلبات تتعلق بكيفية الاعتراف بتكاليف الاستكشاف والتنقيب للمصادر الطبيعية كأصل، ونص المعيار على قيام المنشآت التي تعترف بتكاليف الاستكشاف والتقييم كأصول بتطبيق الفقرة 10 من معيار المحاسبة الدولي رقم 8 حيث تنص الفقرة على أنه في حالة

<sup>11</sup> حميدات جمعة، معايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، شركة صرح الإعلامية، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، سنة 2013 الصفحة 575.

## الفصل الأول: .....الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي البيئي

عدم وجود معيار محدد أو تفسيرات حول موضوع محاسبي معين فإن علة إدارة المؤسسة تبني سياسة محاسبية توفر معلومات ملائمة وموثوقة.

ب- تعفى المنشأة مؤقتاً من الالتزام بمتطلبات الفقرتين 11 و 12 من معيار المحاسبة الدولي رقم 8 والتي تشير إلى أنه في حالة عدم وجود معيار محاسبي على الإدارة اتباع سياسات محاسبية لمعايير قريبة الشبه بالموضوع مع اتباع معايير وطنية لدول أخرى.

### 5-القياس عند الاعتراف:

أ- يتم قياس تكاليف الاستكشاف والتقييم المرسلة كأصل بالتكلفة.  
ب- تقوم المنشأة بتطوير سياسة معينة لرسمة بنود تكاليف الاستكشاف والتقييم مع تطبيق هذه السياسة باتساق من فترة لأخرى، وعلى المنشأة عند قيامها بتحديد بنود التكاليف التي سترسمل أن تأخذ بعين الاعتبار وجود علاقة بين بنود التكاليف واستخراج المصادر الطبيعية.

فيما يلي أمثلة على بنود التكاليف التي تدخل في التكلفة الأولية لتكاليف التقييم والاستكشاف التي يتم رسملتها كأصل:<sup>12</sup>

1. تكاليف الحصول على حق التنقيب.
2. تكاليف الدراسات الجغرافية والطبوغرافية والجيوفيزيائية والجيوكيماوية.
3. تكاليف الحفر الاستكشافي.
4. تكاليف حفر الخنادق.
5. تكاليف العينات.
6. تكاليف دراسة الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج الموارد الطبيعية.

<sup>12</sup> حميدات جمعة، مرجع سبق ذكره، الصفحة 577.

### المطلب الثالث : نظام التدقيق المحاسبي البيئي

هناك توجه واضح للمؤسسات الاقتصادية لتبني تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في نظم الإدارة البيئية لهذه المؤسسات، ومن أهم أهداف هذا التوجه: الحد من ظاهرة التلوث وفق معطيات خبراء البيئة؛ تحسين الأداء البيئي ومن ثمة تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة الاقتصادية. نحاول في ما يلي بيان دور تبني نظام الإدارة البيئية في تطبيق التدقيق المحاسبي.<sup>13</sup>

#### الفرع الأول: الاقتصاد البيئي

**تعريف الاقتصاد البيئي:** الاقتصاد البيئي هو حقل ثانوي من علم الاقتصاد ويعني بدراسة القضايا البيئية. وبالنقل عن برنامج الاقتصاد البيئي للمكتب الوطني للبحوث الاقتصادية فإنه:

- يختص الاقتصاد البيئي بالدراسات النظرية أو التجريبية لآثار الاقتصادية للسياسات البيئية الوطنية والمحلية في جميع أنحاء العالم.

- يشمل القضايا الخاصة بتكاليف وفوائد السياسات البيئية البديلة لمعالجة تلوث الهواء ونوعية المياه، والمواد السامة، والنفايات الصلبة، والاحتراز العالمي".

بيد أن التلوث ليس نتيجة حتمية للنشاط الاقتصادي، فبمقدور السياسات البيئية أن تفرض على الشركات المسببة للتلوث تقنية انبعاثاتها، وتشجع الناس على تغيير سلوكياتهم.<sup>14</sup>

يقدم الاقتصاد البيئي إطار عمل للتفكير في هذه القضايا التي تمثل جوهر تلك المسائل الرئيسية في الجدل السياسي و الحوار العام، مثل تغير المناخ وإعادة التدوير و الاختناق المروري. ولكن إذا كانت إجراءات مكافحة التلوث ذات تكلفة عالية، حيث أن جميع هذه التكاليف ليست سهلة للقياس حتى وإن توفرت تقنيات القياس فهي ليست دقيقة و تبقى خلافية.<sup>15</sup>

#### الفرع الثاني : نظام الإدارة البيئية ( ISO14000 )

##### أولا :مدخل إلى الإدارة البيئية:

نتطرق في ما يلي لتعريف الإدارة البيئية كما توفره مختلف الهيئات الدولية، وإبراز تطورها وأهميتها في الاقتصاد الحالي:

<sup>13</sup> رشيد غلاب، نظم الإدارة البيئية واقع ومعوقات تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، ص 104.

<sup>14</sup> مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السابع ص 238-239.

<sup>15</sup> ستيفن سميت، الاقتصاد البيئي، ترجمة أنجي بنداري، مؤسسة الهنادوي للتعليم، طبعة 2012، ص 09.

## 1 تعريف الإدارة البيئية:

ورد تعريف الإدارة البيئية في تقرير برنامج الأمم المتحدة للإدارة البيئية لعام 1987 بأنها عملية تكيف ديناميكية ومستمرة يتم تطويرها ضمن أي إدارة مدنية بهدف تطوير سياسة عامة مع تصميم إجراءات عملية لتطبيقها تتصف بأنها أكثر تجاوبا مع البيئة، إذ أن على كل إدارة بيئية تطوير الحلول الخاصة بها والتي تتفق مع المشاكل البيئية التي تواجهها<sup>16</sup>.

وإن محور الاقتصاد البيئي هو فشل السوق والذي يعني عدم قدرة الأسواق على تخصيص الموارد بكفاءة. وكما ذكر هانلي، شروجان وايت في كتابه الاقتصاد البيئي ( يحدث فشل الأسواق عندما يفشل السوق في توزيع الموارد المحدودة من أجل إدراك أكبر قدر من الرفاهية الاجتماعية. هناك فارق بين ما يفعله الشخص العادي في ظل أسعار السوق وبين ما قد يرغب المجتمع له أو لها أن تفعل لحماية البيئة.

## 2 متطلبات نظم الإدارة البيئية:

الجدول رقم(1): متطلبات نظم الإدارة البيئية ISO 14001

المتطلبات	وصف ملخص
السياسة البيئية	بيان يعد ويصادق من قبل الإدارة العليا يعلن التزام المنظمة تجاه البيئة يستخدم كإطار للتخطيط والتنفيذ.
الجوانب البيئية	تحديد العناصر البيئية للأنشطة والمنتجات والخدمات وتحديد تلك التي لها تأثير مهم على البيئة.
القانونية والأخرى	تحديد وضمن الوصول للقوانين والتعليمات الأخرى.
الغايات والأهداف	وضع أهداف بيئية للمنظمة تتوافق مع سياستها وجوانبها البيئية ووجهات نظر أصحاب المصالح وبقية العوامل.
برنامج الإدارة البيئية	التخطيط للأفعال بغية تحقيق الغايات والأهداف.
الهيكل والمسؤولية	تحديد الأدوار والمسؤوليات وتوفير الموارد.
الاتصال	وضع أسس للاتصال الداخلي والخارجي حول القضايا البيئية.
توثيق نظام الإدارة البيئية	حفظ وإدانة المعلومات المتعلقة بنظام الإدارة البيئية والوثائق المرتبطة به
ضبط الوثائق	ضمان الإدارة الفاعلة لأنظمة وإجراءات السيطرة على الوثائق.
مراجعة الإدارة	مراجعة دورية للنظام مع التركيز على التحسين المستمر.
تدقيق نظام الإدارة البيئية	تدقيق دوري للتأكد من اشتغال النظام كما مخطط له.

<sup>16</sup> United Nations Environmental management Program (UNEP), **Environmental guidelines for settlement planning and management**, UNCHS, Vol II, Nairobi, Kenya, P: IV

## الفصل الأول: .....الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي البيئي

المصدر: عبد الكريم خليل الصفار، أنموذج مقترح لتقويم نظام إدارة البيئة وفقا لمتطلبات المواصفة الدولية ISO 14001 دراسة في معمل إسمنت، الكوفة، جامعة بابل، 2011، ص30.

ينبغي على المنظمة وضع وتوثيق والمحافظة والتحسين المستمر لنظام الإدارة البيئية على وفق متطلبات المواصفة الدولية وتحديد كيفية المطابقة مع هذه المتطلبات، كما يترتب عليها تحديد مجال نظام الإدارة البيئية وتوثيقه.

كما يجب على المؤسسة أن تنشئ وتحافظ على تطبيق إجراءات تحدد المتطلبات القانونية الأخرى وطريقة الاتصال بها، وأن هذه الإجراءات تتطابق مع الاتجاهات البيئية لأنشطة ومنتجات أو خدمات هذه المؤسسة.

الجدول رقم(2): ترتيب 10 دول الأولى في اعتماد المواصفة ISO 14001 - ديسمبر 2014

الرتبة	الدولة	عدد الاعتماد
1	الصين	117758
2	إيطاليا	27178
3	اليابان	23753
4	بريطانيا	16685
5	إسبانيا	13869
6	رومانيا	9302
7	ألمانيا	8306
8	فرنسا	7708
9	الولايات المتحدة	6586
10	الهند	6446

المصدر: ISO, Rapport annuel, ISO Survey

يلاحظ أن الصين تعتبر الأولى عالميا في عدد المؤسسات الحاصلة على شهادة 14001 ويمكن أن يعزى ذلك لكثرة المؤسسات الاقتصادية في هذه الدولة واحتدام التنافس بينها، كما يلاحظ أن كل الدول التي تظهر في القائمة من الدول ذات الاقتصاديات القوية، مما يبين أن انتشار نظم الإدارة البيئية يتناسب طرديا مع قوة اقتصاد الدول ISO 14001 .

### 3 أهمية الإدارة البيئية:

للإدارة البيئية أهمية بالغة سواء تعلق الأمر بالدولة أو بالقطاع الخاص، ويمكن أن نبرز هذه الأهمية من خلال النقاط التالية:<sup>17</sup>

#### 3-1 على المستوى القومي:

- تساهم الإدارة البيئية بصفة رئيسية في التوفيق بين عمليات التنمية والاهتمامات البيئية، حيث تعمل على إدخال الاعتبارات البيئية في خطط التنمية وتدعو بشكل خاص إلى تبني تنمية مستدامة، وهي التنمية التي تعمل على تلبية احتياجات الجيل الحاضر دون الإخلال بحق الأجيال القادمة في تلبية احتياجاتها، وإدامة التنوع الحيوي في البيئة الكونية، ووضع حد للنشاطات الاستهلاكية غير الموجهة .

- تقوم الإدارة البيئية بإجراء دراسات الأثر البيئي، وهي دراسة تجري لتحديد الآثار البيئية المحتملة لمشاريع معينة قبل إجرائها، وهي عملية تجرى بناء على فحوص معمقة، وجمع مكثف للمعلومات من قبل مستشارين واختصاصيين بيئيين وقد تؤدي إلى منع إقامة المشروع أحيانا<sup>18</sup>.

وجود الإدارة البيئية يعمل على الحد من استنزاف الثروات والموارد الطبيعية.

#### 3-2 على مستوى المؤسسة:

-التزام المؤسسة بالتشريعات البيئية يساعد على الحفاظ على البيئة وحمايتها من التلوث.

-الحصول على وضع تنافسي جيد، فتبني المؤسسة لإدارة بيئية متكاملة يجعلها في وضع تنافسي أعلى من المؤسسات التي لا تتبنى هذا التوجه، وذلك من خلال جذب زبائن جدد وتمكن المؤسسة من الولوج إلى أسواق أوسع.

### 4 تطور الإدارة البيئية: ظهر أول عمل رسمي حكومي للحفاظ على البيئة في الولايات المتحدة الأمريكية،

حيث أنشأ الرئيس الأمريكي روزفلت سنة 1905 مكتبا خاصا للحفاظ على الغابات، ثم تحول فيما بعد للمؤسسة الأمريكية القومية للحفاظ على الغابات، ولازالت تمارس عملها حتى الآن<sup>19</sup>.

وكان لمؤتمر استكهولم الذي انعقد سنة 1972 دورا بالغا في دفع دول العالم إلى تبني سياسات وتشريعات للحفاظ على البيئة، ودليلا قويا على شعور المجتمع الدولي بالخطر حيال منحى تطور الوضع البيئي على الصعيد العالمي، من ذلك انتشار الأمطار الحامضية وظهور ثقب الأوزون إلى غيرها من المشكلات البيئية وقد أسفر المؤتمر عن إنشاء برنامج الأمم المتحدة للبيئة (UNEP).<sup>20</sup>

والذي مهمته الرئيسية مراقبة تغيرات البيئة العالمية، والبحث عن الحلول الملائمة لمشكلاتها.<sup>21</sup>

<sup>17</sup> Omar Noman, **Economic Development & Environmental Policy**, Kegen Paul International, UK, 1996, P P: 3-5

<sup>18</sup> G.N. Pandey, **Environmental management**, Vikas Publishing house, Delhi, 1991, P: 384.

<sup>19</sup> Penelope et Charles revelles, **Global Environment: Securing a Sustainable Future**, Jones & Brelett Publishers, London, 1992, P: 05.

<sup>20</sup> United Nations Environmental Program

<sup>21</sup> C.C.Park, **Ecology and Environmental Management**, Butterworths, London, 1980, P: 220

## الفصل الأول:.....الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي البيئي

### الشكل رقم(1): خطوات الحصول على شهادة iso14000

تراسل المؤسسة الراغبة في الحصول على شهادة ISO 14001 هيئة معتمدة بالتقييس  
تتحصل المؤسسة على استبيان  
تجيب المؤسسة على هذا الاستبيان وتقوم بتسليمه للهيئة المعتمدة

الخطوة  
الأولى



الهيئة المعتمدة في التقييس ترسل للمؤسسة:

عقد

دليل مرجعي

الاستبيان الأولي

تطلب الهيئة المعتمدة في التقييس معلومات عن نظام تسيير الجودة في

المؤسسة (مثل: سجل الجودة،..إلخ)

تفحص الهيئة المعتمد الوثائق المسترجعة

الخطوة  
الثانية



إجراء المراجعة

إرسال تقرير المراجعة ووثائق عدم المطابقة للمؤسسة

جواب المؤسسة

إجراء مراجعة تكميلية (محتمل)

الخطوة  
الثالثة



فحص ملف المؤسسة من طرف لجنة التقييس

منح شهادة ISO 14001

الخطوة  
الرابعة



زيارات دورية للمراقبة

تجديد الشهادة

الخطوة  
الخامسة

## ثانيا: وظائف الإدارة البيئية:

تتعدد وظائف الإدارة البيئية، فهي إدارة متكاملة تعمل على جوانب متعددة لضمان المحافظة على البيئة، وفي ما يلي عرض مفصل لوظائفها: <sup>22</sup>

### 1- التخطيط البيئي:

يمكن الحديث عن التخطيط البيئي من خلال منظورين: منظور المؤسسة والمنظور الحكومي. فمن منظور المؤسسة، يكون التخطيط البيئي هو العملية التي تسبق صنع واتخاذ القرارات البيئية، ويتضمن ذلك:

- تحديد الجوانب البيئية في المؤسسة.
- تحديد الجوانب الأكثر تأثيرا على البيئة في المؤسسة.
- متابعة جميع المتطلبات التشريعية والقانونية المتعلقة بالبيئة.
- تحديد أهداف المؤسسة من الجانب البيئي.

أما من المنظور الحكومي فيُعرّف التخطيط البيئي بأنه " مفهوم ومنهج جديد يقوّم خطط التنمية من منظور بيئي، أو بمعنى آخر، هو التخطيط الذي يحكمه بالدرجة الأولى البعد البيئي والآثار البيئية المتوقعة لخطط التنمية على المدى المنظور وغير المنظور؛ يهدف إلى تحسين الاستخدام الفعال للموارد مع الحد الأدنى من التدهور البيئي. والهدف الرئيسي هو تأمين الانسجام بين أهداف التخطيط الإنمائية والأهداف البيئية.

### 2- التنظيم البيئي:

يقصد به تحديد الأدوار والمسؤوليات بشكل واضح، وتحديد الهيكل التنظيمي للوظيفة البيئية ونمط الاتصال مع سائر مستويات المسؤولية في المؤسسة، ويندرج تحت هذه الوظيفة تحديد المسؤوليات التي يجب أن يتحملها كل مستوى من مستويات المسؤولية، فالإدارة العليا يناط بها وضع وتطوير السياسة البيئية والرقابة البيئية، بينما يناط للمستوى التنفيذي تنفيذ الخطط البيئية وبيان جوانب الخلل في هذه الأخيرة ليتم تعديلها بما يضمن صلاحيتها للتطبيق.

### 3- الرقابة البيئية

يقصد بالرقابة بصفة عامة عملية مراجعة الأعمال والإجراءات للتأكد من مدى اتقاقها مع الخطة الموضوعة. وتعد الرقابة البيئية وظيفة هامة من وظائف الإدارة البيئية، وهي إحدى الآليات المهمة التي تساعد على تقادي أية تجاوزات وسلوكيات تؤدي إلى سرعة تدهور البيئة أو استنزافها أو إفسادها.

ويمكن الحديث عن أربعة أنواع من الرقابة البيئية: <sup>23</sup>

- الرقابة الرسمية: وتصدر من الدولة.

<sup>22</sup> رعد حسن الصرف، نظم الإدارة البيئية والإيزو 14000، دار الرضا للنشر، دمشق، 2001، ص 32-33.

<sup>23</sup> محمد الأحمد، الرقابة البيئية في دولة الكويت، حجر الزاوية في تفعيل العمل البيئي حكوميا وتشريعيا وشعبيا ودوليا،

مجلة بيتنا، العدد 54، 2003، ص 12-14،

## الفصل الأول: .....الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي البيئي

- الرقابة التشريعية: وهي نوع من أنواع الرقابة الشعبية لأنها تصدر عن مجلس الشعب.
- الرقابة الشعبية: وتصدر عن المواطنين والجمعيات والمنظمات المختلفة.
- الرقابة الدولية: وتكون ناتجة عن الاتفاقيات والمعاهدات الدولية.

تسعى الرقابة البيئية لتحقيق جملة من الأهداف، أهمها:

1. التأكد من سلامة الإجراءات، والآليات المستخدمة لحماية البيئة وصيانتها في كل مشروعات التنمية الشاملة.

2. كشف أي خلل أو انحراف عن المعايير البيئية الآمنة المتفق عليها في الهيئات والمؤسسات المعنية بشئون البيئة في مرحلة مبكرة، بما يسهل علاج هذا الخلل أو الانحراف في الوقت المناسب ومنع تفاقمه وتصويب المسار داخل الإطار البيئي.

### 4-المراجعة البيئية:

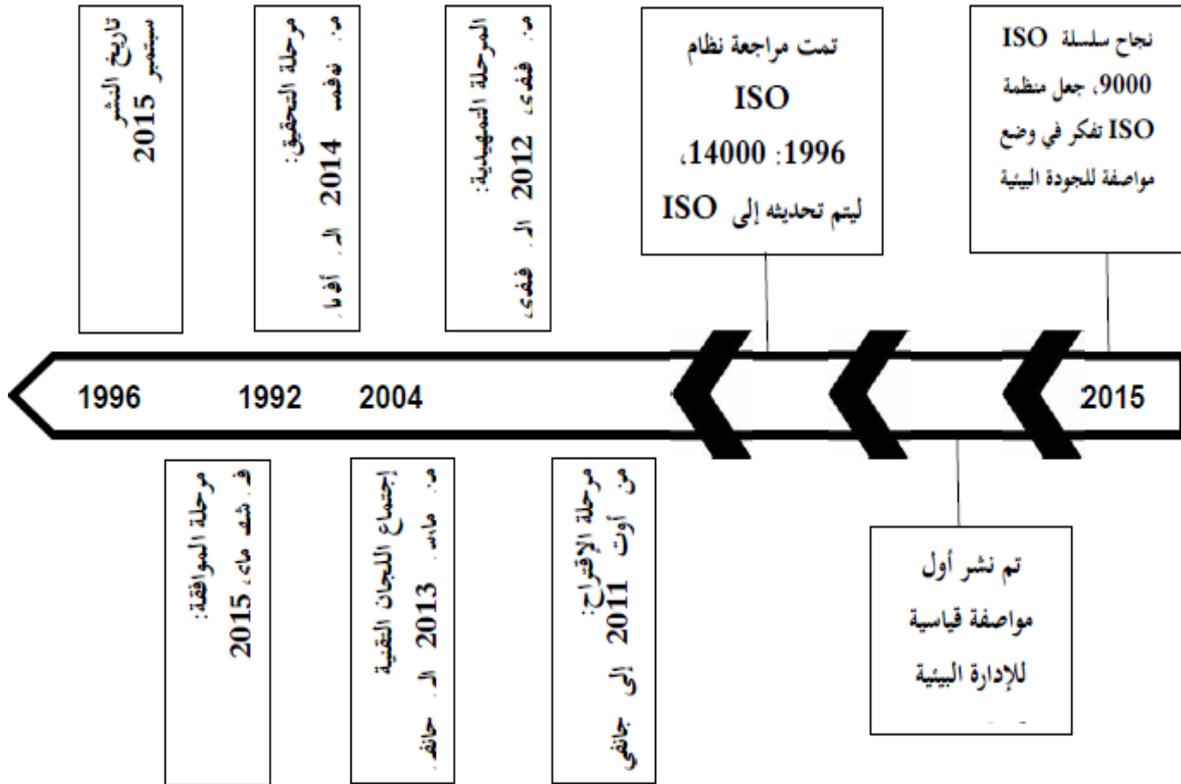
هي عبارة عن آلية موثقة تهدف لتقييم الوضع البيئي للمنظمة بشكل دوري، تعرفها لجنة الاتحاد الأوروبي بأنها " عملية فحص تهدف إلى التأكد من الالتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة بالقائمة البيئية يمكن الاعتماد عليها، وأنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا البيئية المهمة والملائمة".

وتهدف المراجعة البيئية للآتي:

- التأكد من التزام المؤسسة محل المراجعة باتباع القوانين واللوائح ونظم الإدارة البيئية؛
- تقويم فعالية الرقابة على المخالفات القائمة ومعالجتها؛
- تحديد الآثار البيئية للعمليات والمنتجات والخدمات؛
- تحديد الاحتياطات المحتملة في التكلفة نتيجة تقليل المخالفات وإعادة تدوير منتجات المخالفات؛
- تحديد الطرق المرتبطة بتخفيض استهلاك موارد الطاقة والمياه.
- التأكد من أن البيانات التي أعدت بموجبها القوائم البيئية وما تضمنتها من معلومات يمكن الاعتماد عليها وتفصح عن كافة القضايا البيئية.

## الفصل الأول: .....الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي البيئي

الشكل رقم(2): مراجعة نظم الإدارة البيئية



المصدر: مراجعات نظام الإدارة البيئية ISO 14000 على الموقع: [www.iso.org](http://www.iso.org)

إن الشكل السابق يوضح أن مراجعة المواصفة القياسية هو أمر دأبت عليه منظمة ISO14000 منذ طرحها للمواصفة، كما أن عملية المراجعة تتم على مراحل تمتد بين 4 و 5 سنوات، فمنذ نشأتها سنة 1996 تعرضت المواصفة القياسية للعديد من التعديلات، تطلبها التغير الكبير في الأساليب الإدارية وتعدد المشاكل البيئية، كما أدى تطور مفاهيم الجودة إلى تعديلات جوهرية في متطلبات المواصفة القياسية وبالخلاصة فإن هناك 3 إصدارات للمواصفة ISO 14000:

- 1- ISO 14000: الإصدار 1996
- 2- ISO 14000: الإصدار 2004
- 3- ISO 14000: الإصدار 2015

### التعليم البيئي:

التعليم البيئي هو نظام تعليمي يهدف إلى تطوير المهارات البيئية للأفراد المهتمين بالبيئة وقضاياها، والذي من خلاله يحصلون على المعرفة العلمية البيئية والتوجيهات الصحيحة واكتساب المهارات اللازمة للعمل

## الفصل الأول: .....الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي البيئي

بشكل فردي أو جماعي في حل المشكلات البيئية القائمة، والعمل أيضا قدر الإمكان للحيلولة دون حدوث مشكلات بيئية جديدة؛

ويهدف التعليم البيئي إلى ما يلي:

أ- **التوعية** : مساعدة الأفراد والجماعات في اكتساب الوعي والحس البيئي في التعامل مع القضايا البيئية.

ب- **المعرفة** : مساعدة الأفراد والجماعات في اكتساب الخبرات البيئية المتنوعة والحصول على المعلومات الأساسية حول البيئة، مفاهيمها ومشكلاتها.

ت- **التوجيهات** : مساعدة الأفراد والجماعات في اكتساب مجموعة من القيم والمبادئ ذات العلاقة بالبيئة، والتحفيز على المشاركة الفعالة في تحسين وتطوير وحماية البيئة.

ث- **المهارات** : مساعدة الأفراد والجماعات في اكتساب المهارات اللازمة لتمكينهم من تحديد وتعريف المشكلات البيئية وإيجاد الحلول المناسبة لها.

ج- **المشاركة** : المساعدة في تطوير قدرات الأفراد والجماعات على المشاركة الفعالة وعلى كافة المستويات في حل المشكلات والقضايا البيئية المختلفة .

### 6- التدريب البيئي:

يمكن القول أن التدريب البيئي هو نقل للمهارات والتجارب البيئية إلى الأفراد التقنيين الذين يعملون بالقضايا والمسائل البيئية، ويتضمن التدريب البيئي العديد من المجالات، أبرزها ما يلي:

أ- التدريب على إدارة النفايات الخطرة وغير الخطرة .

ب- التدريب على التعامل مع حالات الطوارئ.

ت- التدريب على معالجة النفايات والمياه الملوثة.

ث- التدريب على طرق الرقابة والقياس .

ج- التدريب على عملية المراجعة البيئية.

