



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة بلحاج بوشعيب - عين تموشنت -
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير
قسم علوم المالية و المحاسبة
تخصص محاسبة وجباية معمقة
مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر 2

بعنوان

التدقيق البيئي كأداة لتحسين جودة الإفصاح عن المعلومات البيئية في المؤسسة

تحت إشراف الأستاذ:

- بوغازي إسماعيل

من عداد الطالبتين :

- برحائل أسية

- بوحميدة فاطمة أسماء

السنة الجامعية: 2020م/2021م.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(قالوا سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا إنك أنت العليم الحكيم)

سورة البقرة : 32

(و قال رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي

و علي والديو أن أعمل صالحا ترضاه و ادخليني

برحمتك في عبادك الصالحين) . سورة البقره : 19

(و يرفع الله الذين آمنوا و الذين أوتوا العلم درجات

و الله بما تعملون خبير) سورة المجادلة : 11

دعاء

" اللهم لا سهل إلا ما جعلته سهلا إنك إن شئت جعلت الحزن سهلا "

شكر و عرفان

بسم الله و الحمد لله على و جيز نعمه و جليل قسده و الصلاة و السلام
على الحبيب المصطفى

اللهم لك الحمد حتى ترضى و لك الحمد إذا رضيت و لك الحمد بعد
الرضى .

كلماتنا و آيات عرفاننا بالجميل

الحمد لله الذي وهبنا نعمة العقل التي أثارت دربتنا نحو طريق العلم،
و حطمت عبودية الجهل و الظلام و قادتنا لاكتشاف آياته في الأفق و
ميّزتنا تفضيلاً عن بقية خلقه.

بعد انجاز هذا البحث المتواضع

نتقد بالشكر الجزيل و العرفان الجميل إلى كل من قدم لنا يد

المساعدة من قريب و من بعيد لإتمام هذا العمل و بادئ ذي بدء نوجه
شكرنا الخاص إلى كل اساتذتنا من الابتدائي إلى ما بعد التدرج الذي و
دونا أن نسجد لهم لقدسية علمهم و قويم عملهم لو لم يكن السجود لغيره
سبحانه و تعالى .

كما نقدم شكرنا الخاص لأستاذنا المشرف " بوغازي إسماعيل " الذي

منحنا الثقة و الثبات بفضل دقيق توجيهاته و صواب نقده و ملاحظته.

كما لا ننسى كل موظفي جامعة عين تموشنت و أخيراً نتوجه بالشكر

الجزيل إلى كل من منحنا يد المساعدة في انجاز عملنا هذا

" إلى كل هؤلاء شكراً و ألفه شكر "

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إهداء

إلى والدي العزيزين الذين لم يبخلوا عني طيلة حياتي

إلى إخوتي و أخواتي

إلى المؤثرين الذين علموني في كافة مراحل دراستي

إلى كل أصدقائي

إلى كل من شجعني و اخذ بيدي بشكل مباشر أو غير مباشر

إلى الذي رافقني في انجاز هذا العمل و أشكره جزيل الشكر

إلى كل الأقارب من بعيد و قريب

إلى كل هؤلاء أهديتهم أسمى ما تجود به نفس لنفس و روح لروح

محبة أزلية .

"برحمة أسية"

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إِهْدَاء

قال الله تعالى بعد بسم الله الرحمن الرحيم :

"ربنا لا تزغ قلوبنا بعد إذ هديتنا و هب لنا من لدنك رحمة إنك أنته الوهاب "

- الآية 8 من سورة آل عمران -

الحمد لله خالق الأنوار و جاعل الليل و النهار ثم الصلاة و السلام على النبي محمد سيدنا المختار .

بأسمى معاني الحب و الوفاء أهدي هذا العمل المتواضع إلى من قال الله في حقهما

(و لا تقتل لهما أنفس و لاتنهرهما و قل لهما قولاً كريماً)

فبفضل دعواتها و رضاها مهدت لي الكثير من الصعاب :

إلى أمي العزيزة أطال الله في عمرها

إلى والدي الذي كان لي سندا طوال الحياة

إلى إخوتي و أخواتي أتمنى لهم حياة سعيد مليئة بالأفراح

إلى كل الأهل و الأقارب من قريب و من بعيد

إلى كل رفقاء الدرب الذين كانوا بمثابة إخوتي و زملائي و زميلاتي

و أصدقائي الاعزاء .

إلى كل الأساتذة الكرام الذين قاموا بتعليمي من الابتدائي إلى

التعليم العالي إلى كل الذين يعرفونني و سقط قلبي سهوا عن ذكرهم

و أتقدم بشكري الخالص و عظيم الامتنان إلى كل من ساعدني على

انجاز هذه المذكرة خاصة :

الأستاذ المشرف " بوغازي إسماعيل "

و أولا الشكر لله و أخيرا الشكر لله وحده

" بوحميذة فاطمة أسماء "

خطة البحث

مقدمة:

الفصل الأول: الأدبيات النظرية و الدراسات السابقة

* المبحث الأول:التدقيق البيئي

- مطلب 01: مفهوم التدقيق البيئي (تعريف , أهمية , أهداف)
- مطلب 02: أنواع التدقيق البيئي
- مطلب 03: متطلبات التدقيق البيئي

* المبحث الثاني:الإفصاح عن المعلومات البيئية و جودتها

- مطلب 01: مفهوم الإفصاح (تعريف , أهمية , أنواع ,أهداف)
- مطلب 02: أسباب التوجه نحو الإفصاح البيئي
- مطلب 03: متطلبات تحقيق جودة المعلومات المالية البيئية

* المبحث الثاني:الدراسات السابقة

- مطلب 01: الدراسات باللغة العربية
- مطلب 02: الدراسات باللغة الأجنبية
- مطلب 03: دراسة مقارنة و موقع الدراسة من الدراسات السابقة

الفصل الثاني: دراسة ميدانية

* المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

- مطلب 01: إعداد الاستبيان
- مطلب 02: عينة الدراسة
- مطلب 03: تحليل البيانات الديمغرافية

* المبحث الثاني : اختبارات حول الاستبيان

➤ مطلب 01: اختبار صدق الاتساق الداخلي

➤ مطلب 02: اختبار ثبات الاستبيان

* المبحث الثالث: عرض نتائج الإجابات واختبار الفرضيات

➤ مطلب 01: نتائج تحليل البيانات لإجابات أفراد العينة

➤ مطلب 02: معايير قراءة نتائج اختبار الفرضيات

➤ مطلب 03: اختبار الفرضيات

المخلص

أدى نمو و توسع المؤسسات إلى تزايد اهتمامات المؤسسة بالحفاظ على البيئة وفي هذا الإطار برزت الحاجة للتدقيق البيئي و الإفصاح عنه و الذي يهدف إلى جمع و تحليل البيانات و تقييم المعلومات البيئية

حيث استخلصنا أن التدقيق البيئي و الإفصاح عنه يعد وسيلة فعالة اتجاه تحقيق المنفعة المنشودة لمختلف أصحاب المصالح و المتمثلة في ضمان بقاء و استمرارية المؤسسة و اتخاذ العديد من القرارات لأصحاب المصالح من خارج المؤسسة و من مختلف المستويات التنظيمية داخل المؤسسة

القديم العالم

المقدمة العامة

أدرك العالم خلال السنوات الأخيرة من القرن العشرين أن برامج التمويل الخاصة بالمجالات الاقتصادية كانت قائمة على هدر الموارد و الثروات الطبيعية التي هي ملك الأجيال الحالية و المستقبلية فضلا عن عدم تحقيق حالة من التجانس بين الجانب الاقتصادي و البيئي فبعد التطور الهائل الذي عاشه الإنسان ظهرت مشاكل جديدة لم تكن في حسبانها و لم يعرھا اهتمام فبدأ يوضع الحلول الجوهرية و سن القوانين التي تساعد على تدارك هذه المشاكل الخطيرة و منها أهمها التلوث البيئي و من أهم هذه الحلول عملية التدقيق البيئي و الإفصاح عنه التي تساعد على الرقابة المستمرة و تجديد حالة البيئة بصورة دائمة فعملية التدقيق تعد من العمليات الرقابية المهمة فهو فحص منظم و موضوعي و دوري للأداء البيئي بواسطة أفراد متخصصين معا داخل و خارج الوحدة الاقتصادية لتأكيد إن الالتزام بالقوانين و أساسيات الإدارة البيئية و تقييم فعالية البرامج الإجارية و البيئية و تحصيل النتائج التي يتم التوصل إليها إلى الإطارات المهمة بها و عندما تقوم المؤسسة بالإفصاح عن المعلومات البيئية فإنها تزيد من التواصل و تقلل من عدم تأسف المعلومات بحيث يمكن للعملاء و الموردين و المستثمرين و غيرها للوصول إلى المعلومات البيئية مما يسهل عملية اتخاذ القرار.

إشكالية الدراسة

انطلاقا مما سبق يمكن طرح الإشكالية الدراسية وفق السؤال الجوهرى التالي:
ما مدى توجه المؤسسات الاقتصادية نحو خدمات التدقيق البيئي لغرض تحسين الإفصاح المحاسبى ؟

للإجابة على هذا السؤال سيتم التطرق إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية و هي:

أسئلة فرعية

1-هل هناك علاقة بين التدقيق البيئي و الإفصاح عنه ؟

2-هل توجد معالم تطبيق التدقيق في المؤسسات الاقتصادية و الجزائرية ؟

3-هل يؤثر تطبيق التدقيق البيئي على الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات؟

من خلال الاسئلة الفرعية يمكن صياغة الفرضيات التالية :

الفرضيات:

1-وجود علاقة ايجابية حيث يؤثر الإفصاح عن التكاليف البيئية ايجابيا في إدارة الخطر

خلال توفير البيانات و المعلومات الأزمة حول الخطر المحقق بالمؤسسة.

2-وجود معالم تطبيق التدقيق البيئي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

3-وجود تأثير لتطبيق التدقيق البيئي على جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات

الاقتصادية الجزائرية.

اهمية الدراسة:

تبرز أهمية البحث من خلال الآتي:

-إن التدقيق البيئي سوف يساهم في خلق معلومات بيئية تعد ضرورية لصناع القرارات.

-الإفصاح عن المعلومات البيئية يمثل حاجة ملحة للمجتمع بشكل عام و المتعاملون

مع المؤسسة بوجه خاص.

- تتزايد أهمية التدقيق البيئي في المؤسسات لما لها من اثر على السير العمل و تحقيق

الأهداف من خلال تقييم وكفاءة و فعالية الأداء.

أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في معالجة التدقيق البيئي كأداة لتحسين جودة الإفصاح عن المعلومات البيئية في المؤسسة و ذلك من خلال الفحص المنظم للتعاملات بين العمليات التي تقوم بها المؤسسة و بيئتها المحيطة بها و الإفصاح عنها لتمكن أصحاب المصالح للحصول على المعلومات البيئية الأزمة لتخطيط و لرقابة و تقييم الأداء .

منهج الدراسة:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال الاستعانة بمصادر علمية متعلقة بالتدقيق البيئي والإفصاح عنه اما الجانب التطبيقي تم الاعتماد على استبيان و ذلك من خلال معالجتها عن طريق الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

أسباب اختيار الدراسة:

لم يكن اختيارنا لهذه الدراسة صفة و إنما كان نتيجة لعدة اعتبارات منها:

- 1) محاولة تقديم بحث أكاديمي يتناسب مع التخصص .
- 2) رغبتنا في الاطلاع على الموضوع.
- 3) حاجة المؤسسات للتدقيق البيئي و الإفصاح عنه قصد تحقيق فعالية في الأداء.

تقسيمات الدراسة

للإجابة على إشكالية الدراسة و تحقيق أهدافها قسمنا هذا الموضوع الى فصلين كل فصل يتضمن :

الفصل الأول : يتضمن الأدبيات النظرية و الدراسات السابقة ,حيث ينقسم إلى ثلاث

مباحث, التدقيق البيئي ,الإفصاح عن المعلومات البيئية و جودتها,دراسات السابقة

الفصل الثاني : عبارة عن دراسة ميدانية للتدقيق البيئي و الإفصاح عنه,حيث تم توزيع

استبيان على عينة و تحليل الإجابات المتحصل عليها وفق ما ينتج برنامج SPSS من الاختيارات.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية و الدراسات السابقة

المبحث الأول: التدقيق البيئي

البيئة هي الإطار الذي يعيش فيه الإنسان، بما فيها من تربة و ماء وهواء، ويتميز هذا الإطار بالتوازن الطبيعي بين العناصر المكونة له، لكن هذا التوازن قبل تدخل الإنسان بنشاطاته المختلفة التي أحدثت تغيرات جسيمة فيها مما أحدث آثارا بالغة على البيئة كالتلوث وارتفاع درجات الحرارة وتزايد ثقب طبقة الأوزون وغيرها من المشاكل البيئية التي أصبحت تهدد الوجود البشري، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى إعادة النظر في سلوكيات الإنسان ونشاطاته المختلفة الملوثة للبيئة وخاصة منها الاقتصادية . إلزاما عليها تفعيل أدائها البيئي جنبا إلى جنب مع أدائها الاقتصادي وهو ما يترجم أبعاد التنمية المستدامة التي أصبحت اليوم نموذجا تنمويا ومطمحا من المطامح الرئيسة لأي خطة تنموية.

المطلب الأول : مفهوم التدقيق البيئي :

من منطلق تحمل المؤسسات للمسئوليات الاجتماعية والبيئة تجاه المجتمع، وسواء كان تحمل المسؤولية طوعية أو بموجب القانون؛ فقد أصبح من الضروري تبني نظام للمحاسبة البيئية لقياس التكاليف والأصول البيئية والإفصاح عنها وإعداد التقارير البيئية، وبالتالي فقد تبنت بعض المنشآت نظم إدارة بيئية حديثة وأهمها (ISO 1400) لإدارة القضايا البيئية داخل المنشأة. وقد فرض هذا الأمر واقع جديد ومسئوليات جديدة على كل من المنشآت والجهات الرقابية وحتى المنظمات المهنية، تتمثل تلك المسؤوليات في التحقق من صحة مزاعم الإدارة فيما يتعلق بمخرجات المحاسبة البيئية والتحقق من كفاءة وفعالية نظم الإدارة البيئية ومدى التزامها بالقوانين والتشريعات البيئية ومدى مواكبة معايير التدقيق الدولية والتشريعات ذات العلاقة لتلك المسؤوليات ومن هذا المنطلق ظهر التدقيق البيئي ليلبي حاجة الكثير من الأطراف فيما يخص مزاعم الإدارة حول القضايا البيئية المختلفة داخل المنشأة، وسوف نستعرض تاليا بشيء من التفصيل مفهوم التدقيق البيئي من جميع جوانبه.

الأسباب التي أدت إلى ظهور التدقيق البيئي:

بدأ الاهتمام بالتدقيق البيئي مبكرة مع زيادة الوعي البيئي لدى الأفراد والمؤسسات وظهور المنظمات الرسمية وغير الرسمية التي دعت المنشآت للمحافظة على البيئة، الأمر الذي أدى إلى قيام

الحكومات بسن التشريعات والقوانين التي تلزم المنشآت بإتباع سياسات وإجراءات تكفل حماية البيئة من الأضرار التي قد تتسبب بها تلك المنشآت.

فقد انشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين لجنة للمحاسبة عن البيئة عام 1970 والتي من مهامها الاضطلاع بمسئولية تجميع البيانات الخاصة بالبيئة لتوفير البيانات التي تساعد المحاسبين في أداء أعمالهم ، وفي السبعينات من القرن العشرين عقد مؤتمر ستوكهولم في حول حوادث البيئة، وفي فترة الثمانينات بدأت برامج التدقيق البيئي تأخذ مكانها بصورة واسعة وذلك بعد الحادثة التي تعرض لها مصنع المواد الكيماوية في الهند عام 1984.¹ وفي فترة التسعينات قامت شركة (PriceWaterhouse) بإجراء مسح شمل (455) شركة صناعية فكانت النتيجة أن (73%) من هذه الشركات قامت بالتدقيق البيئي.² وهناك العديد من الأسباب التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالتدقيق البيئي لدى العديد من المنشآت بعضها داخلي والآخر خارجي ومن هذه الأسباب:

1. تعريف التدقيق البيئي:

هناك عدة تعاريف للتدقيق البيئي وردت في أدبيات الموضوع تتركز حول مفهوم التدقيق البيئي من جميع جوانبه ومن هذه التعاريف أنه: "يعبر عن التدقيق البيئي بأنه عملية فحص، وتقييم وتحقق من أن المنشأة قد التزمت بالمتطلبات التي تساعد في الحفاظ على البيئة المحيطة من التلوث، ويتم إنجاز مهمة التدقيق البيئي من قبل طرف محايد يقوم بالحصول على الأدلة، وتقييمها للتأكد من عدم قيام المنشأة بارتكاب أعمال تؤثر على البيئة، وتكون مهمة المدقق البيئي الخروج بتقرير مطول يقيم نشاطات المنشأة من حيث تأثيرها على البيئة وتوضيح مقدار الالتزامات المترتبة عليها".³

كذلك فقد تم تعريف التدقيق البيئي بأنه "أداة منظمة بيد الإدارة والتي توثق التقدير الدوري والموضوعي لكيفية قيام نظم الإدارة بتحقيق أهدافها التي تؤدي إلى حماية البيئة وذلك عن طريق

¹ - المطارنة غسان فلاح والبشتاوي سليمان، (2008) دار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة. الطبعة الأولى، ص 119.

² - السعد صالح عبد الرحمن (2007)، المرجعة البيئية في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الإدارة و الإقتصاد، المجلد 21، العدد 1، ص 88.

³ - ناصر يوسف الزعبي و دراغمة ناصر علي ، نحو تطبيق التدقيق البيئي في الأردن، العلوم الإدارية (2006). المجلد 33، ص 2-3.

تسهيل سيطرة إدارة الممارسات البيئية ، وتقييم التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات البيئية المحلية"⁴. كذلك فقد ورد تعريف التدقيق البيئي من قبل وكالة حماية البيئة الأمريكية Environmental Protection Agency (EPA) على أنه: "فحص منظم وموثوق ودوري وموضوعي بواسطة الوحدة الاقتصادية أو جهة خارجية، للتعرف على مدى توافق عمليات التشغيل والممارسات المختلفة، مع المتطلبات القابلة للتطبيق"⁵.

