



## الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر

في شعبة العلوم الاقتصادية تخصص (محاسبة و جباية)

بعنوان:

### التدقيق البيئي في ظل النظام المحاسبي المالي

دراسة تطبيقية في المؤسسات الصناعية في ولاية سعيدة

تحت إشراف الأستاذة:

بربار حفيظة

من إعداد الطلبة:

-سهلة إسلام

-شيخ محمد مصطفى

أعضاء اللجنة المناقشة

الأستاذ.....رئيسا

الأستاذ.....مشرفا

الأستاذ.....ممتحنا

الأستاذ.....ممتحنا

السنة الجامعية: 2014 / 2015

## الإهداء

\* بسم الله الرحمن الرحيم: "وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون"

صدق الله العظيم

- أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

\* إلى كل من كلله الله بالهبة و الوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من حملت اسمه بافتخار أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار و تبقى كلماتك نجوم أهدي لها اليوم و في الغد و إلى الأبدي والدي العزيز "سهلة بن عامر".

\* إلى ملاكي في الحياة إلى معنى الحب و معنى الحنان إلى بسمة الحياة و سر الوجود إلى من دعاؤها سر نجاحي و حنانها بلسم جراحي إلى أغلى جوهرة في حياتي أُمي العزيزة "مسيردي خيرة".

\* إلى من كان اسمها أول كلامي و حضنها أول ما احتواني و بدعائها حققت أمالي إليك جدتي "الحاجة مسيردي حليلة" أطال الله في عمرك.

\* إلى إخواني و رفقاء دربي: طيب, أمين, محمد, جمال.

\* إلى كل عائلة "سهلة" وعائلة "مسيردي" كبيراً وصغيراً

\* إلى دفعة السنة الثانية ماستر 2014م-2015م.

إسلام

-أهدي هذا العمل المتواضع إلى :

\*إلى الذي كان في دربي المعين و بدعواته الصادق الأمين و الذي واجبه وقياً وارشاده كافياً واستبدل  
تعبه براحتي وكان أمله دوماً نجاحي إليك أبي العزيز رحمه الله.

\*إلى من يشتهي اللسان إلى نطقها وترف العين وحشتها الأحاسيس لذكرها ويرتحف كبدي كلما  
ابتعدت عنها، إلى من يحن القلب إلى تقبيلها وتشتاق الأذان لسماع دعواتها الغالية أمي الغالية  
إلى إخواني وأخواتي.

\*إلى كل عائلة "شيخ" وعائلة "شريف" " كبير وصغير.

\*إلى كل أصدقائي وصديقاتي.

محمد مصطفى

# التشكرات

قال الرسول صلى الله عليه وسلم: "من لا يشكر الناس لا يشكر الله". صدق رسول الله.

- بعد الحمد لله تعالى الذي أولانا نعمة التوفيق والسداد، والصلاة والسلام على سيدنا محمد

صلى الله عليه وسلم أشرف الخلق أجمعين وعلى آله وصحبه وسلم أما بعد:

يسعدنا أن نتقدم بالشكر، الامتنان، العرفان والتقدير إلى أستاذتنا الفاضلة "بريار حفيظة"

لإشرافها على هذه المذكرة ومرافقتها لنا في جميع مراحل إعداد البحث وعدم بخلها علينا

بنصائحها وإرشاداتها، فتحية إليك وإلى عائلتك الكريمة.

- كما نتوجه بجزيل الشكر إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم

التسيير وإلى كافة أعضاء الهيئة التدريسية، وكل عمال المكتبة بجامعة الدكتور مولاي الطاهر.

- و نشكر كل من ساهم في إنجاز هذا العمل المتواضع سواء من قريب أو من بعيد.

إسلام , محمد مصطفى

## قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ.....	إهداء -1-
ب.....	إهداء -2-
ت.....	تشكرات
ث.....	قائمة المحتويات
ذ.....	فهرس الأشكال
ر.....	فهرس الجداول

## الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

1.....	1-مقدمة
3.....	2-إشكالية الدراسة
3.....	3-أهداف الدراسة
3.....	4-أهمية الدراسة
4.....	5-الدراسات السابقة
4.....	5-1/الدراسات العربية
6.....	5-2/الدراسات الأجنبية
8.....	6-ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

8 ..... 7-فرضيات الدراسة

9..... 8-منهجية الدراسة

9 ..... 8-1/متغيرات الدراسة

9..... 8-2/أسلوب الدراسة

9..... 8-3/مصادر الدراسة

10..... 9-محددات الدراسة

10..... 10-خطة الدراسة

#### الفصل الثاني: الإطار النظري للدراسة

12..... I/ماهية التدقيق

12..... I/1- التدقيق الاجتماعي

12..... I/1-1) مفهوم التدقيق الاجتماعي

12..... I/1-2) أهداف التدقيق الاجتماعي

13..... I/1-3) مبادئ التدقيق الاجتماعي

13..... I/1-4) مكانة التدقيق الاجتماعي

14..... I/2- التدقيق البيئي

14..... I/2-1) مفهوم التدقيق البيئي

15..... I/2-2) أهداف التدقيق البيئي

15..... I/2-3) أهمية التدقيق البيئي

- 17.....4-2/I) متطلبات التدقيق البيئي في ضوء المعايير الشخصية.
- 19.....5-2/I) متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير العمل الميداني.
- 21.....6-2/I) متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير إبداء الرأي (التقرير).
- 23.....3/I) المحاسبة البيئية ودورها في مجال حماية البيئة في ضوء القوانين والتشريعات.
- 23.....1-3/I) مفهوم المحاسبة البيئية.
- 23.....2-3/I) دور المحاسبة البيئية في مجال حماية البيئة في ضوء قوانين وتشريعات الدولة.
- 24.....II) الأداء البيئي.
- 24.....1-II) طبيعة مؤشرات الأداء البيئي.
- 27.....2-II) قضايا التدقيق البيئي.
- 31.....3-II) تقرير عن التدقيق البيئي.
- 32.....III) الجودة الشاملة البيئية.
- 32.....1-III) الإيزو 9000.
- 33.....1-1-III) مفهوم الإيزو 9000.
- 33.....2-1-III) مراحل تطور الإيزو 9000.
- 39.....2-III) الإيزو 14000.
- 39.....1-2-III) نشأة وتطور سلسلة الإيزو 14000.
- 41.....2-2-III) مفهوم سلسلة مقاييس الإيزو 14000.
- 41.....3-2-III) آلية الحصول على شهادة الإيزو 14000 ومكوناتها.

- 46.....III/2-4) فوائد ومزايا الإيزو 14000 ومعوقات تطبيقها
- 48.....III/3- دور الدولة في دعم تطبيق نظم الإدارة البيئية لتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية
- 48.....III/3-1) نظم إدارة البيئية وعلاقتها بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة
- 48.....III/3-1) أ/تعريف نظم إدارة البيئة
- 49.....III/3-1) ب/فوائد تطبيق نظم إدارة البيئة
- 49.....III/3-1) ت/المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة وعلاقتها بحماية البيئة
- 50.....III/3-2) الهياكل المعنية بحماية البيئة في الجزائر
- 50.....III/3-2) أ/الأجهزة المركزية المكلفة بحماية البيئة
- 51.....III/3-2) ب/الهيئات المحلية
- 52.....III/3-2) ت/دور الجمعيات في حماية البيئة
- 52.....III/3-3) أساليب الدولة الجزائرية في دعم تطبيق نظم إدارة البيئة في المؤسسات الاقتصادية
- 52.....III/3-3) أ/الأساليب الوقائية لحماية البيئة
- 53.....III/3-3) ب/الحماية البيئية
- 54.....III/3-3) ت/العقود الإتفاقية
- 55.....VI/التدقيق البيئي في ظل النظام المحاسبي المالي
- 55.....VI/1- النظام المحاسبي المالي
- 55.....VI/1-1) الإطار العام للنظام المحاسبي المالي
- 55.....VI/2- النظام المحاسبي المالي الجزائري

الفصل الثالث: الإطار التطبيقي للدراسة

68.....1-نبذة تاريخية عن المؤسسات محل الدراسة

69.....2-تحليل الإستبيان

النتائج والتوصيات

83.....1-النتائج

83.....2-التوصيات

84.....3-الاقتراحات

85.....4-الملخص باللغة الأجنبية

قائمة المراجع

87.....1-المراجع باللغة العربية

91.....2-المراجع باللغة الأجنبية

93.....3-الإستبيان

قائمة الأشكال :

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
		الشكل رقم(01-01): نموذج الدراسة.
		الشكل رقم(01-02): التدقيق الاجتماعي في الرؤية الإستراتيجية الاجتماعية.
		الشكل رقم(02-02): سلسلة المواصفات (1987) ISO 9000.
		الشكل رقم(03-02): مراحل تطور ال ISO 9000.
		الشكل رقم(04-02): سلسلة مواصفات ال (1994) ISO 9000.
		الشكل رقم(05-02): سلسلة مواصفات ال (2000) ISO 9000.
		الشكل رقم(06-02): مكونات ISO 14000.
72		الشكل رقم(01-03): مدرج تكراري لتوزيع العينة حسب المؤهل العلمي.
73		الشكل رقم(02-03): مدرج تكراري لتوزيع العينة حسب الوظيفة.
74		الشكل رقم(03-03): مدرج تكراري لتوزيع العينة حسب نوع المدقق.
75		الشكل رقم(04-03): مدرج تكراري لتوزيع العينة حسب سنوات الخبرة.

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
71	الاستثمارات الموزعة والمستعادة حسب المؤسسات المبحوثة والمدققين الخارجيين.	الجدول رقم (01-03):
72	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي.	الجدول رقم (02-03):
73	توزيع العينة حسب الوظيفة.	الجدول رقم (03-03):
74	توزيع العينة حسب نوع المدقق.	الجدول رقم (04-03):
75	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة.	الجدول رقم (05-03):
76	تحليل الاتجاه العام لأراء الفئة المستجوبة.	الجدول رقم (06-03):
78	اختبار كولمنجروف سمرنوف لتوزيع العينة.	الجدول رقم (07-03):
79	اختبار مان ويتي للفرضية الأولى.	الجدول رقم (08-03):
80	اختبار T-test للفرضية الثانية.	الجدول رقم (09-03):
81	اختبار T-test للفرضية الثالثة.	الجدول رقم (10-03):

## ملخص الدراسة:

سهلة, شيخ, 2015 "التدقيق البيئي في ظل النظام المحاسبي المالي".

-تهدف هذه الدراسة إلى محاولة معرفة واقع تطبيق التدقيق البيئي في ظل النظام المحاسبي المالي بشكل خاص في المؤسسات محل الدراسة, ولأجل بلوغ أهداف الدراسة تم تطوير استبيان لتدعيم الدراسة وزع على المدققين الداخليين للمؤسسات محل الدراسة والمدققين الخارجيين وتم تحليله بالاعتماد على برنامج

SPSS ليتم التوصل في الأخير إلى مجموعة من النتائج من بينها:

1/عدم وجود دور للمدقق في حماية البيئة, حيث أنه يتضح ذلك من خلال عدم اتخاذ المدقق للإجراءات الضرورية للمحافظة على البيئة كذلك عدم إفصاح المدقق عن سوابق الغرامات أو الدعاوى القضائية ضد المؤسسة.

2/يوجد اهتمام من قبل المدققين بالتدقيق البيئي, إلا أن لا يوجد قانون يلزم القيام بالتدقيق البيئي رغم وجود قانون لحماية البيئة إلا أن هذا القانون لم ينص على أي فقرة تخص التدقيق البيئي, كذلك فرض العقوبات على المؤسسات التي لا تلتزم بالقوانين البيئية من الجهات الحكومية.

3/أثبتت الدراسة الميدانية بأنه ليس هناك اهتمام من قبل إدارة المؤسسات في اتخاذ الإجراءات اللازمة بالقوانين التي تساعد على حماية البيئة والمحافظة عليها مما يعني عدم التزام المؤسسة بالتدقيق البيئي الذي يسعى لحماية البيئة.

4/لوحظ من خلال الدراسة الميدانية أنه لا يوجد إمام كاف لدى المدققين بالإجراءات المستخدمة للتدقيق البيئي بسبب عدم قيام المدققين بمتابعة ما يستجد دولياً من طرق وأساليب لاستخدامها أثناء التدقيق وكذلك عدم وجود قانون يلزم المؤسسات بالقيام بالتدقيق البيئي.

5/أظهرت النتائج أن هناك صعوبات ومعوقات تمنع تطبيق التدقيق البيئي منها:

-عدم مسك المؤسسة لدفاتر الحسابات الخاصة بآثار أنشطتها على البيئة.

-عدم اقتناع المدققين بتطبيق التدقيق البيئي في المؤسسات الاقتصادية.

-عدم وجود خبرات لدى المدققين للقيام بالتدقيق البيئي.

-عدم وجود قوانين ملزمة للقيام بالتدقيق البيئي.

-عدم وجود تشريع ملزم للإفصاح عن الأمور البيئية في المؤسسة الاقتصادية.

### الكلمات المفتاحية:

النظام المحاسبي المالي,التدقيق البيئي,الإفصاح البيئي,المحاسبة البيئية,المؤسسات الصناعية الجزائرية.

# الفصل الأول

## الإطار العام للدراسة

- مقدمة

- إشكالية الدراسة

- أهداف الدراسة

- أهمية الدراسة

- الدراسات السابقة

- ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

- فرضيات الدراسة

- منهجية الدراسة

- صعوبات الدراسة

- خطة الدراسة

شهد العقد الأخير من القرن الماضي جهوداً كبيرة لتطوير إعداد معايير المحاسبة الدولية أسفرت هذه التطورات عن نتائج هامة أتت ثمارها في مطلع القرن الحالي ومازالت هذه الجهود تتوالى على الفكر والتطبيق المحاسبين على مستوى معظم دول العالم , و قد ساعد على جذب انتباه كافة المهتمين بالمحاسبة من مستفيدين و مدققين خارجيين و صناع المعايير وحتى المنظمين على المستوى الدولي . خاصة كون المحاسبة مهنة من واجبها الارتقاء بوجهة النظر الداخلية لأية مؤسسة و تطوير المعلومات التي توضح دورها ضمن بيئتها في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات التي تكون حصيلتها الاستغلال الأمثل للموارد و المحافظة على البيئة و درء الخطر عنها. ونظرا للعلاقة المتواصلة بين المحاسبة و التدقيق من حيث أية عمليات محاسبية يجب أن يصاحبها التدقيق للتأكد منها و إعطاء الرأي الفني المحايد بها، لقد كان لا بد من أن تنشأ عدة محاولات بحثية في تحديد الكيفية المهنية التي يمكن من خلالها القيام بتدقيق البيانات المالية بمساهمات منظمات الأعمال في معالجة التأثيرات السلبية على البيئة و الناتجة عن ممارسة منظمات الأعمال لنشاطاتها المختلفة.

- إن الاهتمام الحالي بالمحافظة على البيئة و إعادة صيانتها و ترميمها أصبح ذا أهمية كبيرة لمختلف فئات المجتمع حيث أصبح التوجه نحو حماية البيئة و محاولة منع التدهور البيئي محط اهتمام الإنسان الذي بدأ يقلق على مستقبل حياته ، بل يتجه نحو الاهتمام بالبيئة و يبذل الجهود و محاولة حمايتها و ذلك عن طريق نشر الوعي البيئي بين كافة شرائح المجتمع حيث أصبحت مسؤولية اجتماعية ، و قد اتضح أن جمهور المواطنين يكونون على استعداد لخلق أجواء التعارض و التضاد إذا أهملت الإدارة هذه المسؤولية ، لذا استجابت لجنة ممارسة التدقيق التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين ، فأصدرت بيانا حول مراعاة المسائل البيئية في تدقيق البيانات المالية، مما يجعل المدقق مسؤولا و ملزم بتطبيق معايير التدقيق الدولية و التي تمثل مجموعة إرشادات يمكن أن يسترشد بها مراقب الحسابات في أداء عمله و الحكم عليه من قبل الجهات التي تكلفه بالعمل ، و هي لا تختلف عند الاعتماد عليها في أي نوع من أنواع التدقيق التي يمكن أن يقوم بها مدقق الحسابات، بما في ذلك التدقيق البيئي، ليفرض على المدقق الامتثال في المؤسسات للقوانين و الأنظمة البيئية يؤثر بشكل مادي على البيانات المالية، لذا فمهنة التدقيق تعتبر فحص للمعلومات قصد إثبات مصداقيتها من خلال

مطابقتها لمعايير موضوعية, مما يجعلها مطالبة بتوسيع خدماتها و مسؤوليتها لتشمل خدمة المجتمع بشكل عام و هذا ما يسمى بالتدقيق الاجتماعي الذي كان يقتصر على تسيير الموارد البشرية لكن تطور مفهومه جعله يتوسع إلى الإشكاليات المطروحة في الوقت الراهن مثل المجال الاستراتيجي, المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات هذا و يمكن للتدقيق الاجتماعي أن يسهم في تحسين أداء المنظمة في مواجهة الاحتياجات الحديثة كالإستراتيجية و الحوكمة في ظل بيئة متغيرة, إضافة إلى وسائل عمل المدقق و دوره في إطار ما يعرف بتحقيق التنمية المستدامة و المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات. نظرا لتفاقم حجم هذه المشاكل الاجتماعية وكمحاولة للحد منها تم انعقاد عدة مؤتمرات منها انعقاد أول مؤتمر حول البيئة تحت رعاية الأمم المتحدة في ستوكهولم 1972م, تبعه مؤتمر البيئة و التنمية في ريو دي جانيرو عام 1992م, أي بفواصل زمني قدره عشرون سنة عن المؤتمر الأول, إلا أن المشاركة العالمية الواسعة في المؤتمر الأخير جعلته يمثل منعطفاً مهما في الاهتمام الدولي بالبيئة و إشارة انطلاق للعديد من المؤتمرات اللاحقة أمثال المؤتمرات برلين الأول و الثاني في ألمانيا 1996م, و كيوتو في اليابان 1997م و ستوكهولم 2002م, الأمر الذي أشر خطى حثيثة نحو إقامة بيئة دولية ملزمة التطبيق عالمية المستوى حتمية التوافق.

- و تشير القراءات في هذا الصدد إلى أن منظمة المواصفات الدولية ISO هي المنظمة السبابة في هذا الصدد إذ عهدت إلى إحدى لجائها و هي اللجنة التقنية TC 207 مسؤولية تصميم سلسلة من المعايير و المواصفات الخاصة بإدارة البيئة مقبولة عالمياً, و فعلا فقد بدأ العمل بالسلسلة القياسية الدولية ISO 14000 (نظم الإدارة البيئية) Environmental Management Systems في عام 1993م و اكتمل الإصدار النهائي لها مع نهاية عام 1996م.

#### إشكالية الدراسة:

- و مما سبق و نظراً لكون التدقيق البيئي يعد أداة إدارية لأداء الوحدة الاقتصادية و نظم الإدارة و المعدات المتعلقة بحماية البيئة و مدى الالتزام بسياسات المؤسسة و متطلبات القوانين النافذة واهتمام كل الهيئات الدولية بالبيئة والمحاسبة البيئية والتدقيق البيئي بصفة خاصة يمكن طرح الإشكالية التالية:

- ما واقع تطبيق التدقيق البيئي في المؤسسات الجزائرية؟

- و يندرج في هذا الإطار مجموعة من التساؤلات:

- ماهية التدقيق البيئي و شروطه؟

- ما هي التحديات التي تواجه تطبيق التدقيق البيئي في المؤسسات الجزائرية عامة و في ولاية سعيدة خاصة؟

- أهداف الدراسة:

- من بين الأهداف المسطرة و الأساسية التي نود بلوغها ما يلي:

- تحديد مفهوم التدقيق البيئي و أهدافه.

- محاولة معرفة في أي مجال تنشط المؤسسات التي تقوم بالتدقيق البيئي.

- معرفة واقع تطبيق التدقيق البيئي في المؤسسات الجزائرية.

- أهمية الدراسة:

- تبرز أهمية الدراسة من أهمية الموضوع بحد ذاته و الأهداف المسطرة إذ اتسعت هذه الدراسة إلى

تحديد مفهوم التدقيق البيئي و أهدافه و كذا محاولة معرفة مدى تطبيقه في المؤسسات الجزائرية عامة

و في ولاية سعيدة خاصة.

- إذ ترجع هذه الدراسة بالنفع على الدرجة الأولى على أصحاب المؤسسات و المهنة (المدققين و

المراجعين، المحاسبين) من خلال تعريفه بالتدقيق و بصفة خاصة التدقيق البيئي أما من ناحية ثانية

فهي تعد مرجع للطلبة لتزويدهم بمعرفة حول هذا النوع من التدقيق الذي يعد جديد على مستوى

الجزائر خاصة في ظل تبني معايير دولية للمحاسبة.

- الدراسات السابقة:

\*\*أ\* الدراسات السابقة باللغة العربية:

1/ دراسة: (ميسر إبراهيم أحمد، 2001) بعنوان: تدقيق الأداء البيئي في الشركات الصناعية

العربية و أثره في تقليل المخاطر البيئية.

تهدف هذه الدراسة إلى التطرق لماهية السلسلة القياسية الدولية IOS 14000 و الصادرة عن منظمة المواصفات الدولية ISO و ما هي مكوناتها و مبررات وجودها، فضلاً عن تحليل للإمكانيات المتاحة أمام الشركات الصناعية العربية، باعتماد دراسة موقفية في عينة منها، كشركات: الفوسفات، الاسمنت الشمالية، الأسمدة الشمالية، المشراق العربية للكيماويات، الشركة العامة للاسمنت العراقية و الشركة العامة لمنتجات الألبان و هذا سنة 2001م. و ذلك للتعرف على واقع الأداء البيئي فيها، و خلصت الدراسة إلى عدد من المؤشرات الإجرائية المطلوب التصدي لها باتجاه تحسين مستوى الأداء البيئي لتلك الشركات.

## 2/ دراسة: (عبد اللطيف عامر، طالبي رياض، 2007) بعنوان: دور معايير التقييس ال ISO في

توجيه السلوك البيئي في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة لشركة الإسمنت بعين الكبيرة.

- هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك مدققي الحسابات الأردنيين لضرورة القياس و الاعتراف بالمتطلبات البيئية في القوائم المالية لذلك لا بد من دراسة أثر أداء الشركات الصناعية عليها. كذلك هدفت إلى التعرف على الصعوبات التي تحول دون تطبيق الإجراءات التدقيقية اللازمة التي تؤدي إلى حماية البيئة.

- 3/ دراسة: (خليل إبراهيم رجب، 2009) بعنوان: دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي و الإفصاح عنها.

- تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور المحاسبة بوجهة النظر الداخلية لأية مؤسسة اقتصادية و تطوير المعلومات التي هي ضمن بيئتها و مساهماتها في توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات التي تكون حصيلتها الاستغلال الأمثل للموارد و المحافظة على البيئة و درء الخطر عنها.

- و عليه فإن أخذ الحسابات البيئية بنظر الاعتبار لاسيما التكاليف البيئية سيجعل مهنة المحاسبة قادرة على توفير معلومات أكثر أهمية و ملائمة لصناع القرارات الإدارية، و الإنتاجية على وجه الخصوص حيث تكمن المشكلة في نقص تلك المعلومات مما نجم عنه تبني قرارات غير سليمة ساهمت في تدهور حالة البيئة بدلا من معالجتها.

ومن مهنة الإدارة بشكل عام و المحاسبة بشكل خاص القبول بتسلم دور فعال في هذا المجال و محاولة تحديد و تصنيف واضح لكافة المخاطر التي تنتج عن أنشطة المؤسسة و اتخاذ القرارات الكفيلة للحد

منها و معالجتها و العمل على تبني إجراءات بيئية نظيفة و سليمة عن طريق الإدراك الشامل و المنظم لأنشطة الوحدة الاقتصادية و بما ينسجم مع المتطلبات الدولية لحماية البيئة و المجتمع.

4/دراسة:(زياد هاشم السقا,2010) بعنوان:متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق (GAAS)المقبولة قبولاً عاماً).

- تهدف هذه الدراسة إلى تحديد مجموعة من المتطلبات التي يمكن أن تساهم في إجراء التدقيق البيئي المتعلق بتدقيق البيانات التي تحتويها القوائم المالية و الكيفية التي تم من خلالها التوصل إلى تلك البيانات الخاصة بممارسة منظمات الأعمال لمسؤولياتها اتجاه ما تحدثه من أضرار بالبيئة التي تعمل ضمن نطاقها.
- فإن الحكم على أداء المدقق البيئي من خلال المعايير الشخصية و معايير العمل الميداني و معايير التقرير و يتطلب:

\* ضرورة الاهتمام بالتأثيرات البيئية و التعرف على كل ما يتعلق بها من أمور محاسبية و إدارية و قانونية من قبل المدقق و من ناحيتين النظرية و العملية التي يمكن أن تساهم في زيادة خبرته في هذا المجال الحديث ضمن مهنة تدقيق الحسابات.

\* ضرورة توسيع عمل مدقق الحسابات عند تكليفه بمهام التدقيق البيئي.

\* أن يتضمن تقريره العام فقرات خاصة بنتائج التدقيق البيئي إبداء رأيه فيها في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً, و مدى التزام المؤسسة المعنية بالقوانين و التشريعات المتعلقة بالبيئة.

5/دراسة:(معراج هواري,2010) بعنوان:قياس إدراك و اتجاه مراجعي الحسابات نحو تطبيق

مفهوم التدقيق الاجتماعي.

- هدفت الدراسة إلى الوصول إلى أن المسؤولية الاجتماعية و المحاسبة الاجتماعية للمنظمة مسؤولية اجتماعية لمهنة التدقيق, حيث تساهم في خدمة المجتمع. و هو عملية مستمرة و دائمة لمعانة الوضعيات داخل المؤسسات للكشف عن نقاط القوة و نقاط الضعف باستعمال منهجية و تشخيص عام للمؤسسة لتقديم التوصيات لتصحيح الوضعيات المشخصة. و هو ذلك المسعى الموضوعي و الاستقرائي من خلال الملاحظة, التحليل, التقييم و تقديم التوصيات بالاعتماد على

منهجية و باستعمال تقنيات تسمح بالكشف عن نقاط القوة و نقاط الضعف بالمقارنة مع المرجعيات المحددة بوضوح, و مثله مثل التدقيق المالي, و المحاسبي يحاول أن يقدر ما مدى إمكانية المؤسسة في التحكم في المشكلات الاجتماعية. لذلك يعتبر وسيلة تسيير و إدارة و هو يهدف إلى رفع فاعلية أداء الأفراد من خلال دراسة الحالة الاجتماعية لتحديد العقبات و العراقيل و الانحرافات.

\*ب\* الدراسات السابقة باللغة الأجنبية:

1 - دراسة (babashkar و mukberjee, 1990) بعنوان " تطوير برامج التدقيق " .

(The development of audit programmes)

قام الباحث من خلال هذه الدراسة بدراسة أهمية الالتزام بنظام الإدارة البيئية وذلك لما له من فوائد كبيرة على المجتمع من خلال إزالة أو تخفيف عوامل التلوث والضرر سواء بالثروة المائية أو التربة أو الجو هذا من جهة ومن جهة أخرى منع الضياع و المحافظة على المصادر الطبيعية . وقد توصلت الدراسة إلى أن العمل على تنفيذ نظام الإدارة البيئية الملتزمة به من قبل إدارة المنشأة من خلال الفريق الكفؤ و المدرب و المنظم يساعدهم في براءاتهم التدقيقية اللازمة للمراقبة و تحديد الأهداف و الاستراتيجيات و الخطط البيئية و التسويقية و الخدمائية و العمليات التشغيلية كالنقل و الصحة العامة و السلامة.... الخ التي تعمل على حماية البيئة من الضرر أو الهدر . و الذي يصب كله في توفير الإمكانيات اللازمة للمدقق لإبداء رأيه في المنشأة مكان التدقيق .

2 - دراسة (Alexander and Chr, 2000) بعنوان " التدقيق البيئي الذاتي : وضع الحوافز

الصحيحة لاكتشاف المخاطر و تصحيحها ذاتيا :

(the correct obstracle to discovers the dangers and correcte them)

هدفت الدراسة إلى معرفة آراء الشركات الأمريكية حول القيام بالتدقيق البيئي ذاتيا وليس من قبل طرف آخر وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات تفضل القيام بالتدقيق البيئي ذاتيا ، كذلك ترى إدارات الشركات أنه يجب أن يكون هناك حوافز للشركات الملتزمة بالقيام بالتدقيق البيئي وألا يكون هناك

غرامات على الشركات التي لديها انتهاكات بيئية أن تتخذ الإجراءات التصحيحية اللازمة حتى لا تستخدم هذه المخالفات ضدها

3- دراسة (sanchirico and others ، 2004) بعنوان " تقييم تجريبي لسياسة منظمة حماية البيئة للتدقيق البيئي " :

(Politique experimental evaluation for the organisation to protect the environnement for the audit environnemental)

هدفت الدراسة إلى تقييم سياسة منظمة حماية البيئة في تبنيها لتشجيع الشركات على القيام بالتدقيق البيئي ذاتيا تتحمل تكاليف أقل من الشركات التي تقوم بالتدقيق البيئي لها من قبل أطراف أخرى . ذلك بينت الدراسة وجود تخوف لدى لشركات من ردود الفعل حول ما يتم اكتشافه خلال ما يتم التدقيق و الذي يمكن أن يستعمل ضدهم لذلك قامت منظمة حماية البيئة بشطب أي غرامات مالية على الشركات التي تكشف عن انتهاكها للبيئة بنفسها و تقوم بتصحيح ذلك مما أدى إلى تشجيع العديد من الشركات على القيام بالتدقيق البيئي ذاتيا .

4- دراسة (Stafford, 2006) بعنوان " التطبيق الدراسي الرسمي الإلزامي للتدقيق البيئي "

(Application officielle et obligatoire de l'audit environnemental)

هدفت الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة على عملية تبني رسمي (تشريع ) للتدقيق البيئي وسياسات المراقبة الذاتية في الشركات الأمريكية وقد توصلت الدراسة إلى أن أهم العوامل المؤثرة في عملية سن القانون هي التعقيدات السياسية للدولة و العلاقات الاتحادية داخل الدولة كذلك أن يتم هذا التبني من قبل منظمة حماية البيئة ( EPA ) .