### 7- الوعي البيئي:

الوعي البيئي هو عبارة عن إدراك الفرد لمتطلبات البيئة، وما يؤدي إلى استنزافها، وإلحاق الضرر بها عن طريق حواسه، وكذلك معرفته بالقضايا البيئية وكيفية التعامل معها .والوعي البيئي لا يتحقق بواسطة التعليم فقط، إنما يتطلب خبرة حياتية طبيعية .وهناك فرق جوهري بين التربية والوعي.

### 8-الاتصال البيئي:

تشير عبارة الاتصال البيئي إلى دراسة وتطبيق كيفية قيام الأفراد والمؤسسات والمجتمعات بتوزيع الرسائل المتعلقة بالبيئة واستلامها وتفهمها واستخدامها وتفاعل الإنسان مع البيئة.

ويمكن تقسيم الاتصال البيئي إلى قسمين رئيسيين:

أ -الاتصال الداخلي ويتضمن العديد من المظاهر ، أهمها ما يلي:

- أ- الاجتماعات الوظيفية التي تناقش القضايا البيئية ومدى تحقيق الأهداف البيئية.
- ب- الرسائل الإخبارية للعمال لضمان استيفاء شروط نظام الإدارة البيئية.
- ت- التقارير الداخلية الدورية عن وضع نظام الإدارة البيئية.

ب -الاتصال الخارجي :ويتضمن بدوره العديد من الجوانب، أبرزها:

- أ- الرسائل البيئية في الموقع الإلكتروني للمؤسسة.
- ب- المحاضرات والملتقيات الخاصة بالبيئة.
- ت- التقارير الخارجية الخاصة بالأداء البيئي.

### 9-نظم المعلومات البيئية:

ويشمل نظام المعلومات البيئية في أي دولة ما يلي:<sup>24</sup>

- أ- نظام معلومات مناطق التنمية الجديدة الخاصة بالبيئة .
- ب- نظام معلومات خطة مواجهة الكوارث البيئية للاستفادة منها في تقييم الكوارث ووضع الخطط المناسبة لمواجهتها والتقليل من أثارها.
- ت- نظام معلومات التلوث الصناعي لاستخدامه كأداة إدارية بواسطة وحدة التفتيش البيئي لتتبع المعلومات الخاصة بالتزام القطاع الصناعي بالقوانين والأنظمة البيئية.
- ث- نظام قاعدة بيانات دراسات تقييم الأثر البيئي للمشروعات .
- ج- نظام إدارة معلومات المواد الخطرة لإدارة وتقييم المخاطر الناجمة عن حوادث المواد الخطرة .
- ح- قاعدة لبيانات الشركات الحاصلة على الأيزو 14000 وغيرها من شهادات الجودة البيئية .
- خ- قاعدة بيانات الجمعيات غير الحكومية العاملة في مجال البيئة.
- د- استخدام نظم المعلومات الجغرافية لبناء نظام خاص بالمخلفات الصلبة.

### 10-التقويم البيئي:

يعرف التقويم البيئي بأنه: "الإجراءات العملية أو المنهجية التي تصمم من خلال معرفة الآثار البيئية لأي نشاط تنموي على البيئة وعلى الصحة البشرية ."  
ويقصد بالتقويم البيئي، تقويم الآثار البيئية، وتعتبر هذه الأخيرة أداة مهمة لأسلوب الإدارة البيئية المتكاملة والاستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية والمعنوية،  
لضمان تنمية اقتصادية متواصلة ولضمان حاجات الوقت الحاضر مع حماية البيئة للأجيال القادمة.

<sup>24</sup> رشيد علاب، مرجع سابق ص32.

### الفرع الثالث : المحاسبة البيئية

#### أولا/ ماهية المحاسبة البيئية

أصبحت المنظمات المهنية وجماعات المستهلكين أكثر تشددا واهتماما بفحص مدى التزام المؤسسات بالنظم والقوانين البيئية وذلك بهدف تحسين الأداء البيئي، وحتى يتسنى للمؤسسة ذلك لابد من دمج القضايا البيئية إلى المحاسبة بفروعها، ما أدى إلى ظهور المحاسبة عن البيئة وسنحاول التعرف عليها وذلك من خلال النقاط التالية:

**مفهوم المحاسبة البيئية:** قبل التطرق لمفهوم المحاسبة البيئية نود أن نوضح ما يلي:

**أولا - أسباب نشأتها:** إن نشأة المحاسبة البيئية ترجع إلى الضغوط التي مارستها المنظمات الدولية على المؤسسات من أجل الاهتمام بقضايا البيئة وهي كما يلي:<sup>25</sup>

**أ - ضغوط سلسلة القيمة:** وهي الضغوط التي تمارسها الشركات كبيرة الحجم على مورديها لحثهم على الالتزام بنظم الإدارة البيئية الصادرة عن منظمة التوحيد القياسي ISO للمنتجات.

**ب - ضغوط الإفصاح:** وهي الضغوط التي يمارسها الأطراف أصحاب المصلحة على المؤسسات من أجل ضرورة الإفصاح عن الأداء البيئي في التقارير المالية السنوية، أو الإفصاح الاختياري في تقارير الأداء البيئي للشركة وفقا لما يعرف بمبادرات الإفصاح العالمية.

**ج - ضغوط مالية:** وهي تلك الضغوط المتولدة من نمو الوعي العالمي بالمسؤولية الاجتماعية للاستثمارات، ونظم تصنيف الاستثمارات في هذا المجال مثل مؤشر دو جونز المستدام.

**د - ضغوط قانونية:** وهي تلك الضغوط التي تمارسها الجهات الرقابية والقانونية بالدول المختلفة لتقليل معدلات المؤسسات للمواد الخطرة والسامة أو الملوثة للبيئة، وكذلك تقليل معدلات انبعاث الغازات السامة.

**هـ - الضغوط الضريبية:** وهي قيمة الضرائب التي تفرضها الحكومات على استخدام المواد الضارة بالبيئة مثل ضريبة الكربون وغيرها من الضرائب المماثلة التي تهدف إلى الحد من الأضرار بالبيئة.

**و - الضغوط التجارية والاتفاقيات الدولية:** للحد من التلوث البيئي مثل بروتوكول كيتو.

**ثانيا/ أهم المسميات التي عرفت بها المحاسبة المتعلقة بالبيئة:** نتيجة لضغوطات التي ذكرناها سابقا والمتزايدة من أطراف متعددة اتجاه مشكلات التلوث البيئي، الأثر في دفع المؤسسات نحو الاهتمام بالمحاسبة عن البيئة، حيث أطلقت العديد من المسميات على اهتمام المحاسبة بكيفية القياس والتقرير عن البيئة والموارد الطبيعية منها:<sup>26</sup>

<sup>25</sup> عز الدين فكري تهايمي، الإطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، القاهرة، العدد الثامن، يناير 2011 ص 329-330.

<sup>26</sup> عوض لبيب فتح الله الديب، المحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية في ضوء المبادئ المحاسبية الحالية مع الإشارة إلى مصر، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 33 ، ملحق العدد الثاني، سبتمبر 1996 ، ص40.

أ -التخضير: حيث ظهر هذا المصطلح في العقدين الأخيرين عن البيئة ومشكلاتها وأطلق على كل ما يراعى بالبعد البيئي أو التنمية المستدامة بهذا الوصف.

ب -المحاسبة الخضراء: تهتم بمجال واحد من مجالات المحاسبة البيئية وهو المحاسبة عن عناصر التنوع البيولوجي.

المحاسبة الايكولوجية: يشير إلى إعداد الحسابات باستخدام الوحدات المادية على المستوى الجزئي، إلا أن مصطلح المحاسبة البيئية هو أكثر المصطلحات تعبيراً عن اهتمام المحاسبة بكافة القضايا البيئية.

### ثالثاً/ أهم التعريفات للمحاسبة البيئية :

تعددت التعريفات التي تعرف المحاسبة البيئية نذكر منها: تعريف مجمع المحاسبين الإداريين الكندي والذي عرف المحاسبة البيئية بأنها "تحديد وقياس وتخصيص التكاليف البيئية لأخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية ثم توصيل المعلومات الخاصة بهذه التكاليف للأطراف المستفيدة منها ".  
وبتحليلنا لهذا التعريف يتضح لنا أنه تم حصر المحاسبة البيئية في التكاليف البيئية لما لها من دور في اتخاذ القرارات بالنسبة للأطراف المعنية.

كما عرفت المحاسبة البيئية من خلال دورها إلى ما يلي:<sup>27</sup>

من خلال علم المحاسبة المالية" بأنها إعداد التقارير المالية المتعلقة بالبيئة من أجل الأطراف الخارجية باستخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها".

من خلال علم المحاسبة الإدارية" بأنها الأداة التي يستخدمها مديرو الأعمال في اتخاذ القرارات المرتبطة برأس المال، وتحديد التكاليف، وتصميم العمليات والمنتجات، وتقييم الأداء، بالإضافة إلى أنها الأداة الخاصة باتخاذ القرارات المرتبطة بالمستقبل".

من خلال الأداء البيئي" بأنها الأداة الرئيسية التي توجه مديري المؤسسات نحو الحد من التلوث والفاقد ودعم الإدارة في تخفيض التكاليف البيئية من خلال تطبيقات الحد من التلوث والفاقد، حيث أنها تختص بالتعرف على التكاليف البيئية وإدراجها في التقارير المالية للمؤسسة، ومن ثم تحصل المؤسسة على فوائد من الإفصاح عن هذه التكاليف لعل أهمها تقليل التأثيرات البيئية"  
من التعريفات السابقة يتضح لنا ما يلي:

أ -امتدت تلك التعريفات إلى الجذور البيئية الحقيقية للمحاسبة من خلال التوضيح بأن المحاسبة البيئية هي النطاق الكلي للمحاسبة من أجل حماية البيئة بما يتضمنه ذلك من محاسبة مالية وإدارية وكذلك من خلال الأداء البيئي.

<sup>27</sup> عنايات حامد محمد عطية، تفعيل دور نظم المحاسبة والإدارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، ببها العدد الثاني، 2003 ، ص312.

## الفصل الأول: ..... الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي البيئي

ب- تتم المحاسبة البيئية بفحص أثر منتجات وخدمات وأنشطة المؤسسة على الجهات المختلفة المهمة بالمؤسسة ومدى تأثرهم بها، وقياس تلك التأثيرات بطريقة صحيحة تمكن من اتخاذ قرارات رشيدة تساعد على حماية البيئة.

ج- تتطلب المحاسبة البيئية تنبؤ المؤسسات بالآثار البيئية المحتملة لأنشطتها، ومن ثم تتنبأ بالالتزامات المتعلقة بها واحتياطات الخطر البيئي، كذلك الاهتمام بقرارات تقييم الاستثمار للحد من الآثار العكسية على البيئة.

### رابعاً/ مستويات ممارسة المحاسبة البيئية :

ومن خلال التعريفات السابقة للمحاسبة البيئية توصلنا إلى أنه يمكن ممارستها على مستويين هما:

أ - **مستوى الاقتصاد القومي** : وتعني تحديد وقياس استهلاك الموارد الطبيعية (المتجددة وغير المتجددة) للدولة وكذلك تقييم مخزونها في نهاية كل فترة، بغرض التخطيط والرقابة وصنع القرارات على المستوى القومي.

ب - **مستوى المؤسسة** : وممارسة المحاسبة البيئية على مستوى المؤسسة لها اتجاهان فالأول ممارسة المحاسبة البيئية بغرض ترشيد قرارات الأطراف الخارجية (المحاسبة المالية البيئية)، والثاني ممارسة المحاسبة البيئية بغرض ترشيد قرارات إدارة المؤسسة (محاسبة نظم الإدارة البيئية).

وكنتيجه لما سبق تجدر الإشارة إلى أن علم المحاسبة وتطبيقاته فقد سائر التطورات الاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية، وهذا ما أدى إلى تطور وظائف المحاسبة وتطور معها عمل المحاسب الذي تلقى عليه المسؤولية في إعداد وعرض المعلومات المحاسبية التي تساعد على اتخاذ القرارات، وهذا ما يؤدي بناء إلى القول بأن الضغوطات التي ذكرنا سابقاً لم تكن لوحدها التي أدت لظهور المحاسبة البيئية، وإنما هناك مجموعة من الأسباب والمبررات التي أدت إلى وجودها أيضاً.

ومن هنا يبرز الدور المحاسبي لمواجهة المشاكل البيئية خصوصاً في ظل الوعي المتنامي من قبل المؤسسات المختلفة بضرورة الاهتمام بالعلاقة الوثيقة ما بين التنمية والبيئة حيث أن المنافع الناتجة من النشاط والتي تؤثر على الدخل القومي لا تعد منفعة حقيقية إذا لم تأخذ العناصر البيئية بالاعتبار وإدراج التكاليف البيئية ضمن تكلفة المنتج النهائي ونوضح ذلك من خلال النقاط التالية:

### دواعي الاهتمام بالمشاكل البيئية محاسبياً

إن ضرورة وجود أنظمة محاسبية تهتم بالمشاكل البيئية لم ينشأ من فراغ، وإنما كانت هناك الكثير من الأسباب نحاول توضيحها في ما يلي:

(1) \*أسباب تتعلق بالمسؤولية البيئية: هناك أسباب جعلت من المسؤولية البيئية قضية رأي عام ومنها ما يلي:<sup>28</sup>

<sup>28</sup> نادية عبد الحليم راضي، مساهمة النظم المحاسبية في التقرير والإفصاح عن الأداء البيئي لمنظمات الأعمال، المجلة العلمية لكلية التجارة، فرع البنات، جامعة الأزهر، القاهرة، العدد التاسع عشر، ديسمبر 2001، ص 430.

## الفصل الأول: .....الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي البيئي

- زيادة الاهتمام بالبيئة والمحافظة عليها بعد التطور الكبير الذي حدث في تكنولوجيا الصناعة وما سببته المشروعات من تلوث للبيئة نتيجة قيامها بالتخلص من مخلفات التشغيل، مما أدى إلى محاولة إلزام المشروعات بمسؤوليتها في الحفاظ على البيئة من هذا التلوث.
  - ظهور نظرة جديدة اتجاه استمرار المشروع، حيث أصبحت تلك الاستمرارية مرتبطة بتلبية احتياجات المجتمع المحيط بالمشروع.
  - محاولة المؤسسات تجنب التدخل الحكومي في شؤونها سواء عن طريق إصدار القوانين التي تلزم المؤسسات أو تعرضها للغرامات عند المخالفة.
- (2)\*أسباب تتعلق بالمؤسسة: إن دمج البعد البيئي في سياسات التنمية الاقتصادية لمواجهة المشاكل البيئية والوصول إلى تحقيق التنمية المستدامة يتطلب قيام المؤسسة بما يلي:<sup>29</sup>
- أ - مشاركة المحاسبين والخبراء الماليين في التخطيط طويل الأجل من أجل تحسين الجودة البيئية.
  - ب - إدماج البعد البيئي في خطط التنمية.
  - ج - فرض رسوم تلوث ومن ثم استخدام مثل هذه الرسوم في حل المشاكل الناتجة عن التلوث من جهة ولتشجيع الحد من التلوث من جهة أخرى.
  - د - الحد من إنتاج النفايات بحيث لا يتعدى قدرة تحمل البيئة على استيعابها وزيادة فعالية استخدام الموارد وزيادة الموارد المتجددة لتعويض عن الموارد الناضبة.
  - هـ - دمج الأبعاد البيئية مع التنمية على مستوى التخطيط.
  - و - إن تقييم الآثار البيئية للمؤسسة قبل البدء في تنفيذه يعطي أبعاداً جديدة لقيمة الموارد واستخدامها على أساس تحليل التكلفة والعائد وكيف يمكن المحافظة عليها بالإضافة لتحقيق هدف المحافظة على البيئة.

### خامساً/ إطار المحاسبة عن البعد البيئي :

إن العلاقة ما بين التلوث البيئي والمحاسبة تتمثل في دور النظام المحاسبي في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات وتقييم الأداء، وإن الهدف الأساسي من محاولة إخضاع الأداء البيئي للمؤسسة للإطار النظري للمحاسبة في التوصل إلى نظام محاسبي متخصص يعمل على قياس وتسجيل الأنشطة البيئية ومراجعتها والإفصاح عنها في التقارير المالية لتلبية احتياجات الأطراف المستفيدة بكافة قطاعاتها من المعلومات التي تساعد في تقييم وفاء المؤسسة بمسؤوليتها اتجاه البيئة فلقد أدى زيادة الاهتمام بالشؤون البيئية إلى أن ينادي المهتمون بمهنة المحاسبة بتعديل المحاسبة لتشتمل على حسابات جديدة تساير المستجدات البيئية.<sup>30</sup>

<sup>29</sup> Roger Burritt, Stefan Schaltegger, "Eco – Efficiency in Corporate Budgeting", Environmental Management and Health Journal, vol.12. Issue :2, p 158.

<sup>30</sup> Mathews, M.R, "Social and Environmental Accounting: A Practical Demonstration of Ethical Concern Journal of Business Ethics, vol.14. no.8, Aug.1995: p 665.

ولكي يواجه المحاسب مشاكل الاعتراف والقياس والتقير لآبد من وجود سجلات خاصة بالأنشطة البيئية والعقود والارتباطات المتعلقة بها، وآبد من تطبيق الإجراءات اللازمة لتوفير الرقابة على المستندات الهامة في هذا المجال مثل دراسات الجدوى البيئية الخاصة بمشروعات المؤسسة والعقود الخاصة بإنشائها، وسجلات التلوث البيئي والسجلات القانونية، والإرشادات والترتيبات الواردة من الجهات الحكومية المختصة وذلك بهدف تخفيض أو منع المسؤولية القانونية، ويتضمن ذلك الملفات المتعلقة بقضايا البيئة لصالح أو ضد المؤسسة<sup>31</sup>، ومن الصعب قياس المساهمات البيئية مباشرة بمقياس كمي موحد يتفق عليه الجميع، ويعكس أبعادها المختلفة الهامة بما يحقق هدف القياس، وعند قياس مساهمات المؤسسة في المجال البيئي يجب التفرقة بين:<sup>32</sup>

**أولاً - المساهمات الموجبة:** وهي ترتبط بقيام المؤسسة بالوفاء بمسؤوليتها الاجتماعية عن تحقيق المستويات القياسية لاستخدام الموارد الطبيعية والمستويات القياسية للتلوث .

**ثانياً - المساهمات السالبة:** وهي تنشأ في حالة الإسراف في استخدام الموارد الطبيعية عند عدم قيام المؤسسة بأي عمليات للرقابة على التلوث، وإذا كانت الرقابة بصفة جزئية مما يؤدي إلى تراكم مسببات التلوث كبيرة.

**(3)\* تأثير المشاكل البيئية على النظم المحاسبية :** إن اهتمام المحاسبة بمشكلة تلوث البيئة وما يترتب عليها من آثار، سوف يؤدي إلى تطوير وتعديل بعض المفاهيم والأدوات المحاسبية مثل:<sup>33</sup>

**أولاً - تأثير الجانب البيئي على دراسة الجدوى:** ينبغي عند إجراء الدراسة الفنية للمؤسسة تحديد مدى ملاءمة التكنولوجيا للبيئة المحلية والآثار البيئية المتوقعة للمؤسسة، أما في مرحلة دراسة الجدوى والتي تركز على مقابلة التدفقات النقدية الداخلية والخارجة فتراعى تكاليف الأضرار البيئية واعتبارها ضمن التدفقات الخارجة.

**ثانياً - تأثير الجانب البيئي على الموازنة الاستثمارية:** عند قيام المؤسسة بإعداد الموازنة الاستثمارية، يجب أخذ المتغيرات التي تتعلق بالتلوث في الحسبان ومن هذه المتغيرات:

أ - ضرورة مراعاة البعد الزمني المتوقع للبدائل المقترحة مع عدم تجاهل أثر مشكلة التلوث على ذلك.

ب - إدراج التكلفة الرأسمالية للتحكم في التلوث في الفترة القادمة ضمن بنود الموازنة الاستثمارية.

**ثالثاً - تأثير الجانب البيئي على محاسبة المسؤولية:** ينبغي أن يكون هناك اتساق بين مسؤولية إحداث التلوث أو منعه، مع ما يستلزمه ذلك من نفقات، مع سلطات الإدارية المختلفة للمؤسسات، ذلك أن بعض

<sup>31</sup> نادية عبد الحليم راضي، مرجع سبق ذكره، ص 432 433.

<sup>32</sup> محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان، دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1992، ص 397.

<sup>33</sup> نعيم فيهم حنا، التكاليف البيئية الاستثمارية وآثارها على معلومات القوائم المالية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد الثلاثين، يناير 2008، ص 100-101.

النفقات المتعلقة بمنع التلوث يسهل تخصيصها لأحد مراكز المسؤولية والبعض الآخر لا يمكن تخصيصها إلا للمؤسسة ككل.

رابعاً - تأثير الجانب البيئي على معالجة التكاليف البيئية ضريبياً: تتم المعالجة الضريبية للتكاليف البيئية كما يلي:

أ - المبالغ المدفوعة كمساهمات للحكومة وأجهزة حماية البيئة لا توجد مشكلة بالنسبة لها حيث تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم، والمساهمات للهيئات الخاصة أو إقامة مشروعات في البيئة المحيطة مثل التشجير أو التطهير وغيرها ينبغي اعتبارها من التكاليف الواجبة الخصم بالكامل وليس في حدود النسبة المسموح بها كتبرعات.

ب - تكاليف اتخاذ القرارات البيئية مثل تكاليف تصميم المنتجات الجديدة الأقل إضراراً بالبيئة، أو تطوير تصميم المنتجات الحالية لملاءمة متطلبات البيئة وما يترتب عليها من تعديلات في خطوط الإنتاج أو اهتلاكها في فترة أقل.

خامساً - تأثير الجانب البيئي على النظام المحاسبي المالي: إن إدراج الجانب البيئي في محاسبة المؤسسات يثير العديد من المشكلات ذات البعد المحاسبي منها مشكلة قياس الموارد (الأصول) الطبيعية الداخلة في الإنتاج، والمشاكل الخاصة بإعادة تويب عناصر التكاليف و الالتزامات البيئية، وكذلك المشاكل الخاصة بالإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي للمؤسسة .

سادساً - تأثير الجانب البيئي على المحاسبة الإدارية: إن توفير المعلومات المحاسبية البيئية للإدارة أصبحت في ظل التحديات البيئية المعاصرة على قدر كبير من الأهمية لرفع كفاءتها عند قيامها بوظائفها بصفة عامة، وبتخاذ القرارات بصفة خاصة وتهدف المحاسبة الإدارية إلى مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقويم الأداء بشكل يعكس كل من الحقائق البيئية والاقتصادية للمؤسسة.

وقبل التعرف عن المحاسبة البيئية بشيء من التفصيل، فإن الأمر هنا يحتاج إلى التأكيد على مدى مناسبة الأهداف والمفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية مع المحاسبة البيئية.

سادساً/ معوقات تطبيق المحاسبة البيئية:

إن أهم معوقات ومشاكل تطبيق المحاسبة البيئية ما يلي:<sup>34</sup>

أولاً: قلة الوعي البيئي.

ثانياً: عدم وجود معايير محاسبية أو قوانين ملزمة بتحمل أو بالاعتراف بالمسؤوليات البيئية.

ثالثاً: مشكلة القياس المحاسبي والتي تتمثل في كيفية تحويل بيانات نوعية للتلوث إلى بيانات كمية مقاسه بوحدة نقدية، لتحقيق متطلبات الاعتراف والقياس والتسجيل والإفصاح في المحاسبة.

<sup>34</sup> عفاف إسحق ، عفاف إسحق ، المحاسبة البيئية الإطار الفكري ومقومات التطبيق، مؤتمر جامعة فيلاديفيا، كلية العلوم

الإدارية والمالية، الأردن، 2007 ، ص431 .

**رابعاً:** مشكلة الآثار البيئية الضارة غير المنظورة، والتي يمكن أن لا تظهر في الوقت الحالي وقد تظهر في المستقبل القريب أو البعيد، حيث لا يمكن التنبؤ بها أو بحجم الأضرار الناتجة عنها، على سبيل المثال، الأضرار الصحية التي قد تسببها أنظمة الاتصالات الخلوية.

**خامساً:** مشكلة حصر الأضرار البيئية، ففي بعض الصناعات لا يمكن حصر الأضرار البيئية المتسببة عنها، فيمكن أن تسبب بعض الصناعات كوارث بيئية ضخمة لا مجرد أضرار محدودة، على سبيل المثال، إنتاج منتجات قد تسبب عدة حالات تلوث كالمشاكل الصحية المزمنة للإنسان، أو التسبب في انقراض نوع معين من الحيوانات أو النباتات، مما يوجد صعوبة في قياس الأضرار بوحدات نقدية.

**سادساً:** مشكلة التكلفة، إن تحميل التكلفة البيئية على تكلفة المنتج سيؤثر على جوانب عدة، وذلك لارتباط تلك التكلفة بالقدرة التنافسية الحالية، مما يؤدي ذلك إلى رفع تكاليف المنتجات وبالتالي أسعارها، مما قد يضعف القدرات التنافسية على مستوى التبادل الدولي وهنا قد يظهر المزيد من الحروب التجارية.

**سابعاً:** مشكلة الموضوعية، حيث أن الجهة التي ستقدم المعلومات عن التلوث البيئي تتمثل في العنصر البشري والذي غالباً ما يحكمه عنصر التقدير الشخصي.