و عرف مكتب المراجع العام النرويجي التدقيق البيئي بأنه: "تقييم منظم للتعرف على مدى سلامة تنفيذ سياسة البيئة والبرامج والمتطلبات بواسطة السلطات العامة وكذلك التأكد من أن الأداء البيئي إنما يتم طبقا لما ينص عليه القانون واللوائح والمواصفات الوطنية والالتزامات الدولية".

ومن وجهة نظر الباحث يمكن القول أن التدقيق البيئي عبارة عن منهج متكامل يتضمن جميع الإجراءات والأنشطة التي تكفل الالتزام بالمتطلبات البيئية التي تفرضها القوانين والتشريعات المحلية والاتفاقيات الدولية، وبما ينسجم مع معايير التدقيق الدولية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، هذا من جهة ومن جهة أخرى التحقق من صحة مزاعم الإدارة حول الالتزامات والتكاليف البيئية وصحة ودقة قياس الأصول المستخدمة لتخفيف التلوث البيئي، والتأكد من سلامة وكفاية الإفصاح عن الأمور البيئية في التقارير المختلفة .

ونلاحظ أن التدقيق البيئي لا يقتصر على دور المدقق الداخلي فقط أو أنه جزء من الهيكل التنظيمي للمنشأة، بل أن هناك تدقيق بيئي خارجي يقوم به فريق مستقل عن إدارة المنشأة يتمثل في مدققي الحسابات الخارجيين أو أجهزة الرقابة العليا الحكومية، ونلاحظ أيضا أن التدقيق البيئي يشمل أنواع التدقيق المختلفة مثل تدقيق الالتزام وتدقيق القوائم المالية والتدقيق التشغيلي .

2. أهمية التدقيق البيئي:

يرتبط بالالتزام بالمتطلبات البيئية في المنشآت عدة قضايا تتمثل في تضارب المصالح أحيانا وتعدد الجهات ذات العلاقة أحيانا أخرى مثل المنشآت والحكومة والمؤسسات المستقلة الداعية لحماية البيئة والأفراد الناشطون في مجال البيئة ؛ كل ذلك أدى إلى زيادة الطلب والشعور بالحاجة الملحة إلى

⁴- ramachandra,T.V (2008) shruti bachamanda "environmental audit of municipal solid waste management, p6

⁵- النصيرات، عادل حسن.(2006)، المجلة الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية، العدد 07. ص 6 .

وجود جهة تتسم بالحياد والموضوعية والمهنية العالية بالإضافة إلى التشريع الداعم والذي يكسب هذه الجهة القدرة على إبداء رأي محايد وصريح حول مدى التزام المنشآت بالمتطلبات اللازمة لحماية البيئة من التلوث الناتج عن نشاطها؛ وفي هذا الصدد لا يوجد أفضل من رأي مدقق الحسابات من خلال التدقيق البيئي الذي يقوم به والذي يبدي فيه رأيه الفني حول مدى التزام المنشأة بالمتطلبات اللازمة لحماية البيئة والتحقق من صحة مزاعم الإدارة حول التكاليف والالتزامات البيئية.

وقد اتجهت العديد من الدول إلى الاهتمام بالتدقيق البيئي لما له من أهمية بالغة في تخفيف الأضرار البيئية والتأكد من التزام المنشآت المختلفة بالمتطلبات البيئية.

كما ظهر ما يعرف بالمستثمر الأخلاقي؛ حيث لم يعد الربح هو معيار التفضيل الوحيد من قبل المستثمرين، وأصبح بعض المستثمرين يفضل توجيه استثماراته إلى الشركات التي لا يترتب على مزاوله أنشطتها حدوث أية أضرار بيئية وتحقق في نفس الوقت عائداً مناسباً، بل يرى بعض هؤلاء أنه توجد علاقة موجبة بين ربح المنشأة وأدائها البيئي على اعتبار أن المنشآت التي تحافظ على البيئة لديها قدرة أكبر على تحقيق أرباح مستقبلية لانخفاض التكاليف البيئية، ولذلك بدأ هؤلاء في المطالبة بضرورة قيام المراجع بفحص المعلومات ذات العلاقة بالبيئة، وأن الأمر يتطلب وجود معايير لهذا النوع من التدقيق.⁶

2.1- القوانين والتشريعات البيئية:

قامت العديد من دول العالم بسن العديد من القوانين والتشريعات على المستويين المحلي والدولي والتي تكفل الحد الأدنى من الالتزام بالمتطلبات البيئية، وبالتالي دعت الحاجة لظهور التدقيق البيئي الذي يعطي الرأي المحايد للجهات المختلفة حول مدى التزام المنشآت بالمتطلبات اللازمة لحماية البيئة، وبالمقابل فإن عدم الالتزام بالمتطلبات اللازمة لحماية البيئة يجعل المنشآت تواجه مخاطر التعرض للعقوبات.

وفي الأردن فقد صدرت تعليمات التدقيق البيئي ضمن الفقرة (د) من المادة (4) في قانون حماية البيئة رقم (52) لعام 2006، كذلك فقد ورد نظام الرقابة والتفتيش البيئي رقم (65) لعام 2009 والمنبثق عن قانون حماية البيئة المشار إليه أعلاه. ويهدف هذا النظام إلى تحقيق ما يلي: الرقابة على المنشآت

⁶- السعد صالح عبد الرحمن (2007)، مجلة جامعة الملك عبد العزيز . كلية الإدارة و الاقتصاد. المجلد 21 ، ص 87.

للتحقق من مدى التزامها بأحكام القانون والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضى أي منهما بما يحد من التلوث البيئي. وتنظيم إجراءات التفتيش البيئي.

2.2- الضغوط من قبل المنظمات وجمعيات حماية البيئة :

تمارس المنظمات غير الحكومية والجمعيات المستقلة ضغوطا مستمرة على المنشآت المختلفة إلى الالتزام بمسئولياتها تجاه البيئة وحمايتها من الأضرار المتخلفة التي يمكن أن تتعرض لها، وتكمن قوة هذه الجماعات في الاتحاد مع بعضها والمشاركة في برامجها، وتسهم هذه المنظمات والجماعات في لفت نظر وسائل الإعلام المختلفة والحكومات على الأضرار البيئية التي يمكن أن تسببها المصانع والشركات المختلفة.

2.3- الوعي البيئي لدى المستثمرين والمساهمين والمستهلكين:

لم يعد الربح هو معيار التفضيل الوحيد من قبل المستثمرين لاختيار المكان الأفضل لرأس المال فقد ظهر ما يعرف بالمستثمر الأخلاقي؛ بحيث أصبح بعض المستثمرين يفضل استثمار أمواله في الشركات التي لا يترتب على مزاولتها أنشطة حدوث أي أضرار بيئية وتحقق في نفس الوقت عائد مناسب، ويرى بعض المستثمرين أن المنشآت التي تحافظ على البيئة لديها القدرة على تحقيق أرباح مستقبلية لانخفاض التكاليف البيئية.⁷ كذلك يرغب الكثير من المستهلكين في الحصول على المنتجات التي لا تسبب أضرار للبيئة.

3. أهداف التدقيق البيئي:

تطور التدقيق البيئي مع تطور أهداف ووسائل التدقيق، بداية من اكتشاف الأخطاء والتلاعب بالبيانات المالية ثم بعد ذلك مراجعة الكفاءة والفعالية، إلى التأكد من عدالة عرض القوائم المالية وفق المبادئ والمعايير المتفق عليها ومنها إجراءات التدقيق البيئي التي تهدف عموما إلى التأكد من مدى التزام المنشآت بالإجراءات والسياسات والمتطلبات اللازمة لحماية البيئة؛ ويتم تحقيق هذا الهدف العام من خلال الأتي:⁸

⁷ - السعد صالح عبد الرحمن (2007)، المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية، المرجع السابق، ص89.

⁸ - محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة البيئية، دار التعليم الجامعي (2012) الإسكندرية، ص 139.

- تقليل المخاطر البيئية المحيطة التي يمكن أن يسببها الأداء البيئي عن طريق ترشيد أداء فريق التدقيق وترشيد القرارات المتعلقة بالبيئة والتي تتخذها الإدارة.
- زيادة فعالية الرقابة على الأداء البيئي مما يساعد على تجنب الأخطار البيئية وإمكانية علاجها في أقرب وقت.
- استنباط معايير وإرشادات مستحدثة للتدقيق البيئي لمختلف الأنشطة والمجالات وتحديد فرص مجالات تحسين الأداء البيئي.
- التأكد من أن الأنشطة والبرامج التي تمارسها المنشأة غير ضارة بالبيئة.
- التحقق من التزام المنشأة بالمتطلبات البيئية والقوانين والتشريعات المتعلقة بالبيئة.
- تسليط الضوء على الممارسات الإيجابية والممارسات السلبية للمنشأة وأثرها على البيئة .
- تقدير المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المنشأة نتيجة التأثيرات السلبية لأنشطتها على البيئة وهو ما يؤثر على قدرة المنشأة على الاستمرار .
- إصدار تقرير عن الوضع البيئي للمنشأة يكون مؤشر للتحقق من مدى إتباعها للإجراءات البيئية السليمة؛ كما قد يكون أداة مناسبة للتخطيط للمستقبل فيما يتعلق بالممارسات البيئية .
- التقرير عن الأموال المنفقة على البرامج والأنشطة البيئية بالقوائم المالية، وكذلك التحقق من كفاية الإفصاح عن الالتزامات المحتملة أو الخسائر الناشئة عن القضايا البيئية.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق البيئي

عرف (جورج دانيال غالي 2004) التدقيق البيئي بأنه: "فحص منظم وموضوعي ودوري للأداء البيئي بواسطة أفراد متخصصين من داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية، للتأكد من الالتزام بالقوانين والسياسات الإدارية البيئية وتقييم فعالية البرامج الإدارية البيئية، وتوصيل النتائج إلى الأطراف المهمة بها".⁹

من التعريف السابق نلاحظ أن مجال التدقيق البيئي واسع ويتسم بطبيعته المركبة فلا يمكن أن نحدد بدقة مجال عمل المدقق الذي يقوم بالتدقيق البيئي وما الذي يقع ضمن اختصاصه، كذلك على من

⁹ - جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية الإسكندرية (2003)، ص 118.

تقع مسئولية التدقيق البيئي هل هي من اختصاص المدقق الداخلي أم المدقق الخارجي أم غيره من الأطراف الأخرى مثل الجهات الحكومية؟

1- التدقيق البيئي من حيث الأهداف، ويقسم إلى:

1.1- تدقيق نظم الإدارة البيئية: Environmental management systems Audit وهنا يجب

على مدقق الحسابات تقييم كفاءة وفعالية نظام الإدارة البيئية المطبق فعلا في المنشأة حيث يشكل تدقيق نظم الإدارة البيئية جزءا هاما من مكونات نظم الإدارة البيئية وكم لاحظنا عند الحديث عن نظم الإدارة البيئية في المبحث السابق.

1.2- تدقيق الالتزام البيئي: Environmental Compliance Audit ويمثل هذا النوع التحقق من

التزام الأداء البيئي داخل الوحدة الاقتصادية بالسياسات الموضوعية والقوانين والتشريعات والأنظمة المحددة لمتطلبات هذا الأداء، كما أن مراجعة الالتزام تعتبر أكثر صور المراجعات البيئية خاصة في المجالات الصناعية

ويعتبر هذا النوع من أكثر أنواع التدقيق البيئي شيوعا، ويتضمن الإجراءات التالية:

أ- التقييم الأولي:

ويتم في هذه المرحلة دراسة سلوك المنشأة البيئي الخاضعة للتدقيق، ويقوم المحقق بالتعرف على المخاطر البيئية المحتملة ونتائجها المتوقعة.

ب- الفحص الفني والتفصيلي للتأكد من مصداقية التقارير البيئية:

يتم التركيز في هذه المرحلة على التأكد من كفاية الإفصاح عن التأثيرات البيئية للمنشأة في القوائم المالية، وتحديد مدى ملائمة ومصداقية التقارير البيئية التي تعدها المنشأة، وتعتمد هذه المرحلة أساسا على قيام المدقق بزيارات ميدانية للموقع وإجراء مقابلات مع المدراء والعاملين والقيام بالاستفسارات الملائمة، وتتميز هذه المرحلة بأنها فنية وتفصيلية؛ حيث تركز على العمليات والأنشطة ذات التأثير

البيئي، كما يتم فيها فحص فني للنفايات الخطرة وفحص قوائم الأمان ونظم الرقابة المرتبطة بحماية البيئة ومدى التزام المنشأة بها.¹⁰

ج- الفحص البيئي للمواقع وتفسير النتائج:

في هذه المرحلة يتم العمل على تقييم الموقع، وذلك بناء على نتائج المرحلتين السابقتين عند وجود احتمال مخاطر بيئية عن طريق المنشأة، بحيث يتم عمل اختبارات تفصيلية وتحليل مكونات البيئة وتقييم وتفسير النتائج.

2. تدقيق نقل الملكية: Property Transfer Audit تتضمن إجراءات نقل الملكية وتقييمات نقل

الممتلكات والتدقيق طبقا للعرف والإجراءات المتعارف عليها في هذا المجال؛ ويعد مثل هذا التدقيق خدمة لإدارة المخاطر بالنسبة للبنوك ومشتري الأراضي ومؤسسات الائتمان أو الإقراض، وتتم هذه المرحلة من خلال الخطوات التالية:

أ- فحص سجلات الأصول الثابتة.

ب- اختبار التلوث الفعلي المحتمل في تلك الأصول.

ج- تحديد مقدار وحجم التلوث ونطاقه وتكاليف إزالته.

3. تدقيق المعالجة والتخزين والتصرف في مستلزمات الإنتاج Treatment storage and disposal facility audit

تتضمن متابعة الممتلكات ذات الخطورة خلال فترة تواجد المواد الخطرة بحيث تظل تحت المراقبة ويتم اقتفاء أثر تلك المواد منذ تواجدها حتى مكان وصولها؛ ويظل الالتزام على تلك المواد وينتقل هذا الالتزام بالتمليك أو التأجير أو الإدارة عن طريق الغير.

4. تدقيق المنتجات: Product Audit

يهدف هذا النوع من التدقيق التأكد من تمشي المنتج مع القيود والمواصفات الكيميائية ومع المصالح البيئية، كما تمثل الفحوص التي تجري على المنتجات بهدف تقييم مقدار الجهود التي بذلتها المنشأة حتى تصبح منتجاتها صديقة للبيئة.

¹⁰ -رادة فاروق دريباتي، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، ص 50 (2009).

5. تدقيق الأنشطة: **Activities Audit**

يركز هذا النوع من التدقيق على أنشطة معينة من أنشطة المنشأة مثل نشاط البيع والتوزيع والنقل حيث تشمل تدقيق نشاط الشراء استفسارات عن السياسات والإجراءات التي يتبناها الموردون لكي تطمئن الشركة إلى أن موردي الأجزاء والمواد الخام ملتزمون بالمعايير البيئية المقبولة.

6. تدقيق منع التلوث: **Pollution prevention Audit**

يهدف هذا النوع إلى التركيز على المجالات والمواطن التي يمكن فيها تخفيض النفايات، ومن ثم يمكن القضاء على التلوث ومنعه من مصدره الأصلي بدلا من محاولة السيطرة عليه في نهاية العملية.

7. تدقيق الأداء: **Performance Audit**

يهدف هذا النوع إلى تقييم الاستخدام وإدارة الأموال المخصصة والأصول العامة فيما يتعلق بالمهمة والموارد المستخدمة والنتائج المحققة، ويتم التركيز هنا على:

- ✓ التأكد من تنفيذ برامج البيئة بطريقة تتسم بالاقتصاد والكفاءة والفعالية وضمن السياسات الحكومية.
- ✓ التأكد من الآثار البيئية للأنشطة الجارية مثل الحفاظ على الموارد والبيئة.
- ✓ التأكد من مؤشرات الأداء المرتبطة بالبيئة.
- ✓ التحقق من كفاءة وفعالية الإجراءات والقواعد الرقابية لمنع التلوث .

8. التدقيق المالي الناشئ عن المسؤولية البيئية **Financial Audit**:

يهدف هذا النوع من التدقيق إلى تحديد المسؤولية البيئية للمنشأة وتقرير الالتزامات المحتملة والمتوقعة نتيجة لذلك والتقرير عنها، ثم التدقيق والفحص البيئي الذي يعني بمعقولية التقديرات التي أعدها المحاسبون للالتزامات البيئية وملائمة الأسلوب المتبع في الإفصاح عنها.

ويتم التركيز هنا على الأمور التالية :

- ✓ التحقق من تبويب ومعالجة المصاريف والأصول ذات العلاقة بالأنشطة البيئية.
- ✓ تدقيق المبالغ المحصلة نتيجة العقوبات والمخالفات لقوانين البيئة.
- ✓ تدقيق الإعانات والهبات المخصصة لأغراض حماية البيئة.
- ✓ تدقيق القوائم المالية المتضمنة تكاليف بيئية للتأكد من أنها تعبر بوضوح عن المركز المالي ونتائج الأعمال.

2- التدقيق البيئي من حيث الأشخاص القائمين به:

يتسم الأداء البيئي بطبيعة معقدة ومركبة؛ وقد أدى ذلك إلى تعدد مجالات تدقيق الأداء البيئي التي يمكن أن تكون ميدان العمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي؛ فقد تناولت (دراسة Dittenhofer 1995) مجالات التدقيق البيئي الخارجية والداخلية، ويرى الباحث أن التدقيق البيئي ينبغي أن يقوم بها كل من المدقق الداخلي والخارجي، على أن يهتم المدقق الداخلي بمدى التزام المنشأة بالقوانين واللوائح والتشريعات البيئية، ومجالات تحسين الأنشطة البيئية على القيم المالية للمنشأة، وأثر عدم التزام الإدارة بالتشريعات والقوانين البيئية على القوائم المالية بالإضافة إلى التحقق من قيم الأصول المتعلقة بالأنشطة البيئية والالتزامات البيئية الحالية والمتوقعة.