إلا أن الشروط البيئية كانت من أقل العوامل تأثيرا على عملية التبني لهذا التشريع .

5- دراسة ( bardati 2006 ) بعنوان " التدقيق البيئي المتكامل لجامعة الأساقفة الكندية "

(L'audit environnemental intégré)

هدفت الدراسة إلى معرفة أهمية التدقيق البيئي كأداة قي يد إدارة الجامعة تساعد في عملية التخطيط و الاستمرار في الترويج للجامعة . كذلك هدفت إلى بيان أثر التدقيق البيئي على الجامعة للفترة ما بين (1993-2000) . وقد توصلت الدراسة إلى أن التدقيق البيئي يساعد في خفض التكاليف كذلك بينت الدراسة أنه تم استخدام الخبرات لرسم وتعلم كيفية التدقيق البيئي المتكامل للجامعة ، إلا أن هناك خوف من إمكانية وجود مشاكل ترافق القيام بعملية التدقيق البيئي . وقد أوصت الدراسة بضرورة القيام بدراسات و أبحاث أخرى في هذا المجال .

- ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

\* بعد الاستعراض للدراسات السابقة يمكن القول أن هذه الدراسة تتفق مع غيرها من الدراسات فيما يلي:

~ توضيح مفهوم التدقيق البيئي و متطلبات تحسين الإدارة البيئية و الأداء البيئي .

~ تبين مدى أهمية التدقيق البيئي في المؤسسات .

\* كما تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة فيما يلي:

~ معظم الدراسات المعروضة اكتفت بالتطرق فقط إلى التدقيق البيئي أو الأداء البيئي و الحاسبة البيئية و التدقيق الاجتماعي و لكن في دراستنا سنحاول التطرق إليهم معاً و ربطهم بإدارة الجودة البيئية، و مدى تطبيقهم في المؤسسات الصناعية الجزائرية بصفة عامة و المؤسسات الصناعية بولاية سعيدة بصفة خاصة (محل الدراسة) و ذلك في ظل النظام المحاسبي المالي .

الفرضيات:

H0: لا يوجد اهتمام بالتدقيق البيئي عند المدققين الخارجيين و الداخليين في المؤسسات الصناعية .

H0: لا يمكن تطبيق التدقيق البيئي في المؤسسات الصناعية .

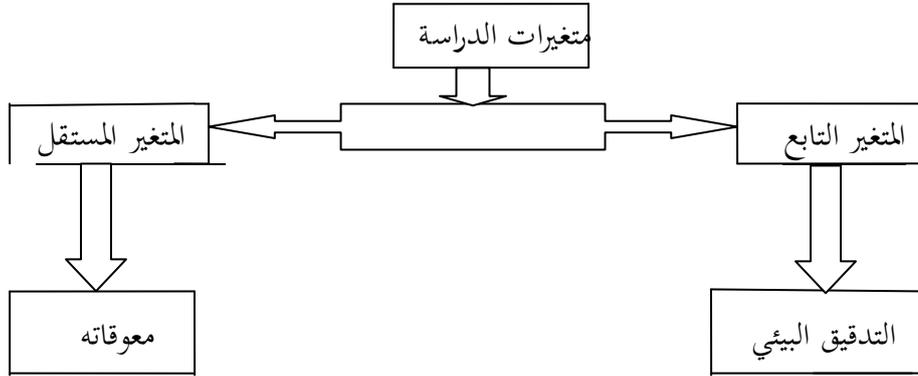
H0: لا يوجد معوقات تمنع تطبيق التدقيق البيئي .

- منهجية الدراسة:

- نموذج الدراسة:

-

شكل رقم (1-1) يمثل نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطلبة

أسلوب الدراسة:

\*اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي حيث استعملنا بعض أدوات جمع المعلومات كالملاحظة المباشرة و المقابلة و السجلات و الوثائق الداخلية للمؤسسات محل الدراسة و وظفنا مفاهيم الإحصاء التطبيقي لإعطاء الدراسة بعداً كمياً. كما استعملنا المنهج التاريخي في هذه الدراسة.

- مصادر الدراسة:

\*أ\* مصادر أولية: تمثلت في الوثائق التي تحصلنا عليها من المؤسسات محل الدراسة بالإضافة إلى أنه تم تطوير الاستبيان وزع على المدققين الداخليين للمؤسسات محل الدراسة و ذلك بولاية سعيدة.

\*ب\* مصادر ثانوية: تمثلت في الكتب و المذكرات و المجلات و المواقع الإلكترونية و الملتقيات و المقالات.

- محددات الدراسة:

- قلة البحوث و الدراسات الجزائرية المتخصصة في هذا الموضوع.

- صعوبة الحصول على معلومات حقيقية من المؤسسات محل الدراسة و بالتالي عدم القدرة على الحصول على نتائج الدراسة الميدانية القابلة للتعميم.

#### -خطة الدراسة:

في محاولة منا للإجابة عن التساؤلات المطروحة أعلاه تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث فصول كآآتي:

الفصل الأول: فهو الإطار العام للدراسة حيث تم التطرق إلى مقدمة, ومشكلة البحث والفرضيات, مع تبين الأهداف الأساسية وأهمية الدراسة, وكذا استعراض الدراسات السابقة وما يميزها عن الدراسات الأخرى, ومنهجية الدراسة وأهم الصعوبات ثم الخطة المنتهجة. أما في:

الفصل الثاني: والذي يعتبر التغطية النظرية للموضوع تناولنا فيه: أهم مفاهيم التدقيق الاجتماعي, البيئي, والمحاسبة البيئية, وأهم المبادئ الأساسية لتحديده والغرض منه, كما أشرنا إلى مفهوم السلسلة القياسية ISO9000 و ISO14000, وكذلك إلى دور الدولة في دعم تطبيق التدقيق البيئي, وصولاً إلى التدقيق البيئي في ظل النظام المحاسبي المالي. وفي الأخير يأتي:

الفصل الثالث: والذي يتم فيه تسليط الضوء على الواقع العملي كمحاولة لتطبيق التدقيق البيئي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عامةً وفي المؤسسات الاقتصادية لولاية سعيدة خاصة (محل الدراسة) للتوصل في الأخير إلى مجموعة من النتائج والتوصيات إضافة إلى بعض الاقتراحات.

## الفصل الثاني

# الإطار النظري للدراسة

I/ ماهية التدقيق

II/ الأداء البيئي

III/ الجودة الشاملة البيئية

VI/ التدقيق البيئي في ظل النظام المحاسبي المالي

## 1)المبحث الأول: ماهية التدقيق.

### المطلب الأول: التدقيق الاجتماعي.

#### تعريف التدقيق الاجتماعي:

أطلق على التدقيق الاجتماعي عدة تسميات, فهناك من أطلق عليه تدقيق الأفراد, تدقيق الموارد البشرية و التدقيق الاجتماعي الذي يعد الأكثر استعمالا, اختلاف تسميات يرجعه البعض إلى تعدد المصطلحات الخاصة بالوظيفة لكن البعض الآخر يرجعه إلى المفاهيم و الخصائص التي تميز التدقيق الاجتماعي على باقي مجالات التدقيق.

عرفه JEAN-MARIE PERETTI على أنه "عملية الفحص الاحترازي لإبداء آراء حول مشاركة العنصر البشري في تحقيق الأهداف المسطرة بالاعتماد على المرجعيات المتعلقة بالموضوع و تقديم التوصيات اللازمة لتحسين نوعية تسيير الموارد البشرية". (Peretti,J.M,1994,p:208)

حسب P.CANDAU يعتبر التدقيق عملية مستمرة و دائمة لمعينة الوضعيات داخل المؤسسات للكشف عن نقاط القوة و الضعف باستعمال منهجية و تشخيص عام للمؤسسة لتقديم التوصيات لتصحيح الوضعيات المشخصة و يعرفه على أنه "ذلك المسعى الموضوعي و الاستقرائي من خلال الملاحظة, التحليل, التقييم و تقديم التوصيات بالاعتماد على منهجية و باستعمال تقنيات تسمح بالكشف عن نقاط القوة و نقاط الضعف بالمقارنة مع المرجعيات المحدد بوضوح, و مثله مثل التدقيق المالي و المحاسبي يحاول أن يقدر ما مدى إمكانية المؤسسة في التحكم في المشكلات الاجتماعية. لذلك فهو يعتبر وسيلة تسيير و إدارة. (Candau, 1985,p:51)

#### أهداف التدقيق الاجتماعي:

يهدف التدقيق الاجتماعي إلى مد المسيرين أثناء التنفيذ الفعال لمهامهم بالمعلومات الخاصة بتحليل, تقييم و التوصيات المتعلقة بنشاطات تسيير الموارد البشرية و يضمن لهم التحكم في العناصر الأساسية للمرونة, كما يهدف إلى الفحص النقدي للأحداث و الظروف التي وقعت بسببها و قياسها فهو عمل تحليلي بحت, و هو الآخر يهدف إلى رفع فاعلية أداء الأفراد من خلال دراسة الحالة الاجتماعية للمؤسسة لتحديد العقبات و العراقيل و الانحرافات باستعمال وسائل فعالة للبحث عن الأسباب الحقيقية و تقديم الاقتراحات للقضاء على الاختلالات و الانحرافات. (معراج هواري, 2010, ص:5)

## مبادئ التدقيق الاجتماعي:

إن التدقيق الاجتماعي يساعد المنظمات و يشجعها و باستمرار على الإشراف على أداؤها الاجتماعي و تحسينه باستمرار, و هناك 6 مبادئ تشكل الأساس للتدقيق الجيد. (مجيد حاسم, 2002, ص50)

\*\*/نظرة شمولية و متعددة:معناه يجب أن يعكس التدقيق الاجتماعي وجهات نظر كل المعنيين و المتأثرين بالمنظمة.

\*\*/شامل:يعني أن يركز التدقيق الاجتماعي ليشمل في النهاية قياس مدى تحسين الأداء من النواحي الاجتماعية البيئية و الثقافية و المجتمع.

\*\*/مقارن:لابد للتدقيق الاجتماعي أن يوفر وسائل تمكن من مقارنة أداء المنظمة عبر السنوات,و بأداء المنظمات المماثلة و بالأداء المعياري للصناعة.

\*\*/منتظم:يجب أن ينفذ التدقيق الاجتماعي بشكل منتظم, و ليس مؤقتا أو لمرة واحدة في العمر.

\*\*/مراجعة(فحص):يجب أن تفحص الحسابات الاجتماعية سنويا بواسطة شخص أو أكثر ممن ليس لهم مصلحة في تزييف النتائج(محايدين).

\*\*/الإفصاح:يجب أن تكون نتائج التدقيق الاجتماعي متاحة و معلنة لكل المعنيين في المنظمة و المجتمع بشكل عام.

## مكانة التدقيق الاجتماعي ضمن إستراتيجية المؤسسة:

يعتبر التدقيق وسيلة جد فعالة و إستراتيجية مضمونة النتائج و مثبتة عمليا من خلال العديد من التطبيقات التي أقيمت في الدول المتطورة الأوروبية و الأمريكية و استحداث خلايا التدقيق الاجتماعي بالمؤسسات و مثبتة علميا من خلال تطبيقه جنبا إلى جنب مع دراسة علمية في سنة 2001 بإتباع المنهج العلمي للبحث و باستعمال الاختبارات العلمية الممكنة مثل طرق الثبات كإعادة التطبيق,التجزئة النصفية,صدق المحكمين,صدق الاتساق الداخلي. في محاولة لإبراز مدى تطابق المنهجين.فكانت النتائج هامة و توصل البحث إلى تطابق كبيرا جدا في النتائج. (مراجي هواري, 2010, ص11)

للتوصل إلى النتائج المرضية في ما يخص تحسين و رفع فاعلية و كفاءة تسيير الموارد البشرية لابد من أن يدمج التدقيق الاجتماعي في الرؤية الإستراتيجية الاجتماعية للمنظمة و التي تعتبر جزء هام من التخطيط الاستراتيجي الشامل للمنظمة وفقا للنموذج التالي:

## الشكل رقم (2-1): التدقيق الاجتماعي في الرؤية الاستراتيجية الاجتماعية

-/التدقيق الخارجي, التدقيق الداخلي.
-/تشخيص البيئة الخارجية.
-/التحديات و الفرص لتشخيص البيئة الداخلية.
-/نقاط القوة و نقاط الضعف.

(Peritti.J.M,2006,p 06(من إعداد الطلبة بالإعتماد على

### المطلب الثاني: التدقيق البيئي.

#### مفهوم التدقيق البيئي:

**1\*\*** -عرفت وكالة حماية البيئة الأمريكية (EPA) التدقيق البيئي على أنه عبارة عن "فحص انتقادي دوري منظم و موثق و موضوعي بواسطة منظمة الأعمال أو بواسطة جهة مستقلة ذات سلطة قانونية, للعمليات الإنتاجية و ما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة و متغيراتها".  
(Mullen,et.at,1996,p 06)

**2\*\*** -عرفته غرفة التجارة الدولية (ICC) بأنه عبارة عن: "أداة إدارية داخلية تعمل على التقييم الدوري الموثق و المنظم لمدى كفاءة أداء نظام الإدارة البيئية, و مدى اهتمام الإدارة بحماية البيئة من خلال رقابة الإدارة على الأنشطة البيئية و مدى تنفيذ البرامج و السياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية و التي من خلالها يتم الوفاء بمتطلبات التشريعات و القوانين البيئية". (لظفي,1997,ص 147)

**3\*\*** -هو "نشاط تقييمي يقوم على فحص الأداء البيئي لمنظمة الأعمال بغرض التحقق من فاعليته و توافقه مع الترتيبات البيئية المخططة و تحديد آثاره على القوائم المالية لمنظمة الأعمال".  
([www.infotechaccountants](http://www.infotechaccountants))

\*\*\* /مما تقدم نستنتج أن مفهوم التدقيق البيئي سوف يتعلق بكل من:

1/ وجود برامج مخططة تتعلق بتحديد مسبق للتأثيرات البيئية المتوقعة نتيجة قيام منظمة الأعمال بنشاطاتها المختلفة و بصورة خاصة النشاطات الصناعية و ما يترتب عنها من تأثيرات تتعلق باستخدام المواد و المعدات.

2 / وجود مجموعة من القوانين و السياسات الإدارية البيئية التي يمكن من خلالها الحكم على مدى التزام منظمة الأعمال بما خططت له فيما يتعلق بمعالجة التأثيرات السلبية لنشاطاتها على البيئة.

3/ إمكانية القياس المالي لما تتحمله منظمة الأعمال من أعباء مالية و تكاليف في سبيل الوفاء بالتزاماتها تجاه البيئة، و توصيل النتائج إلى جميع الجهات التي يهتما ذلك عن طريق الإبلاغ المالي و القوائم المالية المنشورة.

4/ الحاجة إلى وجود معايير للتدقيق يمكن أن يسترشد بها مدقق الحسابات في سبيل تدقيق أدوات القياس و الإفصاح التي من خلالها تحديد التأثيرات و معالجتها و التعبير عنها بصورة مالية.

#### أهداف التدقيق البيئي:

من خلال المفهوم الذي تم التوصل إليه للتدقيق البيئي تحديد أهداف التدقيق البيئي بكل من:

- 1/ فحص مدى التزام منظمة الأعمال بمعالجة التأثيرات السلبية على البيئة، من خلال مقارنة البرامج المخططة مع ما تم تنفيذه فعلا بموجب القوانين و السياسات القوانين و السياسات الإدارية.
- 2/ التأكد من صحة و دقة المعالجات المحاسبية التي تم من خلالها التعبير عن ذلك بصورة مالية و عرضها في القوائم المالية و توصيلها إلى الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ قراراتها المختلفة.
- 3/ تقديم تقرير (تقرير بيئي) عن نتائج ما يتم التوصل إليه سواء بصورة منفردة أو بإرفاقه بتقريره النهائي عن تدقيق حسابات منظمة الأعمال المعنية المكلف بتدقيق حساباتها.
- 4/ كما لمدقق الحسابات تنبيه الإدارة- أو الجهات ذات الاهتمام بتقريره- أن يقترح عليها كيفية التنبؤ بالمخاطر البيئية المحتملة و كيفية معالجتها أو التقليل منها من خلال التشاور مع مجموعة مساعديه الذين يمكن أن يستعين بهم من ذوي الاختصاصات المختلفة ذات العلاقة بذلك. (زياد السقا، 2010، ص5)

#### أهمية التدقيق البيئي:

تأتي أهمية التدقيق البيئي من خلال ضرورة و تنامي الاهتمام المتعلق بالبيئة و ما تتعرض له من تأثيرات سلبية بسبب قيام منظمات الأعمال بمزاولة نشاطاتها دون أن تتحمل أي مقابل يذكر نتيجة ذلك، فضلا عن الضغوطات الاجتماعية و القانونية التي تتعرض لها منظمات الأعمال في سبيل قيامها بدور إيجابي و أن تتحمل بعض التكاليف مقابل المنافع التي تحصل عليها من البيئة المحيطة.

- و نظرا لضرورة قيام منظمات الأعمال بالعمل على اتخاذ الإجراءات المناسبة في سبيل تحديد و قياس و الإفصاح عن ما يمكن أن تتحمله من تكاليف و أعباء للمساهمة في معالجة أو تقليل التأثيرات السلبية على البيئة و الناتجة عن قيامها بنشاطاتها المختلفة، فقد نشأ فرع آخر أضيف

إلى فروع المحاسبة المالية و هو ما أطلق عليه "المحاسبة البيئية", و بما أن أية عمليات محاسبية تنشأ في أية منظمة الأعمال لابد لها من فحص و تدقيق و إبداء رأي محاسبي قانوني بشأنها, فلا بد من أن ينشأ فرعاً آخر يقع ضمن فروع التدقيق و هو ما أطلق عليه "التدقيق البيئي".

\* يمكن تحديد أهمية القيام بالتدقيق البيئي لكافة الجهات التي لها علاقة -مباشرة أو غير مباشرة- بمنظمة الأعمال في سبيل الاعتماد على نتيجة تقرير المدقق البيئي في اتخاذ قراراتها المختلفة, و من أهم هذه  
(www.infotechaccountants.com)الجهات:

#### أ/المستهلكون:

- إن تزايد الوعي البيئي لدى المستهلكين من خلال الجمعيات التي تحتم على استخدام المنتجات التي لا تسبب أضرار للبيئة, أصبح له تأثير قوي في أسواق الاستهلاك و يعتبر من العوامل الأساسية التي أدت إلى اهتمام منظمات الأعمال بالقضايا البيئية بطريقة جدية حتى لا تتعرض إلى فقدان حصتها في السوق و بالتالي الخروج من السوق نهائياً.

#### ب/المساهمون و المستثمرون:

- إن المستثمرون أصبح لديهم القناعة بأن الممارسة البيئية الرديئة قد تؤدي إلى زيادة الالتزامات و بالتالي المخاطر مما يؤدي إلى تخفيض الأرباح أو انتفائها, مما أدى إلى ظهور ما يعرف بالاستثمارات الأخلاقية أو الاستثمارات الخضراء التي من شأنها الحصول على عائد ملائم دون إلحاق الضرر بالبيئة.

#### ت/قوانين حماية البيئة:

- نتيجة للتأثيرات السلبية لأنشطة منظمات الأعمال فقد تم اتخاذ إجراءات دولية لحماية البيئة و قد اهتمت الأمم المتحدة بتحقيق هذا الهدف من خلال برنامج عالمي شامل انطلق في سنة 1988م و جاء فيه: إن الوقت قد حان لإيجاد علاقة وثيقة بين التنمية الاقتصادية و المحافظة على البيئة, هذا و قد أدى ذلك إلى صدور العديد من القوانين و السياسات البيئية في كثير من الدول تجاوبا مع الكثير من المؤتمرات الدولية التي عقدت بالخصوص.

#### ث/المقرضون:

- لقد ترتب على تزايد المخاطر البيئية التي قد تتعرض لها البنوك تعديل سياستها الائتمانية حيث أصبح العديد من المقرضين يضعون شروطاً لطالبي الائتمان منها, ضرورة تنفيذ تدقيق بيئي بواسطة طرف ثالث, كما أنها تطلب منهم معلومات تتعلق بخطط المصروفات الرأسمالية البيئية, و التأثيرات البيئية على أرباحها, الالتزامات البيئية المحتملة و القدرة على التعامل مع المشكلات البيئية الحالية و المستقبلية بالإضافة إلى ما توفره القوائم المالية من المعلومات.

## ج/جماعة الضغط البيئي:

-تكمن قوة الجماعات البيئية في الاتحاد معا لتشكيل وسيلة ضغط فعالة على الوحدات الاقتصادية و الحكومات قضايا معينة, كما أن هذه الجماعات تساهم و بدرجة كبيرة في توجيه نظر وسائل الإعلام و المستهلكين إلى منظمات الأعمال التي تسبب أضرار للبيئة لغرض مقاطعة منتجاتها.

متطلبات التدقيق البيئي في ضوء المعايير الشخصية:

\*\*/معيار التأهيل العلمي و العملي:

-يمثل هذا المعيار أساسيا و لازما لإمكانية قيام مدقق الحسابات بمزاولة مهنته بصورة عامة, و تزداد أهمية هذا المعيار كلما تطلب الأمر من المدقق أن يقوم بإجراءات إضافية لعمليات التدقيق الخاصة بجوانب أخرى إضافية إلى قيامه بإجراءات التدقيق المالي المتعارف عليها.

و بما أن تدقيق التأثيرات البيئية لمنظمات الأعمال يمثل حالة خاصة يمكن أن تضاف إلى مهمة تكليف مدقق الحسابات عند قيامه بتدقيق حسابات تلك المنظمات, فلا بد من الأخذ بعين الاعتبار ماهية المتطلبات الإضافية التي يتعين على مدقق الحسابات أن تأخذها عند قيامه بالتدقيق البيئي إلى جانب التدقيق المالي المكلف به أساسا.

و عليه يمكن توضيح متطلبات التدقيق البيئي وفقا لمعيار التأهيل العلمي و العملي من خلال الآتي:

(أ)- أن يكون المدقق على معرفة كافية بالإجراءات و السياسات الإدارية و القوانين المتعلقة بالبيئة و كيفية حمايتها و مجالات المساهمة في تقليل الأخطار التي يمكن أن تحدث نتيجة استخدام منظمات الأعمال لبعض المواد الأولية و الأدوات و المعدات التي تستخدم في عملياتها التشغيلية والصناعية, و يعتمد مستوى المعرفة المطلوبة من المدقق على مدى تعقيد و طبيعة التأثيرات السلبية التي يمكن تحديدها و ماهية طرق معالجتها أو التقليل منها.

(ب)- ضرورة الاستعانة بمساعدین ذوي خبرة من اختصاصات ذات علاقة بشؤون البيئة و حمايتها و الأخطار التي يمكن أن تتعرض لها.

(ت)- فهم طبيعة المعالجات المحاسبية التي يمكن القيام بها في حصر و قياس التأثيرات السلبية على البيئة و كيفية الإفصاح عن نتائجها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و السياسات المحاسبية الملائمة.

(ث)- مواصلة التعليم المستمر عن طريق الدخول في دورات تدريبية متخصصة للإطلاع على أهم التطورات التي تحصل في مجالات المحافظة على البيئة لكي لا يكون المدقق بمعزل عنها, حيث أن ذلك يمكن أن يزيد من درجة فهمه و خبرته و بما يمكن أن يساعده في أداء مهمته بصورة أفضل.

\*\*/معيار الإستقلالية:

-تمثل الاستقلالية مطلباً أساسياً لأداء مهنة التدقيق و تتمثل بالنزاهة و الموضوعية و الشفافية و عدم التحيز فضلاً عن الاستقلال الذهني، و قد أكدت معايير التدقيق و النشرات و موثيق السلوك المهني على الاتجاه الذهني المحايد، و أن مبادئ السلوك المهني التي يجب توافرها لدى المدقق هي المبادئ الأخلاقية التي تقوم على عدة أركان من بينها الاستقامة و الموضوعية، و ينظر إلى الاستقلال على أنه أهم الخصائص الواجب توافرها لدى المدققين على الإطلاق. (أرينز و لوبك، ترجمة: محمد الديسبي، 2002، ص 118)

و الجدير بالذكر أن احتفاظ المدقق بالاستقلالية ليس كافياً بل الأهم من ذلك أن يثق مستخدمو القوائم المالية في تلك الاستقلالية، أي هناك حياد في الواقع و حياد في المظهر، و يحصل الأول عندما يتمكن المدقق من المحافظة على الاتجاه غير المنحاز عند تنفيذه مهمة التدقيق بكافة مراحلها، في حين يحصل الثاني من خلالها آراء الآخرين في صدق استقلاليته. (السقا و آخرون، 2005، ص 96)

وعليه يمكن توضيح متطلبات التدقيق البيئي وفقاً لمعيار الاستقلالية من خلال الآتي:

- (أ) - مدى قدرة المدقق في الحصول على مجموعة القوانين المتعلقة بالحفاظ على البيئة من مصادرها الأساسية و التأكد من جهة إصدارها و تواريخ تنفيذها.
- (ب) - الحفاظ على استقلالية المدقق بصورة خاصة عندما يتم الاستعانة ببعض الأفراد من خارج المكتب و في هذه الحالة يجب أن يراعي استقلال هؤلاء أيضاً.
- (ت) - الاهتمام بحاجة مختلف الجهات التي تحتاج إلى تقرير المدقق بشأن البيانات و المعلومات البيئية بنفس الدرجة و عدم التحيز لجهة على حساب الأخرى، و خاصة بين الإدارة و الملاك و العاملين و الزبائن و المستهلكين.

(ث) - إن عدم معرفة المدقق الكاملة في تحديد أو معالجة التأثيرات السلبية على البيئة و مسيبتها يمكن أن يهدد الحياد لديه، فالمدقق يجب أن لا يكون عرضه لتأثير الخبراء الفنيين أو عرضه للتأثر بالتفسيرات التقنية أو المصطلحات الفنية، مما يتطلب أن يكون لديه القدرة على إعداد خطة التدقيق بنفسه و باستقلال كامل و كذلك تحديد مجالات الفحص و الاختبار و تحديد مستوى المساعدة المطلوبة.

(عبد الرحيم، مختار محمود، 1998، ص 82)

**\*\*/معيار بذل العناية المهنية اللازمة:**

- يهدف هذا المعيار إلى تحديد المسؤولية و نطاق المساءلة المهنية أو القانونية لعمل المدقق، و يتطلب هذا المعيار أن يقوم المدقق ببذل العناية المهنية المناسبة في سبيل الوصول إلى نتيجة التدقيق التي يعبر عنها في تقريره.

و بما أن مدقق الحسابات يكون مسؤولاً أمام الجهة التي تكلفه بعملية التدقيق, فإن عليه أن يبذل الجهد المناسب في عملية التدقيق, و بما يتمكن من خلاله أن يثبت لتلك الجهة عدم تقصيره و بالتالي عدم مسؤوليته عن أي ضرر يمكن أن يصيب تلك الجهة.

و تأكيداً على الأهلية المهنية و العناية المطلوبة, فقد حددت الفقرة 16 من قانون السلوكيات (الأخلاقيات) للمحاسبين القانونيين المحترفين بأنه, "في حالة موافقة المدقق لإعطاء خدمات مهنية يشير بأن هناك مستوى من الكفاءة الضرورية لإنجاز الخدمات المهنية, و أن المعلومات و المهارات و تجربة المدقق ستطبق بجد و عناية, و لهذا يتعين على المدققين الامتناع من عمل أية خدمات لا يتمكنون من أدائها إلا إذا حصلوا على مساعدة و استشارة للتأكد من أن الخدمات ستنجز بصورة مرضية, و على المدقق إنجاز عملة المهني بعناية و كفاءة و ثقة, و عليه واجب مستمر للاحتفاظ بمعلومات مهنية و كفاءة بمستوى مطلوب للتأكد من أن العميل يتمتع بفائدة الخدمات المهنية الموثوق بها, الحديثة و المطابقة للقانون و التطبيقات العملية. حيث أن الأمر يتطلب من المدقق البيئي الاستعانة بمساعدين ن اختصاصات مختلفة فإنه لا بد أن يأخذ بعين الاعتبار درجات الخبرة و التخصص و المعرفة المتفاوتة لدى مساعديه بحيث يراعي في كل منهم أن يكون ذو خبرة في ميدان عمله و أن يبذل قصارى جهده و يقدم أفضل خدماته التدقيقية.

و عليه يمكن توضيح متطلبات التدقيق البيئي وفقاً لمعيار بذل العناية المهنية اللازمة من خلال الآتي:

(أ) - ما يمتلكه من معرفة علمية و عملية في مجال المحاسبة البيئية و التدقيق البيئي, و المؤيد بموجب الشهادات العلمية و العملية من الجهات معترف بها.

(ب) - شهادات تؤيد خبرة مساعديه (في حالة قيامهم بأية أعمال تدقيقية مشابهة).

(التميمي, هادي, بدون سنة النشر, ص7)

متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير العمل الميداني:

\*\*/ معيار التخطيط للعمل و الإشراف على المساعدين:

- و هو يتطلب من المدقق أن يخطط للعمل الذي سيقوم به و أن يخصص المهام على المساعدين, في سبيل تنفيذ عملية التدقيق بطريقة فاعلة, الأمر الذي يتطلب منه الفهم الكافي للنظام المحاسبي المعتمد في المؤسسة حتى يتمكن من تقدير المخاطر و حتى يفهم المدقق من أين بدأت المعاملات و كيف انتهت و ما هي السجلات التي أثبتت فيها و المستندات المعززة و أن يفهم طبيعة القوانين و السياسات الإدارية المتعلقة بالشؤون البيئية لكي يرتب الإجراءات بالشكل الذي يمكنه من الحصول على الأدلة الكافية التي تدعم رأيه.

\*- و يمكن للمدقق اعتماد الخطوات الآتية في مجال التخطيط للتدقيق البيئي:

- أ) - تحديد هدف التدقيق البيئي للمؤسسة المعنية في ضوء أهدافها العامة.
- ب) - تحديد الإجراءات التي يمكن أن يحققها برنامج التدقيق الذي سيضعه.
- ت) - الإطلاع على كافة القوانين و السياسات و الأوامر الإدارية التي تم الاعتماد عليها في العمل المحاسبي .

