

جامعة أحمد دراية أدرار - الجزائر -

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

ميدان علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

شعبة التسيير

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

الموضوع:

## مدى إدراك مدققي الحسابات لمتطلبات التدقيق البيئي

- دراسة عينة من مدققي الحسابات بأدرار من 15 مارس\_ 28 أبريل 2016 -

إشراف الأستاذ:

د. تيقاوي العربي

إعداد الطالبتين:

- العلوي مولاتي

- فجاج يمينية

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة أدرار	أستاذ تعليم عالي	أ. فودو محمد
مناقشا	جامعة أدرار	أستاذ تعليم عالي	أ. عياد ليلي
مشرفا ومقررا	جامعة أدرار	أستاذ تعليم عالي	د. تيقاوي العربي

الموسم الجامعي: 2015 - 2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي  
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ  
وَالَّذِي يُضَوِّبُ الْمَوْتَطَأَ  
وَالَّذِي يُرْسِلُ الرِّيَّاحَ  
تُحْمَلُهُ السُّحُبُ وَيَنْزِلُ  
بِالْمَاءِ الْغَيْثِ يُحْيِي بِهِ  
الْبَشَرَ لِيَكْفُرُوا بِهِ  
وَالَّذِي خَلَقَ الْمَوْتَطَأَ  
وَالَّذِي يُرْسِلُ الرِّيَّاحَ  
تُحْمَلُهُ السُّحُبُ وَيَنْزِلُ  
بِالْمَاءِ الْغَيْثِ يُحْيِي بِهِ  
الْبَشَرَ لِيَكْفُرُوا بِهِ

الصفحة	الفهرس العام
I	فهرس المحتويات
IV	شكر وعران
V	إهداء
VI	فهرس الجداول
VII	قائمة الاختصارات
VIII	قائمة الملاحق
أ - د	مقدمة
<b>الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق البيئي</b>	
06	<b>تمهيد</b>
07	<b>المبحث الأول: مدخل عام حول التدقيق</b>
07	<b>المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق</b>
07	<b>01_ نشأة التدقيق</b>
08	<b>02_ مفهوم التدقيق</b>
09	<b>المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق</b>
09	<b>01_ أهمية التدقيق</b>
10	<b>02_ أهداف التدقيق</b>
10	<b>المطلب الثالث: أنواع التدقيق</b>
14	<b>المبحث الثاني: أساسيات التدقيق البيئي</b>
14	<b>المطلب الأول: ماهية التدقيق البيئي</b>
15	<b>01_ نشأة التدقيق البيئي</b>
16	<b>02_ تعريف ومفهوم التدقيق البيئي</b>
18	<b>03_ أنواع التدقيق البيئي</b>
20	<b>04_ أهداف وتحديات التدقيق البيئي</b>
20	<b>أ- أهداف التدقيق البيئي</b>
20	<b>ب- تحديات التدقيق البيئي</b>
21	<b>05_ أهمية التدقيق البيئي</b>
22	<b>المطلب الثاني: معايير التدقيق البيئي</b>

22	01_ نشوء المواصفة ISO 14000 وتطورها
24	02_ مفهوم المواصفات العالمية ايزو 14000 (ISO 14000)
24	03_ أهداف المواصفة العالمية ISO 14000
24	04_ محتويات سلسلة ISO 14000
25	المطلب الثالث: مراحل التدقيق البيئي
25	01_ مرحلة ما قبل التدقيق البيئي
27	02_ عملية التدقيق
28	03_ مرحلة ما بعد التدقيق البيئي
30	المبحث الثالث: متطلبات التدقيق البيئي
30	المطلب الأول: متطلبات عامة
31	المطلب الثاني: فحص بيئي مبدئي للمؤسسة و نظام محاسبة عن الأداء البيئي
31	01_ فحص بيئي مبدئي للمؤسسة
31	02_ نظام محاسبة عن الأداء البيئي
32	المطلب الثالث: فريق عمل التدقيق البيئي
34	خلاصة
<b>الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لمدقق الحسابات</b>	
36	تمهيد
37	المبحث الأول: أساسيات حول مدقق الحسابات
37	المطلب الأول: مفهوم و أنواع مدققي الحسابات
37	01_ مفهوم مدقق الحسابات
38	02_ أنواع مدققي الحسابات
38	المطلب الثاني: مؤهلات وصفات مدقق الحسابات
38	01_ مؤهلات مدقق الحسابات
39	02_ صفات مدقق الحسابات
40	المطلب الثالث: تحديد أتعاب مدقق الحسابات
41	المبحث الثاني: عموميات حول مدقق الحسابات
41	المطلب الأول: تعيين وعزل مدقق الحسابات
41	01_ تعيين مدقق الحسابات

42	02_ عزل مدقق الحسابات
42	المطلب الثاني: حقوق وواجبات مدقق الحسابات
42	01_ حقوق مدقق الحسابات
43	02_ واجبات مدقق الحسابات
44	المطلب الثالث: مسؤوليات مدقق الحسابات
46	خلاصة
<b>الفصل الثالث: الإطار التطبيقي للدراسة الميدانية</b>	
48	تمهيد
49	المبحث الأول: منهجية الدراسة وهيكل الاستبيان
49	المطلب الأول: منهج وحدود الدراسة
49	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
51	المطلب الثالث: هيكل الاستبيان
52	المبحث الثاني: تفرغ البيانات واختبار الفرضيات
52	المطلب الأول: تفرغ البيانات
52	01_ التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة
58	02_ التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة
59	المطلب الثاني: اختبار الفرضيات
59	01_ اختبار الفرضية الأولى
61	02_ اختبار الفرضية الثانية
63	03_ اختبار الفرضية الثالثة
65	خلاصة
68_67	خاتمة
	قائمة المصادر والمراجع
	الاستبيان

# شكر و عرفان

الحمد لله الذي سجدت له الجباه وتغنت باسمه الشفاه، وتجلى في علاه، وتعالى عن من سواه، ذو الفضل والعطاء، والصلاة والسلام على من علمنا الحب، وآخى القلب بالقلب، وفنى في الخير كل دريب، محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه أجمعين.

وبعد..

عملا بقوله تعالى: " لأن شكرتم لأزيدنكم " (سورة إبراهيم، الآية:09).

بعد أن انتهينا من إعداد هذه الدراسة، كانت لنا وقفة تأمل، حاولنا جاهدين أن نجمع الحروف لنعبر عن عميق شكرنا وامتناننا لكل من ساعدنا في إتمام هذا العمل المتواضع.

نتوجه بوافر الشكر والعرفان إلى أستاذنا الفاضل الأستاذ "تياوي العربي" الذي كان له الدور الجلي الواضح في إنجاز هذا العمل، حيث لم يبخل بعلمه ووقته وتوجيهاته البناءة التي كانت لها الأثر البالغ في خروج هذا العمل إلى النور فجزاه الله عنا خير الجزاء وبارك الله له في علمه وصحته وأهله، وجعل له بين كل يوم ويوم أجر العامل وثواب العابد.

كما نتقدم بالشكر إلى كل من الأساتذة ولد باحموا سمير، حميمش نرجس، ساوس الشيخ، أقاسم عمر، بن الدين محمد .

كما نتقدم بالشكر إلى إدارة كلية العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية، وهيئتها التدريسية، وخاصة قسم علوم التسيير.

نتوجه بالشكر أيضاً لكل من ساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في إتمام هذا العمل المتواضع آمليين أن نكون قد حققنا أمل الجميع.



نهدي ثمرتا جهدنا المتواضع إلى:

✓ من قال فيهما المولى عز وجل "وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا" (الإسراء)،

✓ إلى ينبوع الحنان وبلسم الشفاء الذي لا يمل من العطاء إلى الوالدين الكريمين.

✓ إلى الإخوة والأخوات أطال الله في أعمارهم.

✓ إلى كل الزملاء ورفيقات الدرب نسأل المولى الذي جمعنا بهم في دنيا فانية أن يجمعنا بهم في جنة

عالية قطوفها دانية.

الصفحة	الجدول	الرقم
47	الإحصائيات المتعلقة بالاستبيان	01
47	معامل ألفا-كرونباخ	02
48	مقياس ليكرت الخماسي	03
49	التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب الجنس	04
49	التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب المؤهل العلمي	05
50	التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب التخصص	06
50	التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب العمر	07
51	التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب المهنة	08
51	التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب الخبرة المهنية	09
52	نتائج التحليل الإحصائي لمدققي الحسابات	10
55	نتائج التحليل الإحصائي لمتطلبات التدقيق البيئي	11
57	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير المؤهل العلمي	12
57	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير الخبرة المهنية	13
58	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير المؤهل العلمي والخبرة المهنية	14
59	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير المؤهل العلمي	15
59	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير الخبرة المهنية	16
60	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير المؤهل العلمي والخبرة المهنية	17
61	نتائج الانحدار الخطي البسيط بين المتغير المستقل مدققي الحسابات والمتغير التابع متطلبات التدقيق البيئي	18



الرمز	المعنى باللغة الأجنبية	المعنى باللغة العربية
ISO	The International Organisation For Standards	المنظمة الدولية للمعايير.
AGENDA21	/	أجندة القرن 21.
TC207	/	اللجنة الفنية الخاصة بتطوير المواصفة 14000.

الرقم	الملحق
01	قائمة الاستبيان

مقدمة

### توطئة:

تعتبر مهنة تدقيق الحسابات أحد الوظائف الأساسية المتعلقة بمراقبة عمل المؤسسة، حيث ظهرت الحاجة إليه من خلال توفيره للمعلومات المحاسبية والمالية الدقيقة، وضمان تطوير وترقية الأداء العام للمؤسسة، وتشجيع أصحاب رؤوس الأموال على الاستثمار وحماية مصالحهم وضمان حقوقهم.

تضاعف الاهتمام بالتدقيق سواء الداخلي أو الخارجي مع تطور أهدافه وتعدد أنواعه التي يوجد من بينها التدقيق البيئي، الذي يعد أحد الروافد المهمة للمؤسسة في منظومة الاهتمام والمحافظة على البيئة، ونتيجة لنمو الوعي البيئي لدى مختلف أفراد المجتمع، أصبح هدف حماية البيئة من الأهداف الأساسية التي تسعى الهيئات والمنظمات الدولية إلى تحقيقها، و يأتي التدقيق البيئي ك محاولة للحد من المخلفات الناتجة عن العمليات الصناعية، ووسيلة للتأكد من الالتزام بالقوانين والسياسات والبرامج الإدارية البيئية داخل المؤسسة.

وبذلك تطورت مهام ومسؤوليات مدققي الحسابات مع التطور الحاصل في أعمال المؤسسة، حيث لم تعد تقتصر على القيام بالمهام التقليدية السابقة فحسب، بل تعدت إلى إجراء تدقيق بيئي للمؤسسة التي يقوم مدققي الحسابات بفحص عملياتها، من أجل الحد من مخاطر التلوث البيئي. ولكي تتفادى المؤسسة مختلف الأضرار البيئية المحيطة بها وجب عليها احترام مبادئ ومعايير بيئية في ظل وجود متطلبات التدقيق البيئي تلتزم بتطبيقها أو توفيرها، أثناء القيام بأنشطتها المختلفة، لذلك وجب على المدققين الإلمام بجميع هذه المتطلبات قصد تحسين وتطوير الأداء البيئي للمؤسسة وتحقيق الأهداف المسطرة.

### إشكالية الدراسة:

انطلاقاً من أهمية موضوع حماية البيئة، وتفاقم وازدياد المشكلات البيئية التي تشكل خطراً على حياة الإنسان، هذا ما يوضح مدى أهمية إعطاء حماية البيئة اهتماماً خاصاً ومميزاً من قبل المنظمات العالمية، هذا ما أظهر الحاجة إلى اهتمام وقيام مدققي الحسابات بالتدقيق البيئي في سبيل المحافظة على البيئة والعمل على تطوير الأداء البيئي للمؤسسات والرقابة عليه، ومن ثم يمكن طرح الإشكالية التالية:

- ما مدى إدراك مدققي الحسابات لمتطلبات التدقيق البيئي؟

وعلى ضوء ما سبق يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- فيما تتمثل المتطلبات الأساسية للتدقيق البيئي؟



- من المسؤول عن القيام بالتدقيق البيئي؟
- ما هي أهم خطوات وإجراءات القيام بالتدقيق البيئي؟
- هل يقوم التدقيق البيئي بناء على معايير تنظمه؟

### فرضيات الدراسة:

- كحداولة لتجسيد تصور معين للإجابة على التساؤلات السابقة، تم القيام بصياغة الفرضيات التالية التي سيتم اختبارها في هذه الدراسة:
- لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة حول متطلبات التدقيق البيئي عند مستوى معنوية ( $0.05 \geq a$ ) تعزى لمتغيري المؤهل العلمي والخبرة المهنية.
  - لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية بين آراء العينة حول تطبيق التدقيق البيئي من قبل مدققي الحسابات عند مستوى معنوية ( $0.05 \geq a$ ) تعزى لمتغيري المؤهل العلمي والخبرة المهنية.
  - لا توجد علاقة جوهرية ذات دلالة إحصائية بين إدراك مدققي الحسابات لمتطلبات التدقيق البيئي عند مستوى معنوية ( $0.05 \geq a$ ).

### أهمية الدراسة:

يرتبط موضوع حماية البيئة بالحفاظ على حياة الإنسان، وبناء على ذلك يتوجب على المؤسسات مراعاة الآثار البيئية التي تنجم عن ممارستها لأعمالها لضمان الحفاظ على الحياة البشرية، وبذلك كان لابد من وجود تدقيق بيئي لمعرفة مدى الالتزام بالقوانين والتشريعات البيئية والتعليمات، بالإضافة إلى التأكد من فعالية النظم المتبعة داخل المؤسسة.

### أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى:

- توضيح الإطار العلمي الخاص بالتدقيق البيئي؛
- تحديد المتطلبات البيئية التي تلتزم بها المؤسسة؛
- التعرف على مهنة مدققي الحسابات؛
- تحديد المعايير الدولية للتدقيق البيئي؛
- معرفة مدى التزام مؤسسات بالمتطلبات البيئية؛
- معرفة مدى انتشار مفهوم التدقيق البيئي لدى مدققي الحسابات.

### حدود الدراسة:

بغرض الإحاطة بالإشكالية المطروحة والتوصل إلى النتائج المرجوة حيث ارتبطت الدراسة بحدود زمنية ومكانية.

- الحدود الزمنية: تمثلت في الفترة الممتدة بين شهري مارس وأفريل من سنة 2016.



- **الحدود المكانية:** ركزت هذه الدراسة على استقصاء آراء أغلبية مدققي الحسابات بما فيهم محافظي الحسابات، الخبراء المعتمدين، والمساعدين المتواجدين في مركز ولاية الدار.

### هيكل الدراسة:

يشتمل موضوع الدراسة على ثلاثة فصول عرضت بطريقة تخدم الغرض والموضوع، وتعمل على توضيح الإطار النظري لكل من العنصرين الأساسيين للموضوع وهما مدققي الحسابات و متطلبات التدقيق البيئي وتحديد العلاقات والترابط بينهما.

- **الفصل الأول:** تم التحدث عن التدقيق والتدقيق البيئي بشكل عام ومتطلبات التدقيق البيئي من خلال عرض أهم جوانب الإطار النظري المتمثلة في المفهوم والأهداف والأهمية، والأنواع ... الخ.

- **الفصل الثاني:** تم التطرق إلى مفهوم مدقق الحسابات وكل الجوانب المحيطة به من أنواع، مسؤوليات، حقوق وواجبات ... الخ.

- **الفصل الثالث:** ضم الجزء التطبيقي للدراسة الميدانية، حيث تم توزيع استبيان وتفرغ بياناته وتحليل نتائجه باستخدام نظام SPSS.

### منهج الدراسة:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري قصد الإحاطة والإلمام بجميع جوانب الدراسة من خلال الاستعانة بالمصادر العلمية ذات العلاقة بموضوع التدقيق البيئي، أما في الجانب التطبيقي تم الاعتماد على المنهج التحليلي وذلك من خلال وضع استبيان وتحليل معطياته من خلال نظام SPSS.

### الدراسات السابقة:

لقد حظي موضوع التدقيق البيئي باهتمام العديد من الدراسات والأبحاث المهنية المعدة من قبل مجموعة من الباحثين والمهتمين، وذلك نظرا لأهمية حماية البيئة في حياة المجتمع، حيث إن بقاء المجتمع واستمراره يتوقف على المحافظة على البيئة وحمايتها من التلوث.

و كانطلاقاً لدراسة الموضوع تم التطرق إلى الدراسات السابقة ذات العلاقة والتي تنصب حول موضوع الدراسة وتم الأخذ بها كأرضية ومرجع أساسي ومن بين هذه الدراسات ما يلي:

- دراسة عادل حسن عبد القادر النصيرات (أوت 2006)، بعنوان: مدى إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لمتطلبات التدقيق البيئي المحلية والدولية، وكفائتهم في أداء هذا الدور لتفعيل إنفاق المال العام.



هدفت هذه الدراسة إلى إظهار الممارسة الفعلية المطبقة من قبل ديوان المحاسبة لأنواع و أساليب التدقيق البيئي و التعرف على أهم المعوقات و المحددات التي تواجه مدققي ديوان المحاسبة الأردني والتي تحد من أداء التدقيق البيئي، ولقد خلصت هذه الدراسة إلى عدة توصيات أهمها:

- ضرورة إشراك مدققي ديوان المحاسبة في برامج تدريبية في مجال التدقيق البيئي.
  - تفعيل وحدة رقابة الأداء والبيئة في ديوان المحاسبة للقيام بواجباتها على أكمل وجه.
  - دراسة ناصر يوسف الزعبي وآخرون (2006)، بعنوان: **نحو تطبيق التدقيق البيئي في الأردن**, هدفت هذه الدراسة إلى إمكانية تطبيق التدقيق البيئي في الأردن، من خلال التعرف على متطلبات التدقيق وأثاره ومحدداته، وقد خلصت إلى عدة توصيات أهمها:
    - ضرورة اهتمام منظمي مهنة المحاسبة في الأردن بالتدقيق البيئي.
    - دراسة صالح عبد الرحمان السعد (2007)، بعنوان: **المراجعة البيئية في المملكة العربية السعودية**, استهدفت هذه الدراسة استطلاع وجهة نظر المراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية تجاه المراجعة البيئية، وقد خلصت إلى عدة توصيات أبرزها:
      - أهمية تدخل الدولة بسن قوانين وتشريعات ملزمة.
      - أهمية وجود معايير محاسبة ومراجعة بيئية سعودية.
- وما يميز هذه الدراسة عن مختلف الدراسات السابقة:
- تهدف هذه الدراسة إلى معرفة إدراك مدققي الحسابات لمتطلبات التدقيق البيئي.
  - توضيح المتطلبات البيئية التي تلتزم المؤسسة بتوفيرها قصد تحسين أدائها البيئي.
  - توضيح المواصفات الدولية (ISO) للتدقيق البيئي.
  - تحديد أهمية قيام مدققي الحسابات بتدقيق بيئي للمؤسسة.