وفي (دراسة، السعد 2007) كانت نتائج الدراسة تدل على أن أغلب الآراء تؤكد أن التدقيق البيئي يجب أن يقوم به فريق من تخصصات مختلفة من بينهم المحاسبين والمدققين، ويرى الباحث في دراسته أن التدقيق البيئي يجب أن يقوم به فريق متكامل من تخصصات مختلفة على أن يظل الدور الأساس للمدققين الداخليين والخارجيين الماليين وخاصة المدقق الخارجي باعتباره وكيلا عن الأطراف ذات العلاقة خارج المنشأة.¹¹

في حين ترى (دريباتي 2009) أن التدقيق البيئي قد يكون تدقيق داخلي أو تدقيق خارجي، لكنه لا يعد لأغراض استخدام المنشأة فقط بل يتم إعداده للاستخدام العام؛ حيث أن هناك مجموعتين من المستخدمين الذي يستفيدون من التدقيق البيئي للتأكد من أن المنشأة تفي بالتزاماتها تجاه البيئة.¹²

ومن هنا يرى الباحث أن عملية التدقيق البيئي عملية تكاملية يتشارك بها كل من المدققين والخبراء في مجال الكيمياء والبيولوجيا والجيولوجيا والهندسة والقانون..، وغيرها من التخصصات إضافة إلى المدققين؛ وأنه لا يوجد تعارض بين عمل كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في مجال التدقيق البيئي بل على العكس هناك تكامل وتشارك في بعض الأحيان بينهما ويستفيد كل واحد منهما من الآخر، كل ما في الأمر أن مدى الاستقلالية التي يتمتع بها المدقق الخارجي تعطيه حرية أكبر في الإفصاح عن التأثيرات البيئية للمنشأة في حال وجودها كونه يتمتع باستقلالية أكثر من المدقق الداخلي ومن جهة أخرى

¹¹ - السعد صالح عبد الرحمن (2007)، المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية، المرجع السابق، ص 60.

¹² - رادة فاروق دريباتي، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي، المرجع السابق (2009) ص 35.

فإن المدقق الداخلي يكون في الغالب على دراية وفهم أكبر بطبيعة عمل المنشأة الخاضعة للتدقيق، كذلك هناك بعض الاختلاف في مجال اختصاص كل المدقق الداخلي والخارجي في عملية التدقيق بناء على موضع كل منهما من المنشأة.

وبناء على ما سبق نستطيع أن نوضح التصنيفات التالية للتدقيق البيئي حسب القائمين به:

أولاً: التدقيق البيئي الذي يقوم به المدقق الداخلي

ويعتبر التدقيق البيئي الداخلي أداة مساندة بيد الإدارة ، يتم تحديدها عن طريق مجلس الإدارة أو اللجنة أخرى ممثلة للمجلس مثل لجنة التدقيق أو لجنة تدقيق القضايا البيئية؛ ولا تختلف أهداف التدقيق الداخلي البيئي عن أهداف التدقيق البيئي عمومة أو عن أهداف التدقيق الداخلي، حيث يهتم التدقيق الداخلي البيئي بتحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها:¹³

- ✓ التأكد من أن المنشأة ملتزمة بإتباع القوانين واللوائح البيئية.
 - ✓ تقييم فعالية الرقابة على المخلفات القائمة ومعالجتها.
 - ✓ تحديد الآثار البيئية للعمليات والمنتجات والخدمات.
 - ✓ تحديد وفورات التكلفة المحتملة عن طريق تخفيض قيمة المخلفات وإعادة تدويرها .
- وقد يكون التدقيق البيئي الداخلي إلزامياً أو طوعياً.

أ- التدقيق الداخلي البيئي الإلزامي:

تفرض القوانين والتشريعات في بعض البلدان على الشركات المساهمة العامة تعيين مدقق داخلي مهمته تدقيق الالتزام بالسياسات الإدارية وإجراءات العمل، كما قد يقوم المدققين الداخليين بالتدقيق البيئي التزاماً منهم بالمعايير المهنية الصادرة.

ب- التدقيق الداخلي البيئي الطوعي:

قد تقوم بعض المنشآت ومن أجل تحسين صورتها أو تشجيع المستثمرين بالإفصاح عن التأثيرات البيئية والقيام بالتدقيق البيئي بشكل طوعي وهذا الأمر دليل على توفر الوعي البيئي المناسب داخل هذه المنشأة؛ ويجب هنا على الهيئات والمنظمات المختصة أن تعمل على تشجيع الالتزام الطوعي بالتدقيق

¹³ - أمين السيد لطفي، المراجعة البيئية، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر 2005 ص 172-173.

البيئي الداخلي، كذلك يجب أن تقوم الحكومة بتحفيز المنشآت على التدقيق البيئي الطوعي عن طريق منح التخفيضات الضريبية والتسهيلات الجمركية على الأصول المستخدمة للحفاظ على البيئة، وتقديم أي مساعدات أو تسهيلات تحتاجها المنشأة لإصلاح الضرر الذي تسببت به المنشأة .

المطلب الثالث:متطلبات التدقيق البيئي

عند الحديث عن التدقيق البيئي نكون بصدد الحديث عن المتطلبات التي يحتاجها هذا التدقيق إضافة إلى أدوات و مراحل تنفيذه , و يتم الحديث عن منهجية عمله من خلال الإستراتيجيات و الإجراءات المتخذة بشأنه و كذا الاعتبارات المالية فيه.

1) معايير التدقيق الداخلي :

أولاً: معايير الصفات

1-الهدف، الصلاحية، والمسئولية:

ويأخذ هذا المعيار رقم (1000) من المعايير الدولية حيث يقتضي هذا المعيار أن يتم تعريف التدقيق الداخلي والمعايير المستخدمة ومسئوليات المدقق الداخلي، وفيما يتعلق بتفسير هذا المعيار فان على قسم التدقيق الداخلي أن يحدد أهداف وحدة التدقيق الداخلي ومسئوليتها وصلاحتها مثل الاطلاع على سجلات المنشأة، والدخول لمختلف وحداتها وأقسامها لأداء مهمات التدقيق وكذلك تحديد موقع قسم التدقيق في الهيكل التنظيمي، وعلاقة مدير التدقيق (IIA, 2012, p3)

2-الاستقلالية والموضوعية

ويأخذ هذا المعيار رقم (1100) من المعايير الدولية حيث يقتضي أن يتمتع المدقق الداخلي باستقلالية والموضوعية في أداء عمله، ويندرج أسفل هذا المعيار المعايير الفرعية المتعلقة بما (سالم، 2012، ص41).

أ- الاستقلالية المهنية: وهي أن يتبع المدقق الداخلي لجهة تنظيمية مستقلة لها صلاحيات يصدر عنها تكليف المدقق الداخلي بالعملية وتضمن تنفيذ توصيات التقرير .

ب-الاستقلالية في أداء عملية التدقيق: وهو أن يتصف المدقق الداخلي بعدم الانحياز والحياد في أداء مهام التدقيق الداخلي وألا يتأثر أداءه بهواه الشخصي أو المصلحة الشخصية له.

ج- الاستقلالية الفنية: هي امتلاك المدقق الداخلي للمهارات اللازمة لتأدية عمله من خلال التأهيل العلمي والتدريب المناسب.

د- الاستقلالية المالية: وهي أن يتم اعتماد مخصصات دائرة التدقيق الداخلي من قبل الإدارة العليا ومناقشة تفاصيلها مع الإدارة العليا.

3- المهارة والعناية المهنية اللازمة:

ويأخذ هذا المعيار رقم (1200) من المعايير الدولية حيث يجب على المدققين أن يثبتوا امتلاكهم للمهارات اللازمة بحصولهم على الشهادات والمؤهلات العلمية من المؤسسات المهنية ويجب على مدير التدقيق الداخلي استشارة ذوي الخبرة في حال افتقار المدققون الداخليون للمهارات اللازمة لأداء عملهم بفعالية.

وكذلك يجب ان يبذلوا العناية المهنية الكافية عند تقديم الاستشارات للوزير بشكل يلبي توقعاته، وأن يأخذوا في عين الاعتبار درجة تعقيد العمل لإنجاز مهمات التدقيق وكذلك تكلفة التدقيق بالمقارنة بالمنافع الكامنة وكذلك التطوير المهني المستمر (وزارة المالية، 2014، ص 22)

وتعني الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي (الخيبي، 2013، ص 58).

- أن يؤدي المدقق مهام التدقيق بمعرفة وخبرة ومهارات.
- أن يؤدي المدقق مهامه طبقاً لمعايير التدقيق الداخلي.
- أن يقوم المدقق بالتطوير المستمر لكفاءته وجودة خدمته.

4- برنامج تحسين وتأكد الجودة:

ويأخذ هذا المعيار رقم (1300) من المعايير الدولية وفي التفسير للمعيار فإنه يجب تصميم والاحتفاظ ببرنامج تأكيد الجودة يغطي كافة أنشطة التدقيق الداخلي في المنشأة، لعمل رقابة مستمرة على فعاليتها، ويجب ان يصمم البرنامج لإضافة قيمة للمنشأة وتحسين عملياتها والتأكد من أنشطة التدقيق الداخلي تتوافق مع المعايير والأنظمة المعمول بها (IIA, 2012, p 30).

ثانياً: معايير الأداء:

1- إدارة نشاط التدقيق الداخلي:

ويأخذ هذا المعيار رقم (2000) من المعايير الدولية حيث يقتضي هذا المعيار من مدير التدقيق الداخلي إنشاء خطة مبنية على المخاطر لتحديد أوليات نشاط التدقيق لتحقيق أهداف المنظمة وكذلك تبليغ خطة التدقيق وأخذ الموافقة عليها من الإدارة العليا، كذلك إدارة موارد التدقيق الداخلي والتأكد من كفايتها (Australian National Audit Office, 2012, p 20-21)

وقد اشتمل هذا المعيار على المعايير الفرعية التالية (عبد الله، 2012، ص 61)

- أ- **التخطيط:** إنشاء خطة تسيير في اتجاه تحقيق أهداف المنشأة.
- ب- **الاتصال والموافقة:** إيصال الخطط للإدارة العليا مع متطلبات تنفيذها.
- ج- **إدارة الموارد:** ضمان كفاية الموارد المتاحة لقسم التدقيق الداخلي وكفاءة توزيعها بما يحقق الخطة الموضوعية.
- د- **السياسات والإجراءات:** أن تقوم إدارة التدقيق الداخلي بوضع الإجراءات اللازمة لأداء مهام التدقيق.
- هـ- **التقارير:** إيصال نتائج عملية التدقيق للإدارة العليا وكذلك التنبيه حال وجود قضايا جوهرية.

2- طبيعة العمل:

ويأخذ هذا المعيار رقم (2100) من المعايير الدولية حيث يقتضي من المدقق الداخلي إتباع أسلوب منهجي في تقييم الرقابة وإدارة المخاطر عمليات الحوكمة، وذلك بتعزيز القيم والأخلاقيات المتبعة، وتبادل المعلومات بين أطراف المنشأة وخاصة المتعلقة بالمخاطر بحيث يضمن للموظفين والإدارة العليا القيام بمسئولياتهم. بالإضافة إلى أن يتعين على نشاط التدقيق الداخلي وضع إجراءات رقابية فعالة بحيث تضمن حماية الأصول، الامتثال للقوانين، موثوقية المعلومات المالية والتشغيلية (وحدة التنسيق المركزي للتدقيق الداخلي بوزارة المالية، 2014، ص 29-31).

يقتضي هذا المعيار من المدقق الداخلي أن يتبع أسلوب معين عند أداء عمليات التدقيق خاصة بعد التوسع الذي حدث في المهام التي يؤديها من فحص وتقييم كافة أنشطة المنشأة، حيث يتعين عليه

تخطيط عملية التدقيق الداخلي، وفحص وتقييم المعلومات، وإيصال النتائج ومتابعة تنفيذ التوصيات (مشتهى، 2013، ص 419)

3- تخطيط مهام التدقيق:

ويأخذ هذا المعيار رقم (2200) من المعايير الدولية حيث يقتضي من مدير التدقيق الداخلي وضع خطة بناء على المخاطر لتحديد أوليات عملية التدقيق بناء على أهداف المنشأة ويجب أن تحتوي على أهداف ونطاق وتوقيت العملية والموارد الخاصة بها. (Australian National Audit Office, 2013, p. 34)

4- تنفيذ مهام التدقيق الداخلي:

ويشمل معيار تنفيذ المهام على ما يلي: (الخيبي، 2013، ص 90)

- أ- تحديد المعلومات: يشير المعيار إلى استخدام المعلومات التي تتصف بالكفاية والملائمة والموثوقية.
 - ب- تحليل المعلومات: وهي قيام المدقق الداخلي ببناء استنتاجاته على التحليل الكافي والمناسب للمعلومات المحددة.
 - ج- تسجيل المعلومات: على المدقق الداخلي أن يسجل المعلومات المتعلقة باستنتاجاته لدعم النتائج التي توصل إليها في التقرير.
 - د- الإشراف الكافي: وهي ضرورة وجود إشراف مناسب يضمن التوصل لأهداف وجودة عملية التدقيق.
- 5- تبليغ النتائج (التقارير):

ويأخذ هذا المعيار رقم (2400) من المعايير الدولية حيث يقتضي المعيار من المدقق أن يصف نتائج عملية التدقيق بتقرير، يحتوي على أهداف المهمة ونطاق العملية والنتائج والتوصيات وخطط العمل . (IIA, 2012, p.) 27 .

ويوضح أن المدققين الداخليين يجب أن يقوموا بتوصيل نتائج عملهم إلى الجهات ذات العلاقة ويشتمل هذا المعيار على أربعة معايير فرعية تتعلق بما يلي: (المدلل،. 339 ، ص 69

أ- **معايير الاتصال:** يجب أن يوضح التقرير أهداف ونطاق العملية والتوصيات وأساليب تنفيذ التوصيات.

ب- **جودة الاتصال:** يشير هذا المعيار إلى ضرورة أن تكون تقارير التدقيق الداخلي معدة بموضوعية ودقة وفي حالات حدوث خطأ أو نسيان معلومة جوهرية يجب إيصال ذلك إلى جميع التقرير الأصلي.

ج- **معيار خاص بحالات عدم الالتزام الكامل بالمعايير:** حيث يشير المعيار إلى أن التقرير يجب أن يحتوي على إشارة في حال عدم الالتزام بشكل كامل بمعايير التدقيق الداخلي وأثر ذلك والسبب في عدم الالتزام.

د- **نشر النتائج:** حيث يشير إلى وجوب إيصال النتائج إلى الأطراف ذات العلاقة.

وقد أشارت المعايير الخاصة بتوصيل نتائج التدقيق الداخلي إلى ما يلي: (المدهون 2011، ص 14)

- بعد اكتمال عملية التدقيق يتم إعداد تقرير بشكل مكتوب وموقع، ويمكن أن يتم إيصال النتائج بشكل شفهي.

- قبل إصدار التقرير بشكل نهائي يتم مناقشة النتائج والتوصيات مع المستويات الإدارية.

- أن يتصف التقرير الصادر بالوضوح والاختصار وأن يحتوي على نطاق ونتائج العملية.

- أن تحتوي التقارير على التوصيات الخاصة بالتحسينات المستقبلية.

6- مراقبة سير العمل

ويأخذ هذا المعيار رقم (2500) من المعايير الدولية حيث يقتضي المعيار الحفاظ على متابعة

نتائج عمليات التدقيق التي تم إبلاغها للإدارة والتأكد من قبول الإدارة للمخاطر في حال عدم اتخاذ

الإجراءات 30 (IIA, 2012, p.).

يتعين على المدقق الداخلي متابعة وضمان تنفيذ الإجراءات اللازمة التي تم وضع توصيات للمدقق

بها في التقرير النهائي عن عملية التدقيق الداخلي للتأكد من أن تصحيح أوجه المخالفات في المنشأة وقد

لخصت المعايير مفهوم المتابعة ذلك كما يلي: (المرعي،، 337 ، ص 59):

- يجب أن تحدد دائرة التدقيق الداخلي مسؤوليتها عن عملية المتابعة بشكل مكتوب وموثق في نظامها الداخلي.

- في حال وجود مخالفات تتطلب إجراءات تصحيحية مستعجلة من قبل الإدارة، يجب على إدارة التدقيق الداخلي المتابعة والتأكد من اتخاذ الإدارة للإجراءات اللازمة.
- في حال عدم رضى المدقق عن الإجراءات المتبعة عليه أن يوضح ذلك للإدارة.

7- حسم مسألة قبول الإدارة العليا للمخاطر:

ويأخذ هذا المعيار رقم (2600) من المعايير الدولية حيث يقتضي المعيار من المدقق الداخلي رفع المسألة للإدارة العليا في حال قبول الإدارة لمستوى مرتفع للمخاطر الغير مقبولة للمنشأة.

يتم ملاحظة ذلك بقيام المدقق بمهام تأكيدية، وليس من مهام المدقق معالجة المخاطر(وزارة المالية،. 314 ، ص09

I- اعتبارات وضع المعايير:

- راعت لجنة وضع المعايير عند إصدار المعايير الاعتبارات الآتية: (النونو،. 337 ، ص53
- إضفاء صفة المرونة عليها حيث استبعدت اللجنة سيطرة تلك المعايير على الأنظمة المحلية المتحركة في مراجعة القوائم المالية في دولة معينة، حيث جعلت القبول بها اختياري.
 - تباين المعلومات المالية المدقق عليها في الشكل والمضمون سواء في شكلها أو مضمونها من دولة لأخرى، بسبب الاختلاف في الممارسات المهنية المعمول بها.
 - عند وجود تعارض أو اختلاف بين الأنظمة المحلية حول مشكلة معينة فانه يجب العمل بدستور اتحاد المحاسبين الدولي.
 - إجازة اللجنة تطبيق تلك المعايير على الخدمات الأخرى للمدققين، في حال كان مناسباً.
 - لإصدار أي معيار يجب أن يتم إقراره من قبل ثلاث أرباع عدد أعضاء اللجنة.
 - اللغة المستخدمة للمعايير المصدرة هي اللغة الإنجليزية.