\*- أما فيما يتعلق بالإشراف على المساعدين فيتطلب من المدقق الآتي :

- أ/ - تقسيم العمل بين المساعدين من مختلف الاختصاصات كل حسب اختصاصه.
- ب/ - متابعة عمل المساعدين من خلال البرنامج المخطط و المعد مسبقاً لإنجاز الأعمال المكلفين بها.
- \*\*/ معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية:

- يمثل تقييم نظام الرقابة الداخلية لمدقق الحسابات الأساس المهم في تقييم النظام المحاسبي ككل في المؤسسة المعنية.

و لكي تتم عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في ضوء المسؤوليات البيئية الملقاة على عاتق المؤسسات فإن الأمر يتطلب من مدقق الحسابات ضرورة التأكد من توافر مقومات نظام الرقابة الداخلية و كما يلي :

- أ- التأكد من وجود هيكل تنظيمي سليم خاص بتوزيع المسؤوليات و الصلاحيات بين مجموعة الأفراد الذين يقع على عاتقهم الاهتمام بمحصر و معالجة التأثيرات البيئية الخاصة بالمؤسسة المعنية.
- ب- التأكد من وجود نظام محاسبي سليم لتجميع البيانات الخاصة بالتأثيرات البيئية من أدلتها الموضوعية و المستندات المؤيدة لها و كيفية معالجتها محاسبياً و من استخراج نتائجها و عرضها في التقارير و القوائم المالية و الكشوفات الخاصة بها.
- ت- التأكد من وجود مجموعة من الأفراد المؤهلين بصورة علمية و عملية في مجال التأثيرات البيئية و مدى قدرتهم على القيام بواجباتهم و مسؤولياتهم فيما يتعلق بالقيام بالرقابة الداخلية و المساهمة في تحقيق أهدافها في ضوء ذلك.

\*\*/معيار الحصول على أدلة إثبات كافية:

و هو يتعلق بمدى قدرة المدقق على الحصول على كافة الأدلة الموضوعية المؤيدة للنشاطات التي قامت بها المؤسسة في سبيل حصر و معالجة التأثيرات البيئية الخاصة بها وصولاً إلى إمكانية الاعتماد عليها في إبداء رأيه الفني المحايد حول التأثيرات البيئية.

\* و بذلك يتطلب الأمر من مدقق الحسابات الآتي:

(أ)-التحقق من أن الأدلة الموضوعية التي تم الحصول عليها هي أدلة خاصة بالتأثيرات البيئية الناتجة عن قيام المؤسسة المعنية بنشاطاتها المختلفة.

(ب)-أن مجموعة الأدلة الموضوعية التي تم الحصول عليها مستوفية للشروط المحاسبية و القانونية اللازمة للاعتماد عليها.

(ت)-التأكد من وجود ارتباطات متسلسلة بين الأدلة الموضوعية بمختلف أنواعها مع القدرة على إمكانية المقارنة فيما بينها من حيث الكمية و النوعية.

(ث)-أن تكون الأدلة الموضوعية مؤيدة من قبل جهات مختصة بالنواحي البيئية.

(هـاشم السقا, 2010, ص32)

متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير إبداءالرأي(التقرير)

\*\*/معيار إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً:

يمكن القول أن هذا المعيار يعتبر معياراً ثابتاً في كل أنواع التدقيق التي يمكن أن يقوم بها مدقق الحسابات, فهو معيار خاص بكيفية القيام بالعمل المحاسبي وفق مبادئ حصلت على القبول العام بين المحاسبين (المبادئ المقبولة قبولاً عاماً), و أن دور مدقق الحسابات يتركز في إعطاء رأيه الفني المحايد للجهة التي توكله من خلال على مدى التزام المحاسبين بالعمل طبقاً لهذه المبادئ أم لا.

و عليه فإنه في حالة التدقيق البيئي يتطلب الأمر من مدقق الحسابات التأكد من أن القوائم المالية أعدت وفق الآتي:

(أ)-المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً, و الخاصة بالمعالجات المحاسبية للتأثيرات البيئية المتعلقة بالمؤسسة المعنية.

(ب)-مجموعة القوانين و التشريعات المتعلقة بالبيئة, و الصادرة عن جهات متخصصة و معترف بها.

\*\*/معيار الثبات و الاستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً:

وفق هذا المعيار يتطلب من مدقق الحسابات البيئي التأكد من أن هناك ثباتاً في تطبيق ذات المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً فيما يتعلق بالمعالجات المحاسبية للتأثيرات البيئية و كذلك استمرارية تطبيقها

من فترة مالية إلى أخرى كي يتمكن من التحقق من صحة تلك المعالجات و عمل المقارنات التي يحتاج إليها للحكم عليها عند إبداء رأيه.

\*\*/معيار الإفصاح المناسب عن المعلومات:

لكي تواكب المحاسبة التطور في كافة فروع المعرفة يجب أن لا يقتصر دورها على الإفصاح التقليدي للنشاط الاقتصادي للمؤسسة بل يمتد ليشمل الآثار المترتبة من وراء نشاطها على المجتمع و إعطاء صورة واضحة عنها بحيث تمكن معه تقييم تلك الآثار للمؤسسة تجاه المجتمع إلى جانب الأداء الاقتصادي لها، الأمر الذي تطلب من المحاسبين ضرورة تضمين التقارير و القوائم المالية المنشورة و المعلومات المترتبة على أنشطة المؤسسة تجاه البيئة التي تعمل المؤسسات ضمن نطاقها.

و يشير بعض الباحثين إلى أن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على درجة الإفصاح عن المعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية للمؤسسة و التي يتطلب من مدقق الحسابات أخذها بعين الاعتبار عند قيامه بالتدقيق البيئي، و تتمثل هذه العوامل في الآتي: (الحمداني، خليل ابراهيم، 1990، ص 83)

(أ) - عوامل بيئية: حيث تختلف التقارير المنشورة من دولة إلى أخرى لأسباب اقتصادية و اجتماعية و سياسية و عوامل أخرى ناتجة عن حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية و أثر المؤسسات عليها، بهدف المقارنة بين هذه المؤسسات مع بعضها البعض و تحديد المسؤولية المترتبة عن أنشطتها.

(ب) - عوامل تتعلق بالمعلومات: حيث تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها و مدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها و أهم هذه الصفات ما يلي:

\* - أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها أغلب المستفيدين منها.

\* - أن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات عند الاستفادة منها.

\* - قابليتها للتحقق و المقارنة و في هذا الصدد أشارت لجنة معايير المحاسبة الأمريكية إلى أن المعلومات الواردة بالتقارير المالية ليست إلا أداة مثل أية أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها.

(ت) - عوامل تتعلق بالمؤسسة: هذه المجموعة من العوامل ترتبط بالمؤسسة مثل حجمها، و طبيعة نشاطها و مستوى التأثير الذي تتركه على البيئة، عدد المساهمين... إلى غير ذلك من العوامل.

## \*\*معيار إبداء الرأي:

- يمثل تقرير المدقق المحطة الأخيرة في عملية التدقيق و يعد أداة توصيل للمعلومات المحاسبية و بياناً عن درجة التناسق بين المعلومات المحاسبية و المعايير المعتمدة و يمثل تلخيصاً للأفكار الرئيسية في وصف عملية التدقيق. و يعرف تقرير المدقق على أنه: "عملية توصيل نتائج التدقيق إلى المستخدمين".  
(الأوتكاد, 2001, ص51)

و قد أوضحت لجنة الأوتكتاد عدة خصائص لتقرير المدقق منها الصدق و الأمانة, أي عدم التحيز و كذلك الصراحة و الوضوح, و يتطلب من المدقق أن يختبر سبل الرقابة من أجل جمع الأدلة, حيث أن تعزيز الأدلة يدعم رأي المدقق, كما أن الاستقلالية تتيح للمدقق العمل الحيادي و غير المنحاز عند التوصل إلى رأيه عن القوائم المالية, و الاستقلال هنا يعني وجود و جهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبار التدقيق و تقييم النتائج و إصدار التقرير, أي الحياد في الإجراءات التنفيذية و الحياد في التقييم و الأهم الحياد في إبداء الرأي الوارد في تقرير المدقق. ( أرنتز و لوبك, 2002, ص119)

\*- و عليه فإن الأمر يتطلب من مدقق الحسابات ضرورة أن يتضمن تقريره عن التأثيرات البيئية الفقرات الآتية:

أ- ماهية و طبيعة التأثيرات البيئية الناتجة عن قيام المؤسسة المعينة بنشاطاتها المختلفة.

ب- مدى كفاءة و فاعلية البرامج و الأنشطة البيئية التي قامت بها المؤسسة.

ت- مدى الالتزام بالقوانين و التشريعات البيئية الصادرة من هيئات و منظمات مختصة بهذا الغرض.

ث- مدى مساهمة التأثيرات البيئية في قدرة المؤسسة على الاستمرار في القيام بنشاطاتها المختلفة.

ج- مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية في حصر و معالجة التأثيرات البيئية من الناحية المحاسبية.

ح- مدى كفاءة الإفصاح عن التأثيرات في التقارير و القوائم المالية و الكشوفات المتعلقة بها.

المطلب الثالث: المحاسبة البيئية و دورها في مجال حماية البيئة في ضوء القوانين و التشريعات.

### مفهوم المحاسبة البيئية:

بدأ اهتمام المحاسبين منذ سنوات قليلة بالبيئة و بدر له الجوانب السلبية في استغلال البيئة و العمل على الإفصاح عن تلك الجوانب أو وصف آثارها نتيجة استغلال المؤسسة للبيئة أو ممارسة نشاطاتها, وقد

ظهرت عدة تسميات لها في مجال المحاسبة منها: -المحاسبة الخضراء- المحاسبة البيئية من أجل التنمية المستدامة- المحاسبة البيئية و الاقتصادية.

و أياً كانت التسمية فإنها تعني شمول و تكامل عملية القياس و الإفصاح المحاسبي و الاقتصادي للأنشطة و البرامج التي تؤثر على البيئة و التي تمارسها المؤسسة للوفاء باحتياجات الأطراف المختلفة في المجتمع، و يتوسع آخرون في تحديد مفهوم المحاسبة البيئية فيرون بأنها: "تحديد و قياس تكاليف الأنشطة البيئية و استخدام تلك المعلومات في صنع قرارات الإدارة البيئية بهدف تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة و الأنظمة البيئية وإزالتها عملاً بمبدأ (من يلوث يدفع). (التكريتي و آخرون، 1998، ص34)

### دور المحاسبة البيئية في مجال حماية البيئة في ضوء القوانين و التشريعات الدولية:

-المحاسبة كمهنة يقع على عاتقها تطوير المعلومات التي تبرز دور المؤسسة و مساهمتها في المجتمع متمثلة في الاستغلال الأمثل للموارد و المحافظة على البيئة و التوزيع العادل للربح، إن المشاكل الناجمة عن استبعاد المحاسبة عن البيئة لم تعد من المشاكل الجديدة فقد كتب الكثير من المحاسبين حول تلك العلاقة كما نظم الاتحاد القومي للمحاسبين و جمعية المحاسبين الأمريكية العديد من اللقاءات بهدف إجراء البحوث في مجال المحاسبة البيئية بين الأعوام 1970-1975. إن الاهتمام الحالي بالمحاسبة عن البيئة و إعادة ترميم البيئة قد ولد حالة جديدة لمهنة المحاسبة للقبول بتسليم دور فعال فيما يتعلق بكلفة التلوث إن جوهر تطبيق المحاسبة التقليدية على كلف إنتاج و هذا يعني بطبيعة الحال أن الكلف المصروفة و التي لها علاقة بفعاليات الإنتاج و يجب أن تعامل على أنها كذلك و إن الكلف المصروفة للتخفيض من تلوث البيئة المتوقعة في المستقبل يجب أن ترسل و تحمل على الأنشطة الإنتاجية في المستقبل و إن التكاليف المرتبطة بعملية إصلاح الضرر البيئي الناشئ عن الأنشطة التي حدثت في الماضي و يصحح فيها دخل الفترة السابقة.

لقد حظي هذا الموضوع بعد تراكم الأعباء الملقاة على عاتق المجتمع باهتمام الهيئات الدولية و المنظمات الإنسانية و الجمعيات العالمية و جماعات حماية البيئة ففي مؤتمر الأمم المتحدة حول البيئة و التنمية المنعقدة سنة 1993 أقرت الفقرة-64- من الأجنحة إلى ضرورة إظهار الحسابات القومية لكل بلد النشاطات الاقتصادية و الحسابات البيئية بما فيها كافة التدفقات النقدية و المادية و التي تضمن العلاقات المتبادلة بين النشاط الاقتصادي و البيئة. (العراقي، 1997، ص11)

إضافة إلى ما سبق هناك عدة عوامل ساهمت في الاهتمام بهذا الجانب منها:

(نور، عبد الناصر، 1999، ص30)

)

أ- تغيير الاتجاه السائد نحو وجهة النظر التي تقتضي بضرورة تحمل المؤسسة بتكاليف المحافظة على البيئة بعد أن كانت تعالج على كونها تكاليف اجتماعية لا تتحملها المؤسسة و بالتالي يتم معالجة هذه البيانات من خلال الوظيفة المحاسبية.

ب- ضرورة تضمين التقارير و القوائم المالية الخاصة بالأنشطة البيئية مما يؤدي إلى إضفاء الثقة في البيانات المحاسبية إضافة إلى تلبية حاجات المجتمع من المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية.

ث- المساهمة في إعداد تقارير تكاليف التلوث البيئي على المستوى القومي و الذي يفيد في الحصول على المؤشرات التي تمكن من متابعة التلوث الناتج عن الأنشطة المختلفة للوحدات و إجراء الدراسات اللازمة بخصوصها.

المبحث الثاني: الأداء البيئي.

المطلب الأول: طبيعة مؤشرات الأداء البيئي.

وفقاً للبيان الصادر عن IAASB فإن مؤشرات الأداء البيئي تشمل:

\*/المبادرة لمنع أو إلغاء أو معالجة أضرار بيئية، أو التعامل مع صيانة المصادر الممكن تجديدها و غير الممكن(مثل هذه المبادرات قد تتطلبها القوانين و الأنظمة البيئية، أو بموجب عقد تتم تطوعياً).

\*/عواقب حرق قوانين و أنظمة البيئة.

\*/عواقب أضرار بيئية حدثت للآخرين أو للمصادر البيئية.

\*/عواقب التزامات بديلة مفروضة بموجب القانون(مثلاً:التزام تعويض مسبب من قبل

المالكين).

\*/القطاع الذي تعمل المنشأة ضمنه، حيث قد يكون ذلك مؤشراً على إمكانية وجود

التزامات و احتمالات بيئية، هناك قطاعات معينة، بطبيعتها، تميل إلى تعرضها لمخاطر بيئية مهمة، و من ضمنها الصناعات الكيماوية، النفط و الغاز، صناعة الأدوية، استخراج المعادن، المناجم، و مع ذلك، لا تحتاج المنشأة أن تعمل في إحدى هذه القطاعات لتكون معرضة لمخاطر بيئية مهمة. و إن التعرض المحتمل لهذه الأخيرة قد ينشأ، بشكل عام، في أي منشأة تكون:

\* خاضعة لدرجة كبيرة إلى قوانين و أنظمة بيئية.

\* تمتلك، أو لديها ضمان على مواقع ملوثة من المالكين السابقين(التزامات بديلة).

\* لديها عمليات تشغيل:

- قد تسبب تلوث التربة و المياه الجوفية، أو تلوث المياه السطحية، أو تلوث الجو.

- تستعمل مواد خطيرة.

- تخلق أو تنتج نفايات خطيرة لها تأثير سلبي على العملاء أو الموظفين أو سكان جوار المنشأة.

و لذلك يجب على المدقق الحصول على إجابات الأسئلة التالية عند حصوله على معرفة بطبيعة عمل المنشأة، و من ضمنها فهم البيئة الرقابية فيها، و من وجهة نظر بيئية، و قد يكون من الضروري للمدقق أن يستشير خبيراً بيئياً عند تقييم الإجابات المستلمة من موظفي المنشأة، استجابة لأي استفسارات تتعلق بأمور بيئية، و هذه الأسئلة تعد مؤشرات على الأداء البيئي و هي:

- ما هي القضايا البيئية في قطاع المنشأة، بشكل عام؟

- ما هي القوانين و الأنظمة البيئية الواجبة للتطبيق على المنشأة؟

- هل هناك أية مواد تستعمل في منتجات المنشأة أو في عملياتها الإنتاجية و التي تشكل جزءاً من مخطط تدريجي مطلوب بموجب تشريع، أو تبناه طوعياً القطاع الذي يعمل العميل فيه؟

- هل تقوم الوكالات الملزمة بمراقبة التزام المنشأة بالمتطلبات البيئية المفروضة بموجب القوانين و الأنظمة و التراخيص؟

- هل تم اتخاذ إجراءات نظامية، أو تم إصدار تقارير من قبل الوكالات الملزمة و التي يكون لها تأثير جوهري على المنشأة و بياناتها المالية؟

- هل تم جدولة مبادرات لمنع أو وضع حد أو تعويض ضرر بيئي، أو لمعالجة صيانة المصادر البيئية المتجددة و غير المتجددة؟

- هل هناك سوابق لغرامات أو دعاوي قضائية ضد المنشأة أو مدرائها تتعلق بأمور بيئية؟ و أن كان الأمر كذلك، ما هي الأسباب لهذه الدعاوي؟

- هل هناك أي دعاوي قضائية غير مفصول فيها تتعلق بالالتزام بالقوانين و الأنظمة البيئية؟

- هل هناك تغطية تأمينية لمخاطر البيئة؟

\* و فيما يتعلق ببيئة وإجراءات الرقابة يجب على المدقق الحصول على إجابات حول الأسئلة التالية:

- ما هي فلسفة الإدارة وأسلوب تشغيلها الخاص ببيئة الرقابة بشكل عام (ليتيم تقييمها من قبل المدقق, مستنداً إلى معرفته بطبيعة عمل المنشأة بشكل عام).

- هل أن هيكله تشغيل المنشأة تتضمن تحديد المسؤوليات, و من ضمن الفصل بين الواجبات, لأفراد معينين للرقابة البيئية؟

- هل لدى المنشأة نظام معلومات بيئية, مستنداً إلى متطلبات المنظمين أو إلى تقييم المنشأة ذاتها للمخاطر البيئية؟ إن هذا النظام قد يوفر معلومات حول الكميات الفعلية للإنبعاثات و النفايات الخطرة, و المميزات البيئية لمنتجات و خدمات المنشأة, و نتائج التفتيش الجاري من قبل الوكالات الملزمة, و المعلومات المتعلقة بحدوث و تأثيرات الأحداث, و عدد الشكاوي المقدمة من مستلمي الودائع.

- هل تقوم المنشأة بتشغيل نظام الإدارة البيئية؟ و إن كان الأمر كذلك, هل تم التصديق على هذا النظام من قبل هيئة تصديق مستقلة؟ و من أمثلة المقاييس المقررة لأنظمة الإدارة البيئية هو المعيار الدولي 14001 و خطة الإتحاد الأوربي للإدارة و التدقيق.

- هل قامت المنشأة (طوعياً) بنشر تقرير الأداء البيئي؟ و إن كان الأمر كذلك, هل تم التحقق من صحة التقرير من قبل طرف ثالث مستقل؟

- هل توجد إجراءات رقابية لتحديد و تقييم الأخطار البيئية ذات العلاقة بمنتجات و خدمات المنشأة, و للاتصال المناسب للمعلومات إلى الزبائن حول التدابير الوقائية, في حالة الضرورة؟

- هل لدى الإدارة معرفة بوجود ما يلي, و تأثيراتها المحتملة على البيانات المالية للمنشأة:

\* أية مخاطر لالتزامات تنشأ نتيجة تلوث التربة أو المياه الجوفية أو المياه السطحية؟

\* شكاوى من الموظفين أو أطراف ثالثة, لم يتم حسمها, تتعلق بأمور بيئية؟

## المطلب الثاني: قضايا التدقيق البيئي.

-لقد أصبح "التدقيق البيئي"، و بشكل متزايد، شائعة في بعض القطاعات، كما أن مصطلح "التدقيق البيئي" له معاني واسعة و مختلفة، و يمكن إجراؤه من قبل خبراء خارجيين أو داخليين حسب توجيه الإدارة.

و في الممارسة، فإن هناك أشخاصا متعددي الاختصاصات مؤهلين لإجراء التدقيق البيئي، و غالباً ما ينجز العمل من قبل فريق مكون من عدة اختصاصات، و عادة فإن التدقيق البيئي يتم إجراؤه بناءً على طلب الإدارة و لأغراض الاستفادة الداخلية.

و قد يتطرق التدقيق لمواضيع عديدة، من ضمنها تلوث الموقع، أو الالتزام بالقوانين و الأنظمة البيئية، و مع ذلك فإن "التدقيق البيئي" هو ليس معادلة لتدقيق تقرير الأداء البيئي.

و لذلك و لغاية تاريخ نشر البيان (1010) فإن هناك القليل من المعايير المحاسبية الموثقة دولية كانت أو قطرية، تتعرض بوضوح لموضوع إقرار و قياس و الإفصاح عن العواقب المتأتية من الأمور البيئية في البيانات المالية.

و مع ذلك فإن المعايير المحاسبية الحالية توفر، بشكل عام اعتبارات عامة ملائمة تطبق أيضا عند إقرار و قياس و الإفصاح عن الأمور البيئية في البيانات المالية -مثلاً- المعيار الدولي المحاسبي رقم (10) حول الأحداث اللاحقة بعد تاريخ الميزانية توفر الاعتبارات العامة التي تطبق على الإقرار و الإفصاح عن الخسائر المحتملة و من ضمنها الناجمة عن عواقب الأمور البيئية.

و المعيار المحاسبة الدولي (10)، و المعيار المحاسبة الدولي (37) المرسوم، "المخصصات، و الالتزامات المحتملة و الأصول" تتضمن بعض الأمثلة على الالتزامات البيئية، و فيما يلي أهم القضايا المحاسبية في التدقيق البيئي:

1/ التأمين: يجب على المدقق أن يستفسر عن وجود تغطية تأمينية حالية (وسابقة) ضد

المخاطر البيئية، و مناقشة ذلك مع الإدارة.

2/ الشركات التابعة: يجب على المدقق أن يستفسر من مدققي الشركات التابعة عن التزام

الشركات التابعة بالقوانين و الأنظمة البيئية المحلية ذات العلاقة، و تأثيراتها المحتملة عن بياناتها المالية.

3/ الأصول:

أ/ بالنسبة لمشتريات الأراضي و الآلات و المعدات التي تمت خلال الفترة (إما مباشرة من قبل المنشأة، أو بشكل غير مباشر عن طريق اقتناء شركة فرعية)، الاستفسار عن الإجراءات المتقنة التي قامت بها الإدارة لدراسة آثار الأمور البيئية عند تحديد سعر الشراء، آخذين في الحسبان نتائج التحقيقات الخاصة بالمعالجات و التزامات إعادة استصلاح الموقع.

ب/ يجب على المدقق الحصول على يجب على المدقق الحصول على إقرار بأن البيانات المالية المتضمنة استثمارات طويلة الأجل، و مناقشة ذلك مع الموظفين المسؤولين، و الأخذ بعين الاعتبار تأثير أية أمور بيئية، تم بحثها بالتفصيل في هذه البيانات المالية على قيمة الاستثمارات.

ت/ تدهور قيمة الأصل: يجب على المدقق أن يستفسر عن أي تغييرات مخططة في الأصول الرأسمالية، كرد فعل للتغيرات الحاصلة في التشريعات البيئية أو التغييرات في إستراتيجية المشروع، و تقييم تأثيراتها على قيم هذه الأصول

أو على قيمة الشركة ككل و ذلك بالإضافة إلى:

\* / الاستفسار عن السياسات و الإجراءات لتحديد الحاجة إلى تخفيض المبلغ المحمول لأحد الأصول في حالات حدوث تدهور في قيمة الأصول بسبب أمور بيئية.

\* / الاستفسار عن المعلومات التي تم تجميعها و التي سيعتمد عليها في وضع التقديرات و الافتراضات حول أفضل النتائج المتوقعة لتحديد التخفيض بسبب تدهور قيمة الأصل.

\* / فحص المستندات الموثقة لمبلغ الأصل المحتمل تدهور قيمته، و ناقش هذه المستندات مع الإدارة.

\* / بالنسبة لأي تدهور في قيم الأصول لأسباب تتعلق بأمور بيئية، كانت موجودة في الفترات السابقة، الأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت الافتراضات التي تتضمن تخفيض القيم المحملة ذات العلاقة، لازالت مناسبة.

\* / قابلية تحصيل مبالغ المتطلبات: يجب على المدقق فحص قابلية تحصيل مبالغ المطالبات المتعلقة بالأمور البيئية و التي تضمنتها البيانات المالية.

#### 4/ الالتزامات و المخصصات و الاحتمالات:

اكتمال الالتزامات و المخصصات و الاحتمالات و ذلك من خلال قيام المدقق بالاستفسار:

- عن حالات أو ظروف قد تؤدي إلى نشوء التزامات أو مخصصات أو احتمالات تنشأ من أمور بيئية, مثلاً:

\*/مخالفة القوانين و الأنظمة البيئية.

\*/الدعوات للمثول أمام القضاء أو الغرامات التي تنشأ بسبب مخالفة القوانين و الأنظمة البيئية.

\*/المطالبات المرفوعة أو المحتملة لأضرار بيئية:

~ في حالة تشخيص وجود تكاليف لتنظيف الموقع, أو وجود تكاليف نقل الموقع مستقبلياً أو إصلاحه,

أو وجود غرامات ناشئة عن عدم الالتزام بالقوانين و الأنظمة البيئية, فيجب الاستفسار عن أية مطالبات ذات علاقة, أو مطالبات محتملة.

~ عن قيم المراسلات المتبادلة مع السلطات النظامية و المتعلقة بأمر ذات علاقة بأمر بيئية, و الأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت مثل هذه المراسلات تشير إلى وجود التزامات أو مخصصات أو احتمالات.

~ بالنسبة للممتلكات التي تم التخلي عنها, أو شراؤها, أو غلقها خلال الفترة, استفسار عن متطلبات تنظيف الموقع أو أهداف نقل الموقع و إصلاحه مستقبلياً

~ بالنسبة للممتلكات المباعة خلال الفترة (و في الفترات السابقة), استفسار عن أية التزامات تتعلق بأمر بيئية لازالت باقية بموجب عقد أو قانون.

5/التقديرات المحاسبية: و ذلك من خلال قيام المدقق بفحص و اختبار المعالجات المستخدمة من قبل الإدارة لوضع التقديرات المحاسبية و الإفصاح من خلال:

\*-مراعاة كفاية العمل المنجز من قبل الخبراء البيئيين المكلفين من قبل الإدارة, إن وجدوا, بتطبيق المقاييس الموجودة في المعيار الدولي للتدقيق (620) المرسوم: الاستفادة من عمل الخبير.

\*-فحص المعلومات المتجمعة و التي تم وضع التقديرات على أساسها.

\*-تقييم فيما إذا كانت الافتراضات منسجمة مع بعضها البعض و مع المستندات الثبوتية, و مع المعلومات التاريخية المناسبة, و مع معلومات القطاع.

\*-دراسة فيما إذا كانت المعلومات مناسبة و يمكن الاعتماد عليها و كافية للغرض.

\*-دراسة فيما إذا كانت التغييرات في المنشأة أو القطاع قد تسبب عوامل أخرى تصبح ذات أهمية للافتراضات.

\*-دراسة الحاجة إلى تكليف خبير بيئي لغرض فحص افتراضات معينة.

\*-اختبار احتساب الإدارة لتحويل الافتراضات إلى تقديرات محاسبية.

\*-الأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت الإدارة العليا قد استعرضت و وافقت على التقديرات المحاسبية الأساسية المتعلقة بالأمور البيئية.

و بالنسبة للالتزامات و المخصصات و الاحتمالات المتعلقة بأمور بيئية, دراسة فيما إذا كانت الافتراضات التي تتضمنها التقديرات لازالت مناسبة, و مقارنة تقديرات الالتزامات المتعلقة بأحد المواقع- على سبيل المثال - تقديرات لإصلاح أو النقل المستقبلي للموقع مع تكاليف إصلاحه في موضع محدد مع:

-تقدير الالتزامات لمواقع أخرى لديها مشاكل بيئية متشابهة.

-التكاليف الفعلية المتكبدة لموقع مشابه آخر.

-تقديرات لتكاليف الالتزامات البيئية الظاهرة في سعر بيع موقع مشابه تم بيعه خلال الفترة.

كما يجب على المدقق أن يقوم بفحص و تقييم المستندات الموثقة المؤيدة لمبلغ الالتزام أو المخصص أو الاحتمال البيئي, و مناقشة هذه المستندات مع الموظفين المسؤولين عنها, مثل:

\*~ دراسات تنظيف أو إصلاح الموقع.

\*~ أسعار عطاءات تم الحصول عليها لتكاليف تنظيف الموقع, أو تكاليف الانتقال المستقبلي و إصلاح الموقع.

\*~ المراسلات المتبادلة مع المستشار القانوني حول مبلغ مطالبة مرفوعة, أو مبالغ الغرامات.

و بخصوص الإفصاح يجب على المدقق فحص كفاية الإفصاح عن تأثيرات الأمور البيئية على البيانات

المالية. (احمد حلمي, 2009, ص"217-221")

### المطلب الثالث: التقرير عن التدقيق البيئي.

- يجب الإشارة إلى أن هدف تدقيق البيانات المالية هو: "...تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية، وفقاً لإطار تقارير مالية محددة".