# الفصل الأول: الإطار النظري للتفكير اللفظي

## تمهيد:

يعتبر تدقيق الحسابات إحدى العلوم الإنسانية التي تتفاعل مع متغيرات بيئة الأعمال وتؤثر على سلوك أصحاب المصلحة في المؤسسات، خاصة المستثمرين وبذلك أخذت مهنة التدقيق حيزا كبيرا من الاهتمام لدى الباحثين، ونظرا لما لها من أدوار على عدة مستويات في أنشطة المؤسسة، وكنتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي وكبر حجم المؤسسات تزايدت الحاجة إليها ومن بين أنواع التدقيق يوجد التدقيق البيئي الذي يعتبر موضوعا بالغ الأهمية ولقد ظهر هذا المفهوم وشاع في كافة دول العالم، مما أدى إلى وجود اهتمام متزايد في الدور الذي يؤديه من أجل تحقيق أهداف حماية البيئة التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، وقصد الإلمام بالجوانب الأساسية للموضوع تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: مدخل عام حول التدقيق.

المبحث الثاني: أساسيات التدقيق البيئي.

المبحث الثالث: متطلبات التدقيق البيئي.

### المبحث الأول: مدخل عام حول التدقيق

يعد علم التدقيق ميدان واسع، عرف عدة تطورات كبيرة ومنتالية، واكب تنوع النشاطات وكبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة في تسيير المؤسسة إذ تكثر العمليات المنجزة والمعلومات الحسابية المتدفقة.

وفي هذا المبحث سيتم الحديث عن معلومات حول التدقيق من خلال عرض الآتي:

- نشأة ومفهوم التدقيق.
- أهمية وأهداف التدقيق.
- أنواع التدقيق.

### المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق

#### أولاً: نشأة التدقيق

ظهر التدقيق منذ العصور القديمة، فهناك من السجلات والآثار ما يفيد بأن المصريين القدماء واليونان والرومان قد استخدموا وسائل بدائية في تدقيق أموال الدولة العامة، وفي محاسبة موظفي الدولة العامة التي في حوزتهم، ولكن التدقيق بمعناه الحديث يرجع تاريخه إلى النصف الثاني من القرن التاسع عشر.<sup>1</sup> والتدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية وتعني الشخص الذي يتحدث بصوت عال، إلا أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع للمدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات.<sup>2</sup>

ولقد صاحب تطور التدقيق النشاط التجاري والاقتصادي فمذ النهضة التجارية بإيطاليا في القرنين الـ15 والـ16، والتطور المستمر الذي تبع تطور المنشآت والمؤسسات، فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذا كان المالك مالكا ومسيراً في نفس الوقت غير أن ظهور المنشآت الصناعية الضخمة في عهد الثورة الصناعية في القرن 18، تميز بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسيرة الركب، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا امتناع البعض عن المخاطرة بها، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال، وهذا أدى بدوره إلى انفصال تدريجياً الملكية عن التسيير، لقد لوحظ مع مرور الزمن أنه من المستحيل أن يشارك كل المساهمين في التسيير، وحتى انتخاب وتعيين البعض منهم للقيام بتلك المهمة المتمثلة في مختلف الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي انتقائها من سوق العمل، هذا بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات وتوسع أجهزتها، وعليه فإن انفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كان بسبب ظهور التدقيق والمراقبة التي يقوم بها شخص محترف، مستقل وخارجي كوسيلة تطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثمروه وعن عدم التلاعب فيه، وإذا كان تدخل المراجع الخارجي هو بهدف إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات عن مدى شرعية وصدق الحسابات مما يكسب المعلومات

<sup>1</sup> مصطفى عيسى خضير، المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات، ط2، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1996، ص1.

<sup>2</sup> يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة وراق للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 246.

المحاسبية قوتها القانونية، فإن المجالات عديدة ومتشعبة الشيء الذي أدى إلى ظهور أنواع من التدقيق والمراقبة وتنوع أهدافها، لتتعدى مجال الحسابات الختامية وعناصر المركز المالي (عناصر الذمة) من أصول وخصوم، تدرس مختلف الوظائف في المؤسسة، خططها، تحديد الانحرافات وأسبابها والعمل على رفع مستوى الأداء والكفاية الاقتصادية.<sup>1</sup>

### ثانياً: مفهوم التدقيق

عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية بأنه: "عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".<sup>2</sup>

عرف أيضاً بأنه: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".<sup>3</sup>

يعرف أيضاً على أنه: "عملية تجميع الأدلة من المعلومات بما يؤدي إلى تحديد درجة العلاقة بين المعلومات والمقاييس المحددة لها من قبل ويجب إتمام عملية التدقيق بواسطة شخص مستقل".<sup>4</sup>

كما عرفه آخرون على أنه: "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة".<sup>5</sup>

يعرف كذلك بأنه: "فحص يهدف إلى التحقق من أن نشاط المؤسسة ترجم بإخلاص في القوائم المالية وفقاً للوائح".<sup>6</sup>

وعلى ضوء ما سبق يمكن تعريف التدقيق بأنه: "فحص مهني من طرف شخص مستقل بغرض إبداء رأي فني محايد على صحة ومصداقية القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المتعارف عليها".

### المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق

صاحب تطور مفهوم التدقيق تطوراً في الأهداف التي يسعى لتحقيقها حيث أصبح أهم هدف يتمثل في فحص القوائم المالية وإعطاء رأي فني محايد حول صحتها، وتتمثل أهمية التدقيق في كونه وسيلة تخدم

1 محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص ص7\_8.

2 محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص29.

3 عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة على حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص13.

4 ثناء القباني، المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص13.

5 أحمد لعماري، حكيمة مناعي، ملخص محاضرات في مادة التدقيق المالي والمحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2014/2013، ص6.

6 Khelassi Réda, *l'audit interne*, 3<sup>ème</sup> édition, éditions Houma, Alger, 2010, p22-23.

جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافاً داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية.

### 1\_ أهمية التدقيق:

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمد عليها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها مثل المدراء والمستثمرين، البنوك ورجال الأعمال وغيرها كما يلي:<sup>1</sup>

- إدارة المشروع: تعتمد اعتماداً كلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، فهي تحرص على أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة.
- المستثمرين: تعتمد هذه الفئة على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن.
- البنوك التجارية والصناعية: تعتمد على القوائم المالية المدققة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها.
- المحللون الاقتصاديون (رجال الاقتصاد): يعتمدون عليها في تقديرهم للدخل القومي والتخطيط الاقتصادي.
- الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة: تعتمد عليها في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، فرض الضرائب، تحديد الأسعار، تقرير الإعانات لبعض الصناعات.
- نقابات العمال: تعتمد عليها في مفاوضاتها بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح.

### 2\_ أهداف التدقيق:

كانت عملية التدقيق قديماً مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش وتلاعب وتزوير.

حيث تنقسم أهداف التدقيق إلى قسمين:<sup>2</sup>

#### - الأهداف التقليدية: وتتمثل في:

- التأكد من أن دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته، وتقرير مدى الاعتماد عليها؛
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات؛
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش؛
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص15.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص ص14\_15.



- الأهداف الحديثة: أهمها:

- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها؛
- تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة إلى الأهداف المرسومة؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع، جاء هذا الهدف نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المشاريع بصورة عامة حيث لم يعد "تحقيق أكبر قدر من الربح" الهدف الأهم بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى منها:
- العمل على رفاهية المجتمع الذي يعمل فيه المشروع.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

ينقسم التدقيق إلى عدة أنواع تتمثل في:

1. من حيث حجم التدقيق:

ينقسم إلى قسمين:<sup>1</sup>

- **تدقيق كامل:** ويتضمن فحص وتدقيق جميع العمليات التي تمت في المنشأة خلال الفترة المحاسبية، بمعنى أن يكون تدقيق شامل للعناصر والنواحي التالية:
  - جميع العمليات المالية الصغيرة والكبيرة على حد سواء؛
  - جميع القيود الدفترية المسجلة في دفاتر اليومية على اختلاف أنواعها؛
  - جميع الحسابات التي تتضمنها دفاتر الأستاذ على اختلاف أنواعها؛
  - جميع التسويات المحاسبية التي تمت خلال الفترة؛
  - جميع المستندات والأوراق والملفات والسجلات والدفاتر.
- **تدقيق جزئي:** ويتضمن تدقيق بعض العمليات المعينة في شكل عينات ممثلة لمختلف ما تم من عمليات خلال الفترة، ولتنفيذ هذا الأسلوب قد يختار المدقق:
  - بعض القيود لبعض العمليات دون غيرها؛
  - عينات من عمليات الإيرادات والمصروفات.
 ويجب على المدقق في هذا المجال مراعاة مايلي:
  - أن يطلع المسؤولين في المؤسسة موضوع التدقيق على طبيعة العمليات التي يريد تدقيقها والتي قام باختيارها؛
  - أن لا يستخدم نفس العمليات ونفس الأسلوب عند القيام بتدقيق عمليات نفس المؤسسة مرة أخرى... الخ.

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص40-41.

## 2. من حيث الإلزام في التدقيق:

ينقسم إلى نوعين هما:<sup>1</sup>

- **التدقيق الإلزامي:** هو تدقيق ملزم بنص القانون في الدولة المعينة إذ يعين مدقق الحسابات أو ما يعرف بمراقب حسابات قانوني للمؤسسة يتولى تدقيق حساباتها و قوائمها المالية، ويقوم مجلس إدارة المؤسسة بتزسيح مراقب الحسابات وتصدر الجمعية العامة للمساهمين للمؤسسة قرار تعيينه وتحديد أتعابه، وفي هذا المجال يظهر التدقيق الإلزامي واضحا بالنسبة للهيئات والمؤسسات العامة ووحدات الجهاز الإداري في الدولة والتي تفرض جميع القوانين المنظمة لها كذلك، وغالبا تتولى تدقيق أنشطة هذه المؤسسات والهيئات في كل دولة.

- **التدقيق الاختياري:** هو تدقيق يتم دون إلزام معين بقانون أو بلائحة معينة ومنها بعض عمليات التدقيق التي قد تطلبه إدارة المؤسسة من المدقق الخارجي لتحقيق أغراض معينة أو للتحقق من أمر ما أو لاتخاذ قرار معين بناء على نتيجة التدقيق ومثال ذلك: تدقيق وفحص عمليات الخزينة في فترة معينة أو تدقيق حسابات وعمليات المخازن المختلفة أو الحفاظ على سلامة المركز المالي للمؤسسة وسمعتها التجارية في مجال نشاطها.

## 3. من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق:

ينقسم كذلك إلى قسمين:<sup>2</sup>

- **تدقيق داخلي:** يقوم بهذا النوع من التدقيق هيئة داخلية أو مدققين تابعين للمؤسسة، وذلك من أجل حماية أموالها ولتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

- **تدقيق خارجي:** غرضه الرئيسي الخلاص إلى التقرير حول عدالة تصوير الميزانية العامة لوضع المؤسسة المالي، عدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمالها عن فترة مالية معينة، ولهذا يقوم بها شخص خارجي محايد مستقل عن إدارة المشروع ولهذا يطلق على هذا النوع أحيانا بالتدقيق المحايد أو المستقل.

## 4. من حيث توقيت التدقيق:

ينقسم إلى نوعين:<sup>3</sup>

- **تدقيق مستمر:** يتم هذا النوع من التدقيق على عمليات المؤسسة خلال السنة المالية سواء كان بطريقة منتظمة أو غير منتظمة خلال أيام معينة على مدى الفترة وهذا النوع من التدقيق يتبعه المراجع بصفة خاصة في حالة ما إذا كانت المؤسسة تتميز بأكبر الحجم وعملياتها كبيرة ومتعددة

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص41-42.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص30.

<sup>3</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص43-45.

وتوافر عدد كبير من مساعدي المدقق الأمر الذي يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة.

- **تدقيق نهائي:** يبدأ هذا النوع من التدقيق بعد انتهاء إدارة الحسابات من أعمالها وإعداد القوائم المالية والحسابات الختامية وفي الغالب يتفرغ المدقق أو بعض مساعديه فترة زمنية بعد انتهاء السنة المالية للمؤسسة يتولى من خلالها فحص وتدقيق حسابات وعمليات المؤسسة للتأكد من أن ما تحقق من نتائج يعبر تعبيراً صادقاً عما أنجز من أعمال، ويقوم بعد ذلك بإعداد تقرير التدقيق المطلوب منه.

#### 5. من حيث طبيعة إجراءات التدقيق الميداني:

تنقسم إجراءات التدقيق الميداني إلى ثلاثة أنواع:<sup>1</sup>

- **تدقيق مستندي:** يقوم على أساس أن المستند المعين هو الأداة الرئيسية التي يستخدمها المدقق في إنجاز عملية التدقيق عن طريق مقارنة البيانات الواردة في المستند بما تم تسجيله في الدفاتر من قيود، كما يقوم المراجع من ناحية أخرى بفحص وتدقيق مدى سلامة المستند وصحته وقانونيته، وعلى المدقق أن يتأكد من بداية قيامه بالتدقيق المستندي من صحة ودقة المستندات من خلال التأكد من الشروط القانونية للمستند وبصفة خاصة المستندات التي تأخذ شكل العقود (عقود الإيجار، الملكية).
- **تدقيق محاسبي:** يقوم به المدقق بعد انتهائه من التدقيق المستندي ويتمثل في قيامه بالتدقيق الرقمي لكل ما تم تسجيله في الدفاتر والسجلات المحاسبية من حيث القيمة والكمية في نفس الوقت حتى يمكنه التأكد من صحة العمليات الحسابية المسجلة في هذه الدفاتر والسجلات وتمثل في التحقق من الأرصدة الافتتاحية لجميع الحسابات ومطابقتها مع الأرصدة الواردة في الميزانية عن السنة المالية السابقة وتدقيق وفحص الحسابات.
- **تدقيق فني:** يتمثل في الإجراءات التي يقوم بها المدقق للتأكد من مدى صحة ودقة تقييم أصول وممتلكات المشروع ومدى صحة ودقة ملكية المشروع لأصوله وموارده المختلفة وكل ذلك بغرض إيداع رأي موضوعي في مدى صحة وسلامة المركز المالي للمشروع.

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص 47-53.

المبحث الثاني: أساسيات التدقيق البيئي:

في الوقت الذي شهدت فيه مهنة التدقيق تطوراً تدريجياً إلى مفهوم أوسع نطاقاً لفحص الأداء، تم النظر إلى التطور الأخير في التدقيق البيئي على أنه استجابة للاهتمام المتزايد من جانب المؤسسات للرقابة على أدائها البيئي وفي هذا المبحث سيتم الإشارة إلى:

- ماهية التدقيق البيئي؛
- أسباب الاهتمام بالتدقيق البيئي؛
- مراحل (خطوات) التدقيق البيئي؛
- معايير التدقيق البيئي.

المطلب الأول: ماهية التدقيق البيئي

سيتم التطرق إلى بعض المفاهيم المتعلقة بالتدقيق البيئي قبل التحدث عن ماهيته.

- **البيئة:** هي الإطار الذي يحيى فيه الإنسان ويحصل منه على مقومات حياته، ويمارس فيه علاقاته مع بني البشر.<sup>1</sup>
- **عرف مؤتمر (استكهولم) 1972 البيئة بأنها:** مجموع كل المؤشرات والظروف الخارجية المباشرة وغير المباشرة المؤثرة على حياة ونمو الكائنات الحية.<sup>2</sup>
- **البيئة:** تعني كلمة البيئة بالمعنى الضيق حالة الماء والهواء والأرض والنباتات والحيوانات البرية، أما معناها الواسع فيتمثل في أنها مجموعة العوامل الطبيعية والاجتماعية والثقافية والإنسانية التي تؤثر على أفراد وجماعات الكائنات الحية ويحدد بقائها وشكل علاقاتها.<sup>3</sup>
- **مما سبق يمكن القول أن البيئة هي:** ذلك الوسط الذي تعيش فيه جميع الكائنات الحية حتى الماء والهواء والأرض.
- **الأداء البيئي:** هو مفهوم ينصرف إلى الوفاء بالالتزامات البيئية التي يحددها والأنظمة والسياسات البيئية، ويتضمن أن تعمل المؤسسة بطريقة مسؤولة اتجاه حماية الكائنات الحية والاستخدام الكفء للموارد وتقليل النفايات والتخلص منها، والاستخدام الملائم للطاقة و تقليل المخاطر.<sup>4</sup>

1 عبد المجيد قدي، الاقتصاد البيئي، دار الخلدونية، الجزائر، 2010، ص ص 187\_188.

2 عبد المجيد قدي، المرجع السابق، ص ص 20\_22.

3 نوزاد عبد الرحمن الهيتي، مقدمة في اقتصاديات البيئة، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2010، ص 17.

4 الموقع الإلكتروني: [3loom\\_ar.blogspot.com](http://3loom_ar.blogspot.com)، تاريخ الإطلاع 2016/03/22، على الساعة 18:34.

## أولاً: نشأة التدقيق البيئي

يعتبر التدقيق البيئي علماً قديماً، ففي عام 1991م أشارت غرفة التجارة الدولية أن أحد مكاتب الاستشارات في الولايات المتحدة الأمريكية المتخصصة في القضايا البيئية قد قامت بأداء تدقيق حول العالم منذ عام 1920م وعلى الرغم من ذلك فإن الاهتمام بالتدقيق البيئي ظل بسيطاً حتى عام 1980م، حيث أنه منذ ذلك الحين وحتى الوقت الحالي أصبح شائع الاستخدام في المؤسسات الرئيسية في دول العالم الصناعي، وقد اتسع نموه بشكل سريع أثناء العقدين السابقين التي حيث صاحبها كوارث وتشريعات بيئية فمنذ السبعينات سببت تلك الكوارث أضراراً جسيمة للتسيير والبيئة والممتلكات على سبيل المثال:

\_ انتشار ثاني أكسيد الكربون في الهواء عن طريق أحد المصانع الكيماوية في إيطاليا عام 1976، حيث التحق بحوالي 250 فرد أضراراً جسيمة؛

\_ تناثر أطنان من الزيت الخام من أحد المستودعات الكبيرة عندما جنحت أحد السفن و اصطدمت مع سلسلة من الصخور في سطح الماء عام 1989م مخلفاً آثاراً بمختلف الخطورة.

هذه الكوارث سببت صيحات عنيفة من الاحتجاج العالمي، وتطلبت أن يتم تنظيم أنشطة المؤسسة وإخضاعها للرقابة التشريعية، بحيث تكون المنظمات مسؤولة عن الأضرار البيئية التي تقوم بأحداثها عن طريق إلزامها بتحميل عقوبات مالية شديدة بالإضافة إلى عديد من العقوبات الأخرى، وربما منذ منتصف السبعينات ونتيجة التقرير عن تلك الكوارث البيئية، أصبحت الشعوب المتقدمة أو الصناعية على علم كاف بالأضرار والتي يمكن أن تسببها المشروعات على البيئة ومدى الحاجة إلى تطبيق ضوابط وقائية مانعة، وقد استجابت الحكومات أولاً في الولايات الأمريكية ثم تبعها المملكة المتحدة وأوروبا الغربية وأستراليا ونيوزيلندا وكذلك أماكن أخرى. وقد أدخلت الحكومة عديد من القوانين والتشريعات المهمة لحماية كافة مظاهر البيئة وقد كان لها أثر جوهري رئيسي على المشروعات وكيفية إدارة أنشطتها وقد تم توضيح ذلك في عام 1992م.<sup>1</sup>

وقد زاد إصدار القوانين والتشريعات على سبيل المثال قانون التعويضات والمسؤوليات عام 1980م، وفي أواخر الثمانينات وأوائل التسعينات تم تحديد وربط المسؤولية عن تلوث الأرض والانتهاكات الأخرى للقوانين البيئية ليس فقط عن الملاك وإنما أيضاً عن الأطراف اللاحقة، كما أن التدقيق البيئي بدأ أدائه من أجل تحديد وتقييم ما إذا كان الالتزام أو المسؤولية مرتبطاً بأحد جوانب العملية للمؤسسة، وقد أصبحت شائعة الانتشار في الوقت الحالي وعلى الرغم من أن التدقيق البيئي كان متفاعلاً في الأصل ومخصص للتأكد من التزام المؤسسات بالقوانين والتشريعات أو التأكد من تجنب أو تحاشي التعرض للمسؤولية أو النتائج المعاكسة الأخرى المرتبطة بأحد المعاملات، ومنذ عام 1990م أصبح التدقيق البيئي أكثر فعالية وأصبح ذا مدى واسع ينظر إليه عن طريق كثير من المؤسسات كوسيلة لتزويد الإدارة بمعلومات قيمة وهو وسيلة لحماية وتعزيز سمعة وشهرة المؤسسة:

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، دراسات تطبيقية في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص414.