2) متطلبات التدقيق البيئي وأنواعه وأساليبه

أشارت لجنة الإتحاد الأوربي (CEC The Commission the of European Communities) إلى المتطلبات الأساسية للتدقيق البيئي كما حددت (EPA) متطلبات التدقيق البيئي وهي:

ضرورة مشاركة الوحدات الاقتصادية في مشروع التدقيق البيئي بهدف تشجيع الوحدات الاقتصادية على تحسين أدائها البيئي والتزامها بالقوانين البيئية.

- ضرورة تنفيذ الوحدات الاقتصادية فحص بيئي مبدئي للمواقع التي تشارك فيها للتعرف على التأثيرات البيئية الفعلية المكتملة لأنشطتها.

- يتعين على الوحدات الاقتصادية تصميم وتنفيذ نظام الحماية البيئية على أن يتضمن سياسات وأهداف وبرامج بيئية فضلا عن حتمية وجود نظام إدارة بيئية يهدف إلى توفير البيانات اللازمة لتقييم الأداء البيئي.

- ضرورة وجود نظام محاسبي بيئي يوفر أساس علمي وعملي للقياس والتقرير عن الأنشطة البيئية.
- يتعين أن يتم اعتماد تقرير التدقيق البيئي عن طريق مدققين مصرح لهم بمزاولة المهنة بحيث يقدم للجهات المختصة بالدولة على أن تتاح نتائجه لمختلف أفراد المجتمع.

- تحديد مدة تكرار التدقيق البيئي عن طريق الوحدات الاقتصادية، ويعتمد ذلك على عدة عوامل أهمها المشكلات البيئية التي يتم إكتشافها، ومدى تعقد أنشطة الموقع، ومقدار الانبعاثات المترتبة على تلك الأنشطة حيث يتعين أن تكون مدة تكرار التدقيق سنة واحدة إذا كانت التأثيرات البيئية مهمة.

- يجب أن يتيح التدقيق البيئي تحقيق عديد من الأهداف أبرزها تقويم وتطوير السياسات والممارسات البيئية وتوفير المعلومات البيئية التي تحتاجها الجهات المستفيدة سواء الداخلية أو الخارجية، وتقويم نظم المحافظة على البيئة، وتقويم استخدام الوحدات الاقتصادية لمواردها وتقويم إدارتها للمخاطر البيئية والتأكد من التزام المنظمة بالقوانين والإفصاح الكافي عن التأثيرات البيئية.

- ضرورة تمتع فريق التدقيق البيئي بالمعرفة والمهارات والخبرات اللازمة لتحقيق أهداف التدقيق.

- ضرورة وجود معايير لتحديد جودة أداء التدقيق البيئي.

- ضرورة وجود مبادئ ومعايير بيئية مقبولة بوجه عام وكذلك وجود مؤشرات لتقييم الأداء البيئي، وكذلك وجود مقاييس أداء مستهدف ومتوقع تحقيقها في ضوء سياسات بيئية محددة.

- ضرورة وجود معايير لتحديد جودة أداء التدقيق البيئي.

- ضرورة الإفصاح عن الأداء البيئي في القوائم المالية وضرورة وجود سياسات بيئية داخلية.

إن الوحدات الاقتصادية يمكنها ممارسة أنواع متعددة للتدقيق البيئي وبما يتلائم مع أنشطتها

الاقتصادية منها:

1- تدقيق نظم الإدارة البيئية: Environmental Management System Audit

إن تدقيق نظم الإدارة البيئية مرتبط بتقسيم نظم الإدارة البيئية ووضع الوحدات الاقتصادية جهودها دعماً للمتطلبات البيئية، فهي دراسة منهجية لعمليات وأساليب الوحدات الاقتصادية السابقة والحالية بهدف تحديد المسؤولية القانونية المحتملة عن نظم إدارة البيئة والتحقق من تقديم المبادرات لتقليل نسبة النفايات وتقييم مخاطر المواد والممارسات البيئية. وتعد نظم الإدارة البيئية جزءاً من هيكل الرقابة الإدارية الداخلية للوحدات الاقتصادية بهدف توفير الآتي:

مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين البيئية التي تخضع لها

- ❖ مدى التزام الوحدة الاقتصادية بإجراءاتها البيئية .
- ❖ تحديد وتقييم المخاطر البيئية التي تتعرض لها الوحدة الاقتصادية نتيجة مزاولتها نشاطها .
- ❖ تحديد الإجراءات التصحيحية التي تتخذها الوحدة الاقتصادية لتحسين أدائها البيئي.

2- تدقيق الإلتزام البيئي: Environmental Compliance Audits

يهدف تدقيق الإلتزام البيئي إلى تحديد مدى التزام الوحدة الاقتصادية بالقوانين والتشريعات البيئية التي تطبق عليها، إذ أن عدم إلتزامها بالقوانين والتشريعات البيئية سيكون له تأثير مالي على القوائم المالية. ويشمل فحص مدى الإلتزام بسياسات ونظم الإدارة البيئية فضلاً عن فحص الإلتزام بالقوانين والتشريعات البيئية للوحدة الاقتصادية، ويتضمن تدقيق الإلتزام البيئي ثلاثة مراحل هي:

- ❖ مرحلة التقييم الأولية وتتضمن إستعراض تاريخي للممارسات البيئية للوحدة الاقتصادية وفي ضوء ذلك يقوم المدقق البيئي بالتعرف على الإحتمالات البيئية ونتائجها المتوقعة.
- ❖ مرحلة الفحص الفني والتفصيلي لمصادقة التقارير البيئية وتتضمن تحديد مدى ملائمة ومصداقية التقارير البيئية التي تعدها الوحدات الاقتصادية عن التأثيرات البيئية لها وبالتحديد ما ينتج عن ممارستها لأنشطتها الاقتصادية من تلوث.
- ❖ مرحلة الفحص البيئي للمواقع وتفسير النتائج وتقوم على تقييم الموقع، وتقوم أساساً في حالة إشارة المرحتين السابقتين إلى وجود إنتهاكات بيئية عن طريق الوحدة الاقتصادية، ويتم عمل إختبارات تفصيلية وتحليلات معملية لمكونات البيئة وتقييم وتفسير نتائج تلك الدراسات.

المبحث الثاني: الإفصاح عن المعلومات البيئية و جودتها

أصبح الإفصاح بشكله الحالي لا يفي باحتياجات المستفيدين من المعلومات و البيانات فكانت هناك ضرورة لتطوير معيار الإفصاح في الفكر المحاسبي ليشمل الإفصاح البيئي.

المطلب الأول: مفهوم الإفصاح (تعريف , أهمية , أهداف)

أولاً: تعريف الإفصاح البيئي

يرى الباحث أن الإفصاح البيئي يمكن أن يعرف بأنه: " تقديم و عرض البيانات و المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية لمنشآت الأعمال في القوائم المالية, مما يسهل عمل مستخدمي المعلومات و متخذي القرارات عند تقييم الأداء البيئي لهذه المنشآت ".¹⁴

و يعرف البعض الإفصاح البيئي بأنه: " مجموعة بنود المعلومات التي تتعلق بأداء و أنشطة الإدارة البيئية للشركة , و الآثار المترتبة عليها في الماضي و الحاضر و المستقبل " , و أشارت هذه الدراسات إلى تزايد عدد من الشركات التي تفصح عن المعلومات البيئية في تقاريرها المالية السنوية , لتحقيق رغبات المستثمرين و باقي الأطراف المستفيدة , و دليل ذلك الزيادة في محتوى الإفصاح عن المعلومات البيئية من مجرد فقرة في التقرير السنوي إلى إعداد تقارير بيئية مستقلة بذاتها تنشرها شركات على مواقعها في الانترنت , او في شكل ورقي مطبوع , و يأخذ هذا الإفصاح العديد من الأشكال كالبيانات الوصفية , الوقائع الكمية و الأرقام و الملاحظات بالقوائم المالية .

و من هنا فان الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي أداء تستطيع من خلالها الوحدة المحاسبية إعلام كل الأطراف المستفيدة بأنشطتها المختلفة ذات الآثار البيئية.

يعتبر الإفصاح من الأركان الرئيسية في الفكر المحاسبي , و يهدف إلى إظهار الشيء بشكل واضح و معلوم و يعبر الإفصاح عن الأداء البيئي "عن الأسلوب أو الطريقة التي بواسطتها تستطيع المؤسسات إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة ذات المضمون البيئي , و تعد القوائم المالية الملحقه بها أداة مناسبة لتحقيق ذلك " .

¹⁴ درويش عبد الناصر محمد سيد (2009) اثر الإفصاح المحاسبي ,كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية , جامعة الزيتونة الأردنية ص 10

و عليه يعتبر الإفصاح البيئي إظهار للمعلومات البيئية المرتبطة بنشاط المنشأة من خلال القوائم المالية و ذلك للمساعدة في تقييم الوضع المالي الناشئ من آثار العمليات الصناعية و سواء كان الإفصاح إلزاميا أو اختياريا.

لقد عرف الإفصاح المحاسبي بشكل عام ¹⁵ بأنه إظهار المعلومات المالية سواء الكمية أو الوصفية في القوائم المالية , و في الهوامش و الجداول و الملاحظات المكملة مما يجعل من القوائم المالية غير مضللة و ملائمة للمستخدمين و ذلك لغرض تمكينهم من اتخاذ قرارات رشيدة .

و لقد لعبت التطورات الاقتصادية و الاجتماعية , و ظهور الأسواق العالمية دورا مؤثرا في زيادة أهمية الإفصاح و التوسع فيه خاصة بعد أن أصبحت المعلومات المحاسبية مصدرا رئيسيا لاتخاذ القرارات الخاصة بالمتعاملين في هذه الأسواق , و مما زاد في أهمية الإفصاح تحول النظرة لتشمل إضافة إلى المالكين أطرافا أخرى كجمهور المستهلكين و المستثمرين و وكالات حماية المستهلك و البيئة و الرأي العام , لما لهذه الأطراف من علاقات متبادلة مع المنظمة الأمر الذي ألقى على المحاسبة مسؤولية إشباع حاجات هذه الأطراف و تلبية رغباتها , بعد أن أصبحت المعلومات المصدر الأساس لقراراتها .

و ضمن هذا السياق تعالت الأصوات و تناقضت الآراء فيما يمكن أن تفصح عنه المنظمة من نتائج أعمالها ضمن قوائمها المالية المنشورة , و ذلك إلى الحد الذي ثار فيه الجدل بين رغبات المالكين المتحفظة من جهة و رغبات الأطراف الأخرى المفتوحة إلى المزيد من المعلومات من جهة أخرى .

إن كمية المعلومات المنشورة و درجة تفصيلها تضعنا أمام ثلاثة أنواع للإفصاح هي:

الإفصاح الكامل: و بموجبه يتم تزويد الأطراف المستفيدة بالمعلومات التي تعد مفيدة لاتخاذ القرارات الرشيدة.

الإفصاح العادل: و يتم بمراعاة حالة التوازن لاحتياجات جميع مستخدمي القوائم المالية

الإفصاح الملائم: بمعنى أن تفصح القوائم المالية عن كل المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة.

¹⁵ النابلسي دعاء (2011) اثر الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية , جامعة البلقاء التطبيقية / كلية العقبة الجامعية , ص ص 13-15

و تجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد تعارض جوهري بين المفاهيم الثلاثة للإفصاح , لأن الإفصاح الملائم يجب أن يكون شاملا و عادلا , و أن الشمولية لا تعني عرض كافة التفاصيل لعلاقة ذلك بكلفة إعداد المعلومات و قدرة المستخدم على الاستيعاب بأن مفهوم الإفصاح الملائم هو الأكثر استخداما فيما بينها .

ويجب أن يتصف الإفصاح بجملة خصائص منها : التوقيت الملائم سهولة العرض و عدم التحيز و الموضوعية .

و قد نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) بعنوان " عرض القوائم المالية " ¹⁶ على المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية و هي :

1- المعلومات التي يتوجب الإفصاح عنها في القوائم المالية و التي تتألف من قائمة المركز المالي , و قائمة الربح و الخسارة و الدخل الشامل الاخر , و قائمة التغيرات في حقوق الملكية , و قائمة التدفق النقدي , و الملاحظات و تشمل ملخص السياسات المحاسبية الهامة و معلومات توضيحية أخرى .

2- إن الهدف من القوائم المالية توفير معلومات عن المركز المالي للمنشأة , وعن نتيجة أعمالها و التدفق النقدي لها بحيث تكون محتويات القوائم المالية مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية لشريحة عريضة من مستخدميها .

3- هناك بعض التقارير تعرض خارج نطاق القوائم المالية معلومات و قوائم بيئية, و هذه القوائم تعتبر خارج نطاق معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث المتطلبات و العرض , كما أن المعيار المحاسبي رقم * سمح باستخدام عناوين أو مسميات تختلف عن تلك المستخدمة في المعيار .

إن الإفصاح كمفهوم نسبي يحقق كثيرا من المزايا للمستثمرين و الدائنين , و إدارة المشروع و غيرهم من المستفيدين , و يهدف إلى ترشيد عملية اتخاذ القرارات و الاستفادة من استخدام الموارد بكفاءة مما ينعكس بالتالي على زيادة درجة الرفاهية للاقتصاد القومي عامة .

إلا أن هناك من يخالف هذا الرأي , و يقف ضد الإفصاح عن المعلومات المهمة بالقوائم المالية خوفا من حصول المشروعات المنافسة على هذه المعلومات , أو اكتشاف المحللين الماليين لبعض الفوائد لصالح المستثمرين , أو مطالبة اتحادات العمال بمزايا لصالح العاملين , و قد أمكن الرد على ذلك بأن

¹⁶ ابو نصار محمد و حميدات جمعة , معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية , دار وائل للنشر , عمان , ط3, ص ص 21-23

المعلومات التي لا تريد المشروعات الإفصاح عنها خوفا من المنافسة من الممكن الحصول عليها من مصادر أخرى خارج المشروع , بالإضافة إلى أنه قد تؤدي زيادة درجة الإفصاح في القوائم المالية إلى تحسين درجة التفاوض و المساومة مع اتحادات العمال و الموظفين .

لقد أشار مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) في نشرته رقم 1 إلى أن الهدف من القوائم المالية إمداد المستثمرين الحاليين و المتوقعين و الدائنين بمعلومات مفيدة تساعدهم في اتخاذ القرارات الرشيدة , و بحيث تكون هذه المعلومات مفهومة لمن يستخدمها , و أن تبين هذه التقارير للمستثمرين و الدائنين و غيرهم المعلومات عن التدفقات النقدية , و العائد المتوقع الحصول عليه من استثماراتهم أو الفوائد على أموالهم التي أقرضوها , كما يجب أن توضح كل ما يتعلق بحقوق الملكية و تبين أيضا طرق الحصول على الموارد و كيفية استخدامها في شكل أصول مختلفة , و كذلك أية معلومات تفيد في تقييم الأداء و التنبؤ بالأرباح المستقبلية .

ثانيا: أهمية الإفصاح البيئي.

لقد أصبح للمعلومات البيئية المالية منها أو غير المالية أهمية كبيرة و فيما إذا ظهرت بالقوائم المالية أو ضمن الإيضاحات المرفقة بالتقرير المالي و ذلك بسبب تأثير هذه المعلومات على سوق المال أو المستثمرين أو المحللين و هنا ظهرت ضرورة إفصاح المنشآت عن مسؤوليتها تجاه المحافظة على البيئة و تظهر أهمية الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي من خلال ما يأتي :

1-زيادة ثقة المجتمع في المنشآت التي تقوم بأداء واجبها تجاه البيئة مما يؤدي إلى تنمية وتطوير أنشطة تلك المنشآت , و في المقابل زيادة الضغط على الشركات التي لا تقوم بأداء واجبها تجاه البيئة مما يؤدي إلى تحجيم نشاطها و تحملها أعباء معالجة الأضرار الناجمة عن التلوث البيئي .

2-تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم المادي أو التمويل منخفض التكلفة في حين أن المنشآت التي تعمل على حماية البيئة سيزيد حجم نشاطها و ستقوم باستخدام مواردها بأكبر كفاءة ممكنة مما يؤدي في نهاية الأمر إلى زيادة الأرباح .

3-تلبية الاحتياجات المتنامية لمستخدمي القوائم المالية م المعلومات التي تتعلق بالالتزامات البيئية للمنشأة .

4- الإفصاح عن النفقات البيئية و التكاليف البيئية بشكل منفصل عن القوائم المالية, يسمح بقياس منفعة تلك النفقات, مثل مساعدة المستثمرين ليروا بوضوح السياسات المطبقة من قبل المنشأة لحماية البيئة, و بالتالي ترشيد قراراتهم المتعلقة بالمنشأة¹⁷.

هناك حاجة ملحة للإفصاح عن الأداء البيئي للمنشآت لما لذلك من أهمية للإدارة و المستثمرين [الأطراف الخارجية و الداخلية للمنشأة], وذلك لتوفير المعلومات البيئية اللازمة لدعم الإدارة و المستثمرين في اتخاذ قراراتهم, فضلا عن الفوائد التي تعود على المنشأة من هذا الإفصاح سواء على المدى القصير أو المدى الطويل الأمر الذي ينعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها و مركزها المالي .

يعتبر الإفصاح عن الأداء البيئي¹⁸ مؤشرا هاما ذو اتجاهين , فهو يوضح إذا كانت الشركات الأردنية مدركة للقضايا البيئية التي قد تؤثر في وجودها من جهة , و يمثل لمستخدمي القوائم المالية مقياسا للوقوف على الأحداث البيئية , و جهود الشركات نحو إدارة البيئة و الآثار المالية المترتبة عليها من جهة أخرى . و هذا يجعلنا نتساءل عن أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات, و تعظيم الاستفادة من القوائم المالية للشركات الصناعية الأردنية.

لقد تزايدت في السنوات الأخيرة¹⁹ احتياجات مستخدمي التقارير المالية إلى الإفصاح عن الأداء البيئي للمنشآت لمواجهة قصور الإفصاح التقليدي عن تلبية هذه الاحتياجات , و يرجع ذلك إلى تعدد المستفيدين من المعلومات و البيانات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للمنشأة تجاه حماية البيئة , و من ثم كانت هناك ضرورة لتطوير معيار الإفصاح في الفكر المحاسبي ليشمل الإفصاح البيئي في شكل مرفقات إيضاحية بالقوائم و التقارير التقليدية , أو في شكل قوائم و تقارير مستقلة , مما يؤدي إلى زيادة كفاءة تشغيل المعلومات بواسطة متخذي القرارات , و من ثم ترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم المسؤولية الاقتصادية و البيئية للمنشأة .