كما أن رأي المدقق بالبيانات المالية يؤخذ ككل و ليس متعلقاً بناحية معينة، و على المدقق عند قيامه بتخطيط و تنفيذ إجراءات التدقيق و تقييم و إبلاغ نتائجها، أن يدرك بأن عدم التزام المنشأة بالقوانين و الأنظمة قد يؤثر جوهرياً على البيانات المالية. ومع ذلك، فلا يتوقع أن يستطيع المدقق اكتشاف عدم الالتزام بكافة القوانين و الأنظمة (معيار التدقيق الدولي 250)، خصوصاً فيما يتعلق بالالتزام المنشأة بقوانين و أنظمة البيئة، فإن غرض المدقق هو ليس تخطيط التدقيق لاكتشاف أي خرق، ممكن لقوانين و أنظمة البيئة، كما أن إجراءات المدقق ليست كافية للوصول إلى استنتاج حول التزام المنشأة بقوانين و أنظمة البيئة، أو كفاية الضوابط على الأمور البيئية.

لذلك في كافة أنواع التدقيق، عند وضع خطة التدقيق الشاملة، يقوم المدقق بتقييم المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية (المعيار الدولي للتدقيق 400)، و يستخدم المدقق اجتهاده المهني لتقييم العوامل المرتبطة بهذا التقييم.

و في ظروف معينة فإن هذه العوامل قد تتضمن بيانات خاطئة جوهرياً في البيانات المالية بسبب أمور بيئية، إن الحاجة لأخذ الأمور البيئية عند تدقيق البيانات المالية بعين الاعتبار، و مدى هذه الاعتبارات، يعتمد على اجتهاد المدقق فيما إذا كانت الأمور البيئية تنشأ مخاطر لبيانات خاطئة جوهرياً في البيانات المالية. و في بعض الحالات قد لا توجد ضرورة للحكم على إجراءات تدقيق معينة. و لكن في حالات أخرى، فإن المدقق يستخدم اجتهاده المهني لتحديد طبيعة و توقيت و مدى الإجراءات المحددة التي يعتبرها ضرورية، لغرض الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة، بأن البيانات المالية ليست خاطئة بشكل جوهري. في حالة عدم امتلاك المدقق للكفاءة المهنية لأداء هذه الإجراءات، فقد يحتاج إلى طلب استشارة فنية من الاختصاصيين، كالمحامين و المهندسين و خبراء البيئة الآخرين.

كما أن الاستنتاج بأن عمليات المنشأة متفقة مع القوانين أو الأنظمة البيئية الحالية، يتطلب مهارات فنية لخبراء بيئيين، و التي لا يتوقع أن يمتلكها المدقق.

كذلك فإن كون حدث أو ظرف معين إنما إلى علم المدقق يعتبر خرقاً لقوانين و أنظمة البيئة هو قرار قانوني خارج الإمكانيات المهنية للمدقق -عادة- و مع ذلك، و مثل ما هو سائد مع القوانين و الأنظمة الأخرى: "...يوفر التدريب و الخبرة و فهم المنشأة، و القطاع الذي تنتمي إليه، أساساً لتعرف المدقق على أن بعض الأعمال التي تصل لعلمه قد تشكل عدم الالتزام بالقوانين و الأنظمة، حيث أن قرار اعتبار

عمل معين يشكل عدم التزام يتم عادة بناءً على نصيحة صادرة من خبير مؤهل بمزاولة القانون و ذو معرفة بالموضوع و لكنه في نهاية المطاف يقرر فقط من قبل المحكمة" (معيار التدقيق الدولي 250).  
و بناءً على ما تقدم فإن المدقق يراعي عند تكوين رأيه حول البيانات المالية، فيما إذا كانت تأثيرات الأمور البيئية قد عولجت بشكل ملائم  
أو تم الإفصاح عنها وفقاً لإطار التقارير المالية المناسب، إضافة إلى ذلك، على المدقق قراءة أية معلومات أخرى ترفق مع البيانات المالية و ذلك لتحديد أية اختلافات جوهرية، مثلاً، تخص أمور بيئية.  
مع الأخذ بعين الاعتبار أن تقديرات الإدارة للأموال غير المؤكدة، والإفصاح عنها في البيانات المالية يعتبران من القضايا الرئيسية التي تحدد التأثيرات على تقرير المدقق حيث قد يستنتج المدقق وجود أمور مهمة غير مؤكدة أو أن الإفصاح عنها لم يكن مناسباً بسبب أموراً بيئية، وقد تكون هناك ظروف تؤدي إلى أن يجتهد المدقق بأن فرض الاستمرارية لم يعد ملائماً و يوفر معيار التدقيق الدولي (700) تقرير المدقق حول البيانات المالية، و معيار التدقيق الدولي (570) المرسوم: الاستمرارية إرشادات تفصيلية للمدققين في مثل هذه الظروف. ( احمد جمعة، 2009، ص'222-224")

### المبحث الثالث: الجودة الشاملة البيئية.

#### المطلب الأول: الإيزو 9000.

#### ISO 9000:1-1/ مفهوم ال

من باب تيسير وتسهيل الفهم، فضلنا أن نسبق تعريف ال *ISO 9000* بشرح بعض المصطلحات ذات العلاقة، تخص هذه الشروحات مصطلحات مواصفة، تقييس و *ISO*.

#### مواصفة :

المواصفة هي عبارة عن وثيقة تم إعدادها والمصادقة عليها بإجماع من قبل هيئة معترف بها تعطي هذه الوثيقة قواعد، إرشادات أو خصائص تخص ممارسات متكررة ومشاركة، نشاطات أو نتائج .هذه النشاطات، تضمن لهم من خلالها، وفي سياق معين، الوصول إلى مستوى أمثلي من النظام.

#### تقييس :

التقييس هو نشاط خاص يرمي إلى إعطاء حلول لتطبيقات متكررة في مختلف الحقول والميادين العلمية، التكنولوجية والاقتصادية، وذلك من أجل البلوغ بها، في سياق معين، إلى مستوى أمثلي من النظام، يتجسد هذا النشاط في صياغة مواصفات ونشرها وتطبيقها .

## ال ISO :

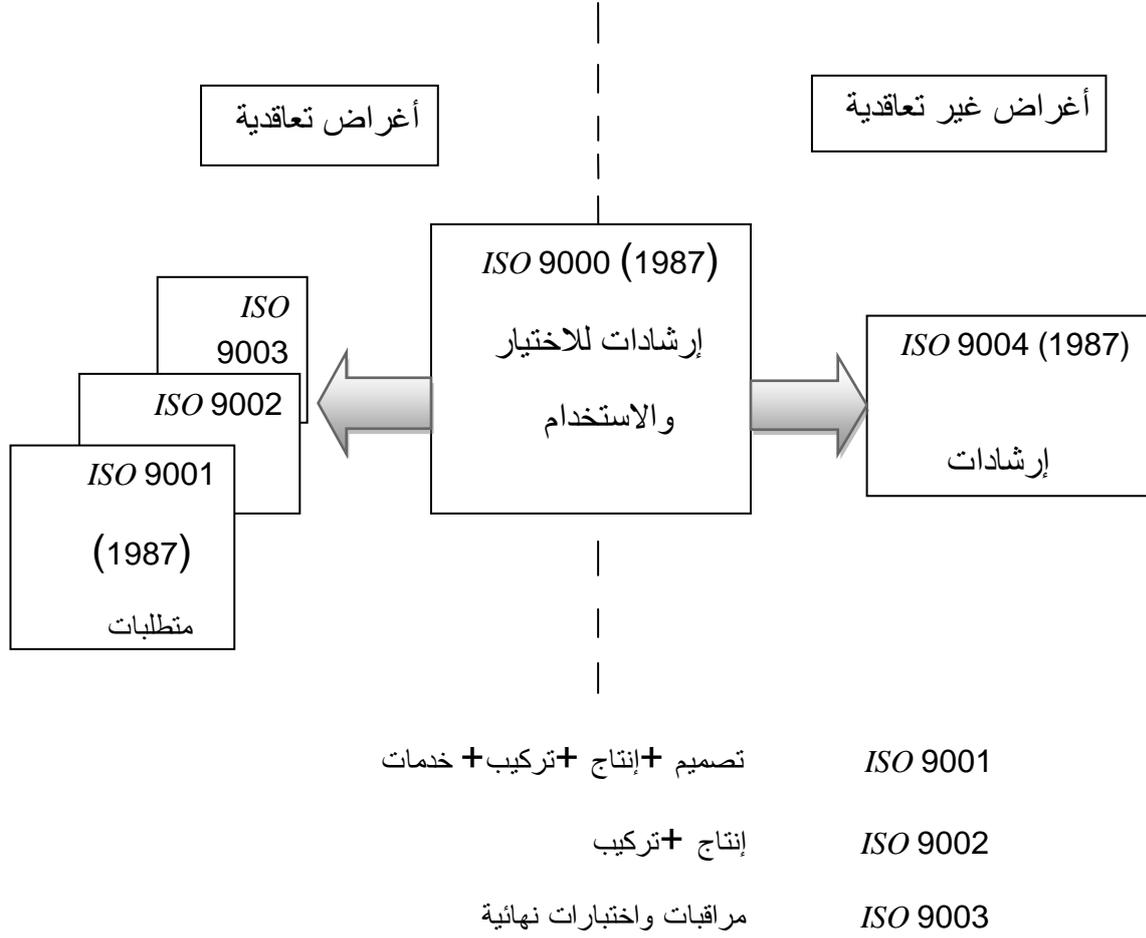
تستخدم الحروف اللاتينية الثلاثة *ISO* للدلالة على المنظمة الدولية للتقييس ولتمييز جميع المواصفات التي تصدر عنها، يعود أصل هذه التسمية إلى الكلمة اليونانية.

حول المنظمة أعضاء بين الجدل لتجنب للتقييس الدولية المنظمة على إطلاقها تم التساوي وقد تعني التي *ISOS* بالانجليزية، *ISO* قبلها ( من المعتمدة اللغات باختلاف تختلف والتي عليها للدلالة الواجب استخدامها الحروف هيئات يضم عالمي اتحاد هي *ISO* ال ، ومنظمة بينهم التساوي على كذلك ) ولتدل... بالفرنسية، *OIN* " دولة. 162 عضويتها في وتضم بسويسرا، جنيف مقرها ، 1947 سنة تأسست العالم دول في الوطنية التقييس

## 2- مراحل تطور ال ISO 9000 :

يعود ظهور سلسلة المواصفات *ISO 9000* إلى سنة 1979 تاريخ إنشاء اللجنة الفنية 176 *ISO/TC* على مستوى منظمة ال *ISO* ، هذه الأخيرة وفي سنة 1987 قامت بنشر الإصدار الأول لهذه السلسلة مثلما يوضحه الشكل الموالي :

الشكل رقم (02-02): سلسلة المواصفات (1987) ISO 9000



تقوم فلسفة هذه السلسلة على المطابقة، فالمؤسسة صاحبة الأداء هي المؤسسة التي تقوم بتحديد الأعمال الصحيحة الخاصة بالنشاطات المؤثرة على جودة المنتج، وتصيغها في إجراءات وتعليمات موثقة وتحصر على تطبيقها واحترامها داخل المؤسسة، لذلك نجد المواصفة (1987) ISO 9001 التي تعد الأشمل من بين المواصفات الثلاثة تظهر المؤسسة على أنها مكونة من عشرين عملية وتضع لكل منها مجموعة من التدابير تهدف إلى التحكم فيها والسيطرة عليها، فإداء الأعمال بشكل صحيح ومن أول مرة يتعين على المؤسسة، حسب النصوص الواردة في هذه المواصفة، التعرف على الأعمال الصحيحة من خلال تحديد من يقوم بماذا، أين، متى، كيف ولماذا، ثم كتابتها في شكل إجراءات موثقة بهدف توطينها بشكل دائم داخل المؤسسة، مع وضع تدابير تصحيحية لمنع معاودة حدوث حالات عدم المطابقة عن طريق التعرف على الأسباب التي أدت إلى ظهورها واتخاذ الحلول الكفيلة بعدم معاودتها. منذ صدور سنة 1987 عرفت سلسلة المواصفات ISO 9000 ثلاث محطات خضعت فيها للمراجعة مثلما هو مبين في الشكل الموالي:

الشكل رقم (02-03) : مراحل تطور ال ISO 9000

1979	-إنشاء اللجنة الفنية 176 ISO/TC وظهور بعض المواصفات الوطنية
1987	-الإصدار الأول لسلسلة المواصفات ISO 9000
1994	-نشر التعديل الأول لسلسلة المواصفات
2000	-نشر التعديل الثاني لسلسلة المواصفات
2002	-نشر المواصفة (2002) ISO 9001 إرشادات لتدقيق أنظمة إدارة الجودة و/أو أنظمة إدارة البيئة
2005	-نشر المواصفة (2005) ISO 9000 أنظمة إدارة الجودة -مبادئ أساسية ومصطلحات
2008	-نشر المواصفة (2008) ISO 9000 أنظمة إدارة الجودة -متطلبات
2009	-نشر المواصفة (2009) ISO 9000 إدارة الأداء الدائم للمؤسسة -مقاربة إدارة الجودة

المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على (منصف ملوك, 2010, ص32)

2.2-1 التعديل الأول:

أمام الإقبال المتزايد للمؤسسات على تبني سلسلة المواصفات ISO 9000 ومع ظهور عمليات الإشهاد من طرف ثالث في أواخر الثمانينات، لم تحترم اللجنة الفنية 176 ISO/TC الضوابط المعتمدة من قبل منظمة ال ISO 9000 القاضية بمراجعة مواصفاتها كل خمس سنوات، حيث لم تنتظر نهاية هذه المدة وقامت سنة 1990 باتخاذ قرار بمراجعة سلسلة المواصفات

(1987) ISO 9000 عن طريق :

- تصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها أثناء استعمال وتطبيق سلسلة المواصفات (1987) ISO 9000

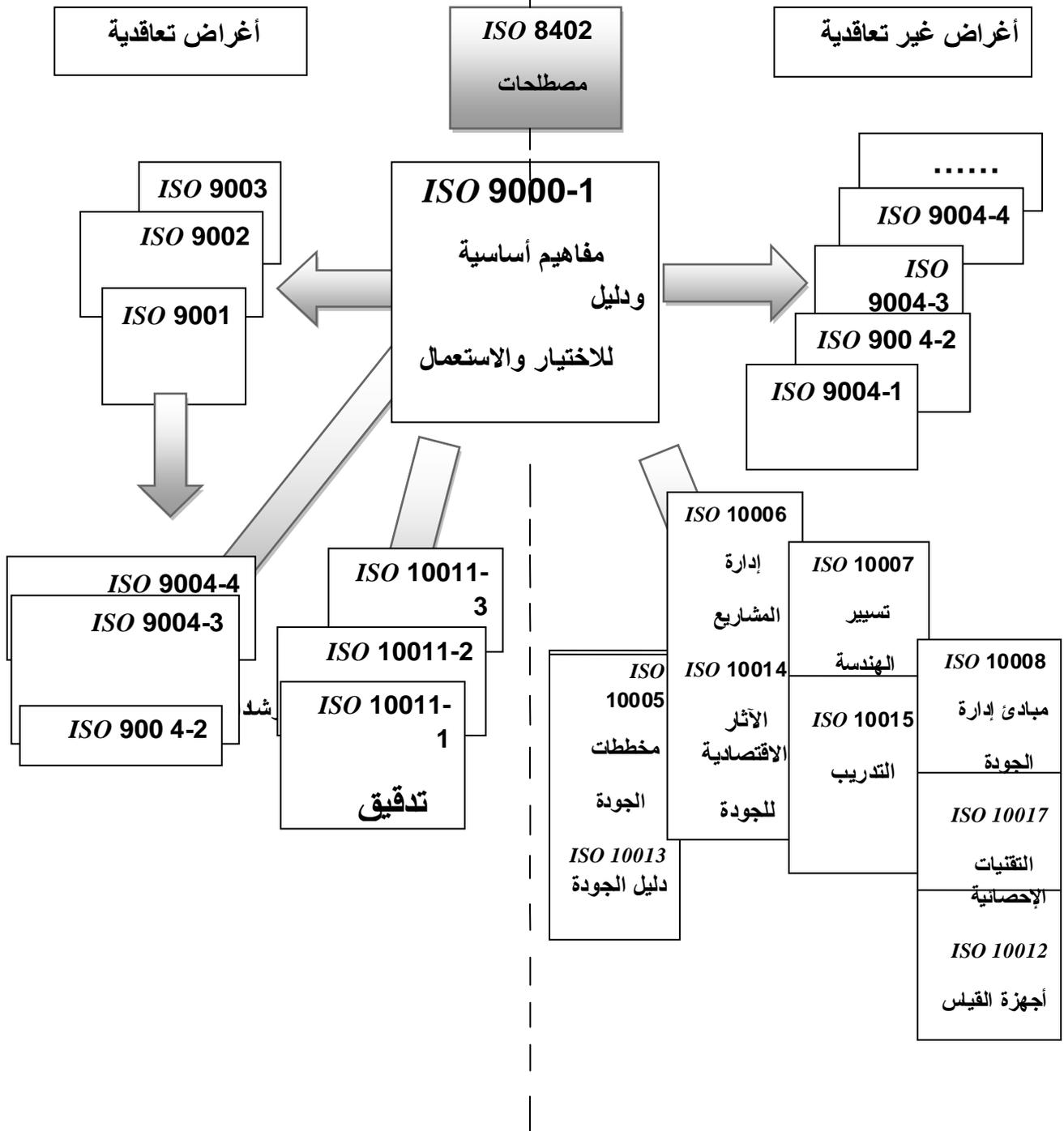
- تقديم إيضاحات حول النصوص التي كان يكتنفها بعض الغموض

- نشر بعض المواصفات التي تبين وجود الحاجة إليها نتيجة استخدام سلسلة المواصفات

(1987) ISO 9000

والشكل الموالي يعطي نظرة عامة عن سلسلة المواصفات (1994) ISO 9000 وعن المواصفات الأخرى ذات العلاقة

الشكل رقم (02-04): سلسلة المواصفات (ISO 9000 (1994)



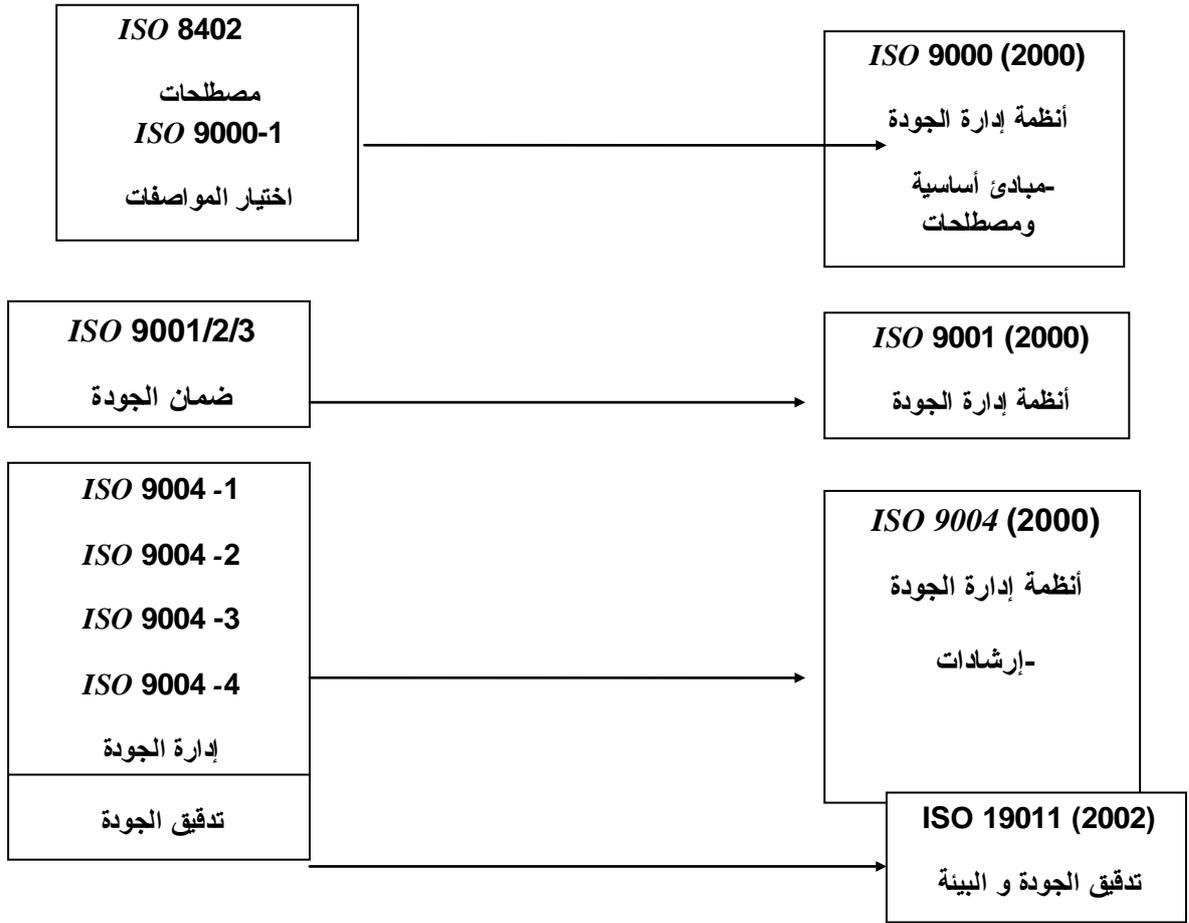
مع أنها لم تتضمن سوى بعض التعديلات الطفيفة، سمحت هذه المراجعة بتوجيه سلسلة المواصفات 9000 ISO الجديدة نحو إرضاء العميل، خاصة من خلال التوسع في تطبيق المطلب الخاص بمراجعة العقد الناجم بدوره عن التوسع في مفهوم العميل الذي لم يعد يقتصر فقط على المشتري وإنما يتعداه إلى المستهلك النهائي، المستخدم، المستفيد وكل من يتلقى المنتج، إضافة إلى تطوير الشق المتعلق بالوقاية، التركيز على تخطيط الجودة والأعمال الوقائية، والاعتراف بإمكانية استخدام المواصفات لأغراض الإشهاد من طرف ثالث.

بخصوص نتائج تطبيق هذه المواصفات على أداء المؤسسات الجزائرية فالحديث سابق لأوانه بكل بساطة، لأن الإشهاد في الجزائر يعد تجربة حديثة لم يتعدى عمرها العشر سنوات، لكن ذلك لا يمنعنا من عرض نتائج الدراسات الأوروبية والدولية التي وإن كانت متباينة إلا أنها تتفق حول عدد من المزايا معظمها داخلية كتسيخ المهارات، المحافظة على ذاكرة المؤسسة، إطباق الإحكام على الهيكل التنظيمي للجودة، حشد الأفراد حول هدف مشترك، الرفع من الإنتاجية وتخفيض تكاليف اللاحقة، في حين كانت المزايا الخارجية محتشمة خاصة لدى المؤسسات التي تعمل في بيئة تنافسية قوية ككسب عملاء جدد أو دخول أسواق جديدة، ولو أنّ نفس هذه المؤسسات تعترف بأنّ الحصول على شهادة المطابقة قد سمح لها بالمحافظة على عملائها الموجودين.

## 2-2.2 التعديل الثاني

نجم عن التعديل الثاني لسلسلة المواصفات ISO 9000 ظهور مواصفات جديدة وإلغاء مواصفات أخرى كما هو واضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم (02-05): سلسلة المواصفات (2000) ISO 9000



Source : Froman B,(2001), Du manuel qualité au manuel de management : l'outil stratégique

AFNOR, Paris, p. 16.

مقارنة بسلسلة المواصفات (1994) ISO 9000 يمكن القول أن سلسلة المواصفات (2000)

ISO 9000 جاءت بتعديلات عميقة أهمها:

● التحول من السعي إلى المطابقة نحو السعي إلى إرضاء العميل

لقد كان الهدف في نماذج ضمان الجودة لسلسلة المواصفات (1994) ISO 9000 هو إعطاء الثقة للعميل بأن متطلبات الجودة ستلبى بانتظام، لأجل ذلك، وجب على المؤسسة اتخاذ جميع التدابير اللازمة التي تحول دون ظهور منتجات غير مطابقة، فالاعتبارات الداخلية (التدابير النظامية) كانت تغطي على الاعتبارات الخارجية (حاجات و رغبات العملاء)، فالمؤسسة إذا ما خيّرت بين أن تصنع منتوجاً ذو شكل مربع تجيد صنعه بدون أخطاء ومنتوج ذو شكل دائري يطلبه العميل إلا أن انجازه يطرح بعض الإشكالات فالأفضل لها أن تختار المنتوج الأول، في سلسلة المواصفات (2000) ISO 9000 الهدف ليس المطابقة وإنما إرضاء حاجات ورغبات العميل التي غالباً ما تأتي من

الخدمات المحيطة بالمنتج ومثالها احترام الآجال، المساعدة في استخدام المنتج وفي تشغيله.. الخ فبقدر ما كانت سلسلة المواصفات (1994) ISO 9000 تتماشى ونظرة صناعية لإدارة الجودة بقدر ما جاءت سلسلة المواصفات تتماشى ونظرة خدمية لها.

### حلول مقارنة العمليات (مقاربة نظامية) محل مقارنة الإجراءات الموثقة (مقاربة تحليلية)

لقد كانت سلسلة المواصفات (1994) ISO 9000 تظهر المؤسسة على أنها مجموعة من العمليات -المرتبطة بشكل ضعيف -الواجب ضبطها والتحكم فيها من خلال وضع إجراءات موثقة خاصة بكل عملية من منطلق أن توصيف وكتابة النشاطات يسمح ببلوغ الأهداف، في حين تنظر مقارنة العمليات التي تعتبر جديد سلسلة المواصفات (2000) ISO 9000 إلى المؤسسة على أنها مجموعة من العمليات المرتبطة الواجب ضبطها والتحكم فيها، الأمر الذي يتطلب زيادة على ضبط هذه العمليات، ضبط التفاعلات والارتباطات الموجودة بينها.

#### ● تثمين الموارد البشرية

أمام عجز الإجراءات الموثقة عن مجارة التغيرات والتقلبات التي يشهدها محيط المؤسسات أصبح لزاما على هذه الأخيرة أن تحدد بدقة الأهداف الخاصة بكل عملية من عملياتها وتخصها بموارد بشرية مدربة وذات كفاءة، هذه الأخيرة وفي غياب إجراءات موثقة تصف لها ما يجب القيام به من أعمال سيكون لها مجال واسع لأخذ المبادرة وتحديد الطريقة التي بواسطتها يتم تحقيق وبلوغ الأهداف عن طريق توظيفها لمختلف الكفاءات والمهارات التي تتمتع بها.

#### التحسين المستمر

تنص الفقرة 5.8 من المواصفة (2000) ISO 9001 على وجوب التحسين المستمر لفعالية نظام إدارة الجودة وذلك باستخدام سياسة الجودة، أهداف الجودة، نتائج التدقيق، تحليل البيانات، الأعمال التصحيحية، الأعمال الوقائية ومراجعة الإدارة )  
(أثر إسهاد الجودة على أداء المؤسسات الجزائرية حالة المواصفة (2000) ISO 9001)

### المطلب الثاني: الإيزو 14000.

مفهوم المواصفة القياسية البيئية - سلسلة الإيزو 14000 :

إن نظام الإدارة البيئية في المؤسسة الاقتصادية يعود ويستند إلى المواصفات القياسية البيئية والمتمثلة في سلسلة الإيزو 14000 والتي نعرج على

نشأتها ومفهومها في ما سيلي،

II - 2-1 نشأة وتطور سلسلة الإيزو 14000 : يمكن القول بان تاريخ سلسلة مقاييس

الإيزو 14000 يعود إلى مؤتمر البيئة الإنسانية الذي عقدته الأمم المتحدة عام 1972 في ستوكهولم

والذي بدأ حواراً دولياً حول تطوير إدارة بيئية سليمة الأمر الذي أدى بدوره إلى ظهور تقرير مستقبلنا المشترك الذي نشر عام 1987 محتويًا على إشارة مبكرة في حينها إلى ما يعرف بمفهوم التنمية المستدامة والذي بدوره أدى إلى تنامي الوعي بقضايا البيئة وعوامة الصناعة والتجارة ومدى علاقة البيئة بهما.

وكل ما سبق أدى إلى قيام الأمم المتحدة بعقد مؤتمر الأرض سنة 1992 والذي عقد ب ريودوجانيرو وفي استجابة من منظمة المقاييس الدولية ISO للتحضيرات الجارية آنذاك لعقد المؤتمر قامت المنظمة الدولية بإنشاء لجنة تحت اسم المجموعة الاستشارية الإستراتيجية للبيئة لوضع توصيات عن مقاييس ومعايير للإدارة البيئية الدولية وتلك التوصيات كان لهما تأثير على وثيقتين هما جدول أعمال القرن الواحد والعشرين AGENDA 21 وإعلان ريوديجانيرو، كما نتج عن هذه التوصيات تشكيل لجنة جديدة فنية جديدة في منظمة المقاييس الدولية

سميت بلجنة TC207 لتابعة سلسلة مقاييس دولية للإدارة البيئية وهي سلسلة مقاييس الايزو 14000 كما سميت فيما بعد.

وعلى اثر النجاح الذي حققته منظمة المواصفات الدولية (الايزو) في مجال نظم الإدارة الجوده (ISO/9000) إضافة إلى تصاعد الدعوات الموجهة للمنظمة من قبل منظمة الأمم المتحدة لإصدار مواصفة متخصصة بإدارة البيئة لذلك تحركت منظمة الايزو كما يلي:

شكلت منظمة الايزو سنة 1991 مجموعة استشارية دولية مخصصة لتطوير مواصفة دولية تعمل على:

-وضع مدخل عام لإدارة البيئة مماثل للمواصفة إدارة الجوده.

-تعزيز قدرة المنظمة على التحسين البيئي.

-تسهيل التجارة الدولية عن طريق الحد من الحواجز التجارية.

ولقد أثمرت جهود هذه المجموعة الاستشارية إلى تشكيل لجنة فنية عرفت بلجانها ال 06 وهي : لجنة أنظمة الإدارة البيئية، لجنة التدقيق البيئي وعلاقات التحقيق البيئي، لجنة تقييم الأداء البيئي، لجنة تقييم دورة الحياة، لجنة الملصقات البيئية، لجنة المصطلحات والتعارف، إضافة إلى مجموعة عمل أخرى تهتم بمواصفات المنتج.