- إن هذا التطور الذي طرأ على التدقيق البيئي أوجب على المدققين الداخليين اغتنام الفرصة ليكونوا جزءاً من هذا التطور، باعتبارهم مهتمين دائماً بالعمل على تزويد الإدارة بالمعلومات والخدمات.<sup>1</sup>

### ثانياً: تعريف ومفهوم التدقيق البيئي

نتيجة للتطور الذي مر به التدقيق البيئي لا يوجد حتى الآن تعريفاً واحداً متفقاً عليه ويتضح ذلك من خلال إبراز التعاريف والمفاهيم المرتبطة به على النحو التالي:

**\_تعريف وكالة حماية البيئة الأمريكية:** " هو فحص انتقادي دوري منظم وموثق وموضوعي بواسطة المؤسسة أو بواسطة هيئة مستقلة ذات سلطة قانونية للعمليات الإنتاجية وما يرتبط بها من أنشطة فرعية لتحديد تأثيرها على البيئة ومتغيراتها".

**\_تعريف الغرفة الدولية التجارية:** "عبارة عن وسيلة إدارية تتضمن تقييم منظم موثق دوري موضوعي، عن أداء النظم البيئية والإدارية والفنية للمنظمة".<sup>2</sup>

**\_عرف غالي (Ghally) التدقيق البيئي بأنه:** " فحص منظم وموضوعي ودوري للأداء البيئي بواسطة أفراد متخصصين من داخل وخارج المؤسسة للتأكيد على الالتزام بالقوانين والسياسات الإدارية والبيئية وتقييم فعالية البرامج الإدارية والبيئية وتوصيل النتائج للأطراف المعنية".<sup>3</sup>

**\_تعريف لجنة الاتحاد الأوروبي:** " هو عملية فحص تهدف إلى التأكد من الالتزام بالنظم البيئية والتأكد من أن البيانات والمعلومات الواردة للقائمة البيئية يمكن الاعتماد عليها وأنه قد تم توفير كافة التفاصيل عن جميع القضايا البيئية الهامة والملائمة".<sup>4</sup>

**\_تعريف لجنة مجمع المراجعين الداخليين بأنه:** " جزء متكامل من نظام الإدارة البيئية من خلالها وبواسطتها تحدد إدارة المؤسسة ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية بالمؤسسة كافية وملائمة وتضمن الالتزام بالمتطلبات القانونية التشريعية بالإضافة إلى المتطلبات السياسية الداخلية".<sup>5</sup>

**\_تعريف معهد المعايير البريطاني:** " هو تقييم منظم لتحديد مدى توافق نظام الإدارة والبيئة للمؤسسة مع البرامج المخططة وتحديد مدى فعالية وملائمة ذلك النظام لإنجاز السياسة البيئية للمؤسسة".

**\_تعريف اللجنة الفنية للتدقيق البيئي بأنه:** " عملية تحقق نظامية وموثقة للحصول على مؤشرات للتقويم الموضوعي لتحديد ما إذا كان نظام الإدارة البيئية للمؤسسة يتوافق مع معايير تدقيق نظام الإدارة البيئية وإيصال نتائج هذه العملية إلى الزبون".<sup>6</sup>

**وعرف بيكلي (Buckely) التدقيق البيئي على أنه:** "وسيلة فحص، وتقييم، وتحقق من مقابلة متطلبات الإدارة البيئية من خلال فحص الالتزام تجاه متطلبات الحفاظ على البيئة، والتأكد من وجود برامج للرقابة في

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق، ص414.

<sup>2</sup> La Wrene B. Cahill and others, **Environmental Audits**, government institute, 1999, p.33.

<sup>3</sup> الموقع الإلكتروني: [mtechnicb,alafdal.net](http://mtechnicb,alafdal.net)، أطلع عليه بتاريخ 2016/02/03، على الساعة 15:50.

<sup>4</sup> Robert Langford, **Accountants and the Environment-Accountang**, June1995, p.128.

<sup>5</sup> أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص530-531.

<sup>6</sup> محمد عبد الوهاب العزاوي، أنظمة إدارة الجودة والبيئة ISO 14000, ISO 9000، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص210.



المنظمة، وتقييم الآثار المحتملة نتيجة لعمل المنظمة، وتقييم أداء المعدات المستخدمة، وتقييم مدى الالتزام بالمتطلبات التشريعية، وذلك بهدف الوصول إلى تقرير يبين مدى الالتزام تجاه الحفاظ على البيئة المحيطة".<sup>1</sup> من خلال تحليل التعاريف السابقة للتدقيق البيئي يتضح أنه لا يوجد مفهوم عام متفق عليه كما أنه يمكن التوصل إلى الآتي:<sup>2</sup>

- إن التدقيق البيئي فحص انتقادي منظم وموضوعي، مثل أي عملية تدقيق؛
- التدقيق البيئي هو عملية موضوعية قد يتم تنفيذها بشكل مستمر من قبل نظم المؤسسة عن طريق (المدققين الداخليين)، وفي هذه الحالة تكون أداة إدارية تحدد إطارها ونطاقها الإدارة العليا، أما إذا تم القيام بها من قبل هيئة مستقلة (المدقق الخارجي)، عند ذلك تكون الجهة التي تعين القائم بالتدقيق البيئي هي التي تحدد مجالها والهدف منه؛
- يهتم المدقق البيئي بفحص وتقييم الأداء البيئي للإدارة، وما إذا كانت البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم والتقارير البيئية يمكن الاعتماد عليها، وكذلك التأكد من ملائمة وكفاية نظم الرقابة البيئية ووفائها بالمتطلبات القانونية والسياسات الداخلية.

وفي المقابل هناك بعض المآخذ على مفاهيم التدقيق البيئي في التعريفات السابقة علاوة على تضمنها عددا من التناقضات، فهي لم تحدد وبشكل دقيق مجال ونطاق التدقيق البيئي، كما أنها لم تنص صراحة على ضرورة توصيل نتائج التدقيق البيئي للأطراف المعنية سواء كانت داخلية أم خارجية.

**تعريف مجموعة عمل الانتوساي للتدقيق البيئي:** يستخدم مصطلح "التدقيق البيئي" في سياق التدقيق الخارجي المستقل، تتفق الأجهزة العليا للرقابة على أن التدقيق البيئي لا يختلف كثيراً من حيث المبدأ، عن نهج التدقيق على النحو الذي تمارسه الأجهزة العليا للرقابة، و يمكن أن يشمل جميع أنواع التدقيق، وقد أولت الأجهزة العليا للرقابة اهتماماً بالتدقيق على سبيل المثال الإفصاح عن الأصول والخصوم البيئية، والمطابقة للقوانين والاتفاقيات على الصعيدين الوطني والدولي، فضلاً عن التدابير التي تتخذها الجهة الخاضعة للرقابة لتعزيز الاقتصاد والكفاءة والفعالية.<sup>3</sup>

وعموماً يعتبر "التدقيق البيئي" أيضاً تسمية ملائمة تستخدم لوصف مجموعة متنوعة من الأنشطة، بما في ذلك عمليات تدقيق الإدارة، وشهادات المنتجات، وتدابير الرقابة الحكومية، والعديد من الأنشطة الأخرى، والتي تحمل قليلاً أو لا تحمل علاقة بالتدقيق الخارجي.

ومما سبق يمكن إعطاء تعريف موحد للتدقيق البيئي: "هو عملية التأكد من رقابة إدارة المؤسسة على الأنشطة البيئية ومدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية والوفاء بمتطلبات التشريعات البيئية والسياسات الداخلية".

<sup>1</sup> ناصر يوسف الزعبي، علي عبدالله الزعبي، زهران محمد دراغمة، نحو تطبيق التدقيق البيئي في الأردن، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 33، العدد الأول، 2006، ص2.

<sup>2</sup> علي عمر أحمد سويسي، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم، فرع علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، 2010\_2011، ص ص76\_77.

<sup>3</sup> مجموعة عمل الانتوساي لمراجعة البيئة، تطور واتجاهات المراجعة البيئية، ورقة إرشادية، نوفمبر 2007، ص14.

### ثالثاً: أنواع التدقيق البيئي

تمارس المؤسسات أنشطتها في ظل ضغوط قوية من جانب العديد من الأطراف من أجل تحسين وتدقيق أدائها البيئي، ومن ثم فإنها تحتاج إلى استراتيجيات وأساليب وأنواع جديدة تساعدها في تحقيق ذلك ويمكن عرض أنواع التدقيق البيئي:

**1\_ تدقيق نظم الإدارة البيئية:** عن الهيكل الذي يحدد المسؤوليات والسياسات والممارسات والإجراءات والعمليات والموارد اللازمة لحماية البيئة وإدارة القضايا البيئية، ويعتبر ذلك النظام جزءاً من هيكل الرقابة الإدارية الداخلية بالمؤسسة بهدف توفير معلومات تتعلق بمدى التزامها بالقوانين البيئية التي تخضع لها.<sup>1</sup>

**2\_ تدقيق الالتزام البيئي:** يقوم على دراسة ما إذا كانت الأنشطة والعمليات في إطار القيود القانونية التي تفرضها التعليمات أم لا، وتلك الدراسة تتم من خلال تقارير عن العمليات الحالية والسابقة والمخططة، وتدقيق الالتزام البيئي هو النوع الأكثر شيوعاً من أنواع التدقيق البيئي ويمكن تصنيفه حسب درجة التفصيل والجهد المطلوب.

**3\_ تدقيق تحويل أو نقل الملكية:** ويتضمن تقديرات نقل موقع الملكية وتقييمات نقل الممتلكات والتدقيق طبقاً للعرف والإجراءات المتعارف عليها في هذا المجال، يعد هذا التدقيق أداة لإدارة المخاطر بالنسبة للبنوك ومشتري الأراضي ومؤسسات الائتمان والإقراض.

**4\_ تدقيق المواقع:** ويتم أداءه عند شراء أو بيع الأراضي والعقارات أو المواقع الصناعية بهدف محاولة استبعاد أو تخفيض المخاطر البيئية التي قد تتعرض لها المؤسسات الاقتصادية، حيث تزيد الالتزامات البيئية المرتبطة على تلوث تلك المواقع أو الأراضي أو العقارات عن القيمة السوقية لها.

**5\_ تدقيق الصحة والأمان:** يهدف هذا النوع إلى تقييم سياسات الوحدة الاقتصادية المتعلقة بالمحافظة على صحة وأمان العاملين بها من أجل حمايتهم أو تخفيض المخاطر التي قد يتعرضون لها عند مزاولتهم وضمن الالتزام بالقوانين التي تطبق عليهم، ويتم هذا التدقيق للتعرف على مدى كفاءة تنفيذ السياسات والإجراءات ومدى ملائمتها للتطبيق في ضوء أية تغيرات في القوانين البيئية أو ظروف منشآت الأعمال.

**6\_ تدقيق الأنشطة:** يرتكز هذا النوع على نشاط معين من أنشطة المؤسسة مثل نشاط البيع أو الشراء أو التوزيع أو النقل، ويتم التركيز على تدقيق كل نشاط على أشياء معينة مثلاً في تدقيق نشاط الشراء يتم الاعتماد على استفسارات وعن السياسات والإجراءات والمواد الخام أيضاً، حيث يلتزمون بالمعايير البيئية المقبولة، ويهدف هذا النوع إلى فحص الأداء البيئي لموردي السلع والخدمات، ومتعهدي التخلص من النفايات للتأكد من مدى التزامهم بالمعايير البيئية.<sup>2</sup>

**7\_ تدقيق المخلفات:** يهدف تدقيق إدارة المخلفات إلى التعرف على الأضرار البيئية المرتبطة بإدارة المخلفات بهدف العمل على استبعاد أو تخفيض الالتزامات البيئية للمؤسسة المرتبطة بالإنتاج أو التخزين أو

<sup>1</sup> رادة فاروق دريباتي، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء، دراسة ميدانية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، جامعة تشرين، 2009، ص50.  
الموقع الإلكتروني: [Infotechaccountant.com/Forums hopic/195672](http://Infotechaccountant.com/Forums hopic/195672)، أطلع عليه بتاريخ 2016/02/03، على الساعة 15:50.

النقل أو التصرف في منتجاتها عن طريق الحد من المخلفات وآثارها و تدنية المخلفات عند المنبع و الاحتفاظ بسجلات تفصيلية للمخلفات المسببة للمخاطر البيئية وضرورة تتبع مسارها من بداية الإنتاج حتى يتم التخلص منها.

**8\_ تدقيق حياة المنتج:** تعتمد على تقييم التأثيرات البيئية السالبة التي تترتب على مزاوله المؤسسة لأنشطتها الاقتصادية من خلال دورة حياة المنتج سواء قبل الإنتاج أو خلاله أو في مرحلة التوزيع أو الاستخدامات أو التصرف في المنتج، وذلك بهدف مساعدة المؤسسة في اتخاذ القرارات المرتبطة باستبعاد أو تخفيض التأثيرات البيئية.

بالإضافة إلى أنه توجد أنواع أخرى للتدقيق البيئي من بينها: تدقيق المشاركة، الطاقة، القضايا، تدقيق المقاولات والمورد والعميل و تدقيق أمن العمليات...إلخ.

#### رابعاً: أهداف و أساليب التدقيق البيئي

##### 1\_ أهداف التدقيق البيئي:

- يتم القيام بالتدقيق البيئي بهدف:<sup>1</sup>
- \_ التأكد من الالتزام بنظم الإدارة البيئية؛
- \_ التأكد من أن البيانات والمعلومات التي تتضمنها القوائم البيئية يمكن الاعتماد عليها، وتقصح عن كافة القضايا البيئية؛
- \_ تحديد مدى كفاءة أداء نظام الإدارة البيئية، وإذا كان كافياً وملائماً للوفاء بالمتطلبات القانونية وسياسات المؤسسة؛
- \_ التأكد من رقابة إدارة المؤسسة على الأنشطة البيئية، ومدى تنفيذ البرامج والسياسات المرتبطة بالأنشطة البيئية، والوفاء بمتطلبات التشريعات البيئية والسياسات الداخلية.

##### 2\_ أساليب التدقيق البيئي:

- يصرح مدققي البيئة المحنكين والأجهزة العليا للرقابة ذو الخبرة أن تناولهم وفهمهم للقضايا البيئية قد أكتسب عمقاً أكثر على مر السنين.
- وفيما يلي بعض من ملاحظاتهم:<sup>2</sup>
- أصبح المدققين أكثر ثقة تجاه التعامل مع القضايا البيئية التي تأخذ مساراً حرجاً؛
- أصبحت القضايا البيئية أكثر تعقيداً؛
- المواضيع التي يتم تدقيقها أصبحت أكثر اختلافاً؛
- هناك حاجة لدمج البيئة مع إرشاد التدقيق؛
- بمراجعة آليات الحكومة قد يتم تناول مجال محدد جداً من القضية البيئية.

<sup>1</sup> أمين أحمد السيد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص409.

<sup>2</sup> مجموعة عمل الانتوساي لمراجعة البيئة، مرجع سبق ذكره، ص 48.

وقد أشار مدققي البيئة أن الزيادة في المعرفة وثقتهم الزائدة والأساليب الأفضل عادة ما تأتي فقط مع التمرين ولأن الأجهزة العليا للرقابة بدأت التدقيق البيئي في أوقات مختلفة ولديها تنوع واسع مع المواضيع البيئية التي يختار منها، فليس من الممكن تصنيف الاتجاهات في المنهج تصنيفاً قطعياً، ومع ذلك تم عرض المعلومات التالية عن كيفية التغلب على بعض التحديات المعروفة:

- التأكيد على تخطيط التدقيق؛
- تقسيم التدقيق إلى أسئلة محددة للحصول على بؤرة تركيز أفضل؛
- الحصول على بيانات ملائمة؛
- الاستعانة بالخبرات الخارجية؛
- استخدام المقاييس الدولية مثل أهداف ومعايير التدقيق؛
- إجراء أعمال فحص مادي للموقع؛
- استخدام دليل بالصور؛
- استخدام ملاحظات تعتمد على نتائج .

#### خامساً: أهمية التدقيق البيئي

هناك ضغوطات متزايدة على المؤسسات من أطراف متعددة من أجل تحسين وتدقيق أدائها البيئي ويشمل كل من المستهلكون، المساهمون، المستثمرون... الخ. وفيما يلي عرض لكل سبب:

- **المستهلكون:** ترتب على تزايد الاهتمام بحماية البيئة تغير في أنماط الشراء للمستهلكين وزيادة إقبالهم على شراء منتجات لا تسبب أضرار للبيئة وبالتالي أصبحت تمثل تحدياً حقيقياً لمختلف المؤسسات الاقتصادية من أجل تطوير عملياتها ومنتجاتها بهدف حماية البيئة من مختلف الأضرار التي قد تتعرض لها وكذلك بهدف إشباع رغبات المستهلكين وحتى لا تتعرض لمخاطر فقد حصصها السوقية.<sup>1</sup>
- **المساهمون والمستثمرون:** أصبح لدى المستثمرين قناعة بأن الممارسة البيئية الرديئة قد تؤدي إلى زيادة الالتزامات وبالتالي تسبب أضرار للبيئة، أصبح له تأثير قوي في أسواق الاستهلاك ويعتبر من العوامل الأساسية التي أدت إلى اهتمام منظمات الأعمال بالقضايا البيئية بطريقة جديدة حتى لا تتعرض إلى فقدان حصتها في السوق وبالتالي الخروج من السوق نهائياً.<sup>2</sup>
- **المقرضون:** تحتاج بنوك ومؤسسات الإقراض إلى معلومات بيئية لا توفرها القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية وذلك لتقييم المخاطر البيئية التي قد تترتب على منح الائتمان للغير كما في حالة منح ائتمان بضمان عقار ملوث، ومع تزايد تعرض البنوك ومؤسسات الإقراض لمخاطر بيئية فإنها تطلب من الوحدات

<sup>1</sup> جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 434.

<sup>2</sup> زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 7، 2011، ص 301.