### سابعاً/ مقومات تطبيق نظام المحاسبة البيئية

يبدل المفكرون وأصحاب وملاك المؤسسات جهداً كبيراً من أجل تطوير أساليب حماية البيئة، وهذا بعد اقتناعهم بأن مسؤولية حماية البيئة سواء داخل وخارج المؤسسة تقع على عاتقهم، وأن الاستمرار في استنزاف وتلويث الموارد البيئية سيهدد وجودهم في المستقبل، حيث أن البيئة تعتبر المصدر الأساسي لكافة مواردهم، والإضرار بها ليس إضراراً بالمجتمع فحسب ولكنه سيمتد إلى الضرر الاقتصادي لمؤسساتهم ومصالحهم، وهذا ما أدى إلى ضرورة وجود أنظمة محاسبية تهتم بالمجالات البيئية، وسنحاول توضيح مقومات تطبيق نظام المحاسبة البيئية في المؤسسة من خلال النقاط التالية:

**نظام المحاسبة البيئية:** يمكن تصنيف نظام المحاسبة البيئية بصفة عامة كما يلي:<sup>35</sup>

**أولاً - المحاسبة المالية البيئية:** ومجال اهتمام هذا الفرع هو فهم وإدراك وترجمة التأثيرات على النظام المحاسبي التقليدي في المؤسسة بهدف إعداد التقارير المالية اللازمة للأطراف الخارجية لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية وتقييم الأداء البيئي للمؤسسة، وهذه التقارير كما هو معلوم يجب أن تعد وفقاً للمعايير المحاسبية حتى تكون قابلة لمقارنة وموضوعية وعادلة وغيرها من خصائص المعلومات المحاسبية. ويتأسس نظام المحاسبة المالية البيئية على ثلاثة عناصر رئيسية هي مدخلات النظام وآليات المعالجة ومخرجاته، وتتكون المدخلات من ثلاثة عناصر هي:<sup>36</sup>

<sup>35</sup> عز الدين فكري تهامي، مرجع سبق ذكره، ص. 334.

<sup>36</sup> محمود يوسف الكاشف، اتجاهات تطوير القياس والإفصاح المحاسبي نحو نظام متكامل للمعلومات البيئية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 32، العدد 2009، ص. 145.

## الفصل الأول: .....الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي البيئي

أ - مجموعة الفروض والمفاهيم والمبادئ التي تكون الإطار النظري للمحاسبة المالية البيئية كعلم يسعى إلى قياس والتقرير عن الآثار البيئية لأنشطة المؤسسة.

ب - العمليات والأنشطة المتسببة في إحداث آثار أو منافع بيئية، والتي تمثل الأساس في تحديد وتصنيف النفقات والإيرادات البيئية المترتبة على هذه الأنشطة.

ج - المحاسب البيئي يكون ملم بالمفاهيم والفروض والمبادئ المتعلقة بالمحاسبة البيئية ولديه القدرة على تطبيقها.

أما بالنسبة للمعالجات المحاسبية المتعلقة بعمليات القياس فتتأسس على تحليل العمليات التي يترتب عليها آثار بيئية وتسجيلها في ضوء المفاهيم الواضحة لما هو بيئي وغير بيئي، ومن ثم فتح حسابات للمصروفات والإيرادات البيئية وغير البيئية بدفتر الأستاذ، على أن يتم إعداد تقارير مجزأة يتم خلالها الفصل بين الإيرادات والتكاليف المترتبة على النشاط الاقتصادي، وتلك التي تعود إلى الآثار البيئية لأنشطة المؤسسة.

ثانيا - **المحاسبة الإدارية البيئية**: ومجال اهتمامها هو حصر وقياس وتحليل التكاليف والإيرادات البيئية الناتجة عن أنشطة المؤسسة بهدف توفير البيانات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء فيما يتعلق بالبعد البيئي سواء على مستوى المؤسسة ككل أو على مستوى الأقسام والعمليات والأنشطة الداخلية. وفقا لما أورده تقرير الأمم المتحدة المتعلق بسياسات وروابط المحاسبة البيئية الصادر عام 2001 تتكون المحاسبة الإدارية البيئية من سبعة عناصر هي:

أ - محاسبة التكاليف البيئية.

ب - المحاسبة عن المنافع البيئية.

ج - الموازنة النقدية البيئية.

د - تقييم الاستثمارات النقدية البيئية.

هـ - تقييم الاستثمارات المادية البيئية.

و - المحاسبة عن تدفق المواد والطاقة.

ثالثا - **محاسبة الموارد الطبيعية**: ومجال اهتمامها هو المحاسبة عن موارد البيئة الطبيعية تمهيدا لإدماجها في المحاسبة القومية، وتتمثل مخرجاتها في تقارير عن التدفقات المرتبطة بالموارد الطبيعية بقيم كمية ومالية ومن ثم حجم المخزون من هذه الموارد وما قد يرد عليها من التزامات أيضا، ومعلومات أخرى لأغراض المحاسبة القومية.

رابعا - **المحاسبة المستدامة**: ومجال اهتمامها هو دراسة المعلومات المالية والفيزيائية المتعلقة بالبيئة في سياق المفهوم الواسع للمحاسبة عن الرفاهية المستدامة، أو كما يطلق عليها بعض الكتاب حيث يتعرضون لها في سياق المحاسبة الإدارية البيئية في كثير من الأحيان أيضا.

## الفصل الأول: .....الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي البيئي

**خامسا -المراجعة البيئية :** يهدف نظام المراجعة البيئية إلى تقييم مدى توافق الأداء البيئي للمؤسسة مع المعايير البيئية والمتطلبات والالتزامات التشريعية، وما هي فرص التحسين المتوقعة للأداء البيئي للمؤسسة، والتأكد من صحة وسلامة الحسابات البيئية ومدى الالتزام بقواعد القياس والإفصاح السليم عن المعلومات البيئية في ضوء المعايير البيئية والمحاسبية، وتنقسم المراجعة البيئية إلى مراجعة إدارية بيئية ومراجعة حسابات بيئية وتشمل مراجعة داخلية ومراجعة خارجية وتهدف المراجعة الإدارية البيئية إلى التأكد من الالتزام بالسياسات البيئية للمؤسسة وتنفيذ البرامج والالتزام بالإجراءات التي تحكم الممارسات البيئية السليمة في ضوء السلطات والمسؤوليات المحددة للمسؤولين عن تحسين الأداء البيئي الحالي والمستقبلي. أما بالنسبة لمراجعة الحسابات البيئية فتشمل المراجعة الداخلية، ويتولاها موظفون مدربون من المؤسسة ويتطلب القيام بالمراجعة الداخلية للحسابات البيئية تحديد:

أ - نطاق عملية المراجعة والجدول الزمني للتنفيذ والأساليب التي تستخدم.

ب - أعضاء فريق المراجعة ودور ومسؤولية كلا منهم.

ج - المؤهلات والخبرات الواجب توافرها في عضو الفريق.

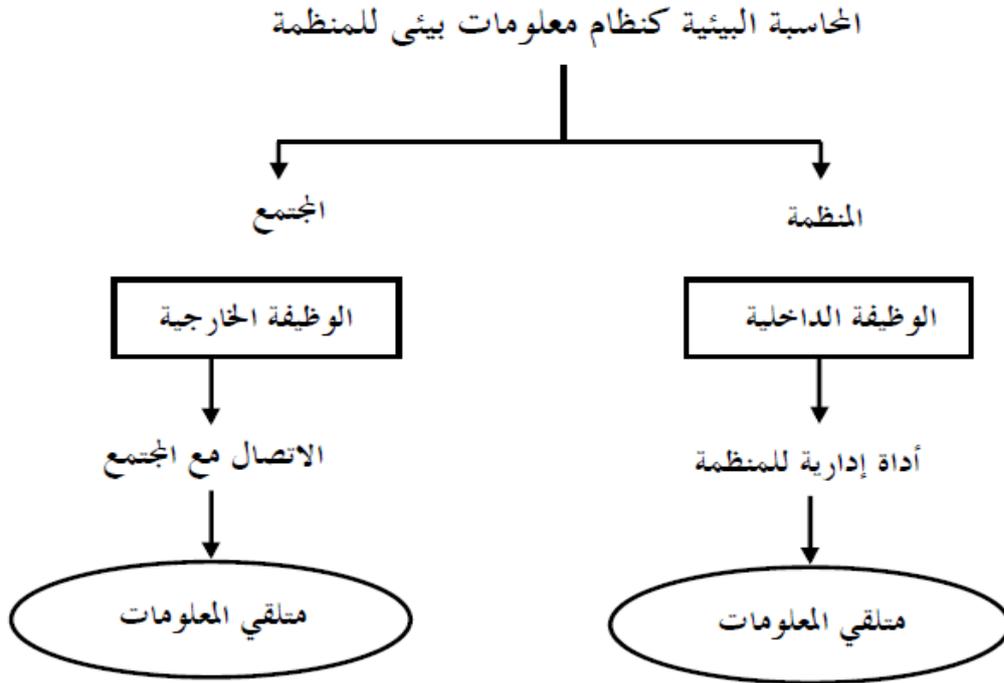
د -شكل تقرير مراجعة الحسابات والجدول الزمني لاستعراض وتقديم المعلومات المتعلقة بنتائج المراجعة.

هـ -المسؤولية عن الإبلاغ بنتائج عملية المراجعة.

و -المسؤولية عن اتخاذ الإجراءات الوقائية والتصحيحية.

**ثامنا/ المحاسبة البيئية كنظام معلومات بيئي :** حيث يتم تصنيف العمليات المتوقع أن تتأثر بالمحاسبة البيئية إلى وظيفة داخلية، وأخرى خارجية، وتساعد الوظيفة الداخلية للمحاسبة البيئية على إدارة المصروفات البيئية وتحليل الآثار المرتبطة بتكاليف المقاييس البيئية، كذلك تشجيع الاستثمارات ذات الكفاءة والفعالية البيئية، وبالنسبة للوظيفة الخارجية للمحاسبة البيئية فإنها تساعد على توصيل كافة المعلومات البيئية للأطراف الخارجية من أصحاب المصالح المختلفة لاتخاذ القرارات . ويوضح الشكل التالي المحاسبة البيئية كنظام معلومات بيئي للمؤسسة:

الشكل رقم (3): المحاسبة البيئية كنظام معلومات بيئي



المصدر: عنايات حامد محمد عطية تفعيل دور نظم المحاسبة والإدارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، بنها العدد الثاني، 2003 ، ص333.

بالنسبة للاستخدام الداخلي يتم اختيار أهداف المؤسسة، ويتم تحديد وقياس المصروفات البيئية المتعلقة بالحفاظ على البيئة، وتحليل المبالغ المستترة من أجل تحسين كفاءة الأداء البيئي ونمو المؤسسة، وعمل نظام إدارة بيئية دقيق. وعليه إذ يمكننا القول بأن وجود نظام للمحاسبة البيئية داخل المؤسسات أصبح أمراً ضرورياً، ويمكن أن يكون إجبارياً على المؤسسات الصناعية بمختلف أنواعها وذلك نظراً لتأثيرها العالي على البيئة، وهذا ما يدعونا للتعرف على عوامل نجاح نظام المحاسبة البيئية.

تاسعا/ عوامل نجاح نظام المحاسبة البيئية :

نقوم بتوضيح أهمية وجود نظام المحاسبة البيئية ومكوناته:

أولاً - أهمية وجود نظام المحاسبة البيئية: إن وجود نظام المحاسبة البيئية بالمؤسسات له أهمية بالغة ويرجع ذلك إلى مجموعة من الاعتبارات منها:<sup>37</sup>

<sup>37</sup> عماد محمد رياض أحمد، مدى مسؤولية مراقب الحسابات في التقرير عن المراجعة البيئية وأثر ذلك على مستخدمي

التقرير - دراسة تطبيقية رسالة ماجستير، معهد البحوث والدراسات البيئية، جامعة عين شمس، ص21 .

أ - أن استمرار وتطور مهنة المحاسبة مرتبط بتلبية احتياجات المجتمع من المعلومات الاجتماعية والتي أصبحت مطلباً ضرورياً وملحاً بجانب المعلومات المالية.

ب - أن الاتجاه السائد في الوقت الحالي هو تحميل المؤسسات بنفقات المحافظة علي البيئة بدلاً من تحميل عبئها علي المجتمع، الأمر الذي يترتب عليه معالجة البيانات المرتبطة بالأنشطة البيئية من خلال الوظيفة المحاسبية للمشروع.

ج - أن كثيراً من المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية ذات طابع كمي ومالي وتؤثر جوهرياً علي أصول المؤسسة ونفقاتها والتزاماتها ومن ثم فهي تندرج ضمن عمل المحاسب.

د - إن عدم قيام المحاسبين بتقديم معلومات عن آثار أنشطة المؤسسات علي البيئة والمجتمع إنما يعني ضمناً تأييد وتشجيع المؤسسات التي تقوم بتلويث البيئة ومعاقبة المؤسسات بتخصيص جزء من مواردها للحد من التلوث.

هـ - تقليل المخاطر البيئية علي المؤسسات بسبب ردود الأفعال الرسمية والشعبية مثل تخفيض استهلاك سلع معينة وحظر أنشطة معينة مع تشجيع أنشطة أخرى أقل ضرراً. ويمكن تفعيل نظام المحاسبة البيئية الذي يتلاءم مع متطلبات المراجعة البيئية، من خلال تطوير الأساليب الفنية التي تتطلبها التطبيق العملي للمحاسبة البيئية، وتقييم هذا النظام بطريقة منظمة وموضوعية تمكن من حصر وتقييم وقياس الأحداث والعمليات البيئية ذات الأثر المالي والوفاء بالحاجات المعلوماتية للمستفيدين الداخليين والخارجيين<sup>38</sup>.

ثانياً - مقومات نظام المحاسبة البيئية: ويمكن اعتبار نظام المحاسبة البيئية كأى نظام للمعلومات، وبذلك فإنه يتكون من ثلاثة عناصر أساسية: مدخلات، تشغيل، مخرجات، وتعتبر القوائم المالية هي المخرجات أو الناتج النهائي للنظم.

### الفرع الرابع: الجباية البيئية

أولاً - الضريبة البيئية: النشأة، المفهوم، الأشكال و الأهداف:

#### 1-نشأة الضريبة البيئية:

تعود أولى الدراسات الاقتصادية التي تصورت مفهوم الضريبة البيئية إلى العام 1920 ، وذلك عندما نشر عالم الاقتصاد البريطاني " آرثر سيسيل ييغو " كتابه المشهور " اقتصاد الرفاهية" ، وفيه يعالج " البعد الخارجي " أو "التأثير الخارجي "لفعل الانتاج أو الاستهلاك .ويأخذ الكاتب كمثال شظايا الفحم الحجري المتطايرة التي تصدرها القاطرات البخارية، وهي كناية لقطع من الفحم المتأجج تتطاير أحيانا من المداخن وتسبب احتراق للغابات أو الحقول المجاورة للسكك الحديدية، ويرى " ييغو " أن وضع ضريبة علي الأضرار الناجمة عن

<sup>38</sup> بهاء محمد حسين منصور ، مدخل مقترح لقياس متغيرات المراجعة البيئية في الشركات الصناعية دراسة ميدانية مقارنة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة قناة السويس، ص66.

## الفصل الأول: .....الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي البيئي

تطائر تلك الشظايا تغرم شركة السكك الحديدية، قد يدفع إلى وضع تجهيزات ضد تطاير الشظايا، ويساعد في الحد من النتائج السلبية، وهذا المنطق هو الذي أسس فيما بعد مبدأ (من يلوث يدفع) . وفي العصر الحديث طبق نظام الضريبة البيئية لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1967 تحت اسم (Tax Expenditure) ويهدف هذا النظام إلى إعفاء جزئي أو كلي من دفع الرسوم الإيكولوجية ( البيئية ) إذا امتثلت المؤسسات الملوثة إلى التدابير المتعلقة بمكافحة التلوث.<sup>39</sup> أيضا وقعت 160 دولة على بروتوكول كيوتو المنعقد في إطار الأمم المتحدة بخصوص التحولات المناخية الناتجة عن انبعاث الغازات الدفيئة. أقر هذا البروتوكول على أن تكون الالتزامات المرتبطة بتخفيض الانبعاثات معبر عنها بالأرقام. الرسوم المرتبطة بالبيئة كانت ضمن مخططات هذا البروتوكول، حيث أعلن هذا الأخير في تقريره عن رسوم بيئية مرتبطة بالطاقة والكربون. بالإضافة إلى ذلك إلزامية تطبيق هذه الرسوم البيئية خاصة من طرف الدول الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE).

### 2- مفهوم الضريبة البيئية:

تعرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) الجباية البيئية بأنها مجموع الضرائب، الرسوم والإتاوات التي يشتمل وعاؤها على منتج أو خدمة تلحق أضرارا بالبيئة، أو يترجم وعاؤها باقتطاع من الموارد الطبيعية كما عرفت لها لجنة الحسابات واقتصاد البيئة على أنها الجباية المفروضة على المنتجات، الخدمات، المعدات... إلخ، التي لها تأثير على البيئة.<sup>40</sup>

الجباية البيئية لها مجموعة من الأهداف، تتمثل فيما يلي :

- المساهمة في إزالة التلوث عن طريق ما تتضمنه الجباية البيئية من إجراءات ردعية سواء كانت ضرائب أو رسوم أو غرامات مالية، أو من خلال ما تتضمنه من إجراءات تحفيزية؛
- تصحيح نقائص السوق، أو ما يصطلح على تسميته بفشل السوق؛
- إيجاد مصادر مالية جديدة يتم من خلالها إزالة النفايات والحد من التلوث؛
- ضمان بيئة صحية لكل أفراد المجتمع، وهذا ما تنص عليه مختلف التشريعات؛
- غرس ثقافة المحافظة على البيئة لدى المجتمع؛

<sup>39</sup> مصطفى يوسف كافي، اقتصاديات البيئة، دار مؤسسة رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، طبعة 2014 ، سوريا، ص 344,345.

<sup>40</sup> بن الشيخ مريم ، أثر الجباية البيئية على أداء المؤسسات الاقتصادية لتحقيق التنمية المستدامة /دراسة حالة شركة القلد وصنع منتجات التلحيم ،العلمة، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص :إدارة الأعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2012/2011 ص80.

في علم الجباية الضريبية مصطلح شامل يعبر عن الضريبة، كما يعبر كذلك عن الرسم، رغم الاختلاف بينهما، فكلاهما اقتطاع نقدي، إجباري، مباشر، ذو طابع جبائي، إنما الاختلاف هو كون الضريبة ليس من ورائها مقابل، إلا أن الرسم له مقابل.

### 3- أشكال الضرائب البيئية:

يمكن الاعتماد في تصنيف الضرائب البيئية على معيارين هما: الطبيعية الاقتصادية، حل مشكلة التلوث وإدخال التكاليف الخارجية السلبية:

#### 3-1-3- حسب الطبيعة الاقتصادية:

يمكن تصنيف الضرائب البيئية حسب الطبيعة الاقتصادية إلى<sup>41</sup> :

**3-1-1-3- ضرائب ورسوم ذات طابع مالي:** حيث توجه حصيلتها إلى أعمال نوعية خاصة. وهي عادة ذات مستوى وأثر ضعيف في تغيير سلوك المستهلك. يتم إعادة استثمار حصيلتها، وترتبط فعالية هذه الضرائب بفعالية النفقات أو الإعانات الممنوحة من الوكالات المعنية.

**3-1-2-3- ضرائب ورسوم تهدف إلى تمويل الميزانية العامة:** والتي يمكن أن يكون لها أثر على البيئة من دون أن يكون ذلك مقصودا، إذا يمكن أن تؤثر في المدى المتوسط والطويل على سلوك المستهلك والمساهمة في الحد من التلوث.

**3-1-3-3- ضرائب ورسوم ذات طبيعة تحفيزية:** تهدف إلى إعطاء الأعران إشارات بعيدة المدى عن التكاليف البيئية، وهي بهذا تعمل على تحفيز الحد من استخدام الموارد النادرة، وتدفع المستهلك إلى المساهمة في معالجة التلوث الناجم.

#### 3-2-3- حل مشكلة التلوث وإدخال التكاليف الخارجية السلبية:

هناك أدوات يمكن الاعتماد عليها لحل مشكلة التلوث وإدخال التكاليف الخارجية السلبية، حيث يمكن تصنيف هذه الأدوات إلى أدوات مباشرة وأخرى غير مباشرة، وسنكتفي فقط بالتطرق إلى الأدوات المباشرة. حيث هذه الأدوات هي على النحو التالي:<sup>42</sup>

أ- **فرض ضريبة على المدخلات:** حيث تتمثل هذه الأداة في فرض ضريبة، معينة القيمة على المواد الأولية التي يمكن أن تحتوي على عناصر خطيرة في تركيبها الكيميائية، والتي تؤثر على البيئة، والتي تعتبر جد هامة في إنتاج بعض السلع.

<sup>41</sup> عبدالمجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2011، ص165.

<sup>42</sup> عبد الباقي محمد، مساهمة الجباية البيئية في تحقيق التنمية المستدامة /دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص: مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2010/2009 ص87.

## الفصل الأول: ..... الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي البيئي

ب - فرض ضريبة على المخرجات :عندما تشتغل أي مؤسسة فإن مخرجاتها تحتوي على نوعين السلع و/أو الخدمات بالإضافة إلى إجمالي المخلفات بجميع أنواعها سواء كانت صلبة، سائلة أو غازية والتي يمكن أن تطرحها خلال العملية الإنتاجية.

### -الضريبة على الانبعاثات:

هذه الضريبة عبارة عن اقتطاع نقدي يتناسب مع حجم الانبعاثات الفعلية أو المقدرة التي يتم صرفها سواء في الهواء أو الماء أو الأرض، ووفقا لهذه الضريبة فإن المنتجين يتحملون تكاليف تلوث البيئة التي تدفعهم إلى تخفيض هذه الانبعاثات من خلال البحث عن الطريقة الملائمة لتخفيض حجمها إلى المستويات المقبولة.

فمثلا في السويد لقيت دعم كبير من قبل المجتمع المدني، نظرا للارتفاع المستمر في عدد المؤسسات ذات الأنشطة الاقتصادية التي لها أثر سلبي على البيئة، و إيرادا تساهم بنسبة كبيرة في حجم الإيرادات الجبائية. وتشهد هذه الضرائب تغييرات في معدلات الإخضاع، نظرا لتطور المواد التي تعتبر مصدر هذه الضرائب، والجدول الموالي يعرض بعض أنواع الرسوم البيئية في السويد:

الجدول رقم(3): أنواع الرسوم البيئية في السويد

الأداة	المبلغ	الاثـر
رسم على الكبريت	3فرنك/كلغ	انخفاض ب 6% للانبعاثات الكلية، وانخفاض محتوى الكبريت للمنتجات البترولية بحوالي % 40 في سنتين
الرسم التمييزي على البنزين الخالي من الرصاص	تخفيضات جبائية 603 فرنك/م و 343 فرنك/م 3 للأصناف الأول والثاني (الديزل المعياري والصنف الثالث )	في 3-4 سنوات ارتفاع ملحوظ حصة السوق للديزل (الأنظف)، وانخفاض ب % 75 لانبعاثات الكبريت للمركبات بالديزل
رسم على أكسيد الآزوت	3فرنك/كلغ	انخفاض انبعاثات أكسيد الآزوت ب 35% في سنتين.

المصدر :كتوش عاشور، بن عزوز علي، فعالية الأدوات الجبائية في الحد من مشكلات التلوث البيئي، مداخلة لفائدة الملتقى الوطني الخامس بعنوان :اقتصاد البيئة والتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة 21 - 22 أكتوبر 2008 ، الطبعة الأولى، 2010 ، ص186 .

### -ضريبة النفايات:

هي عبارة عن اقتطاع نقدي يفرض على وحدة من النفايات التي يتم التخلص منها في البيئة، وفرض هذه الضريبة يترتب عنه إجبار المنتج على دفع تكلفة إضافية تتضمن تكلفة التخلص من النفايات أو تكلفة

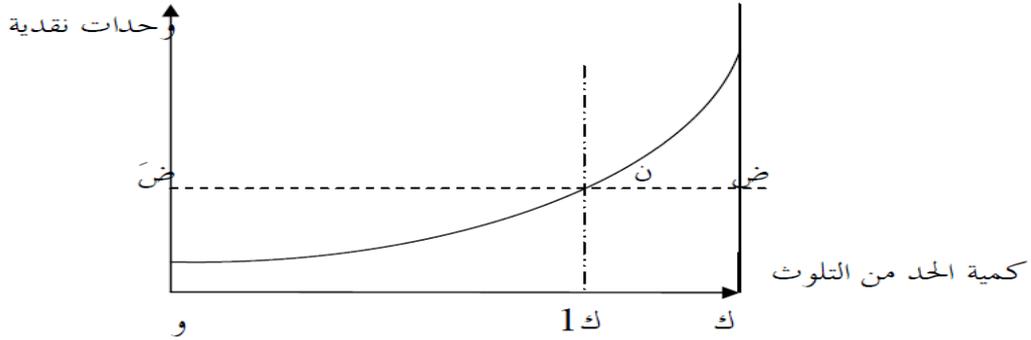
معالجتها، التي سوف تحفزه على التحكم في مستوى النفايات المصاحبة للإنتاج حتى لا يتحمل تلك التكلفة الإضافية التي تمثلها الضريبة، فطالما أن هدفه سوف يكون تخفيض التكاليف وتعظيم الربح، فإن هذا الهدف لن يتحقق إلا عند المستوى الذي تتعادل عنده التكلفة الحدية للتحكم في التلوث مع معدل الضريبة على النفايات.

#### 4- أهداف الضرائب البيئية:

- تهدف الدولة من وراء فرض الضرائب البيئية إلى جملة من الأهداف، يمكن تخليصها في النقاط التالية<sup>43</sup>:
- إن فرض الضريبة يهدف إلى حماية الانسان، بتوفير الظروف البيئية المناسبة الخالية من كل مظاهر التلوث، بل إن هذا الهدف كان وراء المناداة بفرض ضريبة بأسعار مرفعة، وذلك تطبيقاً للقاعدة التي تقوم عليها السياسة الضريبية التي تعني من ناحية.
  - المساهمة في إزالة التلوث من خلال الإجراءات العقابية التي يتضمنها فرض الضريبة البيئية سواء كانت غرامات مالية أو عقوبات جنائية يتعرض لها المخالف لقواعد البيئة و المتسبب بأضرار لها؛
  - الحد من الأنشطة الخطيرة والملوثة للبيئة باعتبارها أصبحت مكلفة جداً، وبالتالي سيحاول المسببين للتلوث العمل بجدية لمنع وتقليل التلوث لأنه أصبح يشكل عبء اقتصادي ومالي عليهم في حالة تسببهم أو مساهمتهم بالتلوث؛
  - فرض الضريبة يوجد الحوافز والمشجعات من أجل التخلص الصحي من النفايات الصناعية الخاصة أو الخطيرة وعدم تخزينها؛
  - إيجاد السبل الكفيلة بوقاية البيئة التي نعيش فيها من الإنساني الضار؛
  - إيجاد وتوفير المصادر المالية الجديدة لحماية ومعالجة البيئة وتخليصها من النفايات والأضرار؛
  - إيجاد الوسائل والطرق التي من خلالها نحافظ على تحقيق التنمية السريعة للمجتمع وصولاً إلى تحقيق التنمية المستدامة بإدامة الموارد للأجيال القادمة؛
  - أن فرض الضريبة للحد من التلوث يؤدي بالمكلف بأدائها إلى الاتجاه نحو التقليل من التلوث.