ونتيجة لعدة مقابلات للجنة الفنية (TC 207) في مدينة تورنتو 1993 واستراليا 1994 و أوسلو سنة 1995 تم عرض خمس مسودات كمواصفة دولية وتم المصادقة عليها سنة 1996 وصدرت على إثرها المواصفة ISO/14000 والتي تبين المتطلبات العامة لتكوين إدارة بيئية مع طريقة التنفيذ.

II -2-2- مفهوم سلسلة مقاييس الايزو 14000: قدم العديد من الخبراء والاقتصاديين العديد من

التعريفات ومن جملة ما تم تقديمه إنهما:

"تعتبر هذه المواصفة عن مجموعة متطلباتهم بتكوين الأنظمة البيئية التي تخص المنظمات المختلفة على حسب

سياساتها وأهدافها وهي تطبيق على جميع المنظمات مع الأخذ بعين الاعتبار الوسائل والإمكانيات لتحسين الأداء البيئي وهي تعمل على تقليل الآثار الناتجة عن المنظمة اتجاه البيئة ."  
وهي مجموعة من نظم الإدارة البيئية التي ظهرت بهدف تحقيق مزيد من التطوير والتحسين في نظام حماية البيئة مع عمل توازن مع احتياجات البيئة وهي حديثة نسبيا نشرت لأول مرة سنة 1996.

II-3- آلية الحصول على شهادة الإيزو 14000 ومكوناتها : سلسلة الايزو 14000 سلسلة مركبة من عدة مواصفات كل منها خاص بجانب محدد، وللحصول عليها يتطلب المرور بمجموعة من الخطوات.

II-3-1- خطوات الحصول على شهادة الإيزو 14000: يجب على المنشأة أن تقوم بإنشاء

والمحافظة على نظام لإدارة البيئة طبقا لمتطلبات المواصفة، ويشمل ذلك الخطوات والمراحل التالية :

-توثيق سياسة البيئة للشركة بحيث تغطي كافة العمليات والمنتجات والخدمات، واعتمادها من أعلى المستويات في الإدارة.

-المراجعة البيئية، بحيث يتم دراسة المظاهر البيئية الناجمة عن العمليات والمنتجات التي تقدمها الشركة . يمكن أن تتراوح عملية المراجعة هذه من عملية تقييم بسيط للمظاهر البيئية والتأثير البيئي لها ومن الممكن أن تكون عملية تقييم موسعة يتم فيها دراسة استهلاك الطاقة، واستخدام المواد الخام.

-التخطيط وذلك من خلال تحديد المشاكل البيئية وفرص التحسين البيئي، ووضعها في إطار واضح يغطي: المظاهر البيئية والتأثير البيئي. المتطلبات القانونية وباقي المتطلبات. الأهداف وتوقيتات إنجازها(المستهدفات). برامج إدارة البيئة.

-التطبيق والعمليات ، ويشمل وضع هيكل واضح لنظام إدارة البيئة يضمن أن كافة العاملين على علم بمسؤولياتهم، وكيف تؤثر العمليات اليومية للمؤسسة على البيئة، ويشمل ذلك :

التنظيم والمسؤوليات.

التدريب والتوعية والكفاءة.

الاتصالات.

توثيق نظام إدارة البيئة.

مراقبة الوثائق.

مراقبة العمليات.

الاستعداد والاستجابة للطوارئ.

-التحقق والإجراءات التصحيحية، وذلك من خلال إنشاء مراقبة ومتابعة للتأكد من المطابقة للتشريعات البيئية والمستهدفات التي حددتها الشركة، يشمل هذا الجزء: الرصد والقياس.

عدم المطابقة والإجراءات التصحيحية والوقائية.

السجلات .

مراجعة نظام إدارة البيئة.

-مراجعة الإدارة لأداء النظام وبشكل دوري والتأكد من أن التطوير المستمر حاصل بما يتعلق بالأداء البيئي للشركة.

II-3-2 مكونات الايزو 14000: إذا كانت مواصفة الايزو 14000 تتمتع بمجموعة من المزايا

فقد عكفت اللجنة على تقسيم هذه المواصفة إلى 06 عائلات فرعية هي: 10

-مقياس الايزو 14000: مقاييس الأنظمة البيئية.

-مقياس الايزو 14001: المراجعة البيئية.

-مقياس الايزو 14002: الملصقات البيئية.

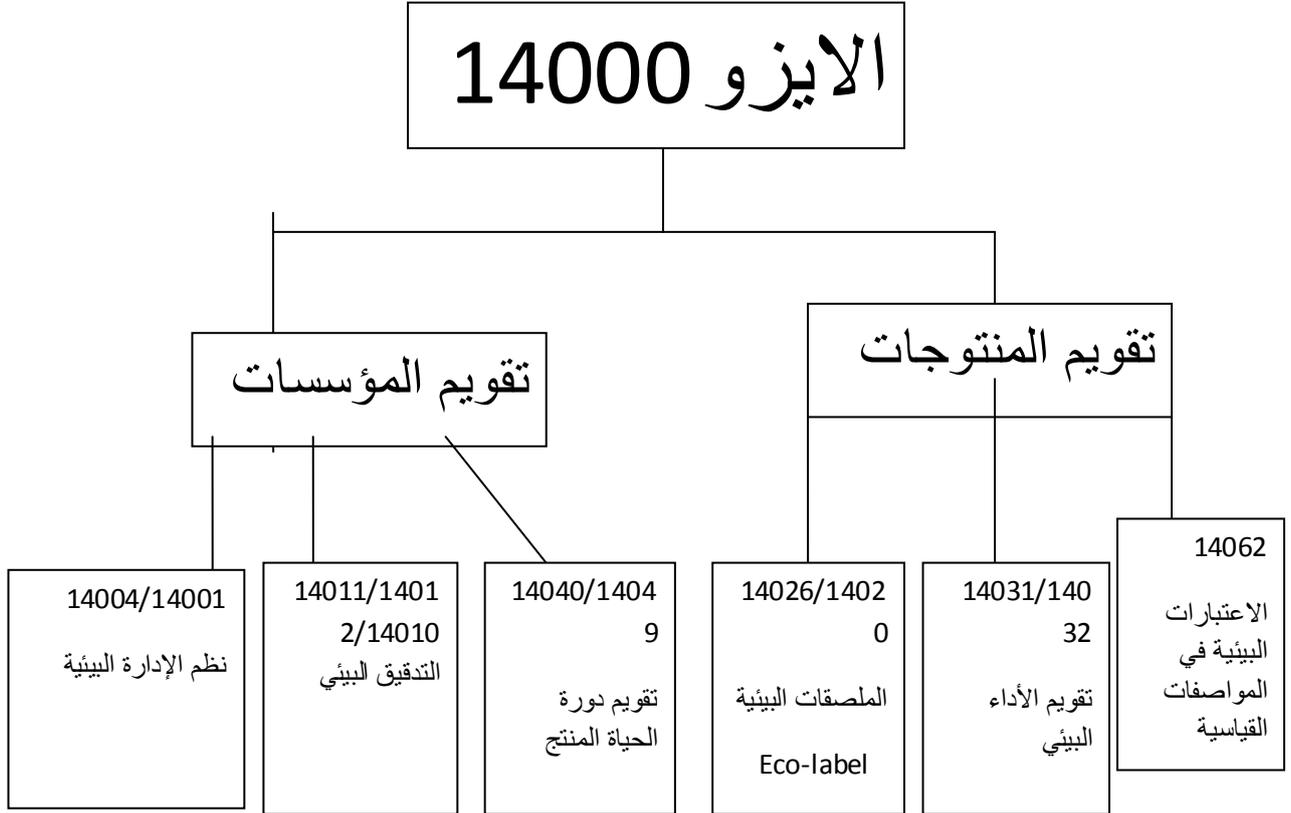
-مقياس الايزو 14003: الأداء البيئي.

-مقياس الايزو 14004: تحليل دورة الحياة.

-مقياس الايزو 14005:مصطلحات الإدارة البيئية.

و يمكن تلخيص مكونات الايزو 14000 في الشكل البياني الموالي رقم (2-6)

الشكل رقم (02-06) مكونات ISO 14000



المصدر: الموسوعة الدولية للمعرفة من اجل التنمية المستدامة, مجلد 2 ص 4

شرح محتوى الشكل:

أ - تقويم المؤسسات: يعتمد تقويم المؤسسات على مجموعة من مواصفات الايزو و كل مواصفة لها مجموعة من الخصائص.

- نظام الإدارة البيئية 14001 :

يعتبر الأكثر شيوعا في مجموعة الايزو 14000 حيث بلغ عدد المؤسسات حتى عام 2000 في العالم

22897

مؤسسة في 98 دولة معظمها في أوروبا بنسبة حوالي (48 %) وتشتمل هذه المواصفة القياسية على المكونات الأساسية لنظام الإدارة البيئية داخل المؤسسة.

كما تشتمل على المتطلبات الأساسية التي يجب تحقيقها من قبل المؤسسات حتى يتم تأهيلها للحصول على شهادة الايزو 14001 ، ويبدأ هذا النظام من التزام الإدارة العليا للمؤسسة بإدخال البعد البيئي في أساليب إدارة أنشطتها من خلال سياسة مكتوبة ومعلنة داخل المؤسسة وخارجها، "إن الهدف الأساسي من الايزو 14001 هو التحسين المستمر وبالتالي تحسين الأداء البيئي للمؤسسة ومنه تحسين نوعية البيئة في المجتمع".

-التدقيق البيئي (14010-14011-14012) يعرف أحيانا بالمراجعة البيئية وحسب تعريف الغرفة التجارية الدولية سنة... "1989 هي آلية ادارية منظمة وموثقة وتتم بصفة دورية بهدف التقويم الموضوعي لكيفية أداء النظم والمعدات البيئية من اجل حماية البيئة والتوافق مع السياسات البيئية للشركة" ويهدف أساسا إلى ضمان الجودة البيئية.

-تحليل دورة المنتج: (14040) :

يعرف بأنه عبارة عن دراسة جميع المراحل التي يمر بها المنتج (مادة خام، عمليات الإنتاج، الاستخدام النهائي... حتى ينتهي عمره ثم مرحلة التخلص النهائي منه) وكل مرحلة من هذه المراحل يجب أن تدرس وتحلل كل التأثيرات السلبية على البيئة (الداخلية والخارجية).

ب- تقويم المنتجات: يعتمد تقويم المنتجات على مجموعة من المواصفات القياسية نذكرها:

-تقويم الأداء البيئي 14031 يركز على مدى فعالية أداء المؤسسات من الناحية البيئية من جميع النواحي) مشاكل التلوث :-المخلفات الخطرة-الانبعاثات الضارة في الهواء -التشريعات البيئية. ....

-وتقوم بعض الهيئات والمنظمات غير الحكومية بجمع معلومات ونشرها عن الأداء البيئي للمؤسسات مما اعتبر أداة فعالة للرقابة من جانب مؤسسات المجتمع المدني، ويعرف على أنه "آلية من آليات الإدارة التي تساعد المؤسسة على التركيز على أدائها البيئي من اجل تحسينه باستمرار) حسب وثيقة الايزو سنة 2000

- كيفية إجراء التقويم البيئي: طبقا للمواصفة القياسية(الايزو 14031) فقد تم إتباع أسلوب (خطط- نفذ-افحص-اعمل).

التخطيط: يتم فيها اختيار مؤشرات الأداء البيئي وهي تخص أهم الاعتبارات البيئية ذات الأهمية التي يجب قياسها مع مراعاة الإمكانيات والموارد المتاحة لدى المؤسسة وهناك نوعية من المؤشرات:

\*/مؤشرات الظروف البيئية: تخص مختلف الظروف المحيطة بالمؤسسة (محليا وإقليميا وعالميا) مثل: التغير في مستوى المياه الجوفية.

\*/مؤشرات الأداء البيئي: وهي تخص الإدارة العليا التي ترتبط بالسياسات والقرارات التي تخص البيئية.

وكذلك على مستوى العمليات (المدخلات وتأثيرها على البيئية العمليات الإنتاجية المعدات ... ) والمخرجات (المخلفات...) وتأثيرها على البيئية.

#### التنفيذ:

- جمع البيانات بصفة دورية من قبل المؤسسة لقياس المؤشرات السابقة.
- تحليل البيانات وتحويلها إلى معلومات مفيدة

- المواد والتقارير الدورية عند الأداء البيئي للمؤسسة ونشرها.

المراجعة: بعد نشر التقارير البيئية من طرف المؤسسة من مراجعة أو من القصور لتحسين الأداء البيئي.

- الاعتبارات البيئية في المواصفات القياسية للمنتجات: 14062 :

من الموروث أن جميع المنتجات سلعا أو خدمات لها تأثيرات بيئية تحدث خلال مراحل حياتها (المواد الخام - انتهاء العمل الافتراضي) ولذا يجب الأخذ بعين الاعتبار التصميم المتنامية التي هي صديقة للبيئية ولذا تم وضع مجموعة من الإرشادات لكيفية إدخال الاعتبارات البيئية عند تصميم المنتجات الجديدة أو تعديلها وأخذت بعين الاعتبار هذه الإرشادات حاجيات العملاء في الأسواق وموقف المنتجات المنافسة وأساليب الاتصال المستخدمة للتعريف بالمنتجات.

والهدف الأساسي من هذه المواصفة هو الحفاظ على الموارد الطبيعية والحد من استنزافها والحد من الملوثات الناتجة عند عمليات الإنتاج المختلفة.

الملصقات البيئية (Eco-label) 14020: تعتبر آلية مهمة لمراقبة مدى تطابق المنتجات مع

المواصفات البيئية وهي عبارة عن شعار يوضع على السلع والمنشآت الخدمية تدل على مدى كفاءتها البيئية وهي مختلفة عن البطاقات الاعلانية للسلع.

وفي تزود المستهلك بمعلومات مفيدة وموثقة ذات مصداقية عالية وهي تساعد اتخاذ قرارات الشراء وبالتالي يحاول المنتجين الحصول على هذه البطاقات من اجل تسويق منتجاتهم ويوجد حوالي 25 نوع من هذه البطاقات البيئية هي العديد من دول العالم.

#### 4/ فوائد ومزايا الايزو 14000 ومعوقات تطبيقها: إن عملية تطبيق مواصفة الايزو 14000

في المنشآت المختلفة يترتب عليه مجموعة هائلة من الفوائد، بالرغم من ذلك فإن عملية تطبيقه لا تخلوا من المعوقات .

II 4-1/ مزايا الايزو 14000 يترتب عليه إنشاء نظام إداري متكامل لضبط كافة العمليات مع بيان آلية المراجعة والمراقبة والقياس وتعزيز فرص التحسين في نظام الإدارة البيئية للمنشأة وتمثل فوائده في : (يوسف الطائي و آخرون, 2008, ص 388)

- زيادة القدرة التنافسية للشركة والمنشأة في تحقيق متطلبات التصدير إلى الخارج حيث تحقق الشركات ذات السلوك البيئي الصحيح ميزة تنافسية على الآخرين في السوق الواعي بدرجة كبيرة بالبيئة.
- ترشيد استهلاك الطاقة والموارد الطبيعية.
- الحد من التلوث .
- التوافق مع القوانين والتشريعات البيئية.
- التحسين المستمر والفائدة الملحقه بمنتجات المؤسسة وخدماتها.
- تحسين قنوات الاتصال بين الشركة والجهات الحكومية المختصة.
- تحسين صورة الشركة وأدائها البيئي مما يزيد من سمعتها.
- اكتساب تقدير واعتراف الجهات العالمية مما يفتح أسواق التصدير.
- تحسين الأوضاع البيئية للموظفين للعمل في بيئة نظيفة وآمنة وخالية من الملوثات.

-تجنب الخسائر المادية والاقتصادية خاصة الناجمة عن الحوادث ذات الآثار البيئية أو المتعلقة بتكاليف التأمين.

-رفع وزيادة الوعي بالبيئة لدى كل العاملين بالشركة.

-زيادة الأرباح الناتجة عن الفوائد السابقة حيث أن منع المشاكل البيئية عن طريق تطبيق نظام الإدارة البيئية أكثر رخصا من إعادة الإصلاح.

-تحسن الوضع البيئي في الدولة وفي العالم ككل.

ولقد أجرت إحدى الهيئات الدولية المتخصصة في مجال البيئة دراسة مسحية لمجموعة من الشركات التي طبقت نظام الايزو 14000 وأتضح من هذه الدراسة أن كافة هذه الشركات قد استفادت بشكل فعلي من تطبيق النظام ومن النتائج التي خرجت بها الدراسة كالأتي:

65% من الشركات حسنت سمعتها.

61 % استفادت ماديا وبشكل مباشر.

40 % حسنت علاقتها مع الأطراف ذات المصلحة للمؤسسة.

28 % حصلت على ميزة إيجابية مقابل المنافسين .

23% ساهمت الشهادة في البقاء على الشركة من الانهيار.

12 % حسنت ظروف العمل لديها.

II -4- 2 - معوقات تطبيق نظام المواصفة القياسية ISO 14000 : بالرغم من حصول عدد من الشركات والمؤسسات على شهادة الجودة البيئية مع ذلك مازال طريق الوصول إلى الوضع البيئي المنشود بعيدا

فلا بد أولا من مواجهة العديد من التحديات 14001 والمعوقات التي تقف في طريق تحقيق الجودة البيئية ويتمثل أهمها في الآتي:

أ- نقص الوعي البيئي لدى الإدارة الصناعية : إن هناك من الشركات والمؤسسات لا يوجد لدى قياداتها الاقتناع الكافي بأهمية الحفاظ على البيئة وكذلك المعرفة الكافية بنظم إدارة البيئة وفوائدها وبالتالي فإنهم يعارضون إجراء أية تعديلات في عمليات الإنتاج من شأنها تحقيق الإنتاج الأنظف، وكذلك لا يهتمون

بتدريب موظفيهم ورفع وعيهم البيئي خوفاً من مطالبتهم بتوفير ظروف أفضل في بيئة العمل وخاصة أنهم يعتقدون أن التكاليف التي تتطلبها كل تلك الإجراءات المتعلقة بالبيئة هي تكاليف إضافية لا مردود لها.

ب- انعدام الضغوط بتطبيق نظام الإدارة البيئية: لا شك أن رغبة الشركات والمنشآت نحو تصدير منتجاتها إلى الخارج كان الحافز الأكبر لها في الاتجاه نحو تطبيق نظم الإدارة البيئية، فليس هناك ضغوط أخرى من شأنها أن تجبر تلك الشركات بتطبيق نظم الإدارة البيئية، فمثلاً لا توجد ضغوط رقابية على نشاطاتها الإنتاجية والخدمية حيث أن التشريعات والقوانين البيئية ضعيفة كما أنها غير ملزمة مع عدم كفاءة الأجهزة الرقابية البيئية ولا توجد ضغوط من المستهلكين فهم لا يفرقون بين السلع الصديقة للبيئة والسلع الأخرى وذلك لضعف الوعي البيئي لديهم كما لا توجد ضغوط من قبل الممولين المحليين الذين لا يدرجون أية اشتراطات بيئية في شروطهم الخاصة بمنح التمويل.

ت- ندرة الكوادر البيئية: إن تحول الدول العربية نحو تطبيق نظم الإدارة البيئية بشكل واسع وشامل يتطلب توافر اطرار مؤهلة ومتخصصة في مجال أنظمة الإدارة البيئية بحيث تكون قادرة على إحداث التغيرات التقنية التي تجعل خطوط الإنتاج أكثر كفاءة في الإنتاج وأقل إهداراً للمواد الخام والمدخلات الأخرى، وذات انبعاثات ومخلفات منخفضة، كما لا توجد هناك برامج تدريبية مستمرة لتزويد الإطارات بكل ما هو جديد في تلك الحالات.

ث- ضعف قدرات الأجهزة البيئية: إن الأجهزة البيئية في الأغلب أجهزة تنسيقية كما أنها أقل نفوذاً على

المستوى السياسي، والمخصصات المالية المخصصة لها من قبل الحكومة من أقل المخصصات مقارنة بالوزارات الأخرى مما يجعلها كل ذلك غير قادرة على تحقيق فاعلية القوانين والاشتراطات البيئية.

ج- نقص القدرة المعلوماتية والتكنولوجية: إن هناك نقص في المقدرة المعلوماتية حيث هناك حاجة إلى تلك النظم المعلوماتية على مستوى المنطقة يساعد على معرفة الانبعاثات القياسية في خطوط التصنيع وطرق التصنيع الأنظف والمدخلات الإنتاجية المساعدة على اتخاذ القرار بواسطة القيادات الصناعية، وبالنسبة لنقص المقدرة التكنولوجية فإن الدول النامية ما هي إلا دول مستوردة لتقنيات التصنيع التي قد لا تكون في المستوى المطلوب للتحكم في الملوثات الناتجة عن العمليات الصناعية والتي تحتفظ الدول الصناعية المصدرة لنفسها بالتقنيات الإنتاجية الأنظف، لما قد أنفقته هذه الدول في تطوير وتحسين أداء هذه الصناعات فالدول الصناعة لا تصدر إلا ما تم الاستغناء عنه نتيجة الضغوط البيئية عليها في

المطلب الثالث: دور الدولة في دعم تطبيق نظم الإدارة البيئية لتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية:

1- نظم إدارة البيئة و علاقتها بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة: تعتبر نظم إدارة البيئة كأسلوب إداري

حديث عن مدى اهتمام المؤسسة بمراعاة البيئة التي تنشط فيها كجزء من مسؤوليتها الاجتماعية، لذا سنتطرق فيما يلي إلى مفهوم نظم إدارة البيئة و فوائد و كذا علاقتها بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة.

1/1- تعريف نظم إدارة البيئة: تعرف على أنها: "مجموعة من السياسات و المفاهيم و الإجراءات و الالتزامات و خطط العمل التي من شأنها منع حدوث عناصر التلوث البيئي بأنواعه، و تفهم العاملين في المؤسسات المختلفة لذلك النظام كل في اختصاصه، هذا بالإضافة إلى تطبيق هذه الأساليب و الإجراءات في الواقع العملي، و إعداد تقارير دورية عن نتائج ذلك التطبيق". (أحمد فرغلي، 2011، ص 31).

\* / و نظم إدارة البيئة هي جزء من نظم الإدارة الشاملة للمؤسسة و هي تشمل البناء التنظيمي و أنشطة التخطيط و المسؤوليات و الإجراءات العلمية و مصادر التطبيق و المحافظة على الأداء البيئي الجيد و تشمل أوجه الإدارة التي تخطط و تنمي و تطبق و تراجع و تحافظ على السياسة البيئية للمؤسسة و أغراضها و أهدافها.

1-2) فوائد تطبيق نظم إدارة البيئة: تساهم في مساعدة المؤسسات على دمج مساعي المحافظة على البيئة كجزء عادي من عملياتها و الإستراتيجية الموضوعية، و من بين مزايا تطبيق هذه النظم في المؤسسات نجد أن:

المؤسسة التي تطبق نظاماً لإدارة البيئة تستفيد مالياً من وفورات في التكاليف من خلال الإنتاج الأنظف، إضافة إلى تقليص الآثار المترتبة على حوادث العمل كتكلفة العلاج و توقف العمل، كما أن العمل بالأدوات المالية الاقتصادية مثل الضرائب أو الرسوم المفروضة على الانبعاثات (النفائات) تساعد في خفض مستويات التلوث.

و من خلال تطبيق نظام لإدارة البيئة تستطيع المؤسسة التخلص من الضغوط المتزايدة عليها من بعض الأطراف مثل المؤسسات المالية، مؤسسات التأمين، المساهمين و الموظفين، و كذا ضغوطات جماعات المصالح البيئية و المستهلكين و عامة الناس، و ذلك نتيجة تنامي الوعي في المجتمع بالأعمال المتعلقة بالبيئة، كما أن الآثار المترتبة على حوادث العمل تعتبر كدعاية سلبية تضر بصورة المؤسسة أمام العامة والسلطات، و في إطار تزايد حجم السياسات والقوانين واللوائح الملزمة باحترام البيئة، فإن تطبيق نظام لإدارة البيئة يساعد المؤسسة في الالتزام باحترام التشريع المطبق.

من خلال ما سبق يتضح أن الفوائد التي تتحصل عليها المؤسسة لا تقتصر على تحسين صورتها أمام المجتمع الذي تنشط فيه فحسب، فلتطبيق هذه النظم فوائد أخرى أهمها الفوائد المالية التي تستفيد منها المؤسسة والتي تساعدها في الحد من التكاليف والحصول على تسهيلات من قبل المؤسسات المالية والحكومية، إضافة إلى تطوير أداءها العام، حيث أن أهم ما يميز نظم إدارة البيئة هو التحسين المستمر، الأمر الذي ينعكس على تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسة.

3-1) المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة وعلاقتها بحماية البيئة : حتى وقتنا الراهن لم يتم تحديد تعريف لمفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، حيث لا تزال هذه المسؤولية تستمد قوتها وقبولها من طبيعتها الطوعية، و عموما هي تعبّر عن التزام المؤسسة وموظفيها والمجتمع بالمساهمة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية والحفاظ على البيئة.

ويتوقف نجاح قيام المؤسسات بدورها في المسؤولية الاجتماعية على التزامها بثلاثة معايير هي:

الاحترام والمسؤولية، بمعنى احترام المؤسسة للبيئة الداخلية(العاملين ) والبيئة الخارجية (أفراد المجتمع)، دعم المجتمع ومساندته إضافة إلى حماية البيئة، سواءً من حيث الالتزام بتوافق المنتج مع البيئة، أو من حيث المبادرة بتقديم ما يخدم البيئة ويحسن من الظروف البيئية في المجتمع ومعالجة المشاكل البيئية المختلفة ومن هنا يتضح العلاقة الوطيدة بين المسؤولية الاجتماعية والحفاظ على البيئة من خلال تقديم منتجات تتوافق مع البيئة والمشاركة في حل المشاكل البيئية والتقليل منها . (john Stans and Maarten Siebel EMS, 2009,p38)

## 2- الهياكل المعنية بحماية البيئة في الجزائر:

تعددت الأجهزة المكلفة و المهمة بحماية البيئة في الجزائر بين أجهزة مركزية و أخرى محلية هذا الى جانب الجمعيات المهمة بحماية البيئة والتي سيتم التطرق إليها فيما يلي: (بجي وناس, 2007,ص12)

2-1/ الأجهزة المركزية المكلفة بحماية البيئة : تعاقب دور حماية البيئة في الجزائر على عدة أجهزة مركزية قبل صدور قانون 83-03 وبعده بحيث :

استحدثت الجزائر اللجنة الوطنية للبيئة سنة 1974 ، وكانت أول جهاز إداري مركزي متخصص في حماية البيئة، تقدم هذه اللجنة للحكومة الخطوط العامة لسياسة البيئة في إطار التهيئة العمرانية والتنمية الاقتصادية والاجتماعية، ولم يصدر المرسوم المنظم لصلاحياتها إلا بعد سنة واحدة من إنشائها، وتم إنهاء مهام اللجنة الوطنية للبيئة بستتين بعد تنظيم الكتابة الدائمة للجنة الوطنية للبيئة.

تم إلحاق موظفو الكتابة الدائمة للجنة الوطنية للبيئة وكذلك وسائلها المادية بوزارة الري و استصلاح الأراضي وحماية البيئة دون تحديد لصلاحياتها، وذلك بعد إنهاء نشاطات اللجنة الوطنية للبيئة.

بعد التعديل الحكومي 1979 تم استحداث كتابة الدولة للغابات والتشجير وأُنحصرت صلاحياتها البيئية في الحماية من أي ضرر من شأنه أن يمس أو يتلف أو يخل بتوازن البيئة، وبدورها لم تعمر كتابة الدولة للغابات والتشجير إلا سنة واحدة مما يؤكد مرة أخرى عدم وضوح مهمة حماية البيئة التي كانت تتقازفها مختلف الهياكل المركزية. (الجريدة الرسمية، المادة الثانية من المرسوم رقم: 97-263، 1979، ص412)

وبعد التعديل الحكومي لسنة 1980 أعيد تنظيم كتابة الدولة للغابات والتشجير بكتابة الدولة للغابات واستصلاح الأراضي ومن بين أهم ما أنيط بها حماية الطبيعة واستخدامها للرفاهية الجماعية ، وقد حافظت على نفس صلاحيات كتابة الدولة للغابات والتشجير في مجال الفلاحة والثروة الزراعية.

(الجريدة الرسمية، المادة الأولى من المرسوم رقم: 81-49، 1981، ص321)

وفي سنة 1983 صدر قانون حماية البيئة 83-03 والذي يهدف إلى تنفيذ سياسة وطنية لحماية البيئة التي ترمي إلى : (الجريدة الرسمية، المادة الأولى من القانون رقم: 83-03، 1983، ص 381)

حماية الموارد الطبيعية واستخلاف هيكلية وإضفاء القيمة عليها، اتقاء كل شكل من أشكال التلوث والمضار ومكافحته وكذا تحسين إطار المعيشة ونوعيتها.

إلا إن التصريح بجيوية موضوع حماية البيئة بالنسبة للمصلحة الوطنية لم يوقف حالة عدم الاستقرار وكثرة تداول مختلف الوزارات على ملف البيئة، واستمرت بنفس الوتيرة، ليعرف الاستقرار لأول مرة بإنشاء وزارة خاصة وهي وزارة تهيئة الإقليم والبيئة سنة 2001 ، والتي عرفت تنظيما دقيقا للهياكل التي تضم المديريات والمديريات الفرعية التي تضطلع بحماية البيئة والحفاظ على الإقليم . (الجريدة الرسمية، المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 01-09، 2001، ص17)

نلاحظ أن عدم استقرار الجهات المركزية التي كلفت بقطاع البيئة على الرغم من وجود اهتمام بهذا القطاع منذ سنة 1974 ، نتج عنه عدم وجود إستراتيجية واضحة لحماية البيئة، هذا ما أدى إلى استحداث وزارة مختصة

بتهيئة الإقليم وحماية البيئة، غير أن هذه الوزارة ليست المسؤولة الوحيدة عن حماية البيئة، حيث أن الهيئات المحلية وكذا الجمعيات لها دور بارز في هذا المجال.