الاقتصادية معلومات تتعلق بخطط المصروفات الرأسمالية البيئية والتأثيرات البيئية على أرباحها والالتزامات البيئية المحتملة... الخ.<sup>1</sup>

- **قوانين حماية البيئة:** نتيجة للأضرار الكثيرة التي لحقت البيئة من الآثار السالبة لأنشطة المؤسسات الاقتصادية، دفعت العديد من الدول إلى وضع قوانين وسياسات بيئية بهدف تحقيق التنمية الاقتصادية مع المحافظة على البيئة من الأضرار المختلفة، ويجب على المؤسسات الاقتصادية الالتزام بالقوانين البيئية المفروضة عليها وتطوير نظم التدقيق البيئي حتى يمكن أن تتفادى العقوبات و الجزاءات التي قد تتعرض لها نتيجة للمخالفة.

- **جماعات الضغط البيئي:** تمارس هذه الجماعات وسيلة ضغط فعالة على المؤسسات الاقتصادية بخصوص قضايا بيئية معينة كما تساهم في توجيه نظر وسائل الإعلام والمستهلكين إلى المؤسسات الاقتصادية التي تسبب أضراراً للبيئة، وحثهم على عدم التعامل معها ورفع الدعاوى القضائية في الحالات التي تتطلب ذلك، وهذا من أجل حماية البيئة كما أن هذه الجماعات تتعاون مع بعض المؤسسات في تنفيذ بحوث مشتركة لمعالجة التأثيرات السالبة المترتبة عن الأنشطة والمساهمة في تطوير منتجات جديدة لتخفيض هذه التأثيرات الضارة.

### المطلب الثاني: معايير التدقيق البيئي

اجتذبت المواصفات العالمية البيئية إيزو 14000 اهتمام الصناعة والهيئات العالمية والحكومات حول العالم، حيث يبحث واضعي السياسات ورجال الأعمال عن مواصفات تعتبر مفتاح التعاون بين المنظمين للشؤون البيئية والصناعة.

### أولاً- نشوء المواصفة ISO 14000 وتطورها:

يمكن القول بأن تاريخ سلسلة مقاييس الايزو 14000 يعود إلى مؤتمر الأرض سنة 1992م والذي عقد بريودوجانيرو، واستجابة من منظمة المقاييس الدولية ISO للتحضيرات الجارية آنذاك لعقد المؤتمر، قامت المنظمة الدولية بإنشاء لجنة تحت اسم المجموعة الاستشارية الإستراتيجية للبيئة لوضع توصيات عن مقاييس ومعايير للإدارة البيئية الدولية، وتلك التوصيات كان لها تأثير على وثيقتين هما جدول أعمال القرن الواحد والعشرين AGENDA 21 وإعلان ريوديجانيرو، كما نتج عن هذه التوصيات تشكيل لجنة جديدة في منظمة المقاييس الدولية سميت بلجنة TC207 لمتابعة سلسلة مقاييس دولية للإدارة البيئية وهي سلسلة مقاييس الايزو 14000 كما سميت فيما بعد.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> جورج دانيال غالي، المرجع السابق، ص436.

<sup>2</sup> عبد اللطيف عامر ، طالبي رياض، دور معايير التقييس ال ISO في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة لشركة الاسمنت بعين الكبيرة، ص424.

يمكن إيجاز نشوء المواصفة وتطورها في الآتي:<sup>1</sup>

1\_ شكلت في سنة 1991 مجموعة استشارية من المنظمة العالمية للتقييس ISO مختصة بتطوير مقاييس عالمية قادرة على:

- وضع مدخل عام للإدارة البيئية مماثل لمقاييس إدارة الجودة ISO 9000؛
- تعزيز قدرة المؤسسة على ترسيخ التحسين في الأداء البيئي؛
- تسهيل التجارة العالمية عن طريق تخفيض أو إزالة الحواجز التجارية.

2\_ أثمرت نتائج أعمال المجموعة عن تشكيل اللجنة الفنية (207) المختصة بتطوير المواصفة ISO 14000، وتتألف اللجنة من ممثلين رسميين للقطاع الصناعي ومنظمات التقييس وبعض المنظمات الحكومية.

3\_ شكلت اللجنة الفنية سبع لجان فرعية، تتكون كل لجنة من مجموعات عاملة، ينصب عملها في سبع مجالات رئيسية وهي:

- نظام الإدارة البيئية؛
- التدقيق البيئي؛
- الملصقات البيئية؛
- تقويم الأداء البيئي؛
- تقدير دورة الحياة؛
- الجوانب البيئية في مقاييس المنتج.

4\_ مهدت السلسلة الطريق لإدارة المنظمات لأنشطتها البيئية، وهي تمثل اتفاقاً على المستوى الدولي لنظم تنفذها المنظمات لضمان تركيزها على المواضيع البيئية.

5\_ سارعت الدول المتقدمة حال صدور المواصفات إلى اعتمادها كمواصفات وطنية.

وفي معظم الدول النامية مازالت أغلب الجهات المعنية ترى في المواصفة ضغوطاً متزايدة من قبل الدول الصناعية.<sup>2</sup>

ومن بين أسباب ظهور هذه المواصفة ما يلي:

- **التنمية المستدامة:** جاء هذا المصطلح لأول مرة في تقرير قدمته اللجنة العالمية للبيئة والتنمية، الذي تضمن 16 مبدأ يعنى بإدارة البيئة وتعزيز التنمية المستدامة.
- **تطور الوعي البيئي:** أسهم تطور الوعي البيئي في تشكيل جماعات بيئية ضاغطة على المنظمات الصناعية والخدمية ودفعها لاتخاذ التدابير اللازمة لمنع التلوث وحماية البيئة.

<sup>1</sup> محمد عبد الوهاب العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص 186\_187.

<sup>2</sup> محمد عبد الوهاب العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص 188.

- **المشاكل البيئية العالمية:** في ظل الاهتمام العالمي بقضايا البيئة أصبحت المشكلات البيئية العالمية أشد صعوبة وتعقيدا في حلها من المشكلات البيئية الوطنية، لعدم وجود سلطة دولية واحدة تشرع القوانين وترسم السياسات وتتابع تنفيذها.

**ثانياً\_ مفهوم المواصفة العالمية ايزو 14000 (ISO 14000):**

المواصفة القياسية العالمية للايزو 14000 هي: القاعدة الأساسية لأنظمة الإدارة البيئية، وسوف تقر المؤسسات والجهات الصناعية و الإنتاجية من نفسها توافقها مع المواصفات القياسية أو محاكاتها لتلك الأنظمة.<sup>1</sup>

**ثالثا\_ أهداف المواصفة العالمية ISO 14000:**

يحدد (Waver) أهداف سلسلة المواصفات الدولية (ISO14000) بالآتي:<sup>2</sup>

- تقليص عوائق التجارة بسبب المواصفات الوطنية المتباينة؛
- ترويج مفهوم ولغة مشتركة للإدارة البيئية مشابهة لتلك الخاصة بإدارة الجودة؛
- تعزيز قدرة المنظمات لإجراء وقياس التحسينات في الأداء البيئي؛
- وضع المتطلبات الموحدة للتسجيل للمنظمات التي تروم المطابقة مع هذه المواصفات؛
- تقليل التدقيق المزدوج الذي يقوم به الزبائن والهيئات الحكومية والمنظمات والمسجلين.

**ثالثا\_ محتويات سلسلة ISO 14000:**

توجد عدة مواصفات تم التوصل إليها من قبل اللجنة الفنية المختصة بتطوير المواصفة ISO 14000 وسيتم التطرق إلى البعض منها فقط، كما يلي:<sup>3</sup>

**1\_ مواصفة نظام الإدارة البيئية:**

- **المواصفة ISO 14001:** وتضم هذه المواصفة العناصر الرئيسية لمتطلبات نظام الإدارة البيئية، التي بتحقيقها تحصل المنظمة على شهادة المطابقة إذا ما سعت للتسجيل.

- **المواصفة ISO 14004:** هي مواصفة توجيهية تساعد في تنفيذ المنظمات لأنظمة إدارة البيئة بشكل أفضل من خلال توفير أطر عملية للعديد من المواضيع، والتدقيق البيئي الدولي وتحديد الجوانب البيئية وتقييم التأثيرات البيئية ومعايير الأداء الداخلية، ولا تستخدم هذه المواصفة لأغراض التسجيل.

**2\_ مواصفات التدقيق البيئي:**

وتضم ستة مواصفات وهي:

- **المواصفة ISO 14010:** تقدم المبادئ العامة للتدقيق البيئي ويطبق على جميع أشكاله، وليس على نظام الإدارة البيئية فقط.

1 محمد صلاح الدين عباس حامد، نظم الإدارة البيئية والمواصفات القياسية العالمية ايزو 14000، ط2، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2006، ص147.

2 عبد الكريم خليل الصفار، أنموذج لتقويم نظام إدارة البيئة وفقا لمتطلبات المواصفة الدولية ISO 14000، دراسة في معمل اسمنت الكوفة، مجلة جامعة بابل، العلوم الإنسانية، المجلد 19، العدد الأول، 2011، ص4.

3 محمد عبد الوهاب العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 215\_ 216.



- المواصفة **ISO 14011**: وثيقة توجيهية تستخدم لتدقيق نظام الإدارة البيئية، وهي قابلة للتطبيق على جميع أشكال وأحجام المنظمات، مع تركيزها على ضرورة إعداد خطة للتدقيق يجب تدقيقها وتصديقها من قبل الزبون.
- المواصفة **ISO 14012**: تحدد معايير لمؤهلات المدققين البيئيين من داخل المنظمة ومن خارجها، وتحدد بأن المدققين يجب أن يكون لهم على الأقل تعليم بمستوى التعليم السنوي وخبرة عملية وتدريب رسمي في العلوم البيئية.
- المواصفة **ISO 14013**: تحدد الإطار العام لكيفية إدارة برنامج التدقيق البيئي وفقاً لـ **ISO 14011**.
- المواصفة **ISO 14014**: تحدد عمليات التدقيق الأساسية إذ أن التدقيق البيئي يجب أن يكون له تركيز على قضايا محددة وموثقة بوضوح.
- المواصفة **ISO 14015**: وهي المسؤولة عن التقسيم البيئي للمنظمات والموقع ولازالت قيد التطوير.

### 3\_ مواصفات تقويم الأداء:

وتتضمن مواصفتين:

- المواصفة **ISO 14031**: توفر أدوات تساعد على تقويم الأداء البيئي، مثل التقويم التحليلي الذي يمكن تطبيقه على البيانات الخام، و تقويم الأداء البيئي هو نظام فرعي من نظام الإدارة البيئية.
- المواصفة **ISO 14032**: تقدم حالات دراسية توضح تقويم الأداء البيئي وكيفية القيام به.

### المطلب الثالث: مراحل التدقيق البيئي

يقصد بالتدقيق البيئي قيام فريق من سلطة جودة البيئة بإجراءات التدقيق البيئي على المؤسسة من خلال دراسة تقرير الالتزام البيئي المقدم ودراسة خطة تصويب الأوضاع ومناقشتها مع مسؤولي المؤسسة، ثم الانتقال للزيارة الميدانية للمؤسسة لمطابقة ما جاء بالتقرير على الواقع. وتتم خطوات التدقيق البيئي للمؤسسة على عدة مراحل كما يلي:<sup>1</sup>

#### أولاً- مرحلة ما قبل التدقيق البيئي:

##### 1\_ تحديد أهداف تدقيق الأداء البيئي:

ينبغي أن تتضمن أهداف تدقيق الأداء البيئي كحد أدنى تقييم الالتزام بالقوانين المنظمة للبيئة والسياسات البيئية للمؤسسة و البرامج التدريبية على الأمور البيئية لضمان الالتزام المستمر، وبشكل عام ينبغي أن تتضمن أهداف التدقيق ما يلي:

- تحديد إجراءات التشغيل غير المأمونة؛
- تقييم الممارسات الحالية للتخلص من النفايات؛
- تحديد فرص ومجال تخفض التكلفة؛
- النظر في الأحداث المفاجئة التي قد تسبب التزامات على المؤسسة.

<sup>1</sup>سلطة جودة البيئة ، دليل إجراءات التدقيق البيئي، فلسطين، نيسان 2014، ص23.



## 2\_ تحديد مجال تدقيق الأداء البيئي:

- ينبغي أن تتضمن تدقيق الأداء البيئي ما يلي:
- فحص الالتزام بالقوانين البيئية وسياسات وإجراءات المؤسسة؛
  - تحليل الوظائف الإدارية والبيئية؛
  - معدات واليات التشغيل في المؤسسة؛
  - البنية الأساسية لمراقبة التلوث؛
  - الآثار على المجالات المحيطة مثل الهواء والماء والتربة بالإضافة إلى تجهيزات الطاقة وغيرها من المجالات البيئية للمؤسسة.

## 3\_ تشكيل فريق التدقيق البيئي:

يقوم قسم التدقيق البيئي بتحديد قائد الفريق الذي يتولى تشكيل فريق التدقيق وفقاً للمؤهلات والخبرات المطلوبة، ويعقد قائد فريق التدقيق اجتماعاً مع فريقه لإبلاغهم بالهدف من التدقيق والإجراءات المطلوبة، كما يتم في هذا الاجتماع تحديد ومناقشة العقبات المحتملة والتي قد تعوق تحقيق الأهداف.

ينبغي تشكيل فريق التدقيق في ظل مجموعة من الضوابط أهمها استقلالية المدققين، تنوع اختصاصات أعضاء الفريق ليضم مدققين ومتخصصين في التلوث البيئي وخبراء بالصناعة.

## 4\_ إعداد الموارد المطلوبة:

يتم إعداد الموارد المادية المطلوبة للقيام بالتفتيش بما في ذلك معدات القياس والمركبات كما يتم تحديد متطلبات الدعم الفني.

## 5\_ تعيين مواقع التدقيق البيئي:

ينبغي أن يحاول فريق التدقيق إخضاع جميع مواقع المؤسسة للتدقيق قدر الإمكان، وهناك عدد من العوامل التي تساعد في اختيار مواقع التدقيق منها حجم الموقع، القوانين البيئية، سمية الكيماويات، عدد العاملين بالموقع، تعرض العاملين للخطر، النفايات الناتجة، السكان المحيطين بالموقع، الوقت المنقضي منذ آخر تدقيق، الأخطار المحتملة.

## 6\_ وضع خطة التدقيق البيئي:<sup>1</sup>

تتمثل في جمع المعلومات اللازمة من تقارير التدقيق السابقة وملفات الشركة ومخططات الموقع والسياسات والإجراءات وأدلة التشغيل والمسموحات والتعليمات التي تطبق بالنسبة للموقع، وتخدم هذه المعلومات المدقق في وضع خطة التدقيق وفي تحديد العوامل البيئية التي تؤثر مباشرة على برنامج التدقيق فيما يتعلق بالخطر المتلائم المرتبط بحساب أو عملية معينة، وينبغي أن تتضمن خطة التدقيق البنود التالية:

- الهدف من التدقيق؛
- سياسات التدقيق القابلة للتطبيق؛

<sup>1</sup> سلطة جودة البيئة، المرجع السابق، ص24.

- عدد المدققين؛
- مسؤوليات أعضاء فريق التدقيق المختلفين مع الأخذ في الاعتبار أهداف التدقيق؛
- تحديد المستندات المطلوبة (المستندات المستخدمة بالتدقيق).

### ثانياً\_ عملية التدقيق:

تختص عملية التدقيق بتقييم مدى فعالية الأدوات الرقابية، وكذا مدى التزام المؤسسة بالسياسات والقوانين المسطرة والتي تهدف إلى حماية البيئة، تتضمن عملية التدقيق ما يلي: <sup>1</sup>

#### 1\_ دراسة نظام الرقابة:

تتضمن هذه الدراسة إجراء مسح لعمليات الإنتاج والمصنع والظروف المحيطة، وهنا ينبغي على المدقق تحليل جميع السجلات البيئية التي تتضمن سجلات النفايات، والتعليمات الحالية وإجراء الصيانة، التقارير التي تحال إلى الوكالات النظامية، بالإضافة إلى ذلك ينبغي على المدقق إجراء مقابلات غير رسمية من أجل تفهم نظم الرقابة الداخلية.

#### 2\_ اختبار نظم الرقابة الداخلية:

بمجرد تجميع المعلومات المتعلقة بنظم الرقابة يتعين اختبارها، ويمكن أن تتضمن عملية الاختبار الملاحظات المرئية، فحص تقارير التخلص من النفايات، تحليل مدى إمكانية التحكم والرقابة، بالإضافة إلى إجراء فحوص للمواقع المعنية بالتلوث.

#### 3\_ تقويم نظام الرقابة:

بعد اختبار نظم الرقابة تتطلب وضع النتائج بشأن العناصر المختلفة للنظام، بعد ذلك يتم تلخيص أو مناقشة أفراد الموقع فيما يتعلق بأوجه القصور أو عدم الكفاية حول العمليات، الصيانة، المعدات، القوى العاملة.

فيما يتعلق بدراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية يتطلب تطوير أدوات جديدة، من الأدوات المقترحة في هذا المجال تطوير قائمة استقصاء بيئية بالنسبة للحسابات السنوية.

#### 4\_ تنفيذ اختبارات فحص العمليات:

يتضمن هذا الإجراء تنفيذ بعض الاختبارات الأساسية للعمليات التي تنطوي على مخاطر، تنفيذ إجراءات التدقيق الاستقصائي لفهم طبيعة هذه العمليات وتحليل خطر التدقيق، بالإضافة إلى استخدام أهداف رقابية تأخذ باعتبارها العوامل البيئية، وتقييم هيكل الرقابة الداخلية.

يعتمد المدقق في القيام بهذه الإجراءات على تجميع وتحليل وتفسير المعلومات قبل وأثناء زيارة مواقع التدقيق المرتبطة بالأداء البيئي، وينبغي أن تكون هذه المعلومات كافية وموثوق بها، لتوفير أساس معقول لإجراء الاختبارات ولنتائج وتوصيات عملية التدقيق.

<sup>1</sup> كمال محمد منصور، جودي محمد رمزي، المؤتمر العلمي الدولي: التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، مداخلة بعنوان: المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 08/07 افريل، 2008، ص ص12-13.

ثالثاً\_مرحلة ما بعد التدقيق البيئي:

وتتضمن ما يلي:

### 1\_ إعداد التقرير الفني:

يتم إعداد تقرير التدقيق البيئي بعد إصدار تقرير القياسات البيئية وتحليل كل العينات، ويتعين على كل أعضاء فريق التدقيق أن يوقعوا على التقرير، ويتم تقديم التقرير إلى قسم التدقيق البيئي مع تقرير القياسات والمستندات الخاصة بالمؤسسة ويجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في تقارير الالتزام البيئي التي تعكس الأداء البيئي للمؤسسة، وعادة ما يكون مثل هذا التقرير من قسمين:

أولهما يتضمن مقدمة عن معدات وتجهيزات الموقع، طريقة ترتيب الآلات والعمال في المصنع، عمليات التشغيل، الظروف البيئية...الخ.

ويتكون القسم الثاني من نتائج عدم الالتزام بالقوانين والسياسات البيئية، إدارة عمليات النفايات والتخزين والنقل، سياسات التشغيل، المخاطر واحتمالات الخسارة، وينبغي أن يتضمن هذا التقرير المعلومات التي تساعد الإدارة في تقييم المعلومات وضمان تصحيح المشاكل التي تم تحديدها، بالإضافة إلى أنه ينبغي أن يتضمن التقرير النتائج والمعلومات التي تتطلبها سلطة جودة البيئة.