<sup>43</sup> مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، ص201-202-203.

الشكل رقم(4): تحديد قيمة الضريبة البيئية



المصدر: فوزي محمدي أبو السعود وآخرون، مقدمة في اقتصاديات الموارد والبيئة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 363.

## المبحث الثاني: دراسات سابقة

تم تخصيص هذا المبحث لاستعراض بعض الدراسات العربية والاجنبية والابحاث التي لها صلة بموضوع الدراسة، ومن الضروري لأي باحث أن يراجع ما تمت كتابته من ابحاث ودراسات في المجال الذي يتناوله أو المجالات ذات العلاقة، كي يحدد نقاط التمايز والاختلاف في دراسته.

والباحث وجد ان هنالك قلة ممن تناول هذا الموضوع على الصعيد المحلي، وذلك لحدثة مفاهيم التدقيق المحاسبي البيئي وعلى الرغم من ذلك فقد حاول الباحثان مراجعة كل ما كتب ضمن الحدود والمجالات المتعلقة بدراسته، وقد اطلع الباحث على مجموعة من البحوث والدراسات التي يمكن ان نحددها كدراسات سابقة وسيتم عرضها حسب الترتيب الزمني لأن الهدف من وراء عرض واظهار الدراسات السابقة هو:

1. ابيان الجهود المبذولة في الدراسات السابقة من قبل الباحثين وما توصلت اليه تلك الدراسات للاعتراف لهم بالفضل والسبق.

2. الافادة من الاستنتاجات والتوصيات التي توصلت لها البحوث لكي يستفاد منها الباحثون الآخرون.

3. ملاحظة نقاط القوة والضعف في الدراسات السابقة.

## المطلب الأول: الدراسة المحلية

الفرع الأول: دراسة بعنوان ( المسؤولية البيئية والاجتماعية - مدخل لمساهمة المؤسسة الاقتصادية في تحقيق الميزة المستدامة - دراسة حالة سوناطراك ) :<sup>44</sup>

أجريت هذه الدراسة في المؤسسة الوطنية سوناطراك الجزائرية وهي شركة عامة تعمل في الموارد البترولية في الجزائر في عام 2006\_2007 .

وهدفنا الدراسة إلى معرفة مدى التزام المؤسسة الاقتصادية اتجاه عنصر التدقيق المحاسبي البيئي والاجتماعي من اجل المساهمة في تحقيق التنمية المستدامة ، ومحاولة اسقاط الجانب النظري للمسؤولية البيئية والاجتماعية على أرض الواقع لمعرفة مدى تجاوب المؤسسة الاقتصادية مع التدقيق المحاسبي البيئي وتوصلنا الدراسة الى عدد من الاستنتاجات كان اهمها:

1. ان المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة تخلف آثارا بيئية واجتماعية اثناء نشاطها.

2. عدم التزام المؤسسة بأعداد تقارير حول النشاط البيئي والاجتماعي.

3. أن مؤسسة سوناطراك لم تدرك مسؤولياتها البيئية والاجتماعية وتمارس نشاطها في هذا المجال بشكل إلزامي، في حين انه كان عليها توجيهها بشكل طوعي.

وقد اوصت الدراسة الى ما يأتي:

<sup>44</sup> الطاهر خامرة، المسؤولية البيئية والاجتماعية مدخل لمساهمة المؤسسة الاقتصادية في تحقيق الميزة المستدامة، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة ، الجزائر.

1. على الحكومات اصدار انظمة تلزم المؤسسات الاقتصادية بالاهتمام بالتدقيق المحاسبي البيئي.
2. ضرورة قيام مؤسسة سوناطراك بشراكة مع المؤسسات الرائدة في المجال البيئي والاجتماعي من اجل الاستفادة من الخبرة اللازمة في هذا المجال.
3. على مؤسسة سوناطراك القيام بموازنة بين مسؤولياتها البيئية والاجتماعية.
4. الحث على القيام بدورات علمية من اجل تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي.

#### الفرع الثاني: دراسة بعنوان: (المسؤولية البيئية في المؤسسة الصناعية - دراسة حالة الجزائر)<sup>45</sup>

أجريت هذه الدراسة في المؤسسات الصناعية في الجزائر (القطاع النفطي) دراسة حالة (الجزائر). وهدفت الدراسة إلى الكشف عن واقع تبني المؤسسة الصناعية الجزائرية للمسؤولية البيئية اتجاه المجتمع، وإلى ترسيخ مفهوم المسؤولية البيئية باعتبارها أسلوباً ادارياً حديثاً، وضرورة اقتصادية تهدف الى حماية المجتمع و البيئة من مظاهر انتشار التلوث ، وإلى تقوية ودعم صورة المؤسسة وطنياً وخارجياً، واكتشفت الدراسة ان هنالك أثر لكل من السياسة البيئية، والوعي البيئي، التشريع والرقابة، ودعم خطط ومشاريع الادارة على تبني المؤسسة لمسؤولياتها البيئية. واستنتجت الدراسة مجموعة من النتائج اهمها:

1. وجود مستوى متوسط للمسؤولية البيئية في المؤسسة الصناعية في الجزائر، وعززت الدراسة هذه النتيجة الى الخصوصية التنظيمية التي تتميز بها المؤسسة من مرونة في الاستجابة للمتغيرات الخارجية وتوجه من قبل المسير الذي يتولى مهام المسؤولية البيئية بنفسه.
2. إن تفعيل المسؤولية البيئية في المؤسسة سيكون لها دور في دعم نظم الادارة البيئية.
3. إن المؤسسة الصناعية في الجزائر لم تتقيد بالقوانين والتشريعات البيئية داخل المؤسسة الصناعية.
4. ازدياد محاولة التوعية بالمشكلات البيئية عن طريق وسائل الإعلام المختلفة، والمؤتمرات والندوات بصورة مستمرة.

وتوصلت الدراسة الى التوصيات الآتية:

1. الحرص على إنشاء آليات للرصد والتدقيق المحاسبي للبرامج البيئية والتقييم المستمر وتطويرها حتى يتسنى ضمان توافقها وفعاليتها في تحقيق اهدافها.
2. ضرورة تطوير التشريعات البيئية لتناسب الزمن الحالي، فكثير من المخالفات التي ترتكب ضد البيئة اليوم لم يكن المشرع في الوقت السابق قادراً على تصور ضررها البالغ وذلك مع زيادة تسارع التقدم الصناعي والتكنولوجي الذي أدى بدوره إلى زيادة الأضرار الهائلة التي تحدث للبيئة نتيجة هذه المخالفات.
3. فرض غرامات على المؤسسات الصناعية المخالفة لقواعد حماية البيئة تتناسب ودرجة المخالفة.

<sup>45</sup> ساسي سفيان، المسؤولية البيئية في المؤسسة الصناعية - دراسة حالة الجزائر، دكتوراه، جامعة الطارف، مجلة جيل حقوق الانسان، مركز جيل البحث العلمي، طبعة خاصة بالبيئة، سنة 2004.

## المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

الفرع الأول: دراسة (التدقيق المحاسبي البيئي من وجهة نظر مدقي الحسابات: دراسة استكشافية)<sup>46</sup>

أجريت سنة 2012 وتهدف هذه الدراسة إلى معرفة شمول نطاق التدقيق في قطاع غزة لبعض جوانب التدقيق المحاسبي البيئي، كما يهدف إلى استكشاف وجهة نظر المدققين حول إمكانية ممارسة التدقيق المحاسبي البيئي والمرجعية الملائمة من خلال النقاط التالية:

- أ- التعرف على مدى توفر المتطلبات اللازمة لتطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في قطاع غزة.
- ب- بيان المعرفة والخبرة لدى مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينيين للقيام بإجراءات التدقيق المحاسبي البيئي في قطاع غزة.
- ت- التعرف على نطاق التدقيق المحاسبي البيئي التي يجب الاطلاع عليه من قبل مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينيين.
- ث- التعرف على دور مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينيين في مجال التدقيق المحاسبي البيئي.

الفرع الثاني: دراسة (المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية: الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية: دراسة ميدانية استكشافية)<sup>47</sup>

أجريت عام 2007 وهدفت الدراسة إلى استطلاع آراء وجهة نظر المدققين القانونيين في المملكة العربية السعودية اتجاه التدقيق البيئي ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- أ- أن الاهتمام بالتدقيق البيئي لازال في بداياته، وهناك اتفاق بين المدققين الذين شملتهم الدراسة على أهمية وجود أهداف واضحة ومحددة للتدقيق البيئي.
- ب- دور المدقق في مجالات التدقيق المحاسبي البيئي، وأهمية وجود معايير محاسبية وتدقيق بيئي سعودية، كذلك أن التدقيق البيئي يتطلب وجود قوانين وتشريعات خاصة بكيفية إعداده وإصداره، وأسلوب توزيعه ونشره.

<sup>46</sup> ياسمين حمدان كرم، مرجع سابق تم ذكره ص 8.

<sup>47</sup> صالح عبدالرحمن، المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية: الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية-دراسة ميدانية، مجلة الملك عبدالعزيز، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 21، العدد 1.

## الفصل الأول: ..... الأدبيات النظرية للتدقيق المحاسبي البيئي

الفرع الثالث: دراسة (التدقيق المحاسبي البيئي وأثره في تحقيق المسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية : دراسة تطبيقية)<sup>48</sup>

اجريت هذه دراسة في الشركة العامة لنقل الركاب عام 2007 وهي إحدى الوحدات الاقتصادية العالمية في العراق.

هدفت الدراسة الى بيان أثر التدقيق المحاسبي البيئي في تحقيق متطلبات المسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية وذلك من خلال اتساع نطاق عمل المدقق ليهتم بقرارات ونشاطات الوحدة الاقتصادية وتقييم نتائجها وآثارها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية.

وتوصلت الدراسة الى عدد من الاستنتاجات كان أهمها:

أ- عدم وجود تدقيق محاسبي بيئي وتقييم أداء بيئي لفعاليات الشركة من قبل قسم التدقيق والرقابة الداخلية في الشركة.

ب- وجود تلوث كبير وبنسب عالية جداً تصل لبعض عناصر التلوث الى مئات اضعاف الحد المسموح

ت- به مما يشكل تهديد كبير للبيئة الداخلية والخارجية للشركة.

ث- عدم وجود معالجة فعالة للتلوث البيئي بأنواعه في الشركة وعدم وجود عمليات تدوير وإعادة استخدام

الموارد الطبيعية وأهمها المياه وعدم وجود دراسات جادة لإجراء المعالجات لموضوع التلوث وحتى بالحد الأدنى. وقد اوصت الدراسة الى ما يأتي:

1. اقيام الاجهزة الرقابية الحكومية وبالتعاون والتنسيق مع الادارة العليا في الشركة بتوجيه وتهيئة وتدريب

قسم التدقيق والرقابة الداخلية في الشركة بإجراء التدقيق المحاسبي البيئي اللازم للشركة بكافة قطاعاتها وفروعها والمنشآت التابعة لها.

2. توجيه الوحدات الاقتصادية عين طريق وزارة البيئية واجهزة الاعلام المختلفة بضرورة معالجة وتفاذي أنواع الملوثات الناتجة عن أنشطتها.

3. قيام وزارة البيئة والاجهزة الرقابية الحكومية ومنظمات المجتمع المدني والجامعات العراقية والمؤسسات

البحثية بالتنسيق مع الجهات الحكومية ذات العلاقة بتوفير الدعم المادي والمعرفي والتدريبي وتوفير التكنولوجيا الحديثة لغرض الانتاج النظيف.

<sup>48</sup> العزاوي نزار، عبد الله حكمت، ادارة البيئة نظم ومتطلبات وتطبيقات الايزو 14000 ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة عمان،الأردن،2007.

### المطلب الثالث: تحليل الدراسات السابقة ومجالات الاستفادة منها

#### 1- تحليل الدراسات السابقة:

من خلال ما تم عرضه من الدراسات السابقة والتي تناولت مفهوم التدقيق المحاسبي البيئي ودوره في المجتمع يلاحظ ما يأتي:

1- بعض الدراسات العربية والاجنبية تناولت مفهوم التدقيق المحاسبي البيئي كدراسة تطوير نظام المحاسبة البيئية والتي اجرته وكالة البيئة اليابانية ولم تتطرق الدراسة الى مفهوم التدقيق المحاسبي البيئي ودور الادارة في الاهتمام بمجالات وانشطة التدقيق البيئي.

2- إن بعض الدراسات العربية تناولت مفهوم القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية، ولكنها لم تتطرق الى دور الادارة العليا في الشركة عن مسؤولياتها البيئية وكيفية الاهتمام بها لغرض تعظيم قيمة الشركة.

#### 2- مجالات الاستفادة من الدراسات السابقة:

ان هذه الدراسة ليست بمنأى عن الدراسات السابقة فقد أسهمت الدراسات في إثراء الجانب النظري والاستفادة من جوانب القصور فيها لغرض تلافيتها والتعرف على حيثيات الموضوع وتوظيف كل ما شأنه الخروج بأفضل النتائج، ومن اهم مجالات الاستفادة من الدراسات السابقة ما يأتي:

1. أسهمت الدراسات السابقة في إثراء الجانب النظري لمتغيرات الدراسة.

2. إن الدراسات السابقة أتاحت للباحث التعرف والاطلاع على المصادر والمراجع التي لم يتسنّ الاطلاع عليها في السابق.

3. أسهمت الدراسات السابقة في صياغة وإعداد مفردات منهجية الدراسة.

4. أسهمت الدراسات السابقة في التعرف على المستوى الذي وصل اليه الباحث وكذلك التعرف على آخر التطورات والأفكار المتعلقة بالدراسة.

5. تعد الدراسات السابقة منهجا فكريا ومعرفيا حيث كانت نقطة البداية لانطلاق الباحث وحافزا مهما نحو

الاداء الافضل بعد التوكل على الله.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

## المبحث الأول: الإطار التطبيقي لدراسة الحالة

يضم هذا المبحث التعريف بالمؤسسة المراد إجراء دراسة عليها ويتناول النشأة والهيكل وطرق تسييرها الإداري، كما يتناول فروعها وأهدافها الاستراتيجية.

### المطلب الأول: : نبذة تاريخية عن شركة الأنابيب الحزونية\*ALFA PIPE\*

تعتبر مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز من أهم المؤسسات بالجنوب الجزائري وذلك لكبر حصتها السوقية وارتفاع رقم أعمالها بالإضافة الى حساسية النشاط الذي تعمل فيهو المحتكر من طرف الدولة وتعاملاتها مع الخارج، الأمر الذي دفع المؤسسة الى استغلال كل طاقتها من اجل المحافظة على هذه المكانة ، ولمعرفة الظروف الأخرى التي تعمل من خلالها المؤسسة خصص هذا المبحث وفق ثلاثة مطالب وهي :

#### أولا النشأة التاريخية للمؤسسة

تمثل صناعة الحديد والصلب الركيزة الأساسية وتحديث الاقتصاد الوطني لما توفره من منتجات مصنعة أو شبه مصنعة ، تستعمل في مختلف القطاعات الاقتصادية كالزراعة ، النقل ، البناء و في الصناعات الأخرى كالصناعة الميكانيكية و البترولية ن وزيادة على تثمين الثروات الطبيعية وتوفير فرص العمل ، ومن أهم مؤسسات هذه الصناعة نجد المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية لصناعة الأنابيب ALFA PIPE والتي حصلت مؤخرا على شهادة الجودة المتمثلة في ISO 9001 وشهادة جودة المنتجات البترولية API-Q1 بالإضافة الى المواصفة ISO 14001 ، و تسجيلها في مواصفة ISO 18001 الخاصة بنظام الرعاية الصحية والسلامة .

تعود نشأة المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية ALFA PIPE الى الشركة الوطنية للحديد والصلب SNS التي تعتبر أول شركة أسستها الجزائر في ميدان صناعة الحديد والصلب ، ولقد بدأت هذه الشركة نشاطها بعد الاستقلال وأخذت في التوسع خصوصا بعد إعادة تأميم الوحدتين SOTUABL و ALTUMEL وتمت عملية التأميم بعد إمضاء وثيقة التعاون التقني لثلاثة سنوات من عام 1968 الى عام 1972 مع مؤسسة VOLLOVEC بغرض المساعدة في التسيير التقني ، كما تم إنشاء مركب الحجار الذي يعتبر الركيزة الأساسية لصناعة الحديد والصلب في الجزائر .

وفي هذا الإطار إعادة هيكلة الشركة الوطنية للحديد والصلب SNS الى عدة شركات وهي :

- ✓ شركة SIDRE التي تشرف على مركب الحجار بعنابة .
- ✓ شركة EMB من اختصاصها صناعة منتجات الخاصة بالتغليف.
- ✓ شركة ENIPL تقوم بإنتاج الحديد الموجه للبناء والأشغال العمومية.
- ✓ شركة ENGL متخصصة في صناعة الغازات الصناعية .

✓ شركة ANABIB وهي الشركة الوطنية للأنايب و تحويل المنتجات مختصة في إنتاج الأنايب بمختلف أنواعها بالإضافة الى المنتجات المسطحة و زوايا الأنايب الفلاحية (PIOUUT) ومختلف تجهيزات الري كنتيجة الطلب الداخلي والخارجي على الحديد والصلب وفي هذه الفترة وخصوصا في القطاع البترولي وفي إطار الإصلاحات الاقتصادية وبعد إصدار القانون رقم : 01/88 تمت إعادة هيكلة الشركة حتى أصبحت تسمى \* المؤسسة العمومية الاقتصادية أنابيب \* والتي استقلت بمجلس إدارة خاص و رأس مال تابع لدولة حيث تفرعت عنها عدة وحدات و هي :

- ✓ وحدة أنابيب الغاز - تبسة - TGT.
- ✓ وحدة الصفائح المفتوحة الناقلة للماء - وهران - TON.
- ✓ وحدة الأنايب الصغيرة - الرغاية PTS.
- ✓ وحدة الأنايب الكبيرة - الرغاية - GTR
- ✓ وحدة أنابيب و تجهيزات الري - برج بوعرييج - TMIA.
- ✓ وحدة الأنايب الحلزونية بغرداية TUSGH ، و التي صارت بعد ذلك تسمى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للأنايب الناقلة للغاز PIPE GAZ.

وفي إطار إعادة الهيكلة لسنة 2000 تم تقسيم هذه الوحدات الى مدرجات مشكلة لمجمع أنابيب هي :

- مديرية غرداية PIPE GAZ
- مديرية الرغاية TUPELONGITUDINAL وتضم وحدتي GTR و PTS
- مديرية الثالثة تضم كل من تبسة ، وهران ، برج بوعرييج .

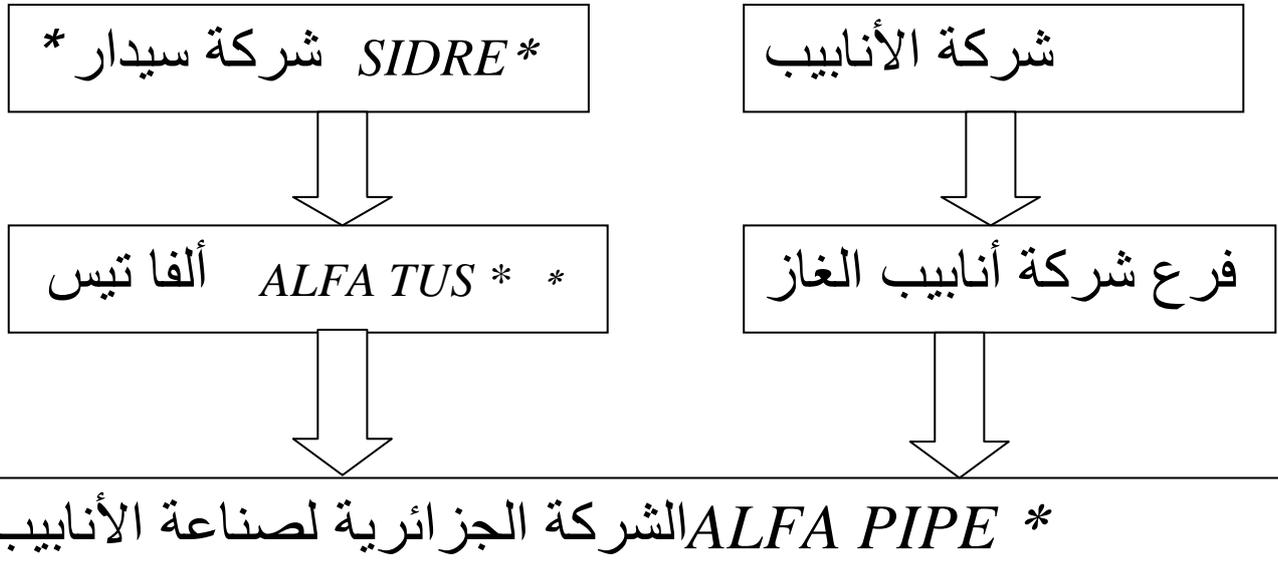
هذا فيما يخص شركة الحديد و الصلب بصفة عامة ومختلف فروعها أهم محطات مسارها الإنتاجي.

وأما عن مؤسستنا محل الدراسة فقد تم إنشاؤها بغرداية سنة 1974 برأس مال قدره (7.000.000.000 دج ) وقد تم إنجاز هذه الوحدة على يد الشركة الألمانية ( HOCH ) بالمنطقة الصناعية بنورة و التي تبعد 10 كلم عن وسط الولاية وتتربع علة مساحة 23000 متر مربع و 969 عامل ، كما قامت بتقديم مساعدة لها لمدة 10 سنوات بعد تسليمها للمشروع ، وقد مرت هذه الوحدة بعدة مراحل الى أن أصبحت مؤسسة اقتصادية مستقلة والتي سوف نوضحها فيما يلي :

- في 05 نوفمبر 1983: تم إعادة هيكلتها حسب الجريدة الرسمية رقم 46 بتاريخ 13/11/1983 م
- في سنة 1986 : تم إنشاء ورشة التغليف بالزفت في إطار توسيع نشاطها .
- في سنة 1992 انقسمت وحدة غرداية الى وحدتين هما :
- وحدة الأنايب والخدمات القاعدية SP والتي كانت تضم حوالي 390 عامل.

- وحدة الخدمات المختلفة UPD والتي كانت تضم حوالي 350 عامل.
- وفي سنة 1993 تم إنشاء ورشة الحديد للتغليف الخارجي للأنابيب بمادة البوليتيلان .
- وفي سنة 1994 تم ضم الوحدتين الجديديتين نظرا لفشل التسيير في وحدة الخدمات المختلفة وبعدها أعيدت الوحدة الى حالتها السابقة أصبحت تسمى وحدة الأنابيب الحلزونية والخدمات القاعدية .
- وفي سنة 2000 م : وبعد إعادة الهيكلة للمجموعة أصبحت الوحدة عبارة عن مؤسسة اقتصادية عمومية تحمل اسم مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز \* PIPE GAZ \* مستقلة ماليا و تابعة إداريا لمجمع الأنابيب \* GROOP ANABIB \*
- في 20 جانفي 2001 م : تحصلت مؤسسة الأنابيب على شهادة الجودة العالية ISO 9001 وعلى شهادة المعهد الأمريكي البترولي APIQ 1
- في 15 أوت 2003 م : تم تجديد هذه الشهادة من طرف المختصة بعد إعطاء ملاحظات على ما يجب تغييره في المؤسسة للمحافظة على هذه الشهادة وقامت بمراقبة مدى دقة المؤسسة في الالتزام بهذه الملاحظات بعد سنتين عند تجديد الشهادة في المرة الثانية .
- في سنة 2006 : فكرت المؤسسة \* PIPE GAZ \* في مشروع الشراكة مع مؤسسة أنابيب غاز بالرغاية \* ALFA TUS \* لزيادة رأس مالها .
- في سنة 2007 م : يوضح اندماج شركة أنابيب الغاز مع ألفا تيس :

الشكل رقم 05 يوضح اندماج شركة أنابيب الغاز مع ألفاتيس



وتعتبر وحدة أنابيب الغاز \* ALFA PIPE \* بغيرادية وحدة إنتاجية بالدرجة الأولى و يكون الإنتاج فيها حسب الطلبيات و إبرام العقود كما تسعى الى جلب المستثمرين الصغار لاستغلال الفضلات والمهمات قصد التخلص منها وتوفير السيولة المالية .

تقوم هذه المؤسسة بصناعة الأنابيب الخاصة بنقل المحروقات وخاصة البترول والغاز ، إضافة الى الأنابيب الخاصة بنقل المياه ، عن طريق تحويل المادة الأولية والمتمثلة في لفائف الحديد الخام بالدرجة الأولى والتي تحصل عليها إما من مجمع الحديد و الصلب بالحجار أو عن طريق استيراد من ألمانيا أو فرنسا أو اليابان مرورا بثلاث ورشات وهي على الترتيب :

✓ **ورشة الإنتاج :** والتي تحوي أربع آلات للإنتاج ، وينتج عنها منتج نصف مصنع وأحيانا يكون تام الصنع إن كانت الطلبية تتطلب ذلك .

✓ **ورشة التغليف الخارجي :** وهي الورشة المختصة بالتغليف الخارجي بمادة البوليتيلان ، ينتج عنها منتج نصف مصنع ويكون تام بالنسبة للأنابيب الموجه لنقل البترول .

✓ **ورشة التغليف الداخلي :** ويكون التغليف بطلاء غازي إذا كان الأسلوب موجه لنقل المحروقات، وبطلاء المائي إن كان موجه لنقل المائي .