تعد الولايات المتحدة الأمريكية و بريطانيا من أكثر الدول اهتماما بإخضاع الأداء البيئي للمنشأة للإفصاح المحاسبي , " فقد اهتمت المنظمات المهنية المتخصصة في البلدين و كذلك لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية بضرورة الإفصاح عن التأثير البيئي من حيث التكلفة و العائد ."

17 عمارة نوال (2011) المحاسبة عن الأداء البيئي ص ص 670 – 675 موجودة على الموقع manifest.univ-ouargula.dz/documents
18 درويش عبد الناصر محمد سيد (2009) أثر الإفصاح البيئي – مدخل أخلاقي كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية, جامعة الزيتونة الأردنية ص 6
19 أبوزيد محمد السيد محمد (2007) إطار محاسبي مقترح للإفصاح , رسالة الماجستير في علوم البيئة قسم إقتصاد و القانون و التنمية الإدارية البيئية , معهد الدراسات و البحوث البيئية, جامعة عين شمس مصر , ص ص 79 - 91

ينبع الاهتمام بالإفصاح المحاسبي البيئي انطلاقاً من أن المعلومات المتعلقة بالأداء البيئي ذات طبيعة مالية و كمية , مما يجعلها تؤثر تأثيراً مباشراً في المركز المالي للمنشآت و نتيجة نشاطها , حيث إن القوائم المالية يجب أن تعكس الالتزامات الفعلية والمحملة التي تنتج عن عدم التزام المنشأة بقوانين حماية البيئة.

يمكن القول : إن إفصاح المنشآت عن مسؤوليتها تجاه المحافظة على البيئة يحقق عدة منافع اقتصادية أهمها²⁰:

أ - الحصول على معاملة ضريبية مميزة من حيث الإعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها , و تعد الولايات المتحدة من أوائل الدول اهتماماً بتشجيع المنشآت على حماية البيئة .

ب - دعم ثقة و احترام المجتمع و الأفراد في المنشآت, ومن ثم زيادة الإقبال على منتجاتها و التوسع في استثماراتها , مما ينعكس أثره في النهاية على نتيجة نشاطها و مركزها المالي .

ج - تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم المادي أو التمويل منخفض التكلفة أو المعاملة الضريبية المميزة مما يؤدي إلى زيادة حجم نشاط المنشأة , فقيام المنشأة باستخدام مواردها بأكبر كفاءة ممكنة و في الوقت نفسه حماية البيئة من الآثار الضارة للتلوث يساعدها على زيادة الأرباح .

د - إن الإفصاح عن النفقات البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها مثل مساعدة المستثمرين ليروا بوضوح السياسات التي تطبقها المنشأة.

يرى الباحث أن الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي يؤدي إلى آثار إيجابية لمصلحة المنشأة , قد تتمثل في زيادة مبيعاتها , حيث إن الإفصاح البيئي سيؤدي إلى زيادة ثقة المستهلك بمنتج المنشأة التي تراعي الظروف البيئية الملائمة لديها , هذا من جهة , و من جهة أخرى سيظهر لدينا ما يسمى بالمنتج النظيف أو المنتج البيئي الذي على الأغلب سيفضله المستهلك.

²⁰ بامزاحم فائز محمد شيخ (2007) القياس المحاسبي , كلية الاقتصاد , جامعة دمشق , ص 96.

ثالثا: أنواع الإفصاح البيئي²¹

يوجد نوعان للإفصاح المحاسبي البيئي هما :

أ. الإفصاح الإلزامي : يتطلب هذا النوع من الإفصاح ضرورة توضيح معلومات الأداء البيئي الخاصة بتأثيرات نشاط المؤسسة على البيئة و إجراءاتها فيما يتعلق بحماية وتحسين البيئة من أخطاء التلوث وتعتبر هذه الإجراءات امتثالا لمجموعة من القوانين والتشريعات البيئية المحددة من طرف جهات حكومية أو منظمات مهنية تلزم المؤسسة العمل على حماية واستدامة البيئة.

ب. الإفصاح الطوعي (الاختياري) : يتم هذا النوع من الإفصاح بشكل اختياري، وتلتزم المؤسسة به وفقا لقرارات إدارية داخلية مرتبطة بالمؤسسة ذاتها , ويتم بموجبه إعلام مستخدمي البيانات المالية عن مدى مساهمة المؤسسة بالمحافظة على البيئة من التلوث والتدهور البيئي استنادا إلى مجموعة من العوامل منها القيم والمبادئ الأخلاقية، العرف، مستوى الوعي البيئي وثقافة المؤسسة...

رابعا: أهداف الإفصاح المحاسبي البيئي²²

على الرغم من صعوبة تحديد الأهداف المتوخاة من الإفصاح البيئي لما ينجم عنه من آثار إيجابية كثيرة للأطراف كافة , إلا أنه و بناء على ما ورد من دوافع و أسباب كانت وراء التزام المنظمات بالإفصاح , فإنه يمكن تقسيم أهداف الإفصاح كما يلي :

1: أهداف داخلية على مستوى المنظمة

تتركز هذه الأهداف بما يلي :

1-المحافظة على المركز التنافسي للمنظمة إزاء المنظمات المماثلة في السوق من خلال تحسين سمعتها تجاه الأطراف ذات العلاقة بنشاطاتها الاقتصادية والاجتماعية.

2-توضيح مدى التزام المنشأة بالقوانين و التشريعات الحكومية و غير الحكومية مما يضيف على وجودها صفة قانونية .

3-يوفر الإفصاح معلومات جيدة يستفاد منها من قبل الإدارة في تقييم إجراءات السلامة البيئية لديها , و حجم التكاليف البيئية المترتبة على المنشأة .

²¹ ناضم شعلان جبار, تحليل البيانات المحاسبية عن الأداء البيئي, مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية , المجلد 13 , العدد 04,2011, ص60
²² النابلسي دعاء (2011) اثر الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية , جامعة البلقاء التطبيقية /كلية العقبة الجامعية , ص ص 32-33

4-التزام المنظمة بإجراءات سلامة البيئة و حمايتها من التلوث يساهم في خلق حالة من الاستقرار النفسي و الصحي للعاملين فيها , مما يقلل من معدلات دوران العمل المرتفعة , و هذا من المؤشرات الجيدة للمنشأة .

2 : أهداف خارجية

و يمكن أن تتلخص هذه الأهداف على النحو الآتي:

1-إظهار التزام المنظمة بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية و مشاركتها في تحمل الأعباء العامة للمجتمع .

2-يعد الإفصاح وسيلة لإدارة التفاوض بين أصحاب حقوق الملكية و الغير ممن يمارس ضغوطا على المنظمة كالمستهلكين و الموردين و الجمهور و الهيئات الاجتماعية الأخرى.

3-يعكس نشاطات و فعاليات المنظمة في مجال حماية البيئة , و سلامة مواقع عملها من التلوث و الهدر في المواد السامة,

مما يخلي مسؤوليتها القانونية إزاء الأضرار و الإصابات التي قد تسببها منظمات أخرى مماثلة .

4-يساعد الإفصاح عن الأنشطة البيئية مستخدمى المعلومات على اتخاذ قرارات التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء فضلا عن تطوير البحوث و الدراسات في مجال سلامة البيئة.

5-كسب رضا و قناعة المستهلكين بما تطرحه المنظمة من سلع و خدمات في السوق.

المطلب الثاني: الأسباب التي تدعو للإفصاح المحاسبي البيئي

توجد عدة أسباب تساعد على الإفصاح البيئي من خلال التقرير السنوي للمساهمين و منها²³:

أ-أن القضايا البيئية بدأت تزداد و تطرح للمناقشة في المشروعات منذ سنة 1990.

ب-احتياجات المساهمين المتزايدة للبيانات البيئية وأهميتها في استثماراتهم.

²³ أبو زيد محمد السيد محمد (2007) إطار محاسبي مقترح للإفصاح , رسالة الماجستير في علوم البيئة قسم إقتصاد و القانون و التنمية الإدارية البيئية , معهد الدراسات و البحوث البيئية , جامعة عين شمس مصر , ص 96

ج-الإفصاح البيئي لم يكن مطلوباً في الماضي بقواعد تشريعية محلية أو عالمية, لذلك لم تهتم به مهنة المحاسبة إلا في السنوات الأخيرة.

يرى البعض أن المنشآت التي تسبب تلوثاً للبيئة يجب أن تفصح عن التزاماتها البيئية المحتملة خاصة إذا كانت الأوراق المالية للمنشأة مقيدة بالبورصة و ذلك لعدة أسباب هي:²⁴

أ-التأثير الإيجابي لهذا الإفصاح في القيمة السوقية للمنشأة من خلال أسعار أسهمها بالبورصة.

ب-الاستجابة لمتطلبات و ضغوط جهات رقابية رسمية مثل لجنة تداول الأوراق المالية بالبورصة الأمريكية "SEC".

ج-مدى وجود معايير تنظم القياس و الإفصاح المحاسبي ضمن الأداء البيئي للمنشآت. من خلال ما سبق يظهر أن الإفصاح البيئي يجب أن يكون إلزامياً خاصة في المنشآت ذات الأثر السلبي على البيئة , و أن يتم إصدار العديد من القوانين و التشريعات الصارمة التي تحكم عمليات التخلص من النفايات من الصناعات الملوثة , فضلاً عن ضرورة أن يوفر الإفصاح لهذه المنشآت معلومات عن التلوث و أسبابه لوفاء المنشأة بالتزاماتها في مجال مكافحة التلوث . إن إفصاح الشركات عن إنجازاتها في أدائها البيئي يحقق الثقة بدرجة أكبر في تحقيقها الرضى لأدائها الاجتماعي , و ذلك من خلال الاستجابة لرغبات العملاء في توفير منتجات صديقة للبيئة , و لتحسين صورة المنشأة و سمعتها , وكذلك دعم القدرة التنافسية للمنشآت في مجال الجودة بصورة عامة , و جودة بصورة عامة, وجودة الأداء البيئي بصفة خاصة .

المطلب الثالث: متطلبات تحقيق جودة المعلومات المالية البيئية

1) متطلبات الإفصاح المحاسبي البيئي

- هناك العديد من المتطلبات التي ينبغي توفرها ويتوجب إظهارها في القوائم المالية حتى تتلاءم مع الطبيعة المميزة للمعلومات.
- الاجتماعية والبيئية وهذه المتطلبات تتلخص بما يلي :

²⁴ عبد الغني محمد (2000) القياس و الإفصاح المحاسبي , دراسة نظرية تطبيقية 'مجلة البحوث العلمية للتجارة , الإسكندرية , العدد الثاني , المجلد السابع و الثلاثون , ص 245

أ. استحداث حد أدنى من القواعد التي تلائم طبيعة النظام المحاسبي الذي يقوم بإنتاج مخرجات محاسبية

- لأغراض اجتماعية بيئية وليست اقتصادية فحسب، ومنها ما يلي:
 - الملائمة للغرض الاجتماعي والبيئي بتوخي البساطة و الدقة والوضوح
 - الإفصاح عن كافة الأنشطة الاجتماعية والبيئية للوحدة الاقتصادية والتي تختلف من مؤسسة لأخرى ومن وقت لآخر في نفس المؤسسة؛
 - توحيد الممارسة البيئية والاجتماعية في المؤسسات المماثلة؛
 - قابلية القوائم المالية للمراجعة الخارجية .
- ب. استحداث المعايير الملائمة للتقدير المحاسبي الاجتماعي والبيئي : هناك العديد من جهات النظر التي تناولت موضوع الإفصاح عن البيانات المحاسبية البيئية وأهمها:
- أن يتم إلحاق نظام المحاسبة البيئية والبيانات المحاسبية البيئية بالنظام التقليدي للمحاسبة المالية؛
 - أن يكون هناك نظام محاسبي بيئي مستقل وذلك حتى لا يتم الاكتفاء بالملاحظات والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية المنشورة²⁵ .

(2) العوامل المؤثرة على درجة الإفصاح المحاسبي البيئي

- هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على درجة الإفصاح عن المعلومات المترتبة عن الأنشطة البيئية للوحدة الاقتصادية وتمثل هذه العوامل في الآتي :
- أ. **عوامل بيئية**: تختلف التقارير المنشورة من دولة إلى أخرى لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية وعوامل أخرى ناتجة عن حاجة دف المقارنة بين هذه المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية وأثر المؤسسات الاقتصادية عليه المؤسسات الاقتصادية مع بعضها وتحديد المسؤولية المترتبة عن أنشطتها.
- ب. **عوامل تتعلق بالمعلومات** : تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها وأهم هذه الصفات هي :
- أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها أغلب المستفيدين منها.

²⁵ فارس جميل حسين الصوفي، أهمية التكليف و الإفصاح البيئي في ترشيد القرارات عمان ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد 29 ، 2012 ، ص 226

- أن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات عند الاستفادة منها قابليتها للتحقق والمقارنة، وفي هذا الصدد أثارت لجنة معايير المحاسبة الأمريكية أن المعلومات الواردة بالتقارير المالية ليست إلا أداة مثل أية أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها.

ج. عوامل تتعلق بالمؤسسة الاقتصادية: هذه المجموعة من العوامل ترتبط بالوحدة الاقتصادية مثل حجم المؤسسة، طبيعة النشاط الذي تمارسه، مستوى التأثير الذي تتركه على البيئة، أنواع المنتجات التي تنتجها، عدد المساهمين، إلى من العوامل.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المطلب الأول الدراسات باللغة العربية

(1) دراسة (نادية راضي- 2001) بعنوان مساهمة النظم المحاسبية في التقرير والإفصاح عن الأداء البيئي لمنظمات الأعمال²⁶.

هدفت الدراسة إلى استعراض الجهود المحاسبية المبذولة لملاحقة التطور السريع في الاهتمام بالبيئة في محاولة لتوضيح مدى إمكانية القياس المحاسبي للتكاليف الظاهرة والمستترة للأداء البيئي لمنظمات الأعمال والتقرير عنها، مع محاولة لوضع إطار متكامل للمحاسبة البيئية عن طريق دراسة تكاليف الالتزام البيئي كخطوة تضمن الإفصاح الجيد عن الأداء البيئي لمنظمات الأعمال وخلصت الباحثة إلى أن هناك اهتمام متزايد بقضايا البيئة نتيجة التقدم الصناعي في مجالات تسبب تلوث البيئة مما ترتب عليها اهتمام الحكومات والمنظمات البيئية والهيئات المهنية بالأداء البيئي للمنظمات، وكذلك قامت هذه المنظمات بإنشاء نظم للإدارة البيئية وبناء استراتيجياتها على أساس تحقيق الرقابة على التلوث والعمل على الحد منه، بالإضافة إلى أنه يجب تضمين تكلفة الإنتاج بكافة التكاليف المتعلقة بالبيئة وأن تظهر قوائم التكاليف كافة بنود التكاليف البيئية سواء المنفقة للحد من التلوث البيئي أو تكاليف عدم الالتزام بالتشريعات والقوانين البيئية، وأخيراً بدأت أغلب المنظمات الصناعية في مصر بالاهتمام باتخاذ الإجراءات الفنية للحد من التلوث ولكن ما زال الإفصاح عما تتحمله من تكاليف وأعباء والتزامات غير واضح.

(2) ليلي ناجي مجيد محمد الفتلاوي 2006: المحاسبة عن الأداء البيئي ومدى تطبيقها في

الوحدات الاقتصادية العراقية، تسعى الدراسة لتحقيق الأهداف الآتية:

1-المساهمة في بلورة الجانب النظري وإغنائه بالمفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الأداء البيئي وأهميتها ومجالاتها ودورها في المساهمة في معالجة مشاكل البيئة.

2-الوقوف على مدى استخدام المحاسبة عن الأداء البيئي في الوحدة -مجال الدراسة.

3-محاولة بناء نموذج لتحديد المجالات الخاصة بالأداء البيئي وقياسها والإفصاح عنها ضمن

كشوفات وقوائم الوحدات الاقتصادية المعدة وفق النظام المحاسبي من خلال تطويع ذلك النظام والاستفادة

²⁶ نادية راضي، مساهمة النظم المحاسبية في التقرير والإفصاح عن الأداء البيئي لمنظمات الأعمال، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر فرع البنات، العدد التاسع عشر، 2001

من مرونته في إدخال أثار ذلك الأداء في فقراته وإعطائها المكان المناسب كمقترح لتطبيقه في الوحدات الاقتصادية العراقية، مع محاولة بناء نموذج قياسي كمي لتحليل تكاليف الأداء البيئي للوحدة الاقتصادية - مجال الدراسة-.

4- تطبيق نموذج الدراسة على إحدى الوحدات الاقتصادية العراقية ومعرفة نتائج تطبيقه من خلال اختبار طريقة عمله والوقوف على نقاط الضعف والخلل فيه بغية معالجتها.

3) دراسة (زياد، خليل - 2008) - بعنوان دور المحاسبة البيئية في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنه²⁷.

تبين هذه الدراسة أن أخذ الحسابات البيئية في الاعتبار ستجعل المحاسبة قادرة علي توفير معلومات أكثر أهمية وملائمة لمستخدميها، حيث إن نقص تلك المعلومات ينجم عنه تبني قرارات غير سليمة ساهمت في تدهور حالة البيئة بدلا من معالجتها، وبالتالي فإن على المحاسبة والمحاسبين بشكل خاص القبول بالقيام بدور فعال في هذا المجال من خلال التحديد والتصنيف الواضح لكافة المخاطر البيئية التي تنتج عن أنشطة الوحدة الاقتصادية بغرض اتخاذ القرارات الكفيلة بالحد منها ومعالجتها والعمل على تبني إجراءات بيئية نظيفة وسليمة عن طريق الإدراك الشامل والمنظم لأنشطة الوحدة الاقتصادية بما يتماشى مع متطلبات حماية البيئة، حيث أسفرت الدراسة على النتائج التالية:

أن الفصل بين الأنشطة البيئية والاقتصادية والإفصاح عنها يؤدي إلى تحسين القرارات المتخذة سواء من قبل الإدارة أو باقي المستفيدين وهذا من شأنه أن يبعد الخطر الناجم عن التلوث عن جميع الأطراف، كما أن وجود نظام للمحاسبة البيئية يساعد على تزويد الإدارة والجهات الرقابية بتقارير ومعلومات تبين حجم الإضرار والمساهمات البيئية للوحدة الاقتصادية وتحديد نقاط الضعف في الأداء البيئي وبالتالي التحكم في الخطر الناجم عن هذا التلوث.