### 2\_ قرار قسم التدقيق البيئي ومتابعة الخطة:

لا ينتهي تدقيق الأداء البيئي للمؤسسة بإعداد التقرير عن النتائج، إنما يتعين متابعة الخطة التنفيذية الزمنية المقدمة من المؤسسة في دراسة التدقيق البيئي، وفي جميع الحالات يشمل قرار قسم التدقيق البيئي إجراء عدة زيارات ميدانية للمؤسسة بهدف متابعة تنفيذ خطة تصويب الأوضاع البيئية في مراحلها الزمنية المحددة بالخطة، وتصدر سلطة جودة البيئي الموافقة النهائية في نهاية تنفيذ الخطة وبعد إجراء تدقيق نهائي للتأكد من مدى التزام المؤسسة بالمعايير والشروط البيئية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> سلطة جودة البيئة، مرجع سبق ذكره، ص ص 27-28.

### المبحث الثالث: متطلبات التدقيق البيئي

يلعب التدقيق دوراً حيوياً في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية وحماية البيئة من مختلف الأضرار التي تتعرض لها أو التأثيرات السلبية التي تنجم من مزاولتها لأنشطتها، وقد أشارت لجنة الاتحاد الأوروبي في مشروعها للتدقيق البيئي إلى متطلباته وسياساته.

#### المطلب الأول: متطلبات عامة

- أهمية مشاركة مؤسسة الأعمال في مشروع التدقيق البيئي بهدف تشجيع الوحدات الاقتصادية على تحسين أدائها البيئي والتزامها بالقوانين البيئية؛
- ضرورة تنفيذ تلك المنشآت فحص بيئي مبدئي للمواقع التي تشارك فيها بهدف التعرف على التأثيرات البيئية الفعلية المحتملة لأنشطتها؛
- يجب على الوحدات الاقتصادية تصميم وتنفيذ نظام إدارة بيئية تهدف إلى توفير بيانات ومعلومات لتقييم الأداء البيئي؛
- وجود نظام محاسبي بيئي يهدف إلى توفير أساس علمي وعملي للقياس وللتقرير عن الأنشطة البيئية والتأثيرات ذات الصلة؛
- يتعين أن يتم اعتماد تقرير التدقيق عن طريق مدققين مصرح لهم بمزاولة المهنة بحيث يقدم للجهات المختصة بالدولة، على أن تتاح لمختلف أفراد المجتمع؛
- تحديد فترات تكرار التدقيق البيئي عن طريق مؤسسات الأعمال، ويعتمد ذلك على عدة عوامل أهمها المشكلات البيئية التي يتم اكتشافها ومدى تعقد أنشطة الموقع، ومقدار الانبعاثات المترتبة على تلك الأنشطة، وتكون فترات تكرار التدقيق سنة واحدة إذا كانت التأثيرات البيئية لأنشطة الموقع هامة؛
- يجب أن يتوفر لفريق التدقيق المعرفة والمهارة والخبرة اللازمة لتحقيق أهداف التدقيق كما أن عليهم المحافظة على تلك الكفاءة من خلال الالتزام ببرامج التعليم المستمر؛
- يجب أن يكون فريق التدقيق البيئي مستقلاً عن الأنشطة التي يتم تدقيقها، ويتصف بالموضوعية؛
- يجب أن تكون هناك معايير لجودة أداء التدقيق البيئي؛
- يجب أن يتيح التدقيق البيئي تحقيق عدة أهداف لعل أبرزها تقييم وتطوير السياسات والممارسات البيئية، وتوفير المعلومات البيئية التي تحتاجها الجهات المستفيدة؛<sup>1</sup>
- ضرورة وجود مبادئ ومعايير بيئية مقبولة بوجه عام يتم على أساسها الحد من المخاطر البيئية ومؤشرات لتقييم الأداء البيئي بالإضافة إلى وجود مقاييس أداء مستهدف ومتوقع تحقيقها في ضوء سياسات بيئية محددة؛
- حتمية وجود نظام للمحاسبة البيئية للمؤسسة؛

<sup>1</sup> أمين أحمد السيد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، 2005، ص 336\_337.

- وجود حتمية للإفصاح عن الأداء البيئي؛
- وجود سياسات بيئية داخلية لمؤسسات الأعمال.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: فحص بيئي مبدئي و نظام محاسبة عن الأداء البيئي أولاً: فحص بيئي مبدئي للمؤسسة

من الضروري تنفيذ فحص بيئي مبدئي لموقع المؤسسة الذي تشارك به في مشروع التدقيق البيئي بهدف التعرف على التأثيرات البيئية الفعلية المحتملة لأنشطتها ويقصد بالفحص تنفيذ الإجراءات التي تساعد المدقق على توفير مستوى تأكيد معقول أو معتدل عن درجة الوثوق في المعلومات المالية والأسباب التي تجعله يعتقد أن المعلومات المالية لا تعطي وجهة نظر صادقة وعادلة كما يتضمن أسباب الإجراءات التي تشمل الاستفسار والفحص التحليلي.

### ثانياً: نظام محاسبة عن الأداء البيئي

يجب على المؤسسة تصميم وتنفيذ نظام محاسبي بيئي وذلك في ضوء نتائج الفحص البيئي المبدئي للموقع ويطبق النظام على كل أنشطة الموقع الذي يتم المشاركة به في مشروع التدقيق البيئي، ويتضمن النظام المحاسبي البيئي مقاييس وإجراءات فنية وتنظيمية تهدف إلى توفير بيانات ومعلومات ضرورية لتقييم الأداء البيئي.<sup>2</sup>

ولاشك أن أهم المتطلبات الأساسية للتدقيق البيئي وجود نظام معلومات للمحاسبة البيئية يفى بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي البيئي بوجه عام يعرف نظام المحاسبة البيئية بأنه عبارة عن نظام للمعلومات يستهدف جمع وتشغيل البيانات الخاصة بالأحداث والتصرفات البيئية للمشروع بغرض إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية لأصحاب المصلحة في المشروع بالإضافة إلى الجهات الرقابية الرسمية وتمثل حسابات اقتصاديات الأداء البيئي وأصوله في: الحسابات التاريخية والحسابات البيئية الاحتمالية.

**الحسابات التاريخية:** هي حسابات تم الاعتراف بها محاسبياً نتيجة أحداث فعلية تأكدت نتائجها فعلاً في تاريخ القوائم المالية وسوف يتحقق المدقق من تلك الحسابات وتشمل حسابات دورة المخزون، دورة التمويل ودورة الأجور.

**الحسابات البيئية الاحتمالية:** هي حسابات تحدث نتيجة الاعتراف بالأحداث أو الظروف الطارئة في كل ظرف أو حالة، لا تتأكد نتيجتها من ربح أو خسارة إلا عند وقوع أو عدم حدوث أحداث غير مؤكدة في المستقبل.

### المطلب الثالث: فريق عمل التدقيق البيئي

قد يتم تنفيذ التدقيق البيئي عن طريق مدققين خارجيين أو يعملون داخل المؤسسة، ولا شك أنهم يدركون حجم المخاطر البيئية التي تحيط بالمؤسسة، والتأكيد من التزامها بالمتطلبات البيئية في ضوء القوانين واللوائح

<sup>1</sup> أمين أحمد السيد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص338.

<sup>2</sup> جورج دانيال غالي، مرجع سبق ذكره، ص ص441\_442.

الحكومية، ويجب عليهم اقتناص الفرص لتطوير التدقيق البيئي والاهتمام بالمجالات المتعلقة بالتأثيرات البيئية والقضايا المرتبطة بإدارة المخاطر البيئية، والدعوى القضائية في الحالات التي تتطلب ذلك وهذا من أجل حماية البيئة، كما أن هذه الجماعات تتعاون مع بعض الوحدات في تنفيذ بحوث مشتركة لمعالجة التأثيرات السالبة المترتبة عن الأنشطة والمساهمة في تطوير منتجات جديدة لتخفيض هذه التأثيرات الضارة.<sup>1</sup>

سواء كان فريق التدقيق البيئي من داخل المؤسسة أو من خارجها فإن الموضوعات التي يهتم بها تتمثل في التأثيرات البيئية وإدارة الطاقة والمواد الخام والمخلفات وإدارة عمليات الإنتاج والحوادث والتدريب والعلاقات العامة... الخ.

### 1\_ خصائص فريق التدقيق البيئي:

- ويتميز فريق التدقيق البيئي بالخصائص التالية:
- المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة لتحقيق أهداف التدقيق، وعليهم المحافظة على كفاءتهم الفنية والتحليلية من خلال استمرار برامج التعليم والتدريب؛
- يجب أن يكون الفريق مستقلاً عن الأنشطة التي يتم تدقيقها وأن يتصف بالموضوعية عن تنفيذه لعملية التدقيق.

### 2\_ مهام فريق التدقيق البيئي:

- ومن بين المهام التي يقدمها فريق التدقيق البيئي لإدارة المؤسسة ما يلي:
- تقييم وتطوير السياسات والممارسات الإدارية البيئية؛
- توفير المعلومات البيئية الضرورية التي تحتاجها الإدارة أو الجهات الخارجية،
- تصميم نظام للمحافظة على البيئة وحماية المؤسسة من الأضرار التي قد تترتب عن مزاولتها لأنشطتها؛
- فحص أسباب الحوادث والإصابات واقتراح إجراءات لتفادي تكرارها وتقييم المخاطر البيئية؛
- محاولة تحقيق أفضل استخدام لموارد المؤسسة وإعادة تصنيع والاستخدام متى يكون ذلك ممكناً؛
- استبدال المواد الخام أو العمليات، بحيث يمكن تخفيض استخدام المواد التي تسبب أضراراً بيئية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أمين أحمد السيد لطي، مرجع سبق ذكره، ص339.

<sup>2</sup> جورج دانيال غالي، مرجع سبق ذكره، ص ص443\_450.

## خلاصة:

على ضوء ما سبق يمكن القول أن عملية التدقيق تهتم بالتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وكذا النظام المحاسبي، وأنها تعمل وفق القوانين والقواعد والمعايير المحاسبية المعمول بها، للحكم على مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة. ولتحقيق هذه الغاية التي أنشأت من أجلها مهنة التدقيق، فقد قامت هذه المهنة على مجموعة من الأهداف والأنواع التي تقيدها، وتتمثل أهميته في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافاً داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية.

ويعتبر التدقيق البيئي نظام متكامل يشتمل على فحص وتقييم الأداء البيئي للمؤسسات وما يرتبط به من بيانات محاسبية، سواء من الناحية المالية أو الإدارية أو الاجتماعية أو البيئية هذا فضلاً عن بث الثقة في نتائج المحاسبة البيئية، وهو نوع من أنواع التدقيق. ومن أجل فهم عملية التدقيق البيئي تم وضع أهداف ومعايير تعرف بهذه المهنة وتحدد مفهومها، وتوفير متطلبات تلتزم المؤسسة بتطبيقها قصد تحسين أدائها البيئي.

# الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لمناقش الحسابات



تمهيد:

إن المتتبع لمهنة التدقيق أو محافظة الحسابات عبر العصور يتبين له أهمية هذه المهنة في الرقابة على المؤسسات، حيث تظهر من خلال المهام الموكلة لمدقق الحسابات والدور الذي يلعبه هذا الأخير في إضفاء الثقة على المعلومات المالية التي تنشرها المؤسسات، وذلك من خلال تقريره الذي يبدي من خلاله رأيه الفني المحايد حول مدى صحة وانتظامية الحسابات السنوية ومدى صدقها في التعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ونتائج نشاطها.

ونظرا لهذه الأهمية فقد وضعت التشريعات في مختلف دول العالم العديد من القيود على المهام التي يمكن أن يقوم بها مدقق الحسابات أثناء تأديته لوظيفته الرقابية على الأعمال التي تقوم بها الإدارة بصفته وكيلًا عن المساهمين وليس في خدمة الإدارة. كما وضّحت التشريعات المختلفة المهام التي على مدقق الحسابات القيام بها في المؤسسة التي يقوم بمراجعتها دون التدخل في التسيير، وأنه يمارس هذه المهام تحت مسؤوليته الشخصية، ويتمتع بمؤهلات وصفات تميزه عن غيره وله حقوق وواجبات يتمتع بها عند تأديته لمهامه. وسيتم التطرق إلى دراسة كل ما يتعلق بالمدقق في هذا الفصل عبر مبحثين:

المبحث الأول: أساسيات حول مدقق الحسابات.

المبحث الثاني: عموميات حول مدقق الحسابات.

### المبحث الأول: أساسيات حول مدقق الحسابات

يعتبر مدقق الحسابات نوع معين من المحاسبين الإداريين، تركز مهمته على جميع أنشطة المؤسسة والأحداث الاقتصادية الخاصة بها في إطار مجموعة القواعد والمعايير التي تحكم طبيعة عمله، وسيتم الحديث في هذا المبحث عن:

- مفهوم وأنواع مدققي الحسابات؛
- مؤهلات وصفات مدقق الحسابات؛
- تحديد أتعاب مدقق الحسابات.

### المطلب الأول: مفهوم و أنواع مدقق الحسابات

سيتم التحدث عن بعض المفاهيم الخاصة بمدقق الحسابات وكذا التطرق إلى عرض أنواعه.

#### أولاً- مفهوم مدقق الحسابات

يعرف المدقق على أنه: "الشخص الذي يتحمل المسؤولية النهائية عن مهمة التدقيق والخدمات ذات العلاقة التي يتم القيام بها".<sup>1</sup>

ويستخدم المصطلح كذلك ليشير إلى الشخص أو الأشخاص الذين يقومون بالتدقيق، وهم بالعادة الأعضاء الآخرين بالمنشأة حسب ما هو مطبق".<sup>2</sup>

ويعرف كذلك بأنه: "شخص مهني يقوم بفحص القوائم المالية لإبداء الرأي الفني المحايد على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية الختامية لنتائج الأعمال خلال فترة مالية معينة والمركز المالي في نهاية تلك الفترة".<sup>3</sup>

**المدقق هو:** الشخص الذي لديه الكفاءة للقيام بعملية التدقيق.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> المعيار الدولي للتدقيق 110، معاني المصطلحات كما في (يوليو/ تموز)، 1990، ص24.

<sup>2</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الجزء الأول، نيويورك، 2010، ص14.

<sup>3</sup> محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، 2000-2001، ص29.

<sup>4</sup> مواصفة قياسية دولية، إرشادات لتدقيق نظم إدارة الجودة و/ أو نظم الإدارة البيئية، إيزو 19011 الترجمة المعتمدة، 2002، ص3.

ثانياً\_ أنواع مدققي الحسابات:

- يمكن تقسيم الأشخاص أو المؤسسات الذين يقومون بتدقيق الأنشطة الاقتصادية إلى عدة أنواع هي:<sup>1</sup>
1. **المدقق المستقل(الخارجي):** هو ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز تدقيق البيانات المالية، وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته، وعلى سبيل المثال مدقق الحسابات لشركة المساهمة العامة والذي يقدم تقريره إلى الهيئة العامة التي عينته، أو إلى مجلس الإدارة والمساهمون كما في بعض البلدان الأخرى.
  - كما يعرف حسب المادة 22 من القانون رقم(10\_01) المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كما يلي<sup>2</sup>: "يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".
  2. **المدقق الداخلي(المدققون الداخليين):** هو ذلك الشخص الموظف في المؤسسة التي يقوم بتدقيقها، إذ أن جميع المؤسسات(الشركات الكبيرة) يجب\_ إما برغبتها أو بواسطة القوانين والتعليمات\_ أن يكون لديها قسم للرقابة الداخلية والذي يشمل فحص أنشطة المؤسسة وتقديم تقرير حولها إلى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق الداخلي، تدقيق النشاط، تدقيق الرقابة، وإعطاء الاستشارات الضرورية للمستويات الإدارية المختلفة.
  3. **مدققي الحكومة:** وهم الموظفون في المحافظات أو الحكومات المركزية، أو من قبل دائرة الضرائب للقيام بواجبات التدقيق المطلوبة من قبل قوانين ولوائح حكومية.

المطلب الثاني: مؤهلات وصفات مدقق الحسابات

سيتم التحدث عن المؤهلات والصفات التي يجب أن تتوفر في الشخص حتى يكون مدقق حسابات.

أولاً\_ مؤهلات مدقق الحسابات

- لممارسة مهنة مدقق الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:<sup>3</sup>
- أن يكون جزائري الجنسية؛
  - أن يحوز شهادة لممارسة المهنة؛
  - أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
  - أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛

<sup>1</sup> هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط3، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص25.

<sup>2</sup> عبد العالي محمدي، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06\_07 ماي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص3.

<sup>3</sup> قانون 01\_10، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، ص 5.

- أن يكون معتمداً من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلاً في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 6 من القانون (01\_10).
- تمنح الشهادات و الإجازات من قبل معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه.
- لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمتشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.
- تمنح الشهادة والإجازة من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

### ثانياً\_ صفات مدقق الحسابات

- يجب أن تتوفر في المدقق بالإضافة إلى المؤهلات، صفات مكتسبة سواء أثناء دراسته أم عند ممارسته لواجبه المهني، ومن هذه الصفات التي يجب أن يتحلى بها مدقق الحسابات<sup>1</sup>:
- أن يكون كتوماً وأميناً يحتفظ بأسرار المشروعات التي يقوم بتدقيق حساباتها وألا يستخدم ما يطلع عليه من أسرار لفائدة أي مؤسسة أخرى؛
- أن يكون مشبعاً بالروح العملية ملماً بالقوانين والتشريعات المتصلة بعمله مثل القوانين المنظمة للمهنة، وقانون الشركات والضرائب... الخ؛
- أن يكون صبوراً جليداً لأن أكبر جانب من عمله ذو طبيعة روتينية هذا ما يدعو للمل؛
- أن لا يوافق على أية عملية إلا إذا كان قد فهم طبيعتها واقتنع بصحتها؛
- أن لا يخرج عن دائرة اختصاصه؛
- أن يقدم النصائح دون الإلحاح على تنفيذها؛
- أن يكون في مستوى اجتماعي وثقافي يضارع مستوى أعضاء مجلس الإدارة على أقل تقدير لكي يكون ممتلكاً لتلك الشخصية التي تؤهله لمناقشتهم؛
- أن يكون ذا ضمير حي؛
- أن يكون متمكناً من لغته قادراً على التعبير بها تحدثاً وكتابة بكل وضوح و اقتدار؛
- أن يكون أميناً لا يشهد إلا بعد التأكد و اليقين، وأن يكون يقظاً حاضر البديهة وواقعي لا يتأثر بالآخرين؛
- أن يكون ذا إطلاع واسع متبعاً للتطورات في حقل تخصصه والحقول ذات الصلة كالإحصاء والاقتصاد والإدارة.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 110\_111.

المطلب الثالث: تحديد أتعاب مدقق الحسابات

تحدد أتعاب المدقق من قبل الجهة التي قامت بتعيينه، إلا أنه في شركات المساهمة يكون منوطاً بالهيئة العامة للمساهمين أصلاً، إذ تتحدد الأتعاب من قبل هذه الهيئة قبل صدور قرارها بتعيين المدقق وهذا هو العرف السائد، أما إذا لم يتسن للهيئة العامة القيام بذلك فهي تفوض مجلس الإدارة ولكنها تضع له حد أقصى لا يتجاوزه.