تشغل المؤسسة بطاقتها الكاملة عن طريق 04 مناوبات بأسلوب عمل مستمر وبدون عطل إن كانت الطلبيات بالحجم الكبير ، أما إن كانت غير ذلك فتشغل المؤسسة بجزء من طاقتها باستخدام مناوبتين فقط بأسلوب عمل مستمر يكفي للإيفاء بالطلبية ، وتبلغ القدرة الإنتاجية للمؤسسة حوالي 120 ألف طن ، وأما الصافية فتبلغ 100 ألف طن ، ويتراوح حجم الأنبوب المصنوع من 508 ملم الى 1625 ملم وطوله من 07 أمتار الى 13 متر.

### المطلب الثاني : الأهمية الاقتصادية و الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة

أولا: الأهمية الاقتصادية للمؤسسة:

إن الأهمية الاقتصادية لهذه المؤسسة تتمثل في الدور الاقتصادي الذي تلعبه على مستوى المحلي أو الوطني أو حتى الدولي وذلك من خلال ما يلي :

❖ المساهمة في تدعيم عدد من القطاعات المهمة في الاقتصاد الوطني كقطاع الفلاحة و الري ، و قطاع المحروقات ، فهي تتعامل مع كل من سوناطراك و سونلغاز ومحاور الرش الخاصة بقطاع الري .....

❖ على الصعيد الداخلي فهي تساهم في تشغيل حوالي 930 عامل ما يعني امتصاص جزء من البطالة الموجودة على مستوى المنطقة ، والتشغيل يشمل جميع المستويات كسائقين و رجال الأمن الداخلي للمؤسسة ، والمسيرين ، العمال داخل الورشات، المهندسين ..... الخ

كما تساهم في فك العزلة عن مناطق الجنوب بصفة عامة ومنطقة غرداية بصفة خاصة ، ومما يزيد من فعالية دورها موقعها الاستراتيجي والقريب من أهم مناطق الحقول البترولية كحاسي الرمل و حاسي مسعود و عين أميناس.

❖ المساهمة في زيادة إيرادات الولاية من خلال الضرائب التي تقوم بدفعها الى مصلحة الضرائب التابعة للولاية

❖ أما على مستوى الصعيد الدولي لعبت وما زالت تلعب دورا فعالا في نشر السمعة الحسنة على مستوى الجودة منتجات المؤسسات الوطنية وخاصة بعد تحصلها على شهادتي ISO 9001 و APIQ1 وعملها على التسجيل في شهادة الإيزو 14001 من خلال العمل على تحقيق متطلبات نظام الإدارة البيئية والمراجعة البيئية مع تنفيذها لنظام الرعاية الصحية والسلامة البيئية HSE.

#### ثانيا: الأهداف الاستراتيجية :

تعد الأهداف الاستراتيجية سببا لتمييز المؤسسة واستمرارها ودفعها نحو البقاء ، من هذه الأهداف التي تبنتها المؤسسة وتسعى الى تحقيقها بكل ما لها من طاقة :

- ❖ المساهمة في تغطية الاحتياجات الوطنية ( قطاع المحروقات و الري .
- ❖ السعي لجلب الكفاءات البشرية والعمل على استقرارها من خلال التدريب والتكوين المستمر
- ❖ تخفيض التكاليف لتتمكن من بيع منتجاتها بسعر تنافسي يضمن لها حصتها السوقية وبالتالي تحقيق معدلات الربحية المطلوبة
- ❖ العمل على تخفيض الديون لتفادي العوائق الناجمة عنها .
- ❖ المساهمة في تنمية المنطقة ، والعمل على امتصاص البطالة وذلك بخلق مناصب شغل جديدة .
- ❖ تطبيق مقاييس الجودة العالمية لمنتجاتها .
- ❖ العمل على الاحتكاك بالمؤسسات الأجنبية من أجل اكتساب التكنولوجيا الجديدة في مجال عملها.
- ❖ المساهمة في التنمية الوطنية وذلك من خلال تمويل الخزينة العمومية .
- ❖ محاولة كسب مستثمرين أجانب من خلال التسويق الالكتروني.
- ❖ العمل على تطوير نظام المعلومات يساعد على اكتساب التقنيات الجديدة في مجال تخصصها .
- ❖ توفير رؤوس الأموال الأجنبية ( العملة الصعبة ) .

❖ إيجاد أسواق داخلية و خارجية لتصريف منتجاتها وللحصول على المادة الأولية.

يقوم بإعدادها المدراء التنفيذيون وذلك بالتنسيق مع أعضاء مجلس الإدارة

### المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي

تتجلى أهمية الهيكل التنظيمي للمؤسسة في تحديد مختلف المسؤوليات وكذا توزيع المهام ن وهذا من أجل المساعدة على الرقابة والتنظيم من جهة و التسيير الحسن لمختلف العمليات والأنشطة من جهة أخرى ، بالإضافة الى محاولة التنسيق بين مختلف الوظائف لبلوغ الأهداف ، وسنحاول من خلال دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز \* ALFA PIPE \* ( انظر الملحق رقم 1 ).

التطرق لمختلف المديرية والدوائر و المصالح المكونة لها الموضحة على النحو التالي :

#### الرئيس المدير العام:

وهو أعلى سلطة في المؤسسة ، المسؤول عن استراتيجياتها العامة ، يعمل على التنسيق بين جميع المديرية لتحقيق الأهداف العامة ، يصدر الأوامر ويتخذ القرارات اللازمة وهو الواصل بين المؤسسة ومجموعة أنابيب التابعة لها إداريا.

#### ❖ مساعدو المدير العام:

#### ✓ مساعد المدير العام للأمن :

وهو الشخص المختص بتوفير الأمن الداخلي اللازم للمؤسسة وعملائها ، يسهر على تطبيق قواعد الأمن ، مسؤول على التعرف على أي دخيل للمؤسسة ، له جميع الوسائل التي تمكنه من ذلك ، مع تفويض من قبل الإدارة العامة باتخاذ القرارات الخاصة بمجال عمله وله فريق عمل تابع له يساعده على القيام بهذه الوظائف

#### ✓ مساعد المدير العام لمراقبة الجودة :

وهو الذي يسهر على تطبيق كل المواصفات العالمية للجودة على جميع الأعمال التتبع في المؤسسة ، بمراقبة مدى تطبيق المديرية المختلفة للتعليمات الواجب إتباعها للقيام بعملها ، والحرص على أن يكون مقررات العمل مؤهلة للقيام بذلك العمل .

#### ✓ مساعد المدير العام لمراقبة التسيير :

وهو المسؤول عن مراقبة المديرية المختلفة في المؤسسة ومدى احترامها لتحقيق أهدافها وتتبع الانحرافات أثناء حدوثها للتقليل من الأخطار التي يمكن أن تنتج عنها ، خاصة المحاسبة العامة والمالية .

#### ✓ مساعد المدير العام القانوني:

وهو الذي من اختصاصه جميع المعاملات القانونية المتعلقة بالمؤسسة كالعقود المبرمة مع المؤسسات الأخرى ، الإنشاءات الجديدة ، مختص بحل المنازعات و القضايا المرفوعة في المحكمة سواء مع المؤسسات الأخرى أو مع المؤسسة و موظفيها .

#### المديرية:

#### 1. المديرية الفنية: ولها دور مهم يتمثل في:

- تحديد مواصفات المواد الأولية وقطع الغيار .
- تعمل على تصليح الأعطاب على مستوى الآلات أو وسائل النقل.
- تقوم بإنتاج بعض أنواع قطع الغيار الخاصة بالطلبات المقدمة للمؤسسة ، كما أنها مسؤولة عن جميع عمليات الرقابة لضمان جودة منتجات المؤسسة تشمل دائرة الإنتاج التغليف دائرة الصيانة دائرة رقابة النوعية مصلحة البرمجة

مديرية الموارد البشرية .. تهتم هذه المديرية بمختلف الشؤون العاملين خاصة الإدارية و الاجتماعية منها حيث تقوم بالسهر و الإشراف على مختلف عمليات التوظيف و التكوين التأهل و التحفيز الترقية و توزيع الأجور و المكافآت و العطل الوضعية الاجتماعية اتجاه الضمان الاجتماعي كما تقوم بإعداد التقارير التي تتعلق بتطور عدد العمال و معدل دورانهم و الغيابات و..... الخ. و تحرص أيضا على ربط العمل بالمؤسسة أكثر فأكثر و ذلك على أساس المعلومات المحصلة من مختلف المديرية الأخرى يلخص هذا كله ضمن مهمة كل دائرة من دوائر المديرية التالية :

❖ دائرة المستخدمين: حيث تسهر على كل ما يرتبط بالمستخدمين و المشاكل و النزاعات التي تواجههم كما تقول بالإعداد و التخطيط للسياسات المتعلقة بالأفراد و تنميتهم و الإشراف على تنفيذها بالتنسيق مع دوائر الأخرى.

❖ دائرة التسيير: تسهر على السير الحسن للعمل في المؤسسة و ذلك بتسيير كل ما يتعلق بالعمال من خلال العمل على راحتهم و الحفاظ على أمنهم و حقوقهم .

❖ دائرة الاعلام الالي: تتكفل بمختلف العمليات المرتبطة بالجانب الإداري للعاملين من جداول و وثائق إدارية وما شابه.

2. مديرية التموين: تعتبر هذه المديرية بمثابة الوسيط بين المؤسسة و المورد حيث تقوم بالتفاوض مع هذا الأخير سواء كان محليا أو أجنبيا لتوريد، ما تحتاج إليه ( مواد أولية، مواد ولوازم، قطع

الغيار..... الخ ) وذلك بعد إعداد برامج التمويل و تحديد الاحتياجات العامة و المختلفة للمؤسسة كما تعمل على التسيير الحسن لعمليات الاستيراد و كل ما يتعلق بها إضافة الى حرصها على التسيير الأمثل للمحزونات و تضم هذه المديرية :

❖ **دائرة الشراء** : تهتم بشراء كل المواد التي تحتاج إليها المؤسسة بناء على طلب مركز التخزين أو أي جهة من الجهات الأخرى الممثلة في إحدى المديريات و الملفات أو البرامج الخاصة بالمشتريات .

3. **مديرية المالية** : تعد من المديريات الرئيسية و ذلك لان عملها حساس نوعا ما إذا ما قورن بباقي المديريات الأخرى ، إذ تهتم بمختلف العمليات المالية ، و المحاسبية حسب طبيعتها ، و ذلك من خلال تحليل مختلف الحسابات و مراقبة جميع التصريحات المالية ، كما تقوم بإعداد مختلف الدفاتر و التسجيلات المحاسبية ، إضافة الى القيام بإعداد مختلف الميزانيات و مراقبتها ، و هذا كله بهدف تحديد الوضعية أو الحالة المالية للمؤسسة و متابعة سير النشاط فيها و تضم هذه المديرية الدوائر التالية :

❖ **دائرة المحاسبة العامة**: تقوم هذه الدائرة بتسجيل العمليات المحاسبية ( شراء و بيع ) التي تقوم بها المؤسسة في إطار ممارسة نشاطها و من ثم مراقبتها

❖ **دائرة الخزينة** : تقوم هذه الدائرة بالتكفل بكل ما يهم المصالح المالية للمؤسسة و تعمل على حفظ التوازن المالي لها

4. **المديرية التجارية** : و تعتبر بمثابة الوسيط بين المؤسسة و الزبون ، حيث تقوم بالتفاوض مع هذا الأخير على الصفقات التي تريد إبرامها معه فيما يخص الطلبات ، السعر و الوقت..... الخ ذلك بعد الاطلاع على العرض المقدم من طرفه و دراسته ، كما تعمل على تلبية اكبر عدد ممكن من الطلبات ، إضافة الى الاهتمام بكل ما يتعلق بعمليات البيع و التسويق المرتبطة بالمنتج و هذا بالتنسيق مع مختلف المديريات الأخرى ، تضم دائرتين هما:

❖ **دائرة التجارة** : تشرف على العمليات المتعلقة بمتابعة عمليات البيع الخاصة بالمنتج من بداية التعاقد وحتى خروجه من المؤسسة.

❖ **دائرة التسويق** : تعد الأساس في عمليات التعاقد وإعداد الصفقات ، إذ إن عملها يتركز على عرض وإشهار وترويج المنتج لتلقي الطلبات من الزبائن ، ومن ثم العمل على دراستها لتحديد بنود الاتفاق كالمدة والسعر ، المواصفات المطلوبة ، هذا في حالة ما إذا تم هذا الأخير فعلا ، إضافة الى هذا فإن مهمتها الرئيسية تتمثل في القيام بمختلف عمليات التسويق والتعاقد مع الزبائن حتى يصل المنتج النهائي إليهم بالمواصفات المطلوبة .

## المبحث الثاني : عرض عناصر دراسة الحالة

يتناول هذا المبحث عرض إجراءات تنفيذ هذه الدراسة حيث يتم التطرق الى مجتمع وعينة الدراسة وأهم خصائص عينة الدراسة كما سنتطرق لأداة الدراسة والإجراءات التي تم إتباعها للتحقق من صدقها وثباتها، ثم تحاول عرض أساليب المعالجة الإحصائية التي تم استخدامها في معالجة بيانات الدراسة والإجابة على تساؤلاتها.

### المطلب الأول: إجراءات تنفيذ الدراسة

#### الفرع الأول : مجتمع وعينة الدراسة

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، و يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة وبالتالي تحقيق الأهداف المرجوة.

الجدول رقم(04): يبين حجم الاستثمارات الموزعة و الصالحة للدراسة

عدد الاستبيانات					مجتمع و عينة الدراسة
الموزعة	المسترجعة	الغير مسترجع	الملغاة	القابلة لتحليل	
60	50	10	4	46	شركة الأنايب

المصدر: من إعداد الطالبين حسب مجريات توزيع الاستبيان.

### المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة

وللخروج بنتائج دقيقة قدر الإمكان حرصنا على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

1. إطارات في القطاع المالي والمحاسبي؛
  2. مراقبون ومدققو حسابات، غرداية من مختلف سنوات الخدمة (الأقدمية): ( 5 سنوات فأقل، من 6 إلى 10 سنوات، من 11 إلى 15 سنة، من 16 إلى 20 سنة، من 20 فأكثر)؛
  3. أكاديميون في نخصص المحاسبة والتدقيق يكملون مساهم الدراسي من الجنسين (ذكور - إناث).
- وتتعلق هذه بالخصائص الهيكلية لأفراد عينة الدراسة وفيما يلي توضيح لنتائجها:

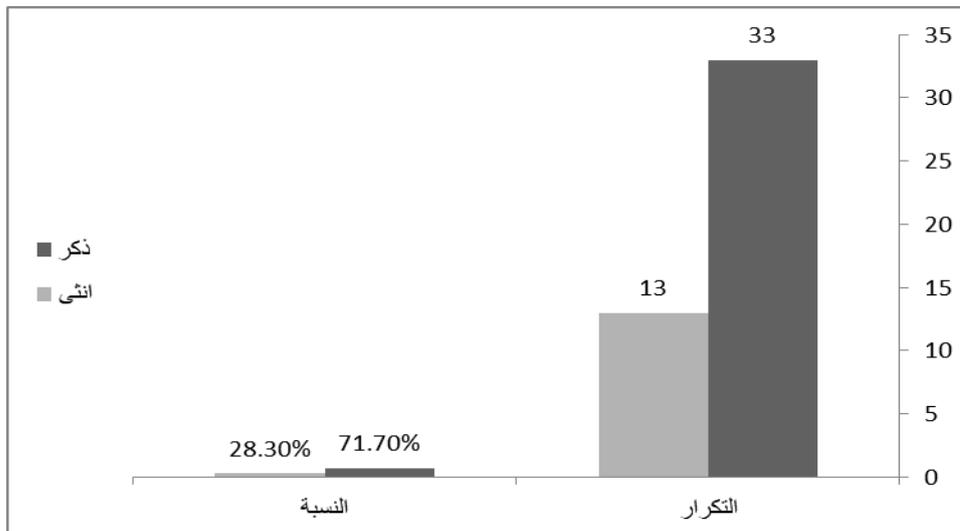
#### 1. الجنس:

الجدول رقم (06): الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	33	71.7%
انثى	13	28.3%

يتضح من الجدول أعلاه أن عينة الدراسة تغلب عليها الذكور حيث يمثلون 71.7% ويمثل الإناث 28.3% من المجتمع، ما يدل على سيطرة العنصر الذكوري على العنصر الأنثوي في عينة الدراسة ما يدل على نقص في الاستقطاب وتوظيف الإناث والشكل التالي يمثل توزيع الجنس:

الشكل رقم (06): يوضح الجنس



المصدر: من إعداد الطالبين

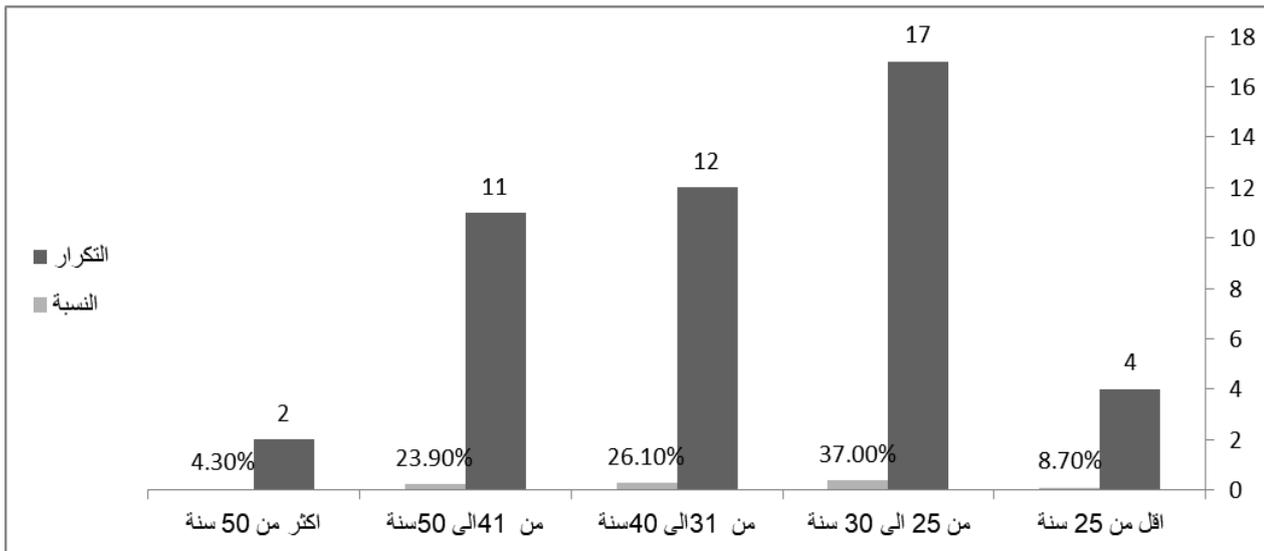
2. العمر:

الجدول رقم (07): يوضح العمر

العمر	التكرار	النسبة
اقل من 25 سنة	4	8.7%
من 25 الى 30 سنة	17	37.0%
من 31 الى 40 سنة	12	26.1%
من 41 الى 50 سنة	11	23.9%
اكثر من 50 سنة	2	4.3%

يتضح من الجدول أعلاه ان عينة الدراسة اغلبها من فئة تتراوح اعمارهم بين 25 الى 30 سنة و هذا ما دلت عليه الدراسة حيث مثلت هذه الفئة النسبة الأكبر أي : 37.0% من المجتمع ، يليها الفئة التي تتراوح أعمارهم من 31 الى 40 سنة بنسبة 26.1% ، وهذا يوضح أن أغلبية أفراد العينة كانوا من الفئة الشبابية ما يدل على أن المؤسسة قد أعطت فرصا لهذه الفئة والشكل التالي يوضح لنا:

الشكل رقم(07): يوضح الأعمار



المصدر: من إعداد الطالبين

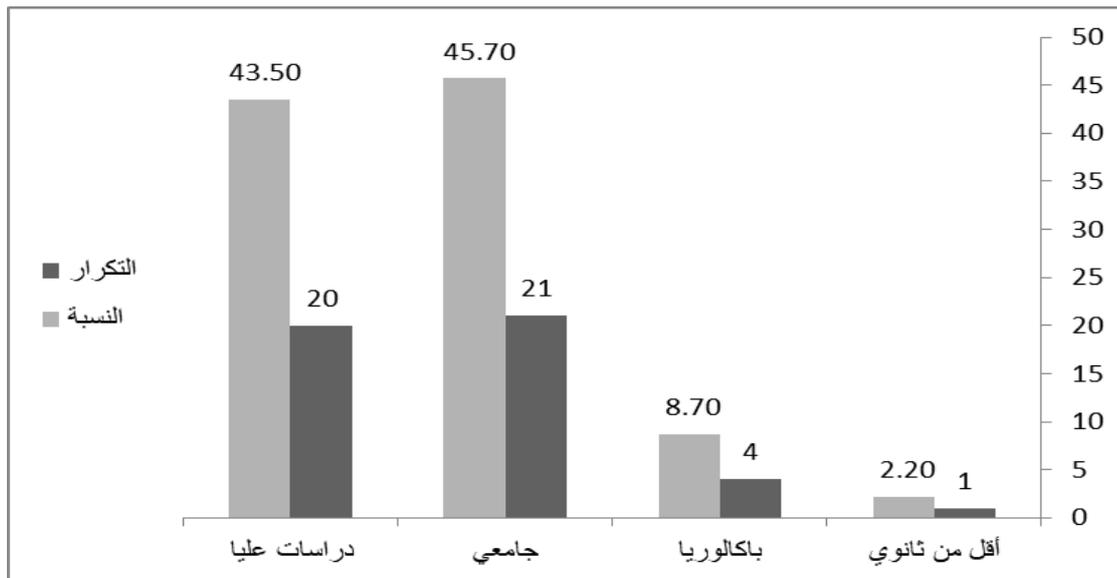
### 3. المؤهل العلمي:

الجدول رقم (08): المؤهل العلمي

التكرار	النسبة
1	2.2%
4	8.7%
21	45.7%
20	43.5%

نلاحظ من جدول أعلاه ان اغلب افراد عينة الدراسة يحملون شهادة جامعية حيث مثلو اعلى نسبة 45.7% ثم يليهم مباشرة الافراد المتحصلين على شهادة دراسات عليا حيث مثلت نسبة 43.5%، و كانت ادنى نسبة للأشخاص الذي مستواهم ثانوي فاقل حيث مثلو نسبة 2.2% من عينة الدراسة، مما يدل على أن عمال المؤسسة يمتلكون مؤهلات علمية تخول لهم بالإجابة جيد. والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (08): بين المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين

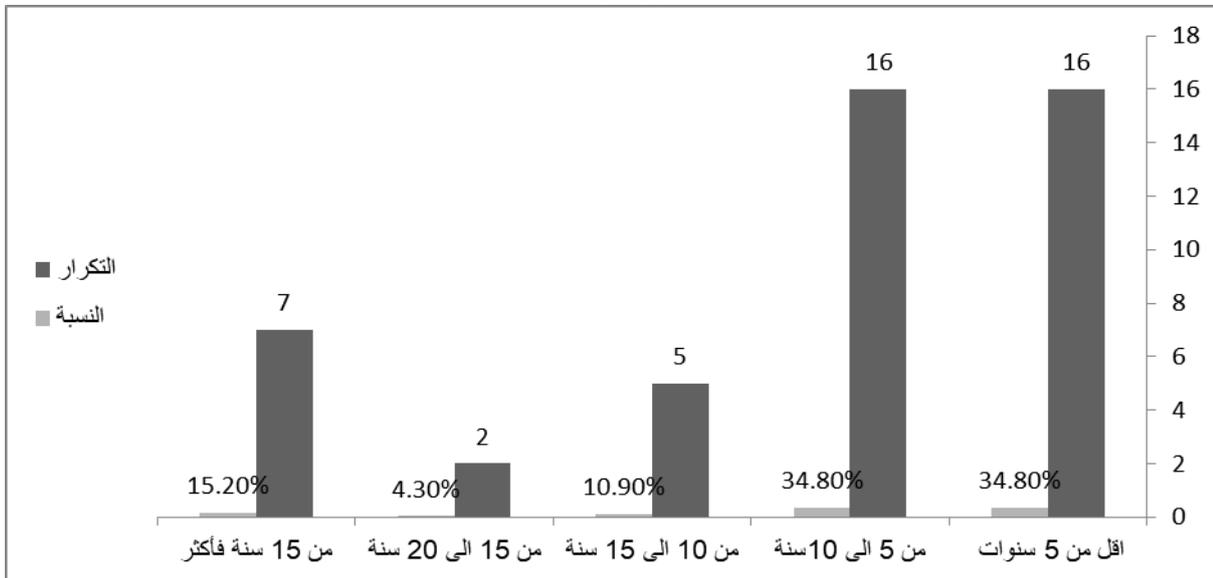
4. الإقدمية:

الجدول رقم (09): الإقدمية

العمر	التكرار	النسبة
اقل من 5 سنوات	16	34.8%
من 5 الى 10 سنة	16	34.8%
من 10 الى 15 سنة	5	10.9%
من 15 الى 20 سنة	2	4.3%
من 15 سنة فأكثر	7	15.2%

يوضح الجدول ان المؤسسة لديها أنواع خبرات بنسب مختلفة حيث كانت نسبة أقل من 5 سنوات و من 5 الى 10 سنوات متساوية وهي أكبر نسبة 34.8% وهذا يدل أن غالبية ممن تم توظيفهم في الفترة التأسيسية وهم بذلك يفنقرون نوعا ما الى الأقدمية التي يمكن أن تزيد في رصيدهم وخبرتهم العملية. والشكل التالي يبين:

الشكل رقم(09): يبين الأقدمية



المصدر: إعداد الطالبين

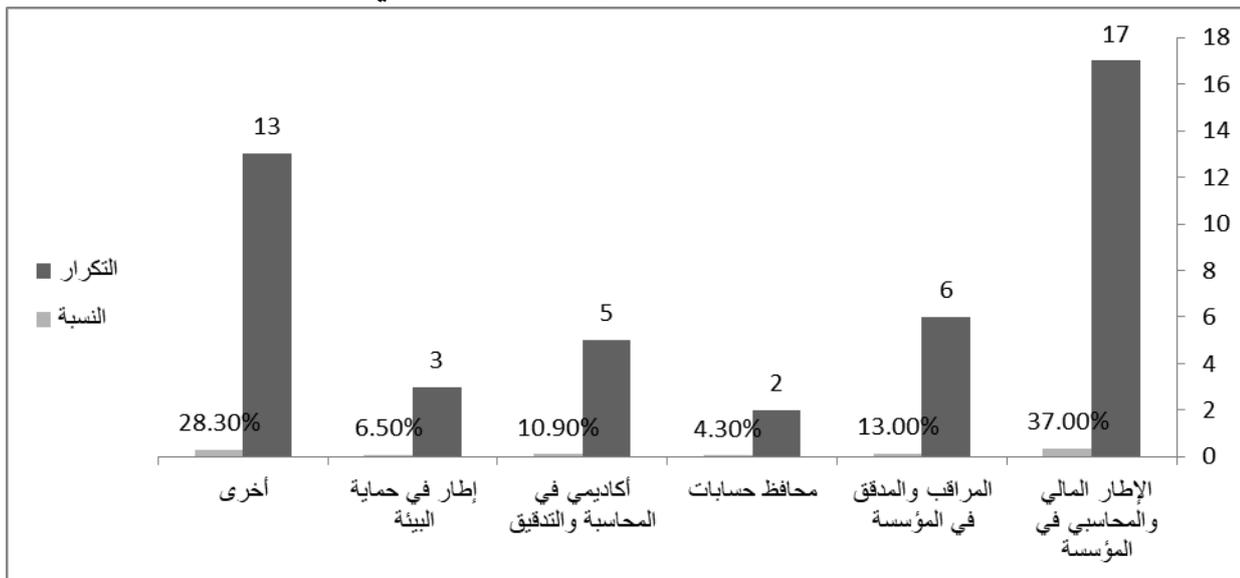
## 5. المستوى الوظيفي:

المستوى الوظيفي	التكرار	النسبة
الإطار المالي والمحاسبي في المؤسسة	17	37.0%
المراقب والمدقق في المؤسسة	6	13.0%
محافظ حسابات	2	4.3%
أكاديمي في المحاسبة والتدقيق	5	10.9%
إطار في حماية البيئة	3	6.5%
أخرى	13	28.3%

الجدول رقم(10): يوضح المستوى الوظيفي

يوضح الجدول ان افراد العينة ذو مستويات وظيفية مختلفة وكانت أكبر نسبة 37.0%. وهذا ينعكس إيجابا على الدراسة ونتائجها. والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم(10): يوضح المستوى الوظيفي



المصدر: إعداد الطالبين

### المطلب الثالث : أداة الدراسة وإجراءاتها

بناء على طبيعة الأهداف والدراسة التي نسعى إلى تحقيقها فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصف دقيقا ويعبر عنها تعبيراً كميًا، كما لا يكفي هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقتها المختلفة، بل يتعداه إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى استنتاجات يبنى عليها التصور المقترح بحيث يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع.