4) د.إلهام جعفر الشاوي 2008, أهمية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية لتحديد الدخل الخاضع لضريبة الشركات, دراسة لنيل شهادة الدكتوراه.

هدفت الدراسة إلى توفير معلومات محاسبية موثوقة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات السليمة، منهم السلطات الضريبية وأن هذه المعلومات كلما كانت شاملة على كافة المعلومات ومنها المعلومات البيئية تكون القرارات صحيحة وسليمة.

²⁷ زياد هاشم يحي، خليل إبراهيم رجب، دور المحاسبة في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنه، المجلة العلمية .لجامعة الموصل، سنة 2008.

كما تهدف الدراسة إلى ما يلي:

- 1- تطوير رؤية فلسفية لدور المحاسبة البيئية في دعم المحاسبة الضريبية من خلال بيان أهمية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية وأثرها في التحديد الموضوعي والعدل للدخل الخاضع لضريبة الشركات والتعبير الصحيح والحقيقي لأداء الشركة.
- 2- تطوير نموذج لقائمة الدخل تعكس كل من الأداء الاقتصادي والبيئي وبيان أثرها في موضوعية الدخل الخاضع للضريبة وفي التعبير عن صحة أداء الشركة وحقيقته الذي يظهر مسؤوليتها تجاه البيئة والمجتمع.

(5) دراسة (عادل البهلول حميدان الظاهر 2011)، بعنوان: (الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت بليبيا (دراسة استطلاعية))

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى التزام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن أدائها البيئي، كما هدفت إلى إبراز المعوقات التي تحول دون قيام الشركة بموضوع البحث بالإفصاح عن أدائها البيئي. ولتحقيق أهداف الدراسة صممت استبانة وزعت على الأفراد العاملين في الدوائر المالية والمحاسبية في الشركة الأهلية للإسمنت، وقد تم توزيع ٣٦ استبانة على الأفراد والقائمين على الإدارة المالية في هذه الشركة والذين تراوحت مراكزهم الوظيفية ما بين مديري الشؤون الإدارية والمالية، وموظفي قسم المحاسبة والمالية، وقد تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي كونه المناسب للدراسات الوصفية.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- لا تقوم الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح محاسبيا عن أدائها البيئي .
- هناك العديد من المعوقات التي تحد من قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح محاسبيا عن أدائها البيئي وأبرز تلك المعوقات قلة البرامج التعليمية للتعريف بمتطلبات الإفصاح محاسبيا عن أدائها البيئي، وعدم وجود نظام محاسبي يعنى بالإفصاح البيئي، وعدم وجود قوانين ملزمة للإفصاح عن الأداء البيئي.

المطلب الثاني الدراسات باللغة الأجنبية

1-دراسة (2012 Mousa saleh & Muneer jaradat & M. Jebreel) بعنوان :

Environmental Disclosure in Industrial Companies in (Aqaba

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الإفصاح المحاسبي البيئي في الشركات الصناعية في منطقة العقبة، وأثر هذا الإفصاح على كل من: قدرة هذه الشركات في الحصول على التمويل اللازم (الائتمان)، القدرة التنافسية، وعلاقة الإفصاح المحاسبي البيئي بأرباح تلك الشركات.

وقد تميزت الدراسة بتطبيقها على عينة من الشركات العاملة في منطقة العقبة الاقتصادية الخاصة، نظرا لما تتمتع به تلك المنطقة من مزايا متعددة، فهي بوابة الأردن البحرية، وتتمتع بإعفاءات جمركية وضريبية، وتم تصميم استبانة لهذه الدراسة وزعت على 19 شركة صناعية داخل مدينة العقبة . وقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية مثل: الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، واختبار ألفا كرونباخ.

وخلصت الدراسة إلى وجود علاقة بين الإفصاح المحاسبي البيئي، وقدرة الشركات في الحصول على قروض من البنوك، ووجود علاقة بين الإفصاح المحاسبي البيئي، وتعزيز القدرة التنافسية للمنشآت وعدم وجود علاقة بين الإفصاح المحاسبي البيئي وقيمة أرباح الشركات الصناعية.

2-دراسة (2007 Cormier,D.&Magnan,M) بعنوان :

(The revised contribution of environmental reporting to investors' valuation of firm's earnings :an international perspective)

هدفت هذه الدراسة الى توضيح أن التقارير البيئية سيتم استخدامها من قبل المستثمرين من أجل تقييم أفضل لتوقعات أرباح الشركة، ولتقليل الشكوك المفترضة. يجدر بالذكر أنه لا توجد دراسة مباشرة تبحث مدى أهمية نشاط الشركة البيئي لتزويد مساهمي السوق المالي بمعلومات القيم ذات الصلة والتي تساعد في التقييم المستقبلي لوضع الشركة.

وتقوم هذه الورقة البحثية على دراسة العلاقة بين سمعة الشركة البيئية وتوقعات أسعار المساهمة والأرباح. ولقياس مدى الارتباط تم تعديل نموذج التراجع لكولينز وآخرون ١٩٩٤ ، وتراجع العائدات الحالية مقابل التغيرات الحالية والمستقبلية على العائدات، وقد استخدم الباحثان معامل استجابة العائدات المستقبلية كمنطلق لقدرة السوق المالي على توقع عائدات الشركة المستقبلية، حيث توقعنا بارتفاع نسبة العائدات المستقبلية للشركات ذات النقاط العالية في مجال السمعة البيئية.

وقد وجدنا أن النقاط العالية في مجال السمعة البيئية مرتبطة بأسعار الأسهم، والتي تنبئ عن العائدات المستقبلية، وهذا يعني أن السمعة البيئية للشركة تزود المستثمرين بمعلومات تمكنهم من التنبؤ بالعائدات المستقبلية.

وتتضمن هذه الورقة الأجزاء التالية: الجزء الثاني يعرض النظرية والتوثيق العملي، الجزء الثالث يصف تصميم البحث والتوقعات العملية، والجزء الرابع يناقش النتائج الرئيسية وتحليلها، وفي الجزء الخامس تم عرض الخاتمة.

3-دراسة (2008 Roussey) بعنوان : Auditing Environmental Liabilities

أوضحت هذه الدراسة أنه ينشأ عن مكافحة التلوث البيئي التزامات وتكاليف بيئية يرتبط بها مشاكل محاسبية، ومن هذه المشاكل تقدير التزامات مكافحة التلوث وإجراءات المحاسبة عن التكاليف البيئية ومحددات تقدير خطر التلوث .وذلك من خلال دراسة نظرية تحليلية.

وخلصت هذه الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها:

1. إن الالتزامات البيئية تنشأ عن عدم الالتزام بالتشريع البيئي وتدمير البيئة واتخاذ خطوات نحو إزالة التلوث الفعلي.

2. إن هناك صعوبة في توجيه المنشآت المسببة والمساهمة في التلوث إلى الالتزام بالتشريعات والمعايير البيئية حيث صدرت العديد من المعايير والتشريعات بهذا الصدد.

3. هناك عدم وعي من قبل بعض المنشآت والعاملين بهذه التشريعات والمعايير وأن هناك صعوبة في تقدير هذه الالتزامات، وتوجد حاجة لاستشارة خبراء البيئة بشأن تكاليف إزالة التلوث حتى يتم توجيهها محاسبيا كمصروف او نفقة رأسمالية، وأن هذه المشاكل والمعوقات المتعلقة بالقياس المحاسبي للتكاليف والالتزامات البيئية فتحت آفاقا جديدة لمهنة المحاسبة.

المطلب الثالث:دراسة المقارنة ومقع الدراسة من الدراسات السابقة

أولاً: دراسة مقارنة

- توصلت دراسة نادية راضي مساهمة النظم المحاسبية في التقرير والإفصاح عن الأداء البيئي لمنظمات الأعمال، استعراض للجهود المحاسبية المبذولة لملاحظة التطور السريع في الاهتمام بالبيئة مع محاولة لوضع إطار مكتمل للمحاسبة البيئية كخطوة تضمن الإفصاح الجيد عن الأداء البيئي وتحقيق الرقابة على التلوث والعمل على الحد منه.حيث بدأت أغلب المنظمات الصناعية في مصر بالاهتمام باتخاذ الإجراءات الفنية للحد من التلوث ولكن ما زال الإفصاح عما تتحمله من تكاليف وأعباء والتزامات غير واضح.
- توصلت دراسة ليلي مجيد محمد القتلاوي2006 من خلال تطبيق الدراسة على إحدى الوحدات الاقتصادية العراقية إلى اختبار طريقة العمل والوقوف على نقاط الضعف والخلل فيه بغية معالجتها.
- توصلت دراسة زياد خليل 2008 إلى أن أخذ الحسابات البيئية في الاعتبار ستجعل المحاسبة قادرة على توفير معلومات أكثر أهمية وملائمة لمستخدميها حيث أن نقص تلك المعلومات ينجم عنه تبني قرارات غير سليمة، حيث توصلت الدراسة على أن الفصل بين الأنشطة البيئية والاقتصادية والإفصاح عنها يؤدي إلى تحسين القرارات كما أن وجود المحاسبة البيئية بين حجم الأضرار ويحدد نقاط الضعف في الأداء البيئي والتحكم في الخطر.
- توصلت دراسة إلهام جعفر الشاوي 2008 إلى توفير معلومات محاسبية موثوقة لمستخدمي القوائم المالية لاتخاذ قرارات سليمة من خلال تطوير رؤية فلسفية بدور محاسبة بيئية في دعم المحاسبة الضريبية وتطوير نموذج لقائمة الدخل يعكس الأداء الاقتصادي والبيئي.
- توصلت دراسة عادل البهلول حميدان الظاهر 2011 إلى مدى التزام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح عن أداءها البيئي وابرار معوقات التي تحد من قيام الشركة الأهلية للإسمنت بالإفصاح محاسبيا عن أداءها البيئي وعدم وجود نظام محاسبي يعني بالإفصاح البيئي وعدم وجود قوانين ملزمة للإفصاح عن الأداء المالي.
- توصلت دراسة **Mousasaleh & Muneerjaradat & M. Jebreel 2012** إلى التعرف على الإفصاح المحاسبي بالبيئي للشركات الصناعية لمنطقة العقبي وعلاقته بأرباح الشركات

واستنتج وجود علاقة بين الإفصاح المحاسبي البيئي وقدرة الشركات على الحصول على القروض من البنوك وتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات وعدم وجود علاقة بين الإفصاح المحاسبي البيئي وقيمة أرباح الشركات الصناعية.

- توصلت دراسة Cormier , D. & Magnan, M 2007 أن التقارير البيئية سيتم استخدامها من قبل المستثمرين من أجل تقييم افضل لتوقعات أرباح الشركة وتقوم هذه على دراسة العلاقة بين سمعة الشركة البيئية وتوقعات أسعار المساهمة والأرباح.
- توصلت دراسة Roussey 2008 أن الالتزامات البيئية تنشأ عن عدم الالتزام بالتشريع البيئي وأن هناك صعوبة في توجيه المؤسسات المسببة للتلوث إلى الالتزام بالتشريعات وأن هذه المشاكل والمعوقات المتعلقة بالقياس المحاسبي للتكاليف والالتزامات البيئية فتحت آفاقا جديدة لمهنة المحاسبة.

ثانيا: موقع الدراسة من الدراسات السابقة

ما يميز هذه الدراسة هو أن أغلب الدراسات اهتمت بدراسة الالتزامات البيئية عن ممارسة المؤسسة للأنشطة اليومية ومدى الاستجابة لهذه الالتزامات وكيفية الإفصاح عنها لهذا ارتأينا القيام بالدراسات على المؤسسات لمعرفة مدى اهتمامها بالمحافظة على البيئية ومعرفة طبيعية التكاليف البيئية الناتجة عن الإنفاق وكيفية معالجتها وعرضها ودورها في تحسين جودة المعلومات واتخاذ القرارات.

خلاصة الفصل الأول

تناولنا في هذا الفصل الإطار النظري للتدقيق البيئي والافصاح عنه إضافة إلى الدراسات السابقة كما تم التطرق إلى ماهية التدقيق والافصاح البيئي حيث تم استنتاج أن التدقيق البيئي عبارة عن فحص مدى التزام منظمة الاعمال في معالجة التأثيرات السلبية على البيئة من خلال مقارنة البرامج المخططة مع ما تم تنفيذه فعلا مع موجب القوانين والافصاح عنه لتمكين مختلف أصحاب المصالح من الحصول على المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وتقييم الاداء وتسهيل عملية اتخاذ القرارات. عند القيام بالدراسات السابقة كانت أهم النتائج التي جاءت بها وما يميز دراساتنا عن تلك الدراسات أنه كل الدراسات عالجت متغير واحد أما التدقيق والافصاح البيئي تم جمعها معا في دراستنا هذه مع ابراز العلاقة بينهما.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية

تمهيد

بعد إتمام الجانب النظري للدراسة من خلال عرض أهم المفاهيم الخاصة بالتدقيق البيئي كأداة لتحسين جودة الإفصاح عن المعلومات البيئية في المؤسسة والعلاقة بينهما، ولتدعيم ذلك قمنا بدراسة ميدانية على عينة الدراسة لاختبار الفرضيات باستعمال استمارة الاستبيان للحصول على المعلومات الضرورية وإجراء الاختبارات الإحصائية الملائمة.

للإلمام أكثر بالدراسة الميدانية تم تقديم استبيان يحتوي على مجموعة من الأسئلة والفقرات، بهدف الوصول إلى استخلاص النتائج الميدانية التي تقود للتأكد من صحة الفرضيات الموضوعية من عدمها، تم تقسيم هذا الفصل إلى:

- المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية
- المبحث الثاني: اختبارات حول الاستبيان
- المبحث الثالث: عرض نتائج الإجابات واختبار الفرضيات

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

من خلال هذا المبحث سنحاول توضيح منهجية تصميم استبيان مع عرض عينة الدراسة مع استعراض حدود الدراسة والمشاكل التي واجهتها خلال توزيع الاستبيان، وفي الأخير سنقوم بتحليل المعلومات الديمغرافية بواسطة البرنامج الإحصائي SPSS.

المطلب الأول: إعداد الاستبيان

للإجابة على الإشكالية المطروحة لهذه الدراسة واختبار فرضياتها يجب الاستعانة بالاستبيان لتحقيق الأهداف المرجوة.

1. أجزاء الاستبيان

اعتمدنا جمع البيانات من خلال الدراسة الميدانية عن طريق تصميم استبيان²⁸ حيث أخذنا بعين الاعتبار العناصر التالية عند إعداده، والمتمثلة في الأسلوب البسيط واللغة المفهومة وذلك لتفادي عدم الفهم من أفراد العينة، والتسلسل المنطقي عند إعداد الفقرات، فشمّل هذا الاستبيان ضمن الجزء الأول المعلومات الديمغرافية التي تخص الموظفين الذين وزع عليهم وتتمثل في العمر، المؤهل العلمي، التخصص، الخبرة المهنية، المهنة أما الجزء الثاني فكان خاص بموضوع دراستنا وقسمناه إلى محورين ويتكون من 10 فقرات، وذلك من أجل التأكد من صحة الفرضيات المطروحة، حيث كانت المحاور كالتالي:

- المحور الأول: معلومات حول التدقيق البيئي، ويتكون من (5) فقرات.
- المحور الثاني: معلومات حول الإفصاح البيئي، ويتكون من (5) فقرات.

مقياس ليكارت الخماسي

تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لقياس استجابات الباحثين لفقرات الاستبيان حسب الجدول

رقم 1-2 التالي:

الجدول رقم (1-2): درجات مقياس ليكارت الخماسي

الاستجابة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبتان

²⁸ انظر استمارة الاستبيان النهائية في الملحق رقم 1.

المطلب الثاني: عينة الدراسة

إن لكل دراسة طريقة يتم الاعتماد عليها وتختلف هذه الأخيرة من دراسة إلى أخرى، حيث في هذا المطلب سيتم تحديد الحدود المكانية والزمانية التي تمت فيها الدراسة، إضافة إلى تحديد عينة الدراسة.

1. حدود الدراسة

تم الأخذ بعين الاعتبار حدود الدراسة كالتالي:

الحدود الزمانية: تمت هذه الدراسة خلال الفترة الممتدة من 2021/06/15 إلى غاية 2021/07/01.

الحدود المكانية: شملت بعض المؤسسات الاقتصادية الموجودة بعين تموشنت وبعض الأساتذة

الأكاديميين والتي تمثلت في:

- المفتشية الولائية للعمل .

2. صعوبات الدراسة

بالرغم من أهمية الموضوع فإنه وبالحدوث عن التدقيق البيئي كأداة لتحسين جودة الإفصاح عن

المعلومات البيئية في المؤسسة، إلا وأنه قد واجهتنا بعض الصعوبات من بينها:

- قلة المؤسسات التي تستخدم التدقيق البيئي؛

- عدم تجاوب بعض المؤسسات مع الدراسة؛

- الانتشار الوباء.

3. عينة الدراسة

من أجل إتمام هذه الدراسة قمنا بتوزيع 31 استبانة موضحة في الجدول كما يلي:

الجدول رقم(2-2): توزيع الاستبيانات على المؤسسات

المؤسسات	الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات المسترجعة	الاستبيانات الضائعة	الاستبيانات الملغاة	الاستبيانات الصالحة للدراسة
عدد الاستثمارات	31	31	0	0	31
نسبة الاستثمارات	100	100	0	0	100

المصدر: من إعداد الطالبتان

نستنتج أن 31 من الاستبيانات كانت صالحة للدراسة.

المطلب الثالث: تحليل البيانات الديمغرافية

سنقوم بتحليل البيانات الديمغرافية والوظيفية الخاصة بالعينة المستهدفة، مما يساعد في تفسير بعض نتائج الدراسة.