و يجب على المدقق أن يأخذ الاعتبارات التالية في الحسبان عند تقديره للأتعاب:

- الوقت الذي تستغرقه عملية التدقيق؛
  - عدد الموظفين اللازم إشغالهم للقيام بعملية التدقيق، والمستوى المهني لكل منهم؛
  - نوع عملية التدقيق المطلوبة ومدى مسؤولية المدقق تجاهها؛
  - نصيب العملية من التكاليف الثابتة كالإيجار؛
  - قدرة العميل على الدفع، وأهمية التقرير للعميل؛
  - التاريخ الذي يقدم فيه العميل للمدقق لإنجاز العملية وارتباط ذلك بخطة العمل في مكتب المدقق.<sup>1</sup>
- وبالإضافة إلى الأتعاب المتفق عليها بين المدقق والعميل، على العميل أن يرد للمدقق أية مصاريف يدفعها الأخير أو يتحملها أثناء تأدية عمله والخاصة بأعمال الشركة، لأنها منفصلة عن مسألة الأتعاب.

أشكال الأتعاب:

- الأتعاب هي التي يتقاضاها مدقق الحسابات من العميل وتختلف وفقاً للشكل الذي تأخذه:<sup>2</sup>
- **الأتعاب الثابتة (Fixed Fees):** وهي المبلغ الذي يحدد مسبقاً ويكون ثابتاً غير قابل للزيادة في المستقبل، ولكن يجب أن يكون هذا المبلغ متناسب مع المهمة المطلوبة من المدقق.
- **الأتعاب المتغيرة (Variable Fees):** تتحدد هذه الأتعاب من قبل المدقق وفقاً للوقت الذي تستغرقه عملية التدقيق والجهد الذي سيبدله، ويمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة عمل تستغرق في عملية التدقيق أو لكل يوم عمل يستغرق في عملية التدقيق.
- **الأتعاب الشرطية (Contingent Fees):** تتوقف هذه الأتعاب على النتائج والمنافع التي ستعود على العميل من عملية التدقيق ومن الممكن أن تكون في شكل نسبة مئوية من قيمة المنفعة التي تعود على العميل، ولكن هذا النوع من الأتعاب يعتبر مخالف لأداب مهنة التدقيق ولن يكون هناك أتعاب مثل هذا النوع إذ لم يكن هناك نتائج كما هو متفق عليه.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 159\_161.

غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر\_الناحية النظرية\_، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006، ص 85.

<sup>3</sup> غسان فلاح المطارنة، المرجع السابق، ص 85.

### المبحث الثاني: عموميات حول مدقق الحسابات

بعد التحدث عن مفهوم مدققي الحسابات وتوضيح أهم الصفات والمؤهلات الضرورية للقيام بعملية التدقيق، وقصد التعمق أكثر بالموضوع والإحاطة بجميع جوانبه، سيتم التطرق في هذا المبحث ل:

- تعيين وعزل مدقق الحسابات؛
- واجبات و حقوق مدققي الحسابات؛
- مسؤوليات مدقق الحسابات.

### المطلب الأول: تعيين وعزل مدقق الحسابات

يتم تعيين وعزل مدقق الحسابات من طرف الجمعية العامة أو الجهة التي عينته، ويمكن أن يعين أيضا من قبل المحكمة أو من خلال أمر قضائي، يعين مدقق الحسابات لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط.

#### أولا- تعيين مدقق الحسابات:

تنص المادة 26 من القانون (01\_10) على "تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداوات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط مدقق الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية"، كما نصت المادة 28 من نفس القانون على أنه: "عندما تعين شركة محافظة الحسابات بصفة مدقق حسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية مدققا للحسابات يتصرف باسمها"، ويجب على مدقق الحسابات أو مسير شركة محافظي الحسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة مدقق حسابات في أجل أقصاه 15 يوما عن طريق رسالة موصى عليها. ونصت المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم (32\_11) على أنه: "إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين مدقق الحسابات لأي سبب كان، يعين مدقق الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر تواجد المؤسسة".

تحدد عهدة مدقق الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، وأنه لا يمكن تعيين نفس مدقق حسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مرور ثلاث سنوات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> مريم قرزيز، مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في التدقيق المحاسبي، قسم علوم التدبير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التدبير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2012\_2013، ص13.

### ثانياً\_ عزل مدقق الحسابات:

عملية عزل محافظ الحسابات أو تسريحه تكون من طرف الجهة المختصة بتعيينه:<sup>1</sup> الجمعية العامة العادية، أو من طرف القضاء بعد طلب من المؤسسة بسبب مخالفات أو أخطاء مرتكبة، فحسب المادة 715 مكرر 8 من القانون التجاري: "يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (01/10) رأسمال الشركة في الشركات التي تلجا علنية للادخار، أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر، رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة، وإذا تمت عملية الطلب تعين العدالة مندوبا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة".

وأيضاً حسب المادة 715 مكرر 9 من القانون التجاري: "في حالة حدوث أي خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون عشر (01/10) رأسمال الشركة أو الجمعية العامة إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة".

هناك إجراءات معينة يجب إتباعها عند عزل مدقق الحسابات كأن يرسل إخطار مسبق لمحافظ الحسابات باقتراح عزله قبل اجتماع الجمعية العامة بفترة معينة، ولمحافظ الحسابات الحق في حضور الاجتماع ومناقشة قرار عزله.

وحسب المادة 46 من قانون (08\_91): "يمكن لمدقق الحسابات أن يستقبل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يحترم إشعاراً مسبقاً مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة ولا يمكن أن يكون سبب الاستقالة التخلص من التزاماته القانونية".

### المطلب الثاني: حقوق وواجبات مدقق الحسابات

تتمثل حقوق وواجبات المدقق في ماله وما عليه عند إنجاز عمله حيث يجب أن يتحلى بالموضوعية والأمانة في أداء العمل.

#### 1\_ حقوق مدقق الحسابات:

يتمتع المدقق ببعض الحقوق والتي تسمح له بالقيام بالفحص الشامل للدفاتر والسجلات، وتختلف هذه الحقوق بناء على طبيعة المهمة الموكلة له في إطار العقد المبرم بينه وكذا الطرف الآخر المتمثل في الإدارة أو صاحب المؤسسة.

يمكن تحديد بعض الحقوق الرئيسية لمدقق الحسابات فيما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> زوامية رندة، مزارى نعيمة، محافظة الحسابات في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الليسانس في قسم علوم تجارية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي المدية، 2007\_2008، ص 52.

<sup>2</sup> محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2010\_2011، ص 26\_27.

- يمكن لمدقق الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وان يقوم بكل التفقيشات التي يراها لازمة؛
- يمكن لمدقق الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل 6 أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛
- تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالتداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ولا يمكن احتساب الأتعاب في اي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية؛
- يمكن لمدقق الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته 3 أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة؛
- حق مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة . ويعتبر هذا الحق احد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلاً تعسفياً أو استخدام ذلك للتأثير على مدقق الحسابات؛
- حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي حولها ، وعليه ذكر الأسباب التي عرقلت عمله.

## 2\_ واجبات مدقق الحسابات

- تتمثل فيما يتعين على المدقق الالتزام به لانجاز أعمال تدقيق الحسابات بشكل جيد وموضوعي، ويمكن تلخيصها فيما يلي:<sup>1</sup>
- يقوم بتدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة، وما يتضمنه من مستندات ودفاتر وسجلات وقوائم، في ضوء الاتفاق المبرم مع المدقق من حيث نطاق عملية التدقيق؛
- قيامه بإعداد تقاريره بصورة وافية بشأن الحسابات التي قام بفحصها وتدقيقها؛
- يطلب من رئيس مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للاجتماع ، إذا أهمل رئيس مجلس الإدارة ذلك، أو إذا طلب ذلك ما لا يقل عن 15 % من حملة أسهم الشركة؛
- بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تدقيق الحسابات ، وجمع أدلة الإثبات الكافية؛

<sup>1</sup> محمد أمين مازون، المرجع السابق، ص ص27\_28.



- يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد.

### المطلب الثالث: مسؤوليات مدقق الحسابات

يعتبر المدقق على العموم مسئولاً مسؤولية بحسب توفير الوسائل و ليس بحسب النتائج، وهو مسئولاً مسؤولية مدنية، جنائية وتأديبية كما يلي:<sup>1</sup>

**أولاً\_ المسؤولية المدنية:** إن المدقق مسئول تجاه العميل وتجاه الغير ( الطرف الثالث) وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء أو تقصير، غير أنه لا بد من إثبات الضرر إذا كان ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء أو ذلك التقصير.

**ثانياً\_ المسؤولية الجنائية:** قد يجد المدقق نفسه مسئولاً جنائياً عند مخالفته بعض نصوص القانون في الحالات التالية:

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة كأن يتعمد تزوير أي بيانات أو كتابة ملاحظات وتفسيرات مضللة على طلب، تقرير أو مستند يجب تقديمه وفقاً لهذا القانون...الخ؛
  - عدم احترام سر المهنة .
- ثالثاً\_ المسؤولية التأديبية:** إذا أخل المدقق بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات و المنظمات المهنية التي ينتسب إليها، فقد يتلقى المعني بالأمر إنذاراً أو لوماً، فالتوقيف المؤقت عن مزاوله المهنة إلى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاوله المهنة.
- بالإضافة لواجباته هناك بعض الخدمات التي يقدمها للمؤسسة، إما خدمات يقوم بتقديم تقرير حولها يبين رأيه حول عدالة البيانات المالية المحضرة والمقدمة من قبل طرف آخر أو عدم عدالتها ومن هذه الخدمات:<sup>2</sup>
- **فحص البيانات المالية:** ويمثل تدقيق البيانات المالية لأجل إعطاء الرأي حول عدالتها، وهذا النوع من التدقيق يشمل الحصول على القرائن حول البيانات المالية التاريخية والتي تحتوي على إقرارات الإدارة.
  - **الإطلاع (Review):** ويشمل الاستفسارات من إدارة المؤسسة والتحليل للبيانات المالية، والاطلاع أقل درجة من التدقيق، ويشمل تقرير التدقيق العبارة التالية: (البيانات المالية تمثل بعدالة وحسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها). أما تقرير الإطلاع ينص على: (لم يأتي إلى علمنا أية معلومات مادية تتطلب التعديلات في البيانات المالية لأجل أن تطابق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها).

<sup>1</sup> أحمد لعماري، الإصلاح المحاسبي ومهنة التدقيق في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، ص10.

<sup>2</sup> حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة\_ الإطار النظري والإجراءات العملية\_، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص 49\_64.

- هذا النوع من الخدمات تقوم به المؤسسات التي لا تقوم بالتدقيق لأنه أكثر كلفة، أو تقوم بها المؤسسات بالنسبة إلى البيانات المالية المرحلية.
- الإجراءات المتفق عليها وهي خدمة يتفق عليها العميل والمدقق، ومثال على ذلك القيام بتدقيق حساب الأرباح والخسائر فقط وتقديم تقرير حوله.
- أما الخدمات الأخرى التي يقوم بتدقيقها المحاسب القانوني بحكم تأهيله العلمي والعملي، والتي لا يقدم تقرير حولها فهي:<sup>1</sup>
  - **خدمات مسك الدفاتر:** ربما يطلب العميل من المحاسب القانوني القيام بخدمات مسك الدفاتر، أي التسجيل في اليومية العامة أو اليومية المساعدة وترحيلها إلى سجل الأستاذ العام أو سجلات الأستاذ المساعدة، ولغاية تحضير البيانات المحاسبية.
  - **الاستشارات الضريبية:** الأشخاص والمؤسسات والشركات عليها تقديم كشوفات إلى هيئات الضريبة، من أجل دفع الضريبة وحسب القانون، المحاسبون القانونيون مؤهلون للقيام بهذه الخدمة، وفي بعض الأقطار تمثل هذه الخدمات النشاط الأكبر مقارنة بالخدمات الأخرى.
  - **الاستشارات الإدارية:** أي أن مدقق الحسابات يستعمل مؤهلاته الأكاديمية والعملية للقيام بهذه المهمة.

<sup>1</sup> حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، المرجع السابق، ص65.

## خلاصة:

تم التطرق في هذا الفصل إلى مفهوم مدقق الحسابات الذي يعتبر شخص مهني مستقل يبدى رأيه الفني المحايد حول صحة ومصداقية القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة، تتوفر فيه مجموعة من المؤهلات والصفات التي تؤهله لأداء عمله باستقلالية وموضوعية. يتم تعيين وعزل المدقق من طرف الجمعية العامة التي عينته، ويترتب عليه مجموعة من الحقوق والواجبات وكذا مجموعة من المسؤوليات التي يلتزم بها خلال مدة عمله في المؤسسة التي عينته.

# الفصل الثالث: الإطار التطبيقي للدراسة الميدانية

## تمهيد:

بهدف التعرف على مدى إدراك مدققي الحسابات لمتطلبات التدقيق البيئي، تم تحديد مجتمع الدراسة وعينته التي استخدمت في تجميع البيانات الأولية، وذلك من خلال قائمة استبيان تم إعدادها لهذا الغرض، ومن ثم إجراء التحاليل الإحصائية للبيانات التي تم تجميعها، باستخدام نظام SPSS بهدف التوصل للنتائج، كما تناول هذا الفصل بناء فرضيات الدراسة واختبارها، وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها من خلال القيام بالدراسة الميدانية. وذلك من خلال مبحثين:

المبحث الأول: منهجية الدراسة وهيكل الاستبيان.

المبحث الثاني: تفرغ البيانات وتحليل الفرضيات.

**المبحث الأول: منهجية الدراسة وهيكل الاستبيان**

سيتم في هذا المبحث عرض عناصر الدراسة لملائمتها مع الموضوع محل الدراسة المتمثلة في مجتمع وعينة الدراسة بالإضافة إلى توضيح حدود الدراسة.

**المطلب الأول: منهج وحدود الدراسة****1\_ منهج الدراسة:**

وبالنظر إلى طبيعة هذه الدراسة والأهداف التي تتوخى تحقيقها و المتمثلة في معرفة مدى إدراك مدققي الحسابات للمتطلبات البيئية فإن المنهج الأكثر ملائمة في دراسة هذا النوع من الدراسات هو المنهج الوصفي، إذا ما تعلق الأمر بالجانب النظري، أما الجانب الميداني فتم تحليل هذه البيانات وتفسيرها والتعليق عليها من خلال جمع البيانات المتعلقة بآراء العينة محل الدراسة، وربط المتغيرات مع بعضها البعض ومناقشة النتائج علمياً باستخدام المنهج التحليلي.

**2\_ حدود الدراسة:**

بغرض معرفة مدى إدراك مدققي الحسابات للمتطلبات البيئية فقد انحصرت الدراسة في الحدود الجغرافية لولاية ادرار، وقد شملت بالتحديد الولاية لتمرکز أغلبية المدققين بها. وأما بخصوص الحدود الزمنية فتم إعداد الدراسة بداية من شهر مارس إلى غاية شهر أفريل من سنة 2016، وتم التوجه إلى مدققي الحسابات ذوي الخبرة المهنية الطويلة بالميدان خلال نفس السنة.

**المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة**

يمكن الإشارة إلى أنه تم إسقاط الدراسة على كافة المهنيين المحاسبين وقطاع المحاسبة، لتماشيه مع طبيعة الموضوع محل الدراسة، وقد تم اختيار كعينة قصدية مجمل مدققي الحسابات بما فيهم محافظي الحسابات، خبراء معتمدين، مساعدين.

تم توزيع 30 قائمة استبيان على جميع أفراد عينة الدراسة وتم استردادها بالكامل أي بنسبة 100% كما يتضح في الجدول أدناه:

الجدول(01): الإحصائيات المتعلقة بالاستبيان.

الاستبيانات الصالحة للدراسة		الاستبيانات المستردة		الاستبيانات الموزعة		البيان
النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	
6.67	02	6.67	02	6.67	02	خبير محاسبي
16.67	05	16.67	05	16.67	05	محافظ حسابات
20	06	20	06	20	06	خبير معتمد
56.66	17	56.66	17	56.66	17	مساعد
<b>100</b>	<b>30</b>	<b>100</b>	<b>30</b>	<b>100</b>	<b>30</b>	<b>المجموع</b>

**المصدر:** من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الاستبيان المرفق في الملاحق.

ولمعرفة ثبات أداة القياس وحتى تكون صالحة مهما اختلفت الفترة الزمنية للدراسة فقد تم استخدام اختبار ألفا - كرونباخ

الجدول(02): معامل ألفا-كرونباخ.

البيان	قيمة معامل ألفا-كرونباخ
30	0.805

**المصدر:** من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS.

تبين النتائج أن معامل الثبات للاستبيان هو 80.5% وهي نسبة عالية، تدل على وجود ثبات لفقرات الاستبيان حيث لو تم توزيعها مرة أخرى لأعطت نفس النتائج لنفس العينة أو الفئة، ومنه يمكن الاعتماد على نتائج الاستبيان وقدرته على تحقيق أهداف الدراسة.

### المطلب الثالث: هيكل الاستبيان

سيتم التحدث عن أهم العناصر التي تمت مراعاتها عند إعداد استمارة الاستبيان بالإضافة إلى توضيح هيكله.

#### 1\_ إعداد الاستبيان:

تم وضع وإعداد الاستبيان الذي يمثل مجموعة أسئلة مكتوبة ومعدة بقصد الحصول على المعلومات الكافية عن عينة الدراسة والتعرف على آراءهم، حيث يتميز بسهولة وسرعة الفهم من قبل العينة وكذا سهولة تفرغته وتحليله، وهنا تم الاعتماد على طرح أكبر عدد ممكن من الأسئلة، باستخدام الأسلوب البسيط والمعاني المفهومة و الجمل القصيرة.

#### 2\_ هيكل الاستبيان:

يمكن الإشارة إلى أنه تم عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة قصد تحكيمها، وقد تم أخذ

ملاحظاتهم بعين الاعتبار، وبعد ذلك تم وضع الاستبيان في شكله النهائي كالتالي:

**الجزء الأول:** يتضمن معلومات شخصية للعينة وتتمثل في: (الجنس، المؤهل العلمي، التخصص، العمر، المهنة، الخبرة المهنية)

**الجزء الثاني:** يتكون من مجموعة من الأسئلة تهدف إلى الإجابة عن إشكالية الدراسة، بحيث تم إعداد الأسئلة وفق مقياس " ليكرت الخماسي"، بغية معرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول كل عنصر في الاستبيان، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول(03): مقياس ليكرت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الدرجة	05	04	03	02	01

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على بعض المصادر.



المبحث الثاني: تفرغ البيانات وتحليل الفرضيات

سيتم الاعتماد على التحليل الوصفي والإحصائي في تفرغ البيانات ودراسة النتائج، أما تحليل الفرضيات فسيتم الاعتماد على تحليل التباين الأحادي (ANOVA) بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS.

المطلب الأول: تفرغ البيانات

سيتم التطرق بالتفصيل إلى التحليل الوصفي والإحصائي لخصائص ومتغيرات العينة المدروسة.

1\_ التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة

من خلال تحليل الجزء الأول والمتمثل في المعلومات الشخصية.

\_ التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب الجنس:

الجدول(04): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

النسبة %	التكرار	البيان
56.7	17	ذكر
43.3	13	أنثى

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS.

يوضح الجدول أعلاه توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس، ومنه يلاحظ أن نسبة الذكور تفوق نسبة الإناث، حيث تبلغ نسبة الذكور (56.7%) ما يعادل 17 ذكراً، وبلغت نسبة الإناث (43.3%) ما يعادل 13 أنثى.