#### أداة الدراسة:

تم إعداد استبانة حول متطلبات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر بدراسة ميدانية وتتكون استبانة الدراسة من قسمين رئيسيين:

**القسم الأول:** وهو عبارة عن البيانات العامة عن المستجيب ( العمر، المؤهل العلمي، الشهادات، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة،...).

**القسم الثاني:** وهو عبارة عن مجالات الدراسة، ويتكون من 24 فقرة موزعة على 4 محاور:

**المحور الأول:** بيئة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر ويتكون من 6 فقرات.

**المحور الثاني:** مرتكزات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر ويتكون من 6 فقرات.

**المحور الثالث:** إشكاليات ومعوقات التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر ويتكون من 6 فقرات.

**المحور الرابع:** متطلبات مزاوله مهنة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر ويتكون من 6 فقرات.

#### مجتمع الدراسة وعينتها:

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يتم دراستها، وبذلك فإن مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد الذين يكونون موضوع مشكلة الدراسة وأهدافها فإن العينة المستهدفة تتكون من الإطار المالي والمحاسبي في المؤسسة، المراقب والمدقق في المؤسسة، محافظ الحسابات، أكاديمي في المحاسبة والتدقيق، إطار في حماية البيئة وآخرون. وقد تم توزيع 50 استمارة أسترجم منها 46 استمارة.

#### صدق الاستبيان:

يقصد بصدق الاستبيان أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، وقد تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

1- صدق أداة الدراسة:

تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من أربعة أكاديميين متخصصين في مجال المالية والمحاسبة والتدقيق وذلك للاسترشاد بأرائهم حول مدى دقة ووضوح فقرات الاستبيان، وقد تم الاستجابة لآراء المحكمين وتم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة.

2- صدق المقياس:

أولاً: الاتساق الداخلي ويقصد به مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال التي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي للاستبيان وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة.

ثانياً: الصدق البنائي: وهو أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة.

بناء على طبيعة الأهداف والدراسة التي نسعى إلى تحقيقها فقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصف دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كمياً وكماً، كما لا يكفي هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها وعلاقاتها المختلفة.

### أداة الدراسة:

تم إعداد استبانة حول متطلبات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر بدراسة ميدانية وتتكون استبانة الدراسة من قسمين رئيسيين:

القسم الأول: وهو عبارة عن البيانات العامة عن المستجيب ( العمر، المؤهل العلمي، الشهادات، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة،...).

القسم الثاني: وهو عبارة عن مجالات الدراسة، ويتكون من 24 فقرة موزعة على 4 محاور:

المحور الأول: بيئة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر ويتكون من 6 فقرات.

المحور الثاني: مرتكزات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر ويتكون من 6 فقرات.

المحور الثالث: إشكاليات ومعوقات التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر ويتكون من 6 فقرات.

المحور الرابع: متطلبات مزاوله مهنة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر ويتكون من 6 فقرات.

### المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات

#### المطلب الأول: الصدق البنائي لمحاور الدراسة

الجدول رقم(11): نتائج معاملات بيرسون

ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية  $\alpha \leq 0.05$

		المحور الأول	المحور الثاني	المحور الثالث	المحور الرابع	الكل
بيئة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	معامل الارتباط بيرسون	1	,666**	-,005	,192	,830**
	مستوى الدلالة		,000	,975	,202	,000
	العدد	46	46	46	46	46
مركزات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	معامل الارتباط بيرسون	,666**	1	-,033	,131**	,788
	مستوى الدلالة	,000		,827	,384	,000
	العدد	46	46	46	46	46
إشكاليات ومعوقات التدقيق المحاسبي في الجزائر	معامل الارتباط بيرسون	-,005	-,033	1	,341	,389
	مستوى الدلالة	,975	,827		,020	,008
	العدد	46	46	46	46	46
متطلبات مزاوله مهنة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	معامل الارتباط بيرسون	,192	,131	,341*	1	,501
	مستوى الدلالة	,202	,384	,020		,000
	العدد	46	46	46	46	46
الكل	معامل الارتباط بيرسون	,830**	,788**	,389**	,501**	1**
	مستوى الدلالة	,000	,000	,008	,000	
	العدد	46	46	46	46	46

من إعداد الطالبين حسب مخرجات برنامج spss نسخة ( 20 ) قيمة r الجدولية عند مستوى

دلالة 0.05

يبين الجدول رقم ( 01 ) معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفترات الاستبانة و الذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 ،حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وأن معاملات الارتباط لكل محور كانت قوية وقريبة من الواحد (1).

**ثبات الاستبيان:**

يقصد به ان يعطي هذا الاستبيان نفس النتائج حتى ان أعدنا توزيعه اكثر من مرة، لكن بنفس الظروف والشروط السابقة، أي بعبارة أخرى استقرار في نتائج الاستبيان، وعدم تغييرها ثم إعادة توزيعها على افراد العينة عدة مرات وفي نفس الفترات الزمنية. لتحديد درجة ثبات الاستبيان ، تم استخدام معامل الفا كرو نباخ alpha Cronbach's والذي يعتبر أكثر المعاملات شيوعا واستخداما في مثل هذه الدراسات ، وظهرت النتائج كالتالي:

**الجدول رقم (12): معامل الفا كرومباخ**

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
0,734	24

من إعداد الطالب حسب مخرجات برنامج spss نسخة (20)

من الجدول أعلاه يتبين ان الاستبيان له معامل ثبات عالي، حيث كانت 0.734، مما يدل على صدق وثبات أداة الدراسة، وبالتالي يمكن اعتمادها.

**اختبار التوزيع الطبيعي:**

حتى يمكن لنا الاعتماد على البيانات التي تم استقصاؤها من إجابات أفراد العينة في إثبات أو نفي فرضيات البحث، كان لا بد لنا من استخدام اختبار (Kolmogorov – Smirnov) لاختبار مدى اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، فقد كانت قيمة Sig لمتغيرات الدراسة أكبر من مستوى الدلالة 5% ، مما يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي .والجدول التالي يوضح قيم SIG لكل محور من المحاور محل الدراسة:

الجدول رقم (13) : نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

Sig	المحور
0.752	بيئة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر
0.183	مرتكزات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر
0.358	إشكاليات ومعوقات التدقيق المحاسبي في الجزائر
0.152	متطلبات موازلة مهنة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر

من إعداد الطالب حسب مخرجات برنامج spss نسخة (20) يكون التوزيع طبيعيا إذا كان مستوى الدلالة أكبر من (0.05)

يوضح الجدول رقم 13: نتائج الاختبار حيث إن القيمة الاحتمالية لكل محور أكبر من ( 0.05 ) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

و يتبين من الجدول أن متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، حيث كانت نسب التوزيع الطبيعي لكلا المحاور أكبر من (0.05) وهو المستوى المعتمد في المعالجة الإحصائية ، وهذا يدل على وجود ارتباط بين متغيرات الدراسة المستقلة و التابعة، والذي يؤكد على أن العلاقة بين هذه المتغيرات لها القدرة على تفسير التأثير فيما بينها.

### المطلب الثاني: عرض وتحليل للمحاور حسب أبعاد الدراسة

لتحليل الاستبيان تم الاعتماد على معيار المتوسط الحسابي لاختيار درجة الموافقة على كل عبارة في الاستبيان، كما تم الاعتماد أيضا على الانحراف المعياري لمعرفة مدى تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطات الحسابية.

وفيما يلي عرض التكرارات لإجابات أفراد عينة الدراسة حول متطلبات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر.

المحور الثاني: بيئة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر.

الجدول رقم(14): تكرارات إجابات أفراد عينة الدراسة حول بيئة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر:

الاختيار					العبارة	الرقم
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
0	14	8	19	5	هناك نظام للإدارة البيئية HSE.	1
2	14	4	22	4	هناك سياسة بيئية في المؤسسات الجزائرية	2
0	11	10	19	6	هناك تقارير محاسبية ومالية تتضمن الجانب البيئي (تكاليف حماية البيئة وتكاليف الضرر البيئي).	3
2	19	10	12	3	هناك توفر للمراجعة البيئية الداخلية في المؤسسات الجزائرية	4
3	17	8	16	2	هناك آليات للتعامل مع الجباية البيئية	5
2	7	8	19	10	هناك تمويل بيئي	6

الجدول رقم(15): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة:

الرقم	العبرة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النتيجة
1	هناك نظام للإدارة البيئية HSE.	1.034	3.33	محايد
2	هناك سياسة بيئية في المؤسسات الجزائرية	1.124	3.26	محايد
3	هناك تقارير محاسبية ومالية تتضمن الجانب البيئي (تكاليف حماية البيئة وتكاليف الضرر البيئي).	1.003	3.43	موافق
4	هناك توفر للمراجعة البيئية الداخلية في المؤسسات الجزائرية	1.059	2.89	غير موافق
5	هناك آليات للتعامل مع الجباية البيئية	1.083	2.93	محايد
6	هناك تمويل بيئي	1.125	3.61	موافق
	القسم الثاني: بيئة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	0.67924	3.2428	محايد

يتبين من خلال الجدول أعلاه ببيان أن أفراد العينة محايدة نحو بعد بيئة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر ويتضح ذلك من خلال المتوسط الحسابي لهذا البعد والذي بلغ (3.2428) وانحراف معياري(0.67924) كانت بدرجة موافق حسب سلم ليكارت الخماسي، وذلك حسب آراء عينة الدراسة. و على العموم نستطيع ترتيب إجابات أفراد عينة الدراسة ترتيبا تنازليا (من الأكبر إلى الأصغر) وفقا لدرجة الاستجابة وهذا حسب اقل متوسط حسابي، وفي حالة تساوي المتوسطات فنختار أيهما أقل انحراف معياري الذي يبين لنا أقل تشتت ممكن كما يلي:

- حيث بلغ أعلى متوسط لهذا المحور للعبارة الأولى (هناك تمويل بيئي) بمتوسط (3.61) وانحراف معياري (1.125) وهذا يدل على أن إجابات أفراد العينة كانت بدرجة موافق أي أن المؤسسات الصناعية في الجزائر تلقى الدعم المالي في جانب حماية البيئة.
- فيما أتى في المرتبة الثانية في هذا المحور العبارة الثالثة (هناك تقارير محاسبية ومالية تتضمن الجانب البيئي) بمتوسط حسابي (3.43) وانحراف معياري (1.003) وهذا يدل على أن إجابات أفراد العينة كانت بدرجة موافق.

- أما في المرتبة الثالثة فجاءت العبارة (هناك نظام للإدارة البيئية HSE) بمتوسط حسابي (3.33) وانحراف معياري (1.034) وهذا يدل على أن آراء العينة كانت ضمن درجت محايد.
- أما العبارة الثانية (هناك سياسة بيئية في المؤسسات الجزائرية) كانت ضمن المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (3.26) وانحراف معياري (1.124) و كانت بدرجة محايد.
- أما خامسا فكانت العبارة الخامسة (هناك آليات للتعامل مع الجباية البيئية) بمتوسط حسابي (2.93) وانحراف معياري (1.083) بدرجة محايد.
- أما آخر عبارة في هذا المحور عبارة (هناك توفر للمراجعة البيئية الداخلية في المؤسسات الجزائرية) بقيمة (2.89) وانحراف معياري (1.059) بدرجة غير موافق.

المحور الثالث: مرتكزات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر.

الجدول رقم(16): تكرارات إجابات أفراد عينة الدراسة حول مرتكزات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر:

الرقم	العبارة	الاختيار			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	هناك إلزام من طرف وزارة البيئة للمؤسسات باعتماد التدقيق المحاسبي البيئي	3	14	17	9
2	عدم وجود قوانين وتشريعات للتدقيق المحاسبي البيئي	9	19	7	11
3	حرص الجمعية العامة للمساهمين ومجلس الإدارة على تبني التدقيق المحاسبي البيئي	4	8	24	9
4	هناك معايير جزائرية تتبنى مفهوم السياسة البيئية.	2	13	12	16

2	6	16	19	3	5	هناك عائد بالنسبة للمؤسسة في حالة اعتماد التدقيق المحاسبي البيئي
4	9	4	19	10	6	هناك ميزانية خاصة بالبيئة

الجدول رقم(17): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة:

النتيجة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	العبارة	الرقم
محايد	3.11	1.016	هناك إلزام من طرف وزارة البيئة للمؤسسات باعتماد التدقيق المحاسبي البيئي	1
موافق	3.57	1.068	عدم وجود قوانين وتشريعات للتدقيق المحاسبي البيئي	2
محايد	3.11	0.900	حرص الجمعية العامة للمساهمين ومجلس الإدارة على تبني التدقيق المحاسبي البيئي	3
محايد	2.89	1.038	هناك معايير جزائرية تتبنى مفهوم السياسة البيئية.	4
محايد	3.33	0.944	هناك عائد بالنسبة للمؤسسة في حالة اعتماد التدقيق المحاسبي البيئي	5
موافق	3.48	1.278	هناك ميزانية خاصة بالبيئة	6
محايد	3.2464	0.60322	القسم الثالث: مرتكزات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر.	

يتبين من خلال الجدول أعلاه أن أفراد العينة محايدة ومتردة في الإجابات حيال بعد مرتكزات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر، ويتضح ذلك من خلال المتوسط الحسابي لهذا البعد ككل والذي بلغ 3.2464 وانحراف معياري (0.60322) كانت بدرجة محايد حسب سلم ليكارت الخماسي، وذلك حسب آراء عينة الدراسة.

وعلى العموم نستطيع ترتيب إجابات أفراد عينة الدراسة ترتيبا تنازليا (من الأكبر إلى الأصغر) وفقا لدرجة الاستجابة وهذا حسب اقل متوسط حسابي، وفي حالة تساوي المتوسطات فنختار أيهما أقل انحراف معياري الذي يبين لنا أقل تشتت ممكن كما يلي:

- بلغت قيمة المتوسط الحسابي ل بعد مرتكزات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر، (3.2464) وانحراف معياري (0.60) ويعتبر في المرتبة الثالثة بين باقي الابعاد وهذا يدل على أن إجابات أفراد العينة كانت بدرجة محايد على هذا المحور، حيث انحصرت قيمة المتوسط الحسابي لفقرات هذا المحور بين (2.89) و(3.57) وهذا يدل على مستوى محايد.
- حيث بلغ أعلى متوسط لهذا البعد للعبارة الثانية (عدم وجود قوانين وتشريعات للتدقيق المحاسبي البيئي) بمتوسط (3.57) وانحراف معياري (1.068) وهذا يدل على أن إجابات أفراد العينة كانت بدرجة موافق.
- فيما أتى في المرتبة الثانية في هذا المحور العبارة السادسة (هناك ميزانية خاصة بالبيئة) بمتوسط حسابي (3.48) وانحراف معياري (1.278) وهذا يدل على أن إجابات أفراد العينة كانت بدرجة موافق.
- المرتبة الثالثة: العبارة الخامسة.
- المرتبة الرابعة: كانت الأولى والثالثة معا.
- المرتبة الخامسة: العبارة الرابعة.

#### المحور الرابع: إشكاليات ومعوقات التدقيق المحاسبي في الجزائر

الجدول رقم (18): تكرارات إجابات أفراد عينة الدراسة حول إشكاليات ومعوقات التدقيق المحاسبي في الجزائر

الرقم	العبارة	الاختيار				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	نقص مدونة الحسابات SCF للحسابات المتعلقة بالبيئة	13	24	6	3	0
2	وجود كوادر بشرية مختصة في المحاسبة البيئية	1	14	18	10	3
3	عدم وجود مشروع مشترك بين وزارة البيئة ووزارة المالية فيما يخص التدقيق المحاسبي	5	25	14	2	0

البيئي					
4	عدم وجود نماذج دولية يمكن إسقاطها على الواقع الجزائري	3	20	9	13
5	إشكالية عدم تكامل المحاسبة البيئية وطنيا	2	28	11	5
6	حث وزارة البيئة على الازدواجية في القرار مع المجلس الوطني للمحاسبة لتطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في المؤسسات الصناعية	3	29	5	6

الجدول رقم(19): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة:

الرقم	العبرة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النتيجة
1	نقص مدونة الحسابات SCF للحسابات المتعلقة بالبيئة	0.830	4.02	موافق
2	وجود كوادر بشرية مختصة في المحاسبة البيئية	0.943	3.00	محايد
3	عدم وجود مشروع مشترك بين وزارة البيئة ووزارة المالية فيما يخص التدقيق المحاسبي البيئي	0.720	3.72	موافق
4	عدم وجود نماذج دولية يمكن إسقاطها على الواقع الجزائري	1.015	3.24	محايد
5	إشكالية عدم تكامل المحاسبة البيئية وطنيا	0.748	3.59	موافق
6	حث وزارة البيئة على الازدواجية في القرار مع المجلس الوطني للمحاسبة لتطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في المؤسسات الصناعية	1.027	3.50	موافق
	القسم الرابع: إشكاليات ومعوقات التدقيق المحاسبي في الجزائر	0.44639	3.5109	موافق

يتبين من خلال الجدول أن أفراد العينة تتفق على إشكاليات ومعوقات التدقيق المحاسبي في الجزائر ويتضح ذلك من خلال المتوسط الحسابي لهذا البعد والذي بلغ (3.5109) وانحراف معياري (0.5109) كانت بدرجة موافق حسب سلم ليكارت الخماسي، وذلك حسب آراء عينة الدراسة.

و بتالي انحصرت قيمة المتوسط الحسابي لفقرات هذا المحور بين (4.02) و(3.00)، أما أعلى متوسط لهذا المحور كان للعبارة الأولى (نقص مدونة الحسابات SCF للحسابات المتعلقة بالبيئة) بمتوسط (4.02) وانحراف معياري (0.830) وهذا يدل على أن إجابات أفراد العينة كانت بدرجة موافق.

- فيما أتى في المرتبة الثانية في هذا المحور العبارة الثالثة (عدم وجود مشروع مشترك بين وزارة البيئة ووزارة المالية فيما يخص التدقيق المحاسبي البيئي) بمتوسط حسابي (4.47) وانحراف معياري (0.720) وهذا يدل على أن إجابات أفراد العينة كانت بدرجة موافق.

- أما العبارة الخامسة (إشكالية عدم تكامل المحاسبة البيئية وطنيا) فكانت في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (3.59) وانحراف معياري (0.748) وبتالي كانت إجابات أفراد العينة ضمن درجة موافق.

- أما العبارة السادسة (حث وزارة البيئة على الازدواجية في القرار مع المجلس الوطني للمحاسبة لتطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في المؤسسات الصناعية) كانت ضمن المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (3.50) وانحراف معياري (1.027) أي كانت بدرجة موافق وهذا يدل على مستوى موافقة عالي.

- أما خامسا فكانت العبارة الخامسة (عدم وجود نماذج دولية يمكن إسقاطها على الواقع الجزائري) بمتوسط حسابي (3.24) وانحراف معياري (1.015) وذلك بدرجة محايد وهذا يدل على مستوى موافقة عالي.

- أما عن آخر عبارة في هذا المحور عبارة (وجود كوادر بشرية مختصة في المحاسبة البيئية) بقيمة (3.00) وانحراف معياري (0.943) بدرجة محايد إلا أن المتوسط الحسابي لهذه العبارة عالي جدا مما يدل على تشتت آراء العينة.

القسم الخامس: متطلبات مزاوله مهنة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر.

الجدول رقم(20): تكرارات إجابات أفراد عينة الدراسة حول متطلبات مزاوله مهنة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر

الاختيار					العبارة	الرقم
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
0	1	0	15	30	يجب خلق إطار مهني متطور لمهنة التدقيق المحاسبي البيئي من خلال الندوات والمؤتمرات المحاسبية	1
0	0	0	19	27	الاستفادة من تجارب الدول الأجنبية التي تمارس هذا النوع من التدقيق واكتساب الخبرات	2
0	0	0	22	24	تعميق مساهمة الجزائر في تطوير التدقيق المحاسبي البيئي بما يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية	3
0	0	0	22	23	العمل على إصدار الكتب والمنشورات التي ترشد المحاسب إلى تبني التدقيق المحاسبي البيئي	4
0	0	1	18	27	يجب تكوين ورسكلة الإطارات والمختصين المرتبطة بمهنة المحاسبة لتطبيق التدقيق المحاسبي البيئي.	5
0	0	2	27	17	حث وزارة البيئة على الازدواجية في القرار مع المجلس الوطني للمحاسبة لتطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في المؤسسات الصناعية	6

الجدول رقم(21): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة

الرقم	العبارة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النتيجة
1	يجب خلق إطار مهني متطور لمهنة التدقيق المحاسبي البيئي من خلال الندوات والمؤتمرات المحاسبية	0.614	4.61	موافق بشدة
2	الاستفادة من تجارب الدول الأجنبية التي تمارس هذا النوع من التدقيق واكتساب الخبرات	0.498	4.59	موافق بشدة
3	تعميق مساهمة الجزائر في تطوير التدقيق المحاسبي البيئي بما يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية	0.505	4.52	موافق بشدة
4	العمل على إصدار الكتب والمنشورات التي ترشد المحاسب إلى تبني التدقيق المحاسبي البيئي	0.720	4.43	موافق بشدة
5	يجب تكوين ورسكلة الإطارات والمختصين المرتبطة بمهنة المحاسبة لتطبيق التدقيق المحاسبي البيئي.	0.544	4.57	موافق بشدة
6	حث وزارة البيئة على الازدواجية في القرار مع المجلس الوطني للمحاسبة لتطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في المؤسسات الصناعية	0.560	4.33	موافق بشدة
	<b>القسم الخامس: متطلبات مزاوله مهنة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر.</b>	0.32765	4.5072	موافق بشدة

يتبين من خلال الجدول أعلاه يبين أن أفراد العينة تتفق على متطلبات مزاوله مهنة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر. ويتضح ذلك من خلال المتوسط الحسابي لهذا البعد والذي بلغ (4.5072) وانحراف معياري (0.32765) كانت بدرجة موافق حسب سلم ليكارت الخماسي، وذلك حسب آراء عينة الدراسة.

جاءت العبارة (يجب خلق إطار مهني متطور لمهنة التدقيق المحاسبي البيئي من خلال الندوات والمؤتمرات المحاسبية) في المرتبة الأولى و ذلك بمتوسط حسابي (4.61) وانحراف معياري (0.614) وذلك بدرجة موافق بشدة وهذا يدل على مستوى موافقة عالي.

- أما العبارة الثانية (الاستفادة من تجارب الدول الأجنبية التي تمارس هذا النوع من التدقيق واكتساب الخبرات) فقد جاءت في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.59) وانحراف معياري (0.498) وهذا يدل على أن درجة إجابة أفراد العينة كانت بدرجة موافق بشدة.

- أما العبارة الخامسة (يجب تكوين ورسكلة الإطارات والمختصين المرتبطة بمهنة المحاسبة لتطبيق التدقيق المحاسبي البيئي) فجاءت في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.57) وانحراف معياري (0.544) وذلك بدرجة موافق بشدة وهذا يدل على مستوى موافقة عالي.

- تم تأتي العبارة الثالثة (تعميق مساهمة الجزائر في تطوير التدقيق المحاسبي البيئي بما يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية) في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي (4.52) وانحراف معياري (0.505) بدرجة موافق بشدة.

- أما العبارة الرابعة (العمل على إصدار الكتب والمنشورات التي ترشد المحاسب إلى تبني التدقيق المحاسبي البيئي) فجاءت في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي (4.43) وانحراف معياري (0.720) بدرجة موافق بشدة.

- أما في المرتبة السادسة والأخيرة جاءت العبارة السادسة (حث وزارة البيئة على الازدواجية في القرار مع المجلس الوطني للمحاسبة لتطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في المؤسسات الصناعية) بمتوسط حسابي (4.33) و انحراف معياري (0.560) وجاء بدرجة موافق بشدة.

### المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها

الفرع الأول: اختبار الفرضية الأساسية والتي مفادها:

(وجود سياسات ونظم تهتم بالتدقيق المحاسبي البيئي على مستوى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر).

الفرضية الصفرية  $H_0$ : ليس هناك وجود سياسات ونظم تهتم بالتدقيق المحاسبي البيئي على مستوى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

الفرضية البديلة  $H_1$ : هناك وجود سياسات ونظم تهتم بالتدقيق المحاسبي البيئي على مستوى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

الجدول رقم (22): نتائج اختبار T - Test الأحادي العينة لدرجات الإجابة عن وجود سياسات ونظم تهتم بالتدقيق المحاسبي البيئي على مستوى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	درجة الحرية ddt	مستوى المعنوية sig
2.37319	0.34404	46.785	45	0.00

المصدر: من إعداد الطالب حسب مخرجات برنامج spss نسخة (20)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه: يتبين لنا أن متوسط الحسابي لكل عبارات الاستبيان حول وجود سياسات ونظم تهتم بالتدقيق المحاسبي البيئي على مستوى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر قدر ب(2.37319) وانحراف معياري (0.344) وهو ما يقابل درجة موافق كما أن قيمة sig 0.00 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعنوي المعتمد 0.05 وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية  $H_0$  ونقبل الفرضية البديلة  $H_1$  أي أن هناك وجود سياسات ونظم تهتم بالتدقيق المحاسبي البيئي على مستوى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الفرعية الأولى التي مفادها.

تشكل المتابعة البيئية للمشروعات والتدقيق المحاسبي البيئي إطارا متكاملًا للمراجعة البيئية داخل المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

الفرضية الصفرية  $H_0$ : تشكل المتابعة البيئية للمشروعات والتدقيق المحاسبي البيئي إطارا متكاملًا للمراجعة البيئية داخل المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

الفرضية البديلة  $H_0$ : لا تشكل المتابعة البيئية للمشروعات والتدقيق المحاسبي البيئي إطارا متكاملًا للمراجعة البيئية داخل المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

تم اختبار هذه الفرضية بمقارنة المتوسط الحسابي للإجابات على جميع عبارات الاستبيان حول المتابعة البيئية للمشروعات والتدقيق المحاسبي البيئي تشكل إطارا متكاملًا للمراجعة البيئية داخل المؤسسات الاقتصادية في الجزائر مع المتوسط الحسابي للأداة و هو على مقياس سلم ليكارث الخماسي.

الجدول رقم(23): نتائج اختبار  $T - Test$  الأحادي العينة لدرجات الإجابة عن أن تشكل المتابعة البيئية للمشروعات والتدقيق المحاسبي البيئي إطارا متكاملًا للمراجعة البيئية داخل المؤسسات الاقتصادية في الجزائر

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	درجة الحرية ddt	مستوى الاحتمالية sig
2.7572	0.67924	27.532	45	0.00

المصدر: من إعداد الطالب حسب مخرجات برنامج spss نسخة (20)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن متوسط الحسابي لكل عبارات الاستبيان حول تشكل المتابعة البيئية للمشروعات والتدقيق المحاسبي البيئي إطارا متكاملًا للمراجعة البيئية داخل المؤسسات الاقتصادية في الجزائر قدر ب(2.7572) وانحراف معياري (0.67924) وهو ما يقابل درجة موافق كما أن قيمة sig0.00 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعنوي المعتمد 0.05 وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية  $H_1$  ونرفض الفرضية البديلة  $H_0$  أي المتابعة البيئية للمشروعات والتدقيق المحاسبي البيئي تشكل إطارا متكاملًا للمراجعة البيئية داخل المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الفرعية الثانية التي مفادها

المؤسسات الاقتصادية في الجزائر لا تأخذ بعين الاعتبار تقرير المدققين الخاص بالأداء البيئي.

الفرضية الصفرية  $H_1$ : المؤسسات الاقتصادية في الجزائر تأخذ بعين الاعتبار تقرير المدققين الخاص بالأداء البيئي.

الفرضية البديلة  $H_0$ : توجد المؤسسات الاقتصادية في الجزائر لا تأخذ بعين الاعتبار تقرير المدققين الخاص بالأداء البيئي.

الجدول رقم(24): نتائج اختبار T - Test الأحادي العينة لدرجات الإجابة عن أن المؤسسات الاقتصادية في الجزائر لا تأخذ بعين الاعتبار تقرير المدققين الخاص بالأداء البيئي.

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	درجة الحرية ddt	مستوى الاحتمالية sig
2.7536	0.60322	30.960	45	0.00

المصدر: من إعداد الطالب حسب مخرجات برنامج spss نسخة (20)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن متوسط الحسابي لكل عبارات الاستبيان حول المؤسسات الاقتصادية في الجزائر تأخذ بعين الاعتبار تقرير المدققين الخاص بالأداء البيئي. قدر ب(2.7536) وانحراف معياري (0.60322) وهو ما يقابل درجة موافق كما أن قيمة sig0.00 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعنوي المعتمد 0.05 وبالتالي نقبل الفرضية H1 ونرفض الفرضية البديلة H0 أي أن المؤسسات الاقتصادية في الجزائر لا تأخذ بعين الاعتبار تقرير المدققين الخاص بالأداء البيئي.

#### نتائج اختبار الفرضيات:

- نتائج اختبار الفرضية الرئيسية: هناك وجود سياسات ونظم تهتم بالتدقيق المحاسبي البيئي على مستوى المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.
- نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى: تشكل المتابعة البيئية للمشروعات والتدقيق المحاسبي البيئي إطارا متكاملًا للمراجعة البيئية داخل المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.
- نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية: المؤسسات الاقتصادية في الجزائر لا تأخذ بعين الاعتبار تقرير المدققين الخاص بالأداء البيئي.

خاتمة

## خاتمة:

وفي الختام يحظى موضوع التدقيق المحاسبي البيئي في الوقت الراهن باهتمام عالمي كبير، ووعيا منها بإيجاد المشاكل البيئية، وتعدّد مختلف الدول مؤتمرات لوضع سياسات وإجراءات لحماية البيئة من التلوث، خاصة في ظل النشاط الصناعي الكبير.

ولتوفير لغة عالمية لإبراز المؤسسات الإقتصادية التي تسعى إلى الحفاظ على البيئة في مختلف مراحل الإنتاج قامت منظمة التقييس العالمية بوضع سلسلة مواصفات توفر منهجية كاملة لإدارة البيئة داخل المؤسسة سميت المواصفة بـ ISO 14000 ومنذ صدورها سنة 1996 لازالت تحظى هذه المواصفات الإقتصادية بقبول عالمي بل أصبحت كحواجز غير جمركية في العديد من الدول.

ونتيجة لنمو الوعي البيئي والاجتماعي لدى أفراد المجتمع وعلى المستوى الدولي فقد أصبح هدف حماية البيئة أثر على قدرة المنشآت في الاستمرار بمزاولة النشاط.

وقد زاد الاهتمام بالمحاسبة البيئية نتيجة سعي بعض الجماعات البيئية أو جامعات الضغوط البيئية كما يطلق عليها في ذلك الوقت إلى ممارسة ضغوطها على منشآت الأعمال لإفصاح الآثار السلبية لأنشطتها على البيئة المحيطة بها، ومنذ ذلك الوقت كثيرا ما تداول مصطلح المحاسبة البيئية على المستويين الأكاديمي والعملية.

ويعد الإفصاح عن المعلومات البيئية مؤشرا على ما إذا كانت الشركات مدركة للقضايا البيئية التي قد تؤثر في وجودها، كما يعتبر الإفصاح البيئي مهما لمستخدمي القوائم المالية للوقوف على الأحداث البيئية وجهود الشركات نحو إدارة البيئة وآثارها المالية المترتبة عليها.

**وبناء على التحليل الإحصائي لبيانات عينة الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:**

1- عدم توفر مقومات التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر بحيث لا تتوفر بنية تحتية في المنشآت للقيام بعملية التدقيق المحاسبي البيئي.

2- لا توجد هيئات مهنية تزود السوق بمدققين مؤهلين علميا وعمليا بمواضيع التدقيق المحاسبي البيئي

3- عدم وجود تشريعات وقوانين وأنظمة تلزم المؤسسات الصناعية بالقيام بهذا النوع من التدقيق.

## اقتراحات وتوصيات:

وبناء على النتائج السابقة، فإنه يمكن إيجاز أهم التوصيات فيما يخص الهيئات التشريعية والجهات المهنية وإدارة المنشآت ومكاتب التدقيق في الجزائر:

1- ضرورة إلحاق مدققي الحسابات في برامج تدريبية تتعلق بالتدقيق المحاسبي البيئي لرفع كفاءتهم علميا وعمليا بمواضيع التدقيق المحاسبي البيئي.

2- تعيين خبراء في مجال البيئة لمساندة مدققي الحسابات في أداء التدقيق المحاسبي البيئي، وتطوير معايير التدقيق المحاسبي البيئي للوثوق بنتائجه، في ظل عدم وضوح الرؤيا في هذا المجال.

## خاتمة

- 3- ضرورة إفصاح مكاتب التدقيق الجزائرية عن النواحي البيئية والاجتماعية للمنشآت عن القوائم المالية عن الأداء البيئي للمنشأة.
- 4- ضرورة الاستفادة من خبرات الدول المتقدمة وخاصة الملزمة بالتدقيق المحاسبي البيئي في مجال إعداد معايير خاصة للتدقيق البيئي والتعرف على كفاءات وإجراءات التدقيق.
- 5- إصدار القوانين والتشريعات المتعلقة بالتدقيق المحاسبي البيئي للمنشآت، على أن تتضمن هذه القوانين والتشريعات مواد ملزمة للمنشآت بالإفصاح عن أدائها البيئي بصورة واضحة في تقرير خاص بنتائج التدقيق المحاسبي البيئي.
- 6- ضرورة توفير المتطلبات اللازمة لتطبيق التدقيق المحاسبي البيئي.

## أفاق الدراسة:

- بناء على نتائج الدراسة التي أوضحت بعض النقاط التي يمكن أن تكون مجالا لإجراء بعض الدراسات والبحوث المستقبلية، يمكن تقديم عددا من المقترحات وهي كالآتي:
- إجراء دراسة مماثلة للدراسة الحالية خصوصا في القطاع الإنتاجي نتيجة المخلفات الصناعية كشركة الأنابيب أو الاسمنت.
  - إجراء دراسة لتأثير التدقيق المحاسبي البيئي على الجانب الاجتماعي والبيئي.
  - إجراء مزيد من الدراسات فيما يخص جانب المحاسبة والتكاليف البيئية والاجتماعية نظرا لعلاقة الصناعة بهما.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع باللغة العربية:

### قائمة الكتب:

- 1- حميدات جمعة، معايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، شركة صرح الإعلامية، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، سنة 2013.
- 2- رعد حسن الصرف، نظم الإدارة البيئية والإيزو 14000 ، دار الرضا للنشر، دمشق، 2001.
- 3- ستيفن سميت، الاقتصاد البيئي، ترجمة أنجي بنداري، مؤسسة الهداوي للتعليم، طبعة 2012.
- 4- عبدالمجيد قدي، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2011، ص165.
- 5- العزاوي نقار، عبد الله حكمت، ادارة البيئة نظم ومتطلبات وتطبيقات الايزو 14000 ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،عمان ،الأردن،2007.
- 6- غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، سنة 2008 ص 116.
- 7- مصطفى يوسف كافي، اقتصاديات البيئة، دار مؤسسة رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، طبعة 2014، سوريا.

### قائمة الرسائل والمذكرات:

- 8- بن الشيخ مريم ، أثر الجباية البيئية على أداء المؤسسات الاقتصادية لتحقيق التنمية المستدامة / دراسة حالة شركة القلد وصنع منتجات التلحيم ،العلمة، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص :إدارة الأعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2011/2012.
- 9- بوحفص رواني، المراجعة البيئية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، 2007.
- 10- رشيد علاب، نظم الإدارة البيئية واقع ومعوقات تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.

## قائمة المراجع

- 11- الطاهر خامرة، المسؤولية البيئية والاجتماعية مدخل لمساهمة المؤسسة الاقتصادية في تحقيق الميزة المستدامة، رسالة ماجستير ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر
- 12- عبد الباقي محمد، مساهمة الجباية البيئية في تحقيق التنمية المستدامة /دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص :مالية ونقود، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2010/2009
- 13- عماد محمد رياض أحمد، مدى مسؤولية مراقب الحسابات في التقرير عن المراجعة البيئية وأثر ذلك على مستخدمي التقرير - دراسة تطبيقية رسالة ماجستير، معهد البحوث والدراسات البيئية، جامعة عين شمس.
- 14- غمام مراد ودحمون فوزي، أهمية المراجعة البيئية في تطوير الأداء البيئي في المؤسسة الاقتصادية بالأخضرية ENAP دراسة حالة المؤسسة الوطنية للدهن، مذكرة ماجستير، جامعة أكلي محند ولحاج، البويرة، سنة 2015.
- 15- محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان، دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- 16- ياسمين حمدان كرم، التدقيق الاجتماعي والبيئي من وجهة نظر مدققي الحسابات القانونيين في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية بغزة، سنة 2012.

## قائمة المجالات العلمية:

- 17- بهاء محمد حسين منصور، مدخل مقترح لقياس متغيرات المراجعة البيئية في الشركات الصناعية دراسة ميدانية مقارنة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة قناة السويس.
- 18- ساسي سفيان، المسؤولية البيئية في المؤسسة الصناعية - دراسة حالة الجزائر، دكتوراه، جامعة الطارف، مجلة جيل حقوق الانسان، مركز جيل البحث العلمي، طبعة خاصة بالبيئة، سنة 2004.
- 19- صالح عبدالرحمن، المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية: الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية-دراسة ميدانية، مجلة الملك عبدالعزيز، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 21، العدد 1.

## قائمة المراجع

- 20- عز الدين فكري تهامي، الإطار العلمي لنظم محاسبة الإدارة البيئية، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، القاهرة، العدد الثامن.
- 21- عنايات حامد محمد عطية، تفعيل دور نظم المحاسبة والإدارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، بنها العدد الثاني، 2003.
- 22- عوض لبيب فتح الله الديب، المحاسبة عن التكاليف والالتزامات البيئية في ضوء المبادئ المحاسبية الحالية مع الإشارة إلى مصر، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 33 ، ملحق العدد الثاني، سبتمبر 1996.
- 23- محمد الأحمد، الرقابة البيئية في دولة الكويت، حجر الزاوية في تفعيل العمل البيئي حكوميا وتشريعيا وشعبيا ودوليا، مجلة بيئتنا، العدد 54، 2003.
- 24- محمد الأحمد، الرقابة البيئية في دولة الكويت، حجر الزاوية في تفعيل العمل البيئي حكوميا وتشريعيا وشعبيا ودوليا، مجلة بيئتنا، العدد 54، 2003.
- 25- محمود يوسف الكاشف، اتجاهات تطوير القياس والإفصاح المحاسبي نحو نظام متكامل للمعلومات البيئية المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد 32، العدد 2009
- 26- نادية عبد الحليم راضي، مساهمة النظم المحاسبية في التقرير والإفصاح عن الأداء البيئي لمنظمات الأعمال، المجلة العلمية لكلية التجارة، فرع البنات، جامعة الأزهر، القاهرة، العدد التاسع عشر، ديسمبر 2001.
- 27- نعيم فيهم حنا، التكاليف البيئية الاستثمارية وآثرها على معلومات القوائم المالية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد الثلاثين، يناير 2008 .

## قائمة التظاهرات العلمية:

- 28- عفاف إسحق ، عفاف إسحق ، المحاسبة البيئية الإطار الفكري ومقومات التطبيق، مؤتمر جامعة فيلاديفيا، كلية العلوم الإدارية والمالية، الأردن، 2007 ، ص 431 .

- 29- C.C.Park, **Ecology and Environmental Management**, Butterworths, London, 1980.
- 30- G.N. Pandey, **Environmental management**, Vikas Publishing house, Delhi, 1991.
- 31- Mathews, M.R., "**Social and Environmental Accounting: A Practical Demonstration of Ethical Concern**"
- 32- MC Mullen, D.A., Raghunandan, K. and Rama, D.V., (1996), Internal Control Reports and Financial Reporting Problems, Accounting Horizons, U.S.A.
- 33- Omar Noman, **Economic Development & Environmental Policy**, Kegan Paul International, UK, 1996.
- 34- Penelope et Charles Revelles, **Global Environment: Securing a Sustainable Future**, Jones & Brelet Publishers, London, 1992.
- 35- Stefan Schaltegger, "**Eco - Efficiency in Corporate Budgeting**", Environmental Management and Health Journal, vol.12. Issue.
- 36- United Nations Environmental Management Program (UNEP), **Environmental guidelines for settlement planning and management**, UNCHS, Vol II, Nairobi, Kenya.

# قائمة الملاحق

الملحق رقم (01): تسهيل مهمة الخاص بشركة الأنابيب

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة غرداية  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique  
Université de Ghardaïa  
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et Sciences de Gestion  
Département des sciences financières et comptables

الرقم 238/مخرج في تاريخ 27/01/2019

لمهاتبة لي : السيد .....

الى السيد: مدير شركة: اف. في. سي. سي.  
غرداية

الموضوع: طلب تسهيل مهمة

في إطار التحضير لإعداد بحث أكاديمي في السنة : الثانية، ما يخص : محاسبة المصاريف  
نرجوا من سيادتكم التكرم بمساعدة الطالب (ة) : .. (الاسم) : ..  
للملود (ة) بتاريخ : 14/01/2019 والحامل (ة) لبطاقة التسجيل رقم : 3958.34.11.  
بالسماح له (أ) بالاستفادة من البحث في المؤسسة وذلك لإثراء موضوعه (أ) من أجل إعداد بحث  
أكاديمي.

ولكم منا فائق الاحترام والتقدير.

سلمت هذه الوثيقة للمعني بناءا على طلبه لاستعمالها في حدود ما يسمح به القانون .

رئيس اللجنة  
العلوم المالية والمحاسبية  
من السوي مصطفى

UNIVERSITE DE GHARDAÏA  
DÉPARTEMENT DES SCIENCES  
ÉCONOMIQUES, COMMERCIALES  
ET DE GESTION

الملحق رقم (02): الاستبيان

استبيان ( استثمار )

تحية واحترام

إخوتي وأخواتي

يقوم الطالب بإعداد بحث تكميلي لنيل شهادة الماستر تخصص محاسبة بعنوان:

**متطلبات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر (دراسة ميدانية)**

يمثل هذا الاستبيان أحد الجوانب المهمة في البحث ويهدف إلى دراسة وتحليل آراء السادة المهنيين في مجال المحاسبة من مهنيين حول تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر والعوامل والظروف المساعدة على مزولة التدقيق المحاسبي البيئي في ظل النظام المحاسبي العالمي الذي يتفق على أهمية تطبيق المعايير المحاسبية المتوافق عليها دوليا.

يرجى الإجابة على الأسئلة بتمعن بوضع الإشارة (X) في الخانة التي تتفق مع رأيكم كمساعدة منكم لإنجاح الدراسة.

علما بأن إجاباتكم ستعامل بشكل سري وجماعي ولغايات وأغراض البحث العلمي فقط وستوضح نتائج الدراسة تحت تصرفكم في أي وقت وليس مطلوب منكم ذكر الاسم أو العنوان، شاكرا لكم سلفا جهودكم وحسن تعاونكم.

الباحثان: زهواني عبدالسلام وبونوة إسماعيل

النقال: 06 64 46 29 17 البريد الإلكتروني: [abdesselam.zahouani8@gmail.com](mailto:abdesselam.zahouani8@gmail.com)

المشرف على المذكرة: الدكتور رواني بوحفص

مساعد المشرف: الدكتور قطيب عبدالقادر

المحور الأول: لو سمحت بذكر بعض المعلومات العامة الآتية من أجل استكمال البيانات الخاصة بالبحث:

1- إسم الوظيفة:  الإطار المالي والمحاسبي في المؤسسة  المراقب والمدقق في المؤسسة

موظف الحسابات  أكاديمي في المحاسبة والتدقيق  إطار في حماية البيئة  أخرى

2- الجنس: ذكر  أنثى

3- الفئة العمرية: أقل من 25 سنة  25-30  31-40  41-50  أكثر من 50

## قائمة الملاحق

- 4- الدرجة العلمية: أقل من ثانوي  بكالوريا  جامعي  دراسات عليا  أخرى
- 5- عدد سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات  5-10 سنوات  10-15  15-20 سنة فأكثر
- 20-15  20 سنة فأكثر

### المحور الثاني: بيئة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	هل هناك نظام للإدارة البيئية HSE.					
2	هل هناك سياسة بيئية في المؤسسات الجزائرية.					
3	هناك تقارير محاسبية ومالية تتضمن الجانب البيئي ( تكاليف حماية البيئية وتكاليف الضرر البيئي ).					
4	هناك توفر للمراجعة البيئية الداخلية في المؤسسات الجزائرية.					
5	هل هناك آليات للتعامل مع الجباية البيئية.					
6	هل هناك تمويل بيئي.					

### المحور الثالث: مرتكزات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	هل هناك إلزام من طرف وزارة البيئة للمؤسسات باعتماد التدقيق المحاسبي البيئي.					
2	عدم وجود قوانين وتشريعات للتدقيق المحاسبي البيئي.					
3	حرص الجمعية العامة للمساهمين ومجلس الإدارة على تبني التدقيق المحاسبي البيئي.					
4	هل هناك معايير جزائرية تتبنى مفهوم					

## قائمة الملاحق

					السياسة البيئية.
					5 هل هناك عائد بالنسبة للمؤسسة في حالة اعتماد التدقيق المحاسبي البيئي.
					6 هل هناك ميزانية خاصة بالبيئة.

### المحور الرابع: إشكاليات ومعوقات التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	نقص مدونة الحسابات SCF للحسابات المتعلقة بالبيئة.					
2	وجود كوادر بشرية مختصة في المحاسبة البيئية.					
3	عدم وجود مشروع مشترك بين وزارة البيئة ووزارة المالية في ما يخص التدقيق المحاسبي البيئي.					
4	عدم وجود نماذج دولية يمكن إسقاطها على الواقع الجزائري.					
5	إشكالية عدم تكامل المحاسبة البيئية وطنيا					
6	حث وزارة البيئة على الازدواجية في القرار مع المجلس الوطني للمحاسبة لتطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في المؤسسات الصناعية.					

### المحور الخامس: متطلبات موازلة مهنة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر.

الرقم	العبرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يجب خلق إطار مهني متطور لمهنة التدقيق المحاسبي البيئي من خلال الندوات والمؤتمرات المحاسبية.					

## قائمة الملاحق

					2	الاستفادة من تجارب الدول الأجنبية التي تمارس هذا النوع من التدقيق واكتساب الخبرات.
					3	تعميق مساهمة الجزائر في تطوير التدقيق المحاسبي البيئي بما يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية.
					4	العمل على إصدار الكتب والمنشورات التي ترشد المحاسب إلى تبني التدقيق المحاسبي البيئي.
					5	يجب تكوين ورسكلة الإطارات والمختصين المرتبطة بمهنة المحاسبة لتطبيق التدقيق المحاسبي البيئي.
					6	حث وزارة البيئة على الازدواجية في القرار مع المجلس الوطني للمحاسبة لتطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في المؤسسات الصناعية.

## الملحق رقم (03): نتائج مخرجات spss

### Correlations

#### Notes

Output Created	06-MAY-2019 19:36:16
Comments	
Data	C:\Users\Hadjer\Desktop\sps s1.sav
Active Dataset	DataSet1
Filter	<none>
Weight	<none>

## قائمة الملاحق

	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	46
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each pair of variables are based on all the cases with valid data for that pair.
Syntax		CORRELATIONS
		/VARIABLES= الفقرة 1 الفقرة 2 الفقرة 3 الفقرة 4 الكل
		/PRINT=TWOTAIL NOSIG
		/MISSING=PAIRWISE.
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,03

[DataSet1] C:\Users\Hadjer\Desktop\spps1.sav

### Correlations

	بيئة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	مرتكزات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	إشكاليات ومعوقات التدقيق المحاسبي في الجزائر
Pearson Correlation	1	,666**	-,005
Sig. (2-tailed)		,000	,975
N	46	46	46

## قائمة الملاحق

	Pearson Correlation	,666**	1	-,033
مرتكزات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	Sig. (2-tailed)	,000		,827
	N	46	46	46
	Pearson Correlation	-,005	-,033	1
إشكاليات ومعوقات التدقيق المحاسبي في الجزائر	Sig. (2-tailed)	,975	,827	
	N	46	46	46
	Pearson Correlation	,192	,131	,341*
متطلبات مواولة مهنة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	Sig. (2-tailed)	,202	,384	,020
	N	46	46	46
	Pearson Correlation	,830**	,788**	,389**
الكل	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,008
	N	46	46	46

## Correlations

	متطلبات مواولة مهنة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	الكل
	Pearson Correlation	,192
بيئة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	Sig. (2-tailed)	,202
	N	46
	Pearson Correlation	,131**
مرتكزات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	Sig. (2-tailed)	,384
	N	46
	Pearson Correlation	,341
إشكاليات ومعوقات التدقيق المحاسبي في الجزائر	Sig. (2-tailed)	,020
	N	46
	Pearson Correlation	1
متطلبات مواولة مهنة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	Sig. (2-tailed)	,000

## قائمة الملاحق

	N	46	46
	Pearson Correlation	,501**	1**
الكل	Sig. (2-tailed)	,000	
	N	46	46

## Reliability

### Notes

Output Created	06-MAY-2019 19:39:26	
Comments		
Data	C:\Users\Hadjer\Desktop\sps1.sav	
Active Dataset	DataSet1	
Filter	<none>	
Input		
Weight	<none>	
Split File	<none>	
N of Rows in Working Data File	46	
Matrix Input		
Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.	
Missing Value Handling		
Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.	