1. العمر

كان توزيع العينة حسب متغير العمر كما يلي:

الجدول رقم (2-3): توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر

النسبة	العدد	
16.1	5	أقل من 25 سنة
48.4	15	25-35 سنة
35.5	11	أكثر من 35 سنة
100	31	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أعمار الفئة الأقل من 25 سنة هي 5 عمال ما يقابله نسبة 16.1%، في حين الفئة المحصورة بين (25-35) سنة هي 15 عامل ما يقابله نسبة 48.4% وهذا ما يدعم فئة الشباب في المؤسسات حيث تعتبر أكبر فئة، أما بالنسبة للفئة الأكبر من 35 سنة تمثل 11 عاملا ما يقابله نسبة 35.5% حيث تعتبر هذه الفئة من أصحاب الخبرات.

2. المؤهل العلمي

كان توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى العلمي كما يلي:

الجدول رقم (2-4): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة	العدد	
84.4	15	ليسانس
12.9	4	ماستر
19.4	6	ماجستير
6.5	2	دكتوراه
12.9	4	أخرى
100	31	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن نسبة العمال الذين يحملون شهادة ليسانس 84.4% حين بلغت نسبة ماستر 12.9% أما ماجستير ودكتوراه فقد بلغت كل منها نسبة (6.5-19.4)% أما المؤهلات الأخرى فبلغت 12.9% هذا ما يدل على أن مهنة التدقيق تحتاج إلى مؤهلات علمية كبيرة.

3. الخبرة المهنية

الجدول رقم (2-5): توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة

النسبة	العدد	
38.7	12	أقل من 5 سنوات
41.9	13	5-10 سنوات
19.4	6	أكثر من 10 سنوات
100	31	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن النسبة كانت متفاوتة حيث كانت نسبة 38.7% لأقل من 5 سنوات، ونسبة 41.9% من (5-10) سنة، أما بالنسبة للفئة التي تتراوح عدد سنوات خبرتهم أكثر من 10 سنوات كانت بنسبة 19.4%، وهذا ما يدل على أن المؤسسات محل الدراسة كانت تعتمد على الفئة من (5-10) سنة.

4. الوظيفة أو المهنة

الجدول رقم (2-6): توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة

النسبة	العدد	
12.9	4	مدقق حسابات
25.8	8	محافظ حسابات
29	9	خبير معتمد
32.3	10	مساعد
100	31	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن عدد مدققي الحسابات تمثل نسبة 12.9% ومحافظ الحسابات 25.8%، خبير معتمد 29%، مساعد 32.3%. هذا ما يجعلنا نلاحظ أن مهنة التدقيق البيئي قليلة على مستوى المؤسسات محل الدراسة.

5. التخصص

الجدول رقم (2-7): توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص

النسبة	العدد	
25.8	8	محاسبة
45.2	14	إدارة الأعمال
6.5	2	تدقيق
22.6	7	اقتصاد
100	31	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أن عدد المختصين في المحاسبة 8 ما يمثل نسبة 25.8% وإدارة أعمال 14 ما يقابله 45.23%، تدقيق 2 ما يقابله 6.5%، اقتصاد 7 ما يقابله 22.6%.

المبحث الثاني: اختبارات حول الاستبيان

بعد التعرف على العينة من حيث المعلومات الشخصية، سننتقل في هذا المبحث إلى الاختبارات التي تستخدم للتحقق من صدق وثبات الاستبيان.

المطلب الأول: اختبار صدق الاتساق الداخلي

يعتبر هذا الأخير أحد مقاييس صدق الاداة، والذي يقيس مدى تحقق الأهداف المرجوة من الأداة، وذلك من خلال التعرف على مدى ارتباط كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه.

1. اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول

يوضح الجدول التالي صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول باستعمال معامل ارتباط سبيرمان كما يلي:

الجدول رقم (2-8): الارتباط بين فقرات المحور الأول ومتوسطه

الرقم	البيان	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يساهم التدقيق البيئي في معرفة مدى التزام المؤسسة باحترام القوانين البيئية	0.302	0.098
2	يعمل التدقيق البيئي على تقويم وتدقيق خطط وسياسات لاستخدام الموارد الطبيعية	0.682	0.000
3	يقوم التدقيق بفحص وتحليل دورة حياة المنتج أو النشاط خلال جميع مراحل حياته	0.739	0.000
4	يقيم التدقيق البيئي كفاءة وفعالية البرامج والانشطة البيئية	0.207	0.263
5	يساعد التدقيق البيئي في تقييم أداء نظم الإدارة البيئية	0.322	0.077

المصدر: من إعداد الطالبتان بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول السابق الذي يوضح معاملات الارتباط لسبيرمان لفقرات المحور الأول ككل والذي يتعلق بالمعلومات حول التدقيق البيئي، نلاحظ وجود ارتباط بين هذه الفقرات والمعدل الكلي للمحور الأول، حيث بلغت معاملات الارتباط من الفقرة الأولى إلى الفقرة الخامسة بين (0.207 - 0.739) وهذا ما يعبر عن اتساق هذه الفقرات مع المحور. وبذلك في تعتبر صادقة لها وضعت لقياسه وتعبير عن موضوع المحور ككل.

2. اختبار صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

يوضح الجدول التالي صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني باستعمال معامل ارتباط

سبيرمان كما يلي:

الجدول رقم (2-9): الارتباط بين فقرات المحور الثاني ومتوسطه

الرقم	البيان	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يقدم عرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية	0.690	0.000
2	يسهل عملية مستخدمي المعلومات ومتخذي القرارات	0.511	0.003
3	يؤدي إلى ترشيد القرارات عند تقييم الأداء البيئي للمؤسسات	0.522	0.003
4	وسيلة لإدارة التفاوض بين أصحاب حقوق الملكية والغير ممن يمارس ضغوطات على المنظمة	0.704	0.000
5	المحافظة على المركز التنافسي للمنظمة من خلال تحسين سمعتها اتجاه الاطراف ذات نشاطاتها الاقتصادية والاجتماعية	0.634	0.000

المصدر: من إعداد الطالبانيا بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من خلال الجدول السابق الذي يوضح معاملات ارتباط سبيرمان لفقرات المحور الثاني والذي يتعلق بمعلومات حول الإفصاح البيئي انه يوجد علاقة طردية بين فقرات المحور ومتوسط هذا المحور. إذ بلغت معاملات الارتباط (0.511-0.704) وفي العموم نقول أن جميع الفقرات صادقة لما وضعت لقياسه وتعبير عن موضوع المحور ككل.

المطلب الثاني: اختبار ثبات الاستبيان

لإجراء اختبار الثبات لفقرات الاستبيان استخدمنا معامل ألفا كرومباخ، حيث يأخذ هذا الأخير قيمة تتراوح بين (0-1) فإذا لم يكن الثبات في الفقرات فإن قيمة معامل ألفا تساوي (0)، والعكس إذا كان هناك ثبات كلي تكون قيمة المعامل تساوي الواحد (01)، وكلما اقتربت قيمة معامل ألفا من الواحد (01) كان الثبات مرتفعاً ويعني مصداقية الفقرات، وعلى العموم يجب أن تتجاوز قيم ألفا كرومباخ 0.6 حتى نستطيع القول أنه يوجد ثبات في أداء القياس.

ومن خلال نتائج تحليل البيانات المتحصل عليها تم القيام باختبار ألفا كرومباخ أين أسفرت

النتائج عن قيمة 0.593 ما يدل على ثبات الأداة.

المبحث الثالث: عرض نتائج الإجابات واختبار الفرضيات

يتضمن هذا المبحث عرضاً لتحليل بيانات أفراد العينة وفقاً لمحاور الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال إجابة أفراد العينة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز النتائج التي تم التوصل إليها.

المطلب الأول: نتائج تحليل البيانات لإجابات أفراد العينة

سيعرض في هذا المطلب نتائج تحليل البيانات الخاصة بأفراد العينة وذلك بناءً على مخرجات برنامج SPSS.

1. نتائج أفراد العينة للمحور الأول

قمنا بتحليل أفراد العينة وذلك لمعرفة إجابات كل مستجيب، وفيما يلي الجدول يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-12): نتائج أفراد العينة للمحور الأول

المجموع	الإجابات					تكرار النسبة المئوية	الفقرات
	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً		
31	17	14	-	-	-	التكرار	الفقرة 01
100	54.8	45.2	-	-	-	النسبة	
31	10	15	1	4	1	التكرار	الفقرة 02
100	32.3	48.4	3.4	12.9	3.2	النسبة	
31	4	21	-	6	-	التكرار	الفقرة 03
100	12.9	67.7	-	19.4	-	النسبة	
31	12	19	-	-	-	التكرار	الفقرة 04
100	38.7	61.3	-	-	-	النسبة	
31	10	21	-	-	-	التكرار	الفقرة 05
100	32.3	67.7	-	-	-	النسبة	

المصدر: من إعداد الطالبان اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه الذي يشمل نتائج العينة وإجاباتهم عن فقرات المحور الأول تركزت الفقرة الأولى على نسبة الإجابة موافق 14% في حين نسبة الإجابة موافق تماما 17% وذلك بناء على عينة الدراسة، أما الفقرة الثانية (02) بلغت نسبة الموافقة 15% ونسبة المحايدة 1% في حين بلغت نسبة موافق تماما 10% وذلك بناء على عينة الدراسة، أما الفقرة الثالثة (03) بلغت فيها نسبة الموافقة 21% ونسبة موافق تماما 4% بناء على عينة الدراسة. الفقرة الرابعة (04) بلغت فيها نسبة الموافقة 19% في حين كانت نسبة موافق تماما 12% وذلك بناء على عينة الدراسة. أما الفقرة الخامسة بلغت نسبة موافق 21%، نسبة موافق تماما 10%.

2. نتائج أفراد العينة للمحور الثاني

قمنا بتحليل أفراد العينة وذلك لمعرفة إجابات كل مستجيب، وفيما يلي الجدول يوضح ذلك:

الجدول رقم (3-13): نتائج أفراد العينة للمحور الثاني

المجموع	الاجابات					تكرار النسبة المئوية	الفقرات
	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما		
31	12	19	-	-	-	التكرار	الفقرة 01
100	38.7	61.3	-	-	-	النسبة	
31	15	16	-	-	-	التكرار	الفقرة 02
100	48.4	51.6	-	-	-	النسبة	
31	16	15	-	-	-	التكرار	الفقرة 03
100	51.6	48.4	-	-	-	النسبة	
31	5	15	3	7	1	التكرار	الفقرة 04
100	16.1	48.4	9.7	22.6	3.2	النسبة	
31	4	21	1	5	-	التكرار	الفقرة 05
100	12.9	67.7	3.2	16.1	-	النسبة	

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه الذي يشمل نتائج العينة وإجاباتهم عن فقرات المحور الأول تركزت الفقرة الأولى على نسبة الإجابة موافق 19%، موافق تماما 12% وذلك بناء على عينة الدراسة، أما الفقرة الثانية (02) بلغت نسبة الموافقة 16% في حين بلغت نسبة موافق تماما 15% وذلك بناء على عينة الدراسة، أما الفقرة الثالثة (03) بلغت فيها نسبة الموافقة 15% ونسبة موافق تماما 16% بناء على عينة الدراسة. الفقرة الرابعة (04) بلغت فيها نسبة الموافقة 15% ونسبة المحايدة 3% في حين كانت نسبة موافق تماما 5% وذلك بناء على عينة الدراسة. أما الفقرة الخامسة (05) بلغت نسبة موافق 21%، محايد 1%، نسبة موافق تماما 4% وذلك بناء على عينة الدراسة.

المطلب الثاني : معايير قراءة نتائج اختبار الفرضيات

للقيام باختبار فرضيات الدراسة تم الاستعانة ببرنامج الرزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS من خلال الاختبارات التي يتيحها والمتمثلة في اختبار ستودنت لعينة one-sample T test وكذا المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لكل فقرة والمعدل الكلي لكل محور.

حتى نقوم باختبار فرضيات المحور الأول والثاني، نقوم أولا بتحديد الفئات ولتحديد الفئات نقوم بالخطوات التالية:

تعيين الفئات: عدد الفئات هو خمسة فئات حيث إجابة موافق تماما تمثل الفئة رقم (05) وموافق تمثل الفئة رقم (04) ومحايد تمثل الفئة رقم (03) وغير موافق تمثل الفئة رقم (02) وغير موافق تماما تمثل الفئة رقم (01).

حساب المدى: المدى يساوي الحد الأعلى مطروح منه الحد الأدنى.

$$\text{المدى} = 5 - 1$$

$$\text{المدى} = 4$$

حساب طول الفئة: طول الفئة يساوي المدى/عدد الفئات.

$$\text{طول الفئة} = 4/5$$

$$\text{طول الفئة} = 0.8$$

تعيين الفئات: اعتمادا على ما سبق يمكن تعيين الفئات كما يلي:

الفئة الأولى [1-1.79] وتمثل الإجابات غير موافق تماما.

الفئة الثانية [1.8-2.59] وتمثل الإجابات غير موافق.

الفئة الثالثة [2.6-3.39] وتمثل فئة محايد.

الفئة الرابعة [3.4-4.19] وتمثل فئة موافق.

الفئة الخامسة [4.2-5] وتمثل فئة موافق بشدة.

بحيث تكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t محسوبة أكبر من قيمة t الجدولية، أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60%.

وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها وهذا إذا كانت قيمة t المحسوبة

أصغر من قيمة t الجدولية، أو مستوى المعنوية أقل من 0.05 والوزن النسبي أقل من 60%، وتعتبر

الفترة محايدة إذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05.

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

بعد ما قمنا بتحديد الفئات، الآن نقوم باختبار الفرضيات من خلال حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات الاستبيان وذلك باستخدام اختبار t للعينة الواحدة وهذا لتحليل فقرات الاستبانة.

1. اختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الأول

أولا نقوم بالتذكير بالفرضية المتعلقة بالمحور الأول وهي كما يلي:

الفرضية العدمية: لا يوجد تأثير دال إحصائيا حول معلومات التدقيق البيئي.

الفرضية البديلة: يوجد تأثير دال إحصائيا حول معلومات التدقيق البيئي.

الجدول التالي يوضح اختبار T.test للمحور الأول كما يلي:

الجدول رقم (3-15): اختبار T.test للمحور الأول

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة	درجة الموافقة
الفقرة 01	4.5484	0.50588	0.90968	17.042	0.000	موافق
الفقرة 02	3.9355	1.09348	0.7871	4.763	0.000	موافق
الفقرة 03	3.7419	0.92979	0.74838	4.443	0.000	موافق
الفقرة 04	4.3871	0.49514	0.87742	15.598	0.000	موافق
الفقرة 05	4.3226	0.47519	0.86452	15.497	0.000	موافق
مجموع فقرات المحور الاول	4.1871	0.36491	0.83742	18.112	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن الفقرة (01) بلغ الوزن النسبي 0.90968 وهو أكبر من 0.6 وقدّر مستوى الدلالة ب 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. الفقرة (02) فقد بلغ الوزن النسبي 0.7871 وهو أكبر من 0.6 وقدّر مستوى الدلالة ب 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. الفقرة (03) بلغ الوزن النسبي بها 0.74838 وهو أكبر من 0.6 وبلغ مستوى الدلالة 0.000 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة (04) بلغ الوزن النسبي 0.87742 وهو أكبر من 0.6 وقدّر مستوى الدلالة ب 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. الفقرة (05) بلغ الوزن النسبي 0.86452 وهو أكبر من 0.6 وقدّر مستوى الدلالة ب 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة.

وفي الأخير نحكم على المحور الأول ككل من خلال قيمة T المحسوبة التي قدرت ب 18.112 والتي هي مساوية لقيمة T الجدولية التي تساوي 2.042، أي نقبل الفرضية البديلة المتمثلة في وجود معالم تطبيق التدقيق البيئي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

2. اختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الثاني

أولا نقوم بالتنكير بالفرضية المتعلقة بالمحور الثاني وهي كما يلي:
 الفرضية العدمية: لا يوجد تأثير دال إحصائيا حول معلومات التدقيق البيئي
 الفرضية البديلة: يوجد تأثير دال إحصائيا حول معلومات عن الإفصاح البيئي.
 الجدول التالي يوضح اختبار T.test للمحور الثاني كما يلي:

الجدول رقم (3-16): اختبار T.test للمحور الثاني

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة	درجة الموافقة
الفقرة 01	4.3871	0.49514	0.87742	15.598	0.000	موافق
الفقرة 02	4.4839	0.50800	0.89678	16.263	0.000	موافق
الفقرة 03	4.5161	0.50800	0.090322	16.617	0.000	موافق
الفقرة 04	3.5161	1.12163	0.70322	2.562	0.000	موافق
الفقرة 05	3.7742	0.88354	0.75484	4.879	0.000	موافق
مجموع فقرات المحور الثاني	4.1355	0.47996	0.8271	13.172	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الطالبان اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن الفقرة (01) بلغ الوزن النسبي 0.87742 وهو أكبر من 0.6 وقدّر مستوى الدلالة ب 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. الفقرة (02) فقد بلغ الوزن النسبي 0.89678 وهو أكبر من 0.6 وقدّر مستوى الدلالة ب 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. الفقرة (03) بلغ الوزن النسبي بها 0.090322 وهو أكبر من 0.6 وبلغ مستوى الدلالة 0.000 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة، الفقرة (04) بلغ الوزن النسبي 0.70322 وهو أكبر من 0.6 وقدّر مستوى الدلالة ب 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة. الفقرة (05) بلغ الوزن النسبي 0.75484 وهو أكبر من 0.6 وقدّر مستوى الدلالة ب 0.000 وهو أقل من 0.05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى هذه الفقرة.

وفي الأخير نحكم على المحور الأول ككل من خلال قيمة T المحسوبة التي قدرت ب 13.172 والتي هي أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 2.042، أي نقبل الفرضية البديلة المتمثلة في وجود تأثير دال إحصائيا لوجود تأثير لتطبيق التدقيق البيئي على جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

خلاصة الفصل الثاني

من خلال هذا الفصل تم معالجة العلاقة القائمة بين كل من التدقيق البيئي والإفصاح عن المعلومات البيئية وذلك من خلال تصميم استبيان مكون من محورين، حيث قدر حجم عينة الدراسة (31) ، و تم تحليل بيانات الاستبيان من خلال الاستعانة بالأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية. ومن خلال الاستبيان تم استنتاج أن التدقيق البيئي له علاقة بالإفصاح عن المعلومات البيئية.