2-2/ الهيئات المحلية : للولاية والبلدية دور هام في حماية البيئة لما لهما من اختصاصات في هذا المجال

بحيث :

(حوشين رضوان, 2006, ص 40)

تشمل اختصاصات المجلس الشعبي الولائي بصفة عامة أعمال التنمية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية، وتهيئة الإقليم وحماية البيئة، ومن بين الاختصاصات المتعلقة بحماية البيئة نجد أنه يحدد مخطط التهيئة العمرانية للولاية ويراقب تنفيذه، ضمان حماية وتوسيع الأراضي الفلاحية وتجهيز القرى وترقية الأراضي الفلاحية، العمل على التنسيق مع المجالس الشعبية البلدية في كل أعمال الوقاية من الأوبئة، والسهر على تطبيق أعمال الوقاية الصحية، وتشجيع إنشاء هياكل مرتبطة بمراقبة وحفظ الصحة في المؤسسات التي تستقبل الجمهور وفي مواد الاستهلاك.

أما البلدية فهي تعد مخططها التنموي القصير والمتوسط والطويل المدى وتصادق عليه وتنفذه، بانسجام مع مخططات الولاية وأهداف مخططات التهيئة العمرانية، أما عن دور البلدية في حماية البيئة والواردة في قانون البلدية 90-08 فيكمن في صرف ومعالجة المياه القذرة والنفايات الجامدة ومكافحة التلوث وحماية البيئة كما أنها تتكفل بإنشاء وتوسيع وصيانة المساحات الخضراء بهدف تحسين إطار الحياة كما تسهر على حماية التربة والموارد المائية وتساهم في استعمالها الأمثل.

2-3/ دور الجمعيات في حماية البيئة : أجاز قانون البيئة لسنة 1983 إنشاء الجمعيات للمساهمة في حماية البيئة، ولكن دون تبيان الدور الذي يمكن أن تلعبه و كفاءات تدخلها، كما أن القضاء من جهته لم يعترف للجمعيات بهذا الدور، إلا أن المشرع وفي ظل قانون البيئة الجديد 03-10، قد أتاح للجمعيات التي تمارس أنشطتها في مجال حماية البيئة وتحسين الإطار المعيشي، أن تساهم في عمل الهيئات العمومية بخصوص البيئة، وذلك بالمساعدة وإبداء الرأي والمشاركة، كما أعطى الحق في رفع الدعاوى أمام الجهات القضائية المختصة عن

كل مساس بالبيئة، حتى في الحالات التي لا تعني الأشخاص المنتسبين لها بانتظام 22، كما أتاح للأشخاص الطبيعيين الذين تعرضوا لأضرار فردية، أن يفوضوا جمعية معتمدة قانوناً لكي ترفع باسمهما دعوى تعويض أمام أية جهة قضائية. (الجريدة الرسمية، المادة 35 من القانون رقم 03-10، 2003، ص 13)

3-أساليب الدولة الجزائرية في دعم تطبيق نظم إدارة البيئة في المؤسسات الاقتصادية: في إطار الحفاظ على البيئة اعتمدت الجزائر على عدة أساليب من شأنها أن تدعم تطبيق نظم لإدارة البيئة في المؤسسات الاقتصادية، تكمن هذه الأساليب في:

3-1 / الأساليب الوقائية لحماية البيئة : هناك مجموعة من الوسائل القانونية الوقائية المطبقة في الجزائر من أجل حماية البيئة، بدأ بنظام الترخيص، الإلزام، الحظر والتقارير إلى نظام دراسة التأثير:

يقصد بالترخيص الإذن الصادر عن الإدارة المختصة لممارسة نشاط معين، الهدف منه تقييد حريات الأفراد بما يحقق النظام العام داخل المجتمع، وفي التشريع الجزائري أمثلة كثيرة على نظام الترخيص تشمل: رخصة البناء وحماية البيئة - رخصة استغلال المؤسسات المصنفة - رخصة استعمال واستغلال الغابات - رخصة الصيد - رخصة استغلال الساحل والشاطئ.

الإلزام هو عكس الحظر، لأن هذا الأخير إجراء قانوني وإداري يتم من خلاله منع إتيان النشاط، في حين أن الإلزام هو ضرورة القيام بتصرف معين، ومن الأمثلة التي تجسد أسلوب الإلزام، نجد أنه في إطار حماية الهواء والجو نصت المادة 46 من قانون 03-10 على أنه يجب على الوحدات الصناعية اتخاذ كل التدابير اللازمة للتقليل من استعمال المواد المتسببة في إفقار طبقة الأوزون.

ويعتبر نظام الحظر وسيلة قانونية تقوم بتطبيقه الإدارة، تهدف من خلاله منع إتيان بعض التصرفات بسبب الخطورة التي تنجم عن ممارستها، وبرجعنا إلى قوانين حماية البيئة نجد الكثير من هذه القواعد فلقد نص قانون 03-10 على أمثلة للحظر في المادة 33، والتي نصت على فرض نظام حظر داخل المجال المحمي، كل معمل من شأنه أن

يضر بالتنوع الطبيعي، ويتعلق هذا الحظر خصوصا بالصيد والصيد البحري والأنشطة الفلاحية والغابية والرعوية والصناعية والمنجمية والاشهارية والتجارية وأنجاز الأشغال واستخراج المواد القابلة وغير القابلة للبيع واستعمال المياه وتنقل المارة وشرود الحيوانات الأليفة والتحليق فوق المجال المحمي.

أما نظام التقارير فهو أسلوب جديد استحدثه المشرع، يهدف إلى فرض رقابة لاحقة ومستمرة، لهذا فهو يعتبر أسلوبا مكملا لأسلوب الترخيص، كما أنه يقترب من الإلزام كونه يفرض على صاحبه تقديم تقارير دورية عن نشاطاته، ويرتب القانون على عدم القيام بهذا الإلزام جزاءات مختلفة، ومن أمثلة أسلوب التقرير نجد قانون المناجم الذي ألزم أصحاب السندات المنجمية أو الرخص أن يقدموا تقريرا سنويا متعلقا بنشاطهم، إلى الوكالة الوطنية للجيولوجيا والمراقبة المنجمية، كما يتعين على صاحب رخصة التنقيب تقديم تقرير مفصل عن الأشغال المنجزة كل ستة (6) أشهر إلى الوكالة الوطنية للممتلكات المنجمية.

أما بالنسبة لنظام دراسة مدى التأثير فقد أخذ المشرع الجزائري به بهدف معرفة وتقدير الانعكاسات المباشرة و/أو غير مباشرة للمشاريع على التوازن البيئي وكذا على إطار ونوعية معيشة السكان، وقد

عرف القانون الجديد 10/03 هذا النظام على أنه " تخضع مسبقا وحسب الحالة لدراسة التأثير أو لموجز التأثير على البيئة مشاريع التنمية والهياكل والمؤسسات الثابتة والمصانع والأعمال الفنية الأخرى، وكل الأعمال وبرامج البناء والتهئية، التي تؤثر بصفة مباشرة أو غير مباشرة فورا أو لاحقا على البيئة، وكذلك على الإطار ونوعية المعيشة".

(المريدة الرسمية، المادة 35 من القانون رقم 10-03، 2003، ص 11-12)

الجبايي الأخضر الذي اعتمده الجزائر، فقد تم إقرار مجموعة من الضرائب والرسوم البيئية كمحاولة لوضع حد لمختلف أنواع التلوث، وفيما يلي أهم أنواع هذه الرسوم:

الرسوم الخاصة بالنفايات الصلبة وتمثل في فرض رسم لإخلاء النفايات العائلية والذي تتراوح قيمته بين 640 دج و 1000 دج (سنويا) للعائلة، بالإضافة إلى فرض رسوم تحفيزية على عدم تخزين النفايات المتعلقة بالنشاطات الطبية وكذا النفايات الصناعية الخاصة، يقدر مبلغ هذه الرسوم حسب قانون المالية لسنة 2002 ب

24000 دج/طن بالنسبة للنفايات المتعلقة بالنشاطات الطبية، و 10500 دج/طن بالنسبة للنفايات الصناعية الخاصة، مع منح المستغل مهلة تقدر بثلاث سنوات لإنجاز التجهيزات الكفيلة بالتخلص من النفايات، كما تم إدخال رسم على الأكياس البلاستيكية بموجب قانون المالية لسنة 2004، يشمل وعاءه جميع الأكياس البلاستيكية سواء المنتجة محليا أو المستوردة، ويقدر الرسم بـ 10.5 د.ج/كغ. كما تخضع المؤسسات المصنفة إلى الرسم المتعلق بالنشاطات الملوثة والخطرة على البيئة، وقد تم إعادة تقدير قيمة هذا الرسم ضمن قانون المالية لسنة 2000، حيث قدرت بـ 9000 د.ج بالنسبة للمؤسسات المصنفة ضمن الأنشطة الخاضعة للتصريح و 20000 د.ج بالنسبة للمؤسسات المصنفة ضمن الأنشطة الخاضعة لرخصة رئيس المجلس الشعبي البلدي، و 120000 د.ج بالنسبة للمؤسسات المصنفة ضمن الأنشطة الخاضعة لرخصة وزارة تهيئة الإقليم والبيئة.

وقد تم إدخال الرسم الخاص بالانبعاثات السائلة الصناعية بموجب قانون المالية لسنة 2003، حيث تم إنشاء الرسم التكميلي على المياه المستعملة الصناعية وبحسب بنفس طريقة حساب الرسم التكميلي على التلوث الجوي وتخصيص نسبة 30 في المائة من مبلغ هذا الرسم لصالح البلديات.

وفي إطار الحفاظ على جودة الهواء فقد تم وضع إتاوة لذلك جاء بها قانون المالية لسنة 1993، وهي إتاوة تجبي لحساب الصندوق الوطني للتسيير المتكامل للموارد المائية، ولتحصيلها تم تحديد معدل 4% من مبلغ فاتورة المياه الصالحة للشرب أو الصناعية أو الفلاحية بالنسبة لولايات الشمال، ومعدل 2%

من مبلغ الفاتورة المياه الصالحة للشرب أو الصناعية أو الفلاحية بالنسبة لولايات الجنوب الآتية : ورقلة، الأغواط، غرداية، الوادي، تندوف، بشار، إليزي، تمنراست، أدرار وبسكرة. (فروحات حدة، 2010، ص130)

3-3/ العقود الاتفاقية : نجد من بين الأساليب الإدارية في مجال حماية البيئة، مجموعة النشاطات الاتفاقية بين الإدارة المسؤولة عن حماية البيئة والمتعاملين الاقتصاديين، وفيما يلي نحاول التطرق باختصار إلى عقود تسيير النفايات وكذا عقود التنمية، بحيث في إطار عقود تسيير النفايات تمنح الدولة إجراءات تحفيزية قصد تشجيع

تطوير نشاطات جمع النفايات ونقلها وتثمينها وإزالتها، وقد لجأ المشرع في اعتماده طريقة التعاقد في تسيير النفايات، إلى توجيهات البرنامج الوطني للتسيير المندمج للنفايات الحضرية الصلبة للمدن الكبرى 2002-2004، والذي أشار بأن التسيير المباشر من قبل البلديات أظهر في مختلف دول العالم عجز هذا الأسلوب، ونص على ضرورة إسراع السلطات العامة إلى التخلي عن المرفق العام لتسيير النفايات.

إما بالنسبة إلى عقود التنمية فيمكن أن يترتب على تنفيذ المخططات التوجيهية وخطط التهيئة لاسيما في المناطق الواجب ترقيتها، إبرام عقود تنمية تشترك فيها الدولة و/أو الجماعات الإقليمية والمتعاملين والشركاء الاقتصاديين، حيث أن عقد التنمية هو اتفاقية تشترك فيها الدولة ومجموعة أو عدة مجموعات إقليمية، أو متعامل أو عدة متعاملين أو شريك أو شركاء اقتصاديين للقيام بأعمال وبرامج تحدد انطلاقا من المخططات التوجيهية و خطط التهيئة لمدة معينة.

ونظرا لحدثة هذه العقود وعدم دخولها حيز التنفيذ فإنه من الصعب الحكم على مدى فعالية هذه العقود من خلال ما سبق يمكن القول أن هذه العقود هي ذات فعالية أكبر من الأدوات العقابية، ذلك لأنها نابعة من الرغبة الطوعية لمسيرى المؤسسات في إتباع وتطبيق سياسات من شأنها المساهمة في حماية البيئة، الأمر الذي يحسن من صورة المؤسسة وكذا أداها الاقتصادي، وذلك مقابلة الحصول على إعانات من الدولة.

(الجريدة الرسمية، المادة 59 من القانون رقم 01-20، 2001، ص30)

المبحث الرابع: التدقيق البيئي في ظل النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: النظام المحاسبي المالي.

- الإطار العام للنظام المحاسبي المالي:

في منتصف السبعينات من القرن الماضي، وفي إطار تغيير القوانين و التشريعات الموروثة عن الحقبة الاستعمارية من جهة، ومن أجل إيجاد مرجعية محاسبية تتماشى مع المنهج الاقتصادي آنذاك من جهة

أخرى، تم إصدار تشريع خاص بالعمل المحاسبي وهو الأمر 35/75 وكان ذلك بمثابة تغيير جذري في هذا المجال، لكن بعد مرور أكثر من

30 سنة من العمل به و نظراً لتغيير النهج الاقتصادي من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق وبفضل تطبيق الإصلاحات الاقتصادية الخاصة بعشرية التسعينات، أصبح هذا القانون لا يساير التطورات الاقتصادية الجديدة، وتم استبداله بتشريع جديد متضمن في القانون رقم 11/07 والخاص بالنظام المحاسبي المالي، والذي أصبح ساري المفعول ابتداء من أول جانفي 2010.

(www.kantakji.com/media/2325/om029.pdf)

لقد قامت الجزائر باعتماد مشروع جديد في مجال التوحيد المالي و المحاسبي يوافق تطبيق المعايير المحاسبة الدولية وهو إلزامي بداية من 01 جانفي 2010، ويهدف هذا المشروع الجديد لوضع أداة تتكيف مع البيئة الاقتصادية الجديدة والتي جاءت نتيجة الإصلاحات الاقتصادية و المالية، ومحاوله الجزائر الدخول في الاقتصاد الدولي من خلال مشروع الشراكة مع الإتحاد الأوربي و منظمة التجارة العالمية (OMC)، إضافة إلى العمل على تلبية حاجيات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية و المالية حول الاقتصاد الجزائري.

(الجمهورية الجزائرية، القانون رقم 11/07، الجريدة الرسمية، العدد 74،

2008)

### المطلب الثاني: النظام المحاسبي المالي الجزائري:

في ظل التطورات التي تحدث أصبح من الضروري خدمة أغراض المستثمرين و ذلك من خلال عرض المعلومات المالية الموثقة و الملائمة، هذا العرض يتم من خلال وجود أسس ومعايير موحدة ملزمة لكافة المؤسسات والممارسين والمهنيين، هدف هذه الأسس و المعايير هو تحقيق القياس السليم والإفصاح المحاسبي، والشفافية في عرض المعلومات المالية، وهذا ما قامت به الجزائر، حيث قامت بوضع نظام محاسبي مالي من شأنه التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية وتحقيق المزايا.

النظام المحاسبي المالي يهدف إلى وضع أداة تتكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية، والتي بدأت مع الارتباطات الجديدة للجزائر وبشكل خاص الدخول في شراكة مع الإتحاد الأوربي، وتقدم المفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارة إضافة إلى ذلك فهي تهدف أيضا لتلبية حاجات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية و المالية حول الاقتصاد الجزائري، وخاصة المستثمرين الوطنيين

والدوليين، هذين الأخيرين قد مارسا ضغطاً اقتصادياً على السلطة العمومية لتعجيل عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35-75، بحيث نجد العديد من الشركات الدولية العاملة في القطاع

المخروقات رغم العقود المبرمة بينها وبين شركة سونطراك على استعمال المخطط المحاسبي الوطني في معالجة الحاسوبية، إلا أن في الواقع نجد غير ذلك. (شعب شوف، 2008، ص12)

و الجزائر تسعى إلى تصميم نظام محاسبي جديد، هذا الأخير و حتى يمكن تحقيق الهدف المنتظر منه يشترط أن يتميز بجملة من الخصائص منها:

- أن يكون النظام المحاسبي يتماشى مع اقتصاد السوق.
- أن تكون التقارير المالية المعدة تتميز بجملة من الخصائص.
- توحيد القوائم المالية بشكل يعطي الثقة للمتعاملين مع المؤسسة.
- رفع مستوى القابلية للمقارنة بين هذه القوائم.

(جودي محمد، 2009، ص10)

المطلب الثالث: الأدوات المستحدثة و عوامل تنفيذ المراجعة البيئية.

أولاً: توافر المعرفة للمراجعين في مجال المراجعة البيئية.

إن توافر مستوى من المعرفة لدى مراجع الحسابات في مجال المراجعة البيئية يمكن مراجع الحسابات من فهم الأحداث و العمليات و التطبيقات المتعلقة بالعوامل البيئية و التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية و على عملية المراجعة.

(International Federation of Accountants, IAPC, Statement , Op. cit, 2-4 para)

وذلك يكون توافر المعرفة لمراجع الحسابات في مجال المراجعة البيئية أحد الأدوات المستحدثة اللازمة لمراجعة أثر العوامل البيئية على القوائم المالية و يشمل ذلك المعرفة في المجالات التالية:

أ/القوانين و التشريعات البيئية: أوصت الجمعية الأمريكية للمحاسبة في دراستها عن الآثار البيئية لأنشطة المؤسسة، بأن على المحاسبين القانونيين أن يتألفوا مع قوانين البيئة التي لها وقع الكثير من الوحدات الاقتصادية و من أمثلة القوانين و التشريعات البيئية الآتي:

- القوانين البيئية السارية الضوابط الخاصة بها.
- البرامج العامة لمقاومة التلوث.
- الإتفاقيات العالمية في مجال البيئة.

وتتطلب مراجعة أثر العوامل البيئية على القوائم المالية أن يكون مراجع الحسابات على معرفة و دراية بالقوانين و التشريعات البيئية التي تخضع لها المؤسسة الاقتصادية، ومنها القانون رقم (30) لسنة 2002م ولائحته التنفيذية والذي تخضع له العديد من المؤسسات الاقتصادية، حيث يتعين على مراجع الحسابات

أن يلم بما جاء بالقانون من أحكام و شرح لبنوده بما يمكنه من تخطيط المراجعة والقيام بإجراءات التحقق الأساسية آخذاً في الإعتبار تأثير العوامل البيئية للوحدة الاقتصادية.

ب/ نظم الإدارة البيئية: وفقاً لقائمة ممارسات المراجعة الدولية رقم (1010) فإن فحص بيئة وإجراءات المراجعة يتطلب من مراجع الحسابات التعرف على ما إذا كانت المؤسسة الاقتصادية تطبق نظاماً للإدارة البيئية، وكيفية ومراجعتها، والتعرف على إجراءات المراجعة لتحديد وتقييم الخطر البيئي، وغيرها من الإجراءات.

ب/1- مفهوم نظم الإدارة البيئية: يمثل نظام الإدارة البيئية جزء من النظام الكلي ويشمل الهيكل الذي يحدد المسؤوليات والسياسات، والممارسات العلمية، والإجراءات والعمليات، والموارد اللازمة لحماية البيئة وإدارة القضايا البيئية. (محمد عباس، 1998، ص156)

\* ويساعد وجود نظام للإدارة البيئية في تحقيق الآتي:

- / تحديد الأهداف التي تعمل على تحقيق الوعي البيئي، وخلق الالتزام من الإدارة حيال تلك الأهداف.
- / إعداد السياسات والإجراءات التي تعمل على توفير الموارد اللازمة لتحقيق الأهداف البيئية.
- / تصميم ضوابط الرقابة الداخلية التي تعمل على تحقيق الالتزام المستمر بالسياسات والإجراءات والقوانين والتشريعات البيئية.
- / إعداد برامج لتحديد وتقييم المخاطر البيئية وإعداد تقارير عن الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية.

(Zabihollah Razaee, 1996, p57)

ب/2- معايير إعداد نظم الإدارة البيئية: اهتمت عدة هيئات ومنظمات دولية بإصدار معايير لنظم الإدارة البيئية، ففي عام 1992م أصدر المعهد البريطاني للمعايير (British Standards Institution) المعيار Bs7750 لنظم الإدارة البيئية، وعلى مستوى الاتحاد الأوربي عام 1992م نظاماً للإدارة والمراجعة البيئية يطلق عليه (Eco-Management and Audit Scheme) والذي يتطلب من المؤسسات الاقتصادية إعداد قائمة بيئية على مستوى مواقع التشغيل، يصدق عليها بواسطة هيئة مستقلة معتمدة، وذلك للتأكد من مصداقية المعلومات الواردة بتلك القائمة، ويهدف المعيار بذلك العمل على تحسين الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية. (John Collier, Op.cit, pp82-

وتأكيداً لتلك الجهود قامت المنظمة الدولية للمعايرة في عام 1996 م بإصدار معيار ISO 14001 والذي وضع إرشادات لإعداد نظم الإدارة البيئية، وحل المعيار Bs7750 في كثير من دول العالم، بينما الهدف الرئيسي لنظام، هو تحسين الأداء البيئي للمؤسسة الاقتصادية اعتماداً على إعداد القائمة البيئية، نجد أن معيار 14001 يعمل على تحقيق ذلك من خلال إنشاء نظام فعال للإدارة البيئية.  
(Jackson Suzan, 1970, pp18-22)

ت/المعايير المهنية و القانونية: يتعين على مراجع الحسابات أن يكون على معرفة تامة بإطار المعايير المهنية والقانونية التي تعمل من خلالها عند قيامه بمراجعة أثر العوامل البيئية على القوائم المالية.

وقد أكدت دراسة المعهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز على أهمية أن يكون مراجع الحسابات على دراية كافية بمعايير المحاسبة والمراجعة التي تتناول أثر العوامل البيئية على إعداد ومراجعة القوائم المالية، ويتم ذلك من خلال المعرفة بالمعايير والإرشادات الصادرة عن الهيئات المهنية التالية:  
(The Institute of chartered Accountants in England and wales, Op. cit, pp 37-47)

-معايير وإرشادات المراجعة الدولية الصادرة عن لجنة ممارسات المراجعة الدولية (IAPC) التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين (AFAC).

-معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB).

-إصدارات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA).

-معايير المراجعة والمحاسبة الخاصة بالمنطقة أو الدولة التي تعمل بها مكاتب المحاسبة والمراجعة المعنية-إن وجدت-لديها معايير خاصة بها.

-فضلاً عن ذلك يتعين على مراجع الحسابات أن يكون على معرفة بالإطار الدستوري والقانوني للمهنة الذي يعمل من خلاله عند مراجعته لأثر العوامل البيئية على القوائم المالية.

-الإلمام بقانون الشركات الخاص بالدولة محل المراجعة حيث يتوجب على المراجع أن يظهر في تقريره أية مخالفات لأحكام القانون على وجه يؤثر في نشاط الشركة أو في مركزها المالي.

ثانياً: توافر المهارات للمراجعين في مجال المراجعة البيئية.

من المهارات الرئيسية اللازمة لمراجع الحسابات لمراجعة أثر العوامل البيئية على القوائم المالية القدرة على أداء مراحل المراجعة البيئية وما يتطلبه ذلك من مهارات فرعية متخصصة، منها تقييم الالتزامات والمخاطر البيئية، وذلك كالاتي:

1- مراحل المراجعة البيئية: إنَّ قدرة مراجع الحسابات على أداء مراحل المراجعة التي تشمل تخطيط وتنفيذ المراجعة والتقرير عن النتائج أخذاً في الاعتبار تأثير العوامل البيئية على تلك المراحل، يعد من المهارات الأساسية التي تمثل أحد أهم الأدوات المستحدثة للمراجعة البيئية، ووفقاً لما جاء بقائمة ممارسات المراجعة رقم (1010) ومعايير المراجعة الدولية، فإنَّ ذلك يكون كما يلي:

1/1- التخطيط: يتعين على مراجع الحسابات عند تخطيط المراجعة الحصول على قدر كاف من المعرفة عن نشاط العميل بما يمكنه من فهم وتحديد الأحداث والمعاملات والأنشطة المتعلقة بالعوامل البيئية وكذلك معرفة طبيعة الصناعة التي تنتمي إليها الوحدة الاقتصادية، حيث أنَّ هناك صناعات بطبيعتها معرضة للمخاطر البيئية أكثر من غيرها، كذلك يجب التعرف على متطلبات القوانين والتشريعات البيئية الخاضعة لها الوحدة الاقتصادية، والتي قد يؤدي الخروج عليها إلى تحريفات جوهرية للقوائم المالية، كذلك فهم السياسات والإجراءات التي تتبعها الوحدة الاقتصادية لتحقيق الالتزام بتلك القوانين والتشريعات البيئية.

ويجب على مراجع الحسابات استخدام حكمه المهني عند تقييم الخطر المتلازم متضمناً الخطر البيئي، وخطر الرقابة أخذاً في الاعتبار تأثير العوامل البيئية.

وعند إعداد برنامج المراجعة فإنَّ عليه تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التحقق الأساسية اللازمة لتخفيض مخاطر عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بسبب العوامل البيئية إلى أدنى حد ممكن وتحديد أهداف وتوقيت المراجعة لكل بند والتنسيق بين أفراد فريق المراجعة، مع تحديد إمكانية الاستعانة بالخبير البيئي، وتعديل خطة المراجعة وفقاً للظروف والعوامل البيئية للوحدة الاقتصادية.

2/1- التنفيذ: يقوم مراجع الحسابات بأداء إجراءات التحقق الأساسية بالحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، لاكتشاف مدى وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية بسبب العوامل البيئية. وقد يواجه مراجع الحسابات مشكلات نتيجة عدم كفاية أدلة الإثبات بسبب التغير المستمر في القوانين والتشريعات البيئية، مما قد يؤدي لصعوبة تفسيرها وإمكانية حدوث لبس، كذلك عدم توافر إجراءات وسياسات محددة لتقييم الالتزامات البيئية، حيث أنَّ بعض التقديرات المحاسبية البيئية لها طبيعة واسعة المدى لاعتمادها على العديد من الافتراضات عند تقديرها، هذا وإذا لم يستطع مراجع الحسابات أن يحصل على أدلة الإثبات الكافية كما في حالة عدم استجابة الإدارة لما يطلبه من بيانات، فإنَّ عليه أن يذكر الأثر المحتمل لذلك في تقريره.

كذلك قد تظهر بعض المؤشرات التي تدل على إمكانية حدوث تحريف بالقوائم المالية بسبب العوامل البيئية، منها ما يرد بتقارير الجهات الرقابية ويفيد انتهاك القوانين والتشريعات البيئية، كذلك وجود في أتعاب المحامي والخبير البيئي نتيجة للاستشارات البيئية.

وفي هذه الحالة يجب على مراجع الحسابات أن يطلب المزيد من فحص المستندات، والاستفسارات والمناقشات مع الإدارة والمحامي والخبير البيئي، والهيئات الرقابية بما يمكنه من الحصول على مزيد من أدلة الإثبات لإعادة تقييم الخطر المتلازم وخطر المراجعة وتقييم ذلك على مخاطر عدم الاكتشاف.

-3/1- التقرير: عند إبداء الرأي في صحة وعدالة القوائم المالية يتعين على مراجع الحسابات أن يأخذ في الاعتبار سلامة العرض والقياس وكفاية الإفصاح عن أثر العوامل البيئية على القوائم المالية. وقد حدد معيار المراجعة الدولي رقم ISA(700) تقرير مراجع الحسابات على القوائم، العناصر الأساسية لتقرير مراجع الحسابات كالاتي:

(International Federation of Accountants, IAPC, (700), www.ifac.org)

أ- عنوان التقرير.

ب- الموجه إليهم التقرير.

ت- فقرة افتتاحية أو مقدمة وتتضمن:

- تحديد القوائم المالية التي تم مراجعتها.

- تحديد مسؤولية كل من إدارة الوحدة الاقتصادية ومراجع الحسابات.

ث- فقرة النطاق التي تصف طبيعة عملية المراجعة وتتضمن:

- الإشارة إلى معايير المراجعة الدولية أو المعايير والممارسات المحلية الملائمة.

- وصف العمل الذي قام مراجع الحسابات بأدائه.

ج- فقرة الرأي عن القوائم المالية.

ح- أي متطلبات إلزامية.

خ- تقرير مراجع الحسابات.

د- عنوان مراجع الحسابات.

ذ- تاريخ التقرير.

وأوضحت الدراسة التي قام بها معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز وشملت العديد من مكاتب المراجعة في بريطانيا أنّ هناك اتجاهين للتقرير عن الالتزام البيئي للوحدة الاقتصادية، الاتجاه الأول يطالب

بالتقرير عن الالتزام البيئي للوحدة الاقتصادية في تقرير منفصل، وأوضحت نتائج الدراسة ضعف هذا الاتجاه.

وطالب الاتجاه الثاني، بالتقرير عن الالتزام البيئي ضمن تقرير مراجع الحسابات عن القوائم المالية، وقد كان ذلك هو الاتجاه الغالب .

( Istitute of Chartered Accountants in England and Wales, Op.cit,p5 )

وأيدت دراسة Colbert and Scarbrough الاتجاه الثاني، حيث أوضحت أنه إذا التزم مراجع الحسابات

بمعايير المراجعة المتعارف عليها وثبت له عدم الخروج على المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) وعدم الخروج على القوانين والتشريعات البيئية فإنه يبدي رأياً نظيفاً.

وفي حالة الخروج على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، مثل عدم ملاءمة تقدير الإدارة للالتزام البيئي، أو عدم كفاية الإفصاح البيئي، أو في حالة الخروج على القوانين والتشريعات البيئية، فإن على مراجع الحسابات أن يتحفظ في رأيه أو يبدي رأياً عكسياً من خلال فقرة توضيحية يضيفها للتقرير.

كذلك في حالة وجود قيود على عملية المراجعة، مثل عدم استطاعة مراجع الحسابات جمع أدلة الإثبات الكافية للحكم على سلامة تقدير الإدارة للالتزام البيئي، فإن عليه أن يتحفظ في رأيه أو يمتنع عن إبداء الرأي.