## قائمة الملاحق

Syntax		RELIABILITY
		/VARIABLES= 1_العبارة العبارة 2_العبارة 3_العبارة 4_العبارة العبارة 5_العبارة 6_العبارة 7_العبارة العبارة 8_العبارة 9_العبارة 10_العبارة العبارة 11_العبارة  العبارة 12_العبارة 13_العبارة 14_العبارة العبارة 15_العبارة 16_العبارة 17_العبارة العبارة 18_العبارة 19_العبارة 20_العبارة العبارة 21_العبارة 22_العبارة  العبارة 23_العبارة 24_العبارة
		/SCALE('ALL VARIABLES')
		ALL
		/MODEL=ALPHA.
Resources		
	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,00

## Scale: ALL VARIABLES

### Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	46	100,0
	Excluded <sup>a</sup>	0	,0
	Total	46	100,0

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,734	24

## Frequencies

## قائمة الملاحق

### Notes

Output Created	06-MAY-2019 19:43:58
Comments	
Data	C:\Users\Hadjer\Desktop\sps1.sav
Active Dataset	DataSet1
Filter	<none>
Weight	<none>
Split File	<none>
N of Rows in Working Data File	46
Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
Missing Value Handling	
Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax	<p>FREQUENCIES</p> <p>VARIABLES= إسم_الوظيفة الجنس العمر_الدرجة_العلمية</p> <p>عدد_سنوات_الخبرة العبارة_1 العبارة_2_العبارة_3_العبارة_4 العبارة_5</p> <p>العبارة_6_العبارة_7_العبارة_8 العبارة_9_العبارة_10_العبارة_11 العبارة_12_العبارة_13_العبارة_14 العبارة_15_العبارة_16_العبارة_17</p> <p>العبارة_18_العبارة_19_العبارة_20 العبارة_21_العبارة_22_العبارة_23 العبارة_24</p> <p>/STATISTICS=MEAN</p> <p>/PIECHART FREQ</p> <p>/ORDER=ANALYSIS.</p>
Resources	
Processor Time	00:00:05,17

## قائمة الملاحق

Elapsed Time

00:00:04,45

### Statistics

	المنصب	نوع الجنس إما ذكر او انثى	العمر	المؤهل العلمي	عدد سنوات الخبرة	هل هناك نظام للإدارة HSE البيئية.
N	Valid	46	46	46	46	46
	Missing	0	0	0	0	0
Mean	3,22	1,28	2,78	3,30	2,30	3,33

### Statistics

	هل هناك سياسة بيئية في المؤسسات الجزائرية	هناك تقارير محاسبية ومالية تتضمن الجانب البيئي (تكاليف حماية البيئة وتكاليف الضرر البيئي).	هناك توفر للمراجعة البيئية الداخلية في المؤسسات الجزائرية	هل هناك آليات للتعامل مع الجباية البيئية	هل هناك تمويل بيئي
N	Valid	46	46	46	46
	Missing	0	0	0	0
Mean	3,26	3,43	2,89	2,93	3,61

### Statistics

	هل هناك إلتزام من طرف وزارة البيئة للمؤسسات باعتماد التدقيق المحاسبي البيئي	عدم وجود قوانين وتشريعات للتدقيق المحاسبي البيئي	حرص الجمعية العامة للمساهمين ومجلس الإدارة على تبني التدقيق المحاسبي البيئي	هل هناك معايير جزائرية تتبنى مفهوم السياسة البيئية.	هل هناك عائد بالنسبة للمؤسسة في حالة اعتماد التدقيق المحاسبي البيئي
N	Valid	46	46	46	46
	Missing	0	0	0	0
Mean	3,11	3,57	3,11	2,89	3,33

## قائمة الملاحق

### Statistics

	هل هناك ميزانية خاصة بالبيئة	نقص مدونة الحسابات لحسابات SCF المتعلقة بالبيئة	وجود كوادر بشرية مختصة في المحاسبة البيئية	وجود كوادر بشرية مختصة في المحاسبة البيئية	عدم وجود نماذج دولية يمكن إسقاطها على الواقع الجزائري
N	Valid Missing	46 0	46 0	46 0	46 0
Mean	3,48	4,02	3,00	3,72	3,24

### Statistics

	إشكالية عدم تكامل المحاسبة البيئية وطنيا	حث وزارة البيئة على الازدواجية في القرار مع المجلس الوطني للمحاسبة لتطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في المؤسسات الصناعية	يجب خلق إطار مهني متطور لمهنة التدقيق المحاسبي البيئي من خلال الندوات والمؤتمرات المحاسبية	الاستفادة من تجارب الدول الأجنبية التي تمارس هذا النوع من التدقيق واكتساب الخبرات	تعميق مساهمة الجزائر في تطوير التدقيق المحاسبي البيئي بما يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية
N	Valid Missing	46 0	46 0	46 0	46 0
Mean	3,59	3,50	4,61	4,59	4,52

### Statistics

	العمل على إصدار الكتب والمنشورات التي ترشد المحاسب إلى تبني التدقيق المحاسبي البيئي	يجب تكوين ورسكلة الإطارات والمختصين المرتبطة بمهنة المحاسبة لتطبيق التدقيق المحاسبي البيئي	حث وزارة البيئة على الازدواجية في القرار مع المجلس الوطني للمحاسبة لتطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في المؤسسات الصناعية	
N	Valid Missing	46 0	46 0	46 0

## قائمة الملاحق

Mean	4,43	4,57	4,33
------	------	------	------

### Frequency Table

#### المنصب

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
الإطار المالي والمحاسبي في المؤسسة	17	37,0	37,0	37,0
المراقب والمدقق في المؤسسة	6	13,0	13,0	50,0
محافظ الحسابات	2	4,3	4,3	54,3
Valid أكاديمي في الحاسبة والتدقيق	5	10,9	10,9	65,2
إطار في حماية البيئة	3	6,5	6,5	71,7
أخرى	13	28,3	28,3	100,0
Total	46	100,0	100,0	

#### نوع الجنس إما ذكر أو انثى

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ذكر	33	71,7	71,7	71,7
Valid انثى	13	28,3	28,3	100,0
Total	46	100,0	100,0	

#### العمر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 25 سنة	4	8,7	8,7	8,7
من 25 الى 30 سنة	17	37,0	37,0	45,7

## قائمة الملاحق

من 31 الى 40	12	26,1	26,1	71,7
من 41 الى 50	11	23,9	23,9	95,7
سنة فأكثر 50	2	4,3	4,3	100,0
Total	46	100,0	100,0	

### المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من ثانوي	1	2,2	2,2	2,2
بكالوريا	4	8,7	8,7	10,9
جامعي	21	45,7	45,7	56,5
دراسات عليا	20	43,5	43,5	100,0
Total	46	100,0	100,0	

### عدد سنوات الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 5 سنوات	16	34,8	34,8	34,8
سنوات 5 - 10	16	34,8	34,8	69,6
سنوات 10 - 15	5	10,9	10,9	80,4
سنوات 15 - 20	2	4,3	4,3	84,8
أكثر من 20 سنة	7	15,2	15,2	100,0
Total	46	100,0	100,0	

HSE. هل هناك نظام للإدارة البيئية

## قائمة الملاحق

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	14	30,4	30,4	30,4
محايد	8	17,4	17,4	47,8
Valid موافق	19	41,3	41,3	89,1
موافق بشدة	5	10,9	10,9	100,0
Total	46	100,0	100,0	

هل هناك سياسة بيئية في المؤسسات الجزائرية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	2	4,3	4,3	4,3
غير موافق	14	30,4	30,4	34,8
Valid محايد	4	8,7	8,7	43,5
موافق	22	47,8	47,8	91,3
موافق بشدة	4	8,7	8,7	100,0
Total	46	100,0	100,0	

(هناك تقارير محاسبية ومالية تتضمن الجانب البيئي (تكاليف حماية البيئة وتكاليف الضرر البيئي).

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	11	23,9	23,9	23,9
محايد	10	21,7	21,7	45,7
Valid موافق	19	41,3	41,3	87,0
موافق بشدة	6	13,0	13,0	100,0
Total	46	100,0	100,0	

## قائمة الملاحق

هناك توفر للمراجعة البيئية الداخلية في المؤسسات الجزائرية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	2	4,3	4,3	4,3
غير موافق	19	41,3	41,3	45,7
محايد	10	21,7	21,7	67,4
موافق	12	26,1	26,1	93,5
موافق بشدة	3	6,5	6,5	100,0
Total	46	100,0	100,0	

هل هناك آليات للتعامل مع الجباية البيئية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	3	6,5	6,5	6,5
غير موافق	17	37,0	37,0	43,5
محايد	8	17,4	17,4	60,9
موافق	16	34,8	34,8	95,7
موافق بشدة	2	4,3	4,3	100,0
Total	46	100,0	100,0	

هل هناك تمويل بيئي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	4,3	4,3	4,3

## قائمة الملاحق

غير موافق	7	15,2	15,2	19,6
محايد	8	17,4	17,4	37,0
موافق	19	41,3	41,3	78,3
موافق بشدة	10	21,7	21,7	100,0
Total	46	100,0	100,0	

هل هناك إزام من طرف وزارة البيئة للمؤسسات باعتماد التدقيق المحاسبي البيئي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	3	6,5	6,5	6,5
غير موافق	9	19,6	19,6	26,1
محايد	17	37,0	37,0	63,0
موافق	14	30,4	30,4	93,5
موافق بشدة	3	6,5	6,5	100,0
Total	46	100,0	100,0	

عدم وجود قوانين وتشريعات للتدقيق المحاسبي البيئي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	11	23,9	23,9	23,9
محايد	7	15,2	15,2	39,1
موافق	19	41,3	41,3	80,4
موافق بشدة	9	19,6	19,6	100,0
Total	46	100,0	100,0	

## قائمة الملاحق

حرص الجمعية العامة للمساهمين ومجلس الإدارة على تبني التدقيق المحاسبي البيني

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	2,2	2,2	2,2
غير موافق	9	19,6	19,6	21,7
محايد	24	52,2	52,2	73,9
موافق	8	17,4	17,4	91,3
موافق بشدة	4	8,7	8,7	100,0
Total	46	100,0	100,0	

هل هناك معايير جزائرية تتبنى مفهوم السياسة البيئية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	3	6,5	6,5	6,5
غير موافق	16	34,8	34,8	41,3
محايد	12	26,1	26,1	67,4
موافق	13	28,3	28,3	95,7
موافق بشدة	2	4,3	4,3	100,0
Total	46	100,0	100,0	

هل هناك عائد بالنسبة للمؤسسة في حالة اعتماد التدقيق المحاسبي البيني

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	2	4,3	4,3	4,3
غير موافق	6	13,0	13,0	17,4
محايد	16	34,8	34,8	52,2

## قائمة الملاحق

موافق	19	41,3	41,3	93,5
موافق بشدة	3	6,5	6,5	100,0
Total	46	100,0	100,0	

هل هناك ميزانية خاصة بالبيئة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	4	8,7	8,7	8,7
غير موافق	9	19,6	19,6	28,3
محايد	4	8,7	8,7	37,0
موافق	19	41,3	41,3	78,3
موافق بشدة	10	21,7	21,7	100,0
Total	46	100,0	100,0	

للحسابات المتعلقة بالبيئة SCF نقص مدونة الحسابات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	3	6,5	6,5	6,5
محايد	6	13,0	13,0	19,6
موافق	24	52,2	52,2	71,7
موافق بشدة	13	28,3	28,3	100,0
Total	46	100,0	100,0	

وجود كوادر بشرية مختصة في المحاسبة البيئية

## قائمة الملاحق

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	3	6,5	6,5	6,5
غير موافق	10	21,7	21,7	28,3
محايد	18	39,1	39,1	67,4
موافق	14	30,4	30,4	97,8
موافق بشدة	1	2,2	2,2	100,0
Total	46	100,0	100,0	

### وجود كوادر بشرية مختصة في المحاسبة البنينية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	2	4,3	4,3	4,3
محايد	14	30,4	30,4	34,8
موافق	25	54,3	54,3	89,1
موافق بشدة	5	10,9	10,9	100,0
Total	46	100,0	100,0	

### عدم وجود نماذج دولية يمكن إسقاطها على الواقع الجزائري

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	2,2	2,2	2,2
غير موافق	13	28,3	28,3	30,4
محايد	9	19,6	19,6	50,0
موافق	20	43,5	43,5	93,5

## قائمة الملاحق

موافق بشدة	3	6,5	6,5	100,0
Total	46	100,0	100,0	

### إشكالية عدم تكامل المحاسبة البيئية وطنيا

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	5	10,9	10,9	10,9
محايد	11	23,9	23,9	34,8
موافق	28	60,9	60,9	95,7
موافق بشدة	2	4,3	4,3	100,0
Total	46	100,0	100,0	

### حث وزارة البيئة على الازدواجية في القرار مع المجلس الوطني للمحاسبة لتطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في المؤسسات الصناعية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	3	6,5	6,5	6,5
غير موافق	6	13,0	13,0	19,6
محايد	5	10,9	10,9	30,4
موافق	29	63,0	63,0	93,5
موافق بشدة	3	6,5	6,5	100,0
Total	46	100,0	100,0	

يجب خلق إطار مهني متطور لمهنة التدقيق المحاسبي البيئي من خلال الندوات والمؤتمرات المحاسبية

## قائمة الملاحق

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	1	2,2	2,2	2,2
موافق	15	32,6	32,6	34,8
موافق بشدة	30	65,2	65,2	100,0
Total	46	100,0	100,0	

الاستفادة من تجارب الدول الأجنبية التي تمارس هذا النوع من التدقيق واكتساب الخبرات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق	19	41,3	41,3	41,3
موافق بشدة	27	58,7	58,7	100,0
Total	46	100,0	100,0	

تعميق مساهمة الجزائر في تطوير التدقيق المحاسبي البيئي بما يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق	22	47,8	47,8	47,8
موافق بشدة	24	52,2	52,2	100,0
Total	46	100,0	100,0	

العمل على إصدار الكتب والمنشورات التي ترشد المحاسب إلى تبني التدقيق المحاسبي البيئي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق بشدة	1	2,2	2,2	2,2

## قائمة الملاحق

موافق	22	47,8	47,8	50,0
موافق بشدة	23	50,0	50,0	100,0
Total	46	100,0	100,0	

يجب تكوين ورسكلة الإطارات والمختصين المرتبطة بمهنة المحاسبة لتطبيق التدقيق المحاسبي البيئي.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	1	2,2	2,2	2,2
موافق	18	39,1	39,1	41,3
موافق بشدة	27	58,7	58,7	100,0
Total	46	100,0	100,0	

حث وزارة البيئة على الازدواجية في القرار مع المجلس الوطني للمحاسبة لتطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في المؤسسات الصناعية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	2	4,3	4,3	4,3
موافق	27	58,7	58,7	63,0
موافق بشدة	17	37,0	37,0	100,0
Total	46	100,0	100,0	

## Descriptives

### Notes

Output Created	06-MAY-2019 19:45:39
Comments	

## قائمة الملاحق

Input	Data	C:\Users\Hadjer\Desktop\spss1.sav	
	Active Dataset	DataSet1	
	Filter	<none>	
	Weight	<none>	
	Split File	<none>	
Missing Value Handling	N of Rows in Working Data File	46	
	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.	
	Cases Used	All non-missing data are used.	
Syntax	DESCRIPTIVES		
	VARIABLES= إسم_الوظيفة العمر_الجنس_الدرجة_العلمية		
	عدد_سنوات_الخبرة العبارة_1_العبارة_2_العبارة_3_العبارة_4_العبارة_5_العبارة_6_العبارة_7_العبارة_8_العبارة_9_العبارة_10_العبارة_11_العبارة_12_العبارة_13_العبارة_14_العبارة_15_العبارة_16_العبارة_17_العبارة_18_العبارة_19_العبارة_20_العبارة_21_العبارة_22_العبارة_23_العبارة_24		
	/STATISTICS=MEAN		
	STDDEV.		
	Resources	Processor Time	00:00:00,00
		Elapsed Time	00:00:00,01

[DataSet1] C:\Users\Hadjer\Desktop\spss1.sav

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
المنصب	46	3,22	2,139
العمر	46	2,78	1,052
نوع الجنس إما ذكر او انثى	46	1,28	,455
المؤهل العلمي	46	3,30	,726
عدد_سنوات_الخبرة	46	2,30	1,396
HSE. هل هناك نظام للإدارة البيئية	46	3,33	1,034
هل هناك سياسة بيئية في المؤسسات الجزائرية	46	3,26	1,124
هناك تقارير محاسبية ومالية تتضمن الجانب البيئي (تكاليف حماية البيئة (وتكاليف الضرر البيئي).	46	3,43	1,003
هناك توفر للمراجعة البيئية الداخلية في المؤسسات الجزائرية	46	2,89	1,059
هل هناك آليات للتعامل مع الجباية البيئية	46	2,93	1,083
هل هناك تمويل بيئي	46	3,61	1,125
هل هناك إلزام من طرف وزارة البيئة للمؤسسات باعتماد التدقيق المحاسبي البيئي	46	3,11	1,016
عدم وجود قوانين وتشريعات للتدقيق المحاسبي البيئي	46	3,57	1,068
حرص الجمعية العامة للمساهمين ومجلس الإدارة على تبني التدقيق المحاسبي البيئي	46	3,11	,900
هل هناك معايير جزائرية تتبنى مفهوم السياسة البيئية.	46	2,89	1,038
هل هناك عائد بالنسبة للمؤسسة في حالة اعتماد التدقيق المحاسبي البيئي	46	3,33	,944

## قائمة الملاحق

هل هناك ميزانية خاصة بالبيئة	46	3,48	1,278
للحسابات SCF نقص مدونة الحسابات المتعلقة بالبيئة	46	4,02	,830
وجود كوادر بشرية مختصة في المحاسبة البيئية	46	3,00	,943
وجود كوادر بشرية مختصة في المحاسبة البيئية	46	3,72	,720
عدم وجود نماذج دولية يمكن إسقاطها على الواقع الجزائري	46	3,24	1,015

### Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
إشكالية عدم تكامل المحاسبة البيئية وطنيا	46	3,59	,748
حث وزارة البيئة على الازدواجية في القرار مع المجلس الوطني للمحاسبة لتطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في المؤسسات الصناعية	46	3,50	1,027
يجب خلق إطار مهني متطور لمهنة التدقيق المحاسبي البيئي من خلال الندوات والمؤتمرات المحاسبية	46	4,61	,614
الاستفادة من تجارب الدول الأجنبية التي تمارس هذا النوع من التدقيق واكتساب الخبرات	46	4,59	,498
تعميق مساهمة الجزائر في تطوير التدقيق المحاسبي البيئي بما يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية	46	4,52	,505
العمل على إصدار الكتب والمنشورات التي ترشد المحاسب إلى تبني التدقيق المحاسبي البيئي	46	4,43	,720
يجب تكوين ورسكلة الإطارات والمختصين المرتبطة بمهنة المحاسبة لتطبيق التدقيق المحاسبي البيئي.	46	4,57	,544

## قائمة الملاحق

حث وزارة البيئة على الازدواجية في القرار مع المجلس الوطني للمحاسبة لتطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في المؤسسات الصناعية	46	4,33	,560
Valid N (listwise)	46		

### NPar Tests

#### Notes

Output Created	06-MAY-2019 19:46:53	
Comments		
	Data	C:\Users\Hadjer\Desktop\sps s1.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
Input	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	46
	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
Missing Value Handling	Cases Used	Statistics for each test are based on all cases with valid data for the variable(s) used in that test.
		NPAR TESTS
Syntax		/K-S(NORMAL)= الفقرة 1 الفقرة 2 الفقرة 3 الفقرة 4 الكل
		/MISSING ANALYSIS.
	Processor Time	00:00:00,02
Resources	Elapsed Time	00:00:00,03

## قائمة الملاحق

Number of Cases Allowed<sup>a</sup>

98304

### One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		بيئة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	مرتكزات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	إشكاليات ومعوقات التدقيق المحاسبي في الجزائر
N		46	46	46
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	3,2428	3,2464	3,5109
	Std. Deviation	,67924	,60322	,44639
	Absolute	,100	,161	,136
Most Extreme Differences	Positive	,074	,161	,081
	Negative	-,100	-,090	-,136
Kolmogorov-Smirnov Z		,675	1,094	,926
Asymp. Sig. (2-tailed)		,752	,183	,358

### One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		متطلبات مواولة مهنة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	الكل
N		46	46
Normal Parameters <sup>a,b</sup>	Mean	4,5072	3,6268
	Std. Deviation	,32765	,34404
	Absolute	,167	,069
Most Extreme Differences	Positive	,139	,050
	Negative	-,167	-,069
Kolmogorov-Smirnov Z		1,135	,468
Asymp. Sig. (2-tailed)		,152	,981

a. Test distribution is Normal.

## قائمة الملاحق

b. Calculated from data.

T-TEST

/TESTVAL=0

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES= \_;75; 4;77; \_;85; \_لفق;75; \_ 3;77; \_;85; \_لفق;75; \_ 2;77; \_;85; \_لفق;75; \_ 1;77; \_;85; \_لفق;75; \_لكل;75; \_

/CRITERIA=CI(.95).

### T-Test

#### Notes

Output Created	12-MAY-2019 15:46:21
Comments	
Data	C:\Users\Hadjer\Downloads\sps.sav
Active Dataset	DataSet1
Filter	<none>
Weight	<none>
Split File	<none>
N of Rows in Working Data File	46
Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
Missing Value Handling	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Cases Used	

## قائمة الملاحق

Syntax	<p>T-TEST</p> <p>/TESTVAL=0</p> <p>/MISSING=ANALYSIS</p> <p>/VARIABLES= الفقرة 1 الفقرة 2 الفقرة 3 الفقرة 4 الكل</p> <p>/CRITERIA=CI(.95).</p>
Resources	<p>Processor Time 00:00:00,02</p> <p>Elapsed Time 00:00:00,01</p>

[DataSet1] C:\Users\Hadjer\Downloads\spss.sav

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
بيئة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	46	2,7572	,67924	,10015
مرتكزات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	46	2,7536	,60322	,08894
إشكاليات ومعوقات التدقيق المحاسبي في الجزائر	46	2,4891	,44639	,06582
متطلبات مزاوله مهنة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	46	1,4928	,32765	,04831
الكل	46	2,3732	,34404	,05073

### One-Sample Test

## قائمة الملاحق

	Test Value = 0				
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference
					Lower
بيئة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	27,532	45	,000	2,75725	2,5555
مرتكزات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	30,960	45	,000	2,75362	2,5745
إشكاليات ومعوقات التدقيق المحاسبي في الجزائر	37,819	45	,000	2,48913	2,3566
متطلبات مزاوله مهنة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	30,900	45	,000	1,49275	1,3955
الكل	46,785	45	,000	2,37319	2,2710

### One-Sample Test

	Test Value = 0	
	95% Confidence Interval of the Difference	
	Upper	
بيئة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	2,9590	
مرتكزات تطبيق التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	2,9328	
إشكاليات ومعوقات التدقيق المحاسبي في الجزائر	2,6217	
متطلبات مزاوله مهنة التدقيق المحاسبي البيئي في الجزائر	1,5901	
الكل	2,4754	

# الفهرس

الصفحة	العنوان
I	إهداء
II	شكر وعرافان
VI	ملخص
a	قائمة المحتويات
c	قائمة الجداول
e	قائمة الأشكال
F	قائمة الملاحق
g	قائمة الاختصارات والرموز
أ	المقدمة
1	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة
2	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي البيئي
3	المطلب الأول: التدقيق المحاسبي البيئي
3	الفرع الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي البيئي
3	الفرع الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي البيئي
4	الفرع الثالث: أهداف التدقيق المحاسبي البيئي
4	الفرع الرابع: أنواع التدقيق المحاسبي البيئي
5	الفرع الخامس: خطوات وإجراءات التدقيق المحاسبي البيئي
6	المطلب الثاني: معايير التدقيق المحاسبي البيئي
6	الفرع الأول: معايير التدقيق المحاسبي البيئي للمنشأة
7	الفرع الثاني: أهم الإصدارات المهنية المتعلقة بمعايير مراجعة البعد البيئي للمنشأة
9	الفرع الثالث : نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS06(استكشاف وتقييم الموارد المعدنية)
11	المطلب الثالث: نظام التدقيق المحاسبي البيئي
11	الفرع الأول: الاقتصاد البيئي
11	الفرع الثاني: نظام الإدارة البيئية ( iso 14000 )
21	الفرع الثالث: المحاسبة البيئية
31	الفرع الرابع: الحماية البيئية
37	المبحث الثاني: دراسات سابقة

37	المطلب الأول: دراسات محلية
37	الفرع الأول: دراسة بعنوان ( المسؤولية البيئية والاجتماعية - مدخل لمساهمة المؤسسة الاقتصادية في تحقيق الميزة المستدامة - دراسة حالة سوناطراك )
38	الفرع الثاني: دراسة بعنوان : (المسؤولية البيئية في المؤسسة الصناعية - دراسة حالة الجزائر)
39	المطلب الثاني: دراسات أجنبية
39	الفرع الأول: دراسة (التدقيق المحاسبي البيئي من وجهة نظر مدقي الحسابات: دراسة استكشافية)
39	الفرع الثاني: دراسة (المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية: الممارسة الحالية والنظرة المستقبلية: دراسة ميدانية استكشافية)
40	الفرع الثالث: دراسة (التدقيق المحاسبي البيئي واثره في تحقيق المسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية : دراسة تطبيقية)
41	المطلب الثالث: تحليل الدراسات السابقة ومجالات الاستفادة منه
42	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
43	المبحث الأول: الاطار التطبيقي لدراسة الحالة
43	المطلب الأول: : نبذة تاريخية عن شركة الأنابيب الحزونية *ALFA PIPE*
46	المطلب الثاني : الأهمية الاقتصادية و الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة
48	المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي
51	المبحث الثاني: عرض عناصر دراسة الحالة
51	المطلب الأول: الإجراءات الدراسية
52	المطلب الثاني: خصائص عينة الدراسة
57	المطلب الثالث : أداة الدراسة وإجراءاتها
59	المبحث الثالث: تحليل النتائج واختبار الفرضيات
59	المطلب الأول: الصدق البنائي لمحاور الدراسة
62	المطلب الثاني: عرض وتحليل للمحاور حسب أبعاد الدراسة
72	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها
76	خاتمة
79	قائمة المراجع
84	قائمة الملاحق