\_ التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب المؤهل العلمي:

الجدول(05): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

النسبة %	العدد	البيان
23.3	7	ليسانس
16.7	5	ماستر
10.0	3	ماجستير
3.3	1	دكتوراه
46.7	14	أخرى
100	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS.

من خلال الجدول يتضح أن أغلب الأشخاص الذين أجريت عليهم الدراسة هم حملة لشهادة أخرى والتي تمثل نسبة (46.7%) من إجمالي العينة المدروسة، حيث أن الشهادات الأخرى قد تعبر عن شهادات تقني سامي... الخ، ثم تليها نسبة الأشخاص الذين يحملون شهادة ليسانس والتي تقدر ب(23.3%)، ثم حاملي

شهادة الماجستير بنسبة (16.7%)، ثم حاملي شهادة الماجستير بنسبة (10.0%)، وأخيرا حاملي شهادة الدكتوراه بنسبة (3.3%).

\_ التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب التخصص:

الجدول(06): توزيع أفراد العينة حسب التخصص

النسبة%	العدد	البيان
60.0	18	محاسبة
6.7	2	إدارة أعمال
20.0	6	تدقيق
13.3	4	اقتصاد
100	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS.

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن أغلب من أجريت عليهم الدراسة هم من تخصص محاسبة بنسبة (60.0%)، بعدها يأتي أصحاب تخصص تدقيق، اقتصاد، إدارة أعمال بنسب (20.0%)، (13.3%)، (6.7%) على التوالي.

\_ التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب العمر:

الجدول(07): توزيع أفراد العينة حسب العمر

النسبة%	العدد	البيان
20.0	06	أقل من 25 سنة
40.0	12	من 25-35 سنة
40.0	12	أكثر من 35 سنة
100	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS.

يوضح الجدول أعلاه توزيع أفراد عينة الدراسة على الفئات العمرية، حيث يستنتج أن الأفراد الذين أعمارهم أقل من 25 سنة يمثلون أقل نسبة ب (20.0%)، والأشخاص الذين تتراوح أعمارهم ما بين 25\_35 سنة و الأشخاص الذين أعمارهم أقل من 35 سنة لديهم نفس النسبة ب (40.0%).

\_ التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب المهنة:

الجدول(08): توزيع أفراد العينة حسب المهنة.

النسبة%	العدد	البيان
20.0	06	مدقق حسابات
16.7	05	محافظ حسابات
6.7	02	خبير معتمد
56.7	17	مساعد
<b>100</b>	<b>30</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS .

من خلال الجدول والشكل أعلاه يتضح أن الأفراد الذين يشغلون منصب مساعد يمثلون أعلى نسبة ب (56.7%)، يليهم مدققي الحسابات بنسبة (20.0%)، ثم محافظي الحسابات بنسبة (16.7%)، و أخيرا الخبراء المعتمدين بنسبة (6.7%).

\_ التحليل الوصفي لخصائص العينة حسب الخبرة المهنية:

الجدول(09): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

النسبة%	العدد	البيان
43.3	13	أقل من 5 سنوات
26.7	8	من 5 إلى 10 سنوات
30.0	9	أكثر من 10 سنوات
<b>100</b>	<b>30</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS .

يبين الجدول أعلاه أن الأشخاص ذوي الخبرة أقل من 5 سنوات هم أعلى نسبة في الدراسة حيث أن نسبتهم تمثل (43.3%) من إجمالي العينة المدروسة، ثم يليها الأشخاص ذوي خبرة أكثر من 10 سنوات بنسبة (30.0%)، وأخيرا الأشخاص ذوي خبرة تتراوح ما بين 5 إلى 10 سنوات بنسبة (26.7%).

2\_ التحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة:

من خلال تحليل مجموعة الأسئلة المطروحة على العينة المدروسة في الاستبيان.

\_ نتائج التحليل الإحصائي لمتطلبات التدقيق البيئي:

الجدول(10): نتائج التحليل الإحصائي لمتطلبات التدقيق البيئي.

الرقم	التساؤل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة
01	يساهم التدقيق البيئي في معرفة مدى التزام المؤسسة باحترام القوانين البيئية.	4.3333	0.47946	01
02	يعمل التدقيق البيئي على تقويم وتدقيق خطط وسياسات استخدام الموارد الطبيعية.	4.1667	0.64772	03
03	يقوم التدقيق البيئي بفحص وتحليل دورة حياة المنتج أو النشاط خلال جميع مراحل حياته.	3.6333	0.80872	14
04	يقيم التدقيق البيئي كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية.	4.3000	0.87691	02
05	يساعد التدقيق البيئي في تقييم جودة أداء نظم الإدارة البيئية.	4.1667	0.87428	04
06	تلتزم المؤسسة بالمشاركة في مشروع التدقيق البيئي قصد تحسين أدائها البيئي.	3.6667	0.92227	12
07	تقوم المؤسسة بالقيام بفحص مبدئي للبيئة التي تعمل فيها بهدف التعرف على التأثيرات البيئية على أنشطتها.	4.0333	0.92786	07
08	يوجد لدى المؤسسة نظام	3.1333	1.25212	19

			محاسبي بيئي.	
15	1.06620	3.6333	توفر المؤسسة معلومات وبيانات لتقييم أدائها البيئي.	09
13	1.24106	3.6667	يعتمد تقرير التدقيق البيئي من طرف مدققين مصرح لهم بمزاولة المهنة.	10
18	1.24291	3.2000	تحدد المؤسسة فترات تكرار التدقيق البيئي دون تدخل من طرف المدققين.	11
16	1.11880	3.3000	تعتبر المشكلات المكتشفة في المؤسسة محدد رئيسي لفترات تكرار التدقيق البيئي.	12
20	0.93710	2.4667	يوجد لدى المؤسسة فريق تدقيق بيئي داخلي فقط.	13
05	0.94989	4.1667	يتميز فريق التدقيق البيئي بالخبرة والكفاءة المهنية و الاستقلالية في أداء العمل.	14
06	0.79148	4.1667	يجب أن تلتزم المؤسسة بمعايير الجودة عن أدائها البيئي.	15
10	0.79148	3.8333	يوفر التدقيق البيئي معلومات بيئية للجهات ذات العلاقة.	16
08	0.88992	4.0333	تساهم المبادئ والمعايير البيئية في الحد من المخاطر البيئية التي تواجه المؤسسة.	17
09	0.99481	3.9000	تواجه المؤسسة عقوبات قانونية نتيجة عدم الالتزام بالمتطلبات البيئية.	18

11	1.04000	3.7667	تهتم المؤسسة بتحسين ومراجعة أدائها البيئي.	19
17	1.23596	3.3000	يجب أن تفصح المؤسسة عن أدائها البيئي مهما كلف الأمر.	20
	0.50740	3.6178		

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS.

يلاحظ من الجدول أن المتوسط الحسابي للعبارات يفوق النظري (3)، وهذا يدل على وجود شبه اتفاق بين أفراد العينة المدروسة، ويزداد هذا الاتفاق في الفقرات (01، 02، 03، 04، 05، 06، 07، 08) بمتوسط حسابي (4.3333، 4.3000، 4.1667، 4.1667، 4.1667، 4.1667، 4.0333، 4.0333)، وانحراف معياري (0.47946، 0.87691، 0.64772، 0.87428، 0.94989، 0.79148، 0.92786، 0.88992) على التوالي. وهذا ما يدل على أن التدقيق البيئي يساهم في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة، ويؤكد أفراد العينة على ضرورة التزام المؤسسة بالمبادئ والمعايير البيئية لتجنب الأضرار البيئية، وحثمية وجود فريق تدقيق بيئي ذو كفاءة وخبرة مهنية واستقلالية في أداء عملهم داخل المؤسسة.

وانخفض مستوى الاتفاق في الفقرات (09، 10، 11، 12، 13، 14، 15، 16، 17، 18، 19) وذلك بمتوسط حسابي (3.9000، 3.8333، 3.7667، 3.6667، 3.6667، 3.6333، 3.6333، 3.3000)، وانحراف معياري (3.1333، 3.2000، 3.3000، 0.99481، 0.79148، 1.04000، 0.92227، 1.24106، 0.80872، 1.06620، 1.11880، 1.23596، 1.24291، 1.25212) على التوالي، مما يدل على أن أفراد العينة غير متفقين تماماً على وجود نظام محاسبي بيئي داخل المؤسسة، وكذا إفصاحها عن أدائها البيئي، وبالتالي لا تترتب عليها عقوبات قانونية.

ويزداد وضوحاً في الفقرة (20) حيث يؤكدون على عدم وجود أهمية لفريق التدقيق البيئي الداخلي للمؤسسة، بمتوسط حسابي (2.4667) وانحراف معياري (0.94989).

2\_ نتائج التحليل الإحصائي لتطبيق التدقيق البيئي من قبل مدقي الحسابات:

الجدول(11): نتائج التحليل الإحصائي لتطبيق التدقيق البيئي من قبل مدقي الحسابات.

الرتبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	التساؤل	الرقم
01	0.87428	4.1667	يقوم مدقي الحسابات بالتعرف على طبيعة نشاط المؤسسة قبل البدء بالتدقيق البيئي.	01
02	0.94443	3.9333	يلم مدقي الحسابات بكافة الأساليب الممكنة لتنفيذ تدقيق بيئي بكفاءة.	02
04	0.98553	3.8333	يدرك مدقي الحسابات بأن التدقيق البيئي يساهم في معالجة أضرار بيئية.	03
03	0.80301	3.9000	يدرك مدقي الحسابات بأن التدقيق البيئي يساهم في رفع سمعة المؤسسة وزيادة ربحيتها.	04
08	1.04166	3.5333	يقوم المدقق بالإفصاح عن التزام أو عدم التزام المؤسسة باتخاذ الإجراءات اللازمة للمحافظة على البيئة.	05
05	1.01483	3.7333	يعتبر عدم وجود تشريع ملزم للإفصاح عن الأمور البيئية من أسباب عدم قيام المدققين بالتدقيق البيئي.	06
10	1.22051	3.4000	يعتبر عدم وجود قوانين ملزمة للقيام بالتدقيق البيئي من أسباب عدم قيام مدقي الحسابات بالتدقيق البيئي.	07
09	1.19626	3.5000	يعتبر عدم وجود خبرات لدى المدققين بالقيام بالتدقيق البيئي من أسباب عدم قيامهم به.	08
08	1.11880	3.7000	يعتبر عدم مسك الدفاتر الخاصة بحسابات البيئية من أسباب عدم قيام المدققين بالتدقيق البيئي.	09
07	1.03724	3.6000	تتعرض التأثيرات البيئية لأنشطة المؤسسة على إعداد وتدقيق القوائم المالية.	10
	0.42194	3.7300	القيم الإحصائية	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS.

تبين النتائج التي يتضمنها الجدول مدى تطبيق مدققي الحسابات للتدقيق البيئي، وذلك من خلال إجابات عينة الدراسة عن الأسئلة المخصصة في الاستبيان.

وقد تم معالجة هذا المتغير من خلال عشر عبارات حققت وسطاً حسابياً عاماً (3.7300) بانحراف معياري عام (0.42194)، وبما أن المتوسط الحسابي يفوق الوسط الحسابي النظري (3) وهي قيمة الوسط الحسابي لأداة القياس التي تمثل العلامة الوسطى من مقياس ليكرت الخماسي، وهذا يدل على وجود شبه اتفاق بين أفراد العينة المدروسة ويلاحظ هذا في الفقرات

(02،03،04،05،06)، بمتوسط حسابي (3.7000، 3.8333، 3.7333، 3.9333، 3.9000)، وانحراف معياري (0.94443، 0.80301، 0.98553، 1.01483، 1.11880) على التوالي، ويزداد هذا الاتفاق في الفقرة (01) بمتوسط حسابي (4.1667) وانحراف معياري (0.87428)، وهذا يعني أن أفراد العينة محل الدراسة يقومون بتطبيق التدقيق البيئي، ويؤكدون على أهمية تطبيقه داخل المؤسسة، وضرورة معرفة طبيعة نشاط المؤسسة قبل البدء بالتدقيق البيئي.

وبالرجوع إلى الفقرات (07،08،09،10) بمتوسط حسابي (3.4000، 3.5000، 3.5333، 3.6000) وانحراف معياري (1.03724، 1.04166، 1.19626، 1.22051) نلاحظ أن أفراد العينة يطبقون التدقيق البيئي بنسبة منخفضة، وذلك لعدم وجود قوانين ملزمة للقيام به.

### المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

لغرض تحليل الفرضيات تم استعمال اختبار التباين الأحادي (ANOVA) بالاعتماد على نظام SPSS لمعرفة مدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في آراء العينة المدروسة.

#### \_ اختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى على أنه: لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $0.05 \geq a$  بين آراء العينة حول متطلبات التدقيق البيئي تعزى لمتغيرات ( المؤهل العلمي، الخبرة المهنية).

سيتم اختبار هذه الفرضية وذلك باستخدام تحليل التباين الأحادي (ANOVA)، حول وجود فروقات بين آراء العينة حول متطلبات التدقيق البيئي حيث أن مستوى الدلالة (SIG) أقل من مستوى 0.05 والعكس صحيح، مما يعني عدم وجود فروقات جوهرية حول متطلبات التدقيق البيئي في إجابات أفراد العينة المدروسة، ولاختبار صحة هذه الفرضية تم اللجوء إلى اختبار التباين الأحادي ANOVA وبالاستناد إلى البرنامج الإحصائي SPSS التي كانت أهم نتائجه موضحة في الآتي:



- اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

تنص هذه الفرضية على أنه: لا توجد فروقات جوهرية حول متطلبات التدقيق البيئي تعزى إلى متغير المؤهل العلمي.

الجدول (12): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير المؤهل العلمي.

البيان	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
بين المجموعات	0.464	4	0.116	0.544	0.705
خارج المجموعات	5.325	25	0.213		
المجموع	5.789	29			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS .

يوضح الجدول أعلاه أن مجموع المربعات بين المجموعات يبلغ (0.464) وقيمة F التي بلغت (0.544) ومستوى المعنوية (0.705) وهو يزيد عن (0.05)، أي أن هذه النتائج تشير إلى أنه لا توجد فروقات جوهرية بين آراء العينة حول توفير المتطلبات لبيئة مناسبة لتطبيق التدقيق البيئي تعزى لمتغير المؤهل العلمي، وبالتالي يتم قبول الفرضية الفرعية الأولى.

- اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

تنص هذه الفرضية على أنه لا توجد فروقات جوهرية حول متطلبات التدقيق البيئي تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

الجدول (13): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير الخبرة المهنية.

البيان	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة
بين المجموعات	0.079	2	0.040	0.187	0.831
خارج المجموعات	5.710	27	0.211		
المجموع	5.789	29			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS .

من خلال الجدول يظهر أن مجموع المربعات بين المجموعات يبلغ (0.079) وقيمة F بلغت (0.178) عند مستوى معنوية (0.831) وهو ما يزيد عن (0.05)، وهذا يشير إلى أنه لا توجد فروقات جوهرية حول متطلبات التدقيق البيئي تعزى إلى متغير الخبرة المهنية. يعني ذلك قبول الفرضية الفرعية الثانية.

- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

والتي تنص على أنه لا توجد فروقات جوهرية حول متطلبات التدقيق البيئي تعزى لمتغيرات المؤهل العلمي والخبرة المهنية.

الجدول (14): نتائج التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغيري المؤهل العلمي والخبرة المهنية

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة	الدلالة
متطلبات التدقيق البيئي	المؤهل العلمي	0.340	4	0.085	0.491	0.743	غير معنوية (لا توجد فروق)
	الخبرة المهنية	0.546	2	0.273	1.576	0.233	
	التفاعل	1.708	4	0.427	2.463	0.080	
	الخطأ	3.294	19	0.173			
	المجموع المصحح	5.789	29				

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS.

يوضح الجدول أن قيمة F المحسوبة لفقرات متطلبات التدقيق البيئي بلغت (2.463)، بدرجة حرية (4،19)، ومستوى معنوي (0.080) وهو يزيد عن (0.05)، أي أن هذه النتائج تشير إلى أنه لا توجد فروقات جوهرية حول متطلبات التدقيق البيئي تعزى لمتغيري الخبرة المهنية والمؤهل العلمي.

\_ اختبار الفرضية الثانية:

نصت الفرضية الثانية على أنه: لا توجد فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $0.05 \geq \alpha$  بين آراء العينة حول تطبيق التدقيق البيئي من قبل مدققي الحسابات تعزى لمتغيرات (المؤهل العلمي والخبرة المهنية).

تم اختبار هذه الفرضية باستخدام تحليل التباين الأحادي (ANOVA).

- اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

لا توجد فروق جوهرية حول تطبيق التدقيق البيئي من قبل مدققي الحسابات تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

الجدول(15): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغير المؤهل العلمي.

مستوى الدلالة	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
0.886	0.283	0.056	4	0.224	بين المجموعات
		0.198	25	4.939	خارج المجموعات
			29	5.163	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نظام SPSS.

يوضح الجدول أعلاه أن مجموع المربعات بين المجموعات يبلغ (0.224) وقيمة F بلغت (0.283) ومستوى الدلالة (0.88)، وهذه النتائج تشير إلى أنه لا توجد فروقات جوهرية حول تطبيق التدقيق البيئي من قبل مدققي الحسابات، أي رفض الفرضية الفرعية الأولى.  
- اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

لا توجد فروقات جوهرية حول تطبيق التدقيق البيئي من قبل مدققي الحسابات تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

الجدول(16): تحليل نتائج التباين الأحادي (ANOVA) لمتغير الخبرة المهنية.

مستوى الدلالة	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
0.553	0.606	0.111	2	0.222	بين المجموعات
		0.183	27	4.941	خارج المجموعات
			29	5.163	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نظام SPSS.

يوضح الجدول أن مجموع المربعات بين المجموعات (0.222) وقيمة F بلغت (0.606) ومستوى معنوية (0.553)، وهو يزيد عن (0.05)، أي أن هذه النتائج تشير إلى أنه لا توجد فروق جوهرية حول تطبيق التدقيق البيئي من قبل مدققي الحسابات تعزى للخبرة المهنية.

- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

لا توجد فروقات جوهرية حول تطبيق التدقيق البيئي من قبل مدققي الحسابات تعزى لمتغيرات المؤهل العلمي والخبرة المهنية.

الجدول (17): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) تبعا لمتغيري المؤهل العلمي والخبرة المهنية.

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الدلالة	الدلالة
تطبيق التدقيق البيئي من طرف مدققي الحسابات	المؤهل العلمي	236.323	1	236.323	1216.840	0.000	غير معنوية (لا توجد فروق)
	الخبرة المهنية	0.149	4	0.037	0.192	0.940	
	التفاعل	0.455	2	0.227	1.171	0.332	
	الخطأ	3.690	19	0.194			
	المجموع المصحح	5.163	29				

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات نظام SPSS.

يوضح الجدول أن قيمة F المحسوبة لفقرات تطبيق التدقيق البيئي من قبل مدققي الحسابات بلغت (1.171) و ذلك بدرجة حرية (2،19)، كما أن القيمة الاحتمالية المقابلة المحسوبة لجميع المكونات الفرعية (SIG) بلغت (0.270)، وهو يزيد عن (0.05)، أي أن هذه النتائج تشير إلى عدم وجود فروق جوهرية حول تطبيق التدقيق البيئي من قبل مدققي الحسابات تعزى لمتغيري الخبرة المهنية والمؤهل العلمي.