الختامة

الخاتمة

تناولنا موضوع الدراسة " التدقيق البيئي والإفصاح عن المعلومات البيئية في المؤسسات من خلال الفحص المنظم للتعاملات بين العمليات التي تقوم بها المؤسسة وبيئتها المحيطة بها و الإفصاح عنها. حيث قمنا بالإجابة عن إشكالية الدراسة من خلال تقسيم الموضوع إلى فصلين الفصل الأول والذي يتضمن أدبيات النظرية والدراسات السابقة بينما تضمن الفصل الثاني دراسة ميدانية للتدقيق البيئي والإفصاح عنه بواسطة نظام SPSS.

أولاً: النتائج

- من خلال الدراسة التي تم القيام بها تم التوصل إلى النتائج التالية:
- مساهمة التدقيق البيئي في معرفة مدى التزام المؤسسة باحترام القوانين البيئية.
- تقييم التدقيق البيئي كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية.
- يسهل الإفصاح البيئي عملية اتخاذ القرار.
- يعتبر الإفصاح البيئي جزء من الإفصاح الشامل الذي يمكنه من تقييم الأداء البيئي.
- الإفصاح عن المعلومات البيئية يمنح الشفافية والوضوح للمؤسسة.

ثانياً: التوصيات

- على ضوء النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة ارتأينا المقدمة بعض الاقتراحات:
- ضرورة تسليط الضوء على عملية التدقيق البيئي.
- لا بد من المؤسسات إتباع التدقيق البيئي بكل التزاماته للحصول على فعالية أكثر.
- يجب على المؤسسات الإفصاح الشامل والشفاف للحصول على نتائج أفضل.
- توعية المؤسسات على إتباع التدقيق البيئي والإفصاح عنه للحد من خطر التلوث البيئي والقرارات الغير السليمة.

ثالثاً: آفاق الدراسة

- نقترح بعض المواضيع التي يمكن أن تكون تكملة لدراستنا:
- أثر التدقيق البيئي والإفصاح عنه في شركة كريستال.
- الإفصاح البيئي ودوره في ترشيد القرارات.
- القياس والإفصاح عن الاداء البيئي في المؤسسات الاقتصادية ودوره في تحقيق التنمية المستدامة.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

1. المطارنة غسان فلاح والبشتاوي سليمان،(2008) دار المسيرة للنشر و التوزيع والطباعة. الطبعة الأولى، ص 119.
2. السعد صالح عبد الرحمن(2007) ،المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية،مجلة جامعة الملك عبد العزيز،كلية الإدارة و الإقتصاد،المجلد 21 ،العدد 1 ، ص88.
3. ناصر يوسف الزعبي و دراغمة ناصر علي ، نحو تطبيق التدقيق البيئي في الأردن، العلوم الإدارية (2006) .المجلد 33، ص2-3.
4. النصيرات، عادل حسن.(2006)، المجلة الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية، العدد 07. ص 6 .
5. جورج دانيال غالي،تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية الإسكندرية (2003)، ص 118.
6. رادة فاروق دريباتي،دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي،رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، ص 50 (2009).
7. رادة فاروق دريباتي،دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء البيئي،المرجع السابق (2009) ص 35.
8. أمين السيد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2005 ص172-173.
9. درويش عبد الناصر محمد سيد (2009) اثر الإفصاح المحاسبي ،كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية ، جامعة الزيتونة الأردنية ص 10
10. النابلسي دعاء (2011) اثر الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية ،جامعة البلقاء التطبيقية / كلية العقبة الجامعية ، ص ص 13-15
11. عمارة نوال (2011) المحاسبة عن الأداء البيئي ص ص 670 – 675 موجودة على الموقع manifest.univ-ouargula.dz/documents
12. درويش عبد الناصر محمد سيد (2009) أثر الإفصاح البيئي – مدخل أخلاقي كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية ،جامعة الزيتونة الأردنية ص 6

13. أبو زيد محمد السيد محمد (2007) إطار محاسبي مقترح للإفصاح , رسالة الماجستير في علوم البيئة قسم إقتصاد و القانون و التنمية الإدارية البيئية ,معهد الدراسات و البحوث البيئية ,جامعة عين شمس مصر , ص ص 79 – 91
14. بامزاحم فائز محمد شيخ (2007) القياس المحاسبي بكلية الإقتصاد , جامعة دمشق , ص 96.
15. ناضم شعلان جبار , تحليل البيانات المحاسبية عن الأداء البيئي ,مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية , المجلد 13 , العدد 04,2011, ص 60
16. النابلسي دعاء (2011) اثر الإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية ,جامعة البلقاء التطبيقية / كلية العقبة الجامعية , ص ص 32-33
17. عبد الغني محمد (2000) القياس و الإفصاح المحاسبي , دراسة نظرية تطبيقية ' مجلة البحوث العلمية للتجارة , الإسكندرية , العدد الثاني , المجلد السابع و الثلاثون , ص 245
18. فارس جميل حسين الصوفي , أهمية التكاليف و الإفصاح البيئي في ترشيد القرارات عمان , مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة , العدد 29 , 2012 , ص 226
19. نادية راضي , مساهمة النظم المحاسبية في التقرير والإفصاح عن الأداء البيئي لمنظمات الأعمال , المجلة العلمية لكلية التجارة , جامعة الأزهر فرع البنات , العدد التاسع عشر , 2001
20. زياد هاشم يحي , خليل إبراهيم رجب , دور المحاسبة في إدارة الخطر الناجم عن التلوث البيئي والإفصاح عنه , المجلة العلمية . لجامعة الموصل , سنة 2008.

المراجع باللغة الأجنبية

1. ramachandra,T.V (2008) shruti bachamanda “environmental audit of municipal solid waste management, p6

قائمة الملاحق



الملحق رقم (01) إستمارة

جامعة بلحاج بوشعيب - عين تموشنت -

معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم المالية و المحاسبة

تخصص محاسبة و جباية معمقة

الأخ الفاضل / الأخت الفاضلة:

في إطار إنجاز مذكرة مكملة لمتطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير محاسبة و جباية معمقة ، تقوم الطالبتين بإجراء د دراسة ميدانية حول موضوع " : التدقيق البيئي كأداة لتحسين جودة الإفصاح عن المعلومات البيئية في المؤسسة " لذلك يرجى من سيادتكم التكرم بالإجابة على مجموع الأسئلة التي تتضمنها هذه الاستمارة وتأكدوا بأن كل ما ستدلون به من آراء سيستخدم في إثراء البحث العلمي لا غير .

تقبلوا منا فائق الإحترام و التقدير

• اولا _معلومات شخصية:

الجنس : ذكر أنثى

المؤهل العلمي : ليسانس ماستر ماجستير دكتوراه أخرى

التخصص :محاسبة إدارة أعمال تدقيق اقتصاد

العمر :أقل من 25 سنة بين 25-35 سنة أكبر من 35 سنة

المهنة :مدقق حسابات محافظ حسابات خبير معتمد مساعد

الخبرة المهنية :أقل من 5 سنوات بين 5-10 سنوات أكثر من 10 سنوات

ثانياً _ معلومات حول التدقيق البيئي : يتضمن معلومات حول التدقيق البيئي مفاهيمياً
يرجى وضع علامة (X) في الخانة المناسبة

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الأسئلة
					يساهم التدقيق البيئي في معرفة مدى التزام المؤسسة باحترام القوانين البيئية
					يعمل التدقيق البيئي على تقويم و تدقيق خطط و سياسات باستخدام الموارد الطبيعية
					يقوم التدقيق بفحص و تحليل دورة حياة المنتج أو النشاط خلال جميع مراحل حياته
					يقيم التدقيق البيئي كفاءة و فعالية البرامج و الأنشطة البيئية
					يساعد التدقيق البيئي في تقييم أداء نظم الإدارة البيئية

ثالثاً _ معلومات حول الإفصاح البيئي : يحتوي على معلومات متعلقة بالإفصاح البيئي

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الأسئلة
					يقدم عرض البيانات و المعلومات المتعلقة بالأنشطة البيئية
					يسهل عملية مستخدمي المعلومات و متخذي القرارات
					يؤدي الى ترشيد القرارات عند تقييم الأداء البيئي للمؤسسات
					وسيلة لإدارة التفاوض بين أصحاب حقوق الملكية و الغير ممن يمارس ضغوطات على المنظمة
					المحافظة على المركز التنافسي للمنظمة من خلال تحسين سمعتها تجاه الأطراف ذات نشاطاتها الإقتصادية و الإجتماعية

الملحق رقم (02)

مخرجات برنامج spss

1. البيانات الديمغرافية

1.1 العمر

Age

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	mois de 25 ans	5	16,1	16,1	16,1
	25-35 ans	15	48,4	48,4	64,5
	plus de 35 ans	11	35,5	35,5	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

1 المؤهل التعليمي

Diplôme

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	licence	15	48,4	48,4	48,4
	master	4	12,9	12,9	61,3
	magistire	6	19,4	19,4	80,6
	doctorat	2	6,5	6,5	87,1
	autre	4	12,9	12,9	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

3.1 الخبرة المهنية

Experience

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	mois de 5 ans	12	38,7	38,7
	5-10 ans	13	41,9	80,6
	plus de 10 ans	6	19,4	100,0
	Total	31	100,0	100,0

4.1 الوظيفة او المهنة

Fonction

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	auditeur des comptes	4	12,9	12,9
	commissaire aux comptes	8	25,8	38,7
	expert comptable	9	29,0	67,7
	agent comptable	10	32,3	100,0
	Total	31	100,0	100,0

5.1 التخصص

Specialite

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	comptabilité	8	25,8	25,8
	management	14	45,2	71,0
	audit	2	6,5	77,4
	economie	7	22,6	100,0
	Total	31	100,0	100,0

2. اختبارات حول الاستبيان

1.2 اختبار صدق الاتساق الداخلي

Corrélations

		A1	A2	A3	A4	A5	A	
Rho de Spearman	A1							
		Coefficient de corrélation	1,000	-,090	-,105	,322	,349	,302
		Sig. (bilatérale)	.	,629	,572	,077	,054	,098
		N	31	31	31	31	31	31
	A2	Coefficient de corrélation	-,090	1,000	,435*	-,148	-,138	,682**
		Sig. (bilatérale)	,629	.	,015	,426	,459	,000
		N	31	31	31	31	31	31
	A3	Coefficient de corrélation	-,105	,435*	1,000	-,040	,075	,739**
		Sig. (bilatérale)	,572	,015	.	,829	,689	,000
		N	31	31	31	31	31	31
	A4	Coefficient de corrélation	,322	-,148	-,040	1,000	,302	,207
		Sig. (bilatérale)	,077	,426	,829	.	,099	,263
		N	31	31	31	31	31	31
	A5	Coefficient de corrélation	,349	-,138	,075	,302	1,000	,322
		Sig. (bilatérale)	,054	,459	,689	,099	.	,077
		N	31	31	31	31	31	31
	A	Coefficient de corrélation	,302	,682**	,739**	,207	,322	1,000
		Sig. (bilatérale)	,098	,000	,000	,263	,077	.
	N	31	31	31	31	31	31	

Corrélations

		B1	B2	B3	B4	B5	B
Rho de Spearman	Coefficient de corrélation	1,000	,423*	,239	,301	,331	,690**
	B1 Sig. (bilatérale)	.	,018	,195	,099	,069	,000
	N	31	31	31	31	31	31
	Coefficient de corrélation	,423*	1,000	,421*	-,108	,336	,511**
	B2 Sig. (bilatérale)	,018	.	,018	,562	,065	,003
	N	31	31	31	31	31	31
	Coefficient de corrélation	,239	,421*	1,000	,062	,236	,522**
	B3 Sig. (bilatérale)	,195	,018	.	,741	,202	,003
	N	31	31	31	31	31	31
	Coefficient de corrélation	,301	-,108	,062	1,000	,518**	,704**
	B4 Sig. (bilatérale)	,099	,562	,741	.	,003	,000
	N	31	31	31	31	31	31
	Coefficient de corrélation	,331	,336	,236	,518**	1,000	,634**
	B5 Sig. (bilatérale)	,069	,065	,202	,003	.	,000
	N	31	31	31	31	31	31
	Coefficient de corrélation	,690**	,511**	,522**	,704**	,634**	1,000
	B Sig. (bilatérale)	,000	,003	,003	,000	,000	.
	N	31	31	31	31	31	31

2.2 اختبارات الاستبيان

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
A	4,1355	,230	,330	.
B	4,1871	,133	,330	.

3 . اختبار الفرضيات

1.3 نتائج أفراد العينة

A1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
d'accord	14	45,2	45,2	45,2
Valide totalement d'accord	17	54,8	54,8	100,0
Total	31	100,0	100,0	

A2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
totalement non d'accord	1	3,2	3,2	3,2
non d'accord	4	12,9	12,9	16,1
Valide neutre	1	3,2	3,2	19,4
d'accord	15	48,4	48,4	67,7
totalement d'accord	10	32,3	32,3	100,0
Total	31	100,0	100,0	

A3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
non d'accord	6	19,4	19,4	19,4
d'accord	21	67,7	67,7	87,1
Valide totalement d'accord	4	12,9	12,9	100,0
Total	31	100,0	100,0	

A4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
d'accord	19	61,3	61,3	61,3
Valide totalement d'accord	12	38,7	38,7	100,0
Total	31	100,0	100,0	

A5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
d'accord	21	67,7	67,7	67,7
Valide totalement d'accord	10	32,3	32,3	100,0
Total	31	100,0	100,0	

B1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
d'accord	19	61,3	61,3	61,3
Valide totalement d'accord	12	38,7	38,7	100,0
Total	31	100,0	100,0	

B2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
d'accord	16	51,6	51,6	51,6
Valide totalement d'accord	15	48,4	48,4	100,0
Total	31	100,0	100,0	

B3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
d'accord	15	48,4	48,4	48,4
Valide totalement d'accord	16	51,6	51,6	100,0
Total	31	100,0	100,0	

B4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
totalement non d'accord	1	3,2	3,2	3,2
non d'accord	7	22,6	22,6	25,8
neutre	3	9,7	9,7	35,5
Valide d'accord	15	48,4	48,4	83,9
totalement d'accord	5	16,1	16,1	100,0
Total	31	100,0	100,0	

B5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
non d'accord	5	16,1	16,1	16,1
neutre	1	3,2	3,2	19,4
Valide d'accord	21	67,7	67,7	87,1
totalemment d'accord	4	12,9	12,9	100,0
Total	31	100,0	100,0	

2.3 اختبار الفرضيات

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A1	31	4,5484	,50588	,09086
A2	31	3,9355	1,09348	,19639
A3	31	3,7419	,92979	,16700
A4	31	4,3871	,49514	,08893
A5	31	4,3226	,47519	,08535
A	31	4,1871	,36491	,06554

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A1	17,042	30	,000	1,54839	1,3628	1,7339
A2	4,763	30	,000	,93548	,5344	1,3366
A3	4,443	30	,000	,74194	,4009	1,0830
A4	15,598	30	,000	1,38710	1,2055	1,5687
A5	15,497	30	,000	1,32258	1,1483	1,4969
A	18,112	30	,000	1,18710	1,0532	1,3209

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
B1	31	4,3871	,49514	,08893
B2	31	4,4839	,50800	,09124
B3	31	4,5161	,50800	,09124
B4	31	3,5161	1,12163	,20145
B5	31	3,7742	,88354	,15869
B	31	4,1355	,47996	,08620

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
B1	15,598	30	,000	1,38710	1,2055	1,5687
B2	16,263	30	,000	1,48387	1,2975	1,6702
B3	16,617	30	,000	1,51613	1,3298	1,7025
B4	2,562	30	,016	,51613	,1047	,9275
B5	4,879	30	,000	,77419	,4501	1,0983
B	13,172	30	,000	1,13548	,9594	1,3115

فهرس المحتويات

الفهرس

مقدمة:

- 01..... الفصل الأول: الأدبيات النظرية و الدراسات السابقة
- 04..... * المبحث الأول:التدقيق البيئي
- 04..... ➤ مطلب 01: مفهوم التدقيق البيئي
- 10..... ➤ مطلب 02: أنواع التدقيق البيئي
- 16..... ➤ مطلب 03: متطلبات التدقيق البيئي
- 24..... * المبحث الثاني: الإفصاح عن المعلومات البيئية و جودتها
- 24..... ➤ مطلب 01: مفهوم الإفصاح (تعريف , أهمية , أنواع , أهداف)
- 31..... ➤ مطلب 02: أسباب التوجه نحو الإفصاح البيئي
- 32..... ➤ مطلب 03: متطلبات تحقيق جودة المعلومات المالية البيئية
- 35..... * المبحث الثاني:الدراسات السابقة
- 38..... ➤ مطلب 01: الدراسات باللغة العربية
- 40..... ➤ مطلب 02: الدراسات باللغة الأجنبية
- 43..... ➤ مطلب 03: دراسة مقارنة و موقع الدراسة من الدراسات السابقة
- 43..... الفصل الثاني: دراسة ميدانية
- 45..... * المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية
- 45..... ➤ مطلب 01: إعداد الاستبيان
- 46..... ➤ مطلب 02: عينة الدراسة
- 47..... ➤ مطلب 03: تحليل البيانات الديمغرافية
- 50..... * المبحث الثاني : اختبارات حول الاستبيان
- 50..... ➤ مطلب 01: اختبار صدق الاتساق الداخلي
- 51..... ➤ مطلب 02: اختبار ثبات الاستبيان
- 52..... * المبحث الثالث: عرض نتائج الإجابات واختبار الفرضيات
- 52..... ➤ مطلب 01: نتائج تحليل البيانات لإجابات أفراد العينة
- 54..... مطلب 02: معايير قراءة نتائج اختبار الفرضيات
- 55..... ➤ مطلب 03: اختبار الفرضيات
- 59..... الخاتمة
- 61..... قائمة المراجع
- 64..... قائمة الملاحق