(Janet.Colbert.and.Vriag.Scarbrough,1993,pp29-31)

ويتفق الدارس على أن التقرير عن الالتزام البيئي للوحدة الاقتصادية يكون من خلال إضافة فقرة رابعة توضيحية بتقرير مراجع الحسابات على القوائم المالية.

وتتطلب مراجعة اثر العوامل البيئية على القوائم المالية أن يكون مراجع الحسابات مؤهلاً لتقييم الخطر البيئي للوحدة الاقتصادية حيث يمثل ذلك احد المهارات المتخصصة التي تمكنه من القيام بإجراءات التحقق الأساسية الخاصة بالتقديرات المحاسبية عند مراجعة أثر العوامل البيئية على القوائم المالية. ويرتبط الخطر البيئي على مستوى القوائم المالية بالالتزامات البيئية الناتجة عن انتهاك القوانين والتشريعات البيئية.

ويمثل تقييم الخطر البيئي تحدياً جديداً يواجه مراجع الحسابات، ويتطلب منه تقييم تقديرات الالتزامات

البيئية التي تعدها إدارة الوحدة الاقتصادية. (George Zuber,Chaler Berry, 1992,p44)

وقد تم تصنيف الالتزامات البيئية كآلي: (Martin Bennett, Peter James, 1998, pp117-118)

- الالتزامات الناتجة عن تطبيق القوانين والتشريعات البيئية.
  - الالتزامات الناتجة عن معالجة آثار التلوث الحالية والمستقبلية للوحدة.
  - الالتزامات الناتجة عن الغرامات والجزاءات التي تدفع للجهات العامة، نتيجة عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية.
  - الالتزامات الناتجة عن التعويضات التي تدفع للأشخاص و وحدات القطاع الخاص المتضررة من آثار التلوث.
  - الالتزامات الناتجة عن ما تتحمله الوحدة الاقتصادية نتيجة تدمير الموارد الطبيعية.
- وحدد معيار المراجعة الدولي رقم ISA(540)مراجعة التقديرات المحاسبية، أن أهم إجراءات المراجعة التي يتعين القيام بها عند تقييم التقديرات المحاسبية كآلي:
- ﴿فحص البيانات ودراسة الافتراضات التي تبني على أساسها التقديرات.
- ﴿فحص العمليات الحسابية للتقديرات.

ووفقاً لدراسة Bennett and James فإن أهم الطرق المستخدمة في تقييم الالتزامات البيئية الآتي:

(Martin Bennett, Peter James, Op. cit, pp121-122)

#### 1/2- الطريقة الاكتوارية:

وتتضمن استخدام التحليل الإحصائي للبيانات التاريخية المتعلقة بالتكاليف والالتزامات البيئية والمواقف والأحداث التي تتسبب في حدوثها والعواقب التي تترتب عليها.

#### 2/2- طريقة الأحكام المهنية للخبراء:

وتشمل الاستعانة بالأحكام المهنية للخبراء، كالمهندسين، والفنيين، والمستشارين القانونيين، فعن طريق المهندسين يتم تحديد درجة المخالفة، كمية الانبعاثات، طرق المعالجة، وعن طريق الفنيين يتم تقييم خطورة النفايات وكيفية نقلها والتصرف فيها، وتقييم مدى تأثيرها على البيئة المحيطة، أما عن طريق المستشارين القانونيين يتم تحديد الموقف القانوني للوحدة الاقتصادية حيال التزاماتها البيئية.

#### 3/2- طريقة تحليل القرارات:

وتتضمن تلك الطريقة استخدام شجرة القرارات وتوزيع الاحتمالات في توضيح آراء وأحكام الخبراء البيئيين ودرجة عدم التأكد التي تصاحب تقييم الالتزامات البيئية.

#### 4/2- طريقة النمذجة:

النموذج عبارة عن معادلات وقوانين تحكم تطبيقها، وتعد هذه الطريقة بديلاً أو مكماً لأسلوب

الأحكام المهنية للخبراء، عندما تكون البيانات التاريخية محدودة وغير متاحة، ويتعين أن تكون هناك محاكاة للتكلفة المحتملة الحدوث وفقاً لظروف عدم التأكد التي تصاحبها.

#### 5/2- طريقة المحاكاة:

تستخدم في وصف وتحديد المواقف المستقبلية التي قد ينتج عنها التزامات بيئية، مثل التغير في متطلبات القوانين والتشريعات البيئية، طرق معالجة التلوث، القوانين التي تحكم التعويضات، السياسات العليا ويمكن لطريقة المحاكاة أن تطرح العديد من الاحتمالات، والآراء المختلفة، وقد يتطلب ذلك الاستعانة بأراء الخبراء.

#### ثالثاً: التعليم المهني المستمر والتدريب في مجال المراجعة البيئية:

إذا كان مهنة المراجعة أن تستمر وتعمل على تأصيل موقفها بين المهن الأخرى، فلا بد من تطبيق سياسات التدريب لأجيال المحاسبين والمراجعين بما يتناسب مع التطورات الحديثة والفنية في مجال المحاسبة والمراجعة، الأمر الذي يجعل التعليم المهني المستمر والتدريب في مجال المراجعة البيئية من أهم الأدوات المستحدثة للمراجعة البيئية، وذلك من خلال برامج التعليم المهني المستمر وبرامج التدريب التي تتناول أهم التطورات في معايير المراجعة والمحاسبة الدولية والمحلية التي تعكس أثر العوامل البيئية على إعداد ومراجعة القوائم المالية، وكذلك أهم التطبيقات والمشاكل التي يقابلها مراجع الحسابات في هذا المجال ومنها: الاعتراف والقياس والإفصاح عن الأصول والالتزامات البيئية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمحلية وانعكاس ذلك على تقريره، تقدير خطر المراجعة متضمناً الخطر البيئي، استخدام نتائج المراجعة البيئية لهدف مراجعة القوائم المالية. (محمد الهواوي، 1995، ص27)

ويتطلب ذلك أن تقوم الجهات المعنية بمهنة المحاسبة والمراجعة بالتعاون مع أقسام المحاسبة بالجامعات في إعداد برامج ودورات لمراجعي الحسابات تتناول أهم التطبيقات والمشاكل الخاصة بمراجعة أثر العوامل البيئية على القوائم المالية.

#### رابعاً- الاستعانة بالخبراء في مختلف التخصصات:

وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم ISA(620) استخدام عمل خبير، فإن مراجع الحسابات لا يتوقع منه أن يكون لديه خبرة كافية في مجالات أخرى بجانب المحاسبة والمراجعة. ويمثل عمل الخبير الفني أحد أدلة الإثبات الهامة، حيث يمكن للخبير الفني أن يقدم خبراته في مجالات تحديد المعايير الملائمة للوحدة الاقتصادية أو القابلة للتطبيق على الوحدة الاقتصادية، تحديد الانتهاكات البيئية، تحديد آثار الانتهاكات البيئية.

ويرى الدارس أن مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى خاصة المتعاقد مع مكاتب المحاسبة والمراجعة الدولية الكبرى (الخمسة الكبار) يمكن لها إنشاء إدارات مستقلة لتقديم الاستشارات البيئية، أما المكاتب المتوسطة والصغيرة الحجم فيمكن لها الاستعانة بالخبراء البيئيين عن طريق التعاقد مع مكاتب الاستشارات البيئية والفنية المعتمدة وذلك مع إعمال معيار المراجعة الدولي رقم ISA (620) استخدام عمل خبير.

#### خامساً: توافر نظام للمعلومات البيئية:

يهدف نظام المعلومات البيئية إلى توفير الأسس العلمية والعملية اللازمة للقياس والتقارير عن الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية، ويمثل أداة مهمة لتوفير البيانات البيئية اللازمة للقيام بالاتجاهات المعاصرة للمراجعة البيئية.

ويرى البعض أن نظام المعلومات البيئية هو سلسلة من المهام والسجلات والأدوات تعمل على توليد وتوثيق وتشغيل البيانات البيئية بغرض توفير المعلومات البيئية اللازمة لاتخاذ القرارات وتحديد المسؤولية. وعند مراجعة أثر العوامل البيئية على القوائم المالية، تبرز أهمية وجود نظام معلومات للمحاسبة البيئية يوفر البيانات

المالية اللازمة للقياس والتقارير عن الأثر المالي للأداء البيئي للوحدة الاقتصادية.

(مختار اسماعيل، 1995، ص209، ص220-221)

ويتطلب وجود نظم معلومات للمحاسبة البيئية، إعادة تصميم نظم المعلومات المحاسبية التقليدية لتعكس الحسابات البيئية للوحدة الاقتصادية، بما يمكنها من توليد بيانات مالية، تعمل على تحقيق الإفصاح المناسب عن

المخاطر البيئية للوحدة الاقتصادية وأثرها على البنود المالية الهامة مثل الأصول والالتزامات والأرباح والخسائر الناتجة عن العوامل البيئية. (حسين محمد، 1999، ص751)

سادساً: توافر المعايير المهنية والقانونية والفنية المتعلقة بالبيئة:

#### 1- المعايير المهنية:

أوضحت دراسة David Collison أن مكاتب المراجعة الكبرى بإنجلترا طالبت بمعايير للمراجعة البيئية تتناول أثر الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية على مراجعة القوائم المالية، حيث أن المعايير تحدد مسؤوليات مراجع الحسابات وتلزمه بها، وتحد من وجود فجوة توقعات. بينما طالبت مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة الحجم والتي ليس لديها إدارات مستقلة للاستشارات البيئية بوجود إرشادات توضيحية، تساعد مراجع الحسابات على إدراك أثر الأداء البيئي للوحدة

الاقتصادية على مراجعة القوائم المالية، وأوضحت أن وجود معايير ملزمة للمراجعة البيئية قد تعرض مراجع الحسابات لخطر المقاضاة في حالة عدم توافر التأهيل والخبرة المناسبين. ويرى الدارس أن إصدار لجنة ممارسات المراجعة الدولية القائمة (1010) مراعاة العوامل البيئية عند مراجعة القوائم المالية تعد خطوة فعالة نحو إدراك مراجع الحسابات لأثر العوامل البيئية على مراجعة القوائم المالية.

كما يرى الدارس أيضاً أن توافر المعايير المهنية في مجال المراجعة البيئية، يعد أحد أهم الأدوات المستحدثة للمراجعة البيئية والتي تحكم التعامل مع القضايا في ذلك الشأن، وتمكن من الحكم على الأداء المهني لمراجع الحسابات ومدى بذل العناية المهنية اللازمة.

وعلى مستوى مهنة المحاسبة نجد أن توافر المعايير والإرشادات التي تتناول العرض والقياس والإفصاح عن الأصول والالتزامات من إبداء الرأي في صحة وعدالة القوائم المالية أخذاً في الاعتبار تأثير العوامل البيئية.

## 2- المعايير القانونية:

إن توافر إطار قانوني ينظم الإفصاح البيئي وعملية المراجعة البيئية على المستوى المهني يمثل أحد الأدوات المستحدثة للمراجعة البيئية ويكون ذلك من خلال الآتي:

﴿ تعديل قانون سوق رأس المال ولائحته التنفيذية، بإضافة نماذج للإفصاح البيئي باللائحة التنفيذية، تكون ملزمة للوحدات الاقتصادية. ﴾

﴿ تعديل قانون الشركات بإضافة فقرة تلزم مراجع الحسابات أن يتضمن تقريره فقرة عن الالتزام البيئي للوحدة الاقتصادية، تجعل هناك إلزام لكل من المراجع والمراجع عليه فيما يتعلق بالإفصاح البيئي. ﴾

## 3- المعايير الفنية:

تفرض طبيعة المراجعة البيئية الحاجة إلى وجود معايير فنية، توضح الآتي:

أ - الاشتراطات والمواصفات التي يجب على الوحدة الاقتصادية تنفيذها للقيام بأنشطتها المختلفة والتي يعد انتهاكها مخالفة بيئية.

ب - تحديد أنواع التلوث التي قد تحدثها الوحدة الاقتصادية، والحجم الأمثل للتلوث المسموح به لكل نوع.

ج - طرق معالجة أو إزالة آثار التلوث.

ويتعامل الخبير البيئي مع المعايير الفنية لإصدار تقريره لمراجع الحسابات، بما يجعلها من الأدوات الرئيسية للمراجعة البيئية.

ويرى الدارس أن الأدوات المستحدثة لمراجعة أثر العوامل البيئية على القوائم المالية والتي تم تناولها في هذا المبحث تصلح أيضاً لمراجعة التقرير البيئي كأحد خدمات التأكيد، إذ يجب اتساع مجال المعرفة

المتخصصة لدى مراجع الحسابات في النواحي الفنية والبيئية الخاصة بعمليات التشغيل والعلوم والتكنولوجيا البيئية، وهذا ما أوضحه الإرشاد التعليمي الدولي رقم IEG(9) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، أهمية توافر المعرفة لمراجع الحسابات عن الأنشطة وعمليات التشغيل والطرق الكمية والإحصائية المستخدمة في بيئة الأعمال.

كما يتطلب ذلك من مراجع الحسابات أن يكون لديه معرفة ودراية بإرشادات إعداد التقرير البيئي التي يتضمنها البرنامج البيئي للأمم المتحدة (UNEP) وإرشادات المبادرة العالمية للتقرير (GRI).

كذلك الأمر يتطلب التعليم المهني المستمر والتدريب في مجال المراجعة البيئية وذلك من خلال تطوير برامج التعليم المهني وإعداد البرامج التدريبية لتشمل التطبيقات والمشكلات الخاصة بمراجعة التقرير البيئي كأحد خدمات

التأكيد، والتي تشمل العمل ضمن فريق للمراجعة متعدد التخصصات، تقييم مخاطر الارتباط، ويتطلب ذلك من الهيئات المهنية إعداد برامج للتعليم المهني المستمر والتدريب على المهارات والتطبيقات التي تؤهل مراجع الحسابات للقيام بدوره في هذا النشاط المستحدث.

كما يستلزم مراجعة التقرير البيئي كأحد خدمات التأكيد الاستعانة بالخبراء في مختلف التخصصات، وتوافر نظام للمعلومات البيئية يساعد على تلبية احتياجات المراجعة، على أن يتضمن هذا النظام نظام معلومات عن عمليات التشغيل والإنتاج، بالإضافة إلى نظام معلومات إدارة المخلفات البيئية وكيفية التخلص منها.

بالإضافة إلى ما سبق فإنّ مراجعة التقرير البيئي كأحد خدمات التأكيد تتطلب توافر معايير مهنية، ويعدّ عدم إصدار الهيئات المهنية لمعايير تتناول إعداد ومراجعة التقرير البيئي أحد العقبات الرئيسية نحو قيام مراجع الحسابات بدوره المرتقب في مراجعة التقرير البيئي .

## 1/عموميات حول المؤسسات محل الدراسة:

### سعيدة ENAD SODEOR أولاً: مؤسسة منظفات الغرب وحدة

وحدة ENAD SODEOR سعيدة هي شركة عمومية تقع في المنطقة الصناعية رقم 01 طريق معسكر تتوسط المؤسستين SNPAC و EMIS يبلغ رأسمالها الاجتماعي .00. 257.440.000 دج ، تحتل مساحة تقدر 42079 م<sup>2</sup> (متر مربع) منها 7150 م<sup>2</sup> مربع مغطاة يبلغ عدد عمالها 68 عامل ، تعتمد المؤسسة في أداء وظيفتها على قناتين هما قناة الجملة التي تركز بالدرجة الأولى على الطلبات أما الثانية فهي قناة التوزيع التي تنحصر في رجال البيع وذلك بيع منتجات المؤسسة للزبائن (أصحاب المحلات ) وقد يعتبر النشاط الرئيسي للمؤسسة في إنتاج وتوزيع مواد التنظيف والصيانة وقد يظهر ذلك من خلال الوظائف التالية :

- توسيع وتطوير نشاطات التوزيع لتحقيق أهداف المؤسسة
- استخدام القوة البيعية لتلبية حاجات المستهلكين من خلال بيع المنتجات بسعر مناسب وبخدمات جيدة .
- إن وحدة المؤسسة الصناعية التجارية يشمل نشاطها الأساسي في إنتاج وتسويق مواد الصيانة وكذلك شراء المواد الأولية وتحويلها إلى منتجات عامة لغرض بيعها .

### ABRAS ثانياً: مؤسسة المواد الكاشطة

هي فرع من مؤسسة ENAVA تأسست سنة 1982م وفي 05 جويلية 1997م في إطار إعادة الهيكلة تخصصت المؤسسة في إنتاج الزجاج والمواد الكاشطة، تتواجد بالمنطقة الصناعية الأولى بسعيدة يقدر رأس مالها ب: 174500000 دج وتبلغ طاقتها الإنتاجية 1230 طن/السنة ويشغل بها حوالي 100 عامل.

### ثالثاً: المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر: S.C.I.S :

تقع شركة الإسمنت بولاية سعيدة-دائرة الحساسنة-تبعد عن ولاية سعيدة ب 20 كلم، هي فرع مستقل من المؤسسة الجهوية للإسمنت ومشتقاتها بالغرب ERCO. تأسست بموجب المرسوم التنفيذي رقم 781/74 بتاريخ 04 نوفمبر 1974 بمبلغ 15 مليار دينار.

### رابعاً: المؤسسة الجزائرية للمياه ADE:

الجزائرية للمياه مؤسسة عمومية وطنية ذات طابع صناعي وتجاري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقبال المالي، نشأت المؤسسة وفقاً للمرسوم التنفيذي رقم 01-101 المؤرخ في 27 محرم 1422 الموافق ل

21 أبريل 2001م، توضع المؤسسة تحت وصاية الوزير المكلف بالموارد المائية، ويوجد مقرها الاجتماعي في مدينة الجزائر.

### خامسا: مؤسسة نפטال SPA:

هي شركة عمومية تابعة لمجموعة سونطراك يتمثل نشاطها الرئيسي في نقل وإنتاج وتوزيع أنواع الوقود أنشئت سنة 1981م وبدأت نشاطها في جانفي 1982م.

### سادسا: مؤسسة نפטال فرع GPL بسعيدة:

هي وحدة توزيع المواد الطاقوية المستخلصة من المحروقات محملة لتمويل ولاية سعيدة ونعامة بمواد الوقود و GPL تأسست في 01 جانفي 1981م تحتوي على مراكز التخزين للوقود والزيوت والمطاط، تقع مؤسسة نפטال

فرع التوزيع بسعيدة في المنطقة الصناعية رقم 01 ويغطي كل الاحتياجات الطاقوية للولايات: سعيدة، البيض والنعامة مهمتها تتمثل في تمويل وتوزيع المواد البترولية.

## دراسة واقع تطبيق المؤسسات محل الدراسة و المدققين الخارجيين للتدقيق البيئي:

### مجتمع و عينة و الدراسة:

**مجتمع الدراسة:** يتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات الاقتصادية و المدققين الخارجيين في ولاية سعيدة حيث يعد أكثر القطاعات التي من الممكن أن تطبق التدقيق البيئي.

**عينة الدراسة:** وجهة إلى 16 مدقق داخلي لستة مؤسسات محل الدراسة ذات طابع صناعي و 4 إلى المدققين الخارجيين وذلك من أجل جمع البيانات و تمثلت هذه المؤسسات في:

مؤسسة المواد الكاشطة ABRAS، مؤسسة منظفات الغرب ENAD، مؤسسة نפטال فرع التسويق GPL، الجمع الصناعي لإسمنت الجزائر S.C.I.S، الجزائرية لمياه ADE، مؤسسة نפטال SPA.

### منهجية الدراسة:

من خلال هذه الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي أين وظفنا مفاهيم الإحصاء التطبيقي حيث تم صياغة فرضيات الدراسة و وصف الأداة المستعملة في الدراسة، بالإضافة إلى تحليل

عناصر العينة و تحديد التوزيع الذي تتبعه عينة الدراسة بهدف اختبار فرضيات الدراسة باستخدام اختبار ستودنت " t " .

فرضيات الدراسة: تم بناء ثلاث فرضيات:

**الفرضية الأولى:** لا يوجد اهتمام بالتدقيق البيئي عند المدققين الخارجيين و الداخليين في المؤسسات الصناعية محل الدراسة عند مستوى دلالة  $\alpha=0.05$ .

**الفرضية الثانية:** يمكن تطبيق التدقيق البيئي في المؤسسات الصناعية في المؤسسات محل الدراسة عند مستوى دلالة  $\alpha=0.05$ .

**الفرضية الثالثة:** لا يوجد معوقات تمنع تطبيق التدقيق البيئي عند مستوى دلالة  $\alpha=0.05$ .

### أداة الدراسة

تحدد أداة الدراسة الإحصائية التي اعتمدا عليها في الاستبيان الذي تم إعداده على النحو التالي:

- 1- إعداد الاستبانة الأولية من أجل استخدامها في جمع البيانات و المعلومات
- 2- عرض الإستبانة على المشرفة من أجل اختبار مدى ملائمتها لجمع البيانات
- 3- تعديل الإستبانة حسب ما يراه المشرف
- 4- إجراء دراسة اختبارية ميدانية أولية و تعديلها حسب ما يناسب.
- 5- توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة و لقد تم تقسيم الاستبانة إلى جزأين كما يلي:

**-الجزء الأول:** يتكون من البيانات الشخصية لعينة الدراسة و يتكون من 4 أسئلة .

**-الجزء الثاني:** يتناول مدى تطبيق التدقيق البيئي في المؤسسات الاقتصادية و المدققين الخارجيين محل الدراسة بولاية سعيدة حيث تم تقسيمه إلى ثلاث محاور كما يلي:

**1-المحور الأول:** مدى إدراك مدققي الحسابات لضرورة التدقيق البيئي و يتكون من 5 فقرات.

2-المحور الثاني: مدى مساهمة المدققين في حماية البيئة و يتكون من 7 فقرات .

3-المحور الثالث: المعوقات التي تواجه تطبيق التدقيق البيئي في المؤسسات الاقتصادية و يتكون من 9 فقرات .

و قد كانت الإجابات على كل فقرة مكونة من 5 إجابات حسب الدرجة "5" مقياس ليكارت

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
------------	-------	-------	-----------	-----------------

جدول(03-01) : الاستثمارات الموزعة و المستعادة حسب المؤسسات المبحوثة و المدققين الخارجيين:

اسم المؤسسة	الموزعة	المستعادة	النسبة%
مؤسسة نפטال SPA	03	03	15%
المجمع الصناعي لإسمنت الجزائر S.C.I.S	02	02	10%
مؤسسة المواد الكاشطة ABRAS	03	03	15%
مؤسسة منظفات الغرب ENAD	03	03	15%
مؤسسة نפטال فرع التسويق GPL	04	04	20%
الجزائرية لمياه ADE	01	01	5%
المدققين الخارجيين	04	04	20%
المجموع	20	20	100%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات الاستبيان

صدق و ثبات أداة الدراسة:

الفقرات	معامل كرومباخ الفا
21	0,924

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS V.21

- يتضح من خلال الجدول أعلاه أن معامل ألفا كرومباخ للإستبانة ككل بلغ 0,924 وهي قيمة مقبولة و دالة إحصائية أكبر من 0.6 هذا يعني أن الاستبيان يتمتع بدرجة مقبولة من الثبات.

## وصف وتحليل نتائج الدراسة الاحصائية.

### 1- الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المتغيرات الديمغرافية

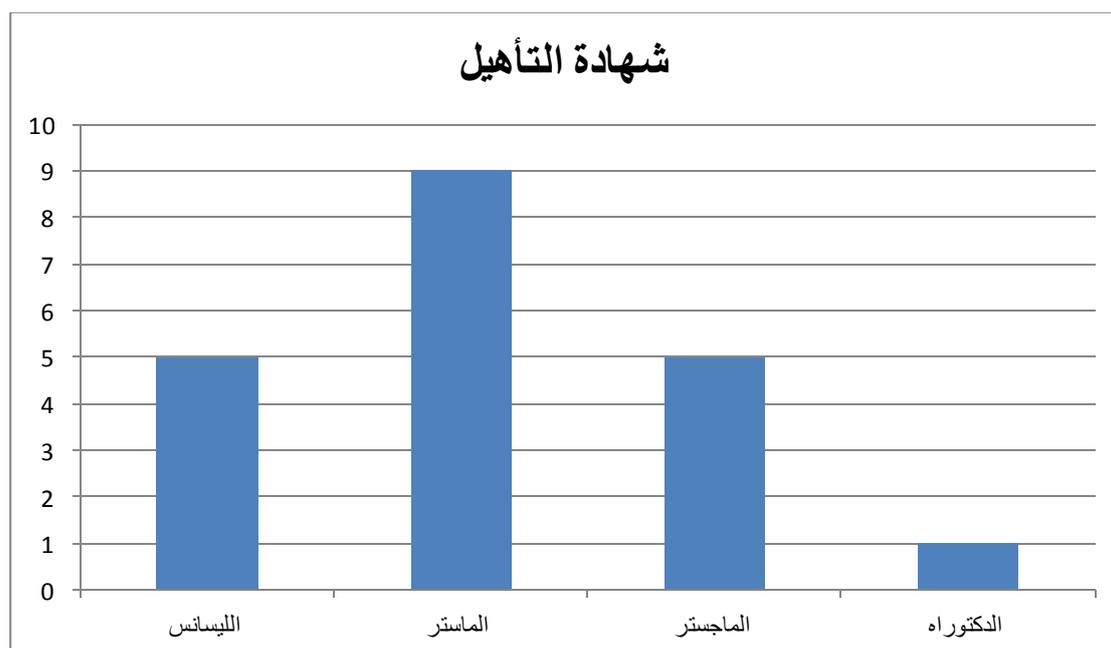
أ- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

الجدول (02-03): يبين توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	05	25.0
ماستر	09	45.0
ماجستير	05	25.0
دكتوراه	01	05.0
المجموع	20	100

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS V.21

الشكل (01-03): مدرج تكراري يبين توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



### المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS V.21

- من خلال الجدول أعلاه يتضح أن غالبية الموظفين المستجوبين هم حاملو لشهادة الماستر حيث بلغت نسبتهم 45 % في حين نجد أن نسبة حاملو شهادة ليسانس و ماجستير بلغت 50% أما الدكتوراه فقد بلغت نسبة 5 %.

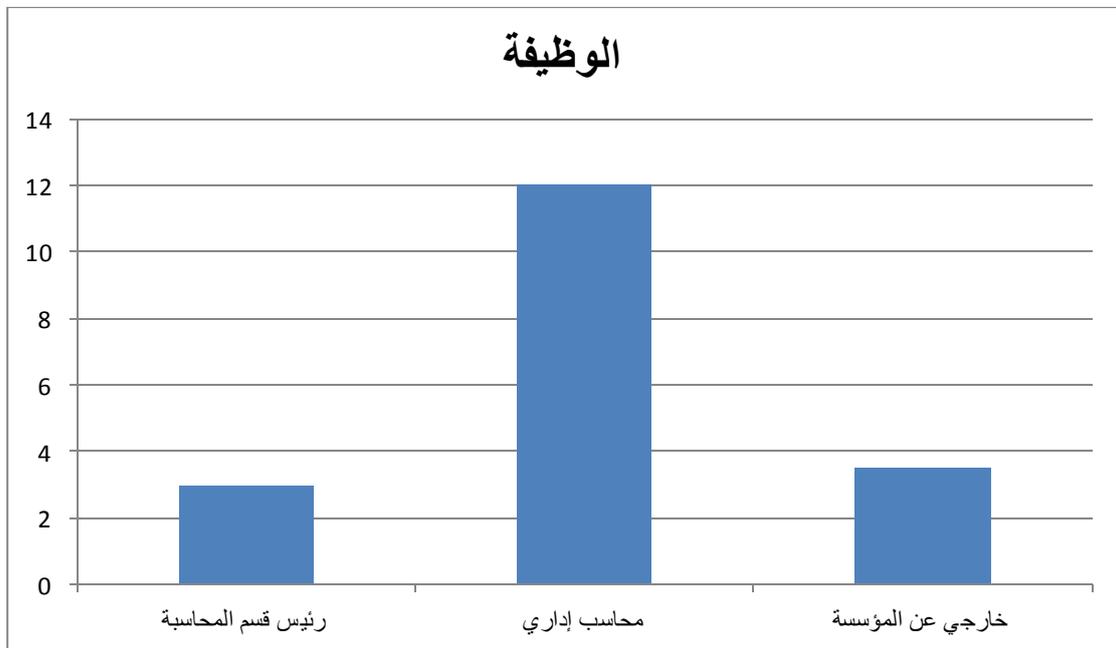
ب-توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة:

الجدول رقم(03-03): يبين توزيع العينة حسب الوظيفة:

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
رئيس قسم المحاسبة	03	15
محاسب إداري	12	60
خارجي عن المؤسسة	05	25
المجموع	20	100

### المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS V.21

الشكل رقم(02-03): مدرج تكراري يبين توزيع العينة حسب الوظيفة



### المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS V.21

- من الجدول أعلاه يتضح لنا بأن فئة المحاسبين الإداريين المستجوبين تفوق باقي الوظائف الأخرى المستجوبة و التي بلغت نسبة 60% حيث تليها فئة الخارجين عن المؤسسة بنسبة 25% وتأتي في الأخير فئة رئيس قسم المحاسبة بنسبة 15%. مما يدل على أن الغالبية العظمى من الموظفين في مصلحة المحاسبة و المالية هم عبارة عن محاسبين إداريين.