**اختبار الفرضية الثالثة:**

ينص نص الفرضية الثالث على أنه: لا توجد علاقة جوهرية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $0.05 \geq a$  بين إدراك مدققي الحسابات لمتطلبات التدقيق البيئي.

الجدول(18): نتائج الانحدار الخطي البسيط بين المتغير المستقل " متطلبات التدقيق البيئي " والمتغير التابع " مدققي الحسابات".

متطلبات التدقيق البيئي							المتغيرات
مستوى الدلالة sig	F المحسوبة	T المحسوبة	معامل التحديد R <sup>2</sup>	معامل الارتباط R	معامل الانحدار B	معامل الثبات	
0.007	8.398	2.898	0.231	0.480	0.454	2.032	مدققي الحسابات

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نظام SPSS.

انطلاقاً من الجدول يتبين وجود علاقة ذات دلالة إحصائية (معنوية) بين مدققي الحسابات ومتطلبات التدقيق البيئي- خلال فترة الدراسة- حيث بلغ معامل الانحدار (0.454)، وهذا يعني أن مدققي الحسابات يساهمون بنسبة (45.4%)، في تحقيق المتطلبات البيئية، وهذا الأثر له دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) أو أقل.

أما القابلية التفسيرية للنموذج والمتمثلة في معامل التحديد R<sup>2</sup> فقد بلغت (0.231)، وهذا يعني أن (23.1%) من التغيرات التي حدثت على المتغير التابع - مدققي الحسابات- خلال فترة الدراسة يعود سببها إلى توفير متطلبات التدقيق البيئي داخل المؤسسات، وهذا ما أكدته قيمة معامل الارتباط بين المتغيرين الذي بلغ نحو (48%)، والتي تبين العلاقة الطردية الضعيفة بين المتغيرين.

في حين أن مستوى الدلالة قد بلغ (0.007) وهي قيمة أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وبهذه النتائج يتم رفض الفرضية والتي تنص على أنه: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $(0.05 \geq \alpha)$  بين إدراك مدققي الحسابات لمتطلبات التدقيق البيئي، حيث تصبح الفرضية على الشكل التالي: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $(0.05 \geq \alpha)$  بين إدراك مدققي الحسابات لمتطلبات التدقيق البيئي.

## خلاصة:

تم الاعتماد في الجانب التطبيقي على استبيان شمل أغلبية مدققي الحسابات على اختلاف مؤهلاتهم وأعمارهم وخبراتهم، حيث خلصت الدراسة إلى:

- أن التدقيق البيئي يساهم في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة، ويتفق أفراد العينة على ضرورة التزام المؤسسة بالمبادئ والمعايير البيئية لتجنب الأضرار البيئية، وحثمية وجود فريق تدقيق بيئي ذو كفاءة وخبرة مهنية واستقلالية في أداء عمله داخل المؤسسة.
- أن أفراد العينة غير متقنين على ضرورة وجود نظام محاسبي بيئي داخل المؤسسة، وكذا الإفصاح عن أدائها البيئي، وبالتالي لا تترتب عليها عقوبات قانونية.
- أن بعض أفراد العينة محل الدراسة يقومون بتطبيق التدقيق البيئي، ويؤكدون على أهمية تطبيقه داخل المؤسسة، وضرورة معرفة طبيعة نشاط المؤسسة قبل البدء بالتدقيق البيئي.
- أن البعض الآخر من أفراد العينة يطبقون التدقيق البيئي بنسبة منخفضة، وذلك لعدم وجود قوانين ملزمة للقيام به.
- إن مدققي الحسابات يدركون أهمية توفر متطلبات بيئية داخل المؤسسة، ولكنهم لا يطبقون التدقيق البيئي نظرا لعدم وجود قوانين تلزم المؤسسات بضرورة تطبيقه.

خاتمة

يعتبر التدقيق وظيفة أساسية داخل المؤسسة لغرض التأكد من مدى تطبيق الأنشطة والسياسات والأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، أما التدقيق البيئي فهو أداة إدارية للمؤسسة تعمل على تقييم مدى كفاءة نظام الإدارة البيئية، ومدى الاهتمام بالإدارة بحماية البيئة، وتوفير المتطلبات البيئية من خلال رقابة كافة الأنشطة البيئية، والسياسات والقوانين البيئية من قبل فريق تدقيق بيئي يسهم في تحسين الأداء البيئي للمؤسسة.

انطلاقاً من الإشكالية المدروسة وبعد إجراء اختبار لفرضيات الدراسة تم التوصل إلى:

### أولاً\_ النتائج النظرية:

- توفر المتطلبات البيئية ضرورة حتمية في المؤسسة لدفع عجلة التنمية للمجتمع.
- إن تضافر جهود المدققين كفيل بتطبيق تدقيق بيئي بكفاءة وجودة عالية.
- تتبنى مكاتب تدقيق الحسابات رؤية واضحة ومتكاملة للتدقيق البيئي.
- يدرك مدققي الحسابات أهمية توفر متطلبات بيئية داخل المؤسسة.
- يطبق مدققي الحسابات التدقيق البيئي بنسبة منخفضة، وذلك لعدم وجود قوانين ملزمة للقيام به.

### ثانياً: النتائج التطبيقية:

- اتفاق اغلب أطراف الدراسة الميدانية على أهمية وجود تدقيق بيئي لتجنب الأضرار والمخاطر البيئية والتقليل من التأثيرات الناجمة عن نشاطات المؤسسة.
- أن بعض أفراد العينة محل الدراسة يقومون بتطبيق التدقيق البيئي، ويؤكدون على أهمية تطبيقه داخل المؤسسة، وضرورة معرفة طبيعة نشاط المؤسسة قبل البدء بالتدقيق البيئي.
- لا توجد دلالة إحصائية لتطبيق التدقيق البيئي من قبل مدققي الحسابات.
- لا توجد دلالة إحصائية لمتطلبات التدقيق البيئي.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى إدراك بين الحسابات لمتطلبات التدقيق البيئي.

### ثالثاً\_ التوصيات

انطلاقاً من النتائج السابقة الذكر يمكن إجمال بعض التوصيات:

- ضرورة دراية المؤسسات بأهمية تطبيق التدقيق لبيئي و توفر المتطلبات البيئية داخل المؤسسة.
- حتمية وجود فريق بيئي يسهم في تحسين جودة الأداء البيئي للمؤسسة.
- ضرورة متابعة القوانين البيئية وفرض عقوبات صارمة وجدية للمؤسسات المخالفة.
- أهمية تقييم التأثيرات البيئية لكل مشاريع المؤسسة.



- ضرورة افصاح مكاتب تدقيق الحسابات عن النواحي البيئية للمؤسسة موضع التدقيق ضمن القوائم المالية التي تقرها المؤسسة.
- ضرورة اهتمام المؤسسات باللجوء الى مدقق حسابات لتقييم ادائها في تنفيذ البرامج والانشطة البيئية.
- وضع خطة عمل لمكتب التدقيق المحاسبي تتضمن برنامجا لتدقيق الاداء البيئي لعملائه.
- ضرورة تدعيم النصوص القانونية التي تلزم جهات عديدة ومن ضمنها مدقق الحسابات لفحص المسؤولية البيئية للمؤسسة ومدى وفائها بها.

### رابعاً\_ آفاق الدراسة

- من خلال ما سبق ولمزيد من الإثراء حول الموضوع يمكن اقتراح بعض الإشكاليات ذات الصلة:
- دور التدقيق البيئي في الحد من المخاطر والأضرار البيئية.
  - واقع تطبيق التدقيق البيئي في الجزائر.
  - مدى مساهمة التشريعات البيئية في تحسين جودة الأداء البيئي للمؤسسة.
  - فريق التدقيق البيئي ودوره في نجاعة المؤسسات الصناعية.
  - الأداء البيئي ودوره تحسين جودة أداء المؤسسة.

# المصادر والمراجع

أولاً\_ الكتب باللغة العربية:

1. أمين أحمد السيد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، 2005.
2. أمين السيد أحمد لطفي، دراسات تطبيقية في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.
3. أمين السيد أحمد لطفي، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
4. بوتين محمد، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط3، 2008.
5. التميمي هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، دار وائل للنشر، عمان، ط3، 2006.
6. جربوع يوسف محمد، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة وراق للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
7. حامد محمد صلاح الدين عباس، نظم الإدارة البيئية والمواصفات القياسية العالمية ايزو 14000، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، القاهرة، ط2، 2006.
8. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
9. خضير مصطفى عيسى، المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات، ط2، مطابع جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 1996.
10. دحدوح حسين أحمد، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة\_ الإطار النظري والإجراءات العملية\_، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
11. السرايا محمد السيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
12. الصبان محمد سمير، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، 2000-2001.
13. الصحن عبد الفتاح، محمد سمير الصبان، شريفة على حسن، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
14. العزاوي محمد عبد الوهاب، أنظمة إدارة الجودة والبيئة ISO 14000, ISO 9000، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
15. غالي جورج دانيال، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
16. القباني ثناء، المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
17. قدي عبد المجيد، الاقتصاد البيئي، دار الخلدونية، الجزائر، 2010.

18. المطارنة غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر\_ الناحية النظرية\_، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006.
19. الهيتي نوزاد عبد الرحمن، مقدمة في اقتصاديات البيئة، دار المناهج للنشر والتوزيع، 2010. ثانياً\_ المذكرات والأطروحات:
20. دريباتي رادة فاروق، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء، دراسة ميدانية، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، جامعة تشرين، 2009.
21. زوامبية رندة، مزارى نعيمة، محافظة الحسابات في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الليسانس في قسم علوم تجارية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي المدية، 2007\_2008.
22. عامر عبد اللطيف، طالبي رياض، دور معايير التقييس ال ISO في توجيه السلوك البيئي للمؤسسة الإقتصادية، دراسة حالة لشركة الاسمنت بعين الكبيرة.
23. علي عمر أحمد سويسي، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم، فرع علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، 2010\_2011.
24. قرزيز مريم، مدى التزام محافظي الحسابات في الجزائر بمعايير المراجعة الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في التدقيق المحاسبي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2012\_2013.
25. لعماري أحمد، الإصلاح المحاسبي ومهنة التدقيق في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة.
26. مازون محمد أمين، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2010\_2011.
- ثالثاً\_ المؤتمرات والملتقيات:
27. محمدي عبد العالي، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06\_07 ماي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.
28. منصورى كمال محمد، جودي محمد رمزي، المؤتمر العلمي الدولي: التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، مداخلة بعنوان: المراجعة البيئية كأحد متطلبات المؤسسة المستدامة وتحقيق التنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، أيام 07/08 افريل، 2008.

### رابعاً\_ المجالات والملخصات:

29. الزعبي ناصر يوسف، علي عبدالله الزعبي، زهران محمد دراغمة، نحو تطبيق التدقيق البيئي في الأردن، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 33 ، العدد 1، 2006.
30. السقا زياد هاشم، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (GAAS)، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 7، 2011.
31. الصفار عبد الكريم خليل، أنموذج لتقويم نظام إدارة البيئة وفقا لمتطلبات المواصفة الدولية ISO 14000، دراسة في معمل اسمنت الكوفة، مجلة جامعة بابل، العلوم الإنسانية، المجلد 19، العدد الأول، 2011.
32. لعماري أحمد، حكيمة مناعي، ملخص محاضرات في مادة التدقيق المالي والمحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2013\_2014.

### خامساً\_ القوانين والإصدارات:

33. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الجزء الأول، نيويورك، 2010.
34. سلطة جودة البيئة ، دليل إجراءات التدقيق البيئي، فلسطين، نيسان 2014.
35. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمانة العامة للحكومة، قانون 10\_01، الصادر بتاريخ 29/06/2010 الجريدة الرسمية، العدد 42، 11 يوليو 2010.
36. مجموعة عمل الانتوساي لمراجعة البيئة، تطور واتجاهات المراجعة البيئية، ورقة إرشادية، نوفمبر 2007.
37. المعيار الدولي للتدقيق 110، معاني المصطلحات كما في (يوليو/ تموز)، 1990.
38. مواصفة قياسية دولية، إرشادات لتدقيق نظم إدارة الجودة و/ أو نظم الإدارة البيئية، إيزو 19011 الترجمة المعتمدة، 2002.

### سادساً\_ المواقع الإلكترونية:

39. الموقع الإلكتروني: [Infotechaccountant.com/forums\\_hopic/19567](http://Infotechaccountant.com/forums_hopic/19567) ،تاريخ الإطلاع 2016/04/06، على الساعة: 15:50.
40. الموقع الإلكتروني: [mtechnicb,alafdal.net](http://mtechnicb,alafdal.net) ،تاريخ الإطلاع: 2016/02/03، على الساعة: 10:23.

41. الموقع الإلكتروني: [3loom\\_ar.blogspot.com](http://3loom_ar.blogspot.com)، تاريخ الإطلاع 2016/03/22، على الساعة: 18:34.

سابعاً\_ الكتب باللغة الأجنبية:

42. Khelassi Réda, **l'audit interne**, 3<sup>ème</sup> edition, editions Houma, Alger, 2010.
43. La Wrene B. Cahill and others, **Environmental Audits**, government institute.
44. Robert Langford, **Accountants and the Environment–Accountang**, June1995.

الملاحق

## استمارة موجهة لمدقي الحسابات بولاية أدرار

سيدي (تي) الفاضل (ة):

السلام عليكم:

في إطار إنجاز مذكرة مكملة لمتطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، تقوم الطالبتين بإجراء دراسة ميدانية حول موضوع "مدى إدراك مدقي الحسابات لمتطلبات التدقيق البيئي". 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 الاحترام والتقدير.

• 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 وتدقيق خطط وسياسات استخدام الموارد الطبيعية.
					يقوم التدقيق البيئي بفحص وتحليل دورة حياة المنتج أو النشاط خلال جميع مراحل حياته.
					يقيم التدقيق البيئي كفاءة وفعالية البرامج والأنشطة البيئية.
					يساعد التدقيق البيئي في تقييم جودة أداء نظم الإدارة البيئية.

• ثالثاً\_معلومات حول مدققي الحسابات :يحتوي على معلومات متعلقة بتطبيق التدقيق

البيئي من قبل مدققي الحسابات .يرجى وضع علامة (X) في الخانة المناسبة.

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الأسئلة
					يقوم مدققي الحسابات بالتعرف على طبيعة نشاط المؤسسة قبل البدء بالتدقيق البيئي.
					يلم مدققي الحسابات بكافة الأساليب الممكنة لتنفيذ تدقيق بيئي بكفاءة.

					يدرك مدققي الحسابات بأن التدقيق البيئي يساهم في معالجة أضرار بيئية..
					يدرك مدققي الحسابات بأن التدقيق البيئي يساهم في رفع سمعة المؤسسة وزيادة ربحيتها.
					يقوم المدقق بالإفصاح عن التزام أو عدم التزام المؤسسة باتخاذ الاجراءات اللازمة للمحافظة على البيئة.
					يعتبر عدم وجود تشريع ملزم للإفصاح عن الأمور البيئية من أسباب عدم قيام المدققين بالتدقيق البيئي.
					يعتبر عدم وجود قوانين ملزمة للقيام بالتدقيق البيئي من أسباب عدم قيام مدققي الحسابات بالتدقيق البيئي
					يعتبر عدم وجود خبرات لدى المدققين بالقيام بالتدقيق البيئي من أسباب عدم قيامهم به.
					يعتبر عدم مسك الدفاتر الخاصة بحسابات البيئة من أسباب عدم قيام المدققين بالتدقيق البيئي.
					تتعرض التأثيرات البيئية لأنشطة المؤسسة على إعداد وتدقيق القوائم المالية.

- رابعا\_متطلبات التدقيق البيئي :يحتوي على معلومات متعلقة بتوفير بيئة مناسبة لتطبيق التدقيق البيئي .يرجى وضع علامة (X) في الخانة المناسبة.

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	الأسئلة
					تلتزم المؤسسة بالمشاركة في مشروع التدقيق البيئي قصد تحسين أدائها البيئي.
					تقوم المؤسسة بالقيام بفحص مبدئي للبيئة التي تعمل فيها بهدف التعرف على التأثيرات البيئية على أنشطتها.
					يوجد لدى المؤسسة نظام محاسبي بيئي.
					توفر المؤسسة معلومات وبيانات لتقييم أدائها البيئي.
					يعتمد تقرير التدقيق البيئي من طرف مدققين مصرح لهم بمزاولة المهنة.
					تحدد المؤسسة فترات تكرار التدقيق البيئي دون تدخل من طرف المدققين.
					تعتبر المشكلات المكتشفة في المؤسسة محدد رئيسي لفترات تكرار التدقيق البيئي.
					يوجد لدى المؤسسة فريق تدقيق بيئي داخلي فقط.
					يتميز فريق التدقيق البيئي بالخبرة والكفاءة المهنية و الاستقلالية في أداء العمل.

					يجب أن تلتزم المؤسسة بمعايير الجودة عن أدائها البيئي.
					يوفر التدقيق البيئي معلومات بيئية للجهات ذات العلاقة.
					تساهم المبادئ والمعايير البيئية في الحد من المخاطر البيئية التي تواجه المؤسسة.
					تواجه المؤسسة عقوبات قانونية نتيجة عدم الالتزام بالمتطلبات البيئية.
					تهتم المؤسسة بتحسين ومراجعة أدائها البيئي.
					يجب أن تقصح المؤسسة عن أدائها البيئي مهما كلف الأمر.

## ملخص الدراسة

- تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك مدققي الحسابات بأهمية التدقيق البيئي وتوفير جميع متطلبات تطبيقه، حيث تم إسقاط هذه الدراسة على مدققي الحسابات بولاية أدرار، من خلال توزيع استبيان وبغرض اختبار فرضيات الدراسة تم تحليل (30) استبياناً لتصل الدراسة إلى النتائج التالية:
- التدقيق البيئي يساهم في تحسين الأداء البيئي للمؤسسات.
  - نقص المعرفة الجيدة للمدققين حول المتطلبات البيئية لممارسة مهنة التدقيق.
  - يوجد تطبيق مباشر وغير مباشر كاجتهاد من قبل مدققي الحسابات بسبب عدم وجود قوانين ملزمة. كما توصي هذه الدراسة إلى:
  - ضرورة معرفة المؤسسات بأهمية التدقيق لبيئي.
  - ضرورة وجود متطلبات بيئية داخل المؤسسات لتفادي الأضرار البيئية.
  - أهمية دراية وتطبيق مدققي الحسابات لمختلف أنواع التدقيق البيئي.
  - أهمية فرض ومتابعة القوانين البيئية للمؤسسات.

## Abstract

This study aims for knowing how much the account auditors are aware about the importance of the environmental audit, and providing the requirements to applied it, Field research data has been gathered from the analyzing of (30) questionnaires, which had been distributed to account auditors of Adrar region, The important findings of the study are:

- The environmental auditors, contribute in improving the environmental performance of the company .
- The decrease of the auditors knowledge about the environmental requirements to wielding the audit profession.
- There is direct and indirect application from the account auditors due to the absence of an obliged law.

The study also commends to :

- The necessity of the company's knowledge about the importance of the environmental audit .
- The necessity of providing environmental requirements within the company to avoid environmental disadvantages.
- The importance of the application of the different types of the environmental audit by the account auditors .
- The importance of following the environmental laws of companies.

**Key words** : environmental audit, account auditors, audit requirements, environmental performance.