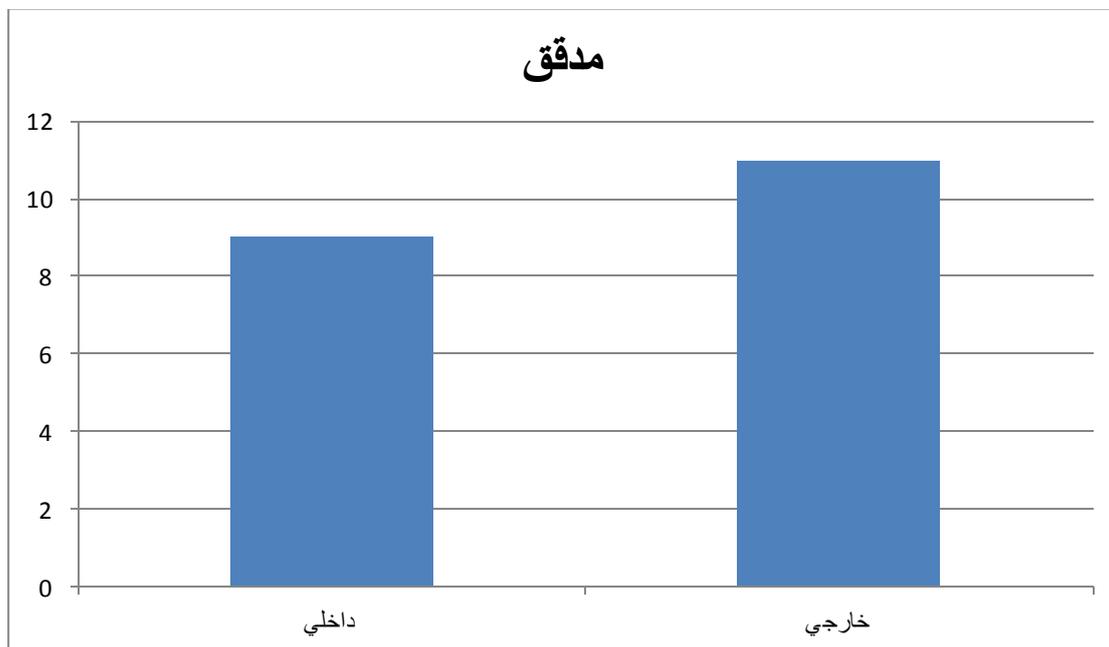
ج -توزيع أفراد العينة حسب نوع المدقق:

الجدول رقم(03-04): يبين توزيع العينة حسب نوع المدقق

المدقق	التكرار	النسبة المئوية
داخلي	09	45
خارجي	11	55
المجموع	20	100

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS V.21

الشكل رقم(03-03): مدرج تكراري يبين توزيع العينة حسب نوع المدقق



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS V.21

- من الجدول أعلاه يتضح أن أقل نسبة كانت للمدققين الداخليين بنسبة 45% و 55% للمدققين الخارجيين .

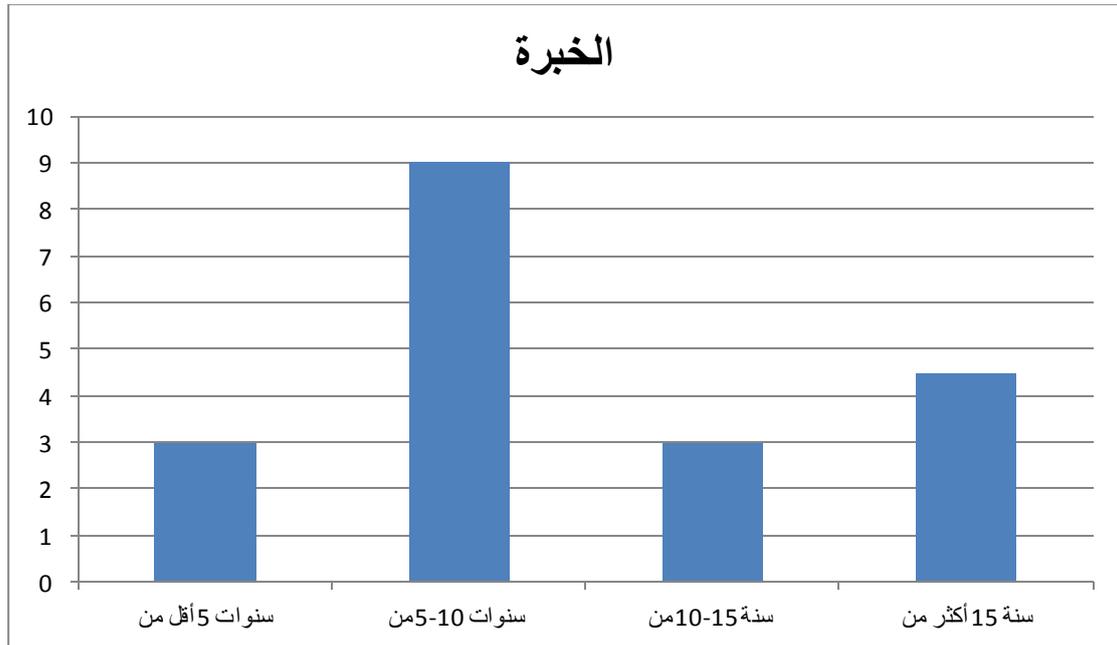
د - توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة:

الجدول رقم (03-05): يبين توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	03	15
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	09	45
من 10 إلى أقل من 15 سنة	03	15
من 15 سنة فأكثر	05	25
المجموع	44	100

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS V.21

الشكل رقم (03-04): مدرج تكراري يبين توزيع العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS V.21

- جاء في توزيع أفراد العينة على شكل 15% أقل من 5 سنوات و نسبة 45% من 5 إلى 10 سنوات , من 10 سنوات إلى 15 سنة بنسبة 15% , 15 سنة فأكثر قد بلغت 25% و عموما نرى أن أغلب الفئة المستجوبة ذات خبرة مهنية لا بأس بها مما يؤدي إلى زيادة مصداقية إجاباتهم على أداة الدراسة.

## تحليل نتائج المحاور :

الجدول رقم (03-06) : تحليل الاتجاه العام لأراء الفئة المستجوبة :

الدرجة الأكثر قبولاً	الانحراف المعياري	المتوسط	فقرات الاستبيان
موافق	1.531	3.15	1- يملك مدققي الحسابات معرفة كافية على التدقيق البيئي وأهميته.
موافق	1.317	3.55	2- مدققي الحسابات على العلم بأن التدقيق البيئي يساهم في معالجة أضرار بيئية
محايد	1.399	3.20	3- يعلم مدققوا الحسابات أن التدقيق البيئي يسهم في رفع سمعة المنشأة
موفق بشدة	1.517	3.75	4- يعرف مدققوا الحسابات أن التدقيق البيئي يؤدي إلى زيادة ربحية المنشأة
موافق	1.3951	3.50	5- يدرك مدققوا الحسابات أن التدقيق البيئي يساهم في الحصول على استثمارات أكبر لضمان استمراريتهما في المستقبل
موافق	1.142	3.60	6- يتخذ المدقق الإجراءات الضرورية خلال عمله للمحافظة على البيئة و حمايتها .
موافق	1.100	3.50	7- التزام المدقق بإجراءات التدقيق البيئي يلزم إدارة المنشأة باتخاذ الإجراءات اللازمة لحماية البيئة .
موفق بشدة	1.433	3.50	8- يقوم المدقق بالإفصاح عن التزام أو عدم التزام المنشأة باتخاذ الإجراءات اللازمة للمحافظة على البيئة .

موافق بشدة	1.170	4.00	9- يفصح المدقق عن سوابق الغرامات أو دعاوي قضائية ضد المنشأة أو مدرائها و التي تتعلق بأمور بيئية.
موافق بشدة	1.273	3.60	10- يقوم المدقق بإصدار تقرير يضمن الإجراءات الخاصة بالمحافظة على البيئة.
موافق	1.317	3.45	11- تلزم الإدارة المدقق بإجراء تدقيق بيئي حول نشاطها.
موافق	1.317	3.55	12- تهتم المؤسسة بالتدقيق البيئي و تعمل على ضرورة إبراز نشاط البيئي في القوائم المالية الخاصة بها.
موافق بشدة	1.257	4.00	13- هناك معرفة لدى مدققي الحسابات بإجراءات التدقيق البيئي.
موافق	1.191	3.55	14- تفصح المؤسسة عن طبيعة نشاطها البيئي.
موافق	1.309	3.65	15- توجد تشريعات و قوانين ملزمة لحتمية تطبيق التدقيق البيئي.
موافق	1.357	3.50	16- يلتزم مدققوا الحسابات بكافة الأساليب الممكنة لتنفيذ إجراءات التدقيق البيئي بكفاءة.
موافق	1.353	3.60	17- هناك دعم من طرف الهيئات المختصة لتكوين مدققين بيئيين.
محايد	1.234	3.55	18- هناك هيئات تهتم بمراقبة مدى تطبيق المؤسسات للتدقيق البيئي.
موافق	1.387	3.35	19- تستفيد المؤسسات الصناعية عند إفصاحها عن نشاطها البيئي على حوافز الحماية البيئية.
موافق	1.152	3.80	20- تفرض غرامات و عقوبات على المؤسسات الصناعية التي لا تقوم بتطبيق التدقيق البيئي.

موافق بشدة	0.999	4.05	21- لا توجد معايير خاصة بالتدقيق البيئي والمحاسبة البيئية.
------------	-------	------	--

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS V.21

### - تحليل الاتجاه العام لأراء الفئة المستجوبة:

يتضح من الجدول السابق أن معظم أراء المستجوبين في المحور الأول حول مدى إدراك مدققي الحسابات لضرورة التدقيق البيئي بموافق ، و هذا يدل على أن موظفي المؤسسات و المدققين الخارجيين محل الدراسة لهم فكرة و لو كانت مبسطة حول ضرورة التدقيق البيئي و كيف يساهم في معالجة أضرار البيئة و زيادة ربحية المؤسسة، أما فيما يخص المحور الثاني حول مدى مساهمة المدققين في حماية البيئة فكانت جل الإجابات بالموافق بشدة لأن المؤسسات محل الدراسة لا تطبق التدقيق البيئي حيث أن المستجوبين يرون أن التزام المدقق بإجراءات التدقيق البيئي هو بدوره يلزم المؤسسة بحماية البيئة ليست عائقا في تطبيق التدقيق البيئي ، و في المحور الأخير استخلصنا مجموعة من المعوقات فكانت معظم الآراء بين الموافقة و موافقة بشدة في عدم تطبيق التدقيق البيئي لعدم وجود حوافز و امتيازات تشجع على تبني التدقيق البيئي.

اختبار التوزيع :

### اختبار التطابق كولمجروف-سمرنوف ( kolmogorov-smirnov Z ) :

يتم استخدام هذا الاختبار للتأكد من التوزيع الذي تتبعه البيانات محل الدراسة, ففي حالة ما إذا كانت تتبع التوزيع الطبيعي يتم استخدام فقط الاختبارات المعلمية أهمها ( test T ), أما إذا كانت عكس ذلك نطبق الاختبارات اللامعلمية.

يتم صياغة الاختبار على النحو التالي :

الجدول رقم (03-07) نتائج اختبار كولمجروف سمرنوف kolmogorov-smirnov : Z

• محاور الدراسة	• كولمجروف-سمرنوف	• القيمة المعنوية sig
-----------------	-------------------	-----------------------

0.012	1.602	المحور الأول
0.506	0.824	المحور الثاني
0.498	0.829	المحور الثالث

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS V.21

### نتائج الاختبار:

تشير نتائج الاختبار أن البيانات الخاصة بمحور الأول للدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي, و ذلك لان مستوى المعنوية sig للمحور الأول هي : 0.012 و هي أصغر من 0.05 مما يؤكد الفرضية البديلة التي تنص على عدم إتباع البيانات المحصل عليها للتوزيع الطبيعي أما المحور الثاني و الثالث يتبعان القانون الطبيعي لأن مستوى المعنوية بلغ على التوالي: 0.506, 0.498 وهي أكبر من 0.05 وعليه سنطبق الإختبارات المعلمية في دراستنا و بالإعتماد على إختبار ستودنت T-test.

### اختبار فرضيات البحث الرئيسية:

أ/إختبار الفرضية الأولى:

بما أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي فلا بدمن استخدام احد الاختبارات اللامعلمية, و من أهم هذه الاختبارات هو اختبار مان ويتني (Mann-whitney). حيث يمكن صياغة الاختبار كالأتي :

H0: لا يوجد إهتمام بالتدقيق البيئي عند المدققين الخارجيين و الداخليين في المؤسسات الصناعية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$

H1: يوجد إهتمام بالتدقيق البيئي عند المدققين الخارجيين و الداخليين في المؤسسات الصناعية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$

الجدول رقم (03-08) يبين نتائج اختبار مان ويتني Mann-whitney

محور الدراسة	قيمة مان - ويتني	القيمة المعنوية sig
المحور الأول	47.500	0.882

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات SPSS V.21

يتضح من نتائج اختبار مان ويتني أن القيمة المعنوية للاختبار بالنسبة لمحور الدراسة الأول هي : 0.882 و هي اكبر من 0.05 وبالتالي سوف نقبل الفرضية المعدومة أنه لا يوجد اهتمام بالتدقيق البيئي عند المدققين الخارجيين و الداخليين في المؤسسات الصناعية .

### ب/ اختبار الفرضية الثانية:

**H0** : لا يمكن تطبيق التدقيق البيئي في المؤسسات الصناعية عند مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$

**H1:** يمكن تطبيق التدقيق البيئي في المؤسسات الصناعية عند مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$

### الجدول (09-03) اختبار T\_test للفرضية الثانية:

	Valeur du test = 3					
	قيمة ستودنت (t)	درجة الحرية	مستوى الدلالة (Sing)	تغير المتوسط	مجال الثقة %95	
					أقل	أكثر
تطبيق التدقيق البيئي	20,985	19	00,00	28,05	25,2523	30,8477

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات SPSS V.21

- بما أن  $0.05 < (Sing = 00,00)$  فإننا نرفض  $H_0$  ونقبل  $H_1$  التي مفادها أن المؤسسات محل الدراسة يمكنها تطبيق التدقيق البيئي عند مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$  .
- حسب الجدول أعلاه فإن المؤسسات محل الدراسة يمكنها تطبيق التدقيق البيئي إلا أنها لا تطبقه لأنه لا يوجد إلزام لتطبيقه من طرف الجهات المعنية.

### ت/ اختبار الفرضية الثالثة:

**H0** : لا يوجد معوقات تمنع تطبيق التدقيق البيئي عند مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$

**H1** : يوجد معوقات تمنع تطبيق التدقيق البيئي عند مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$

الجدول (10-03) اختبار T\_test للفرضية الثالثة:

	Valeur du test = 3					
	قيمة ستودنت (t)	درجة الحرية	مستوى الدلالة (Sing)	تغير المتوسط	مجال الثقة 95%	
					أقل	أكثر
معوقات تطبيق التدقيق البيئي	25,241	19	00,00	32,75	30,0334	35,4657

SPSS V.2 المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات 1

- بما أن  $(Sing = 00,00) < 0.05$  فإننا نرفض  $H_0$  ونقبل  $H_1$  التي مفادها وجود معوقات تمنع تطبيق التدقيق البيئي في المؤسسات محل الدراسة عند مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$
- يبين الجدول أعلاه أن هناك معوقات تعيق تطبيق التدقيق البيئي لأن مدققي الحسابات لديهم معرفة محدودة بإجراءات تطبيق التدقيق البيئي وكذلك بالتشريعات والقوانين البيئية والأساليب الممكنة تطبيقها في المؤسسات الصناعية.

## النتائج:

- \* /توصلت الدراسة بجانبها النظري والتطبيقي إلى مجموعة من النتائج لعل من أهمها:
- 1/عدم وجود دور للمدقق في حماية البيئة، حيث أنه يتضح ذلك من خلال عدم اتخاذ المدقق للإجراءات الضرورية للمحافظة على البيئة كذلك عدم إفصاح المدقق عن سوابق الغرامات أو الدعاوى القضائية ضد المؤسسة.
  - 2/يوجد اهتمام من قبل المدققين بالتدقيق البيئي، إلا أن لا يوجد قانون يلزم القيام بالتدقيق البيئي رغم وجود قانون لحماية البيئة إلا أن هذا القانون لم ينص على أي فقرة تخص التدقيق البيئي، كذلك فرض العقوبات على المؤسسات التي لا تلتزم بالقوانين البيئية من الجهات الحكومية.
  - 3/أثبتت الدراسة الميدانية بأنه ليس هناك اهتمام من قبل إدارة المنشأة في اتخاذ الإجراءات اللازمة بالقوانين التي تساعد على حماية البيئة والمحافظة عليها مما يعني عدم التزام المؤسسة بالتدقيق البيئي الذي يسعى لحماية البيئة.
  - 4/لوحظ من خلال الدراسة الميدانية أنه لا يوجد إلمام كاف لدى المدققين بالإجراءات المستخدمة للتدقيق البيئي بسبب عدم قيام المدققين بمتابعة ما يستجد دولياً من طرق وأساليب لاستخدامها أثناء التدقيق وكذلك عدم وجود قانون يلزم المؤسسات بالقيام بالتدقيق البيئي.
  - 5/أظهرت النتائج أن هناك صعوبات ومعوقات تمنع تطبيق التدقيق البيئي منها:
    - عدم مسك المؤسسة لدفاتر الحسابات الخاصة بآثار أنشطتها على البيئة.
    - عدم اقتناع المدققين بتطبيق التدقيق البيئي في المؤسسات الاقتصادية.
    - عدم وجود خبرات لدى المدققين للقيام بالتدقيق البيئي.
    - عدم وجود قوانين ملزمة للقيام بالتدقيق البيئي.
    - عدم وجود تشريع ملزم للإفصاح عن الأمور البيئية في المؤسسة الاقتصادية.

## التوصيات:

- بناءً على النتائج السابقة نوصي بما يلي:
- 1/ضرورة قيام الحكومة بسن القوانين والتشريعات الملزمة للمؤسسات بالقيام بالتدقيق البيئي.
  - 2/ضرورة قيام الجهات المسؤولة بإعداد معايير خاصة للتدقيق البيئي تلائم البيئة الجزائرية.
  - 3/ضرورة عقد الدورات لتوعية إدارات المؤسسات بأهمية التدقيق البيئي للمؤسسة ولحماية البيئة والموارد الوطنية.
- \* وذلك لاتخاذ السبل الكفيلة لقيام المدققين بمهامهم وإجراءاتهم للمحافظة على البيئة وحمايتها. كذلك أهمية التدقيق البيئي ومساهمته في رفع سمعة المنشأة وجذب الاستثمارات.

4/ ضرورة تحفيز المؤسسات للقيام بالتدقيق البيئي عن طريق إعفاءات ضريبية تقدمها الحكومة للمؤسسات التي لا تقوم بتلويث البيئة.

5/ ضرورة الاستفادة من خبرات الدول المتقدمة وخاصة الملتزمة بالتدقيق البيئي في مجال إعداد معايير خاصة للتدقيق البيئي والتعرف على كيفية وإجراءات التدقيق.

6/ ضرورة تطوير نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات حتى يكون نظام وقاية لعدم القيام بالتجاوزات التي تؤدي إلى الإضرار بالبيئة.

## الاقتراحات:

الموضوع يبقى مجال للبحث لشساعته لكن يمكننا أن نقترح بعض النقاط التي قد تكون مواضيع بحث مستقبلية:

1/ التدقيق البيئي ودوره في التنمية المستدامة.

2/ التدقيق البيئي -دراسة مقارنة مع دول عربية وأجنبية-.

3/ التركيز وتسليط الضوء على معوقات تطبيق التدقيق البيئي في الجزائر وكيفية التخلص منها.

4/ أثر تطبيق التدقيق البيئي على قيمة وسمعة وزيادة ربحية المؤسسة.

## قائمة المراجع

قائمة المراجع باللغة العربية:

### 1-الكتب:

- 1) لطفني, أمين السيد أحمد, معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقبي الحسابات, دار النهضة العربية القاهرة, 1997م.
- 2) د. محمد صلاح الدين عباس, نظم الإدارة البيئية والمواصفات القياسية العالمية إيزو 14000, دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع, 1998م.
- 3) الأوتكتناد, المنهاج الدولي الذي أقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية والأوتكتناد, مفاهيم التدقيق المتقدمة, المجمع العربي للمحاسبين القانونية, 2001م.
- 4) أرينز ولوبك, المراجعة-مدخل متكامل-, ترجمة: محمد عبد القادر الديسطي, دار المريخ, المملكة العربية السعودية, 2002م.
- 5) الشرع, مجيد حاسم, المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الاسلامية, دار وائل للنشر, عمان, 2002م.
- 6) شعيب شنوف, محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية, الجزء الأول, مكتبة الشركة الجزائرية بودواو, الجزائر, 2008م.
- 7) يوسف حجيم, الطائي, نظم إدارة الجودة في المنظمات الإنتاجية والخدمية, دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع, الأردن, 2008م.
- 8) أحمد حلمي جمعة, الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد, سلسلة الكتب التعليمية-الكتاب الرابع- دار النشر: دار الصفاء للنشر والتوزيع, عمان, الطبعة الأولى, 1430هـ-2009م.

## 2- البحوث والدراسات :

9) الحمداني, خليل ابراهيم, القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف الاجتماعية في القوائم المالية بالتطبيق على المنشأة العامة للإسمنت الشمالية, رسالة ماجستير في المحاسبة, كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل العراق, سنة 1990م.

10) محمد نصر الهواري, سياسات المراجعة والرقابة الداخلية الإطار والممارسة العلمية مكتب الشباب, 1995م.

11) ميسر ابراهيم أحمد, تدقيق الأداء البيئي في الشركات الصناعية العربية وأثره في تقليل المخاطر البيئية, 2001م.

12) عادل عبد الرزاق عبد الرشيد, نظام الإدارة البيئية و المواصفات البيئية 14000, الشارقة, جامعة الدول العربية, 2005م.

13) حوشين رضوان, الوسائل القانونية لحماية البيئة ودور القاضي في تطبيقها, مذكرة التخرج لنيل إجازة المدرسة العليا للقضاء, المدرسة العليا للقضاء, الجزائر, 2006م.

14) عبد اللطيف عامر, طالبي رياض, دور معايير التقييس ال ISO في توجيه السلوك البيئي في المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة لشركة الإسمنت بعين الكبيرة, 2007م.

15) يحيى وناس, الآليات القانونية لحماية البيئة في الجزائر, رسالة دكتوراه في القانون العام, جامعة أبو بكر بلقايد, تلمسان, الجزائر, 2007م.

16) خليل ابراهيم رجب, زياد هاشم يحيى, دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنها, 2009م.

17) معراج هواري, قياس ادراك واتجاه مراجعي الحسابات نحو تطبيق مفهوم التدقيق الاجتماعي دراسة عينة من مراجعي الحسابات بالجزائر, 2010م.

18) منصف ملوك, أثر إشهاد الجودة على أداء المؤسسات الجزائرية حالة المواصفة (2000) ISO 9001, دراسة احصائية بالمؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة, 2010م.

19) زياد هاشم السقا, متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما GAAS, سنة 2010م.

20) أحمد فرغلي حسن, البيئة والتنمية المستدامة, الإطار المعرفي و التقييم المحاسبي, مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث, كلية الهندسة جامعة القاهرة, 2011/06/30.

21) التميمي, هادي, معايير التدقيق, كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية, الجامعة الأردنية, بدون سنة النشر.

### 3-المجلات والجرائد:

22) الجريدة الرسمية, المادة الثانية من المرسوم رقم 97-263 المؤرخ في 3 صفر 1400 الموافق ل 22 ديسمبر 1979م يتضمن تحديد صلاحيات كاتب الدولة للغابات والتشجير, العدد 52 الصادر في 6 صفر 1400 الموافق ل 25 ديسمبر 1979م, السنة السادسة عشر.

23) الجريدة الرسمية, المادة الأولى من المرسوم رقم 81-49 المؤرخ في 15 جمادى الأولى 1401 الموافق ل 21 مارس 1981 يحدد صلاحيات كاتب الدولة للغابات واستصلاح الأراضي, العدد 12 الصادر في 18 جمادى الأولى 1401 الموافق ل 24 مارس 1981م السنة الثامنة عشر.

24) الجريدة الرسمية, المادة الأولى من القانون رقم 83-03 المؤرخ في 22 ربيع الثاني 1403 الموافق ل 05 فبراير 1983 يتعلق بحماية البيئة, العدد 6 الصادر بتاريخ 25 ربيع الثاني الموافق ل 08 فبراير 1983 السنة العشرون.

25) مختار إسماعيل أبو شعيشع, مراجعة البعد البيئي للوحدة الاقتصادية, إطار مقترح, المجلة المصرية للدراسات التجارية, المجلد التاسع عشر, العدد الثاني, 1995.

26) العرافي, صالح, المحاسبة البيئية من أجل التنمية المستدامة, مجلة التعاون الاقتصادي, 1997م.

27) التكريتي, إسماعيل يحيى, الراوي, ساطع محمد, الشعباني, صالح إبراهيم, معايير تحديد التكاليف البيئية بالتطبيق على الشركة العامة للإسمنت الشمالية, مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية, جامعة بغداد, المجلد 6, عدد خاص بمناسبة نهاية الألفية الثانية, 1998م.

28) عبد الرحيم, مختار محمود, الرقابة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات دراسة مقارنة لمدخل استخدام الحاسوب في إعداد الحسابات, مجلة الرقابة المالية, العدد 33 تونس, 1998م.

(29) نور, عبد الناصر, المحاسبة البيئية وأثرها على الإنتاجية, مجلة المحاسب القانوني العربي, العدد 119, سنة 1999م.

(30) الجريدة الرسمية, المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 01-09 المؤرخ في 12 شوال 1421 الموافق ل 07 يناير 2001 يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة تهيئة الإقليم والبيئة, العدد 4 الصادر في 19 شوال 1421 الموافق ل 14 يناير 2001, السنة الثامنة والثلاثون.

(31) الجريدة الرسمية, المادة 59 من القانون رقم 01-20 المؤرخ في 27 رمضان 1422 الموافق ل 12 ديسمبر 2001, يتعلق بتهيئة الإقليم.

(32) الجريدة الرسمية, المادة 35 من القانون رقم 03-10 المؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1424 الموافق ل 19 يوليو 2003م, يتعلق بحماية البيئة في إطار التنمية المستدامة, العدد 43 الصادر في 20 جمادى الأولى 1424 الموافق ل 20 يوليو 2003, السنة الأربعون.

(33) السقا, زياد هاشم والشعباني, صالح ابراهيم والطائي, ناظم حسن, تأثير استخدام الحاسوب في عمل نظم المعلومات المحاسبية على معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً, مجلة بحوث مستقبلية, العدد 14, كلية الحدباء جامعة الموصل, العراق, 2005م.

(34) جودي محمد رمزي, إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية, أبحاث اقتصادية وإدارية-العدد 6, ديسمبر 2009م.

(35) فروحات حدة, استراتيجيات المؤسسات المالية في تمويل المشاريع البيئية من أجل تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر, مجلة الباحث, العدد رقم 07, 2010م.

(36) الموسوعة الدولية للمعرفة من أجل التنمية المستدامة, المجلد 2.

(37) معايير التدقيق الدولية.

قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

## 1-Livres:

1) Martin Bennett and Peter James, The Green boton line: Envirinmental Accounting for management, current practice and future trends, Green Leaf.(publishing), 1998.

## **2-Recherches et Etudes:**

- 2) Jackson Suzan, The ISO14000 Implementation Guide: Ceating an Integrated Management system, 1970.
- 3) Candau.P, L'audit social méthodes et techniques pour un management efficace, Vuibert, Paris, 1985.
- 4) Mukberjee et Babshkar, The Dvelopment of Audit programmes, 1990.
- 5) George Zuber and Charler Berry, Assessing Environmental Risk, Journal of Accountancy, March 1992.
- 6) Peretti.J.M, Ressources humaines et gestion du personnel, Educapole gestion, 1994.
- 7) M. C. Mullen, D. A, Raghumandan.k and Rama.D. V, Accounting Horizons, USA, December 1996.
- 8) Alexander and Chr, The correct obstacle to discovres the dangers and correct them, 2000.
- 9) Fromand B, Du manuel qualité au manuel de management: l'outil stratégique. AFNOR. Paris, 2001.
- 10) Sanchirico and others, Politique experimental evaluation for the organisation to protect the environnement for the audit environnemental, 2004.
- 11) Baradati, L'Audit environnemental intégré, **2006**.

12) Pretti.J.M, Audit social, apprentissage stratégique des pratique de GRH et responsabilité social.<http://www.luxias.lu>,2006.

13) Starfford, Application officielle et obligatoire de l'audit environnemental,2006.

14) John stans and Maarten Siebel, Environmental management system,purpose and benefits of an EMS,UNESCO,IHE,Delft Netherlands,2009

15) John Collier, Op.cit,

### **3– Magasines et Journaux:**

16) Janet Collert and Vriag Scarbrough, Ennvironmental Issues in a financial audit:which professional standards Apply?,Managerial Auditing Journal, Vol8 n°5,1993.

17) Zabihollah Razaee,ISO 14000, The International Auditor, Vol53 ,n°5,1996.

18) The Institute of Charetred Accountants in England and Wales.

19) International Federation of Accountants,IAPC,Statement (1010)the Consideration of Environmental Matters in the Audit of Financial Statement.

20) International Federation of Accountants,IEG(9) Prequalifiication Education,Assessment of Professional.

21) International Federation of Accountants,IAPC,ISA(700), The Auditors Reports on financial statement,para5,[www.ifac.org](http://www.ifac.org)

### **4–Sites Internet:**

22) <http://www.mcinet.gov.ma/SNIMA/web-fr/service/Training/AET9907F>,2009.

23) [www.infotechaccountants.com](http://www.infotechaccountants.com)

## **Résumé:**

SAHLA, CHIEKH, 2015 "L'Audite Environnemental dans le system comptabilité et financier"

Cette étude a comme but de savoir comment appliquer Audite environnemental dans le system comptabilité et financier au niveau des entreprises déjà citées.

Et afin d'atteindre les objectifs de l'étude nous avons élaboré un questionnaire qui a été distribué aux auditeurs internes des entreprises citées, et les auditeurs externes et nous avons fait l'analyse en fonction de SPSS programme et à la fin nous avons pu arrivé a un ensemble de résultats, parmi lesquels:

1/L'Auditeur n'a aucun rôle pour protéger l'environnement ainsi il ne peut déclarer des amendes ou des procès judiciaires contre les entreprises.

2/Il y a une loi qui parle de la protection de l'environnement mais aucune note ne la prouve sur l'audite environnemental et ses châtiments malgré la présence des auditeurs intéressés.

3/Etude de cas a prouvé que les entreprises ne sont pas intéressées à l'audite environnemental qui protège l'environnement.

4/D'après l'étude de cas on a remarqué que les auditeurs ne

